

REGLEMENT ANC N° 2014-03

RELATIF AU PLAN COMPTABLE GENERAL

VERSION CONSOLIDEE

AU 1^{ER} JANVIER 2024

LIVRE I : PRINCIPES GENERAUX APPLICABLES AUX DIFFERENTS POSTES DES DOCUMENTS DE SYNTHESE	9
TITRE I – OBJET ET PRINCIPES DE LA COMPTABILITE	9
CHAPITRE I – OBJET DE LA COMPTABILITE.....	9
Section 1 – Champ d’application	9
Section 2 – Définition des comptes annuels	9
CHAPITRE II – PRINCIPES DE LA COMPTABILITE.....	10
Section 1 – Principes d’établissement des comptes annuels	10
<i>Sous-section 1 – Image fidèle.....</i>	10
<i>Sous-section 2 – Comparabilité et continuité d’activité</i>	10
<i>Sous-section 3 – Régularité et sincérité</i>	10
<i>Sous-section 4 – Prudence</i>	10
<i>Sous-section 5 – Permanence des méthodes.....</i>	10
Section 2 – Méthodes comptables, changements de méthodes comptables, estimations comptables, changements d’estimation et corrections d’erreurs	11
<i>Sous-section 1 – Méthodes comptables et changements de méthodes comptables..</i>	11
<i>Sous-section 2 – Changements d'estimation.....</i>	12
<i>Sous-section 3 – Corrections d'erreurs.....</i>	12
TITRE II – L’ACTIF	13
CHAPITRE I – ACTIFS NON FINANCIERS	13
Section 1 – Définitions.....	13
<i>Sous-section 1 – Actifs incorporels</i>	13
<i>Sous-section 2 – Actifs corporels.....</i>	13
<i>Sous-section 3 – Stocks.....</i>	13
<i>Sous-section 4 – Charges constatées d'avance</i>	13
Section 2 – Conditions d’inscription à l’actif.....	14
<i>Sous-section 1 – Conditions générales.....</i>	14
<i>Sous-section 2 – Dispositions particulières</i>	15
Section 3 – Evaluation des actifs à la date d’entrée dans le patrimoine.....	16
<i>Sous-section 1 – Dispositions générales.....</i>	16
<i>Sous-section 2 – Coût d’entrée des immobilisations corporelles.....</i>	17
<i>Sous-section 3 – Coût d’entrée des immobilisations incorporelles</i>	19
<i>Sous-section 4 – Coût d’entrée des stocks.....</i>	20
Section 4 – Evaluation des actifs postérieurement à leur date d’entrée	22
<i>Sous-section 1 – Définitions et principes</i>	22
<i>Sous-section 2 – Comptabilisation des immobilisations décomposables.....</i>	24
<i>Sous-section 3 – Modalités d’évaluation des amortissements des immobilisations corporelles et incorporelles</i>	24
<i>Sous-section 4 – Evaluation et dépréciation des stocks.....</i>	26

<i>Sous-section 5 – Modalités d'évaluation applicables aux actifs autres que les immobilisations incorporelles, corporelles et stocks.....</i>	27
<i>Sous-section 6 – Réévaluation</i>	27
CHAPITRE II – ACTIFS FINANCIERS.....	28
Section 1 – Titres immobilisés.....	28
Section 2 – Titres de placement	29
Section 3 – Opérations sur titres.....	30
<i>Sous-section 1 – Ventes à réméré</i>	30
<i>Sous-section 2 – Opération de désendettement de fait.....</i>	30
TITRE III – LE PASSIF	32
CHAPITRE I – CAPITAUX PROPRES	32
Section 1 – Capital social.....	32
Section 2 – Subventions d'investissement inscrites dans les capitaux propres	32
Section 3 – Provisions réglementées	32
CHAPITRE II – PASSIFS	33
Section 1 - Définition des passifs	33
Section 2 – Comptabilisation des passifs	34
<i>Sous-section 1 – Critères de première comptabilisation</i>	34
<i>Sous-section 2 – Applications.....</i>	34
Section 3 – Evaluation des passifs	35
<i>Sous-section 1 – Evaluation des passifs à la date d'entrée.....</i>	35
<i>Sous-section 2 – Evaluation des passifs postérieurement à leur date d'entrée</i>	36
Section 4 – Pensions, retraites et versements similaires	36
TITRE IV – ACTIFS ET PASSIFS DONT LA VALEUR DEPEND DES FLUCTUATIONS DES MONNAIES ETRANGERES	37
CHAPITRE I – REGLE GENERALE.....	37
CHAPITRE II – REGLES SPECIFIQUES.....	37
TITRE V – CHARGES ET PRODUITS	39
CHAPITRE I – DEFINITIONS.....	39
Section 1 – Charges	39
Section 2 – Produits.....	39
Section 3 – Résultat.....	40
Section 4 – Impôts et taxes.....	40
Section 5 – Impôts sur les résultats.....	40
Livre II : modalités particulières d'application des principes généraux...42	
TITRE VI – DISPOSITIONS ET OPERATIONS DE NATURE SPECIFIQUE	42

CHAPITRE I – DISPOSITIONS DE NATURE SPECIFIQUE.....	42
Section 1 – Solutions informatiques	42
Section 2 – (Abrogé)	43
Section 3 – Indemnités de mutations versées par les sociétés à objet sportif.....	43
<i>Sous-section 1 – Définition et conditions de comptabilisation.....</i>	43
<i>Sous-section 2 – Echanges de joueurs.....</i>	44
<i>Sous-section 3 – Amortissement</i>	44
<i>Sous-section 4 – Modalités de dépréciation</i>	44
<i>Sous-section 5 – Indemnités de mutation reçues.....</i>	45
Section 4 – Formation professionnelle et apprentissage	45
Section 5 – Quotas d'émission de gaz à effet de serre et unités assimilées.....	46
<i>Sous-section 1 – Comptabilisation des quotas d'émission de gaz à effet de serre.....</i>	46
<i>Sous-section 2 – Comptabilisation dans le cadre du modèle économique « production »</i>	46
<i>Sous-section 3 – Comptabilisation dans le cadre du modèle économique « négoce »</i>	48
<i>Sous-section 4 – Comptabilisation de l'amende.....</i>	48
<i>Sous-section 5 - Comptabilisation des unités autres que les quotas d'émission de gaz à effet de serre</i>	48
<i>Sous-section 6 - Suivi des quotas et des autres unités en comptabilité matière.....</i>	49
Section 6 – Certificats d'économies d'énergie	49
<i>Sous-section 1 – Traitement comptable des obligations d'économies d'énergie : comptabilisation d'un passif lié aux ventes d'énergie</i>	49
<i>Sous-section 2 - Traitement comptable des certificats d'économies d'énergie : comptabilisation en stocks.....</i>	50
<i>Sous-section 3 – Comptabilisation du versement au Trésor public</i>	52
Section 7 – Terrains de carrières et redevances de fortage	52
<i>Sous-section 1 –Champ d'application.....</i>	52
<i>Sous-section 2 – Comptabilisation des terrains de carrières</i>	52
<i>Sous-section 3 – Comptabilisation des redevances de fortage</i>	53
<i>Sous-section 4 – Comptabilisation des coûts de production des matériaux extraits.....</i>	53
Section 8 – Activités agricoles.....	53
<i>Sous-section 1 – Droits au paiement de base</i>	53
<i>Sous-section 2 - Méthodes applicables à certains actifs agricoles.....</i>	54
<i>Sous-section 3 – Contrats d'entraide</i>	55
Section 9 – Jetons émis et détenus.....	55
<i>Sous-section 1 – Définition</i>	55
<i>Sous-section 2 - Comptabilisation chez l'émetteur de jetons</i>	55
<i>Sous-section 3 - Comptabilisation des jetons détenus</i>	58
<i>Sous-section 4 - Traitement des jetons attribués gratuitement ou à des conditions de souscription préférentielles</i>	59
<i>Sous-section 5 - Traitement comptable des prêts/emprunts de jetons</i>	59
<i>Sous-section 6 - Traitement comptable des dérivés sur jetons</i>	60
CHAPITRE II – OPERATIONS DE NATURE SPECIFIQUE	61
Section 1 – Opérations faites en commun et pour le compte de tiers	61

<i>Sous-section 1 – Sociétés en participation</i>	61
<i>Sous-section 2 – GIE</i>	61
<i>Sous-section 3 – Concession de service public</i>	61
<i>Sous-section 4 – Opérations faites pour le compte de tiers</i>	62
Section 2 – Contrats long terme	62
<i>Sous-section 1 - Définition</i>	62
<i>Sous-section 2 – Comptabilisation</i>	63
Section 3 – Opérations de fiducie	64
<i>Sous-section 1 – Constitution de la fiducie</i>	64
<i>Sous-section 2 - Fonctionnement de la fiducie</i>	67
<i>Sous-section 3 – Fin de la fiducie</i>	68
Section 4 – Plans d’options d’achat ou de souscription d’actions et plans d’attribution d’actions gratuites aux salariés	68
<i>Sous-section 1 – Champ d’application</i>	68
<i>Sous-section 2 – Fait générateur de l’obligation et conditions d’existence d’un passif</i>	69
<i>Sous-section 3 – Contrepartie à l’obligation de remise</i>	70
<i>Sous-section 4 – Comptabilisation et évaluation du passif</i>	71
<i>Sous-section 5 – Comptabilisation des actions acquises ou détenues en vue de leur attribution</i>	71
<i>Sous-section 6 – Comptabilisation des frais liés à l’élaboration des plans d’attribution gratuite d’actions et des options de souscription d’actions</i>	72
Section 5 – Contrats de garantie financière	72
<i>Sous-section 1 – Champ d’application</i>	72
<i>Sous-section 2 – Principe général</i>	73
<i>Sous-section 3 – Comptabilisation initiale à la conclusion du contrat de garantie financière avec droit de réutilisation</i>	73
<i>Sous-section 4 – Comptabilisation lors de la remise en pleine propriété de l’actif donné en garantie dans le cadre d’un contrat de garantie financière avec droit de réutilisation</i>	73
<i>Sous-section 5 – Comptabilisation à la date de clôture de la période en cas de remise en pleine propriété de l’actif donné en garantie dans le cadre d’un contrat de garantie financière avec droit de réutilisation</i>	74
<i>Sous-section 6 – Comptabilisation lors de la restitution par le bénéficiaire au constituant de l’actif donné en garantie dans le cadre d’un contrat de garantie financière avec droit de réutilisation</i>	75
Section 6 – Opérations avec une entreprise en redressement judiciaire	75
Section 7 – Activités d’échanges dans le cadre de transactions internet	76
Section 8 – Dispositions relatives aux instruments financiers à terme et aux opérations de couverture	76
<i>Sous-section 1– Instruments financiers à terme</i>	76
<i>Sous-section 2 - Opérations de couverture</i>	77
<i>Sous-section 3 - Opérations d’optimisation</i>	78
<i>Sous-section 4 - Position ouverte isolée</i>	79
Section 9 – Services sur actifs numériques	79
TITRE VII – COMPTABILISATION ET EVALUATION DES OPERATIONS DE FUSIONS ET OPERATIONS ASSIMILEES	81
CHAPITRE I – CHAMP D’APPLICATION	81

CHAPITRE II – PRINCIPE D’INSCRIPTION DES APPORTS DANS LES COMPTES DE L’ENTITE BENEFICIAIRE.....	81
CHAPITRE III – DEFINITIONS.....	81
CHAPITRE IV - METHODOLOGIE D’EVALUATION DES APPORTS	82
Section 1 - Analyse de la situation de contrôle, commun ou distinct, au moment de l’opération	82
Section 2 - Détermination du sens des opérations	82
<i>Sous-section 1 - Opérations à l’endroit</i>	<i>82</i>
<i>Sous-section 2 - Opérations à l’envers.....</i>	<i>83</i>
Section 3 - Principe de détermination de la valeur d’apport	83
Section 4 - Détermination des valeurs individuelles des apports	85
<i>Sous-section 1 – Détermination des apports à la valeur réelle.....</i>	<i>85</i>
<i>Sous-section 2 - Détermination des apports à la valeur comptable</i>	<i>85</i>
<i>Sous-section 3 - Retraitements des valeurs d’apport réalisé à la valeur comptable</i>	<i>86</i>
Section 5 - Traitement du boni et du mali de fusion.....	86
Section 6 – Traitement de certaines fusions et de la scission sans échange de titres ...	88
Section 7 - Traitement de la scission partielle.....	88
CHAPITRE V - ÉVENEMENTS DE LA PÉRIODE INTERCALAIRE	88
Section 1 – Traitement de la perte de rétroactivité.....	88
Section 2 - Traitement des opérations réciproques.....	89
<i>Sous-section 1 - Opérations n'affectant pas le résultat</i>	<i>90</i>
<i>Sous-section 2 - Opérations affectant le résultat.....</i>	<i>90</i>
CHAPITRE VI – CAS PARTICULIER DE L’OPÉRATION DE CONFUSION DE PATRIMOINE.....	90
CHAPITRE VII – INFORMATIONS DEVANT FIGURER DANS L’ANNEXE.....	91
 Livre III : modèles de comptes annuels	92
TITRE VIII – DOCUMENTS DE SYNTHESE	92
CHAPITRE I – RÈGLES D’ÉTABLISSEMENT ET DE PRÉSENTATION DES COMPTES ANNUELS	92
CHAPITRE II – MODELES DE COMPTES ANNUELS : BILAN ET COMPTE DE RÉSULTAT	94
Section 1 – Système de base	94
<i>Sous-section 1 – Modèle de bilan en tableau</i>	<i>94</i>
<i>Sous-section 2 – Modèle de bilan en liste avant répartition</i>	<i>98</i>
<i>Sous-section 3 – Modèle de compte de résultat en tableau.....</i>	<i>101</i>
<i>Sous-section 4 – Modèle de compte de résultat en liste (produits et charges hors taxes).....</i>	<i>103</i>
Section 2 – Système abrégé	105
<i>Sous-section 1 – Modèle de bilan avant répartition</i>	<i>105</i>
<i>Sous-section 2 – Modèle de bilan après répartition</i>	<i>106</i>
<i>Sous-section 3 – Modèle de compte de résultat en tableau.....</i>	<i>107</i>
<i>Sous-section 4 – Modèle de compte de résultat en liste.....</i>	<i>108</i>

Section 3 – Système développé.....	109
<i>Sous-section 1 – Modèle de bilan</i>	<i>109</i>
<i>Sous-section 2 – Modèle de compte de résultat.....</i>	<i>113</i>
CHAPITRE III – CONTENU DE L'ANNEXE DES COMPTES ANNUELS.....	116
Section 1 – Contenu de l'annexe pour les personnes morales relevant de l'article L.123-25 du code de commerce	116
Section 2 – Contenu de l'annexe pour les personnes morales relevant de l'article L.123-16 du code de commerce	119
<i>Sous-section 1 – Principes et méthodes comptables.....</i>	<i>119</i>
<i>Sous-section 2 – Informations relatives aux postes du bilan et du compte de résultat.....</i>	<i>120</i>
<i>Sous-section 3 - Informations relatives à la fiscalité.....</i>	<i>124</i>
<i>Sous-section 4 – Pour les Sociétés anonymes -Informations au titre des opérations réalisées avec des parties liées</i>	<i>124</i>
<i>Sous-section 5 – Informations relatives aux opérations et engagements envers les dirigeants</i>	<i>124</i>
<i>Sous-section 6 – Informations relatives aux opérations et engagements hors bilan.....</i>	<i>124</i>
<i>Sous-section 7 – Informations relatives à l'effectif</i>	<i>125</i>
<i>Sous-section 8 – Informations relatives aux opérations de nature spécifique (informations optionnelles et conditionnées à la réalisation de l'opération).....</i>	<i>125</i>
Section 3 – Contenu de l'annexe pour les autres personnes morales.....	125
<i>Sous-section 1 – Principes et méthodes comptables.....</i>	<i>126</i>
<i>Sous-section 2 – Informations relatives aux postes du bilan et du compte de résultat.....</i>	<i>127</i>
<i>Sous-section 3 - Informations relatives à la fiscalité.....</i>	<i>131</i>
<i>Sous-section 4 - Informations au titre des opérations réalisées avec des parties liées</i>	<i>132</i>
<i>Sous-section 5 – Informations relatives aux opérations et engagements envers les dirigeants</i>	<i>132</i>
<i>Sous-section 6 – Informations relatives aux opérations et engagements hors bilan.....</i>	<i>132</i>
<i>Sous-section 7 – Informations relatives à l'effectif</i>	<i>133</i>
<i>Sous-section 8 – Informations relatives aux opérations de nature spécifique (informations optionnelles et conditionnées à la réalisation de l'opération).....</i>	<i>133</i>
Section 4 – Contenu de l'annexe des personnes physiques relevant de l'article L 123-16	138
<i>Sous-section 1 – Principes et méthodes comptables.....</i>	<i>138</i>
<i>Sous-section 2 – Informations relatives aux postes du bilan et du compte de résultat.....</i>	<i>138</i>
<i>Sous-section 3 – Informations relatives à la fiscalité</i>	<i>141</i>
<i>Sous-section 4 – Informations relatives aux engagements donnés et reçus.....</i>	<i>142</i>
<i>Sous-section 5 – Informations relatives à l'effectif</i>	<i>142</i>
<i>Sous-section 6 – Informations relatives aux opérations de nature spécifique (informations optionnelles et conditionnées à la réalisation de l'opération).....</i>	<i>142</i>
Section 5 – Contenu de l'annexe des autres personnes physiques.....	142
<i>Sous-section 1 – Principes et méthodes comptables.....</i>	<i>142</i>
<i>Sous-section 2 – Informations relatives aux postes du bilan et du compte de résultat</i>	<i>143</i>
<i>Sous-section 3 – Informations relatives à la fiscalité</i>	<i>146</i>
<i>Sous-section 4 – Informations relatives aux opérations et engagements hors bilan.....</i>	<i>147</i>
<i>Sous-section 5 – Informations relatives à l'effectif</i>	<i>147</i>

<i>Sous-section 6 – Informations relatives aux opérations de nature spécifique (informations optionnelles et conditionnées à la réalisation de l'opération).....</i>	147
Section 6 – Informations à mentionner dans l'annexe pour des secteurs d'activité particuliers	147
<i>Sous-section 1 – Sociétés relevant des articles 885-O V bis du code général des impôts.....</i>	147
CHAPITRE IV – INFORMATIONS DE L'ANNEXE PRÉSENTÉES SOUS FORME DE TABLEAU.....	148
Section 1 – Système de base	148
Section 2 – Système développé.....	153
 Livre IV : tenue, structure et fonctionnement des comptes	159
TITRE IX – TENUE, STRUCTURE ET FONCTIONNEMENT DES COMPTES	159
CHAPITRE I – ORGANISATION DE LA COMPTABILITÉ	159
Section 1 – Principes généraux	159
Section 2 – Livres comptables	160
CHAPITRE II – ENREGISTREMENT	160
Section 1 – Principes généraux	160
Section 2 – Pièces justificatives	161
CHAPITRE III – PLAN DE COMPTES	161
Section 1 – Cadre comptable.....	161
Section 2 – Plan de comptes général	163
Section 3 – Règles d'établissement d'un plan de comptes.....	184
Section 4 – Classification des comptes	185
CHAPITRE IV – FONCTIONNEMENT DES COMPTES.....	187
Section 1 – Comptes de capitaux : capitaux propres, autres fonds propres, emprunts et dettes assimilées (Classe 1)	187
Section 2 – Comptes d'immobilisations (Classe 2).....	193
Section 3 – Comptes de stocks et en-cours (Classe 3).....	197
Section 4 – Comptes de tiers (Classe 4).....	198
Section 5 – Comptes financiers (Classe 5).....	208
Section 6 – Comptes de charges (Classe 6)	211
Section 7 – Comptes de produits (Classe 7)	217
Section 8 – Comptes spéciaux (Classe 8).....	220

Livre I : principes généraux applicables aux différents postes des documents de synthèse

Titre I – Objet et principes de la comptabilité

Chapitre I – Objet de la comptabilité

Section 1 – Champ d'application

Art. 111-1

Les dispositions du présent règlement s'appliquent à toute personne physique ou morale soumise à l'obligation légale d'établir des comptes annuels comprenant le bilan, le compte de résultat et une annexe, sous réserve des dispositions qui leur sont spécifiques.

Les personnes physiques ou morales visées au 1^{er} alinéa sont dénommées « entités » dans le présent règlement.

Section 2 – Définition des comptes annuels

Art. 112-1

Le bilan, le compte de résultat et l'annexe qui forment un tout indissociable sont établis à la clôture de l'exercice au vu des enregistrements comptables et de l'inventaire.

Art. 112-2

Le bilan décrit séparément les éléments actifs et passifs de l'entité et fait apparaître de façon distincte les capitaux propres et, le cas échéant, les autres fonds propres.

Les éléments d'actif et de passif sont évalués séparément.

Aucune compensation ne peut être opérée entre les postes d'actif et de passif.

Le bilan d'ouverture d'un exercice correspond au bilan de clôture avant répartition de l'exercice précédent.

Art. 112-3

Le compte de résultat récapitule les charges et les produits de l'exercice, sans qu'il soit tenu compte de leur date de paiement ou d'encaissement. Selon le régime juridique de l'entité, le solde des charges et des produits constitue :

- le bénéfice ou la perte de l'exercice,
- l'excédent ou l'insuffisance de ressources.

Aucune compensation ne peut être opérée entre les postes de charges et de produits.

Art. 112-4

L'annexe complète et commente l'information donnée par le bilan et le compte de résultat.

L'annexe comporte toutes les informations d'importance significative destinées à compléter et à commenter celles données par le bilan et par le compte de résultat.

Une inscription dans l'annexe ne peut pas se substituer à une inscription dans le bilan et le compte de résultat.

Chapitre II – Principes de la comptabilité

Section 1 – Principes d'établissement des comptes annuels

Sous-section 1 – Image fidèle

Art. 121-1

La comptabilité est un système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, classer, enregistrer des données de base chiffrées et présenter des états reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité à la date de clôture.

Sous-section 2 – Comparabilité et continuité d'activité

Art. 121-2

La comptabilité permet d'effectuer des comparaisons périodiques et d'apprécier l'évolution de l'entité dans une perspective de continuité d'activité.

Sous-section 3 – Régularité et sincérité

Art. 121-3

La comptabilité est conforme aux règles et procédures en vigueur qui sont appliquées avec sincérité afin de traduire la connaissance que les responsables de l'établissement des comptes ont de la réalité et de l'importance relative des événements enregistrés.

Dans le cas exceptionnel où l'application d'une règle comptable se révèle impropre à donner une image fidèle, il y est dérogé. La justification et les conséquences de la dérogation sont mentionnées dans l'annexe.

Sous-section 4 – Prudence

Art. 121-4

La comptabilité est établie sur la base d'appréciations prudentes, pour éviter le risque de transfert, sur des périodes à venir, d'incertitudes présentes susceptibles de grever le patrimoine et le résultat de l'entité.

Sous-section 5 – Permanence des méthodes

Art. 121-5

La cohérence et la comparabilité des informations comptables au cours des périodes successives reposent sur la permanence des méthodes comptables et de la structure du bilan et du compte de résultat.

Les méthodes comptables sont les principes, règles et pratiques spécifiques appliqués par une entité lors de l'établissement de ses comptes annuels.

Les termes « méthode comptable » s'appliquent :

- aux méthodes d'évaluation et de comptabilisation;
- aux méthodes de présentation des comptes.

Les méthodes comptables peuvent être:

- explicites : elles résultent d'une disposition spécifique définie par l'Autorité des normes comptables ;
- ou implicites : en l'absence de texte, elles résultent d'une pratique conforme aux principes d'établissement des comptes annuels énoncés aux articles 121-1 à 121-5.

L'adoption initiale d'une méthode comptable résulte d'une décision de l'entité qui n'a pas à être justifiée.

Une entité doit appliquer de manière cohérente et permanente une méthode comptable aux opérations et informations similaires. Les exceptions au principe de permanence des méthodes sont définies aux articles 122-1 et 122-2.

Les méthodes comptables considérées par l'Autorité des normes comptables comme conduisant à une meilleure information car répondant aux principes généraux des normes de comptabilité privée sont qualifiées de méthodes de référence.

Les méthodes comptables suivantes sont qualifiées de méthode de référence :

- le provisionnement des engagements en matière de pensions, de compléments de retraite, d'indemnités et versements similaires conformément à l'article 324-1 ;
- la comptabilisation à l'actif des coûts de développement conformément à l'article 212-3 ;
- la comptabilisation en charges des frais de constitution, de transformation et de premier établissement conformément à l'article 212-9 ;
- la comptabilisation à l'actif des droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'actes liés à l'acquisition de l'actif conformément aux articles 213-8, 213-22, 221-1 et 222-1.

Un changement de méthode dans le but d'adopter une méthode de référence n'a pas à être justifié. L'adoption d'une méthode comptable de référence est irréversible.

Section 2 – Méthodes comptables, changements de méthodes comptables, estimations comptables, changements d'estimation et corrections d'erreurs

Sous-section 1 – Méthodes comptables et changements de méthodes comptables

Art. 122-1 Changement de méthode

Un changement de méthode résulte soit d'un changement de réglementation comptable, soit d'un changement de méthode comptable à l'initiative de l'entité.

Un changement de réglementation s'impose à l'entité et le changement comptable en résultant n'a pas à être justifié.

Art. 122-2 Changement de méthode comptable à l'initiative de l'entité

Un changement de méthode comptable à l'initiative de l'entité n'est possible qu'à la double condition qu'il existe un choix entre plusieurs méthodes comptables conformes aux principes d'établissement des comptes annuels et que le changement de méthode conduise à fournir une meilleure information financière.

Le choix peut résulter d'une option prévue par le plan comptable général ou de l'existence de plusieurs méthodes implicites pour traduire une même opération ou information.

La nouvelle méthode conduit à une meilleure information financière lorsqu'elle reflète de façon plus adaptée et plus pertinente la performance ou le patrimoine de l'entité au regard de son activité, sa situation et son environnement.

Dans un même contexte et pour une même opération ou information, une méthode qui a été considérée par l'entité comme fournissant une meilleure information financière ne peut être ultérieurement remise en cause.

L'adoption d'une méthode comptable pour des événements ou opérations qui diffèrent sur le fond d'événements ou d'opérations survenus précédemment, ou l'adoption d'une méthode comptable pour des événements, opérations ou éléments qui étaient jusqu'alors sans importance significative, ne constituent pas des changements de méthodes comptables mais des changements d'estimation à traiter conformément à l'article 122-5.

Art. 122-3

Lors de changements de méthodes comptables, l'effet, après impôt sur le résultat, de la nouvelle méthode est calculé de façon rétrospective, comme si celle-ci avait toujours été appliquée. Si l'effet à

l'ouverture ne peut être calculé de façon objective, en particulier lorsque la nouvelle méthode est caractérisée par la prise en compte d'hypothèses, le changement est appliqué de manière prospective. L'impact du changement déterminé à l'ouverture, après effet d'impôt, est imputé en « report à nouveau» dès l'ouverture de l'exercice sauf si, en raison de l'application de règles fiscales, l'entité est amenée à le comptabiliser dans le résultat de l'exercice. Dans ce dernier cas, l'impact net d'impôt est comptabilisé en dehors du résultat courant tel que défini à l'article 821-4.

Art. 122-4 Définition des estimations comptables

Les estimations comptables sont le résultat de l'exercice du jugement et de la mise en œuvre d'hypothèses dans l'application d'une méthode comptable.

Sous-section 2 – Changements d'estimation

Art 122-5 Changements d'estimation

Les changements d'estimation résultent soit :

- d'un changement de circonstances sur lesquelles l'estimation était fondée ;
- de nouvelles informations ou ;
- d'une meilleure expérience.

Les changements d'estimation n'ont un effet que sur l'exercice en cours et les exercices futurs. L'incidence du changement sur l'exercice en cours est enregistrée dans les comptes de l'exercice. Les changements d'estimation peuvent avoir un effet sur les différentes lignes du bilan et du compte de résultat.

Les changements d'estimations ne constituent pas des corrections d'erreur sauf si les estimations antérieures étaient fondées sur des données elles-mêmes manifestement erronées sur la base des informations disponibles à l'époque.

A défaut de pouvoir qualifier clairement une modification de changement de méthode comptable ou de changement d'estimation, cette modification est assimilée à un changement d'estimation.

Sous-section 3 – Corrections d'erreurs

Art. 122-6 Corrections d'erreurs

Les corrections d'erreurs résultent d'erreurs, d'omissions matérielles ou d'interprétations erronées. Constitue également une erreur, l'adoption par l'entité d'une méthode comptable non admise.

Les corrections d'erreurs sont comptabilisées dans le résultat de l'exercice au cours duquel elles sont constatées sauf lorsqu'il s'agit de corriger une écriture ayant été directement imputée sur les capitaux propres. L'incidence des corrections d'erreurs significatives est présentée sur une ligne séparée du compte de résultat, en dehors du résultat courant tel que défini à l'article 821-4 du présent règlement ou, le cas échéant, sur une ligne séparée du report à nouveau.

Titre II – L’actif

Chapitre I – Actifs non financiers

Section 1 – Définitions

Art. 211-1

Un actif est un élément identifiable du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l’entité, c'est-à-dire un élément générant une ressource que l’entité contrôle du fait d’évènements passés et dont elle attend des avantages économiques futurs.

Art. 211-2

L’avantage économique futur représentatif d’un actif est le potentiel qu’a cet actif de contribuer, directement ou indirectement, à des flux nets de trésorerie au bénéfice de l’entité.

Art. 211-3 abrogé

Art. 211-4 abrogé

Sous-section 1 – Actifs incorporels

Art. 211-5

Une immobilisation incorporelle est un actif non monétaire sans substance physique.

Une immobilisation incorporelle est identifiable :

- si elle est séparable des activités de l’entité, c'est-à-dire susceptible d’être vendue, transférée, louée ou échangée de manière isolée ou avec un contrat, un autre actif ou passif,
- ou si elle résulte d’un droit légal ou contractuel même si ce droit n’est pas transférable ou séparable de l’entité ou des autres droits et obligations.

Sous-section 2 – Actifs corporels

Art. 211-6

Une immobilisation corporelle est un actif physique détenu, soit pour être utilisé dans la production ou la fourniture de biens ou de services, soit pour être loué à des tiers, soit à des fins de gestion interne et dont l’entité attend qu'il soit utilisé au-delà de l’exercice en cours.

Sous-section 3 – Stocks

Art. 211-7

Un stock est un actif détenu pour être vendu dans le cours normal de l’activité, ou en cours de production pour une telle vente, ou destiné à être consommé dans le processus de production ou de prestation de services, sous forme de matières premières ou de fournitures.

Sous-section 4 – Charges constatées d'avance

Art. 211-8

Les charges constatées d'avance sont des actifs qui correspondent à des achats de biens ou de services dont la fourniture ou la prestation interviendra ultérieurement.

Section 2 – Conditions d’inscription à l’actif

Sous-section 1 – Conditions générales

Art. 212-1

Une immobilisation corporelle, incorporelle ou un stock est comptabilisé à l’actif lorsque les conditions suivantes sont simultanément réunies :

- il est probable que l’entité bénéficiera des avantages économiques futurs correspondants ou pour les entités qui appliquent le règlement ANC n° 2018 06, que l’entité bénéficiera d’un potentiel lui permettant de fournir des biens ou services à des tiers conformément à sa mission ou à son objet ;
- son coût ou sa valeur peut être évalué avec une fiabilité suffisante, y compris, par différence et à titre d’exception, lorsqu’une évaluation directe n’est pas possible, selon les dispositions de l’article 213-7.

Art. 212-2

Une entité évalue selon ces critères de comptabilisation tous les coûts d’immobilisation au moment où ils sont encourus, qu’il s’agisse des coûts initiaux encourus pour acquérir, produire une immobilisation corporelle ou des coûts encourus postérieurement pour ajouter, remplacer des éléments ou incorporer des coûts de gros entretien ou grandes révisions sous réserve des dispositions de l’article 212-6 relatif aux éléments d’actif non significatifs.

Art. 212-3

1. Les frais de développement peuvent être comptabilisés à l’actif s’ils se rapportent à des projets nettement individualisés, ayant de sérieuses chances de réussite technique et de rentabilité commerciale – ou de viabilité économique pour les projets de développement pluriannuels associatifs. Ceci implique, pour l’entité, de respecter l’ensemble des critères suivants :

- la faisabilité technique nécessaire à l’achèvement de l’immobilisation incorporelle en vue de sa mise en service ou de sa vente ;
- l’intention d’achever l’immobilisation incorporelle et de l’utiliser ou de la vendre ;
- la capacité à utiliser ou à vendre l’immobilisation incorporelle ;
- la capacité de l’immobilisation incorporelle à générer des avantages économiques futurs probables. L’entité doit démontrer, entre autres choses, l’existence d’un marché pour la production issue de l’immobilisation incorporelle ou pour l’immobilisation incorporelle elle-même ou, si celle-ci doit être utilisée en interne, son utilité ;
- la disponibilité de ressources (techniques, financières et autres) appropriées pour achever le développement et utiliser ou vendre l’immobilisation incorporelle ; et,
- la capacité à évaluer de façon fiable les dépenses attribuables à l’immobilisation incorporelle au cours de son développement.

La comptabilisation des frais de développement à l’actif est considérée comme la méthode de référence. Ces dispositions ne s’appliquent pas aux solutions informatiques dont le coût de production est déterminé conformément à l’article 611-5 .

Les dépenses engagées durant la phase de recherche préalable à la phase de développement doivent être comptabilisées en charges lorsqu’elles sont encourues et ne peuvent plus être incorporées dans le coût d’une immobilisation incorporelle à une date ultérieure.

Si une entité ne peut distinguer la phase de recherche de la phase de développement d’un projet interne visant à créer une immobilisation incorporelle, elle traite les dépenses au titre de ce projet comme si elles étaient encourues uniquement lors de la phase de recherche.

2. Sont comptabilisés dans le poste fonds commercial les éléments incorporels du fonds de commerce acquis qui ne font pas l’objet d’une évaluation et d’une comptabilisation séparées au bilan et qui concourent au maintien et au développement du potentiel d’activité de l’entité.

3. Les dépenses engagées pour créer en interne des fonds commerciaux, des marques, des titres de journaux et de magazines, des listes de clients et autres éléments similaires en substance, ne peuvent pas être distinguées du coût de développement de l'activité dans son ensemble. Par conséquent, ces éléments ne sont pas comptabilisés en tant qu'immobilisations incorporelles. Il en est de même pour les coûts engagés ultérieurement relatifs à ces dépenses internes.

4. En application de l'article R123-188 du code de commerce, les frais d'exploration de ressources minières au sens de l'article L111-1 du code minier (nouveau) et d'évaluation de la faisabilité technique et de la capacité de l'extraction à générer des avantages économiques futurs probables sont assimilés à des frais de développement s'ils se rapportent à des projets nettement individualisés et suivent le traitement comptable de ces mêmes frais.

Art. 212-4

Les immobilisations corporelles acquises pour des raisons de sécurité ou liées à l'environnement, bien que n'augmentant pas directement les avantages économiques futurs se rattachant à un actif existant donné, sont comptabilisées à l'actif si elles sont nécessaires pour que l'entité puisse obtenir les avantages économiques futurs de ses autres actifs - ou pour les entités qui appliquent le règlement ANC n° 2018-06, un potentiel lui permettant de fournir des biens ou services à des tiers conformément à sa mission ou à son objet . Ces actifs ainsi comptabilisés appliquent les règles de dépréciation prévues aux articles 214-15 à 214-18.

Art. 212-5

Le titulaire d'un contrat de crédit-bail comptabilise en charges les sommes dues au titre de la période de location.

À la levée de l'option d'achat, le titulaire d'un contrat de crédit-bail inscrit l'immobilisation à l'actif de son bilan pour un montant établi conformément aux règles applicables en matière de détermination de la valeur d'entrée.

Sous-section 2 – Dispositions particulières

Art. 212-6

Les éléments d'actif non significatifs peuvent ne pas être inscrits au bilan ; dans ce cas, ils sont comptabilisés en charges de l'exercice.

Art. 212-7

Les immobilisations corporelles qui sont constamment renouvelées et dont la valeur globale est d'importance secondaire pour l'entité peuvent être conservées à l'actif pour une quantité et une valeur fixes si leur quantité, leur valeur et leur composition ne varient pas sensiblement d'un exercice à l'autre.

Art. 212-8

La valeur résiduelle des éléments récupérés à la suite de la mise hors service des immobilisations est comptabilisée dans un compte spécial d'immobilisations lorsqu'ils sont destinés à être récupérés pour de nouvelles installations ou dans un compte spécial de stocks s'ils sont destinés à être vendus.

Art. 212-9

Les dépenses engagées à l'occasion d'opérations qui conditionnent l'existence ou le développement de l'entité dans son ensemble mais dont le montant ne peut être rapporté à des productions de biens ou de services déterminées, suivent le traitement comptable suivant :

- les frais de constitution, de transformation, de premier établissement, peuvent être inscrits à l'actif comme frais d'établissement. Leur inscription en compte de résultat constitue néanmoins la méthode de référence ;

- les frais d'augmentation de capital, de fusion et de scission peuvent être inscrits à l'actif en frais d'établissement ou imputés sur les primes d'émission et de fusion ; en cas d'insuffisance, ces frais sont comptabilisés en charges.

Les frais d'établissement sont amortis selon un plan et dans un délai maximum de 5 ans.

Art. 212-10

Le montant des primes de remboursement d'emprunt est amorti systématiquement sur la durée de l'emprunt soit au prorata des intérêts courus, soit par fractions égales. Toutefois, les primes afférentes à la fraction d'emprunt remboursée sont toujours amorties.

Art. 212-11

Les frais d'émission d'emprunt peuvent être répartis sur la durée de l'emprunt d'une manière appropriée aux modalités de remboursement de l'emprunt. Néanmoins, il est possible de recourir à une répartition linéaire lorsque les résultats obtenus ne sont pas sensiblement différents de la méthode précédente.

Section 3 – Evaluation des actifs à la date d'entrée dans le patrimoine

Sous-section 1 – Dispositions générales

Art. 213-1

Les immobilisations corporelles ou incorporelles et les stocks, répondant aux conditions de définition et de comptabilisation définies aux articles 211-1 et suivants et 212-1 et suivants, doivent être évalués initialement à leur coût.

A leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entité, la valeur des actifs est déterminée dans les conditions suivantes :

- les actifs acquis à titre onéreux sont comptabilisés à leur coût d'acquisition ;
- les actifs produits par l'entité sont comptabilisés à leur coût de production ;
- les actifs acquis à titre gratuit sont comptabilisés à leur valeur vénale ;
- les actifs acquis par voie d'échange sont comptabilisés à leur valeur vénale.

Les dispositions du présent article ne s'appliquent pas aux immobilisations corporelles constamment renouvelées visées à l'article 212-7.

Art. 213-2

Le coût d'acquisition s'entend pour les biens et titres reçus à titre d'apports en nature par la société bénéficiaire, des valeurs figurant dans le traité d'apport, déterminées et évaluées selon les dispositions du titre VII.

Les apports en nature d'actifs corporels ou incorporels isolés figurant dans le traité d'apport, sont assimilés à des échanges, et évalués selon les dispositions de l'article 213-3.

Art. 213-3

Une immobilisation corporelle, incorporelle ou un stock acquis en échange d'un ou plusieurs actifs non monétaires ou d'une combinaison d'actifs monétaires (soulte) et non monétaires est évalué à la valeur vénale à moins que :

- la transaction d'échange n'ait pas de substance commerciale ou
- la valeur vénale de l'immobilisation reçue ou de l'immobilisation donnée ne puisse être évaluée de façon fiable.

Un échange n'a une substance commerciale que s'il entraîne une modification des flux de trésorerie futurs résultant de la transaction, ou si l'analyse de la transaction confirme de manière explicite la substance commerciale.

Si l'immobilisation acquise ne peut pas être évaluée à la valeur vénale, son coût est évalué à la valeur comptable de l'actif cédé.

Art. 213-4

Les biens acquis à titre gratuit, c'est-à-dire sans aucune contrepartie présente ou future, monétaire ou non monétaire, sont comptabilisés en les estimant à leur valeur vénale.

Art. 213-5

Pour les biens acquis moyennant paiement de rentes viagères, le prix d'achat s'entend du montant qui résulte d'une stipulation de prix ou à défaut d'une estimation.

Art. 213-6

Les subventions obtenues pour l'acquisition ou la production d'un bien sont sans incidence sur le calcul du coût des biens financés.

Art. 213-7

Lorsque les actifs sont acquis conjointement, ou sont produits de façon conjointe et indissociable, pour un coût global d'acquisition, ou de production, le coût d'entrée de chacun des actifs est ventilé à proportion de la valeur attribuable à chacun d'eux, conformément aux dispositions des articles 213-8 et suivants.

À défaut de pouvoir évaluer directement chacun d'eux, le coût d'un ou plusieurs des actifs acquis ou produits est évalué par référence à un prix de marché, ou forfaitairement s'il n'en existe pas. Le coût des autres actifs s'établira par différence entre le coût d'entrée global et le coût déjà attribué.

Sous-section 2 – Coût d'entrée des immobilisations corporelles**Art. 213-8**

Le coût d'acquisition d'une immobilisation corporelle est constitué de :

- son prix d'achat, y compris les droits de douane et taxes non récupérables, après déduction des remises, rabais commerciaux et escomptes de règlement ;
- de tous les coûts directement attribuables engagés pour mettre l'actif en place et en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction.

Les frais externes afférents à des formations nécessaires à la mise en service de l'immobilisation peuvent, sur option, être rattachés au coût d'acquisition de l'immobilisation ou comptabilisés en charges. Dans les comptes individuels, les droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'actes, liés à l'acquisition, peuvent sur option, être rattachés au coût d'acquisition de l'immobilisation ou comptabilisés en charges. Leur rattachement au coût d'acquisition de l'immobilisation constitue la méthode de référence.

Ces deux options peuvent être exercées indépendamment l'une de l'autre.

- de l'estimation initiale des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de restauration du site sur lequel elle est située, en contrepartie de l'obligation encourue, soit lors de l'acquisition, soit en cours d'utilisation de l'immobilisation pendant une période donnée à des fins autres que de produire des éléments de stocks. Dans les comptes individuels, ces coûts font l'objet d'un plan d'amortissement propre tant pour la durée que le mode.

Les coûts d'emprunts peuvent être rattachés au coût d'acquisition selon les dispositions prévues à l'article 213-9.

Art. 213-9

1. Les coûts d'emprunt pour financer l'acquisition ou la production d'un actif éligible, immobilisation incorporelle, corporelle ou stock, peuvent être inclus dans le coût de l'actif lorsqu'ils concernent la période de production de cet actif, jusqu'à la date d'acquisition ou de réception définitive.

Deux méthodes comptables sont donc autorisées : comptabilisation des coûts d'emprunt en charges ou incorporation au coût de l'actif.

Un actif éligible est un actif qui exige une longue période de préparation ou de construction avant de pouvoir être utilisé ou vendu.

La méthode retenue doit être appliquée, de façon cohérente et permanente, à tous les coûts d'emprunts directement attribuables à l'acquisition ou la production de tous les actifs éligibles de l'entité.

2. Première méthode : comptabilisation en charges

Les coûts d'emprunt sont comptabilisés en charges de l'exercice au cours duquel ils sont encourus, indépendamment de l'utilisation qui est faite des capitaux empruntés.

3. Deuxième méthode : incorporation dans le coût de l'actif

Coûts d'emprunt directement attribuables

Les coûts d'emprunt qui sont directement attribuables à l'acquisition, ou à la période de construction ou de production d'un actif éligible sont incorporés dans le coût de cet actif lorsqu'il est probable qu'ils généreront des avantages économiques futurs pour l'entité et qu'ils peuvent être évalués de façon fiable. Les autres coûts d'emprunt sont comptabilisés en charges de l'exercice au cours duquel ils sont encourus.

Coûts d'emprunt non directement attribuables

Dans la mesure où les fonds sont empruntés de façon générale et utilisés en vue de l'obtention d'un actif éligible, le montant des coûts d'emprunt incorporables au coût de l'actif doit être déterminé en appliquant un taux de capitalisation aux dépenses relatives à l'actif. Ce taux de capitalisation doit être la moyenne pondérée des coûts d'emprunt applicables aux emprunts de l'entité en cours au titre de l'exercice, autres que les emprunts contractés spécifiquement dans le but d'obtenir un actif éligible.

Art. 213-10

Les coûts sont attribués au coût de l'immobilisation à compter de la date à laquelle la direction a pris - et justifie au plan technique et financier - la décision de l'acquérir ou de la produire pour l'utiliser ou la céder ultérieurement, et démontre qu'elle générera des avantages économiques futurs.

Pour un actif acquis ou installé par un fournisseur externe, la notion d'utilisation prévue par la direction, visée ci-dessus, correspond généralement au niveau de performance nécessaire pour atteindre le rendement initial attendu à la date de réception.

La même approche s'applique pour un actif produit directement par l'entité.

Art. 213-11

Tous les coûts qui ne font pas partie du prix d'acquisition de l'immobilisation et qui ne peuvent pas être rattachés directement aux coûts rendus nécessaires pour mettre l'actif en place et en état de fonctionner conformément à l'utilisation prévue par la direction, sont comptabilisés en charges.

Art. 213-12

Les coûts cessent d'être activés lorsque l'immobilisation est en place et en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction. En conséquence, les coûts supportés lors de l'utilisation effective ou du redéploiement de l'actif sont exclus du coût de cet actif.

Art. 213-13

Les opérations qui interviennent avant ou pendant la construction ou l'aménagement d'une immobilisation corporelle et qui ne sont pas nécessaires afin de mettre l'immobilisation en place et en état de fonctionner conformément à l'utilisation prévue par la direction, sont comptabilisées en charges.

Art. 213-14

Le coût d'une immobilisation produite par l'entité pour elle-même est déterminé en utilisant les mêmes principes que pour une immobilisation acquise. Il peut être déterminé par référence aux dispositions de

l'article 213-32 relatives au coût de production des stocks si l'entité produit des biens similaires pour la vente.

Art. 213-15

Le coût de production d'une immobilisation corporelle est égal au coût d'acquisition des matières consommées augmenté des autres coûts engagés, au cours des opérations de production, c'est-à-dire des charges directes et indirectes qui peuvent être raisonnablement rattachées à la production du bien ou du service.

Les charges directes sont les charges qu'il est possible d'affecter, sans calcul intermédiaire, au coût d'un bien ou d'un service déterminé.

Art. 213-16 Les coûts d'emprunt peuvent être rattachés au coût de production selon les dispositions prévues à l'article 213-9.

Art. 213-17

Le coût d'une immobilisation corporelle peut inclure une quote-part d'amortissement.

Art. 213-18

La quote-part de charges correspondant à la sous-activité n'est pas incorporable au coût de production.

Art. 213-19

Les dépenses ou les coûts qui ne répondent pas aux conditions de comptabilisation prévues aux articles 212-1, 212-2 et 214-9, comme les dépenses courantes d'entretien et de maintenance, sont comptabilisés en charges.

Art. 213-20

Les coûts significatifs de remplacement ou de renouvellement d'un composant ou d'un élément d'une immobilisation corporelle doivent être comptabilisés comme l'acquisition d'un actif séparé et la valeur nette comptable du composant remplacé ou renouvelé doit être comptabilisée en charges.

Un composant séparé, qui n'a pas été identifié à l'origine, doit l'être ultérieurement si les conditions de comptabilisation prévues aux articles 212-1, 212-2 et 214-9 sont réunies, y compris pour les dépenses d'entretien faisant l'objet de programmes pluriannuels de gros entretien ou grandes révisions, si aucune provision pour gros entretien ou grande révision n'a été constatée. Si nécessaire, le coût estimé des dépenses d'entretien faisant l'objet d'un programme pluriannuel de gros entretien ou grandes révisions, futur et identique, peut être utilisé pour évaluer le coût du composant existant lors de l'acquisition ou de la construction du bien. Dans tous les cas, la valeur nette du composant remplacé ou renouvelé doit être comptabilisée en charges.

Art. 213-21

Les pièces de rechange et le matériel d'entretien sont habituellement inscrits en stocks et comptabilisés dans le résultat lors de leur consommation. Toutefois, les pièces de rechange principales et le stock de pièces de sécurité constituent des immobilisations corporelles si l'entité compte les utiliser sur plus d'une période. De même, si les pièces de rechange et le matériel d'entretien ne peuvent être utilisés qu'avec une immobilisation corporelle, ils sont comptabilisés en immobilisations corporelles.

Sous-section 3 – Coût d'entrée des immobilisations incorporelles

Art. 213-22

Le coût d'acquisition d'une immobilisation incorporelle acquise séparément est constitué de :

- son prix d'achat, y compris les droits de douane et taxes non récupérables, après déduction des remises, rabais commerciaux et escomptes de règlement, et
- de tous les coûts directement attribuables à la préparation de cet actif en vue de l'utilisation envisagée.

Les frais externes afférents à des formations nécessaires à la mise en service de l'immobilisation peuvent, sur option, être rattachés au coût d'acquisition de l'immobilisation ou comptabilisés en charges. Dans les comptes individuels, les droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'actes, liés à l'acquisition peuvent sur option, être rattachés au coût d'acquisition de l'immobilisation ou comptabilisés en charges. Leur rattachement au coût d'acquisition de l'immobilisation constitue la méthode de référence.

Ces deux options peuvent être exercées indépendamment l'une de l'autre.

Art. 213-23

Le point de départ d'attribution des coûts est déterminé conformément à l'article 213-10.

Art. 213-24

Les coûts d'emprunt peuvent être rattachés au coût d'acquisition selon les conditions prévues à l'article 213-9.

Art. 213-25

Les coûts cessent d'être activés lorsque l'immobilisation incorporelle est en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction. En conséquence, les coûts supportés lors de l'utilisation ou du redéploiement de l'actif sont exclus du coût de cet actif.

Art. 213-26

Les opérations qui interviennent avant ou pendant le développement de l'immobilisation incorporelle et qui ne sont pas nécessaires pour mettre l'immobilisation en état de fonctionner conformément à l'utilisation prévue par la direction, sont comptabilisées en charges au compte de résultat.

Art. 213-27

Le coût d'une immobilisation incorporelle générée en interne, répondant aux conditions de comptabilisation prévues à l'article 212-3/1, comprend toutes les dépenses pouvant lui être directement attribuées et qui sont nécessaires à la création, la production et la préparation de l'actif afin qu'il soit en mesure de fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction.

Art. 213-28

Les coûts d'emprunt peuvent être rattachés aux coûts de développement selon les dispositions prévues à l'article 213-9.

Art. 213-29

Les dépenses qui ne répondent pas aux conditions générales de comptabilisation des coûts initiaux d'acquisition ou des coûts de développement, prévus respectivement aux articles 212-1, 212-2 et 212-3/1 sont comptabilisées en charges lorsqu'elles sont encourues.

Sous-section 4 – Coût d'entrée des stocks

Art. 213-30

Le coût des stocks doit comprendre tous les coûts d'acquisition, de transformation et autres coûts encourus pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent.

Les pertes et gaspillages sont exclus des coûts.

Les coûts d'emprunt peuvent être inclus dans le coût des stocks selon les dispositions prévues à l'article 213-9.

Art. 213-31

Le coût d'acquisition des stocks est constitué du :

- prix d'achat, y compris les droits de douane et autres taxes non récupérables, après déduction des rabais commerciaux, remises, escomptes de règlement et autres éléments similaires ;
- ainsi que des frais de transport, de manutention et autres coûts directement attribuables à l'acquisition des produits finis, des matières premières et des services.

Les coûts administratifs sont exclus du coût de production et d'acquisition à l'exclusion des coûts de structures dédiées.

Art. 213-32

Le coût de production des stocks comprend les coûts directement liés aux unités produites, telle que la main d'œuvre directe. Il comprend également l'affectation systématique des frais généraux de production, fixes et variables, qui sont encourus pour transformer les matières premières en produits finis. Les frais généraux de production fixes sont les coûts indirects de production qui demeurent relativement constants indépendamment du volume de production, tels que :

- l'amortissement et l'entretien des bâtiments et de l'équipement industriels, augmentés, le cas échéant de l'amortissement des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de restauration de site ;
- la quote-part d'amortissement des immobilisations incorporelles telles que les frais de développement et les solutions informatiques.

Les frais de production variables sont les coûts indirects de production qui varient directement, ou presque directement, en fonction du volume de production, tels que les matières premières indirectes et la main-d'œuvre indirecte.

L'affectation des frais généraux fixes de production aux coûts de transformation est fondée sur la capacité normale des installations de production. La capacité normale est la production moyenne que l'on s'attend à réaliser sur un certain nombre d'exercices ou de saisons dans des circonstances normales, en tenant compte de la perte de capacité résultant de l'entretien planifié. Il est possible de retenir le niveau réel de production s'il est proche de la capacité de production normale. Le montant des frais généraux fixes, affecté à chaque unité produite, n'est pas augmenté par suite d'une baisse de production ou d'un outil de production inutilisé. Les frais généraux non affectés, sont comptabilisés comme une charge de l'exercice au cours duquel ils sont encourus. Les frais généraux variables de production sont affectés à chaque unité produite sur la base de l'utilisation effective des installations de production.

Art. 213-33

Le coût des stocks d'éléments qui ne sont pas habituellement fongibles et des biens ou services produits et affectés à des projets spécifiques doit être déterminé en procédant à une identification spécifique de leurs coûts individuels.

Art. 213-34

Pour les articles interchangeables qui, à l'intérieur de chaque catégorie, ne peuvent être unitairement identifiés après leur entrée en magasin, le coût d'entrée est considéré comme égal au total formé par :

- le coût des stocks à l'arrêté du précédent exercice, considéré comme un coût d'entrée dans les comptes de l'exercice ;
- le coût d'entrée des achats et des productions de l'exercice.

Ce total est réparti, entre les articles consommés dans l'exercice et les articles existants en stocks, par application d'un mode de calcul sur la base du coût moyen pondéré calculé à chaque entrée ou sur une période n'excédant pas la durée moyenne de stockage ou selon la méthode du premier entré - premier sorti (PEPS - FIFO).

Art. 213-35

Une entité doit utiliser la même méthode pour tous les stocks ayant une nature et un usage similaire pour l'entité. Pour des stocks de nature ou d'usage différents, différentes méthodes peuvent être utilisées.

Les techniques d'évaluation du coût des stocks, telles que la méthode du coût standard ou la méthode du prix de détail, peuvent être utilisées pour des raisons pratiques si ces méthodes donnent des résultats proches du coût.

- Méthode des coûts standards

Les coûts standards retiennent les niveaux normaux d'utilisation de matières premières et de fournitures, de main-d'œuvre, d'efficience et de capacité. Ils sont régulièrement réexaminés et, le cas échéant, révisés à la lumière des conditions actuelles.

- Méthode du prix de détail

Le coût des stocks est déterminé en déduisant de la valeur de vente des stocks le pourcentage approprié de marge brute et de frais de commercialisation. Le pourcentage utilisé prend en considération les stocks qui ont été démarqués au-dessous de leur prix de vente initial. Un pourcentage moyen pour chaque rayon est le cas échéant appliqué.

Section 4 – Evaluation des actifs postérieurement à leur date d'entrée

Sous-section 1 – Définitions et principes

Art. 214-1

Un actif immobilisé dont la durée d'utilisation est limitée fait l'objet d'un amortissement. Le cas échéant, il fait également l'objet d'une dépréciation selon les modalités décrites à l'article 214-15 si les conditions prévues à l'article 214-17 sont remplies.

Le caractère limité de la durée d'utilisation d'un actif est déterminé, soit à l'origine, soit en cours d'utilisation, au regard des critères, généralement physiques, techniques, juridiques, ou économiques, inhérents à l'utilisation par l'entité de l'actif considéré.

Si plusieurs critères sont pertinents, la durée d'utilisation la plus courte résultant de l'application de ces critères est retenue.

Art. 214-2

Lorsqu'il n'y a pas de limite prévisible à la durée durant laquelle il est attendu qu'un actif immobilisé procurera des avantages économiques à l'entité, la durée d'utilisation de cet actif est non limitée et l'actif concerné ne fait pas l'objet d'amortissement. Le cas échéant, il fait l'objet d'une dépréciation selon les modalités décrites à l'article 214-15 si les conditions prévues à l'article 214-17 sont remplies.

Le caractère non limité de la durée d'utilisation d'un actif est déterminé à l'origine au regard des critères, généralement physiques, techniques, juridiques, ou économiques, inhérents à l'utilisation par l'entité de l'actif considéré.

Lorsque la durée d'utilisation, estimée lors de l'acquisition de l'actif comme non limitée, devient limitée au regard d'un des critères cités au deuxième alinéa de cet article, un test de dépréciation est réalisé ; l'actif, le cas échéant déprécié, est amorti sur la durée d'utilisation résiduelle.

Art. 214-3

Les frais de développement définis à l'article 212-3/1 sont amortis sur la durée d'utilisation estimée du projet. Si cette durée ne peut être déterminée de façon fiable, ils sont amortis sur une durée maximale de 5 ans.

Le fonds commercial, tel que défini à l'article 212-3, en ce compris la part du mal technique lui étant affecté, est présumé avoir une durée d'utilisation non limitée.

Lorsque la durée d'utilisation de ce dernier est limitée au regard des critères cités à l'article 214-1, cette présomption est réfutée.

Dans ce cas, le fonds commercial est amorti sur la durée d'utilisation ou, si cette durée ne peut être déterminée de manière fiable, sur 10 ans.

Dans les comptes individuels, les petites entreprises, définies à l'article L 123-16 du code de commerce, peuvent amortir sur 10 ans tous leurs fonds commerciaux. Cette mesure de simplification peut être adoptée à tout moment. Elle est appliquée de manière prospective à tous les fonds commerciaux inscrits au bilan au moment de son adoption.

Lorsque l'entité dépasse les seuils prévus à l'article L.123-16 du code de commerce et qu'elle a pris antérieurement l'option d'amortir sur 10 ans ses fonds commerciaux, elle peut maintenir le plan d'amortissement des fonds commerciaux inscrits à son bilan à la date de dépassement des seuils. En revanche, le plan d'amortissement des fonds commerciaux inscrits au bilan de l'entité postérieurement à la date de dépassement des seuils, est défini conformément aux deuxième, troisième et quatrième alinéas du présent article.

Art. 214-4

Le montant amortissable d'un actif est sa valeur brute sous déduction de sa valeur résiduelle.

La valeur résiduelle est le montant, net des coûts de sortie attendus, qu'une entité obtiendrait de la cession de l'actif sur le marché à la fin de son utilisation.

La valeur résiduelle d'un actif n'est prise en compte pour la détermination du montant amortissable que lorsqu'elle est à la fois significative et mesurable.

Art. 214-5

La dépréciation d'un actif est la constatation que sa valeur actuelle est devenue inférieure à sa valeur nette comptable.

Art. 214-6

La valeur brute d'un actif est sa valeur d'entrée dans le patrimoine ou sa valeur de réévaluation, sous réserve des dispositions de l'article 221-4 relatives aux titres évalués par équivalence et de celles de l'article 214-27 relatives à la réévaluation.

La valeur nette comptable d'un actif correspond à sa valeur brute diminuée des amortissements cumulés et des dépréciations.

La valeur actuelle est la valeur la plus élevée de la valeur vénale ou de la valeur d'usage, sous réserve des dispositions de l'article 221-3 relatives aux titres de participation et de celles de l'article 221-4 relatives aux titres évalués par équivalence.

La valeur vénale est le montant qui pourrait être obtenu, à la date de clôture, de la vente d'un actif lors d'une transaction conclue à des conditions normales de marché, net des coûts de sortie.

Les coûts de sortie sont les coûts directement attribuables à la sortie d'un actif, à l'exclusion des charges financières et de la charge d'impôt sur le résultat.

La valeur d'usage d'un actif est la valeur des avantages économiques futurs attendus de son utilisation et de sa sortie. Ceux-ci correspondent à l'estimation des flux nets de trésorerie actualisée attendus de l'actif ou du groupe d'actifs conformément à l'article 214-15. Pour les activités où les flux de trésorerie attendus ne reflètent pas à eux seuls les avantages économiques futurs attendus, les éléments additionnels pertinents sont pris en considération.

Art. 214-7

Même en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfice, il est procédé aux amortissements et dépréciations nécessaires.

Art. 214-8

Lorsque des textes particuliers de niveau supérieur prescrivent ou autorisent la comptabilisation d'amortissements dérogatoires répondant à la définition de provisions réglementées, ces amortissements, bien que ne correspondant pas à l'objet normal d'un amortissement ou d'une dépréciation, sont comptabilisés au sein des provisions réglementées.

Sous-section 2 – Comptabilisation des immobilisations décomposables**Art. 214-9**

Lorsque des éléments constitutifs d'un actif sont exploités de façon indissociable, un plan d'amortissement unique est retenu pour l'ensemble de ces éléments.

Cependant, si dès l'origine, un ou plusieurs de ces éléments ont chacun des utilisations différentes, chaque élément est comptabilisé séparément et un plan d'amortissement propre à chacun de ces éléments est retenu.

Les éléments principaux d'immobilisations corporelles devant faire l'objet de remplacement à intervalles réguliers, ayant des utilisations différentes ou procurant des avantages économiques à l'entité selon un rythme différent et nécessitant l'utilisation de taux ou de modes d'amortissement propres, doivent être comptabilisés séparément dès l'origine et lors des remplacements.

Art. 214-10

Les dépenses d'entretien faisant l'objet de programmes pluriannuels de gros entretien ou de grandes révisions en application de lois, règlements ou de pratiques constantes de l'entité, doivent être comptabilisées dès l'origine comme un composant distinct de l'immobilisation, si aucune provision pour gros entretien ou grandes révisions n'a été constatée.

Sont visées, les dépenses d'entretien ayant pour seul objet de vérifier le bon état de fonctionnement des installations et d'y apporter un entretien sans prolonger leur durée de vie au-delà de celle prévue initialement, sous réserve de répondre aux conditions de comptabilisation des articles 212-1 et 212-2. La méthode de comptabilisation par composants de gros entretien ou de grandes révisions, exclut la constatation de provisions pour gros entretien ou de grandes révisions.

Sous-section 3 – Modalités d'évaluation des amortissements des immobilisations corporelles et incorporelles**Art. 214-11**

A la clôture de l'exercice, une dotation aux amortissements est comptabilisée conformément au plan d'amortissement pour chaque actif amortissable même en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfice.

Art. 214-12

L'amortissement d'un actif commence à la date de début de consommation des avantages économiques qui lui sont attachés. Cette date correspond généralement à la mise en service de l'actif.

Art. 214-13

L'amortissement d'un actif est la répartition systématique de son montant amortissable en fonction de son utilisation.

L'amortissement est déterminé par le plan d'amortissement établi en fonction de la durée et du mode d'amortissement propres à chaque actif amortissable, tels qu'ils sont déterminés par l'entité.

Les actifs de même nature ayant des conditions d'utilisation identiques doivent être amortis de la même manière.

Le mode d'amortissement doit permettre de traduire au mieux le rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif par l'entité. Il est défini, soit en termes d'unités de temps, soit en termes d'unités d'œuvre. Le mode linéaire est appliqué à défaut de mode mieux adapté.

Les petites entreprises définies à l'article L 123-16 du code de commerce peuvent, dans les comptes individuels, retenir la durée d'usage définie au 2^e du 1 de l'article 39 du code général des impôts pour déterminer le plan d'amortissement des immobilisations.

Lorsque l'entité dépasse les seuils définis à l'article L.123-16 du code de commerce, elle peut maintenir le plan d'amortissement antérieur des actifs inscrits à son bilan à la date de dépassement des seuils. En revanche, le plan d'amortissement des actifs inscrits au bilan de l'entité postérieurement à la date de dépassement des seuils, est défini conformément aux quatre premiers alinéas du présent article.

Art. 214-14

Le plan d'amortissement est défini à la date d'entrée du bien à l'actif. Toute modification significative de l'utilisation prévue, par exemple durée ou rythme de consommation des avantages économiques attendus, entraîne la révision prospective du plan d'amortissement.

De même, en cas de dotation ou de reprise de dépréciations résultant de la comparaison entre la valeur actuelle d'un actif immobilisé et sa valeur nette comptable, il convient de modifier de manière prospective la base amortissable.

Art. 214-15

L'entité doit apprécier à chaque clôture des comptes, s'il existe un indice montrant qu'un actif a pu perdre de sa valeur. Lorsqu'il existe un indice de perte de valeur, un test de dépréciation est effectué : la valeur nette comptable de l'actif est comparée à sa valeur actuelle.

Pour les fonds commerciaux dont la durée d'utilisation est non limitée, ce test de dépréciation est réalisé au moins une fois par exercice qu'il existe ou non un indice de perte de valeur.

S'il n'est pas possible de déterminer la valeur actuelle de l'actif pris isolément, il convient de déterminer la valeur actuelle du groupe d'actifs auquel il appartient.

Art. 214-16

Pour apprécier s'il existe un quelconque indice qu'un actif ait pu perdre de la valeur, une entreprise doit au minimum considérer les indices suivants :

Externes : valeur de marché, changements importants, taux d'intérêt ou de rendement,

Internes : obsolescence ou dégradation physique, changements importants dans le mode d'utilisation, performances inférieures aux prévisions.

Art. 214-17

Si la valeur actuelle d'un actif immobilisé devient inférieure à sa valeur nette comptable, cette dernière est ramenée à la valeur actuelle par le biais d'une dépréciation.

Si l'actif considéré est amortissable, la comptabilisation d'une dépréciation modifie de manière prospective la base amortissable.

Art. 214-18

Les règles relatives à l'évaluation des dépréciations lors de leur première constatation s'appliquent à leur évaluation postérieure.

Art. 214-19

Les dépréciations sont rapportées au résultat quand les raisons qui les ont motivées ont cessé d'exister. Par exception, les dépréciations comptabilisées sur le fonds commercial ne sont jamais reprises.

Art. 214-20

La plus-value constatée entre la valeur actuelle d'un bien et sa valeur d'entrée n'est pas comptabilisée sous réserve des dispositions de la section 8 du chapitre II du titre VI relative aux instruments financiers à terme et aux opérations de couverture.

Art. 214-21

Lorsque l'entité cède l'activité sur laquelle porte le fonds commercial, ce dernier doit être inclus dans le calcul du résultat de cession de l'activité.

Sous-section 4 – Evaluation et dépréciation des stocks**Art. 214-22**

A la date de clôture de l'exercice, les stocks et les productions en cours sont évalués selon les règles générales d'évaluation énoncées aux articles 214-1 à 214-6 et 214-16 à 214-19, sous réserve des dispositions prévues aux articles 214-23 et 214-24.

A l'inventaire, les stocks et les productions en cours sont évalués unité par unité ou catégorie par catégorie.

L'unité d'inventaire est la plus petite partie qui peut être inventoriée sous chaque article.

Le prix et les perspectives de vente sont à prendre en considération pour juger des éventuelles dépréciations des stocks.

En ce qui concerne les stocks de marchandises et de matières premières, l'éventuelle dépréciation peut être estimée sur la base d'une position globale sur matière première (ou marchandise) documentée.

Une position globale sur matière première (ou marchandise) comprend le stock et un ensemble de transactions dans les deux sens, telles que des transactions futures matérialisées par un engagement ferme, des instruments financiers à terme en position ouverte isolée. Elle ne comprend pas les opérations de couverture et les éléments couverts, à hauteur de la partie couverte.

Les termes des éléments inclus dans cette position globale doivent être compris dans le même exercice. La perte latente sur cette position globale est provisionnée sous forme de dépréciation des éléments d'actifs en perte latente et en provision pour risque pour le solde.

Art. 214-23

A la date de clôture de l'exercice, la valeur d'entrée est toujours retenue pour les stocks et les productions en cours qui ont fait l'objet d'un contrat de vente ferme dont l'exécution interviendra ultérieurement dès lors que le prix de vente stipulé couvre à la fois cette valeur et la totalité des frais restant à supporter pour la bonne exécution du contrat.

La valeur d'entrée est également retenue pour la fixation de la valeur des approvisionnements entrant dans la fabrication de produits qui ont fait l'objet d'un contrat de vente ferme, dès lors que ces stocks d'approvisionnement ont été individualisés et que le prix de vente stipulé couvre à la fois le coût d'entrée de ces approvisionnements, les coûts de transformation et la totalité des frais restant à supporter pour la bonne exécution du contrat.

Art. 214-24

Dans les cas exceptionnels où, à la date de clôture de l'exercice, il n'est pas possible de déterminer le coût d'acquisition ou de production par application des règles générales d'évaluation, les stocks sont évalués au coût d'acquisition ou de production de biens équivalents constaté ou estimé à la date la plus proche de l'acquisition ou de la production desdits biens.

Si la méthode précédente n'est pas praticable, les biens en stocks sont évalués à leur valeur d'inventaire à la date de clôture de l'exercice.

Si les méthodes précédentes entraînent des contraintes excessives pour la gestion de l'entité, les biens en stocks sont évalués en pratiquant la méthode du prix de détail mentionnée à l'article 213-35.

Sous-section 5 – Modalités d'évaluation applicables aux actifs autres que les immobilisations incorporelles, corporelles et stocks

Art. 214-25

A la clôture, la valeur nette comptable des éléments d'actif, autres que les immobilisations corporelles, incorporelles et les stocks, est comparée à la valeur actuelle à la même date, sous réserve des dispositions de l'article 214-23 relatives aux stocks et productions en cours faisant l'objet d'un contrat de vente ferme.

L'amoindrissement de la valeur d'un élément d'actif, autre qu'une immobilisation corporelle, incorporelle et les stocks, résultant de causes dont les effets ne sont pas jugés irréversibles, est constaté par une dépréciation, sous réserve des dispositions :

- de l'article 221-7 relatif aux titres immobilisés cotés autres que les titres de participation et les titres immobilisés de l'activité de portefeuille ;
- des articles 223-1 à 223-3 relatifs aux titres vendus à réméré ;
- des articles 628-1 à 628-18 relatifs aux instruments financiers à terme et aux opérations de couverture ;
- de l'article 420-5 relatif aux dettes et créances en monnaies étrangères ;
- de l'article 420-6 relatif à d'autres opérations en monnaies étrangères
- de l'article 619-12 relatif aux jetons détenus.

Art. 214-26

Pour l'application des articles 214-1 à 214-6 et 214-22, la valeur brute des biens fongibles est déterminée soit à leur coût moyen pondéré d'acquisition ou de production, soit en considérant que le premier bien sorti est le premier bien entré.

Sous-section 6 – Réévaluation

Art. 214-27

Des ajustements de valeur portant sur l'ensemble des immobilisations corporelles et financières peuvent être effectués dans le cadre de la réévaluation des comptes. Cette réévaluation est une option ponctuelle à l'initiative de l'entité ou prévue par la loi.

L'écart entre la valeur actuelle et la valeur nette comptable constatée lors d'une opération d'ensemble de réévaluation ne participe pas à la détermination du résultat. Il est inscrit directement dans les capitaux propres.

L'écart de réévaluation peut être incorporé en tout ou partie au capital. Il ne peut pas compenser les pertes, sauf s'il a été préalablement incorporé au capital.

Le produit hors frais de la cession qui excède la valeur nette comptable de l'immobilisation avant réévaluation, peut, en tout ou partie, être transféré à un compte distribuable à hauteur du montant résiduel de la réévaluation comptabilisée au passif du bilan, selon les règles du droit commun. Il en est de même lors de chaque exercice bénéficiaire pour le supplément d'amortissement relatif à la partie réévaluée de l'immobilisation.

Chapitre II – Actifs financiers

Section 1 – Titres immobilisés

Art. 221-1

À leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entité, les titres immobilisés sont évalués selon les règles générales d'évaluation énoncées aux articles 213-1, 213-2, 213-3, 213-4, 213-5 et 213-8.

Le coût d'entrée des titres reçus en contrepartie d'un apport partiel d'actif par la société apporteuse, doit être égal à la valeur des apports retenue dans le traité d'apport.

Art. 221-2

En cas de cession partielle d'un ensemble de titres immobilisés conférant les mêmes droits, la valeur d'entrée de la fraction conservée est estimée au coût d'achat moyen pondéré ou, à défaut, en présumant que les titres conservés sont les derniers entrés.

Art. 221-3

Constituent des participations les droits dans le capital d'autres personnes morales, matérialisés ou non par des titres, qui, en créant un lien durable avec celles-ci, sont destinés à contribuer à l'activité de la société détentrice. Sont présumés être des participations les titres représentant une fraction du capital supérieure à 10 %.

À toute autre date que leur date d'entrée, les titres de participation, cotés ou non, sont évalués à leur valeur d'utilité représentant ce que l'entité accepterait de décaisser pour obtenir cette participation si elle avait à l'acquérir.

À condition que leur évolution ne résulte pas de circonstances accidentnelles, les éléments suivants peuvent être pris en considération pour cette estimation : rentabilité et perspective de rentabilité, capitaux propres, perspectives de réalisation, conjoncture économique, cours moyens de bourse du dernier mois, ainsi que les motifs d'appréciation sur lesquels repose la transaction d'origine.

Art. 221-4

Les titres des sociétés contrôlées de manière exclusive peuvent être évalués par équivalence.

La valeur d'équivalence des titres d'une société contrôlée de manière exclusive est égale à la quote-part des capitaux propres correspondant aux titres, augmentée du montant de l'écart d'acquisition rattaché à ces titres. Les capitaux propres concernés sont les capitaux propres retraités selon les règles de la consolidation avant répartition du résultat et avant élimination des cessions internes à l'ensemble consolidé.

Si à la date de clôture de l'exercice la valeur globale des titres évalués par équivalence est inférieure au prix d'acquisition, une dépréciation globale du portefeuille est constituée. Une provision pour risque global de portefeuille est constituée si la valeur globale d'équivalence est également négative.

Pour l'établissement des comptes du premier exercice d'application de la présente méthode, la valeur nette comptable des titres figurant au bilan à l'ouverture tient lieu de prix d'acquisition. Lors de la cession d'une fraction ou de la totalité des titres concernés, ceux-ci sont sortis de l'actif du bilan pour leur prix d'acquisition.

Art. 221-5

À toute autre date que leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entité, les titres immobilisés de l'activité de portefeuille (TIAP) sont évalués titre par titre à une valeur qui tienne compte des perspectives d'évolution générale de l'entité dont les titres sont détenus et qui soit fondée, notamment, sur la valeur de marché.

Art. 221-6

À la clôture de chaque exercice, la valeur actuelle des titres immobilisés, autres que les titres de participation et les titres immobilisés de l'activité de portefeuille (TIAP), est estimée :

- pour les titres cotés, au cours moyen du dernier mois, à l'exception des titres qui sont détenus explicitement dans le but de réduire le capital : leur valeur comptable n'est soumise à aucune dépréciation et reste égale à leur prix d'achat jusqu'à leur annulation dès lors que dès l'origine, leur inscription doit être regardée comme équivalant à une réduction des capitaux propres ;
- pour les titres non cotés, à leur valeur probable de négociation.

Par dérogation aux articles 511-2 et 512-1, les plus-values et moins-values de cession de titres immobilisés de l'activité de portefeuille (TIAP) sont comptabilisées, selon le cas, en produit ou en charge.

Art. 221-7

Par exception à la règle d'évaluation élément par élément, en cas de baisse anormale et momentanée des titres immobilisés, cotés, autres que les titres de participation et des titres immobilisés de l'activité de portefeuille (TIAP), l'entité n'est pas obligée de constituer, à la date de clôture de l'exercice, de dépréciation à concurrence des plus-values latentes normales constatées sur d'autres titres.

Il n'est pas constitué de dépréciation sur les titres qui font l'objet d'opérations de couverture.

Art. 221-8

L'évaluation de la souscription ou de l'acquisition de parts d'un groupement d'intérêt économique (GIE) et des avances qui ne sont pas réalisables à court terme s'effectue dans les conditions suivantes.

À la souscription ou à l'acquisition, la participation est enregistrée pour le prix pour lequel elle est effectuée. Les avances sont enregistrées pour le montant figurant au contrat qui les a prévues.

À l'inventaire, lorsque la quote-part de cette participation dans les capitaux propres du GIE est inférieure à sa valeur comptable, chaque membre constate la dépréciation de sa participation dans le GIE.

Les dépréciations affectent, dans l'ordre et dans la limite de leur montant, d'abord les parts du GIE, puis les créances. Si la dépréciation est supérieure à ces valeurs d'actifs, le surplus entraîne la constitution d'une provision pour risques.

Section 2 – Titres de placement

Art. 222-1

L'évaluation des titres de placement est effectuée dans les mêmes conditions que celles prévues aux articles 221-1, 221-2, 221-6 et 221-7 pour les titres immobilisés.

Par dérogation aux articles 511-2 et 512-1, les plus-values et moins-values de cession des titres de placement sont comptabilisées selon le cas, en produit ou en charge.

Section 3 – Opérations sur titres

Sous-section 1 – Ventes à réméré

Art. 223-1

Dans la comptabilité du cédant, les titres vendus à réméré sont enregistrés dans les conditions suivantes :

- à la date de l'opération, les titres sont sortis de l'actif et le résultat de la cession est inscrit au compte de résultat ;
- à la date de clôture d'un exercice, lorsque la résolution de la vente est envisagée avec suffisamment de certitude, la plus-value ou la moins-value de cession est annulée. Une provision pour risques est constatée s'il apparaît une décote de la valeur actuelle des titres par rapport à leur valeur comptable à la date de sortie et si les éléments cédés n'ont pas fait l'objet d'une opération de couverture. Les charges et produits sur opérations de réméré sont inscrits dans le compte de résultat selon les règles comptables applicables aux différents opérateurs.

Art. 223-2

Dans la comptabilité du cessionnaire, les titres achetés à réméré sont enregistrés dans les conditions suivantes :

- à la date de l'opération, les titres sont enregistrés à leur prix d'achat ;
- à la date de clôture d'un exercice, si la résolution de l'achat est envisagée avec suffisamment de certitude, aucune provision n'est constituée lorsqu'une moins-value potentielle est constatée sur les titres concernés. Les produits à inscrire au compte de résultat sont ceux à percevoir en cas de résolution.

Art. 223-3

En cas de résolution de la vente, les écritures qui résultent de la cession et de l'acquisition sont contre-passées chez le cédant et chez le cessionnaire.

Sous-section 2 – Opération de désendettement de fait

Art. 223-4

La comptabilisation d'une opération de désendettement de fait est subordonnée à la réunion des conditions suivantes :

- le transfert à l'entité juridique distincte est irrévocable ;
- les titres transférés :
 - *sont affectés de manière exclusive au service de la dette* ;
 - *sont exempts de risques relatifs à leur montant, à leur échéance et au paiement du principal et des intérêts* ;
 - *sont émis dans la même monnaie que la dette* ;
 - *ont des échéances en principal et intérêts telles que les flux de trésorerie dégagés permettent de couvrir parfaitement le service de la dette* ;
- l'entité tierce assure l'affectation exclusive des titres qu'elle a reçus au remboursement du montant de la dette.

Art. 223-5

La dette pour son montant restant à rembourser, les intérêts courus non échus, la prime de remboursement et les frais d'émission ainsi que les titres et les éléments qui se rapportent aux titres, notamment les dépréciations et les intérêts courus non échus sont sortis du bilan de l'entité cédante

pour le montant pour lequel ils y figurent au jour de l'opération. Ils sont inscrits pour un montant identique dans la comptabilité de l'entité chargée du service juridique de la dette.

Art. 223-6

Dans la comptabilité de l'entité qui transfère, sont enregistrées dans le résultat :

- d'une part, la différence entre le montant de sortie des titres et des éléments qui s'y rapportent et le montant de sortie de la dette et des éléments qui s'y rapportent ;
- d'autre part, les commissions qui se rapportent à cette opération.

Art. 223-7

Dans la comptabilité de l'entité chargée du service de la dette, seule la commission participe à la détermination du résultat. La fraction de la commission qui est afférente aux exercices ultérieurs est inscrite en produits constatés d'avance et rapportée au résultat au fur et à mesure de l'exécution de l'obligation.

TITRE III – LE PASSIF

Chapitre I – Capitaux propres

Section 1 – Capital social

Art. 311-1

Dans les sociétés, le capital représente la valeur nominale des actions ou des parts sociales.

Section 2 – Subventions d'investissement inscrites dans les capitaux propres

Art. 312-1

Le montant des subventions d'investissement, lorsqu'il est inscrit dans les capitaux propres, est repris au compte de résultat selon les modalités qui suivent :

1. La reprise de la subvention d'investissement qui finance une immobilisation amortissable s'effectue sur la même durée et au même rythme que l'amortissement de la valeur de l'immobilisation acquise ou créée au moyen de la subvention.
2. La reprise de la subvention d'investissement qui finance une immobilisation non amortissable est étaillée sur le nombre d'années pendant lequel l'immobilisation est inaliénable aux termes du contrat. À défaut de clause d'inaliénabilité, le montant de la reprise de chaque exercice est égal au dixième du montant de la subvention.

Toutefois, des dérogations aux modalités de détermination de la durée et du rythme de reprise de la subvention mentionnée aux 1 et 2 peuvent être admises si des circonstances particulières le justifient, par exemple le régime juridique de l'entité, l'objet de son activité, les conditions posées ou les engagements demandés par l'autorité ou l'organisme ayant alloué la subvention.

Art. 312-2 Abrogé

Section 3 – Provisions réglementées

Art. 313-1

Les provisions réglementées sont des provisions constituées en application de textes particuliers de niveau supérieur. Elles ne correspondent pas à la définition d'une provision telle que définie à l'article 321-5. Elles sont comptabilisées suivant un mécanisme analogue à celui des provisions proprement dites. Les conditions de comptabilisation, de reprise et d'évaluation de ces provisions sont définies par les textes qui les ont créées.

Chapitre II – Passifs

Section 1 - Définition des passifs

Art. 321-1

1. Un passif est un élément du patrimoine ayant une valeur économique négative pour l'entité, c'est-à-dire une obligation de l'entité à l'égard d'un tiers dont il est probable ou certain qu'elle provoquera une sortie de ressources au bénéfice de ce tiers, sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci. L'ensemble de ces éléments est dénommé passif externe.

2. Cette obligation peut être d'ordre légal, réglementaire ou contractuel. Elle peut également découler des pratiques passées de l'entité, de sa politique affichée ou d'engagements publics suffisamment explicités qui ont créé une attente légitime des tiers concernés sur le fait qu'elle assumera certaines responsabilités.

3. Le tiers peut être une personne physique ou morale, déterminable ou non.

Art. 321-2

L'estimation du passif correspond au montant de la sortie de ressources que l'entité doit supporter pour éteindre son obligation envers le tiers.

Art. 321-3

La contrepartie éventuelle est constituée des avantages économiques que l'entité attend du tiers envers lequel elle a une obligation.

Art. 321-4

Une dette est un passif certain dont l'échéance et le montant sont fixés de façon précise.

Art. 321-5

Une provision est un passif dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de façon précise.

Art. 321-6

Un passif éventuel est :

- soit une obligation potentielle de l'entité à l'égard d'un tiers résultant d'événements dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance, ou non, d'un ou plusieurs événements futurs incertains qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'entité ;
- soit une obligation de l'entité à l'égard d'un tiers dont il n'est pas probable ou certain qu'elle provoquera une sortie de ressources sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci.

Art. 321-7

Les produits constatés d'avance constituent des passifs.

Section 2 – Comptabilisation des passifs

Sous-section 1 – Critères de première comptabilisation

Art. 322-1

À l'exception des cas prévus aux articles 322-4 et 322-13, un passif est comptabilisé lorsque l'entité a une obligation à l'égard d'un tiers, et qu'il est probable ou certain que cette obligation provoquera une sortie de ressources au bénéfice de ce tiers sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci.

Art. 322-2

À la clôture de l'exercice, un passif est comptabilisé si l'obligation existe à cette date et s'il est probable ou certain, à la date d'établissement des comptes, qu'elle provoquera une sortie de ressources au bénéfice de tiers sans contrepartie au moins équivalente attendue de ceux-ci après la date de clôture.

Art. 322-3

Même en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfice, il est procédé à la comptabilisation de provisions qui remplissent les conditions fixées à l'article 322-2.

Art. 322-4

Un passif n'est pas comptabilisé dans les cas exceptionnels où le montant de l'obligation ne peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

Art. 322-5

Un passif éventuel n'est pas comptabilisé au bilan ; il est mentionné en annexe.

Art. 322-6

En application de l'article 420-5 et par exception aux articles 322-1 et 322-2, les gains latents de change sur la conversion des dettes et créances en devise étrangère sont comptabilisés au passif du bilan.

Sous-section 2 – Applications

Art. 322-7

En application des articles 322-1 et 322-2, une dette à l'égard d'un fournisseur est comptabilisée lorsque, conformément à une commande de l'entité, la marchandise a été livrée ou le service rendu.

Art. 322-8

Si elle satisfait aux conditions des articles 322-1 et 322-2, une provision est comptabilisée pour les risques et charges nettement précisés quant à leur objet et dont l'échéance ou le montant ne peuvent être fixés de façon précise.

Art. 322-9

Une perte sur un contrat doit être provisionnée dès qu'elle devient probable.

Art. 322-10

Les coûts de restructuration constituent un passif s'ils résultent d'une obligation de l'entité vis-à-vis de tiers, ayant pour origine la décision prise par l'organe compétent, matérialisée avant la date de clôture par l'annonce de cette décision aux tiers concernés, et à condition que l'entité n'attende plus de contrepartie de ceux-ci.

Art. 322-11

Les coûts d'une restructuration conditionnée par une opération financière telle qu'une cession d'activité ne peuvent être provisionnés tant que l'entité n'est pas engagée par un accord irrévocable.

Art. 322-12

Les pertes d'exploitation futures, ne répondant pas à la définition d'un passif de l'article 321-1, ne sont pas provisionnées.

Art. 322-13

Un passif peut ne pas être comptabilisé dans les cas prévus à l'article 324-1 relatif aux pensions retraites et versements assimilés.

Section 3 – Evaluation des passifs

Sous-section 1 – Evaluation des passifs à la date d'entrée

Art. 323-1

Les passifs dont la valeur dépend des fluctuations des monnaies étrangères sont évalués conformément aux dispositions générales du présent recueil aux articles 410-1 à 420-8.

Art. 323-2

Les provisions sont évaluées pour le montant correspondant à la meilleure estimation de la sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation déterminée comme suit :

- Lorsqu'il existe un grand nombre d'obligations similaires, tels que garantie sur les produits ou contrats similaires, la probabilité qu'une sortie de ressources soit nécessaire à l'extinction de ces obligations est déterminée en considérant cet ensemble d'obligations comme un tout. Même si la probabilité de sortie pour chacun des éléments considérés isolément est faible, il peut être probable qu'une sortie de ressources sera nécessaire pour éteindre cet ensemble d'obligations.
- En cas d'obligation unique et en présence de plusieurs hypothèses d'évaluation de la sortie de ressources, le montant à provisionner est, en général, celui qui correspond à l'hypothèse la plus probable. Les incertitudes relatives aux autres hypothèses d'évaluation doivent faire l'objet d'une mention en annexe.

Art. 323-3

Les dépenses à prendre en compte sont celles qui concourent directement à l'extinction de l'obligation de l'entité envers le tiers.

Art. 323-4

Les provisions sont évaluées avant effet d'impôt sur les bénéfices.

Art. 323-5

Une provision pour restructuration ne doit inclure que les dépenses nécessairement entraînées par celle-ci et qui ne sont pas liées aux activités futures.

Art. 323-6

Les événements futurs pouvant avoir un effet sur le montant des dépenses nécessaires à l'extinction de l'obligation doivent être pris en compte dans l'estimation de la provision lorsqu'il existe des indications objectives que ces événements se produiront.

Art. 323-7

Les profits résultant de la sortie attendue d'actifs ne doivent pas être pris en compte dans l'évaluation d'une provision.

Art. 323-8

En application de l'article 112-2 sur la non-compensation entre les postes d'actif et de passif, un remboursement attendu de la dépense nécessaire à l'extinction d'une obligation provisionnée ne minore pas le montant d'une provision ; il est comptabilisé distinctement à l'actif s'il est conforme aux dispositions relatives à la comptabilisation d'un actif.

Art. 323-9

Les produits constatés d'avance sont évalués au montant du produit correspondant à la prestation restant à réaliser ou à la marchandise restant à livrer.

Sous-section 2 – Evaluation des passifs postérieurement à leur date d'entrée

Art. 323-10

À la date de clôture, la valeur nette comptable des éléments de passif est comparée à leur valeur d'inventaire à la même date. Les provisions sont revues à chaque date d'établissement des comptes et ajustées pour refléter la meilleure estimation à cette date.

Art. 323-11

Les dispositions relatives à l'évaluation des provisions à leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entité s'appliquent à leur évaluation postérieure.

Art. 323-12

Les provisions sont rapportées en totalité au résultat quand les raisons qui les ont motivées ont cessé d'exister, c'est-à-dire soit quand l'entité n'a plus d'obligation, soit quand il n'est plus probable que celle-ci entraînera une sortie de ressources sans contrepartie au moins équivalente de la part du tiers.

Section 4 – Pensions, retraites et versements similaires

Art. 324-1

Les passifs relatifs aux engagements de l'entité en matière de pensions, de compléments de retraite, d'indemnités et d'allocations en raison du départ à la retraite ou avantages similaires des membres de son personnel et de ses associés et mandataires sociaux peuvent être, en tout ou en partie, constatés sous forme de provision.

La constatation de provisions pour la totalité des engagements à l'égard des membres du personnel actif et retraité, conduisant à une meilleure information financière, est considérée comme la méthode de référence.

Titre IV – Actifs et passifs dont la valeur dépend des fluctuations des monnaies étrangères

Chapitre I – Règle générale

Art. 410-1

Lorsque l'évaluation des éléments d'actif ou de passif dépend des cours de change, les cours de change à utiliser sont pour les devises cotées les cours indicatifs de la Banque de France publiés au Journal Officiel, et pour les autres devises les cours moyens mensuels établis par la Banque de France.

Chapitre II – Règles spécifiques

Art. 420-1

Le coût d'entrée des immobilisations incorporelles et corporelles et stocks exprimé en monnaie étrangère est converti en monnaie nationale au cours du jour de l'opération.

En cas d'acquisition d'actif en monnaie étrangère, le taux de conversion utilisé est le taux de change à la date d'entrée. En cas de couverture de cette acquisition, l'effet de la couverture est intégré à la valeur d'entrée de l'actif. Les frais engagés pour mettre en place les couvertures et les éléments prévus aux articles 628-12 et 628-13 peuvent également être intégrés au coût d'acquisition.

Les amortissements et, s'il y a lieu, les dépréciations sont calculées sur cette valeur.

Art. 420-2

La conversion en monnaie nationale de la valeur des titres libellés en monnaies étrangères et cotés seulement à l'étranger est faite au cours du change à la date de chaque opération les concernant.

Art. 420-3

À la date de clôture de l'exercice, les autres titres immobilisés et les valeurs mobilières de placement cotés et libellés en monnaies étrangères sont évalués :

- si les titres sont cotés en France : aux cours français ;
- si les titres sont cotés seulement à l'Étranger : aux cours étrangers auxquels on applique le cours du change à la date de clôture.

Art. 420-4

La valeur en monnaies étrangères de stocks détenus à l'étranger est convertie en monnaie nationale, en fin d'exercice, à un cours égal, pour chaque nature de marchandises, approvisionnements et produits en stocks, à la moyenne pondérée des cours pratiqués à la date d'achat ou d'entrée en magasin des éléments considérés. En cas de difficulté d'application de cette méthode de calcul, l'entité peut utiliser une autre méthode dans la mesure où elle n'est pas susceptible d'affecter sensiblement les résultats. Des dépréciations sont constituées si la valeur au jour de l'inventaire, compte tenu du cours de change audit jour, est inférieure à la valeur d'entrée en compte.

Art. 420-5

Les créances et les dettes en monnaies étrangères sont converties et comptabilisées en monnaie nationale sur la base du dernier cours du change.

Lorsque l'application du taux de conversion à la date de clôture de l'exercice a pour effet de modifier les montants en monnaie nationale précédemment comptabilisés, les différences de conversion sont inscrites à des comptes transitoires, en attente de régularisations ultérieures :

- à l'actif du bilan pour les différences correspondant à une perte latente ;
- au passif du bilan pour les différences correspondant à un gain latent.

Les pertes de change latentes entraînent à due concurrence la constitution d'une provision pour risques, sous réserve des dispositions particulières de l'article 420-6.

Art. 420-6

Lorsque les circonstances suppriment en tout ou partie le risque de perte, les provisions sont ajustées en conséquence. Il en est ainsi dans les cas suivants :

1. Lorsque l'opération traitée en devises est assortie par l'entité d'une opération symétrique destinées à couvrir les conséquences de la fluctuation du change, appelée couverture de change conformément à l'article 628-6, la provision n'est constituée qu'à concurrence du risque non couvert.
2. Lorsqu'une opération en devise sur laquelle est constatée une perte latente est qualifiée d'instrument de couverture conformément à l'article 628-7, celle-ci ne donne lieu à aucune provision.
3. Lorsque pour des opérations dont les termes sont suffisamment voisins, les pertes et les gains latents peuvent être considérés comme concourant à une position globale de change, le montant de la dotation peut être limité à l'excédent des pertes sur les gains. Il est précisé que :
 - La position doit être déterminée devise par devise ;
 - Les opérations de couverture et les éléments couverts sont exclus de cette position ;
 - L'échéance des éléments inclus dans la position doit être comprise dans le même exercice comptable ;
 - Ne doivent être inclus dans la position que des éléments réalisables (notamment des créances, dettes, instruments financiers à terme) ;
 - La position est utilisée uniquement pour la détermination de la provision.

Art. 420-7

Les liquidités ou exigibilités immédiates en devises existant à la clôture de l'exercice sont converties en monnaie nationale sur la base du dernier cours de change au comptant.

Les écarts de conversion constatés sont comptabilisés dans le résultat de l'exercice, sauf en cas d'application des dispositions relatives aux opérations de couverture mentionnées à la section 8 du chapitre II du titre VI du livre II.

Art. 420-8

Les écarts de conversion à l'actif et au passif enregistrent les différences de conversion résultant de l'actualisation, au taux de change de fin d'exercice, des comptes de créances et de dettes libellées en monnaies étrangères.

Titre V – Charges et produits

Chapitre I – Définitions

Section 1 – Charges

Art. 511-1

Les dépenses qui ne répondent pas aux conditions cumulées de définition et de comptabilisation des actifs et qui ne sont pas attribuables au coût d'acquisition ou de production tels que définis aux articles 211-1 à 211-8 et 212-1 suivants, doivent être comptabilisées en charges sous réserve des dispositions prévues aux articles 212-9 à 212-11.

Art. 511-2

Les charges comprennent :

- les sommes ou valeurs versées ou à verser :
 - en contrepartie de marchandises, approvisionnements, travaux et services consommés par l'entité ainsi que des avantages qui lui ont été consentis ;
 - en exécution d'une obligation légale ;
 - exceptionnellement, sans contrepartie ;
- les dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions ;
- la valeur d'entrée diminuée des amortissements des éléments d'actif cédés, détruits ou disparus, sous réserve des dispositions particulières fixées à l'article 221-6 pour les titres immobilisés de l'activité de portefeuille, à l'article 222-1 pour les titres de placement et à l'article 619-12 pour les jetons détenus.

Art. 511-3

Pour calculer le résultat par différence entre les produits et les charges de l'exercice, sont rattachées à l'exercice, les charges supportées par l'exercice, auxquelles s'ajoutent éventuellement les charges afférentes à des exercices précédents mais qui, par erreur ou omission, n'ont pas alors fait l'objet d'un enregistrement comptable.

Section 2 – Produits

Art. 512-1

Les produits comprennent :

- les sommes ou valeurs reçues ou à recevoir :
 - en contrepartie de la fourniture par l'entité de biens, travaux, services ainsi que des avantages qu'elle a consentis ;
 - en vertu d'une obligation légale existant à la charge d'un tiers ;
 - exceptionnellement, sans contrepartie ;
- la production stockée ou déstockée au cours de l'exercice ;
- la production immobilisée ;
- les reprises sur amortissements et provisions ;
- les transferts de charges ;
- le prix de cession des éléments d'actifs cédés, sous réserve des dispositions particulières fixées à l'article 221-6 pour les titres immobilisés de l'activité de portefeuille, à l'article 222-1 pour les titres de placement et à l'article 619-12 pour les jetons détenus.

Art. 512-2

Le chiffre d'affaires correspond au montant des affaires réalisées par l'entité avec les tiers dans le cadre de son activité professionnelle normale et courante.

Art. 512-3

Les transactions assorties d'une clause de réserve de propriété sont comptabilisées à la date de la livraison du bien et non à celle du transfert de propriété.

Art. 512-4

Pour calculer le résultat par différence entre les produits et les charges de l'exercice, sont rattachés à l'exercice, les produits acquis à cet exercice, auxquels s'ajoutent éventuellement les produits acquis à des exercices précédents mais qui, par erreur ou omission, n'ont pas alors fait l'objet d'un enregistrement comptable.

Section 3 – Résultat

Art. 513-1

Le résultat de l'exercice est égal tant à la différence entre les produits et les charges qu'à la variation des capitaux propres entre le début et la fin de l'exercice sauf s'il s'agit d'opérations affectant directement le montant des capitaux propres.

Art. 513-2

Les produits et les charges de l'exercice sont classés au compte de résultat de manière à faire apparaître les différents niveaux de résultat.

Art. 513-3 Seuls les bénéfices réalisés à la date de clôture d'un exercice peuvent être inscrits dans le résultat de cet exercice.

Art. 513-4

Le résultat tient compte des passifs qui ont pris naissance au cours de l'exercice ou d'un exercice antérieur même s'ils sont connus entre la date de clôture de l'exercice et celle de l'établissement des comptes annuels.

Section 4 – Impôts et taxes

Art. 514-1

Les impôts, taxes et versements assimilés sont des charges correspondant :

- d'une part, à des versements obligatoires à l'État et aux collectivités locales pour subvenir aux dépenses publiques ;
- d'autre part, à des versements institués par l'autorité publique, notamment pour le financement d'actions d'intérêt économique ou social.

Section 5 – Impôts sur les résultats

Art. 515-1

Le taux d'impôt à appliquer est celui en vigueur à la date de clôture.

Lorsque le vote de l'impôt modifiant le taux existant survient après la clôture de l'exercice, les effets de cette modification affectent l'exercice au cours duquel ce vote intervient et non l'exercice clôturé.

Dans cette situation, une information donnant les effets sur les résultats de l'exercice concerné de toute modification d'impôt votée entre les dates de clôture et d'arrêté, est fournie dans l'annexe.

Art. 515-2

Dans le cadre du régime de l'intégration fiscale, la société mère comptabilise la dette globale d'impôt du groupe quelles que soient les modalités d'intégration retenues, ainsi que les créances sur les filiales intégrées générées simultanément en fonction des conventions de répartition de l'impôt à l'intérieur du groupe.

Livre II : modalités particulières d'application des principes généraux

Titre VI – Dispositions et opérations de nature spécifique

Chapitre I – Dispositions de nature spécifique

Section 1 – Solutions informatiques

Art. 611-1

Une solution informatique est un ensemble organisé de fonctionnalités logicielles (programmes, codes, paramétrages...) apte à satisfaire les besoins des utilisateurs en vue notamment de stocker, manipuler, transformer, produire, sécuriser des données, d'y accéder ou encore de les transmettre. Une solution informatique peut être un projet unique ou un ensemble de sous - projets.

Les solutions informatiques sont sans substance physique.

Art. 611-2

Toute solution informatique porteuse d'avantages économiques futurs pour l'entité et utilisée au-delà d'un exercice, constitue une immobilisation incorporelle. Sont comptabilisées en immobilisations incorporelles selon les modalités définies aux articles 611-3 à 611-7 :

- les solutions informatiques utilisées en l'état ;
- les solutions informatiques produites partiellement ou intégralement par l'entité, en ce compris, celles développées par cette dernière afin de répondre à ses besoins spécifiques à partir d'un contrat de prestations de services permettant d'accéder, de manière continue et sur une période donnée, à des ressources indispensables au fonctionnement de la solution et hébergées sur la plateforme externe d'un tiers. Dans ce cas, l'entité bénéficie d'un droit d'accès à ces ressources lui garantissant l'utilisation exclusive de la solution informatique sur cette période.

Art. 611-3

La solution informatique produite partiellement ou intégralement par l'entité est comptabilisée à l'actif à son coût de production à compter de la date à laquelle l'entité s'engage à réaliser le projet, dès lors que l'ensemble des critères suivants sont respectés par l'entité :

- i. la faisabilité technique nécessaire à l'achèvement de la solution informatique en vue de sa mise en service ou de sa commercialisation ;
- ii. l'intention d'achever la solution informatique et de l'utiliser ou de la commercialiser ;
- iii. la capacité à utiliser ou à commercialiser la solution informatique ;
- iv. la capacité de la solution informatique à générer des avantages économiques futurs probables. L'entité doit démontrer, entre autres choses, l'existence d'un marché s'il s'agit d'une solution à usage commercial ou, si celle-ci doit être utilisée en interne, son utilité ;
- v. la disponibilité de ressources techniques, internes ou en sous-traitance, financières et autres, appropriées pour achever la solution informatique et la commercialiser, le cas échéant ;
- vi. la capacité à évaluer de façon fiable les dépenses attribuables à la solution informatique au cours de son développement.

Art. 611-4

Le coût de production de la solution informatique comprend les coûts engagés par l'entité dès lors que l'ensemble des critères mentionnés à l'article 611-3 sont remplis. Il s'agit notamment des coûts des travaux nécessaires à la production de l'immobilisation pour répondre aux besoins de l'entité. Ils cessent d'être activés lorsque la solution informatique est en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction.

Les coûts engagés au titre de la réalisation des études préliminaires ne peuvent pas être inscrits à l'actif. Ils doivent donc être comptabilisés en charges quelle que soit leur nature.

Art. 611-5

Les coûts d'accès aux services nécessaires à l'utilisation de manière continue de la solution informatique sont comptabilisés en charges au fur et à mesure de la réalisation de la prestation de services.

Art. 611-6

Le coût de production comprend les seuls coûts directement attribués à la solution informatique et nécessaires à sa production.

Les coûts relatifs aux changements d'organisations de l'entité liés à l'implantation et au développement de la solution informatique sont comptabilisés en charges au moment où ils sont encourus.

Art. 611-7

Les coûts engagés postérieurement à la mise en service de la solution informatique sont portés à l'actif s'il est probable qu'ils permettront à la solution informatique de générer des avantages économiques futurs au-delà du niveau de performance actuelle et s'ils peuvent être évalués et affectés à cette dernière de façon fiable.

Ces coûts sont enregistrés en charges dès lors qu'ils ne remplissent pas les critères définis à l'article 611-3.

Art. 611-8

Les solutions informatiques sont amorties selon les modalités définies aux articles 214-11 à 214-14 et dépréciées, le cas échéant, selon les dispositions des articles 214-15 à 214-19. »

Section 2 – (Abrogé)

Section 3 – Indemnités de mutations versées par les sociétés à objet sportif

Sous-section 1 – Définition et conditions de comptabilisation

Art. 613-1

En application des dispositions des articles 211-1 à 211-8, les indemnités versées par une société à objet sportif visée à l'article 11 de la loi n° 84-610 du 16 juillet 1984, en cas de mutation de joueurs professionnels, correspondent à l'acquisition de droits contractuels, donc d'immobilisations incorporelles :

- qu'elle contrôle du fait d'évènements passés ;
- dont elle sera la seule à attendre des avantages économiques futurs liés à la présence du joueur dans son équipe.

Art. 613-2

Les conditions de comptabilisation de ces droits contractuels sont remplies dans la mesure où :

- il est probable que la présence du joueur générera des avantages économiques futurs ;
- le coût peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

Sous-section 2 – Echanges de joueurs

Art. 613-3

Conformément à l'article 214-6, la valeur vénale est le montant qui pourrait être obtenu, à la date de clôture, de la vente d'un actif lors d'une transaction conclue à des conditions normales de marché, net des coûts de sortie.

La référence à des conditions normales de marché suppose l'existence d'un marché actif. Or, en matière d'immobilisation incorporelle, l'existence d'un marché actif ne peut être qu'exceptionnelle. Au cas particulier de mutations de joueurs professionnels, il ne peut pas être fait référence à un marché actif, car :

- les actifs sont uniques, même si des transactions d'achats et de ventes existent, les contrats se négocient individuellement entre sociétés acquéreuses et vendeuses et les transactions sont relativement peu fréquentes;
- les prix de ces actifs sont rarement révélés au public.

Les « immobilisations incorporelles » acquises ne pouvant pas être évaluées à la valeur vénale, le coût doit être évalué à la valeur comptable de l'actif cédé. En cas de soule versée, celle-ci est comptabilisée en immobilisation incorporelle, et doit être évaluée de nouveau le cas échéant, dans le cadre du test de dépréciation. En cas de soule reçue, celle-ci est imputée sur le coût de l'immobilisation incorporelle, et en résultat pour l'excédent, le cas échéant.

Excepté ce dernier cas, le compte de résultat n'est pas affecté par l'échange.

Sous-section 3 – Amortissement

Art. 613-4

Conformément aux dispositions des articles 214-1 et 214-13, cette immobilisation incorporelle est amortissable, car son utilisation, limitée par la durée du contrat, est déterminable. Elle ne peut excéder la période de cinq ans, y compris en cas de renouvellement de contrat, car celui-ci a lieu entre le joueur et la société employeur, alors que l'indemnité initiale a été versée au profit d'une autre société.

Le mode d'amortissement retenu par la société doit permettre de traduire au mieux le rythme de consommation des avantages économiques attendus. Le mode d'amortissement linéaire est le plus approprié.

Sous-section 4 – Modalités de dépréciation

Art. 613-5

En application des dispositions de l'article 214-15, la société doit apprécier à chaque clôture des comptes, s'il existe un indice quelconque montrant que l'immobilisation a pu perdre notablement de sa valeur.

Pour la détermination de la valeur actuelle, il est procédé comme suit :

- si la valeur vénale est supérieure à la valeur comptable, aucune dépréciation n'est comptabilisée ;
- si la valeur vénale est inférieure à la valeur comptable, c'est la valeur la plus élevée entre la valeur vénale et la valeur d'usage qui est retenue. Si la valeur vénale ne peut pas être déterminée, c'est la valeur d'usage qui est retenue.

Art. 613-6

En l'absence d'un marché des transferts produisant une valeur vénale pouvant servir de base objective à une valeur actuelle, les sociétés doivent utiliser le concept de valeur d'usage qui doit être déterminé avec la prudence qui convient, particulièrement pour des entités en situation récurrente de déficit au niveau du résultat avant amortissement des immobilisations corporelles, résultat financier et impôts. Dans ce dernier cas, toute amélioration reflétée dans les équilibres d'exploitation et de financement par rapport aux derniers exercices doit être dûment justifiée pour pouvoir être prise en compte dans les calculs de flux nets prévisionnels de trésorerie servant à la détermination de la valeur d'usage. La qualité

des processus de prévision doit être testée et validée à partir du degré de fiabilité des prévisions passées pour refléter de telles améliorations, et plus généralement pour permettre de conserver à l'actif ces indemnités de mutation.

Art. 613-7

Le test de dépréciation doit au moins être effectué à deux niveaux :

- au niveau global de l'équipe considérée comme une unité génératrice de trésorerie (flux nets de trésorerie attendus, rapprochement entre résultats passés et obtenus....) ;
- au niveau du joueur en cas de défaillance individuelle (performance, indisponibilité, participation aux matchs...).

Art. 613-8

La comptabilisation d'une dépréciation modifie de manière prospective la base amortissable de l'immobilisation.

En fin de contrat ou en cas de cession du joueur avant la fin de son contrat, la valeur nette comptable de l'immobilisation est sortie.

Sous-section 5 – Indemnités de mutation reçues

Art. 613-9

Les indemnités de mutation reçues de la part d'une autre société à objet sportif sont comptabilisées en résultat.

Section 4 – Formation professionnelle et apprentissage

Art. 614-1

Les organismes ou établissements de droit privé, définis à l'article L. 6241-5 du code du travail, comptabilisent les montants reçus en numéraire au titre du solde de la taxe d'apprentissage, par l'intermédiaire de la Caisse de dépôts et consignations, en produits dans une subdivision du compte 74 « Subventions d'exploitation » lors de leur encaissement effectif.

Lorsque les montants reçus sont destinés à financer l'acquisition ou la création d'immobilisations, identifiées à la date de clôture, pour des formations initiales technologiques et professionnelles, hors apprentissage, et l'insertion professionnelle, ils sont enregistrés conformément aux modalités de comptabilisation des subventions d'investissement retenues par l'organisme ou l'établissement :

- soit dans une subdivision du compte 13 « Subventions d'investissement » et repris en compte de résultat selon les modalités prévues à l'article 312-1,
- soit en produits exceptionnels conformément à l'article 947-77.

Art. 614-2

Les centres de formation d'apprentis comptabilisent les montants reçus sous la forme d'équipements ou matériels au titre du solde de la taxe d'apprentissage qui ne sont pas des actifs au sens des dispositions de l'article 211-1 en charges en contrepartie d'une subdivision du compte 74 « Subventions d'exploitation ».

Les montants reçus sous la forme d'équipements ou matériels au titre du solde de la taxe d'apprentissage qui sont des actifs au sens des dispositions de l'article 211-1 sont enregistrés à l'actif en contrepartie, conformément aux modalités de comptabilisation des subventions d'investissement retenues par l'organisme :

- soit d'une subdivision du compte 13 « Subventions d'investissement » et repris en compte de résultat selon les modalités prévues à l'article 312-1 ;
- soit en produits exceptionnels conformément à l'article 947-77.

Section 5 – Quotas d'émission de gaz à effet de serre et unités assimilées

Art. 615-1

Sont comptabilisées conformément aux dispositions de la présente section :

- les quotas d'émission de gaz à effet de serre définis au premier alinéa de l'article L. 229-7 du code de l'environnement,
- les unités définies au 6^{ème} alinéa de l'article L.229-7 du même code, et
- les unités de quantité attribuée et les unités d'absorption définies par l'article L.229-24 du même code.

Sous-section 1 – Comptabilisation des quotas d'émission de gaz à effet de serre

Article 615-2

Les exploitants d'installations et d'aéronefs rejetant des gaz à effet de serre désignés à l'article L. 229-5 du code de l'environnement doivent, à l'issue de chacune des années civiles d'une période déterminée, restituer à l'Etat sous peine de sanction un nombre de quotas d'émissions égal au total des émissions de gaz à effet de serre de leurs installations ou résultant de leurs activités aériennes.

Les quotas d'émission étant détenus :

- soit pour se conformer aux obligations relatives aux émissions de gaz à effet de serre prévues à l'article L. 229-7 du code de l'environnement ;
- soit pour être cédés, ils répondent à la définition comptable des actifs figurant à l'article 211-1.

Art. 615-3

Les quotas d'émission répondent à la définition des actifs figurant à l'article 211-1.

Les quotas d'émission étant un élément, dont le coût d'acquisition est directement lié aux activités de production et de services émettrices de gaz à effet de serre, ils constituent une matière première de nature administrative et sont comptabilisés dans des comptes de stocks.

Ils sont sortis des stocks :

- lors de l'émission de gaz à effet de serre, et/ou ;
- en cas de cession.

Art. 615-4

Les quotas d'émission peuvent être détenus dans deux buts distincts :

- pour se conformer aux exigences de la réglementation relative aux émissions de gaz à effet de serre (modèle économique « production »), et/ou ;
- à des fins de négoce (modèle économique « négoce »).

Les quotas d'émission gérés pour se conformer aux exigences de la réglementation et les quotas d'émission gérés à des fins de négoce sont comptabilisés selon des modalités distinctes précisées ci-après.

Les deux modèles économiques peuvent coexister au sein d'une même entreprise.

Sous-section 2 – Comptabilisation dans le cadre du modèle économique « production »

§ 1 – Comptabilisation d'un passif au titre des obligations relatives aux émissions de gaz à effet de serre

Art. 615-5

Les émissions de gaz à effet de serre font naître une obligation de restitution de quotas d'émission à l'Etat.

Cette obligation constitue un passif défini aux articles 321-1 à 321-3 lorsqu'elle se traduit par une obligation d'achat de quotas.

L'obligation de restituer les quotas d'émission à l'Etat pour justifier du respect des obligations n'est pas par elle-même constitutive d'un passif.

Art. 615-6

Le passif est comptabilisé au compte 449 « Quotas d'émission à acquérir ».

Le montant comptabilisé au compte 449 correspond au coût des quotas qu'il est nécessaire d'acquérir au titre des émissions de gaz à effet de serre réalisées.

Le passif est éteint par l'achat des quotas.

§ 2 – Comptabilisation des quotas d'émission en stocks

Art. 615-7

Les quotas d'émission acquis sont enregistrés au coût d'acquisition selon les dispositions de l'article 213-31.

Art. 615-8

Les quotas d'émission alloués par l'Etat en application de l'alinéa 2 de l'article L.229-7 du code de l'environnement sont attribués chaque année en fonction d'un volume d'émissions de gaz à effet de serre autorisé et en contrepartie de l'obligation de restituer les quotas correspondant aux émissions de cette même année.

Ils sont enregistrés en stocks pour une valeur nulle.

Les quotas d'émission sont des articles interchangeables dont les règles d'évaluation suivent les méthodes FIFO ou CUMP prévues à l'article 213-34.

Art. 615-9

A la date de clôture de l'exercice, les quotas d'émission en stocks sont évalués conformément aux dispositions des articles 214-22 et 214-23.

Art. 615-10

Les quotas d'émission sont consommés par les émissions de gaz à effet de serre.

Les quotas d'émission conservés postérieurement à l'émission de gaz à effet de serre pour être restitués à l'Etat ne répondent pas à la définition d'un actif.

Les plus-values et moins-values de cession sont comptabilisées en résultat d'exploitation.

§ 3 – Conséquences à la clôture : comptabilisation d'un actif (stocks) ou d'un passif

Art. 615-11

A la clôture :

- Un passif est comptabilisé si les émissions de gaz à effet de serre sont supérieures aux quotas d'émission détenus par l'entité. Il correspond au coût des quotas qu'il est nécessaire d'acquérir au titre des émissions de gaz à effet de serre réalisées.

- Un actif (stocks) est comptabilisé si les émissions de gaz à effet de serre sont inférieures aux quotas d'émission détenus par l'entité. Il correspond aux quotas d'émission disponibles pour couvrir les émissions futures de gaz à effet de serre.

Sous-section 3 – Comptabilisation dans le cadre du modèle économique « négoce »

Art. 615-12

Les quotas d'émission sont comptabilisés en stocks.

§ 1 – Coût d'entrée

Art. 615-13

Ils sont enregistrés au coût d'acquisition conformément à l'article 213-31.

§ 2 – Evaluation postérieurement à la date d'entrée

Art. 615-14

A la clôture de l'exercice, ils sont évalués conformément aux articles 214-22 et 214-23.

Art. 615-15

Les quotas d'émission gérés selon le modèle économique « production » et les quotas d'émission gérés selon le modèle économique « négoce » font l'objet d'une évaluation distincte.

§ 3 – Sortie de stocks

Art. 615-16

La détention des quotas d'émission n'étant pas liée à un processus de production générant des émissions de gaz à effet de serre, ils ne sont pas consommés par l'émission de gaz à effet de serre, même lorsqu'ils sont détenus par une entreprise soumise à cette réglementation.

Art. 615-17

Les plus-values et moins-values de cession sont comptabilisées en résultat d'exploitation.

Sous-section 4 – Comptabilisation de l'amende

Art. 615-18 (Règlement ANC n° 2012-03 du 4 octobre 2012 relatif à la comptabilisation des quotas d'émission de gaz à effet de serre et instruments assimilés)

L'amende prévue à l'article L. 229-18 du code de l'environnement est comptabilisée en charges.

Sous-section 5 - Comptabilisation des unités autres que les quotas d'émission de gaz à effet de serre

Art. 615-19

Ces unités autres sont comptabilisées selon les règles comptables décrites aux articles 615-2 à 615-17. Toutefois, seules les unités pouvant être utilisées pour remplir les obligations liées aux émissions de gaz à effet de serre peuvent être comptabilisées selon le modèle économique « production ».

Art. 615-20

Le coût d'entrée des unités attribuées à l'entité est évalué au coût de production conformément aux dispositions de l'article 213-32.

Sous-section 6 - Suivi des quotas et des autres unités en comptabilité matière

Art. 615-21

Les quotas d'émission et les autres unités détenus par les entreprises soumises à la réglementation relative aux émissions de gaz à effet de serre font l'objet d'un suivi en comptabilité matière tenue hors bilan faisant apparaître les quantités détenues, en distinguant les unités gérées selon le modèle économique « production » et le cas échéant celles gérées selon le modèle économique « négoce » et en distinguant, au sein du modèle économique « production », celles destinées à couvrir les émissions de gaz à effet de serre réalisées, de celles destinées à couvrir les émissions futures.

Section 6 – Certificats d'économies d'énergie

Art. 616-1

Les certificats d'économies d'énergie définis par l'article L. 221-8 du code de l'énergie, à l'exception de ceux détenus par les structures désignées à l'alinéa 2 de l'article L. 221-2 du code de l'énergie, sont comptabilisés conformément aux dispositions figurant dans la présente section.

Sous-section 1 – Traitement comptable des obligations d'économies d'énergie : comptabilisation d'un passif lié aux ventes d'énergie

Art. 616-2

Les personnes désignées à l'article L. 221-1 du code de l'énergie ont une obligation d'économies d'énergie dont elles peuvent se libérer :

- soit en réalisant, directement ou indirectement, des actions d'économies d'énergie permettant l'obtention des certificats d'économies d'énergie désignés à l'article L. 221-8 du code de l'énergie délivrés par l'Etat ;
- soit en acquérant des certificats d'économies d'énergie.

Le fait générateur de l'obligation d'économies d'énergie est l'activité de ventes d'énergie de l'année en cours.

Art. 616-3

L'obligation d'économies d'énergie constitue un passif conformément aux articles 321-1 à 321-3 lorsque les actions permettant de se libérer de l'obligation se traduisent par une sortie de ressources sans contrepartie.

Art. 616-4

Le passif est évalué au montant des dépenses ayant la nature de charges qui restent à engager pour éteindre l'obligation d'économies d'énergie.

Art. 616-5

Le passif est éteint par :

- la réalisation des dépenses d'économies d'énergie ayant la nature de charges permettant l'obtention des certificats, ou ;
- l'achat des certificats, ou ;

- le versement au Trésor public prévu à l'article L. 221-4 du code de l'énergie.

Art. 616-6

Les obligations dont l'entité se libère par des actions directes d'économies d'énergie sur ses propres installations et qui ont pour contrepartie l'entrée d'un élément d'actif prévu par l'article 211-1 ne sont pas constitutives d'un passif.

Art. 616-7

L'obligation de produire les certificats à l'Etat pour justifier du respect des obligations d'économies d'énergie n'est pas par elle-même constitutive d'un passif.

Sous-section 2 - Traitement comptable des certificats d'économies d'énergie : comptabilisation en stocks

Art. 616-8

Conformément à l'article L. 221-8 du code de l'énergie, les certificats d'économies d'énergie sont des biens meubles négociables, dont l'unité de compte est le kilowattheure d'énergie finale économisé. Ils peuvent être détenus, acquis ou cédés par toute personne visée à l'article L. 221-1 du même code ou par toute autre personne morale.

Les personnes désignées à l'article L. 221-1 et L. 221-7 du code de l'énergie obtiennent des certificats d'économies d'énergie délivrés par l'Etat en contrepartie de leurs actions d'économies d'énergie.

Art. 616-9 Les certificats d'économies d'énergie, qui peuvent être utilisés soit pour se libérer de l'obligation d'économies d'énergie, soit pour être cédés, répondent à la définition comptable des actifs figurant à l'article 211-1.

Les certificats d'économies d'énergie étant un élément dont le coût d'obtention ou d'acquisition est directement lié à l'activité de vente d'énergie, ils constituent une fourniture de nature administrative et sont comptabilisés dans des comptes de stocks.

Ils sont sortis des stocks :

- lors des ventes d'énergie générant l'obligation d'économies d'énergie, qui vaut consommation de leur unité de compte, ou/et ;
- lors de leur cession.

Art. 616-10

Les certificats d'économies d'énergie peuvent être détenus dans deux buts distincts :

- pour se conformer aux exigences de la réglementation relative aux économies d'énergie (modèle économique « Economies d'énergie »), ou/et ;
- à des fins de négoce (modèle économique « Négoce »).

Les certificats d'économies d'énergie gérés pour se conformer aux exigences de la réglementation et ceux gérés à des fins de négoce sont comptabilisés selon des modalités distinctes décrites ci-après.

Les deux modèles économiques peuvent coexister au sein d'une même entreprise.

§ 1 – Modèle économique « Economies d'énergie »

Art. 616-11

Les certificats obtenus de l'Etat ou en cours d'obtention sont enregistrés à leur coût de production, suivant les dispositions de l'article 213-32.

Art. 616-12

Les certificats acquis sont enregistrés à leur coût d'acquisition selon les dispositions de l'article 213-31.

Art. 616-13

Les certificats obtenus et acquis sont des articles interchangeables dont les règles d'évaluation suivent les méthodes FIFO ou CUMP prévues à l'article 213-34.

Art. 616-14

A la clôture de l'exercice, les certificats en stocks sont évalués conformément aux dispositions des articles 214-22 et 214-23.

Art. 616-15

Les certificats d'économies d'énergie sont consommés par la survenance du fait générateur de l'obligation d'économies d'énergie, qui vaut consommation de leur unité de compte (kilowattheure d'énergie finale économisé).

Les certificats d'économie d'énergie conservés postérieurement au fait générateur de l'obligation pour être restitués à l'Etat ne répondent pas à la définition d'un actif.

Art. 616-16

Les certificats d'énergie sont sortis des stocks :

- lors de la réalisation des ventes d'énergie générant l'obligation d'économies d'énergie, ou/et ;
- en cas de cession.

Art. 616-17

Les plus-values et moins-values de cession sont comptabilisées en résultat d'exploitation.

Art. 616-18

A la clôture de l'exercice :

- Un passif est comptabilisé si les obligations d'économies d'énergie sont supérieures à la réalisation des économies d'énergie. Le passif correspond au coût des actions restant à engager pour éteindre les obligations liées aux ventes d'énergie réalisées. Il est éteint ultérieurement par la réalisation des dépenses d'économies d'énergie ayant la nature de charges permettant l'obtention des certificats, ou par l'achat des certificats, ou ;
- Un actif (stock) est comptabilisé si les économies d'énergie réalisées sont supérieures aux obligations d'économies d'énergie. Le stock correspond aux certificats acquis, obtenus ou en cours d'obtention permettant de garantir les obligations futures d'économies d'énergie. Il est consommé ultérieurement par la réalisation de ventes d'énergie générant l'obligation d'économies d'énergie.

§ 2 – Modèle économique « Négoce »

Art. 616-19

Les certificats d'économies d'énergie détenus à des fins de négoce sont comptabilisés en stocks.

Art. 616-20

Les certificats obtenus de l'Etat ou en cours d'obtention sont enregistrés à leur coût de production, suivant les dispositions de l'article 213-32.

Les certificats acquis sont enregistrés à leur coût d'acquisition conformément à l'article 213-31.

Les certificats obtenus et acquis sont des articles interchangeables dont les règles d'évaluation suivent les méthodes FIFO ou CUMP prévues à l'article 213-34.

Les certificats gérés selon le modèle économique « Economies d'énergie » et ceux gérés selon le modèle économique « Négoce » font l'objet d'une évaluation distincte.

Art. 616-21

A la clôture de l'exercice, les certificats d'économies d'énergie en stocks sont évalués conformément aux articles 214-22 et 214-23.

Art. 616-22

La détention des certificats d'économies d'énergie n'étant pas liée aux obligations d'économies d'énergie, ceux-ci ne sont pas consommés par l'activité de vente d'énergie.

Les plus-values et moins-values de cession sont comptabilisées en résultat d'exploitation.

§ 3 – Suivi des certificats d'économies d'énergie en comptabilité matière**Art. 616-23**

Les certificats d'économies d'énergie détenus par les entreprises soumises aux obligations d'économies d'énergie font l'objet d'un suivi en comptabilité matière tenue hors bilan faisant apparaître les quantités détenues, en distinguant les certificats gérés selon le modèle économique « Economies d'énergie » et le cas échéant ceux gérés selon le modèle économique « Négoce », et en distinguant, au sein du modèle économique « Economies d'énergie », les certificats destinés à couvrir les obligations passées, de ceux destinés à couvrir les obligations futures.

Sous-section 3 – Comptabilisation du versement au Trésor public**Art. 616-24**

Le versement au Trésor public prévu à l'article L. 221-4 du code de l'énergie est comptabilisé en charges.

Section 7 – Terrains de carrières et redevances de fortage***Sous-section 1 – Champ d'application*****Art. 617-1**

Les dispositions de la présente section s'appliquent à toute entité dont l'activité consiste en l'exploitation de substances de carrières définies à l'article L 100-2 du code minier nouveau.

Sous-section 2 – Comptabilisation des terrains de carrières**Art. 617-2**

Le terrain de carrières se compose de deux éléments distincts :

- les matériaux à extraire (Gisement), qui répondent à la définition d'un stock de la catégorie « Matières premières (et fournitures) » (Comptes 31) ;
- le terrain de carrières résiduel (Tréfonds), qui répond à la définition d'une immobilisation corporelle de la catégorie « Terrains de carrières (Tréfonds) » (Compte 2114).

A la date d'acquisition, le prix d'acquisition du terrain de carrières est ventilé entre :

- la valeur attribuable aux matériaux (Gisement) ; et
- la valeur attribuable au terrain de carrières résiduel (Tréfonds).

A défaut de ventilation des valeurs respectives du gisement et du tréfonds dans l'acte d'achat, cette ventilation est effectuée selon les modalités prévues à l'article 213-7.

Le coût d'acquisition du gisement est calculé conformément aux dispositions de l'article 213-31.

Art. 617-3

Les gisements en pré-exploitation, les gisements en cours d'exploitation et les matériaux extraits sont enregistrés dans des sous-comptes de stocks distincts.

Les gisements et les matériaux extraits sont évalués conformément aux modalités d'évaluation des stocks prévues aux articles 214-22 à 214-24.

La réestimation des quantités de matériaux contenus dans le gisement se traduit par la révision prospective du coût de production des matériaux. La réestimation à la baisse constitue un indice de perte de valeur visé à l'article 214-15.

Les terrains de carrières (Tréfonds) sont évalués conformément aux modalités d'évaluation des dépréciations des immobilisations corporelles prévues aux articles 214-15 à 214-20.

*Sous-section 3 – Comptabilisation des redevances de fortage***Art. 617-4**

Les redevances de fortage constituent un élément du coût d'acquisition des matériaux extraits.

Les redevances sont comptabilisées en charges.

Art. 617-5

A la clôture :

- le coût des redevances correspondant à des matériaux extraits en stocks est comptabilisé comme le coût de revient de ces stocks ;

- le coût des redevances non attribuable au coût d'acquisition des matériaux extraits est comptabilisé en charges constatées d'avance s'il est imputable sur le coût des matériaux à extraire. A défaut, il est maintenu en charges de l'exercice.

*Sous-section 4 – Comptabilisation des coûts de production des matériaux extraits***Art. 617-6**

Le coût de production des matériaux extraits est calculé conformément aux dispositions de l'article 213-32.

Les coûts de remise en état du site sont constatés au passif au fur et à mesure de la dégradation du site.

Section 8 – Activités agricoles*Sous-section 1 – Droits au paiement de base***Art. 618-1**

Les dispositions de la présente section s'appliquent à toute entité bénéficiant des régimes de soutien relevant de la politique agricole commune en application du règlement UE n° 1307/2013 du parlement européen et du conseil du 17 décembre 2013.

Art. 618-2

Les droits au paiement de base répondent à la définition des immobilisations incorporelles.

Art. 618-3

Les droits au paiement de base attribués sont enregistrés pour une valeur nulle.

Art. 618-4

Les droits au paiement de base acquis sont enregistrés en immobilisations incorporelles pour leur prix d'acquisition.

Ils sont amortissables sur la durée estimée de perception des paiements directs de la politique agricole commune auxquels ils ouvrent droit.

Art. 618-5

Les droits au paiement de base sont enregistrés au sein d'une comptabilité matière tenue hors bilan.

Art. 618-6

Un produit à recevoir est comptabilisé au titre du montant des aides annuelles à recevoir à la date limite de dépôt de la demande de participation au paiement de base et aux paiements connexes.

Sous-section 2 - Méthodes applicables à certains actifs agricoles

Art. 618-7 - Champ d'application

Les dispositions de la présente sous-section s'appliquent à la comptabilisation d'actifs liés à une activité agricole, telle que définie à l'alinéa 1 de l'article L. 311-1 du code rural et de la pêche maritime.

Art. 618-8 - Inscription du fonds agricole résiduel acquis

Sont comptabilisés au compte « fonds agricole résiduel » les éléments incorporels du fonds agricole acquis qui ne font pas l'objet d'une évaluation et d'une inscription dans un compte distinct du bilan et qui concourent au maintien et au développement du potentiel d'activité de l'entité.

Article 618-9 - Évaluation du fonds agricole résiduel postérieurement à sa date d'entrée

Le fonds agricole acquis est évalué postérieurement à sa date d'entrée en suivant les dispositions prévues aux alinéas 2 à 5 de l'article 214-3 pour les fonds commerciaux.

Art. 618-10 - Définition des biens vivants immobilisés

1° Sous réserve des dispositions prévues à l'article 211-6, les biens vivants sont inscrits en immobilisations corporelles lorsqu'il devient certain ou quasi certain que ces biens seront destinés à rester durablement dans l'entité pour y être utilisés comme moyen de production. Lorsque la destination dans l'entité d'un bien vivant est incertaine, il est classé en stock.

2° Conformément à l'article 213-14, les biens vivants nés dans l'entité sont évalués à leur coût de production. Pour les biens vivants nés dans l'entité, leur coût de production peut être déterminé par référence au coût de production des stocks de produits finis et en-cours de production nés des activités agricoles tel que défini aux alinéas 1 à 3 de l'article 618-13. Il en est de même pour évaluer les coûts supportés entre l'acquisition des biens vivants et leur mise en exploitation.

3° Les biens vivants d'une même espèce et d'une même classe d'âge dont la destination est similaire peuvent être considérés comme formant un lot.

Art. 618-11 - Cession des biens vivants immobilisés

Les cessions sur biens vivants immobilisés qui ont un caractère habituel sont inscrites dans le résultat d'exploitation.

Art. 618-12 - Inscription à l'actif des améliorations des sols et des milieux

1° Est inscrit en immobilisation le coût des améliorations des sols et des milieux résultant de pratiques culturelles suivies dont les avantages économiques futurs sont attendus durant plus d'une année.

Ces pratiques culturelles sont celles qui augmentent ou permettent le maintien des avantages économiques futurs se rattachant à un actif existant donné ou sont nécessaires à l'obtention des avantages économiques futurs d'autres actifs.

2° Lorsque les améliorations des sols et des milieux ont une durée d'utilisation limitée au sens de l'article 214-1, elles font l'objet d'un amortissement.

Art. 618-13 – Application des méthodes d'évaluation des stocks

1° Pour l'application de la méthode du coût standard prévue à l'article 213-35 et lorsqu'une entité ne tient pas de comptabilité analytique, elle peut déterminer le coût standard des frais généraux de production par des procédés statistiques, notamment à l'aide de barèmes standards, permettant d'intégrer autant que possible les conditions propres d'exploitation de l'entité.

2° Conformément à l'article 213-32, l'affectation des frais généraux fixes de production est fondée sur les capacités normales de production.

3° Pour l'application de la méthode du prix du détail prévue à l'article 213-35, la valeur de vente des stocks peut être déterminée sur la base du cours du jour à la clôture de l'exercice. Le pourcentage moyen de décote est adapté pour chaque catégorie de stock. Cette méthode est applicable aux seuls produits qui ont atteint un stade de développement permettant leur commercialisation.

4° Ces adaptations sont applicables aux seuls produits finis et en-cours de production nés des activités agricoles telles que définies à l'alinéa 1 de l'article 311-1 du code rural et de la pêche maritime.

Art. 618-14 - Évaluation des avances aux cultures

1° Les dispositions prévues aux 1° et 2° de l'article 618-13 peuvent être utilisées pour l'évaluation des façons culturelles des avances aux cultures.

2° La méthode du prix du détail prévue à l'article 231-35 et au 3° de l'article 618-13 ne peut pas être utilisée pour l'évaluation des avances aux cultures qui, par définition, n'ont pas atteint un stade de développement permettant leur commercialisation.

Sous-section 3 – Contrats d'entraide

Art. 618-15 - Contrats d'entraide

Pour les contrats d'entraide tels que définis à l'article L. 325-1 du code rural et de la pêche maritime, seuls les remboursements de frais sont inscrits en charges et produits.

Section 9 – Jetons émis et détenus

Sous-section 1 – Définition

Article 619-1

Constitue un jeton tout bien incorporel représentant, sous forme numérique, un ou plusieurs droits, pouvant être émis, inscrits, conservés ou transférés au moyen d'un dispositif d'enregistrement électronique partagé permettant d'identifier, directement ou indirectement, le propriétaire dudit bien.

Sous-section 2 - Comptabilisation chez l'émetteur de jetons

Article 619-2

L'émetteur de jetons détermine le type de jetons émis en se fondant sur leurs caractéristiques telles que décrites dans les documents d'information mis à disposition des souscripteurs et détenteurs, et telles que reprises dans l'annexe.

Le traitement comptable des jetons nécessite de distinguer deux types d'offre de jetons :

- d'une part, les offres de jetons présentant les caractéristiques de titres financiers ou de contrats financiers mentionnés à l'article L. 211-1 du code monétaire et financier, ou celles des bons de caisse mentionnés à l'article L. 223-1 code monétaire et financier ;
- d'autre part, les offres de jetons ne présentant pas les caractéristiques de titres financiers, de contrats financiers ou de bons de caisse tels que référencés dans l'alinéa précédent.

Article 619-3

Les jetons émis présentant les caractéristiques de titres financiers, de contrats financiers ou de bons de caisse sont comptabilisés selon les dispositions prévues au présent règlement pour les titres financiers, les instruments financiers à terme ou les bons de caisse, selon la nature et les caractéristiques spécifiques des instruments correspondants.

Article 619-4

Les jetons ne présentant pas les caractéristiques de titres financiers, de contrats financiers ou de bons de caisse sont comptabilisés selon les droits et obligations attachés :

- si les jetons présentent les caractéristiques d'une dette remboursable, même à titre temporaire, ils sont comptabilisés en emprunts et dettes assimilées, conformément aux règles de l'article 941-16 ;
- si les jetons sont représentatifs de prestations restant à réaliser ou de biens restant à livrer, ils sont comptabilisés en produits constatés d'avance, selon les articles 323-9 et 619-7 ;
- s'il n'existe pas d'obligations explicites ou implicites vis-à-vis des souscripteurs et détenteurs de jetons, les sommes collectées sont considérées comme définitivement acquises par l'émetteur et sont comptabilisées en produits, conformément à l'article 512-1

Le montant des droits et obligations est évalué selon le prix de souscription acquitté par un tiers souscripteur, hors attribution gratuite ou à des conditions de souscription préférentielles au sens de l'article 619-17, pour obtenir un jeton correspondant.

Article 619-5

Une offre de jetons peut être composite et intégrer différentes natures de droits et obligations vis-à-vis des souscripteurs et détenteurs, ils peuvent être représentatifs de prestations restant à réaliser, de biens restant à livrer ou encore de dette remboursable. Une analyse des différentes natures de droits et obligations est effectuée à partir des documents d'information de l'offre de jetons afin d'appliquer à chaque composante le traitement comptable correspondant à sa nature.

Article 619-6

Lorsque l'émission de jetons se trouve libérée par la remise d'autres jetons, ces derniers sont comptabilisés à l'actif selon les dispositions de la sous-section 3 « *comptabilisation des jetons détenus* ».

Article 619-7

A la clôture de l'exercice, les produits constatés d'avance sur jetons émis sont rapportés au compte de résultat selon l'avancement de la réalisation des prestations ou la livraison des biens correspondants.

Le compte 48701 - « *Produits constatés d'avance sur jetons émis* » enregistre à la fin de chaque période les montants représentatifs de prestations restant à réaliser ou de marchandises restant à livrer suite à l'émission de jetons.

Article 619-8

A la clôture de l'exercice, les emprunts et dettes assimilées qui sont remboursables en jetons ou indexés sur la valeur de jetons sont évalués en euros sur base du dernier cours à la clôture desdits jetons.

Lorsqu'à la date de clôture, l'évaluation de ces emprunts et dettes assimilées a pour effet de modifier les montants en euros précédemment comptabilisés, les différences d'évaluation sont inscrites dans des comptes transitoires, en attente de régularisations ultérieures :

- à l'actif du bilan pour les différences correspondant à une perte latente ;
- au passif du bilan pour les différences correspondant à un gain latent.

Les comptes 4746 - « *Différences d'évaluation de jetons sur des passifs – actif* » et 4747 « *Différences d'évaluation de jetons sur des passifs - passif* » enregistrent les différences d'évaluation en contrepartie des comptes d'emprunts et dettes assimilés.

Les pertes latentes entraînent à due concurrence la constitution d'une provision pour risque en tenant compte, le cas échéant, des dispositions relatives aux opérations de couverture traitées à l'article 420-6.

Article 619-9

Les émetteurs de jetons mentionnent dans l'annexe :

- un descriptif du contexte et de l'objet de chaque émission ;
- les informations sur les droits et obligations attachés aux jetons émis :
 - la nature des jetons émis et un descriptif des caractéristiques des droits et obligations explicites ou implicites qui leurs sont attachés (ex : biens et/ou services à livrer, ou dettes) ;
 - en cas de jetons présentant différentes natures de droits et obligations, les modalités d'allocation des montants souscrits aux différentes natures et leurs modalités respectives de comptabilisation ;
 - le cas échéant, la mention d'absence de droits et obligations explicites ou implicites, et une explication des faits et circonstances de ce type d'émission ;
 - un descriptif des éventuelles clauses et faits générateurs de nature à modifier ou interrompre les droits et obligations initialement attachés aux jetons, ainsi que les conséquences comptables en cas de survenance de chaque fait générateur ;
- les principes de comptabilisation des produits relatifs aux jetons émis, en particulier les modalités retenues pour rapporter les produits constatés d'avance au chiffre d'affaires ;
- le cas échéant, le montant des emprunts et dettes assimilées qui sont remboursables en jetons ou indexés sur la valeur de jetons, ainsi que les modalités ou évolution des modalités de détermination des valeurs retenues pour ces jetons ;
- les informations générales suivantes relatives aux jetons émis :
 - l'évolution de la cotation du jeton émis sur le marché secondaire, son cours en fin d'exercice, en précisant les modalités de détermination du cours de référence à la clôture ;
 - le calendrier et les conditions d'émission de jetons durant les exercices futurs ;
 - le nombre de jetons émis et restant à émettre, ainsi que les motifs d'évolution durant l'exercice, en précisant le nombre de jetons attribués gratuitement ou de manière préférentielle, ainsi que les éventuelles contraintes de disponibilité de ces jetons attribués gratuitement ou de manière préférentielle. Le cas échéant, il est indiqué si le

nombre de jetons restant à émettre n'est pas limité.

Sous-section 3 - Comptabilisation des jetons détenus

Article 619-10

Lorsque l'entité détient, par souscription ou acquisition, des jetons présentant les caractéristiques de titres financiers, de bons de caisse ou de contrats financiers, elle les comptabilise selon les dispositions du présent règlement applicables auxdits titres, bons ou contrats.

Article 619-11

Lorsque l'entité détient, par souscription ou acquisition, des jetons ne présentant pas les caractéristiques de titres financiers, de contrats financiers ou de bons de caisse, en vue d'utiliser les services ou les biens associés, et qu'il en est attendu une utilisation au-delà de l'exercice en cours, ces jetons constituent des immobilisations incorporelles, amorties et dépréciées selon les articles 214-1 à 214-21.

Les jetons comptabilisés en immobilisation incorporelle de durée d'utilisation non définie peuvent être transférés à titre définitif en jetons détenus tels que décrits à l'article 619-12, lorsque l'usage attendu des services ou des biens associés n'existe plus. Le transfert est comptabilisé pour sa valeur nette comptable, les modalités de valorisation des jetons transférés étant ensuite effectuées selon les dispositions de l'article 619-12. Aucun transfert en immobilisation ne peut être effectué à partir des *jetons détenus* comptabilisés selon l'article 619-12.

Article 619-12

Lorsque l'entité détient, par souscription ou acquisition, des jetons ne présentant pas les caractéristiques de titres financiers, de contrats financiers ou de bons de caisse, sans intention d'utilisation des services associés ou de la livraison des biens associés, ces jetons sont comptabilisés dans le numéro de compte 522 « *jetons détenus* ».

Les variations de valeur vénale des *jetons détenus* sont inscrites au bilan en contrepartie de comptes transitoires :

- à l'actif du bilan en cas de perte latente ;
- au passif du bilan en cas de gain latent.

Les valeurs vénales sont déterminées à la date clôture, sur base des dernières informations fiables disponibles.

Les comptes 47862 - « *Différences d'évaluation de jetons détenus – actif* » et 47872 « *Différences d'évaluation de jetons détenus - passif* » enregistrent les différences d'évaluation en contrepartie du compte 522 « *jetons détenus* ».

En cas de perte latente, une provision pour risque est constituée en tenant compte le cas échéant des dispositions relatives aux opérations de couverture traitées à l'article 420-6.

Article 619-13

Lorsque les jetons détenus sont annulés, ils sont sortis du bilan par contrepartie du compte de résultat.

Article 619-14

Lorsque l'émetteur rachète ses jetons sur le marché secondaire, ils sont comptabilisés selon les dispositions de l'article 619-12, dans le compte 523 « *jetons auto-détenus* ». Lorsque les jetons

auto-détenus sont annulés, ils sont sortis du bilan par contrepartie du compte de résultat ainsi que, le cas échéant, une quote-part de passif résiduel correspondant.

Article 619-15

Les plus et moins-values de cession des jetons détenus sont calculées selon la méthode du premier entré – premier sorti (PEPS - FIFO) ou du coût moyen pondéré d'acquisition (CMP), et sont comptabilisées, selon le cas, en produit ou en charge.

Le compte 7661 "*Produits nets sur cessions de jetons*" est utilisé lorsque la cession des jetons est génératrice d'un profit, le compte 6661 "*Charges nettes sur cessions de jetons*" est utilisé lorsque la cession est génératrice d'une perte.

Article 619-16

Les détenteurs de jetons mentionnent dans l'annexe :

- le nombre et montant des jetons détenus selon l'article 619-11, leur caractère amortissable ou non amortissable, leur valeur vénale ainsi que les éventuelles dépréciations constatées ;
- le nombre et montant des jetons détenus selon l'article 619-12, en précisant le mode de détermination des valeurs vénales retenues, le mode de prise en compte des cotations disponibles ;
- le nombre et la valeur des jetons auto-détenus par l'entreprise, selon l'article 619-14 ;
- le nombre et la valeur des jetons détenus donnés en garantie ;
- l'utilisation de la méthode premier entré – premier sorti, ou du coût moyen pondéré d'acquisition.

Sous-section 4 - Traitement des jetons attribués gratuitement ou à des conditions de souscription préférentielles

Article 619-17

Le présent article vise les attributions de jetons à titre gratuit ou à des conditions de souscription préférentielles ayant pour objectif d'octroyer à un ou plusieurs bénéficiaires un avantage en échange d'une contribution de ce(s) dernier(s) aux activités de l'émetteur. Au sens du présent article, l'existence d'un avantage et son évaluation sont appréciées par référence aux conditions offertes à un souscripteur d'un jeton correspondant au sens de l'article 619-4 ou à défaut à sa valeur vénale.

Les attributions de jetons visées au présent article et présentant les caractéristiques de titres financiers sont comptabilisées, à la date d'attribution effective, selon les dispositions du présent règlement, applicables auxdits titres attribués gratuitement ou à des conditions de souscription préférentielles.

Les attributions de jetons visées au présent article et ne présentant pas les caractéristiques de titres financiers sont, à la date d'attribution effective, comptabilisés selon les droits et obligations attachés et évalués selon les dispositions de l'article 619-4. Lorsqu'à la date d'attribution effective, il n'existe pas de souscription ouverte aux tiers souscripteurs au sens de l'article 619-4, les jetons attribués sont évalués à la valeur vénale du jeton correspondant.

La charge correspondant aux attributions de jetons visées au présent article est comptabilisée selon la nature de la contribution du ou des bénéficiaires.

Sous-section 5 - Traitement comptable des prêts/emprunts de jetons

Article 619-18

Lorsque, pendant une période déterminée, un détenteur de jetons (ci-après le prêteur) met des jetons à la disposition d'une entité (ci-après l'emprunteur) qui s'engage à les restituer à l'issue de la période, cette opération est comptabilisée comme suit :

- le prêteur transfère les jetons prêtés dans un compte de créances sur jetons pour leur valeur comptable au jour de la transaction. Postérieurement à cette date, les variations de valeur vénale de ces jetons prêtés sont traitées comptablement comme les variations de valeur vénale de jetons détenus selon les dispositions de l'article 619-12. Le compte de créance fait l'objet, le cas échéant, d'une dépréciation établie selon les dispositions de l'article 214-25 ;
- l'emprunteur de jetons les inscrit à l'actif dans le compte 524 - « *jetons empruntés* » à la date de la transaction pour leur valeur vénale. Postérieurement à cette date, ils sont comptabilisés et évalués selon les dispositions de l'article 619-12. Une dette de restitution des jetons empruntés est comptabilisée en contrepartie : elle constitue une dette financière indexée en jetons et est comptabilisée conformément aux dispositions de l'article 619-8 ;
- la rémunération courue et échue de ces transactions constitue un produit d'intérêt pour le prêteur et une charge d'intérêt pour l'emprunteur.

Sous-section 6 - Traitement comptable des dérivés sur jetons

Article 619-19

Les produits dérivés ayant pour sous-jacent un jeton se comptabilisent selon les dispositions des articles 628-1 à 628-18 relatives aux instruments financiers à terme et aux opérations de couverture.

Chapitre II – Opérations de nature spécifique

Section 1 – Opérations faites en commun et pour le compte de tiers

Sous-section 1 – Sociétés en participation

Art. 621-1

L'enregistrement du résultat des opérations faites par l'intermédiaire d'une société en participation dépend des clauses contractuelles et de l'organisation comptable prévue par les coparticipants.

Art. 621-2

Lorsque la comptabilité de la société en participation est tenue par un gérant, seul juridiquement connu des tiers, les charges et les produits de la société en participation sont compris dans les charges et les produits du gérant.

La répartition du résultat s'effectue de la façon suivante :

- dans la comptabilité du gérant, la quote-part dans les résultats revenant aux coparticipants est portée dans un compte de charges ou de produits spécifique, suivant le cas, par le crédit ou le débit des comptes courants des intéressés ;
- dans la comptabilité des autres coparticipants, la quote-part de résultat leur revenant est inscrite suivant le cas dans un compte de produits ou de charges spécifique par le débit ou le crédit du compte courant du gérant.

Sous-section 2 – GIE

Art. 621-3 Les résultats d'un groupement d'intérêt économique (GIE) sont comptabilisés, par ses membres, lorsqu'une décision de répartition de résultats est intervenue.

Art. 621-4

Lorsque les résultats du GIE sont bénéficiaires, ses membres comptabilisent, au cours de l'exercice de distribution, la créance correspondante dans les produits financiers.

Lorsque les résultats du GIE sont déficitaires, les membres comptabilisent une charge correspondant au versement du complément de cotisation, si la perte est définitive. Si la perte n'est pas définitive, les membres comptabilisent des apports ou des avances complémentaires.

Art. 621-5

À défaut de dispositions spéciales, la comptabilité des communautés d'intérêt autres que les sociétés en participation et les GIE peut être établie par référence aux règles énoncées aux articles 621-1 et 621-2 pour les sociétés en participation.

Sous-section 3 – Concession de service public

Art. 621-6

Les immobilisations faisant l'objet d'une concession de service public ou de travaux publics sont évaluées dans les conditions suivantes.

Art. 621-7

Le droit exclusif d'utilisation de biens du domaine public ou le droit exclusif d'exploitation est porté pour mémoire à l'actif du bilan de l'entité concessionnaire.

Exceptionnellement, lorsque le droit du concessionnaire sur les immobilisations non renouvelables mises en concession par le concédant a fait l'objet d'une évaluation, soit dans le contrat de concession, soit à l'occasion d'un transfert, son montant constitue un élément amortissable sur la durée de la concession. Dans ce cas, la valeur des biens en pleine propriété est portée au pied du bilan.

Art. 621-8

Les biens mis dans la concession par le concédant ou par le concessionnaire sont inscrits à l'actif du bilan de l'entité concessionnaire.

L'inscription à l'actif du bilan du concessionnaire de la valeur des biens mis gratuitement dans la concession par le concédant comporte une contrepartie au passif du bilan, classée dans les autres fonds propres.

Art. 621-9

Le maintien au niveau exigé par le service public du potentiel productif des installations concédées est assuré par le jeu des amortissements ou, éventuellement, par des dépréciations adéquates et en particulier les provisions pour renouvellement.

Dans la mesure où la valeur utile d'une installation peut être conservée par un entretien convenable, l'installation ne fait pas l'objet de dotations aux amortissements au compte de résultat du concessionnaire.

Art. 621-10

L'entreprise concessionnaire distingue l'activité de chacune des concessions ou de chaque catégorie de concessions dans des comptes de résultat appropriés.

Sous-section 4 – Opérations faites pour le compte de tiers

Art. 621-11

Les opérations traitées par l'entité pour le compte de tiers en qualité de mandataire sont comptabilisées dans un compte de tiers. Seule la rémunération de l'entité est comptabilisée dans le résultat.

Les opérations traitées, pour le compte de tiers, au nom de l'entité, sont inscrites selon leur nature dans les charges et les produits de l'entité.

Section 2 – Contrats long terme

Sous-section 1 - Définition

Art. 622-1

Un contrat à long terme est un contrat d'une durée généralement longue, spécifiquement négocié dans le cadre d'un projet unique portant sur la construction, la réalisation ou, le cas échéant, la participation en qualité de sous-traitant à la réalisation, d'un bien, d'un service ou d'un ensemble de biens ou services fréquemment complexes, dont l'exécution s'étend sur au moins deux périodes comptables ou exercices. Le droit de l'entité à percevoir les revenus contractuels est fonction de la conformité au contrat du travail exécuté.

La notion de négociation spécifique résulte du contrat dont l'objet définit le travail à réaliser sur la base de spécifications et de caractéristiques uniques requises par l'acheteur ou, au moins, substantiellement adaptées aux besoins de ce dernier.

Cette définition exclut la vente de biens en série et la vente de biens assortie de choix d'options dans le cadre d'une gamme à partir d'un modèle de base.

La vente en l'état futur d'achèvement, régie par l'article 1601-3 du code civil, est un contrat à long terme.

Sous-section 2 – Comptabilisation

Art. 622-2

Un contrat à long terme est comptabilisé soit selon la méthode à l'achèvement, soit selon la méthode à l'avancement.

La méthode à l'achèvement consiste à comptabiliser le chiffre d'affaires et le résultat au terme de l'opération. En cours d'opération, qu'il s'agisse de prestations de services ou de productions de biens, les travaux en cours sont constatés à la clôture de l'exercice à hauteur des charges qui ont été enregistrées.

La méthode à l'avancement consiste à comptabiliser le chiffre d'affaires et le résultat au fur et à mesure de l'avancement des contrats.

Art. 622-3

Si l'entité retient la méthode à l'avancement et est en mesure d'estimer de façon fiable le résultat à terminaison, le résultat est constaté en appliquant au résultat à terminaison le pourcentage d'avancement.

Ce pourcentage d'avancement est déterminé en utilisant les modalités qui permettent de mesurer de façon fiable selon leur nature, les travaux ou les services exécutés et acceptés. Peuvent être retenus : le rapport entre les coûts des travaux et services exécutés à la date de clôture et le total prévisionnel des coûts d'exécution du contrat, les mesures physiques ou études permettant d'évaluer le volume des travaux ou services exécutés.

Par travaux et services exécutés et acceptés, il y a lieu d'entendre ceux qui peuvent être considérés comme entrant, avec une certitude raisonnable, dans les conditions d'acceptation prévues par le contrat.

A la date de clôture, les produits contractuels sont comptabilisés en chiffre d'affaires puis régularisés le cas échéant, à la hausse comme à la baisse, pour dégager le résultat à l'avancement.

Art. 622-4

Si l'entité retient la méthode à l'avancement mais n'est pas en mesure d'estimer de façon fiable le résultat à terminaison, aucun profit n'est dégagé.

A la date de clôture, le montant inscrit en chiffre d'affaires est limité à celui des charges ayant concouru à l'exécution du contrat.

Art. 622-5

La capacité à estimer de façon fiable le résultat à terminaison repose sur les trois critères suivants :

- la possibilité d'identifier clairement le montant total des produits du contrat,
- la possibilité d'identifier clairement le montant total des coûts imputables au contrat,
- l'existence d'outils de gestion, de comptabilité analytique et de contrôle interne permettant de valider le pourcentage d'avancement et de réviser, au fur et à mesure de l'avancement, les estimations de charges, de produits et de résultat.

Art. 622-6

Que l'entité applique la méthode à l'achèvement ou la méthode à l'avancement, la perte globale probable est provisionnée, sous déduction des pertes éventuellement déjà constatées.

En présence de plusieurs hypothèses de calcul, la perte provisionnée est la plus probable d'entre elles ou à défaut la plus faible. Dans ce cas, l'article 833-20/4 prévoit une description appropriée dans l'annexe du risque additionnel mesuré par rapport à l'hypothèse de perte la plus faible.

La perte qui ne peut être estimée de façon raisonnable ne donne lieu à aucune provision mais à une information dans l'annexe prévue à l'article susvisé.

Art. 622-7

La décision d'adopter la méthode à l'avancement porte sur tous les contrats en cours à cette date. L'effet du changement de méthode est calculé de façon rétrospective sur la base du pourcentage d'avancement et du résultat à terminaison estimée à l'ouverture de l'exercice du changement de méthode.

Dans le cas où le résultat à terminaison n'est pas déterminable de façon fiable au début de l'exercice, l'effet du changement de méthode à l'ouverture se mesure en prenant en compte l'estimation du résultat à terminaison à la clôture de l'exercice du changement. Il est mentionné dans l'annexe une description appropriée de cette modalité de calcul.

Section 3 – Opérations de fiducie

Art. 623-1

Les opérations de fiducie sont comptabilisées et évaluées conformément aux dispositions de la présente section.

Sous-section 1 – Constitution de la fiducie

Art. 623-2

Un contrat de fiducie devrait avoir deux fonctions essentielles :

- la gestion (fiducie gestion) ;
- la garantie (fiducie sûreté).

En cas de fiducie gestion, l'opération fait intervenir généralement deux types d'acteurs : le constituant et le fiduciaire, sachant qu'il peut y avoir plusieurs constituants ou plusieurs fiduciaires pour une même fiducie.

En cas de fiducie sûreté, l'opération fait intervenir trois types d'acteurs : le constituant, le fiduciaire et le bénéficiaire de la sûreté, lequel peut être le fiduciaire s'il est par ailleurs le créancier du constituant. Le ou les bénéficiaires sont :

- le ou les constituants par défaut et selon les dispositions de l'article 2030 du code civil « lorsque le contrat de fiducie prend fin en l'absence de bénéficiaire, les droits, biens ou sûretés présents dans le patrimoine fiduciaire font de plein droit retour au constituant » ;
- le fiduciaire ou un tiers sous réserve des dispositions de l'article 2013 du code civil.

Art. 623-3

En raison du transfert de la propriété juridique tel qu'organisé par la loi, les actifs et passifs faisant l'objet du contrat de fiducie sont transférés du patrimoine du constituant dans la fiducie, qui constitue un patrimoine d'affectation séparé du patrimoine propre du fiduciaire, au sein duquel ils feront l'objet d'une comptabilité autonome. En conséquence, le fiduciaire établit des comptes annuels au titre de la fiducie, comportant un bilan, un compte de résultat et une annexe, dans les conditions prévues aux articles L. 123-12 à L. 123-15 du code de commerce.

Art. 623-4

Le patrimoine d'affectation peut comprendre des éléments d'actifs et de passifs se traduisant par le transfert d'un actif net positif (actifs supérieurs aux passifs) ou d'un passif net (passifs supérieurs aux actifs). En revanche, le transfert de passifs isolés est exclu.

§ 1 – Chez le constituant

Art. 623-5

Lors du transfert des biens, droits ou sûretés dans le patrimoine d'affectation, il convient de comptabiliser une contrepartie dans les comptes de bilan du constituant.

La constitution de cette structure modifie les droits ou obligations du constituant afférents aux biens, droits ou sûretés transférés dans la fiducie, y compris dans le cas où le constituant conserve le contrôle, car, même dans cette situation :

- tout au long de la fiducie, ses droits ou obligations sont limités aux seuls fruits ou charges générés par ces biens dont il n'a plus la disposition ;
- au terme de la fiducie les droits ou obligations du constituant portent sur leur restitution en nature ou en valeur.

Ces droits sont en effet de nature spécifique, fixés par les termes du contrat dès lors que le constituant n'a aucune possibilité de les modifier unilatéralement.

Art. 623-6

La contrepartie sera différente selon que la valeur des actifs excédera ou non le montant du passif éventuellement mis en fiducie.

- Lorsque le montant des éléments d'actif excède le montant des éléments du passif mis en fiducie, les droits analogues à ceux des investisseurs financiers (comme les porteurs d'obligations, fonds séquestrés en garantie, fonds communs par exemple) relèvent quelle que soit la nature des biens mis en fiducie, de la catégorie d'un actif financier dénommé « 2661 - Droits représentatifs d'actifs nets remis en fiducie » au sein de l'actif immobilisé.
- Lorsque le montant des éléments de passif excède le montant des éléments d'actif, il convient de constater une obligation dénommée « 162 - Obligations représentatives de passifs nets remis en fiducie » qui doit être enregistrée au passif du bilan avec l'ensemble des emprunts et dettes financières.

Art. 623-7

Le critère de contrôle défini à l'article 211-1, bien que non retenu pour définir les conditions de comptabilisation de ces éléments, en raison de l'application du principe de la propriété juridique posé par la loi, est appliqué pour évaluer les éléments transférés par le constituant à la fiducie, afin d'avoir une méthode d'évaluation homogène pour les comptes individuels et consolidés. Le contrôle ainsi défini conduit à considérer si le constituant conserve ou perd les avantages ou risques économiques afférents aux éléments remis à la fiducie.

Du fait de ses caractéristiques, la fiducie qui n'a pas la personnalité morale, est comparable à une entité ad hoc, i.e. une « structure juridique distincte, créée spécifiquement pour gérer une opération ou un groupe d'opérations pour le compte d'une entreprise ». Il est donc fait référence aux critères prévus pour la détermination du contrôle des entités ad hoc à l'article 211-8 du règlement ANC n° 2020-01 relatif aux comptes consolidés.

L'examen des critères suivants est nécessaire pour définir si le constituant contrôle la fiducie.

- Le constituant dispose en réalité des pouvoirs de décision, assortis ou non des pouvoirs de gestion sur la fiducie ou sur les actifs qui la composent, même si ces pouvoirs ne sont pas effectivement exercés. Il détermine les termes du contrat de fiducie et l'étendue des pouvoirs de gestion qui seront donnés au fiduciaire.

- Le constituant a, de fait, la capacité de bénéficier de la majorité des avantages économiques de la fiducie, que ce soit sous forme d'affectation du résultat ou de droit à une quote-part d'actif net ou à la majorité des actifs résiduels en cas de liquidation ;
- Le constituant supporte la majorité des risques relatifs à la fiducie. La répartition des risques est fixée dans le contrat.

L'existence d'un mécanisme d'auto pilotage (pré-détermination des activités de la fiducie) ne préjuge pas du contrôle effectif de cette entité par une contrepartie donnée. L'analyse des critères définis précédemment est dès lors nécessaire pour caractériser l'existence d'un contrôle. En particulier, lorsqu'un tel mécanisme oriente les décisions dans l'intérêt d'une des parties, cette dernière est considérée comme exerçant un contrôle de fait.

Le premier critère relatif aux pouvoirs de décision est prédominant. Il est également nécessaire de prendre en considération le deuxième ou le troisième critère. En conséquence, une fiducie est contrôlée si les conditions du premier et du deuxième critère, ou du premier et du troisième critère, sont remplies. En outre, dès lors que les deuxième et troisième critères se trouvent réunis, la fiducie est également considérée comme contrôlée.

La perte du pouvoir de décision par le constituant est déterminante pour qualifier la perte de contrôle. La conservation de la majorité des risques et des avantages économiques afférents aux actifs transférés dans la fiducie constitue une présomption de conservation d'une partie significative du pouvoir effectif de décision.

Conséquences du maintien ou de la perte du contrôle.

Si le constituant perd le contrôle :

- les éléments transférés du patrimoine du constituant dans le patrimoine d'affectation de la fiducie sont évalués à la valeur vénale ;
- l'actif ou le passif financier enregistré chez le constituant en contrepartie, est évalué à cette même valeur.

Si le constituant conserve le contrôle :

- les éléments transférés du patrimoine du constituant dans le patrimoine d'affectation de la fiducie sont évalués à la valeur comptable ;
- l'actif ou le passif financier enregistré chez le constituant en contrepartie, est évalué à cette même valeur.

Le constituant est notamment réputé conserver le contrôle de la fiducie :

- lorsqu'il est l'unique bénéficiaire ;
- lorsque le contrat est conclu avec un ou plusieurs constituants et que chacun d'eux conserve la quasi-totalité des risques et des avantages relatifs aux éléments transférés (notamment en cas d'absence de mutualisation effective des risques et avantages au sein de la fiducie ou en cas d'apports de biens fongibles) ;
- lorsqu'il conserve le bénéfice de l'intérêt résiduel sur le ou les actifs en fin de contrat à travers le retour de ces derniers en pleine propriété avec le rétablissement du droit à l'usufruit perpétuel.

Dans le cas où la fiducie ne serait pas comparable à une entité ad hoc, par exemple en cas de contrôle non exclusif, il convient de procéder à l'analyse du contrôle selon les dispositions de l'article 211-1 et suivants du règlement ANC n° 2020-01 relatif aux comptes consolidés.

Art. 623-8

L'opération de transfert des éléments au patrimoine d'affectation de la fiducie, est enregistrée au compte de résultat du constituant dans :

- un sous compte « 7741 - Opérations liées à la constitution de la fiducie - transfert des éléments », du compte « 774 - Opérations de constitution ou liquidation des fiducies » pour les produits, ou ;
- un sous compte « 6741 - Opérations liées à la constitution de la fiducie - transfert des éléments », du compte « 674 - Opérations de constitution ou liquidation des fiducies » pour les charges.

§ 2 – Chez le fiduciaire

Art. 623-9

Les éléments transférés au fiduciaire sont comptabilisés, chez ce dernier, dans la fiducie, au bilan d'un patrimoine séparé dit d'affectation, distinct du bilan propre du fiduciaire. Les éléments transférés sont, par symétrie, évalués à la valeur nette comptable ou vénale, selon les valeurs retenues chez le constituant.

La contrepartie des éléments reçus en fiducie est comptabilisée dans un compte « 102 - Fonds fiduciaires » égal au montant de l'actif ou du passif net remis en fiducie. Son montant peut être débiteur ou créditeur.

Sous-section 2 - Fonctionnement de la fiducie

§ 1 – Comptabilité autonome chez le fiduciaire

Art. 623-10

Chez le fiduciaire, les éléments mis en fiducie font l'objet d'une comptabilité autonome, qui se traduit par l'établissement de comptes annuels, bilan, compte de résultat et annexe, tels que précisées à l'article 623-7, distincts de ceux du fiduciaire. Les actifs et passifs sont comptabilisés et évalués selon les dispositions de l'article 623-7 conformément aux règles de comptabilisation, d'évaluation initiale et postérieure du présent règlement. Il en est de même pour la prise en compte des produits et charges, et la constatation des plus ou moins-values en cas de cession d'actifs.

§ 2 – Evaluation de la contrepartie chez le bénéficiaire qui peut être le constituant

Art. 623-11

Lorsque ses droits portent à la fois sur le retour des apports effectués au terme de la fiducie, et sur les résultats de la fiducie, le bénéficiaire substitue à la valeur de ses droits dans la fiducie, à la clôture de chaque exercice, le montant correspondant à la valeur d'entrée des apports initiaux, augmentée des bénéfices non distribués ou diminuée des pertes de la fiducie, y compris ceux du dernier exercice (i.e. avant affectation).

Cette variation de droits représentatifs des actifs remis en fiducie est comptabilisée en contrepartie d'une charge au compte « 6612 - Charges de la fiducie, résultat de la période » ou d'un produit au compte « 7612 - Produits de la fiducie, résultat de la période ».

Art. 623-12

Lorsque la valeur des droits représentatifs des actifs remis en fiducie devient négative, le bénéficiaire du résultat apprécie la nécessité de constater une provision à hauteur du passif net de la fiducie en fonction des obligations mises à sa charge par le contrat de fiducie.

Art. 623-13

En cas de distribution, les comptes de droits ou obligations représentatifs d'actifs ou de passifs remis en fiducie sont mouvementés en contrepartie du compte courant du bénéficiaire du résultat.

Art. 623-14

Ce traitement, lorsque le bénéficiaire est le constituant, est cohérent avec les dispositions de l'article 223 VA du CGI qui prévoit que « le bénéfice imposable de la fiducie est déterminé selon les règles applicables au bénéfice réalisé par le titulaire d'une créance au titre de celle-ci et imposé au nom de ce titulaire », i.e. le résultat dégagé par la fiducie est imposé par l'intermédiaire du constituant.

Sous-section 3 – Fin de la fiducie

Art. 623-15

Par symétrie avec les règles d'évaluation retenues lors de la constitution de la fiducie, le traitement comptable des conséquences de la liquidation de la fiducie devrait également être analysé en fonction du critère de contrôle.

- Lorsque le constituant a conservé le contrôle de la fiducie lors de la constitution, les biens retournés à la fin de la fiducie sont évalués à la valeur comptable. Toutefois, dans le cas où les éléments transférés ont été cédés, le constituant comptabilise le produit net de la liquidation.
- Lorsque le constituant n'a pas conservé le contrôle de la fiducie lors de la constitution, i.e. les éléments transférés ont fait l'objet d'une réévaluation initiale, les éléments retournés à la fin de la fiducie sont évalués à la valeur vénale. Cette situation devrait être assez rare car le retour devrait s'opérer sous forme de trésorerie.

Art. 623-16

L'opération de fin de la fiducie, est enregistrée au compte de résultat du constituant dans :

- un sous compte « 7742 - Opérations liées à la liquidation de la fiducie » pour les produits, ou ;
- un sous compte « 6742 - Opérations liées à la liquidation de la fiducie » pour les charges.

Section 4 – Plans d'options d'achat ou de souscription d'actions et plans d'attribution d'actions gratuites aux salariés

Art. 624-1

Les opérations relatives aux plans d'options d'achat ou de souscription d'actions et aux plans d'attribution d'actions gratuites aux employés sont comptabilisées et évaluées, conformément aux dispositions de la présente section.

Sous-section 1 – Champ d'application

Art. 624-2

La présente section s'applique à la comptabilisation et l'évaluation des opérations relatives aux plans d'options d'achat ou de souscription d'actions et aux plans d'attribution d'actions gratuites aux employés, qu'elles soient émises, acquises ou déjà détenues par la société.

Les dispositions relatives aux options de souscription ou d'achat d'actions sont précisées aux articles L. 225-177 à L. 225-186 du code de commerce.

L'article 83 de la loi de finances 2005 (loi n°2004-1484 du 30 décembre 2004), codifié aux articles L. 225-197-1 à L. 225-197-5 du code de commerce, a institué un nouveau dispositif permettant à l'assemblée générale extraordinaire (AGE) des sociétés par actions, cotées ou non cotées, de procéder sur la base du rapport du conseil d'administration ou du directoire et du rapport spécial du commissaire aux comptes, à une attribution d'actions gratuites, existantes ou à émettre au profit des employés ou de certaines catégories d'entre eux.

L'attribution des actions est définitive au terme d'une période d'acquisition dont la durée ne peut être inférieure à 2 ans. L'AGE fixe également la durée minimale de l'obligation de conservation des actions par les bénéficiaires.

Les droits qui résultent de l'attribution gratuite sont incessibles jusqu'au terme de la période d'acquisition et en cas de décès, les héritiers peuvent demander l'attribution des actions dans un délai de 6 mois à compter du décès.

Sous-section 2 – Fait générateur de l’obligation et conditions d’existence d’un passif

Art. 624-3

Lorsqu’elle décide d’une attribution d’actions à titre gratuit dans le cadre de l’article 83 de la loi précitée (ou à prix symbolique dans le cadre d’un plan étranger), la société peut définir la nature des actions qui seront remises (actions existantes ou actions nouvelles) ou différer la décision jusqu’à une date ultérieure.

Par ailleurs deux types d’options sur actions peuvent être octroyés :

- les options de souscription d’actions qui sont nécessairement dénouées par l’émission d’actions au profit des salariés ;
- les options d’achat d’actions qui sont nécessairement dénouées par des actions existantes (tout comme les attributions d’actions gratuites).

Art. 624-4

Dès la décision d’attribution d’actions gratuites ou d’options sur actions, la société a une obligation de remettre des actions à ses employés. Selon les modalités d’attribution décidées, cette obligation pourra générer ou non un passif ou un passif éventuel.

Art. 624-5

Ainsi un passif doit être enregistré dès lors que l’obligation de remise d’actions aux employés génère, de manière probable ou certaine, une sortie de ressources sans contrepartie au moins équivalente. Tant que la sortie de ressources n’est pas probable, l’obligation répond à la définition d’un passif éventuel.

§ 1 - Absence de passif lorsque des actions nouvelles sont émises

Art. 624-6

Dans le cas où des actions nouvelles sont émises pour être attribuées aux employés, la société n’est exposée à aucune sortie de ressource ; aucune charge n’est donc comptabilisée, l’opération entraîne un mouvement au sein des capitaux propres et une dilution des actionnaires anciens.

Concernant les attributions d’actions gratuites, et en l’absence de texte législatif précisant les conditions de libération du capital dans ce cas particulier, le nominal de l’action est le cas échéant prélevé sur les réserves disponibles.

§ 2 - Existence d’un passif lorsque la remise d’actions existantes a été décidée

Art. 624-7

Dans le cas où les actions remises aux employés auront été acquises au préalable par la société, l’opération donnera lieu, à la date de remise des actions aux employés, à une sortie de ressources sans contrepartie au moins équivalente attendue des employés.

Art. 624-8

Pour les plans d’attribution d’actions gratuites, la sortie de ressources est égale au coût des actions rachetées (diminué de l’éventuel prix symbolique payé par les employés). Pour les plans d’options d’achat d’actions, la sortie de ressources est égale au coût des actions rachetées diminué du prix d’exercice acquitté par les employés.

Art. 624-9

La sortie de ressources est probable, voire certaine, lorsque la décision de racheter ou d'affecter des actions existantes résulte des termes du plan d'attribution ou a été prise par l'assemblée générale ou l'organe exécutif.

Le caractère probable est fonction de l'appréciation de la satisfaction des éventuelles conditions de performance et de la rotation du personnel. Concernant les plans d'options d'achat d'actions, le caractère probable est également fonction de l'existence d'une valeur intrinsèque à la date de clôture (différence entre la valeur par action de la société à la clôture (cours de bourse pour les sociétés cotées) et le prix d'exercice de l'option). La satisfaction des conditions de performance de marché s'apprécie également en fonction de la valeur des actions à la date de clôture.

Le passif naît, d'une part, du caractère probable de la sortie de ressources et, d'autre part, de l'extinction de la contrepartie liée aux services attendus (cf. art. 624-11 et 624-12).

Art. 624-10

Dans le cas où les actions d'une société mère sont attribuées au personnel d'une filiale, il convient de déterminer si cette dernière a une obligation entraînant une sortie de ressources sans contrepartie au moins équivalente, par exemple dans le cadre d'une convention de refacturation au bénéfice de la société mère. Dans ce cas, la filiale doit constater un passif dans les conditions précitées.

§ 3 - Existence d'un passif éventuel en l'absence de décision explicite sur les modalités d'attribution des actions

Art. 624-11

En l'absence de décision explicite, il convient de rechercher tout au long de la période d'acquisition, l'existence d'indicateurs rendant probable une sortie de ressources pour la société : communication des dirigeants susceptible d'indiquer la nature des actions qui seront remises ; pratique antérieure de la société (par exemple pratique habituelle de ne pas diluer les actionnaires existants).

Tant que la sortie de ressources n'est pas probable (c'est-à-dire tant qu'il n'est pas probable de servir le plan en actions existantes), le passif reste éventuel. Un passif doit être comptabilisé à la date à laquelle une sortie de ressources sans contrepartie équivalente devient probable. Ce sera le cas lorsque l'analyse des faits et circonstances montre que les actions à remettre ne seront pas des actions nouvelles.

Sous-section 3 – Contrepartie à l'obligation de remise

Art. 624-12

L'attribution d'actions dans le cadre de plans constitue une forme de rémunération à raison de la qualité d'employé (ou d'ancien employé) des attributaires. En ce sens, une contrepartie passée, présente ou future a été, est ou sera fournie par l'employé (ou ancien employé) sous forme de services.

Lorsque l'attribution des actions ou des options d'achat d'actions n'est pas subordonnée au fait que l'attributaire reste au service de la société pendant une période future déterminée, la contrepartie a déjà été fournie.

Lorsque l'acquisition des actions ou des options d'achat d'actions est explicitement subordonnée au fait que l'attributaire reste au service de la société pendant une période future déterminée, une contrepartie demeure à fournir qui diminue progressivement au fur et à mesure que les services sont rendus. Cette contrepartie est évaluée par référence à la valeur de la sortie de ressources à laquelle est exposée la société.

Sous-section 4 – Comptabilisation et évaluation du passif

Art. 624-13 Dès lors que l'existence d'un passif est établie, il est comptabilisé sous la forme d'une provision déterminée en fonction des services déjà rendus par l'employé.

Art. 624-14

Le passif est évalué comme le produit :

- du coût d'entrée des actions à la date de leur affectation au plan d'attribution ou du coût probable de rachat des actions évalué à la date de clôture des comptes. Concernant les plans d'options d'achat d'actions, le coût d'entrée ou le coût probable d'achat, est diminué du prix d'exercice susceptible d'être acquitté par les employés ;

Le coût d'entrée des actions correspond à :

- leur coût d'achat lorsque les actions sont affectées au service du plan dès leur acquisition. Les éventuelles primes d'options payées pour racheter les actions font partie du coût ;
- leur valeur nette comptable à la date de leur affectation au plan lorsqu'elles étaient détenues antérieurement par la société ;

Le coût probable de rachat, lorsque les actions ne sont pas acquises à la clôture, correspond au cours de l'action à la clôture, en cas d'action cotée, et à la valeur estimée à cette date en l'absence de cotation.

- du nombre d'actions qui devrait être attribué compte tenu des dispositions du plan d'attribution. Le nombre d'actions à prendre en compte dépend de l'existence d'une valeur intrinsèque positive (définie à l'article 624-9, de la satisfaction des conditions de présence en fonction de la rotation du personnel et des conditions de performance éventuellement prévues par le plan d'attribution, appréciées à la date de clôture. La proportion des contreparties reçues des employés est appréciée prorata temporis depuis la date d'attribution.

La provision comptabilisée à chaque clôture évolue notamment ainsi en fonction du coût probable d'achat, du nombre d'actions devant être attribuées en fonction de la rotation du personnel et de l'évolution de la valeur de l'action (cours de bourse pour les sociétés cotées) et des services rendus. Les dotations, reprises et charges relatives aux attributions d'actions gratuites ou options d'achat sont présentées dans les charges de personnel, éventuellement par l'intermédiaire du compte transfert de charges.

Sous-section 5 – Comptabilisation des actions acquises ou détenues en vue de leur attribution

Art. 624-15

Les actions affectées aux plans d'attribution d'actions gratuites et aux plans d'options d'achat d'actions sont classées dans le sous-compte 502-1- « Actions destinées à être attribuées aux employés et affectées à des plans déterminés » et évaluées à leur coût d'entrée. Ces actions ne sont pas dépréciées en fonction de la valeur de marché, en raison de l'engagement d'attribution aux salariés et de la provision constatée au passif dans les conditions décrites ci-avant. Le nombre d'actions propres figurant dans cette catégorie particulière doit être cohérent avec les hypothèses retenues pour l'évaluation du passif et ne peut donc pas être supérieur au nombre d'actions pris en compte dans le calcul de l'obligation comptabilisée au passif du bilan. Les actions qui ont été affectées à un plan d'options d'achat postérieurement à leur acquisition et comptabilisées au compte 2771 – « Actions propres ou parts propres », sont transférées au compte 502-1.

Art. 624-16

Tout reclassement des actions propres que ce soit au sein de la catégorie 502 ou vers la catégorie des autres immobilisations financières, au compte 277 « Actions propres ou parts propres » pour annulation,

qui ne peut être opéré que dans le respect du formalisme juridique correspondant, s'effectuera sur la base de la valeur nette comptable des actions à la date de reclassement.

Lorsque le reclassement s'effectue au sein du compte 502, du sous-compte 502-1 vers le sous-compte 502-2- « Actions disponibles pour être attribuées aux employés ou pour la régularisation des cours de bourse», les actions correspondantes transférées à la valeur nette comptable, sont dépréciées si leur valeur est supérieure au cours du marché, comme pour les autres titres de placement.

Sous-section 6 – Comptabilisation des frais liés à l’élaboration des plans d’attribution gratuite d’actions et des options de souscription d’actions

Art. 624-17

En l’absence de création de prime d’émission, l’option de comptabilisation prévue par l’avis n° 2000-D du 21 décembre 2000 du comité d’urgence, prévoyant l’imputation de ces frais sur la prime n’est pas applicable et les frais liés à l’élaboration des plans d’attribution d’actions gratuites doivent être constatés en charges.

Les frais de plans d’option de souscription d’actions s’imputent sur la prime d’émission et l’excédent est comptabilisé en charges.

Section 5 – Contrats de garantie financière

Art. 625-1

Les actifs donnés en garantie dans le cadre de contrats de garantie financière assortis d’un droit de réutilisation sont comptabilisés et évalués conformément aux dispositions de la présente section.

Sous-section 1 – Champ d’application

§ 1 – Entités

Art. 625-2

Les dispositions de la présente section s’appliquent aux entreprises relevant du présent règlement, notamment aux sociétés commerciales et aux organismes d’assurance (entreprises régies par le code des assurances, organismes régis par le code de la mutualité et institutions de prévoyance régies par le code de la sécurité sociale) qui sont habilités à conclure des contrats de garantie financière assortis d’un droit de réutilisation tels que définis aux articles L. 211-38 à L. 211-40 du code monétaire et financier simplifiant les procédures de constitution et de réalisation des contrats de garantie financière.

§ 2 – Instruments

Art. 625-3

Les dispositions de la présente section s’appliquent lorsque les biens donnés en garantie dans le cadre de contrats de garantie financière avec droit de réutilisation sont des instruments financiers entrant dans l’une des catégories suivantes :

- les actions et autres titres donnant ou pouvant donner accès, directement ou indirectement, au capital ou aux droits de vote, transmissibles par inscription en compte ou tradition ;
- les titres de créance qui représentent chacun un droit de créance sur la personne morale ou le fonds commun de créances qui les émet, transmissibles par inscription en compte ou tradition, à l’exclusion des effets de commerce et des bons de caisse ;
- les parts ou actions d’organismes de placements collectifs ;

- et tous instruments financiers équivalents à ceux mentionnés aux précédents alinéas, émis sur le fondement de droits étrangers.

Ces instruments seront dénommés "actifs donnés en garantie" dans les dispositions concernant le constituant et "actifs reçus en garantie" dans les dispositions concernant le bénéficiaire.

Sous-section 2 – Principe général

Art. 625-4

Le constituant conserve l'essentiel des risques et avantages attaché à l'actif donné en garantie dans le cadre d'un contrat de garantie financière avec droit de réutilisation, le bénéficiaire de ce contrat ayant l'obligation de restituer au constituant cet actif.

Art. 625-5

Lors de la remise en pleine propriété de l'actif donné en garantie au bénéficiaire du contrat, le constituant enregistre une créance représentative de la valeur comptable de l'actif donné en garantie ainsi transféré.

Cette créance est inscrite dans la catégorie d'origine de l'actif donné en garantie.

Sous-section 3 – Comptabilisation initiale à la conclusion du contrat de garantie financière avec droit de réutilisation

Art. 625-6

Les montants des engagements donnés et reçus au titre des actifs donnés en garantie dans le cadre d'un contrat de garantie financière avec droit de réutilisation et au titre des actifs reçus en garantie dans le cadre de ce contrat de garantie financière avec droit de réutilisation sont inscrits respectivement dans les comptes du constituant et du bénéficiaire selon les règles de présentation applicables au secteur d'activité concerné.

Sous-section 4 – Comptabilisation lors de la remise en pleine propriété de l'actif donné en garantie dans le cadre d'un contrat de garantie financière avec droit de réutilisation

§ 1 -- Chez le constituant

Art. 625-7

Lors de la remise en pleine propriété de l'actif donné en garantie au bénéficiaire du contrat de garantie financière avec droit de réutilisation, le constituant ne fait plus figurer cet actif à son bilan et enregistre une créance représentative de la valeur comptable de l'actif donné en garantie ainsi transféré. Si l'actif transféré faisait l'objet d'une dépréciation à la date du transfert conformément aux règles d'évaluation qui lui sont applicables, le montant de cette dépréciation est reclassé dans un compte de dépréciation de la créance représentative de la valeur comptable de l'actif donné en garantie ainsi transféré. Cette créance, et le cas échéant la dépréciation y afférante, sont enregistrées dans la catégorie d'origine de l'actif donné en garantie.

Les écritures d'engagements initialement constatées sont annulées pendant la durée de la remise en pleine propriété de l'actif donné en garantie.

§ 2 – Chez le bénéficiaire

Art. 625-8

Lors de la remise en pleine propriété de l'actif reçu en garantie, l'actif ainsi transféré par le constituant au bénéficiaire et la dette représentative de l'obligation de restitution de cet actif sont inscrits distinctement au bilan du bénéficiaire pour un montant égal au prix du marché de l'actif au jour de cette remise.

Les écritures d'engagements initialement constatées sont annulées pendant la durée de la remise en pleine propriété de l'actif reçu en garantie.

Art. 625-9

Les dispositions en vigueur relatives à la comptabilisation de l'opération de réutilisation de l'actif reçu en garantie suite à sa remise en pleine propriété s'appliquent.

Sous-section 5 – Comptabilisation à la date de clôture de la période en cas de remise en pleine propriété de l'actif donné en garantie dans le cadre d'un contrat de garantie financière avec droit de réutilisation

§ 1 – Chez le constituant

Art. 625-10

A la date de clôture de la période, la créance représentative de la valeur comptable de l'actif donné en garantie est évaluée selon les règles applicables à la catégorie à laquelle appartient l'actif ainsi transféré.

Art. 625-11

Si le constituant constate un risque avéré de crédit lié à la situation dégradée du bénéficiaire, une dépréciation à hauteur du risque estimé est constatée conformément aux dispositions en vigueur. L'estimation de la dépréciation doit tenir compte du risque de contrepartie sur le bénéficiaire, mais également de la valeur de l'actif donné en garantie, de la capacité du constituant à recouvrer la propriété de cet actif, ainsi que des accords de compensation entre les parties au contrat.

§ 2 – Chez le bénéficiaire

Art. 625-12

A la date de clôture de la période, l'actif reçu en garantie transféré par le constituant au bénéficiaire et la dette représentative de l'obligation de restitution de cet actif sont évalués pour un montant égal au prix de marché de l'actif à cette date, par la contrepartie d'un compte d'écart au bilan.

Art. 625-13

A la date de clôture de la période, lorsque l'actif reçu en garantie fait l'objet d'une utilisation par le bénéficiaire et ne figure plus à l'actif de son bilan, la dette représentative de l'obligation de restitution de cet actif est évaluée au prix que ce dernier a sur le marché à cette date par la contrepartie d'un compte d'écart au bilan. Les pertes latentes sur cette dette entraînent à due concurrence la constitution d'une provision pour risques.

Art. 625-14

En l'absence de dispositions particulières applicables aux entités disposant de règles spécifiques à leur secteur d'activité, les règles de comptabilisation et d'évaluation chez le bénéficiaire de l'actif reçu en

garantie qui a été transféré et de la dette représentative de l'obligation de restitution de cet actif, telles que décrites ci-dessus, s'appliquent.

Sous-section 6 – Comptabilisation lors de la restitution par le bénéficiaire au constituant de l'actif donné en garantie dans le cadre d'un contrat de garantie financière avec droit de réutilisation

§ 1 – Chez le constituant

Art. 625-15

Lorsque le constituant recouvre la propriété de l'actif donné en garantie auprès du bénéficiaire, il réinscrit cet actif dans sa catégorie comptable d'origine et solde en contrepartie la créance représentative de la valeur comptable de l'actif initialement transféré. Si cette créance a fait l'objet d'une dépréciation, le montant de celle-ci est reclassé dans un compte de dépréciation afférent à l'actif réinscrit dans sa catégorie d'origine.

Art. 625-16

Des écritures d'engagements sont constatées si le contrat de garantie financière avec droit de réutilisation n'est pas arrivé à son terme.

§ 2 – Chez le bénéficiaire

Art. 625-17

Lorsque le bénéficiaire restitue au constituant l'actif initialement transféré en pleine propriété, l'actif faisant l'objet de cette remise est alors sorti du bilan du bénéficiaire et la dette représentative de l'obligation de restitution de cet actif est soldée. Le montant afférent de l'écart d'évaluation figurant au bilan est définitivement constaté en résultat.

Art. 625-18

Des écritures d'engagements sont constatées si le contrat de garantie financière avec droit de réutilisation n'est pas arrivé à son terme.

Section 6 – Opérations avec une entreprise en redressement judiciaire

Art. 626-1

Les remises ou réductions accordées dans le cadre du règlement des difficultés d'entreprises sont enregistrées ainsi qu'il suit :

- Lorsqu'elles sont accordées sous condition résolutoire, les remises ou réductions sont comptabilisées dès l'accord des parties, s'il s'agit d'un règlement amiable ou dès la décision du tribunal arrêtant le plan de redressement, s'il s'agit d'un règlement judiciaire ;
- Lorsqu'elles sont accordées sous condition suspensive, les remises ou réductions sont comptabilisées lorsque la condition est remplie.

Art. 626-2

Les créances non déclarées en cours de redressement judiciaire sont enregistrées ainsi qu'il suit :

Le produit chez le débiteur et la charge chez le créancier, correspondant à la créance non déclarée, sont comptabilisés :

- si aucune demande en relevé de forclusion n'a été formée dans un délai d'un an à compter du jugement d'ouverture de la procédure : à l'expiration de ce délai ;

- si une demande en relevé de forclusion a été formée et rejetée à la date de l'ordonnance de rejet. Tant que la décision n'est pas définitive, le débiteur constitue une provision.

Section 7 – Activités d'échanges dans le cadre de transactions internet

Art. 627-1

En cas de transaction d'échange dont au moins l'un des lots échangés concerne une prestation publicitaire effectuée sur internet, le bien ou le service reçu dans l'échange est évalué :

- à la valeur vénale de celui des deux lots dont l'estimation est la plus fiable ;
- augmentée ou diminuée de la soultre en espèces éventuellement versée ou reçue et des frais accessoires d'achat.

Cette position est applicable que les biens ou services échangés soient ou non semblables.

Si la valeur vénale d'aucun des lots ne peut être estimée de façon fiable, les entreprises concernées doivent évaluer le bien ou le service acquis pour un montant égal à la valeur comptable de l'actif remis dans l'échange, qui peut être évalué au seul montant de la soultre. Si aucun actif ou soultre n'est remis, le bien ou le service reçu dans l'échange est comptabilisé pour une valeur nulle. Dans ce cas, les frais accessoires d'achat ne s'ajoutent pas au coût du bien ou du service reçu dans l'échange et affectent le résultat.

La valeur vénale d'un lot échangé ne peut être appréciée que par référence à des ventes normales. Sont considérées comme normales, les ventes équivalentes réalisées par la même entreprise, payées en espèces ou contre remise d'autres actifs, monétaires ou non, dont la valeur vénale peut être déterminée de façon fiable.

Section 8 – Dispositions relatives aux instruments financiers à terme et aux opérations de couverture

Sous-section 1– Instruments financiers à terme

Art. 628-1

Les montants nominaux des contrats, qu'ils aient ou non vocation à être réglés à terme, ne sont pas comptabilisés au bilan. Ils sont mentionnés dans les engagements hors bilan.

Art 628-2

Les primes, soultes initiales ou équivalents sont enregistrées au bilan.

Art 628-3

Les appels de marge et les dépôts de garantie liés à ces instruments sont enregistrés au bilan.

Art 628-4

Les variations de valeur des contrats sont enregistrées de façons différentes selon qu'ils s'inscrivent dans le cadre d'opérations de couverture conformément aux dispositions de la sous-section 2 de la présente section ou non, c'est-à-dire en position ouverte isolée telle que décrite à la sous-section 4 de la présente section.

Art 628-5

La valeur des contrats est déterminée par référence à une valeur de marché ou par application de modèles et techniques d'évaluation généralement admis.

Sous-section 2 - Opérations de couverture

Art 628-6

Définition : Une opération de couverture consiste à mettre en relation un élément couvert et un instrument de couverture dans l'objectif de réduire le risque d'impact défavorable de l'exposition couverte sur le résultat, les flux ou les capitaux propres de l'entité.

Les expositions qui peuvent être couvertes concernent les risques de marché (notamment taux, change, matières premières).

Art 628-7

Instrument de couverture : L'instrument de couverture peut être un instrument ou une proportion d'instrument financier à terme ferme ou optionnel ou une combinaison d'instruments à terme fermes ou optionnels quel que soit leur sous-jacent. Les autres actifs et passifs financiers peuvent être qualifiés d'instruments de couverture contre le risque de change ou contre d'autres risques lorsque leur exposition au risque couvert compense l'exposition de l'élément couvert. Les opérations réalisées par les vendeurs d'options ne peuvent être qualifiées de couverture que dans des cas exceptionnels. Une vente d'option peut notamment être qualifiée comme instrument de couverture lorsqu'elle couvre une exposition optionnelle inverse ou se combine à un autre instrument de couverture sans générer de position vendeuse nette d'options.

Les opérations qualifiées de couverture sont identifiées et traitées comptablement en tant que telles dès leur origine et conservent cette qualification jusqu'à leur échéance ou dénouement. Il est néanmoins possible de débuter une relation de couverture à partir d'un instrument déjà existant ou de mettre fin à une relation de couverture de façon prospective avant que l'instrument ne soit arrivé à son terme, en cas de changement de la relation en lien avec la gestion financière de l'entreprise. Le traitement comptable dans ce dernier cas est précisé à l'article 628-14.

Art 628-8

Élément couvert : L'élément couvert peut être un élément ou un groupe d'actifs, de passifs, d'engagements existants ou de transactions futures non encore matérialisées par un engagement si ces transactions sont définies avec précision et possèdent une probabilité suffisante de réalisation.

Un instrument financier à terme peut être un élément couvert.

Une exposition peut être couverte partiellement en montant ou en durée. Un élément peut être couvert contre un ou des risques particuliers ou une portion de ceux-ci.

Art 628-10

La documentation d'une relation de couverture comporte au minimum les éléments suivants:

- identification du ou des éléments couverts ;
- identification du ou des instruments de couverture ;
- identification du risque couvert ;
- justification de la manière dont l'opération réduit le risque (totalement ou partiellement) de manière qualitative ou quantitative.

Le degré de sophistication de la documentation de la couverture doit être proportionné à la complexité de l'opération de couverture. Ainsi, par exemple, plus le flux couvert est incertain, plus la documentation doit être précise.

La documentation de la relation de couverture est fondée au maximum sur les documents utilisés par l'entreprise pour sa gestion.

Art 628-11

Comptabilité de couverture : Sans préjudice des dispositions édictées aux articles 628-12 et 628-13, les produits et charges (latents ou réalisés) relatifs aux instruments de couverture sont reconnus au compte de résultat de manière symétrique au mode de comptabilisation des produits et charges sur l'élément

couvert. Ainsi, les variations de valeur des instruments de couverture ne sont pas reconnues au bilan, sauf si la reconnaissance en partie ou en totalité de ces variations permet d'assurer un traitement symétrique avec l'élément couvert.

Par symétrie, le résultat de la couverture est présenté dans le même poste ou à défaut dans la même rubrique du compte de résultat que celui de l'élément couvert.

Art 628-12

Primes d'options : Les primes d'options peuvent être étalementées dans le compte de résultat sur la période de couverture. Elles peuvent également être constatées en résultat au même moment que la transaction couverte ou dans la valeur d'entrée au bilan de l'élément couvert lorsqu'il s'agit d'un achat futur d'actif. Ce choix de méthode comptable est soumis à l'article 122-2, par type de sous-jacent et de stratégie.

Art 628-13

Report/déport du change à terme : Le report ou déport des contrats de change à terme doit être étalé dans le compte de résultat, en résultat financier, sur la durée de la couverture. Néanmoins, l'entreprise peut, sur option, pour les couvertures de transactions futures, décider de constater ce report ou déport en résultat au même moment que la transaction couverte ou dans la valeur d'entrée au bilan de l'élément couvert, lorsque la relation de couverture réduit le risque en quasi-totalité. La méthode comptable retenue doit être cohérente avec celle relative aux primes d'option de change prévue à l'article 628-12. Ce choix de méthode comptable est soumis à l'article 122-2.

Art 628-14

Comptabilisation de l'arrêt de la couverture : Le traitement comptable de l'arrêt de la couverture diffère selon les cas suivants :

- lorsque l'instrument de couverture est dénoué ou échu alors que l'élément couvert est toujours existant, la comptabilité de couverture continue de s'appliquer au résultat réalisé sur l'instrument de couverture par application du principe de symétrie énoncé à l'article 628-11;
- lorsque l'instrument de couverture ne répond plus aux critères de qualification ou lorsqu'il est mis fin à une relation de couverture conformément à l'article 628-7 et que l'élément couvert est toujours existant, la comptabilité de couverture continue de s'appliquer aux résultats latents de l'instrument de couverture cumulés jusqu'à la date d'arrêt de la couverture. Ces résultats latents doivent alors être comptabilisés au bilan dans un compte d'attente. Les variations de valeurs ultérieures de cet instrument, s'il est conservé, sont traitées conformément à l'article 628-18;
- lorsque l'élément couvert ne répond plus en partie ou totalement à la qualification d'élément couvert éligible et que l'instrument de couverture est conservé, celui-ci est traité en totalité ou en partie comme un instrument en position ouverte isolée, conformément à l'article 628-18. Tout résultat réalisé reporté au bilan en application des règles de la comptabilité de couverture est reconnu immédiatement en résultat.

Art 628-15

Dépréciation et couverture : Pour les éléments couverts dont les règles d'évaluation imposent de calculer une dépréciation, il est tenu compte des effets de la couverture dans le calcul des éventuelles dépréciations.

Sous-section 3 - Opérations d'optimisation

Art 628-16

Opérations d'optimisation sans prise de risque :

Certaines opérations ou composantes d'opération, en général caractérisées par une vente d'option, peuvent être considérées comme une stratégie d'optimisation sans prise de risque supplémentaire pour l'entreprise à la date de mise en place de la relation de couverture. Ces opérations suivent les principes de la comptabilité de couverture. Cependant, elles font l'objet d'une information spécifique en annexe précisée au 13° de l'article 832-18.

Article 628-17

Opérations d'optimisation ayant une composante de prise de risque :

Une opération peut comporter à la fois une composante de couverture qui remplirait les critères d'une couverture si elle avait été contractée sous cette forme et une composante de prise de risque supplémentaire pour l'entreprise à la date de mise en place de la relation de couverture. Ce type d'opération doit suivre un traitement comptable impliquant un traitement différencié pour chaque composante :

- la composante de couverture suit le traitement comptable d'une opération de couverture tel que défini à l'article 628-11 ;
- la composante résiduelle qui fait prendre un risque supplémentaire à l'entreprise est constitutive d'une composante en position ouverte isolée et est traitée conformément à l'article 628-18.

Si une entreprise ne souhaite pas procéder à cette décomposition, elle traite cette opération, à l'origine et pendant toute sa durée, en totalité en position ouverte isolée. Dans ce cas, elle doit indiquer en annexe les raisons qui ont motivées le choix d'un tel traitement.

Sous-section 4 - Position ouverte isolée

Art. 628-18

Les variations de valeur des opérations en position ouverte isolée sont inscrites au bilan en contrepartie de comptes transitoires :

- à l'actif du bilan pour les variations qui correspondent à une perte latente ;
- au passif du bilan pour les variations qui correspondent à un gain latent.

Les gains latents n'interviennent pas dans la formation du résultat.

Lorsqu'une opération engendre une perte latente, celle-ci entraîne la constitution d'une provision en résultat financier à hauteur de cette moins-value latente. Il est possible d'évaluer ces provisions sur la base d'ensembles homogènes d'instruments financiers à terme en position ouverte isolée ayant un même sous-jacent.

Lorsque les instruments financiers à terme sont pris en compte dans une position globale sur matières premières (ou marchandises) prévue à l'article 214-22 ou dans une position globale de change prévue à l'article 420-6, les provisions sont évaluées en conformité avec ces articles. »

Section 9 – Services sur actifs numériques

Article 629-1 Service de conservation d'actifs numériques pour le compte de tiers

1. Les opérations liées au service de conservation pour le compte de tiers d'actifs numériques mentionné au 1° de l'article L. 54-10-2 du code monétaire et financier sont comptabilisées par le prestataire de ce service comme les opérations réalisées pour le compte de tiers en qualité de mandataire selon les dispositions de l'article 621-11, lorsque les trois conditions suivantes sont réunies :

- les actifs numériques font l'objet d'une ségrégation qui assure :

- une séparation dans le dispositif d'enregistrement électronique partagé entre les actifs numériques des clients, et les propres actifs numériques du prestataire de services sur actifs numériques ;
- qu'à tout moment, la quantité d'actifs numériques conservés est égale à la quantité d'actifs numériques inscrits dans les supports techniques de conservation ;
- les conservateurs ne font pas usage des actifs numériques conservés, ainsi que de leurs droits rattachés, sans l'accord exprès des clients, et par ailleurs, les décisions concernant les transactions sur actifs numériques conservés d'un client résultent d'une multi-validation au niveau du prestataire de services sur actifs numériques ;
- les moyens nécessaires à la restitution des actifs numériques conservés sont mis en place.

Les actifs numériques ou les accès à des actifs numériques, le cas échéant sous la forme de clés cryptographiques privées, mentionnés au 1° de l'article L. 54-10-2 du code monétaire et financier et conservés par le prestataire ne sont pas en conséquence inscrits à l'actif de son bilan.

2. Si l'une des trois conditions prévues au 1 n'est pas satisfaite, les actifs numériques ou les accès à des actifs numériques, le cas échéant sous la forme de clés cryptographiques privées, mentionnés au 1° de l'article L. 54-10-2 du code monétaire et financier sont comptabilisés à l'actif du bilan selon le même traitement comptable que celui afférent à des jetons détenus, avec pour contrepartie une dette de restitution d'égal montant. Ces actifs numériques ou ces accès à des actifs numériques sont évalués selon les dispositions de l'article 619-12 ; les dettes de restitution sont évaluées selon les dispositions de l'article 619-8.

Article 629-2 Prêt d'actifs numériques à un prestataire d'AN par son client

Ce prêt est comptabilisé conformément au traitement comptable d'un prêt de jetons selon les dispositions de l'article 619-18.

Article 629-3 Services de placement garanti ou de prise ferme d'actifs numériques

Dans le cas des services sur actifs numériques de placement garanti ou de prise ferme d'actifs numériques, mentionnés aux d) et e) du 5° de l'article L. 54-10-2 du code monétaire et financier, les actifs numériques détenus par les prestataires qui résultent de l'exercice de ces services sont comptabilisés selon les dispositions de l'article 619-12 relatif aux jetons détenus.

Article 629-4 Informations dans l'annexe des comptes annuels

Les prestataires de services sur actifs numériques mentionnent dans l'annexe de leurs comptes annuels toute information pertinente reflétant leur activité, et notamment :

- les engagements relatifs aux garanties de placement en cours sur actifs numériques, mentionnées au e) du 5° de l'article L. 54-10-2 du code monétaire et financier ;
- en cas de fourniture de service de conservation d'actifs numériques pour compte de tiers mentionné au 1° de l'article L. 54-10-2 du code monétaire et financier :
 - la dénomination et le nombre d'actifs numériques conservés pour compte de tiers, non comptabilisés à l'actif des PSAN en application du 1 de l'article 629-1;
 - le montant des dettes indexées de restitution d'actifs numériques conservés, lorsque les PSAN les comptabilisent à leur bilan en application du 2 de l'article 629-1.

Titre VII – Comptabilisation et évaluation des opérations de fusions et opérations assimilées

Chapitre I – Champ d'application

Art. 710-1

Le présent titre vise la comptabilisation, dans les comptes individuels des entités absorbantes, confondantes ou bénéficiaires des apports établies en France et appliquant le présent règlement, de toutes les opérations de fusions et opérations assimilées rémunérées par des titres et retracées dans un traité d'apport prévu à l'article L 236-6 du code de commerce ou tout autre document faisant foi pour les entités non soumises au code de commerce.

Il vise également la comptabilisation des apports partiels d'actif non soumis au régime des scissions, des confusions de patrimoine visées à l'article 1844-5 du code civil et des fusions et scissions sans échange de parts ou d'actions visées au II de l'article L 236-3 du code de commerce.

Art. 710-2

Les opérations visées par le présent titre sont :

- **Fusion d'entités** : opération définie à l'article L. 236-1 alinéa 1^{er} du code de commerce.
- **Fusion sans échange de titres** : opération définie à l'article L. 236-3 du code de commerce.
- **Apport partiel d'actif constituant une branche d'activité** : opération par laquelle une entité apporte un ensemble d'actifs et de passifs constituant une branche autonome, à une autre personne morale et reçoit en échange des titres remis par l'entité bénéficiaire des apports.
- **Scission de sociétés** : opération définie à l'article L 236-1 alinéa 2 du code de commerce comme une transmission du patrimoine d'une société « à plusieurs sociétés ».
- **Scission sans échange de titres** : opération dans laquelle les titres de l'entité scindée et des entités bénéficiaires sont détenus en totalité par une même entité.
- **Scission partielle** : opération définie à l'article L. 236-27 du code de commerce.
- **Confusion de patrimoine** : cette opération visée à l'article 1844-5 du code civil conduit à la dissolution de l'entité dont toutes les parts sont réunies en une seule main et entraîne la transmission universelle de son patrimoine à l'associé unique, sans qu'il y ait lieu à liquidation.

Les apports de titres de participation conférant le contrôle de cette participation à l'entité bénéficiaire des apports : ces apports sont assimilés à des apports partiels d'actif constituant une branche d'activité et entrent dans le champ d'application du présent titre. Le contrôle au sens du présent article s'entend du contrôle exclusif et du contrôle conjoint tels que définis aux articles 211-3 et 211-4 du règlement ANC n° 2020-01 relatif aux comptes consolidés.

Chapitre II – Principe d'inscription des apports dans les comptes de l'entité bénéficiaire

Art. 720-1

Les apports sont inscrits dans les comptes de l'entité bénéficiaire pour les valeurs figurant dans le traité d'apport. Pour les opérations visées à l'article 710-2 et réalisées par des entités établies en France, ces valeurs sont déterminées selon les modalités exposées aux articles 743-1 à 743-3 et 744-1 et 744-2.

Chapitre III – Définitions

Art. 730-1

L'entité absorbante ou entité bénéficiaire des apports est l'entité qui reçoit les apports en vertu du traité d'apport et qui remet des titres en rémunération desdits apports.

L'entité absorbée ou entité apporteuse, est l'entité qui transfère à l'entité absorbante ou bénéficiaire des apports, les actifs et les passifs mentionnés dans le traité d'apport.

L'entité initiatrice est l'entité qui, d'un point de vue économique, prend l'initiative des opérations et prend le contrôle :

- du capital d'une autre entité ou renforce son contrôle sur celui-ci ;
- d'une branche d'activité apportée par une autre entité.

L'entité cible est l'entité (ou branche d'activité) qui d'un point de vue économique, passe sous le contrôle de l'entité initiatrice, ou sur laquelle le contrôle de l'entité initiatrice est renforcé.

Chapitre IV - Méthodologie d'évaluation des apports

Art. 740-1

Les présentes dispositions concernent les modalités d'évaluation des apports et ne visent pas celles retenues pour le calcul de la parité.

Les apports sont évalués à la valeur comptable ou à la valeur réelle, selon la situation de contrôle au moment de l'opération et le sens de l'opération.

Section 1 - Analyse de la situation de contrôle, commun ou distinct, au moment de l'opération

Art. 741-1

Pour chaque opération, il convient de déterminer, s'il s'agit, à la date de réalisation juridique de l'opération :

- d'opérations impliquant des entités sous contrôle commun, i.e. une des entités participant à l'opération contrôle préalablement l'autre de manière exclusive ou les deux entités sont préalablement sous le contrôle commun d'une même entité mère ;
- d'opérations impliquant des entités sous contrôle distinct, i.e. aucune des entités participant à l'opération ne contrôle préalablement l'autre de manière exclusive ou ces entités ne sont pas préalablement sous le contrôle commun d'une même entité mère.

La notion de contrôle commun s'apprécie au niveau des personnes morales, mêmes si elles sont détenues par la ou les mêmes personnes physiques.

Art. 741-2

Le contrôle commun d'une entité correspond au contrôle exclusif, tel que défini à l'article 211-3 du règlement ANC N° 2020-01 relatif aux comptes consolidés.

Section 2 - Détermination du sens des opérations

Sous-section 1 - Opérations à l'endroit

Art. 742-1

Les opérations à l'endroit visées par le présent titre sont :

- **Fusion à l'endroit** : fusion à l'issue de laquelle la personne morale, actionnaire principal de l'entité absorbante avant l'opération, conserve, bien que dilué le cas échéant, son pouvoir de contrôle sur l'absorbante.

Simultanément, la personne morale, actionnaire principal de l'entité absorbée avant l'opération, perd son pouvoir de contrôle sur celle-ci.

Dans une telle fusion, la cible est l'entité absorbée et l'initiatrice est l'entité absorbante.

- **Apport à l'endroit** : apport à l'issue duquel l'entité apporteuse perd le contrôle de la branche d'activité apportée, appelée cible. Elle ne prend pas le contrôle de l'entité bénéficiaire des apports, appelée initiatrice.

Dans un tel apport, la cible est la branche d'activité apportée et l'initiatrice est l'entité bénéficiaire des apports.

Sous-section 2 - Opérations à l'envers

Art. 742-2

Les opérations à l'envers visées par le présent titre sont :

- **Fusion à l'envers** : fusion à l'issue de laquelle la personne morale, actionnaire principal de l'entité absorbée avant l'opération, prend le contrôle de l'entité absorbante, appelée cible.

Simultanément, la personne morale, actionnaire principal de l'entité absorbante avant l'opération, perd son pouvoir de contrôle sur celle-ci.

Dans une telle fusion, la cible est l'entité absorbante et l'initiatrice est l'entité absorbée ou sa maison mère.

- **Apport à l'envers** : apport à l'issue duquel l'entité apporteuse prend le contrôle de l'entité bénéficiaire des apports ou renforce son contrôle sur celle-ci.

Dans un tel apport, la cible est l'entité bénéficiaire des apports et l'initiatrice est l'entité apporteuse ou sa société mère.

Section 3 - Principe de détermination de la valeur d'apport

Art. 743-1

Les apports sont évalués comme suit en fonction de la situation de l'entité absorbante ou de la bénéficiaire des apports et de l'existence ou non d'un contrôle commun entre les entités participant à l'opération :

- Apports évalués à la valeur comptable

- (1) et (2). Opérations à l'endroit ou à l'envers impliquant des entités sous contrôle commun. Avant l'opération, la situation de contrôle est déjà établie entre l'entité initiatrice et l'entité cible. L'opération de regroupement correspond donc à un renforcement de contrôle ou à un maintien de contrôle (cas des fusions sans échange de titres et des opérations de transmission universelle de patrimoine) et, dans la logique des comptes consolidés, il convient de ne pas réévaluer l'ensemble des actifs et passifs apportés.

- (3). Opérations à l'envers impliquant des entités sous contrôle distinct. Compte tenu des contraintes légales, les actifs et passifs de la cible (correspondant à l'absorbante ou à la bénéficiaire des apports) ne peuvent pas être comptabilisés à leur valeur réelle parce qu'ils ne figurent pas dans le traité d'apport. En effet, les actifs et les passifs figurant dans le traité d'apport sont ceux de l'entité initiatrice ; ils n'ont pas à être réévalués.

- Apports évalués à la valeur réelle

(4). Opérations à l'endroit impliquant des entités sous contrôle distinct. Avant l'opération, la situation de contrôle n'est pas établie entre l'entité initiatrice et l'entité cible. L'opération de regroupement correspond donc à une prise de contrôle et dans la logique des comptes consolidés, il convient de traiter cette opération comme une acquisition à la valeur réelle. Cette analyse s'applique également aux opérations d'apport ou de scission suivies d'une perte de contrôle de l'entité bénéficiaire des apports au profit d'une entité sous contrôle distinct. Si cette perte de contrôle ne se réalise pas, la condition résolutoire mentionnée dans le traité d'apport s'applique. Il convient alors d'analyser à nouveau l'opération et de modifier les valeurs d'apport. Pour ces opérations, il est ainsi nécessaire de mentionner, dans le traité d'apport, à la fois les valeurs comptables et les valeurs réelles des actifs et passifs.

Notion de contrôle	Valeur comptable	Valeur réelle
Opérations impliquant des sociétés sous contrôle commun Opérations à l'endroit (1) Opérations à l'envers (2)	X X	
Opérations impliquant des sociétés sous contrôle distinct Opérations à l'envers (3) Opérations à l'endroit (4)	X	X

(1), (2), (3) et (4) voir ci-avant

Art 743-2

Le contrôle conjoint est défini à l'article 211-4 du règlement ANC N° 2020-01 relatif aux comptes consolidés.

Les apports sous contrôle conjoint ou aboutissant au contrôle conjoint et qui n'impliquent pas des entités sous contrôle commun au sens de l'article 741-2 sont évalués comme suit :

- Apports évalués à la valeur comptable

Opérations n'entraînant aucun changement de contrôle. Avant l'opération, l'entité cible est sous le contrôle conjoint de l'entité initiatrice et le reste à l'issue de l'opération.

- Apports évalués à la valeur réelle

Opérations entraînant un changement de contrôle, à savoir :

- l'entité cible, qui n'était pas contrôlée conjointement par l'entité initiatrice avant l'opération, passe sous son contrôle conjoint à l'issue de l'opération ;

- ou l'entité cible, sous le contrôle conjoint de l'entité initiatrice avant l'opération, n'est plus contrôlée conjointement par cette dernière à l'issue de l'opération.

		Contrôle de l'entité cible après l'opération		
		Contrôle exclusif	Contrôle conjoint	Absence de contrôle
Contrôle de l'entité cible avant l'opération	Contrôle exclusif		Valeur réelle	
	Contrôle conjoint	Valeur réelle	Valeur comptable	Valeur réelle
	Absence de contrôle		Valeur réelle	

- En cas de création d'une entité spécifiquement destinée à recevoir des apports, l'analyse du contrôle doit être appréciée en analysant les liens entre les entités parties prenantes à l'opération à l'initiation de l'opération, c'est-à-dire avant la création de l'entité bénéficiaire des apports.

Art. 743-3

Par dérogation, lorsque les apports doivent être évalués à la valeur nette comptable en application des règles prévues par les articles 743-1 et 743-2, et que l'actif net comptable apporté est insuffisant pour permettre la libération du capital, les valeurs réelles des éléments apportés doivent être retenues. Si l'actif net comptable apporté est insuffisant mais néanmoins positif, cette dérogation ne s'applique qu'au seul cas d'apport à une entité ayant une activité préexistante, et ne peut pas s'appliquer en cas de création ex-nihilo d'une entité ni en cas d'aménagement d'une entité préexistante.

Par ailleurs, cette dérogation ne peut s'appliquer ni aux opérations de dissolution par confusion de patrimoine ni aux fusions et scissions sans échange de titres.

Section 4 - Détermination des valeurs individuelles des apports

Sous-section 1 – Détermination des apports à la valeur réelle

Art. 744-1

Lorsque les apports sont évalués à la valeur réelle, les valeurs individuelles des actifs et passifs apportés correspondent aux valeurs réelles attribuées à chacun des éléments inscrits dans le traité d'apport, figurant ou non à l'actif (par exemple les marques ou les impôts différés actifs) ou au passif (par exemple les provisions pour retraites ou les impôts différés passifs) du bilan de l'absorbée ou de l'entité apporteuse à la date d'effet de l'opération. Ces valeurs s'apprécient en fonction du marché et de l'utilité du bien pour l'entité. Pour l'établissement de ces valeurs, l'entité utilise les références ou les techniques les mieux adaptées à la nature du bien, telles que les prix de marché, les indices spécifiques et des expertises indépendantes.

La différence éventuelle positive entre la valeur globale des apports et la somme algébrique des valeurs réelles, estimées à la même date, des actifs et passifs identifiés est également inscrite dans le traité d'apport ou autre document faisant foi, sur une ligne "fonds commercial", reprise comme telle au bilan de l'entité absorbante ou bénéficiaire.

Lorsque, dans des cas exceptionnels où la prise en compte de ces passifs conduit à rendre la valeur du fonds commercial négative (constatation d'un badwill), ce dernier fait l'objet d'une mention dans le traité d'apport et est comptabilisé dans un sous-compte de la prime de fusion lors de la réalisation de l'opération.

Les actifs et passifs identifiés lors de la fusion ou de l'apport partiel d'actif sont comptabilisés dans les comptes de l'entité absorbante ou bénéficiaire des apports, quelles que soient ses méthodes comptables. Les actifs et passifs qui ne sont pas habituellement comptabilisés par l'entité absorbante ou bénéficiaire des apports (par exemple actifs et passifs d'impôt différé, provision pour engagements de départ à la retraite le cas échéant) sont repris en résultat en fonction de leur utilisation.

Sous-section 2 - Détermination des apports à la valeur comptable

Art. 744-2

Lorsque les apports sont évalués à la valeur comptable, les valeurs comptables individuelles des actifs et passifs apportés correspondent aux valeurs de chaque actif et passif figurant dans les comptes de l'entité absorbée ou apporteuse à la date d'effet de l'opération.

L'écart négatif entre la valeur globale de l'apport et la somme des actifs et passifs inscrits dans le traité d'apport fait l'objet d'une mention dans le traité d'apport (constatation d'un « badwill ») et est comptabilisé dans un sous-compte de la prime de fusion lors de la réalisation de l'opération.

Sous-section 3 - Retraitements des valeurs d'apport réalisé à la valeur comptable

Art. 744-3

En cas d'opération réalisée à la valeur comptable impliquant une entité absorbée ou apporteuse non soumise au présent règlement, l'entité absorbante ou bénéficiaire des apports procède aux retraitements nécessaires des actifs et passifs apportés pour se conformer à la définition des actifs et passifs tels que prévus au présent règlement.

Lorsque l'entité absorbante ou bénéficiaire des apports provisionne ses engagements de retraite et assimilés conformément à l'article 324-1, elle ajuste sa provision pour tenir compte des droits des membres du personnel de l'entité absorbée ou apporteuse, selon ses propres modalités d'évaluation. Ces retraitements sont comptabilisés en contrepartie du mali ou boni de fusion éventuellement constaté. A défaut de mali ou boni, ils sont imputés en report à nouveau conformément aux règles sur les changements de méthode.

Au-delà des retraitements obligatoires prévus aux alinéas précédents, l'entité absorbante ou bénéficiaire des apports peut également harmoniser les méthodes de comptabilisation et d'évaluation des actifs et passifs apportés selon ses propres méthodes. Dans ce cas, les changements en résultant sont traités conformément à l'article 122-2.

Section 5 - Traitement du boni et du mali de fusion

Art. 745-1

Lorsque l'entité absorbante a acquis des titres de l'entité absorbée antérieurement à la date de l'opération de fusion, un boni ou mali peut apparaître lors de l'annulation de ces titres auxquels se substituent les actifs et passifs de l'entité absorbée.

Sous-section 1 - Traitement du boni de fusion

Art. 745-2

Le boni représente l'écart positif entre l'actif net positif reçu par l'entité absorbante, après harmonisation des méthodes comptables telle que défini à l'article 744-3, à hauteur de sa participation détenue dans l'entité absorbée, et la valeur comptable de cette participation.

Le boni est comptabilisé dans le résultat financier à hauteur de la quote-part des résultats accumulés par l'entité absorbée depuis l'acquisition et non distribués et, dans les capitaux propres pour le montant résiduel ou si les résultats accumulés ne peuvent être déterminés de manière fiable.

Sous-section 2 - Traitement du mali pour les opérations évaluées à la valeur comptable

Art. 745-3

Le mali de fusion représente l'écart négatif entre l'actif net, positif ou négatif, reçu par l'entité absorbante, après harmonisation des méthodes comptables telle que défini à l'article 744-3, à hauteur de sa participation dans l'entité absorbée et la valeur comptable de cette participation.

Le cas échéant, le mali est corrigé des ajustements de prix sur les titres de participation, positifs ou négatifs, intervenus postérieurement à la fusion.

Lorsqu'une fusion a pour effet de transférer à l'entité absorbante ses propres titres, aucun mali de fusion n'est constaté sur l'annulation de ces derniers.

Art. 745-4

Le mali de fusion peut, le cas échéant, être décomposé en deux éléments :

- le mali technique proprement dit, qui correspond, à hauteur de la participation antérieurement détenue, aux plus-values latentes sur éléments d'actif comptabilisés ou non dans les comptes

de l'absorbée (éléments d'actifs identifiés hors fonds commercial, fonds commercial) déduction faite des passifs non comptabilisés dans les comptes de l'entité absorbée en l'absence d'obligation comptable (par exemple provisions pour retraites, impôts différés passifs). Cette composante est généralement constatée pour les fusions ou les opérations de transmission universelle de patrimoine évaluées à la valeur comptable, lorsque la valeur nette des titres de l'entité absorbée figurant à l'actif de l'entité absorbante est supérieure à l'actif net comptable apporté.

Les plus-values latentes sur éléments d'actif destinés à être revendus à brève échéance sont évaluées nettes d'impôts. Les passifs reversés à court terme sont évalués net d'impôt.

- au-delà du mali technique, l'éventuelle dépréciation ou l'éventuel complément de dépréciation de la participation détenue dans l'entité absorbée, nécessaire au moment de la fusion. Cette dépréciation ou ce complément doivent être comptabilisés dans le résultat financier de l'entité absorbante de l'exercice au cours duquel l'opération est réalisée.

Art. 745-5

A la date de l'opération, l'entité procède à l'affectation du mali technique, calculé selon les modalités prévues à l'article 745-4, aux différents actifs apportés concernés, qu'ils soient inscrits ou non dans les comptes de l'absorbée, comme suit :

- si le mali technique est supérieur à la somme des plus-values latentes, estimées de manière fiable, sur les éléments d'actifs identifiés hors fonds commercial, il est affecté aux actifs apportés et le montant résiduel au fonds commercial ;
- si le mali technique est inférieur à la somme des plus-values latentes, estimées de manière fiable, sur les éléments d'actifs identifiés hors fonds commercial, il est affecté aux actifs apportés au prorata des plus-values latentes.

Art. 745-6

A la date de l'opération, l'entité absorbante comptabilise le mali technique dans un compte spécifique par catégorie d'actif concerné après son affectation.

Art. 745-7

Le mali technique est amorti ou rapporté au résultat selon les mêmes règles et dans les mêmes conditions que les actifs sous-jacents auquel il est affecté.

Art. 745-8

Conformément à l'article 214-15, chaque quote-part du mali affecté à un actif sous-jacent subit une dépréciation lorsque la valeur actuelle de l'actif sous-jacent devient inférieure à sa valeur nette comptable, majorée de la quote-part de mali affectée. La dépréciation est imputée en priorité sur la quote-part du mali technique.

Le mali technique résiduel affecté au fonds commercial suit les règles de dépréciation applicables aux fonds commerciaux. S'il fait l'objet d'une dépréciation comptabilisé en conformité avec l'article 214-17, aucune reprise de dépréciation n'est possible.

Art. 745-9

Les amortissements et dépréciations sont comptabilisés dans des comptes spécifiques par catégorie d'actif concerné.

Art. 745-10

En cas de cession, d'apport ou toute autre opération relative à l'actif sous-jacent auquel le mali est affecté, ce dernier suit le même traitement que l'actif sous-jacent.

Section 6 – Traitement de certaines fusions et de la scission sans échange de titres

Sous-Section 1 - Traitement de l'opération dans les comptes de l'entité bénéficiaire des apports

Art. 746-1

Pour les fusions définies aux 3^o et 4^o du II de l'article L.236-3 du code de commerce et les scissions totales, l'entité absorbante ou les entités bénéficiaires des apports en cas de scission inscrivent la contrepartie des apports en report à nouveau.

Sous-Section 2 – Traitement de l'opération dans les comptes de l'entité détentrice

Art. 746-2

En conséquence d'une fusion sans échange de titres visée à l'article 746-1, dans les comptes des entités détentrices des titres des entités absorbée et absorbante, la valeur brute et les éventuelles dépréciations des titres de l'entité qui disparaît sont ajoutées à la valeur brute et aux éventuelles dépréciations des titres de l'entité bénéficiaire des apports.

La valeur comptable brute des titres de l'entité qui disparaît est répartie uniformément sur la valeur unitaire des titres de l'entité absorbante.

En conséquence d'une scission totale sans échange de titres, dans les comptes de l'entité détentrice des titres de l'entité scindée, la valeur des titres et les éventuelles dépréciations de l'entité qui disparaît sont réparties, entre les titres des entités bénéficiaires des apports au prorata de la valeur réelle des apports transmis à chacune des entités bénéficiaires.

La quote-part de valeur comptable brute des titres de l'entité qui disparaît est répartie uniformément sur la valeur unitaire des titres des entités bénéficiaires des apports.

Section 7 - Traitement de la scission partielle

Sous-section 1 : Traitement de l'opération dans les comptes de l'entité scindée

Art. 747-1

Pour les scissions partielles prévoyant l'attribution directe des titres émis par l'entité bénéficiaire des apports aux associés de l'entité scindée, l'entité scindée inscrit la contrepartie des apports en réduction des capitaux propres selon les modalités fixées par le traité de scission.

A défaut de précision dans le traité de scission, la contrepartie des apports est imputée sur le ou les comptes distribuables des capitaux propres et, en dernier recours, est comptabilisée au débit du compte de report à nouveau.

Sous-section 2 : Traitement de l'opération dans les comptes des associés de l'entité scindée

Art. 747-2

En conséquence d'une scission partielle, dans les comptes des entités détentrices des titres de l'entité scindée, la valeur nette comptable, calculée à la date de l'opération, des titres de l'entité scindée est répartie entre les nouveaux titres émis par les entités bénéficiaires des apports et les titres de l'entité scindée conservés au prorata de leur valeur réelle.

La valeur comptable unitaire des titres détenus après scission correspond, pour chaque ligne de titres, à la valeur comptable globale ainsi attribuée divisée par le nombre de titres de la ligne.

Chapitre V - Événements de la période intercalaire

Section 1 – Traitement de la perte de rétroactivité

Art. 751-1

L'obligation de libération des apports doit être appréciée à la date de réalisation définitive de l'opération (assemblée générale extraordinaire des entités participant à l'opération).

Art. 751-2

En cas d'effet rétroactif, lorsque la valeur des apports à la date d'effet risque de devenir, du fait d'une perte intercalaire, supérieure à la valeur réelle globale de l'entité à la date de réalisation de l'opération, une provision pour perte de rétroactivité est constatée au passif pris en charge dans le traité d'apport, réduisant d'autant le montant des apports pour répondre à l'obligation de libération du capital. L'entité absorbante l'inscrit dans un sous-compte de la prime de fusion, et non en provisions pour risques et charges. En effet, elle ne doit pas reprendre en résultat une provision qui n'a jamais été dotée comptablement.

Art. 751-3

Lors de l'affectation du résultat de l'entité absorbante, la perte de l'entité absorbée constatée durant la période intercalaire est imputée sur le sous compte de la prime de fusion. Après cette imputation, le solde du sous compte de la prime de fusion est intégré à la prime de fusion.

Toutefois, l'existence d'une perte intercalaire ne conduit pas systématiquement à la constatation d'une provision, en effet :

- lorsque les apports sont évalués à la valeur réelle, la valeur d'utilité de chacun des apports est estimée en tenant compte des flux de trésorerie futurs. Ces prévisions de trésorerie intègrent nécessairement les résultats prévisionnels des quelques mois entre la date d'effet de la fusion et sa date de réalisation. La perte de rétroactivité est par conséquent déjà intégrée dans l'évaluation des apports. Sauf événements significatifs non prévus durant la période intercalaire, qui remettreient en cause les évaluations faites, la provision pour perte ne se justifie pas dans le traité d'apport aux valeurs réelles. Les événements significatifs non prévus pouvant conduire à la constatation d'une provision pour perte de rétroactivité peuvent être les suivants :

- constatation d'une perte intercalaire supérieure à la perte estimée ;
perte exceptionnelle d'un actif ;
 - remise en cause des hypothèses ayant servi à l'évaluation des flux de trésorerie : changement de taux d'actualisation, modification dans la détermination des flux de trésorerie.
- lorsque les apports sont évalués à la valeur comptable, la valeur totale des apports inscrite dans le traité est en général inférieure à la valeur globale de l'entité absorbée.

Art. 751-4

Le mali de fusion doit être calculé à la date d'effet rétroactif de la fusion. Ainsi, ni la perte intercalaire, ni les dividendes à verser ne sont pris en compte pour son évaluation.

Si la date d'effet rétroactif est antérieure à la date d'acquisition des titres de l'entité absorbée, il est tenu compte pour le calcul du mali technique tel que défini à l'article 745-3 :

- de l'actif net de l'entité absorbée à la date d'effet rétroactif et de la valeur des titres à leur date d'acquisition ;
- des variations de capitaux propres de l'entité absorbée entre la date d'effet rétroactif de la fusion et la date d'acquisition des titres.

Section 2 - Traitement des opérations reciproques

Art. 752-1

Les opérations reciproques réalisées entre l'entité absorbée et l'entité absorbante ou correspondant à la branche d'activité apportée en cas d'apport partiel d'actif durant la période intercalaire, sont éliminées comptablement selon les modalités suivantes (règles identiques à celles prévues par le règlement ANC n° 2020-01 relatif aux comptes consolidés), et en fonction du caractère significatif des opérations.

Sous-section 1 - Opérations n'affectant pas le résultat

Art. 752-2

Les créances et dettes réciproques ainsi que les produits et charges réciproques sont éliminés en totalité. Les incidences fiscales des opérations réciproques continuent cependant à être comptabilisées.

Les effets à recevoir et les effets à payer s'éliminent réciproquement mais, lorsque l'effet à recevoir est remis à l'escompte, le concours bancaire consenti au groupe est substitué à l'effet à payer.

Sous-section 2 - Opérations affectant le résultat

§ 1 – Profits et pertes internes

Art. 752-3

Les profits et les pertes ainsi que les plus-values et moins-values réciproques sont éliminés en totalité. En cas d'élimination de pertes, il convient de s'assurer que la valeur de l'élément de l'actif cédé n'est pas supérieure à la valeur réelle de cet élément. L'élimination des incidences des opérations internes portant sur des actifs a pour conséquence de les maintenir à leur valeur d'apport dans le bilan de l'entité fusionnée.

§ 2 – Dividendes versés par l'entité absorbée

Art. 752-4

Si la réalisation de l'opération intervient après l'assemblée générale ordinaire de l'entité absorbée ayant approuvé les comptes clos à la date d'effet, afin de répondre à l'obligation juridique de libération du capital, il convient d'inclure les dividendes dans le passif pris en charge. Dans les cas où l'absorbante détient une participation dans l'entité absorbée, les dividendes à verser comptabilisés dans le passif pris en charge incluent ceux revenant à l'absorbante.

Art. 752-5

Afin d'éviter que l'entité absorbante appréhende à la fois le résultat de l'absorbée (bénéficiaire) au titre de l'exercice de la fusion en application de la clause de rétroactivité, et les dividendes auxquels elle a droit au titre de l'exercice précédent la fusion, il convient d'annuler le produit correspondant à ces derniers par :

- le crédit du compte prime de fusion ;
- ou du compte report à nouveau si l'entité souhaite dans l'exercice de l'opération, distribuer un acompte sur dividendes comprenant ces dividendes reçus pendant la période intercalaire.

Chapitre VI – Cas particulier de l'opération de confusion de patrimoine

Art. 760-1

Les opérations de dissolution par confusion de patrimoine étant par définition toujours réalisées entre entreprises sous contrôle commun, les actifs et passifs de l'entité dissoute sont toujours transmis à leur valeur comptable telle que définie à l'article 744-2.

Art. 760-2

Le traitement du mali et du boni pouvant apparaître lors de l'annulation dans les comptes de l'entité bénéficiaire de la transmission universelle de patrimoine suit les règles générales exposées aux articles 745-2 à 745-9.

Art. 760-3

La rétroactivité des opérations de dissolution par confusion de patrimoine n'étant pas prévue par le code civil, les articles 751-1 à 752-5 ne sont pas applicables à ce type d'opérations.

Les écritures comptables sont reprises chez l'entité confondante à l'issue du délai d'opposition des créanciers tel que prévu par l'article 1844-5 du code civil.

Chapitre VII – Informations devant figurer dans l'annexe

Art. 770-1

Pour toutes les opérations entrant dans le champ d'application du présent titre, l'entité absorbante ou bénéficiaire des apports doit mentionner l'impact de l'opération sur les principaux postes du bilan et du compte de résultat, les informations suivantes dans l'annexe de ses comptes annuels de l'exercice de l'opération.

- Pour toute opération visée par le présent titre, l'entité doit mentionner le contexte de l'opération, les modalités d'évaluation des apports retenues ainsi que l'adoption éventuelle de traitements dérogatoires prévus par le présent titre (filialisation de branche d'activité et actif net comptable apporté insuffisant pour permettre la libération du capital).
- Lorsqu'une opération a conduit à la constatation d'un boni, l'entité doit mentionner le traitement retenu.
- Lorsqu'une opération a conduit à la constatation d'un mali, l'entité doit mentionner les éléments significatifs sur lequel le mali a été affecté ainsi que les modalités d'amortissement, de dépréciation et sortie définitive du mali.
- Lorsqu'une perte intercalaire et/ou un badwill est enregistré, l'entité doit mentionner le montant inscrit dans le sous-compte de la prime de fusion.
- En cas d'opérations de filialisation d'une branche d'activité destinée à être cédée à une entité sous contrôle distinct, les apports étant évalués à la valeur réelle, l'entité doit mentionner le résultat de cession intra-groupe constaté, afin de prévenir la distribution anticipée du résultat avant la réalisation de la cession à l'extérieur du groupe.

• Art. 770-2

A chaque clôture, l'entité doit mentionner dans l'annexe le suivi de son mali affecté aux actifs en détaillant par actif la valeur brute, et le cas échéant les amortissements, les reprises d'amortissement, les dépréciations et reprises de dépréciations.

Livre III : modèles de comptes annuels

Titre VIII – Documents de synthèse

Chapitre I – Règles d'établissement et de présentation des comptes annuels

Art. 810-1

Les documents de synthèse, qui comprennent nécessairement le bilan, le compte de résultat et une annexe mettent en évidence tout fait pertinent, c'est-à-dire susceptible d'avoir une influence sur le jugement que leurs destinataires peuvent porter sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'entité ainsi que sur les décisions qu'ils peuvent être amenés à prendre.

Art. 810-2

La présentation du bilan et du compte de résultat est effectuée soit sous forme de tableau, soit sous forme de liste.

Art. 810-3

Le bilan, le compte de résultat et l'annexe sont détaillés en rubriques et en postes.

Ils présentent au minimum les rubriques et les postes fixés dans les modèles figurant aux articles 821-1 à 832-13.

Chacun des postes du bilan et du compte de résultat comporte l'indication du chiffre relatif au poste correspondant de l'exercice précédent.

Art. 810-4

Les comptes annuels peuvent être présentés en négligeant les centimes.

Art. 810-5

Les informations requises déjà portées au bilan ou au compte de résultat n'ont pas à être reprises dans l'annexe.

Art. 810-6

Les éléments d'information chiffrés de l'annexe sont établis selon les mêmes principes et dans les mêmes conditions que ceux du bilan et du compte de résultat.

Art. 810-7

Les documents de synthèse sont présentés en conformité avec le système de base décrit au chapitre II du présent titre.

Les petites entreprises définies à l'article L 123-16 du code de commerce peuvent adopter une présentation simplifiée de leurs comptes annuels et ainsi présenter leurs documents de synthèse suivant le système abrégé décrit au chapitre II du présent titre.

Les moyennes entreprises définies à l'article L 123-16 du code de commerce peuvent adopter une présentation simplifiée de leur compte de résultat suivant les modèles proposés aux articles 822-3 ou 822-4. Lorsque, par ailleurs, en application de l'article L 232-25 du code de commerce, elles décident de ne rendre publique qu'une présentation simplifiée de leur bilan, elles utilisent le modèle de bilan prévu à l'article 822-1. Les modalités propres à chacun de ces systèmes sont décrites dans les chapitres II et III du présent titre.

Sous réserve de respecter l'ordonnancement général des rubriques et postes figurant aux articles précités, l'entité a la faculté d'établir des documents plus détaillés que ceux correspondant à l'obligation minimale à laquelle elle est soumise. Ainsi, elle peut adopter le système développé qui prévoit des documents mettant en évidence l'analyse des données de base en vue de mieux éclairer sa gestion.

Lorsque les entités relèvent du système abrégé ou lorsqu'elles utilisent le système développé, le contenu de l'annexe est modifié en conséquence sans qu'il en résulte un amoindrissement de l'information nécessaire pour que les documents de synthèse donnent l'image fidèle recherchée. L'annexe du système développé comprend un tableau de financement.

Art. 810-8

Le contenu de l'annexe des comptes dépend de la catégorie de l'entité et est précisé au chapitre III du présent titre :

- pour les personnes morales :
 - à la section 1 pour les personnes morales relevant de l'article L 123-25 du code de commerce, à savoir les personnes morales relevant du régime simplifié d'imposition ;
 - à la section 2 pour les petites entreprises personnes morales relevant de l'article L 123-16 du code de commerce ;
 - à la section 3 pour les autres personnes morales.

Les moyennes entreprises définies à l'article L. 123-16 du code de commerce peuvent, en application de l'article L. 232-25 du code de commerce, demander que ne soient pas rendues publiques certaines informations de l'annexe prévues au 1 de l'article 833-20, à savoir l'existence d'obligations convertibles, de bons de souscription (warrants), d'options et de titres ou droits similaires, avec indication de leur nombre et de l'étendue des droits qu'ils confèrent.

- pour les personnes physiques
 - à la section 4 pour les petites entreprises personnes physiques relevant de l'article L 123-16 du code de commerce ;
 - à la section 5 pour les autres personnes physiques.

En outre, sont précisées à la section 6 les informations à mentionner dans l'annexe des comptes pour certains secteurs d'activités particuliers.

Le chapitre IV du présent titre présente les informations à mentionner dans l'annexe des comptes sous forme de tableaux.

Art. 810-9

Les micro-entreprises définies à l'article L 123-16-1 du code de commerce peuvent ne pas établir d'annexe à leurs comptes annuels. Dans ce cas, elles mentionnent les informations suivantes à la suite de leur bilan :

- La référence au règlement comptable de l'Autorité des normes comptables appliqué pour l'élaboration des comptes annuels ;
- Le montant global de tout engagement financier, toute garantie ou passifs éventuels qui ne figurent pas au bilan notamment les engagements de crédit-bail, et une indication de la nature et de la forme de toute sûreté réelle ;
- Les engagements en matière de pension, de compléments de retraite, d'indemnités et d'allocations en raison du départ à la retraite ou avantages similaires des membres ou associés de son personnel ou de ses mandataires sociaux ;
- Les engagements à l'égard d'entreprises liées ou associées ;

- Le montant des avances et crédits alloués aux membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance, avec indication des conditions consenties et des remboursements opérés pendant l'exercice, ainsi que du montant des engagements pris pour leur compte ;
- Pour les personnes morales non tenues d'établir un rapport de gestion, le nombre et la valeur des actions propres détenues à la fin de l'exercice ainsi que les mouvements intervenus au cours de l'exercice.

Chapitre II – Modèles de comptes annuels : Bilan et compte de résultat

Section 1 – Système de base

Sous-section 1 – Modèle de bilan en tableau

Art. 821-1

ACTIF	Exercice N			Exercice N-1
	Brut	Amortissements et dépréciations (à déduire)	Net	Net
Capital souscrit - non appelé ACTIF IMMOBILISE (a) Immobilisations incorporelles : Frais d'établissement Frais de recherche et de développement Concessions, brevets, licences, marques, procédés, solutions informatiques, droits et valeurs similaires Fonds commercial (1) Autres Immobilisations incorporelles en cours Avances et acomptes Immobilisations corporelles : Terrains Constructions Installations techniques, matériel et outillage industriels Autres Immobilisations corporelles en cours Avances et acomptes Immobilisations financières (2) : Participations (b) Créances rattachées à des participations Titres immobilisés de l'activité de portefeuille Autres titres immobilisés Prêts Autres				
Total I	X	X	X	X
(1) Dont droit au bail (2) Dont à moins d'un an (brut)				

(a) Les actifs avec clause de réserve de propriété sont regroupés sur une ligne distincte portant la mention « dont ... € avec clause de réserve de propriété ». En cas d'impossibilité d'identifier les biens, un renvoi au pied du bilan indique le montant restant à payer sur ces biens. Le montant à payer comprend celui des effets non échus.

(b) Si des titres sont évalués par équivalence, ce poste est subdivisé en deux sous-postes « Participations évaluées par équivalence » et « Autres participations ». Pour les titres évalués par équivalence, la colonne « Brut » présente la valeur globale d'équivalence si elle est supérieure au coût d'acquisition. Dans le cas contraire, le prix d'acquisition est retenu. La dépréciation globale du portefeuille figure dans la 2ème colonne. La colonne " Net " présente la valeur globale d'équivalence positive ou une valeur nulle.

ACTIF	Exercice N			Exercice N-1
	Brut	Amortissements et dépréciations (à déduire)	Net	Net
ACTIF CIRCULANT				
Stocks et en-cours (a) :				
Matières premières et autres approvisionnements				
En-cours de production [biens et services] (c)				
Produits intermédiaires et finis				
Marchandises				
Avances et acomptes versés sur commandes				
Créances (3) :				
Créances Clients (a) et Comptes rattachés (d)				
Autres				
Capital souscrit - appelé, non versé				
Valeurs mobilières de placement (e) :				
Actions propres				
Autres titres				
Instruments financiers à terme et jetons détenus				
Disponibilités				
Charges constatées d'avance (3)				
Total II	X	X	X	X
Charges à répartir sur plusieurs exercices (III)	X		X	X
Primes de remboursement des emprunts (IV)	X		X	X
Ecart de conversion et différences d'évaluation Actif (V)	X		X	X
TOTAL GENERAL (I + II + III + IV+V)	X	X	X	X
(3) Dont à moins d'un an (brut)				

(c) A ventiler, le cas échéant, entre biens, d'une part, et services d'autre part.

(d) Créances résultant de ventes ou de prestations de services.

(e) Poste à servir directement s'il n'existe pas de rachat par l'entité de ses propres actions.

PASSIF (avant répartition)	Exercice N	Exercice N-1
CAPITAUX PROPRES *		
Capital [dont versé...] (a)		
Primes d'émission, de fusion, d'apport,...		
Ecart de réévaluation (b)		
Ecart d'équivalence (c)		
Réserves :		
Réserve légale		
Réserves statutaires ou contractuelles		
Réserves réglementées		
Autres		
Report à nouveau (d)		
Résultat de l'exercice [bénéfice ou perte] (e)		
Subventions d'investissement		
Provisions réglementées		
Total I	X	X
PROVISIONS		
Provisions pour risques		
Provisions pour charges		
Total II	X	X
DETTES (1) (g)		
Emprunts obligataires convertibles		
Autres emprunts obligataires		
Emprunts et dettes auprès des établissements de crédit (2)		
Emprunts et dettes financières diverses (3)		
Avances et acomptes reçus sur commandes en cours		
Dettes Fournisseurs et Comptes rattachés (f)		
Dettes fiscales et sociales		
Dettes sur immobilisations et Comptes rattachés		
Autres dettes		
Instruments financiers à terme		
Produits constatés d'avance (1)		
Total III	X	X
Ecart de conversion et différences d'évaluation Passif (IV)	X	X
TOTAL GENERAL (I + II + III + IV)	X	X
(1) Dont à plus d'un an		
Dont à moins d'un an		
(2) Dont concours bancaires courants et soldes créditeurs de banques		
(3) Dont emprunts participatifs		

* Le cas échéant, une rubrique "Autres fonds propres" est intercalée entre la rubrique "Capitaux propres" et la rubrique "Provisions" avec ouverture des postes constitutifs de cette rubrique sur des lignes séparées (montant des émissions de titres participatifs, avances conditionnées, ...). Un total I bis fait apparaître le montant des autres fonds propres entre le total I et le total II du passif du bilan. Le total général est complété en conséquence.

- (a) Y compris capital souscrit non appelé.
- (b) A détailler conformément à la législation en vigueur.
- (c) Poste à présenter lorsque des titres sont évalués par équivalence.
- (d) Montant entre parenthèses ou précédé du signe moins (-) lorsqu'il s'agit de pertes reportées.
- (e) Montant entre parenthèses ou précédés du signe moins (-) lorsqu'il s'agit d'une perte.
- (f) Dettes sur achats ou prestations de services.
- (g) A l'exception, pour l'application du (1), des avances et acomptes reçus sur commandes en cours.

PASSIF (après répartition)	Exercice N	Exercice N-1
CAPITAUX PROPRES *		
Capital [dont versé] (a)		
Primes d'émission, de fusion, d'apport,...		
Ecart de réévaluation (b)		
Ecart d'équivalence (c)		
Réserves :		
Réserve légale		
Réserves statutaires ou contractuelles		
Réserves réglementées		
Autres		
Report à nouveau (d)	X	X
Sous total : Situation nette		
Subventions d'investissement		
Provisions réglementées		
Total I	X	X
PROVISIONS		
Provisions pour risques		
Provisions pour charges		
Total II	X	X
DETTES		
Emprunts obligataires convertibles		
Autres emprunts obligataires		
Emprunts et dettes auprès des établissements de crédit (2)		
Emprunts et dettes financières divers (3)		
Avances et acomptes reçus sur commandes en cours		
Dettes Fournisseurs et Comptes rattachés (e)		
Dettes fiscales et sociales		
Dettes sur immobilisations et Comptes rattachés		
Autres dettes		
Instruments financiers à terme		
Produits constatés d'avance (1)		
Total III	X	X
Ecart de conversion et différences d'évaluation Passif (IV)	X	X
TOTAL GENERAL (I + II + III + IV)	X	X
(1) Dont à plus d'un an		
Dont à moins d'un an		
(2) Dont concours bancaires courants et soldes créditeurs de banques		
(3) Dont emprunts participatifs		

* Le cas échéant, une rubrique "Autres fonds propres" est intercalée entre la rubrique "Capitaux propres" et la rubrique "Provisions" avec ouverture des postes constitutifs de cette rubrique sur des lignes séparées (montant des émissions de titres participatifs, avances conditionnées, ...). Un total I bis fait apparaître le montant des autres fonds propres entre le total I et le total II du passif du bilan. Le total général est complété en conséquence.

- (a) Y compris capital souscrit non appelé.
- (b) A détailler conformément à la législation en vigueur.
- (c) Poste à présenter lorsque des titres sont évalués par équivalence.
- (d) Montant entre parenthèses ou précédé du signe moins (-) lorsqu'il s'agit de pertes reportées.
- (e) Dettes sur achats ou prestations de services.
- (f) A l'exception, pour l'application du (1), des avances et acomptes reçus sur commandes en cours.

Sous-section 2 – Modèle de bilan en liste avant répartition

Art. 821-2

ACTIF	Exercice N			Exercice N-1
	Brut	Amortissements et dépréciations (à déduire)	Net	Net
Capital souscrit - non appelé ACTIF IMMOBILISE (b) Immobilisations incorporelles : Frais d'établissement Frais de recherche et de développement Concessions, brevets, licences, marques, procédés, solutions informatiques, droits et valeurs similaires Fonds commercial (1) Autres Immobilisations incorporelles en cours Avances et acomptes Immobilisations corporelles : Terrains Constructions Installations techniques, matériel et outillage industriels Autres Immobilisations corporelles en cours Avances et acomptes Immobilisations financières (2) : Participations (c) Créances rattachées à des participations Titres immobilisés de l'activité de portefeuille Autres titres immobilisés Prêts Autres				
Total I	X	X	X	X
(1) Dont droit au bail (2) Dont à moins d'un an (brut)				

(a) Pour la présentation de la situation nette, après répartition, le modèle est modifié en conséquence.

(b) Les actifs avec clause de réserve de propriété sont regroupés sur une ligne distincte portant la mention " dont ...€ avec clause de réserve de propriété ". En cas d'impossibilité d'identifier les biens, un renvoi au pied du bilan indique le montant restant à payer sur ces biens. Le montant à payer comprend celui des effets non échus.

(c) Si des titres sont évalués par équivalence, ce poste est subdivisé en deux sous-postes " Participations évaluées par équivalence " et " Autres participations ". Pour les titres évalués par équivalence, la colonne " Brut " présente la valeur globale d'équivalence si elle est supérieure au coût d'acquisition. Dans le cas contraire, le prix d'acquisition est retenu. La dépréciation globale du portefeuille figure dans la 2ème colonne. La colonne " Net " présente la valeur globale d'équivalence positive ou une valeur nulle.

ACTIF	Exercice N			Exercice N-1
	Brut	Amortissements et dépréciations (à déduire)	Net	Net
ACTIF CIRCULANT				
Stocks et en-cours (b) :				
Matières premières et autres approvisionnements				
En-cours de production [biens et services] (d)				
Produits intermédiaires et finis				
Marchandises				
Avances et acomptes versés sur commandes				
Créances (3) :				
Créances Clients (b) et Comptes rattachés (e)				
Autres				
Capital souscrit - appelé, non versé				
Valeurs mobilières de placement (f) :				
Actions propres				
Autres titres				
Instruments financiers à terme et jetons détenus				
Disponibilités				
Charges constatées d'avance (3)				
Total II	X	X	X	X
Charges à répartir sur plusieurs exercices (III)	X		X	X
Primes de remboursement des emprunts (IV)	X		X	X
Ecart de conversion et différences d'évaluation Actif (V)	X		X	X
TOTAL ACTIF VI (I + II + III + IV +V).....	X	X	X	X
(3) Dont à plus d'un an (brut)				

(d) A ventiler, le cas échéant, entre biens, d'une part, et services d'autre part.

(e) Créances résultant de ventes ou de prestations de services.

(f) Poste à servir directement s'il n'existe pas de rachat par l'entité de ses propres actions.

	Exercice N	Exercice N-1
DETTES A MOINS D'UN AN		
Emprunts obligataires convertibles		
Autres emprunts obligataires		
Emprunts et dettes auprès des établissements de crédit (4)		
Emprunts et dettes financières divers		
Avances et acomptes reçus sur commandes en cours		
Dettes Fournisseurs et Comptes rattachés (g)		
Dettes fiscales et sociales		
Dettes sur immobilisations et Comptes rattachés		
Autres dettes		
Instruments financiers à terme		
Produits constatés d'avance		
Total VII	X	X
Excédent de l'actif circulant sur les dettes à moins d'un an (II- VII)	X	X
Excédent de l'actif sur les dettes à moins d'un an (VI - VII)	X	X
DETTES A PLUS D'UN AN		
Emprunts obligataires convertibles		
Autres emprunts obligataires		
Emprunts et dettes auprès des établissements de crédit (4)		
Emprunts et dettes financières divers		
Avances et acomptes reçus sur commandes en cours		
Dettes Fournisseurs et Comptes rattachés (g)		
Dettes fiscales et sociales		
Dettes sur immobilisations et Comptes rattachés		
Autres dettes		
Instruments financiers à terme		
Produits constatés d'avance		
Total VIII	X	X
Ecart de conversion et différences d'évaluation Passif (IX)	X	X
PROVISIONS		
Provisions pour risques		
Provisions pour charges		
Total X	X	X
(4) Dont concours bancaires courants et soldes créditeurs de banques		
CAPITAUX PROPRES		
Capital [dont versé...]		
Primes d'émission, de fusion, d'apport,...		
Ecart de réévaluation (h)		
Ecart d'équivalence (i)		
Réserves :		
Réserve légale		
Réserves statutaires ou contractuelles		
Réserves réglementées		
Autres		
Report à nouveau (j)		
Résultat de l'exercice [bénéfice ou perte] (k)		
Subventions d'investissement		
Provisions réglementées		
Total XI ou [VI - (VII + VIII + IX + X)]	X	X

(g) Dettes sur achats et prestations de services.

(h) A détailler conformément à la législation en vigueur.

(i) Poste à présenter lorsque des titres sont évalués par équivalence.

(j) Montant entre parenthèses ou précédé du signe moins (-) lorsqu'il s'agit de pertes reportées.

(k) Montant entre parenthèses ou précédés du signe moins (-) lorsqu'il s'agit d'une perte.

Sous-section 3 – Modèle de compte de résultat en tableau

Art. 821-3

CHARGES (hors taxes)	Exercice N	Exercice N-1
Charges d'exploitation (1) :		
Achats de marchandises (a)		
Variation des stocks (b)		
Achats de matières premières et autres approvisionnements (a)		
Variation des stocks (b)		
* Autres achats et charges externes		
Impôts, taxes et versements assimilés		
Salaires et traitements		
Charges sociales		
Dotations aux amortissements et dépréciations :		
Sur immobilisations : dotations aux amortissements (c)		
Sur immobilisations : dotations aux dépréciations		
Sur actif circulant : dotations aux dépréciations		
Dotations aux provisions		
Autres charges		
TOTAL I	X	X
Quote-parts de résultat sur opérations faites en commun	X	X
Charges financières :		
Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions		
Intérêts et charges assimilées (2) .		
Différences négatives de change		
Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement		
TOTAL III	X	X
Charges exceptionnelles :		
Sur opérations de gestion		
Sur opérations en capital		
Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions		
TOTAL IV	X	X
Participation des salariés aux résultats (V)	X	X
Impôts sur les bénéfices (VI)	X	X
Total des charges (I + II + III + IV + V + VI)	X	X
Solde créiteur = bénéfice (3)	X	X
TOTAL GENERAL .	X	X
* Y compris		
- redevances de crédit-bail mobilier		
- redevances de crédit-bail immobilier		
(1) Dont charges afférentes à des exercices antérieurs. Les conséquences des corrections d'erreurs significatives, calculées après impôt, sont présentées sur une ligne séparée sauf s'il s'agit de corriger une écriture ayant été directement imputée sur les capitaux propres.		
(2) Dont intérêts concernant les entités liées		
(3) Compte tenu d'un résultat exceptionnel avant impôts de		

(a) Y compris droits de douane.

(b) Stock initial moins stock final : montant de la variation en moins entre parenthèse ou précédé du signe (-).

(c) Y compris éventuellement dotations aux amortissements des charges à répartir.

PRODUITS (hors taxes)	Exercice N	Exercice N-1
Produits d'exploitation (1) :		
Ventes de marchandises		
Production vendue [biens et services] (a)		
Sous total A - Montant net du chiffre d'affaires dont à l'exportation :	X	X
Production stockée (b)		
Production immobilisée		
Subventions d'exploitation		
Reprises sur provisions, dépréciations (et amortissements) et transferts de charges		
Autres produits		
Sous total B	X	X
Total I (A + B)	X	X
Quote-part de résultat sur opérations faites en commun (II)	X	X
Produits financiers :		
De participation (2)		
D'autres valeurs mobilières et créances de l'actif immobilisé (2)		
Autres intérêts et produits assimilés (2)		
Reprises sur provisions, dépréciations et transferts de charges		
Différences positives de change		
Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement		
Total III	X	X
Produits exceptionnels :		
Sur opérations de gestion		
Sur opérations en capital		
Reprises sur provisions, dépréciations et transferts de charges		
TOTAL IV	X	X
Total des produits (I + II + III + IV)	X	X
Solde débiteur = perte (3)	X	X
TOTAL GENERAL	X	X
(1) Dont produits afférents à des exercices antérieurs. Les conséquences des corrections d'erreurs significatives, calculées après impôt, sont présentées sur une ligne séparée sauf s'il s'agit de corriger une écriture ayant été directement imputée sur les capitaux propres.		
(2) Dont produits concernant les entités liées.		
(3) Compte tenu d'un résultat exceptionnel avant impôts de		

(a) A inscrire, le cas échéant, sur des lignes distinctes.

(b) Stock final moins stock initial : montant de la variation en moins entre parenthèses ou précédé du signe (-).

Sous-section 4 – Modèle de compte de résultat en liste (produits et charges hors taxes)

Art. 821-4

	Exercice N	Exercice N-1
Produits d'exploitation (1) :		
Ventes de marchandises		
Production vendue [biens et services] (a)		
Montant net du chiffre d'affaires	X	X
dont à l'exportation :		
Production stockée (b)		
Production immobilisée		
Subventions d'exploitation		
Reprises sur provisions (et amortissements), transferts de charges		
Autres produits		
Total I	X	X
Charges d'exploitation (2) :		
Achats de marchandises (d) :		
Variation de stock (e)		
Achats de matières premières et autres approvisionnements (c)		
Variation de stock (d)		
* Autres achats et charges externes		
Impôts, taxes et versements assimilés		
Salaires et traitements		
Charges sociales		
Dotations aux amortissements et aux dépréciations :		
Sur immobilisations : dotations aux amortissements (e)		
Sur immobilisations : dotations aux dépréciations		
Sur actif circulant : dotations aux dépréciations		
Dotations aux provisions		
Autres charges		
Total II	X	X
* Y compris :		
- Redevances de crédit-bail mobilier		
- Redevances de crédit-bail immobilier		
(1) Dont produits afférents à des exercices antérieurs. Les conséquences des corrections d'erreurs significatives, calculées après impôt, sont présentées sur une ligne séparée sauf s'il s'agit de corriger une écriture ayant été directement imputée sur les capitaux propres.		
(2) Dont charges afférentes à des exercices antérieurs. Les conséquences des corrections d'erreurs significatives, calculées après impôt, sont présentées sur une ligne séparée sauf s'il s'agit de corriger une écriture ayant été directement imputée sur les capitaux propres.		

- (a) A inscrire, le cas échéant, sur des lignes distinctes.
- (b) Stock final moins stock initial : montant de la variation en moins entre parenthèses ou précédé du signe (-).
- (c) Y compris droits de douane.
- (d) Stock initial moins stock final : montant de la variation en moins entre parenthèses ou précédé du signe (-).
- (e) Y compris éventuellement dotations aux amortissements des charges à répartir.

	Exercice N	Exercice N-1
1. RESULTAT D'EXPLOITATION (I -II)		
Quote-part de résultat sur opérations faites en commun :		
Bénéfice ou perte transférée III	X	X
Pertes ou bénéfice transféré IV	X	X
Produits financiers :		
De participation (3)		
D'autres valeurs mobilières et créances de l'actif immobilisé (3)		
Autres intérêts et produits assimilés (3)		
Reprises sur provisions, dépréciations et transferts de charge		
Différences positives de change		
Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement		
Total V	X	X
Charges financières :		
Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions		
Intérêts et charges assimilées (4)		
Différences négatives de change		
Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement		
Total VI	X	X
2. RESULTAT FINANCIER (V - VI)		
3. RESULTAT COURANT avant impôts (I - II + III - IV + V - VI)		
Produits exceptionnels :		
Sur opérations de gestion		
Sur opérations en capital		
Reprises sur provisions et dépréciations et transferts de charges		
Total VII.	X	X
Charges exceptionnelles :		
Sur opérations de gestion		
Sur opérations en capital		
Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions		
Total VIII	X	X
4. RESULTAT EXCEPTIONNEL (VII - VIII)		
Participation des salariés aux résultats (IX)	X	X
Impôts sur les bénéfices (X)	X	X
Total des produits (I + III + V + VII)	X	X
Total des charges (II + IV + VI + VIII + IX + X)	X	X
Bénéfice ou perte	X	X
(3) Dont produits concernant les entités liées		
(4) Dont intérêts concernant les entités liées		

N.B. - Outre le résultat exceptionnel avant impôts que les sociétés de capitaux doivent faire ressortir, les entités ont la faculté de faire apparaître distinctement le résultat d'exploitation et le résultat financier. Le bénéfice ou la perte résulte alors de la somme algébrique des résultats courant et exceptionnel (3 + 4) et les charges IX et X.

Section 2 – Système abrégé

Sous-section 1 – Modèle de bilan avant répartition

Art. 822-1

ACTIF	Exercice N			Exercice N-1	PASSIF	Exercice N	Exercice N-1
	.Brut	Amort. et dépréciations (à déduire)	Net				
Actif immobilisé (a) :					Capitaux propres (c) :		
Immobilisations incorporelles :					Capital		
fonds commercial (b)					Ecart de réévaluation (c)		
autres					Réserves :		
Immobilisations corporelles					réserve légale		
Immobilisations financières (1)					réserves réglementées		
Total I	X	X	X	X	autres (4)		
Actif circulant :					Report à nouveau (d)		
Stocks et en-cours (autres que marchandises) (a)					Résultat de l'exercice [bénéfice ou perte] (d)		
Marchandises (a)					Provisions réglementées		
Avances et acomptes versés sur commandes					Total I	X	X
Créances (2) :					Provisions (II)	X	X
clients et comptes rattachés(a)					Dettes (5) :		
autres (3)					Emprunts et dettes assimilées		
Valeurs mobilières de placement					Avances et acomptes reçus sur commandes en cours		
Disponibilités (autres que caisse)					Fournisseurs et comptes rattachés		
Caisse					Autres (3)		
Total II	X	X	X	X	Total III	X	X
Charges constatées d'avance (2) (*) (III)	X	X	X	X	Produits constatés d'avance (2) (IV)	X	X
TOTAL (I + II + III)	GENERAL	X	X	X	TOTAL (I + II + III+ IV)	GENERAL	X
(1) Dont à moins d'un an					(4) Dont réserves statutaires		
(2) Dont à plus d'un an					(5) Dont à plus de 5 ans		
(3) Dont comptes courants d'associés					Dont à plus d'un an et moins de 5 ans		
					Dont à moins d'un an		

(a) Les actifs avec clause de réserve de propriété sont regroupés sur une ligne distincte portant la mention " dont ...€ avec clause de réserve de propriété ". En cas d'impossibilité d'identifier les biens, un renvoi au pied du bilan indique le montant restant à payer sur ces biens. Le montant à payer comprend celui des effets non échus.

(b) Y compris droit au bail.

(c) A détailler conformément à la législation en vigueur.

(d) Montant entre parenthèses ou précédé du signe moins (-) lorsqu'il s'agit de pertes.

(*) Le cas échéant, les entités ouvrent un poste "Charges à répartir sur plusieurs exercices" qui forme le total III, le total général étant modifié en conséquence.

Sous-section 2 – Modèle de bilan après répartition

Art. 822-2

ACTIF	Exercice N			Exercice N-1	PASSIF	Exercice N	Exercice N-1
	Brut	Amort. et dépréciations (à déduire)	Net				
Actif immobilisé (a) :					Capitaux propres (c) :		
Immobilisations incorporelles :					Capital		
fonds commercial (b)					Ecart de réévaluation (c)		
autres					Réserves :		
Immobilisations corporelles					réserve légale		
Immobilisations financières (1)					réserves réglementées		
Total I	X	X	X	X	autres (4)		
Actif circulant :					Report à nouveau (d)		
Stocks et en-cours (autres que marchandises) (a)					Sous total : situation nette		
Marchandises (a)					Provisions réglementées		
Avances et acomptes versés sur commandes					Total I	X	X
Créances (2) :					Provisions (II)	X	X
clients et comptes rattachés (a)					Dettes (5) :		
autres (3)					Emprunts et dettes assimilées		
Valeurs mobilières de placement					Avances et acomptes reçus sur commandes en cours		
Disponibilités (autres que caisse)					Fournisseurs et comptes rattachés		
Caisse					Autres (3)		
Total II	X	X	X	X	Total III	X	X
Charges constatées d'avance (2) (*) (III)	X	X	X	X	Produits constatés d'avance (2) (IV)	X	X
TOTAL GENERAL (I + II + III)	X	X	X	X	TOTAL GENERAL (I + II + III+ IV)	X	X
(1) Dont à moins d'un an (2) Dont à plus d'un an (3) Dont comptes courants d'associés					(4) Dont réserves statutaires (5) Dont à plus de 5 ans Dont à plus d'un an et moins de 5 ans Dont à moins d'un an		

(a) Les actifs avec clause de réserve de propriété sont regroupés sur une ligne distincte portant la mention " dont ...€ avec clause de réserve de propriété ". En cas d'impossibilité d'identifier les biens, un renvoi au pied du bilan indique le montant restant à payer sur ces biens. Le montant à payer comprend celui des effets non échus.

(b) Y compris droit au bail.

(c) A détailler conformément à la législation en vigueur.

(d) Montant entre parenthèses ou précédé du signe moins (-) lorsqu'il s'agit de pertes.

(*) Le cas échéant, les entités ouvrent un poste "Charges à répartir sur plusieurs exercices" qui forme le total III, le total général étant modifié en conséquence.

Sous-section 3 – Modèle de compte de résultat en tableau

Art. 822-3

Charges (hors taxes)	N	N-1	Produits (hors taxes)	N	N-1
Charges d'exploitation :			Produits d'exploitation :		
Achats de marchandises (a)			Ventes de marchandises		
Variation de stocks [marchandises] (b)			Production vendue [biens et services] (c)		
Achats d'approvisionnements (a)			Production stockée (d)		
Variation de stocks [approvisionnements] (b)			Production immobilisée		
* Autres charges externes			Subventions d'exploitation		
Impôts, taxes et versements assimilés			Autres produits (2)		
Rémunérations du personnel					
Charges sociales					
Dotations aux amortissements					
Dotations aux dépréciations					
Dotations aux provisions					
Autres charges					
Charges financières			Produits financiers (2)		
Total I	X	X	Total I	X	X
			dont à l'exportation		
Charges exceptionnelles (II)	X	X	Produits exceptionnels (2) (II)	X	X
Impôts sur les bénéfices (III)	X	X			
Total des charges (I + II + III)	X	X	Total des produits (I + II)	X	X
Solde créiteur : bénéfice (1)	X	X	Solde débiteur : perte (3)	X	X
TOTAL GENERAL	X	X	TOTAL GENERAL	X	X
* Y compris :					
- redevances de crédit-bail mobilier					
- redevances de crédit-bail immobilier					
(1) Compte tenu d'un résultat exceptionnel avant impôts de			(2) Dont reprises sur dépréciations, provisions (et amortissements)		
			(3) Compte tenu d'un résultat exceptionnel avant impôts de		

(a) Y compris droits de douane.

(b) Stock initial moins stock final : montant de la variation en moins entre parenthèses ou précédé du signe (-).

(c) A inscrire, le cas échéant, sur des lignes distinctes.

(d) Stock final moins stock initial : montant de la variation en moins entre parenthèses ou précédé du signe (-)

Sous-section 4 – Modèle de compte de résultat en liste

Art. 822-4

	Exercice N	Exercice N-1
Produits d'exploitation (hors taxes) :		
Ventes de marchandises		
Production vendue [biens et services] (a)		
Production stockée (b)		
Production immobilisée		
Subventions d'exploitation		
Autres produits		
Total I	X	X
dont à l'exportation		
Charges d'exploitation (hors taxes) :		
Achats de marchandises (c)		
Variation de stock (marchandises) (d)		
Achats d'approvisionnements (c)		
Variation de stock d'approvisionnements (d)		
Autres charges externes *		
Impôts, taxes et versements assimilés		
Rémunérations du personnel		
Charges sociales		
Dotations aux amortissements		
Dotations aux dépréciations		
Dotations aux provisions		
Autres charges		
Total II	X	X
RESULTAT D'EXPLOITATION (I - II)	X	X
Produits financiers (1) (III)		
Charges financières (IV)		
Produits exceptionnels (1) (V)		
Charges exceptionnelles (VI)		
Impôts sur les bénéfices (VII)		
BENEFICE ou PERTE (I - II + III - IV + V - VI - VII) (2)	X	X
* Y compris : - redevances de crédit-bail immobilier	de crédit-bail	mobilier
(1) Dont reprises sur dépréciations, provisions (et amortissements)		
(2) Compte tenu d'un résultat exceptionnel de (V - VI) ou (VI - V)		

(a) A inscrire, le cas échéant, sur des lignes distinctes.

(b) Stock final moins stock initial.

(c) Y compris droits de douane.

(d) Stock initial moins stock final.

Section 3 – Système développé

Sous-section 1 – Modèle de bilan

Art. 823-1

ACTIF	Exercice N			Exercice N-1
	Brut	Amortissements et dépréciations (à déduire)	Net	Net
Capital souscrit - non appelé				
ACTIF IMMOBILISE (a)				
Immobilisations incorporelles :				
Frais d'établissement				
Frais de recherche et de développement				
Concessions, brevets, licences, marques, procédés, solutions informatiques, droits et valeurs similaires				
Fonds commercial (1)				
Autres				
Immobilisations incorporelles en cours				
Avances et acomptes				
Immobilisations corporelles :				
Terrains				
Constructions				
Installations techniques, matériel et outillage industriels				
Autres				
Immobilisations corporelles en cours				
Avances et acomptes				
Immobilisations financières (2) :				
Participations (b)				
Créances rattachées à des participations				
Titres immobilisés de l'activité de portefeuille				
Autres titres immobilisés				
Prêts				
Autres				
Total I	X	X	X	X
(1) Dont droit au bail				
(2) Dont à moins d'un an				

(a) Les actifs avec clause de réserve de propriété sont regroupés sur une ligne distincte portant la mention " dont ...€ avec clause de réserve de propriété ". En cas d'impossibilité d'identifier les biens, un renvoi au pied du bilan indique le montant restant à payer sur ces biens. Le montant à payer comprend celui des effets non échus.

(b) Si des titres sont évalués par équivalence, ce poste est subdivisé en deux sous-postes " Participations évaluées par équivalence " et " Autres participations ". Pour les titres évalués par équivalence, la colonne " Brut " présente la valeur globale d'équivalence si elle est supérieure au coût d'acquisition. Dans le cas contraire, le prix d'acquisition est retenu. La dépréciation globale du portefeuille figure dans la 2ème colonne. La colonne " Net " présente la valeur globale d'équivalence positive ou une valeur nulle.

ACTIF (suite)	Exercice N			Exercice N-1
	Brut	Amortissements et dépréciations (à déduire)	Net	Net
ACTIF CIRCULANT				
Stocks et en-cours (a) :				
Matières premières et autres approvisionnements				
En-cours de production [biens et services] (c)				
Produits intermédiaires et finis				
Marchandises				
Avances et acomptes versés sur commandes				
Créances d'exploitation (3) :				
Créances Clients et Comptes rattachés (a) (d)				
Autres				
Capital souscrit - appelé, non versé				
Valeurs mobilières de placement (e) :				
Actions propres				
Autres titres				
Instruments financiers à terme et jetons détenus				
Disponibilités				
Charges constatées d'avance (3)				
Total II	X	X	X	X
Charges à répartir sur plusieurs exercices (III)	X		X	X
Primes de remboursement des emprunts (IV)	X		X	X
Ecart de conversion et différences d'évaluation Actif (V)	X		X	X
TOTAL GENERAL (I + II + III + IV + V)	X	X	X	X
(3) Dont à plus d'un an				

(c) A ventiler, le cas échéant, entre biens, d'une part, et services d'autre part.

(d) Créances résultant de ventes ou de prestations de services.

(e) Poste à servir directement s'il n'existe pas de rachat par l'entité de ses propres actions.

PASSIF (avant répartition)	Exercice N	Exercice N-1
CAPITAUX PROPRES *		
Capital [dont versé...] (a)		
Primes d'émission, de fusion, d'apport,...		
Ecart de réévaluation (b)		
Ecart d'équivalence (c)		
Réserves :		
Réserve légale		
Réserves statutaires ou contractuelles		
Réserves réglementées		
Autres		
Report à nouveau (d)		
Résultat de l'exercice [bénéfice ou perte] (e)		
Subventions d'investissement		
Provisions réglementées		
Total I	X	X
PROVISIONS		
Provisions pour risques		
Provisions pour charges		
Total II	X	X
DETTES (1) (g)		
Dettes financières :		
Emprunts obligataires convertibles		
Autres emprunts obligataires		
Emprunts et dettes auprès des établissements de crédit (2)		
Emprunts et dettes financières diverses (3)		
Avances et acomptes reçus sur commandes en cours		
Dettes d'exploitation :		
Dettes Fournisseurs et Comptes rattachés (f)		
Dettes fiscales et sociales		
Autres		
Dettes diverses :		
Dettes sur immobilisations et Comptes rattachés		
Dettes fiscales (impôts sur les bénéfices)		
Autres		
Instruments financiers à terme		
Produits constatés d'avance (1)		
Total III	X	X
Ecart de conversion et différences d'évaluation Passif (IV)	X	X
TOTAL GENERAL (I + II + III + IV)	X	X
(1) Dont à plus d'un an		
Dont à moins d'un an		
(2) Dont concours bancaires courants et soldes créditeurs de banques		
(3) Dont emprunts participatifs		

* Le cas échéant, une rubrique "Autres fonds propres" est intercalée entre la rubrique "Capitaux propres" et la rubrique "Provisions" avec ouverture des postes constitutifs de cette rubrique sur des lignes séparées (montant des émissions de titres participatifs, avances conditionnées, ...). Un total I bis fait apparaître le montant des autres fonds propres entre le total I et le total II du passif du bilan. Le total général est complété en conséquence.

(a) Y compris capital souscrit non appelé.

(b) A détailler conformément à la législation en vigueur.

(c) Poste à présenter lorsque des titres sont évalués par équivalence.

(d) Montant entre parenthèses ou précédé du signe moins (-) lorsqu'il s'agit de pertes reportées.

(e) Montant entre parenthèses ou précédé du signe moins (-) lorsqu'il s'agit d'une perte.

(f) Dettes sur achats ou prestations de services.

(g) A l'exception, pour l'application du (1), des avances et acomptes reçus sur commandes en cours.

PASSIF (après répartition)		Exercice N	Exercice N-1
CAPITAUX PROPRES *			
Capital [dont versé] (a)			
Primes d'émission, de fusion, d'apport,...			
Ecart de réévaluation (b)			
Ecart d'équivalence (c)			
Réserves :			
Réserve légale			
Réserves statutaires ou contractuelles			
Réserves réglementées			
Autres			
Report à nouveau (d)			
Sous total : Situation nette	X	X	
Subventions d'investissement			
Provisions réglementées			
Total I	X	X	
PROVISIONS			
Provisions pour risques			
Provisions pour charges			
Total II	X	X	
DETTES			
Dettes financières :			
Emprunts obligataires convertibles			
Autres emprunts obligataires			
Emprunts et dettes auprès des établissements de crédit (2)			
Emprunts et dettes financières divers (3)			
Avances et acomptes reçus sur commandes en cours			
Dettes d'exploitation :			
Dettes Fournisseurs et Comptes rattachés (e)			
Dettes fiscales et sociales			
Autres			
Dettes diverses :			
Dettes sur immobilisations et Comptes rattachés			
Dettes fiscales (impôts sur les bénéfices)			
Autres dettes			
Instruments financiers à terme			
Produits constatés d'avance			
Total III	X	X	
Ecart de conversion et différences d'évaluation Passif (IV)	X	X	
TOTAL GENERAL (I + II + III + IV)	X	X	
(1) Dont à plus d'un an			
Dont à moins d'un an			
(2) Dont concours bancaires courants et soldes créditeurs de banques			
(3) Dont emprunts participatifs			

* Le cas échéant, une rubrique "Autres fonds propres" est intercalée entre la rubrique "Capitaux propres" et la rubrique "Provisions" avec ouverture des postes constitutifs de cette rubrique sur des lignes séparées (montant des émissions de titres participatifs, avances conditionnées, ...). Un total I bis fait apparaître le montant des autres fonds propres entre le total I et le total II du passif du bilan. Le total général est complété en conséquence.

(a) Y compris capital souscrit non appelé.

(b) A détailler conformément à la législation en vigueur.

(c) Poste à présenter lorsque des titres sont évalués par équivalence.

(d) Montant entre parenthèses ou précédé du signe moins (-) lorsqu'il s'agit de pertes reportées.

(e) Dettes sur achats ou prestations de services.

(f) A l'exception, pour l'application du (1), des avances et acomptes reçus sur commandes en cours.

Sous-section 2 – Modèle de compte de résultat

Art. 823-2

CHARGES (hors taxes)	Exercice N		Exercice N-1
		Totaux partiels	Totaux partiels
Charges d'exploitation (1) :			
Coût d'achat des marchandises vendues dans l'exercice	X		X
• Achats de marchandises (a)	X		
• Variation des stocks de marchandises (b)	X		
Consommations de l'exercice en provenance de tiers	X		X
• Achats stockés d'approvisionnements (a) :			
- matières premières	X		
- autres approvisionnements	X		
• Variation des stocks d'approvisionnements (b)	X		
• Achats de sous-traitances	X		
• Achats non stockés de matières et fournitures	X		
• Services extérieurs :			
- personnel extérieur	X		
- loyers en crédit-bail (c)	X		
- autres	X		
Impôts, taxes et versements assimilés		X	X
Sur rémunérations	X		
Autres	X		
Charges de personnel		X	X
Salaires et traitements	X		
Charges sociales	X		
Dotations aux amortissements et dépréciations		X	X
Sur immobilisations : dotations aux amortissements (d)	X		
Sur immobilisations : dotations aux dépréciations	X		
Sur actif circulant : dotations aux dépréciations	X		
Dotations aux provisions	X		
Autres charges		X	X
Quote-parts de résultat sur opérations faites en commun	X		X
Charges financières		X	X
Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions	X		
Intérêts et charges assimilées (2)	X		
Différences négatives de change	X		
Charges nettes sur cessions de VMP	X		

CHARGES (hors taxes)	Exercice N		Exercice N-1
		Totaux partiels	Totaux partiels
Charges exceptionnelles	X		X
Sur opérations de gestion	X		
Sur opérations en capital :			
- valeurs comptables des éléments immobilisés et financiers cédés (e)	X		
- autres	X		
Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions :			
- dotations aux provisions réglementées	X		
- dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux autres provisions	X		
Participation des salariés aux résultats	X		X
Impôts sur les bénéfices	X		X
Solde créiteur = bénéfice	X		X
TOTAL GENERAL	X		X
(1) Dont charges afférentes à des exercices antérieurs. Les conséquences des corrections d'erreurs significatives, calculées après impôt, sont présentées sur une ligne séparée sauf s'il s'agit de corriger une écriture ayant été directement imputée sur les capitaux propres.			
(2) Dont intérêts concernant les entités liées.			

- (a) Y compris frais accessoires.
- (b) Stock initial moins stock final : montant de la variation en moins entre parenthèses ou précédé du signe (-).
- (c) A ventiler en "mobilier" et "immobilier".
- (d) Y compris éventuellement dotations aux amortissements des charges à répartir.
- (e) A l'exception des valeurs mobilières de placement.

PRODUITS (hors taxes)	Exercice N		Exercice N-1
		Totaux partiels	Totaux partiels
Produits d'exploitation (1) :			
Ventes de marchandises	X	X	X
Production vendue		X	X
Ventes	X		
Travaux	X		
Prestations de services	X		
Montant net du chiffre d'affaires			
<i>dont à l'exportation :</i>	X		
Production stockée (a)		X	X
En-cours de production de biens (a)	X		
En-cours de production de services (a)	X		
Produits (a)	X		
Production immobilisée		X	X
Subventions d'exploitation		X	X
Reprises sur provisions, dépréciations (et amortissements)		X	X
Transferts de charges		X	X
Autres produits		X	X
Quote-part de résultat sur opérations faites en commun		X	X
Produits financiers		X	X
De participation (2)	X		
D'autres valeurs mobilières de créances de l'actif immobilisé (2)	X		
Autres intérêts et produits assimilés (2)	X		
Reprises sur provisions et dépréciations et transfert de charges financières	X		
Différences positives de change	X		
Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement	X		
Produits exceptionnels		X	X
Sur opérations de gestion	X		
Sur opérations en capital :			
- produits des cessions d'éléments d'actif (c)	X		
- subventions d'investissement virées au résultat de l'exercice	X		
- autres	X		
Reprises sur provisions et dépréciations et transferts de charges exceptionnelles	X		
Solde débiteur = perte		X	X
TOTAL GENERAL		X	X
(1) Dont produits afférents à des exercices antérieurs. Les conséquences des corrections d'erreurs significatives, calculées après impôt, sont présentées sur une ligne séparée sauf s'il s'agit de corriger une écriture ayant été directement imputée sur les capitaux propres.			
(2) Dont produits concernant les entités liées			

(a) Stock final moins stock initial : montant de la variation en moins entre parenthèses ou précédé du signe (-) dans le cas de déstockage de production.

(c) A l'exception des valeurs mobilières de placement.

Chapitre III – Contenu de l'annexe des comptes annuels

Section 1 – Contenu de l'annexe pour les personnes morales relevant de l'article L.123-25 du code de commerce

Art. 831-1

Les personnes morales placées sur option ou de plein droit sous le régime simplifié d'imposition peuvent présenter une annexe abrégée selon le modèle suivant.

Art. 831-2

Le modèle abrégé de l'annexe des comptes annuels des personnes morales comporte toutes les informations d'importance significative sur la situation patrimoniale et financière ainsi que sur le résultat de l'entreprise, et comprend au moins les informations suivantes présentées en règle générale sous la forme de tableaux :

- l'identification de l'entité reprenant notamment le nom (raison sociale), l'adresse et le secteur d'activité ;
- l'application par l'entité du présent règlement ;
- les modes d'évaluation appliqués aux divers postes des comptes annuels ainsi que les méthodes de calcul des amortissements ;
- les mouvements des postes des comptes relatifs aux immobilisations, aux amortissements, aux provisions et dépréciations ;
- un état des échéances des créances et des dettes ;
- le montant des engagements financiers notamment les engagements de retraite et indemnités assimilées, les engagements de crédit-bail, ainsi que les garanties reçues et/ou données ;
- toute information significative nécessaire à la bonne compréhension des comptes annuels (notamment celles relatives aux changements de méthodes comptables, aux événements postérieurs à la clôture et aux passifs éventuels).

• Tableau des méthodes comptables appliquées

Postes (a)		Méthode d'évaluation ou de calcul (a)
Coût d'entrée des immobilisations	<ul style="list-style-type: none">• Incorporelles/Corporelles• Financières	Frais d'acquisition : <input type="radio"/> Charges <input checked="" type="radio"/> Immobilisations Frais d'acquisition : <input type="radio"/> Charges <input checked="" type="radio"/> Immobilisations
Amortissements des immobilisations corporelles		<input checked="" type="radio"/> Amortissement linéaire <input checked="" type="radio"/> Amortissement dégressif fiscal <input checked="" type="radio"/> Autre (à préciser)
Evaluation des stocks		<input checked="" type="radio"/> Coût moyen unitaire pondéré (CUMP) <input checked="" type="radio"/> Premier entré, premier sorti (PEPS-FIFO)
Contrats à long terme et travaux en cours		<input checked="" type="radio"/> Reconnaissance du chiffre d'affaires à l'avancement <input checked="" type="radio"/> Reconnaissance du chiffre d'affaires à l'achèvement
Engagements de retraite et indemnités assimilées		<input checked="" type="radio"/> Provisions (Passif) <input checked="" type="radio"/> Information en annexe

(a) A développer si nécessaire ou à supprimer si non applicable

- Immobilisations : rapprochements entre les valeurs comptables à l'ouverture et à la clôture, et variation des entrées et des sorties ou mises au rebut de l'exercice**

Immobilisations	Valeur brute à l'ouverture de l'exercice	Augmentations	Diminutions	Valeur brute à la clôture de l'exercice
Fonds commercial				
Autres immobilisations incorporelles				
Total immobilisations incorporelles (I)				
Terrains				
Constructions				
Installations techniques matériels et outillages industriels				
Installations générales agencements divers				
Matériel de transport				
Autres immobilisations corporelles				
Total immobilisations corporelles (II)				
Immobilisations financières (III)				
Total général (I + II + III)				

- Amortissements : rapprochements par catégorie d'immobilisations entre les valeurs comptables cumulées à l'ouverture et à la clôture de l'exercice, et indication des augmentations et diminutions de l'exercice**

Amortissements	Durée (a)	Montant cumulé à l'ouverture de l'exercice	Augmentations	Diminutions	Montant cumulé à la clôture de l'exercice
Fonds commercial					
Autres immobilisations incorporelles					
Total immobilisations incorporelles (I)					
Terrains					
Constructions					
Installations techniques matériels et outillages industriels					
Installations générales agencements divers					
Matériel de transport					
Autres immobilisations corporelles					
Total immobilisations corporelles (II)					
Total général (I + II)					

(a) Durée exprimée en nombre d'années. Indiquer, le cas échéant, la fourchette des durées retenues.

- Dépréciations : rapprochements par catégorie d'actifs entre les valeurs comptables cumulées à l'ouverture et à la clôture de l'exercice, et indication des augmentations et diminutions de l'exercice**

Dépréciations	Montant cumulé à l'ouverture de l'exercice	Augmentations	Diminutions	Montant cumulé à la clôture de l'exercice
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles				
Immobilisations financières				
Stocks et en cours				
Clients et comptes rattachés				
Autres actifs				
Total général				

- Provisions : variations pour chaque catégorie de provisions des montants cumulés à l'ouverture et à la clôture de l'exercice, et indication des augmentations et diminutions de l'exercice**

Provisions	Montant cumulé à l'ouverture de l'exercice	Augmentations	Diminutions	Montant cumulé à la clôture de l'exercice
Amortissements dérogatoires				
Autres provisions réglementées				
Provisions pour risques (a)				
Autres provisions (a)				

(a) Ces rubriques doivent être développées dans la mesure où celles-ci sont d'une importance particulièrement significative (le cas échéant mettre en évidence, entre autres, les provisions pour retraites et obligations similaires, les provisions pour gros entretiens et grandes révisions, les provisions pour litiges, etc.)

- Etat des échéances des créances et dettes à la clôture de l'exercice**

Créances	Montant brut	Echéance à un an au plus	Echéance à plus d'un an	
Créances de l'actif immobilisé				
Créances de l'actif circulant				
Charges constatées d'avance				
Dettes	Montant brut	Echéance à un an au plus	Echéance à plus d'un an et cinq ans au plus	Echéance à plus de cinq ans
Emprunts et dettes assimilées				
Fournisseurs et comptes rattachés				
Autres dettes				
Produits constatés d'avance				

- **Tableau des engagements financiers**

Nature de l'engagement (a)	Montant de l'engagement restant à la clôture de l'exercice
Contrat(s) de crédit-bail	
Retraites et indemnités assimilées	
Sûretés reçues (b)	
Sûretés données (b)	
Effets de commerce escomptés non échus cessions de créances Dailly, affacturage	

(a) *A développer si nécessaire*

(b) *Ces rubriques doivent être développées dans la mesure où celles-ci sont particulièrement significatives (le cas échéant mettre en évidence, en autres, les hypothèques, les nantissements, les cautions, les avals, etc.)*

- **Tableau des autres opérations non inscrites au bilan à détailler par nature en indiquant l'objectif commercial**

Opérations non inscrites au bilan (détail par nature)	Objectif commercial (description de l'objectif commercial)
Contrats de location de longue durée	

Les sociétés anonymes indiquent les informations sur les transactions conclues avec les principaux actionnaires ou les membres de ses organes d'administration et de surveillance lorsque ces transactions sont significatives et qu'elles n'ont pas été conclues à des conditions normales de marché.

Section 2 – Contenu de l'annexe pour les personnes morales relevant de l'article L.123-16 du code de commerce

Art. 832-1

Les personnes morales relevant de l'article L 123-16 du code de commerce, mentionnent dans l'annexe, les informations suivantes dès lors qu'elles sont significatives.

Les informations sont présentées dans l'annexe des comptes dans l'ordre selon lesquels les postes auxquels elles se rapportent sont présentés dans le bilan et le compte de résultat.

Sous-section 1 – Principes et méthodes comptables

Art. 832-2

L'annexe comporte les informations suivantes sur les règles et méthodes comptables, selon les conditions définies à l'article 832-1

1. Principes généraux :

- Mention du règlement comptable de l'Autorité des normes comptables utilisé pour l'élaboration des comptes annuels ;
- Indication et justification des dérogations en précisant leur influence sur le patrimoine, la situation financière et les résultats :
 - aux règles générales d'établissement et de présentation des comptes annuels;
 - à la durée de l'exercice comptable ;
- Liste des principales méthodes retenues par l'entité lorsqu'il existe un choix de méthode ou lorsqu'il n'existe pas de méthode explicite applicable à la transaction ;

- d. Information sur les événements n'ayant aucun lien direct prépondérant avec une situation existant à la clôture de l'exercice survenus entre la date de clôture et la date d'établissement des comptes
- 2. Changements comptables :
 - a. Changement de réglementation comptable :
 - i. Mention de l'impact du changement de réglementation déterminé à l'ouverture en précisant les postes concernés ;
 - b. Changement de méthode à l'initiative de l'entité :
 - i. Mention et justification du changement de méthode comptable conformément à l'article 122-2 du présent règlement ;
 - ii. Mention de l'impact du changement de méthode déterminé à l'ouverture en précisant les postes concernés ;
 - c. Changement d'estimation :
 - i. Mention et justification du changement d'estimation.
 - d. Correction d'erreurs :
 - i. Mention de la nature de l'erreur corrigée ;
 - ii. Mention de l'impact de la correction d'erreur sur les comptes de l'exercice ;
 - iii. Présentation des principaux postes des exercices antérieurs présentés, corrigés de l'erreur.
- 3. Dans l'hypothèse où un événement n'ayant aucun lien direct prépondérant avec une situation existant à la clôture de l'exercice survient entre la date de clôture et la date d'établissement des comptes, une information est donnée dans l'annexe.

Sous-section 2 – Informations relatives aux postes du bilan et du compte de résultat

Art. 832-3 – Actif immobilisé

1- État de l'actif immobilisé

Pour chaque catégorie d'immobilisation, les informations suivantes sont fournies :

- Modalités de détermination de la valeur brute comptable : modalités de détermination du coût de revient ou du prix d'acquisition ;
- Rapprochement entre la valeur comptable à l'ouverture et à la clôture de l'exercice, faisant apparaître:
 - les entrées ;
 - les sorties ou mises au rebut ;
 - le coût estimé de démantèlement, d'enlèvement et de restauration des sites ;
 - les augmentations ou les diminutions résultant des réévaluations effectuées durant l'exercice.
- Dans des cas exceptionnels et lors de l'établissement des premiers comptes normalisés, des éléments d'actif entreront en comptabilité pour leur valeur en l'état à l'ouverture de l'exercice. Il fait état dans l'annexe des éléments permettant de déterminer cette valeur.

2- Amortissements

Pour chaque catégorie d'immobilisations, une information est fournie sur :

- l'utilisation ou les taux d'amortissement utilisés ;
- les modes d'amortissement utilisés ;
- le(s) poste(s) du compte de résultat dans le(s)quel(s) est incluse la dotation aux amortissements ;
- la nature et l'incidence d'un changement d'estimation comptable ayant un impact significatif sur l'exercice ou dont on peut s'attendre à ce qu'il ait un impact significatif sur les exercices ultérieurs :
 - durée de l'amortissement ;
 - mode d'amortissement ;
 - valeur résiduelle ;
- le détail et la justification des amortissements exceptionnels liés à la législation fiscale.

En cas de comptabilisation séparée des différents éléments d'un actif du fait d'utilisations différentes, indication de la valeur brute, de l'utilisation ou du taux d'amortissement et du mode d'amortissement utilisé pour chacun des éléments.

3- Dépréciations de l'actif immobilisé

Pour les dépréciations comptabilisées ou reprises au cours de l'exercice pour des montants individuellement significatifs, une information est fournie sur :

- le montant de la dépréciation comptabilisée ou reprise ;
- la valeur actuelle retenue : valeur vénale ou valeur d'usage ; si la valeur vénale est retenue, la base utilisée peut déterminer ce prix (par référence à un marché actif ou de toute autre façon) ; si la valeur d'usage est retenue, les modalités de détermination de celle-ci ;
- le(s) poste(s) du compte de résultat dans le(s)quel(s) est incluse la dotation ;
- les évènements et circonstances qui ont conduit à comptabiliser ou à reprendre la dépréciation ;
- le détail et la justification des dépréciations exceptionnelles liées à la législation fiscale.

4- État de rapprochement

Un rapprochement entre les valeurs comptables à l'ouverture et à la clôture de l'exercice en distinguant :

- les amortissements comptabilisés au cours de l'exercice ;
- les dépréciations comptabilisées au cours de l'exercice ;
- les dépréciations reprises au cours de l'exercice.

Art. 832-4 – Réévaluation

En cas de réévaluation des immobilisations corporelles et financières, il est fait mention :

- de la variation au cours de l'exercice de l'écart de réévaluation ;
- du montant de l'écart incorporé au capital pendant l'exercice ;
- du traitement fiscal de ces opérations ;
- des informations en coûts historiques pour les immobilisations réévaluées, par la mise en évidence des compléments de valeur et des amortissements supplémentaires qui s'y rapportent ;
- de la part des produits de cession des immobilisations réévaluées, transférée à un compte distribuable immobilisation par immobilisation.

Art. 832-5 – Précisions sur certains éléments de l'actif immobilisé

1- Frais de développement

Indication du traitement comptable retenu : inscription à l'actif ou comptabilisation en charges.

Si inscription à l'actif : mention de la durée d'amortissement retenue.

Si comptabilisation en charges : montant comptabilisé au cours de l'exercice.

2- Fonds commercial

Indication sur les montants inscrits au poste « Fonds commercial » et sur leurs modalités d'amortissement et de dépréciation.

Mention de la durée d'utilisation.

Modalités de mise en œuvre du test de dépréciation.

Modalités d'affection à un groupe d'actifs.

3- Coûts d'emprunt

Coûts d'emprunt incorporés dans les coûts d'acquisition ou de production des immobilisations corporelles, incorporelles :

- traitement utilisé pour la comptabilisation des coûts d'emprunt ;
- montant des coûts d'emprunt incorporés dans le coût des actifs durant l'exercice par catégorie d'actifs ;
- taux de capitalisation utilisé pour déterminer le montant des coûts d'emprunt pouvant être incorporé dans le coût des actifs (en cas de coûts non attribuables directement).

Art. 832-6 - Informations relatives aux filiales et participations

Le tableau des filiales et participations requis par l'article L 233-15 du code de commerce, selon le modèle présenté à l'article 841-6.

Art. 832-7 - Titres immobilisés de l'activité de portefeuille (TIAP)

Valeur estimative du portefeuille de titres immobilisés de l'activité de portefeuille par critères d'évaluation, variation de portefeuille.

Cette information est présentée selon les formes les plus appropriées, et notamment au moyen des tableaux figurant sous l'article 841-7.

Art. 832-8 - Actif circulant

1- État des stocks

- Méthodes comptables adoptées pour évaluer les stocks, y compris les méthodes de détermination du coût ;
- Valeur comptable globale des stocks et valeur comptable par catégories appropriées à l'entité ;
- Méthodes utilisées pour le calcul des dépréciations et montants par catégories.

2- Stocks /Coût d'emprunt

Coûts d'emprunt incorporés dans les coûts d'acquisition ou de production des stocks :

- traitement utilisé pour la comptabilisation des coûts d'emprunt ;
- montant des coûts d'emprunt incorporés dans le coût des actifs durant l'exercice par catégorie d'actifs ;
- taux de capitalisation utilisé pour déterminer le montant des coûts d'emprunt pouvant être incorporé dans le coût des actifs (en cas de coûts non attribuables directement).

3- Actif circulant / dépréciations

- Détail et justification des dépréciations.
- Détail et justification des corrections exceptionnelles de valeurs liées à la législation fiscale et concernant l'actif circulant.

Art. 832-9 -État des échéances des créances à la clôture de l'exercice

Les créances sont classées selon la durée restant à courir jusqu'à leur échéance en distinguant, d'une part les créances à un an au plus et, d'autre part les créances à moins d'un an.

Art. 832-10

Précision sur la nature, le montant et le traitement comptable :

- des charges constatées d'avance ;
- des écarts de conversion actif;
- des primes de remboursement d'emprunt (modalités d'amortissement).

Art. 832-11 - Capitaux propres

1- Capital social

Nombre et valeur nominale des actions et parts sociales :

- émises pendant l'exercice ;
- composant le capital social, le cas échéant, par catégories ;
- accompagnés d'un état des réserves affectées à la contrepartie de la valeur comptable des actions détenues par la société elle-même ou par une personne morale agissant pour son compte.

2- Actions propres

- Mention du nombre et de la valeur des actions propres détenues à la fin de l'exercice, ainsi que les mouvements intervenus au cours de l'exercice tant aux comptes 502, que 2771 et 2772.
- Mention le cas échéant de la provision qui serait constatée sur les titres inscrits au compte 2772 s'ils suivaient les règles d'évaluation habituelles pour les titres immobilisés.

3- Variation des capitaux propres

Tableau des divergences constatées entre la variation des capitaux propres au cours de l'exercice et le résultat dudit exercice.

Art. 832-12- Passifs et provisions

1- Provisions

Pour chaque catégorie de provision, une information est fournie sur :

- la valeur comptable à l'ouverture et à la clôture de l'exercice ;
- les provisions constituées au cours de l'exercice ;
- les montants utilisés au cours de l'exercice ; et
- les montants non utilisés repris au cours de l'exercice.

Pour les risques et charges provisionnés pour des montants individuellement significatifs, une information est fournie sur :

- la nature de l'obligation et l'échéance attendue des dépenses provisionnées ;
- les incertitudes relatives aux montants et aux échéances de ces dépenses, et si cela s'avère nécessaire pour donner une information adéquate, les principales hypothèses retenues sur les événements futurs pris en compte pour l'estimation ;
- le montant de tout remboursement attendu en indiquant, le cas échéant, le montant de l'actif comptabilisé pour celui-ci.

2-Passifs non comptabilisés

À moins que la probabilité d'une sortie de ressources soit faible, les informations suivantes sont données pour chaque catégorie de passif éventuel à la date de clôture :

- description de la nature de ces passifs éventuels ;
- estimation de leurs effets financiers ;
- indication des incertitudes relatives au montant ou à l'échéance de toute sortie de ressources, et ;
- possibilité pour l'entité d'obtenir remboursement.

Dans le cas exceptionnel où aucune évaluation fiable du montant de l'obligation d'un passif ne peut être réalisée, les informations suivantes sont fournies :

- description de la nature de ce passif ;
- indication des incertitudes relatives au montant ou à l'échéance de toute sortie de ressources.

3- Dans les cas exceptionnels ou l'indication de tout ou partie d'une telle information causerait un préjudice sérieux à l'entité dans un litige l'opposant à un tiers sur le sujet faisant l'objet de la provision ou du passif éventuel, cette information n'est pas fournie. Sont alors indiqués la nature générale du litige, le fait que cette information n'a pas été fournie et la raison pour laquelle elle ne l'a pas été.

Art. 832-13 - Dettes

1- État des échéances des dettes à la clôture de l'exercice

Les dettes sont classées selon la durée restant à courir jusqu'à leur échéance en distinguant les dettes à un an au plus, à plus d'un an et cinq ans au plus et à plus de cinq ans.

2- Modalités d'amortissement des primes de remboursement d'emprunt

3- Précision sur la nature, le montant et le traitement comptable :

- des produits constatés d'avance ;
- des écarts de conversion passif.

Art. 832-14 - Compte de résultat

Précisions sur la nature, le montant et le traitement :

- des produits à recevoir et charges à payer au titre de l'exercice ;
- des produits et charges imputables à un autre exercice ;
- quote-part de résultat sur opérations faites en commun ;
- des produits exceptionnels et charges exceptionnelles ;
- des transferts de charge ;
- des créances résultant du report en arrière des déficits.

Sous-section 3 - Informations relatives à la fiscalité

Art. 832-15

- Indication de l'incidence sur le résultat de l'exercice de toute modification d'impôt votée entre les dates de clôture et l'arrêté.
- Informations relatives aux crédits d'impôt.

Sous-section 4 – Pour les Sociétés anonymes -Informations au titre des opérations réalisées avec des parties liées

Art. 832-16

Les sociétés anonymes mentionnent dans l'annexe la liste des transactions effectuées entre, d'une part, la société et ses principaux actionnaires et, d'autre part, la société et les membres de ses organes d'administration et de surveillance, lorsque ces transactions n'ont pas été conclues aux conditions normales de marché.

Cette liste comprend les informations suivantes : la désignation du tiers concerné, la nature de la relation avec le tiers concerné, le montant des transactions réalisées avec le tiers concerné et toute autre information sur les transactions nécessaire à l'appréciation de la situation financière de la société. Les informations sur les différentes transactions peuvent être agrégées en fonction de leur nature, sauf lorsque des informations distinctes sont nécessaires pour comprendre les effets des transactions avec des parties liées sur la situation financière de la société.

Sous-section 5 – Informations relatives aux opérations et engagements envers les dirigeants

Art. 832-17

Il convient d'indiquer pour les membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance, montant global, pour chaque catégorie :

- des avances et crédits alloués avec indication des conditions consenties et des remboursements opérés pendant l'exercice, ainsi que le montant des engagements pris pour leur compte ;
- le montant des engagements contractés pour pensions de retraite à leur profit.

Sous-section 6 – Informations relatives aux opérations et engagements hors bilan

Art. 832-18

Les entités fournissent en annexe une information relative aux engagements et aux opérations hors bilan dès lors qu'ils sont significatifs et que leur connaissance est nécessaire à l'appréciation de la situation financière de l'entité. Cette information porte sur les points suivants :

1- Engagements financiers donnés et reçus.

Sont notamment à mentionner les montants des engagements financiers suivants :

- les avals, cautionnements et garanties ;
- les créances cédées non échues (dont les effets de commerce escomptés non échus) ;

- les garanties d'actif et de passif ;
- les clauses de retour à meilleure fortune ;
- les engagements consentis à l'égard d'entités liées. Il est précisé qu'une entreprise est considérée comme liées à une autre lorsqu'elle est susceptible d'être incluse par intégration globale dans un même ensemble consolidable.
- les engagements en matière de pensions ou d'indemnités assimilées ;
- les engagements assortis de sûretés réelles ;
- les engagements pris fermes sur titres de capital et non-inscrits au bilan, ainsi que les engagements résultant de contrats qualifiés de « portage » ;
- les engagements consentis de manière conditionnelle.

2- Engagements pris en matière de crédit-bail

Évaluation des redevances restant à payer ainsi que du prix d'achat résiduel de ces biens stipulés aux contrats en distinguant les opérations de crédit-bail mobilier et immobilier.

3- Autres opérations non inscrites au bilan

Outre les éléments ci-dessus, les sociétés mentionnent dans l'annexe une information relative aux autres opérations non inscrites au bilan.

Constitue une opération non inscrite au bilan toute transaction ou tout accord entre une société et une ou plusieurs autres entités, même non constituées en sociétés, qui présentent des risques et des avantages significatifs pour une société non traduits au bilan et dont la connaissance est nécessaire à l'appréciation de la situation financière de la société.

Les notions de risques et avantages pour la société sont appréciés selon les critères suivants :

- la société supporte des risques relatifs à une opération lorsqu'elle est potentiellement exposée à une sortie de ressources liée à l'opération ;
- la société a la capacité de bénéficier d'avantages lorsqu'elle a droit directement ou indirectement aux flux de ressources positives générés par l'opération.

Dès lors que l'opération est susceptible d'avoir un impact significatif sur la situation financière de la société, une information est fournie comportant :

- une description de la nature et des objectifs de l'opération ;
- l'indication des garanties données dans le cadre de l'opération ;
- toute autre information utile à la bonne compréhension de l'opération.

Sous-section 7 – Informations relatives à l'effectif

Art. 832- 19

Mention de l'effectif employé pendant l'exercice tel que défini à l'article D 123-200 du code de commerce.

Sous-section 8 – Informations relatives aux opérations de nature spécifique (informations optionnelles et conditionnées à la réalisation de l'opération)

Art. 832-20

Si l'entité réalise une opération relevant du titre VI du livre II « Dispositions et opérations de nature spécifique », elle mentionne dans l'annexe des comptes les informations précisées à la sous-section 8 de la section 3 du présent chapitre.

Section 3 – Contenu de l'annexe pour les autres personnes morales

Art. 833-1

Les autres personnes morales mentionnent dans l'annexe, les informations suivantes dès lors qu'elles sont significatives. L'annexe comporte les informations relatives aux postes du bilan et du compte de

résultat. Les informations sont présentées dans l'annexe des comptes dans l'ordre selon lesquels les postes auxquels elles se rapportent sont présentés dans le bilan et le compte de résultat.

Sous-section 1 – Principes et méthodes comptables

Art. 833-2

L'annexe comporte les informations suivantes sur les règles et méthodes comptables, selon les conditions définies à l'article 833-1

1. Principes généraux :

- a. Mention du règlement comptable de l'Autorité des normes comptables utilisé pour l'élaboration des comptes annuels ;
- b. Indication et justification des dérogations en précisant leur influence sur le patrimoine, la situation financière et les résultats :
 - i. aux règles générales d'établissement et de présentation des comptes annuels ;
 - ii. à la durée de l'exercice comptable ;
- c. Liste des principales méthodes retenues par l'entité lorsqu'il existe un choix de méthode ou lorsqu'il n'existe pas de méthode explicite applicable à la transaction ;
- d. Information sur les événements n'ayant aucun lien direct prépondérant avec une situation existant à la clôture de l'exercice survenus entre la date de clôture et la date d'établissement des comptes.

2. Changements comptables :

a. Changement de réglementation comptable :

- i. Mention de l'impact du changement de réglementation déterminé à l'ouverture en précisant les postes concernés ;
- ii. Lorsqu'un changement de réglementation a été appliqué de manière rétrospective, présentation des principaux postes des exercices antérieurs présentés, retraités selon la nouvelle méthode ;
- iii. Lorsqu'un changement de réglementation a été appliqué de manière prospective, indication de son impact sur les principaux postes concernés de l'exercice, sauf impraticabilité.

b. Changement de méthode à l'initiative de l'entité :

- i. Mention et justification du changement de méthode comptable conformément à l'article 122-2 du présent règlement ;
- ii. Mention de l'impact du changement de méthode déterminé à l'ouverture en précisant les postes concernés ;
- iii. Lorsqu'un changement de méthode comptable a été appliqué de manière rétrospective, présentation des principaux postes des exercices antérieurs présentés, retraités selon la nouvelle méthode ;
- iv. Lorsqu'un changement de méthode a été appliqué de manière prospective, indication des raisons de son application prospective et de son impact sur les principaux postes concernés de l'exercice, sauf impraticabilité.

c. Changement d'estimation :

- i. Mention et justification du changement d'estimation.

d. Correction d'erreurs :

- i. Mention de la nature de l'erreur corrigée ;
- ii. Mention de l'impact de la correction d'erreur sur les comptes de l'exercice ;
- iii. Présentation des principaux postes des exercices antérieurs présentés, corrigés de l'erreur.

3. Dans l'hypothèse où un événement n'ayant aucun lien direct prépondérant avec une situation existant à la clôture de l'exercice survient entre la date de clôture et la date d'établissement des comptes, une information est donnée dans l'annexe.

4. Le nom et le siège de l'entreprise qui établit les états financiers consolidés de l'ensemble le plus grand d'entreprises dont l'entreprise fait partie en tant qu'entreprise filiale en indiquant pour les entreprises françaises le numéro d'identification.
5. Le nom et le siège de l'entreprise qui établit les états financiers consolidés de l'ensemble le plus petit d'entreprises compris dans l'ensemble d'entreprises visé à l'alinéa 9 dont l'entreprise fait partie en tant qu'entreprise filiale en indiquant pour les entreprises françaises le numéro d'identification.
6. Le lieu où des copies des états financiers consolidés visés aux alinéas 9 et 10 peuvent être obtenues, pour autant qu'elles soient disponibles.

Sous-section 2 – Informations relatives aux postes du bilan et du compte de résultat

Art. 833-3 Actif immobilisé

1- État de l'actif immobilisé

L'annexe comporte pour chaque catégorie d'immobilisation, les informations suivantes dès qu'elles sont significatives :

- Modalités de détermination de la valeur brute comptable: modalités de détermination du coût de revient ou du prix d'acquisition ;
- Rapprochement entre la valeur comptable à l'ouverture et à la clôture de l'exercice, faisant apparaître:
 - les entrées ;
 - les sorties ou mises au rebut ;
 - le cout estimé de démantèlement, d'enlèvement et de restauration de site.
 - les augmentations ou les diminutions résultant des réévaluations effectuées durant l'exercice.
- Dans des cas exceptionnels et lors de l'établissement des premiers comptes normalisés, des éléments d'actif entreront en comptabilité pour leur valeur en l'état à l'ouverture de l'exercice.

2- Amortissements

Pour chaque catégorie d'immobilisations, une information est fournie sur :

- l'utilisation ou les taux d'amortissement utilisés ;
- les modes d'amortissement utilisés ;
- le(s) poste(s) du compte de résultat dans le(s)quel(s) est incluse la dotation aux amortissements ;
- la nature et l'incidence d'un changement d'estimation comptable ayant un impact significatif sur l'exercice ou dont on peut s'attendre à ce qu'il ait un impact significatif sur les exercices ultérieurs :
 - durée de l'amortissement ;
 - mode d'amortissement ;
 - valeur résiduelle ;
- le détail et la justification des amortissements exceptionnels liés à la législation fiscale.

En cas de comptabilisation séparée des différents éléments d'un actif du fait d'utilisations différentes, indication de la valeur brute, de l'utilisation ou du taux d'amortissement et du mode d'amortissement utilisé pour chacun des éléments.

3- Dépréciations de l'actif immobilisé

Pour les dépréciations comptabilisées ou reprises au cours de l'exercice pour des montants individuellement significatifs, une information est fournie sur :

- le montant de la dépréciation comptabilisée ou reprise ;
- la valeur actuelle retenue : valeur vénale ou valeur d'usage ; si la valeur vénale est retenue, la base utilisée peut déterminer ce prix (par référence à un marché actif ou de toute autre façon) ; si la valeur d'usage est retenue, les modalités de détermination de celle-ci ;
- le(s) poste(s) du compte de résultat dans le(s)quel(s) est incluse la dotation ;

- les évènements et circonstances qui ont conduit à comptabiliser ou à reprendre la dépréciation ;
- le détail et la justification des dépréciations exceptionnelles liées à la législation fiscale.

4– État de rapprochement

Un rapprochement entre les valeurs comptables à l'ouverture et à la clôture de l'exercice distinguant :

- les amortissements comptabilisés au cours de l'exercice ;
- les dépréciations comptabilisées au cours de l'exercice ;
- les dépréciations reprises au cours de l'exercice.

Art. 833-4 - Réévaluation

En cas de réévaluation des immobilisations corporelles et financières, il est fait mention :

- de la variation au cours de l'exercice de l'écart de réévaluation ;
- du montant de l'écart incorporé au capital pendant l'exercice ;
- du traitement fiscal de ces opérations ;
- des informations en coûts historiques pour les immobilisations réévaluées, par la mise en évidence des compléments de valeur et des amortissements supplémentaires qui s'y rapportent ;
- de la part des produits de cession des immobilisations réévaluées, transférée à un compte distribuable immobilisation par immobilisation.

Art. 833-5 - Précisions sur certains éléments de l'actif immobilisé

1- Frais d'établissement

Indication du montant et du traitement comptable retenu.

2- Frais de développement

Indication du traitement comptable retenu : inscription à l'actif ou comptabilisation en charge.

Si inscription à l'actif : mention de la durée retenue pour l'amortissement.

Si comptabilisation en charges : montant comptabilisé en charges au courant de l'exercice.

3- Fonds commercial

Indication :

- sur les montants inscrits au poste « Fonds commercial » ;
- sur leurs modalités d'amortissement et de dépréciation.

Mention de la durée d'utilisation.

Modalités de mise en œuvre du test de dépréciation.

Modalités d'affection à un groupe d'actifs.

4- Coût d'emprunt

Coûts d'emprunt incorporés dans les coûts d'acquisition ou de production des immobilisations corporelles, incorporelles :

- traitement utilisé pour la comptabilisation des coûts d'emprunt ;
- montant des coûts d'emprunt incorporés dans le coût des actifs durant l'exercice par catégorie d'actifs ;
- taux de capitalisation utilisé pour déterminer le montant des coûts d'emprunt pouvant être incorporé dans le coût des actifs (en cas de coûts non attribuables directement).

Art. 833-6 - Informations relatives aux filiales et participations

Le tableau des filiales et participations requis par l'article L.233-15 du code de commerce selon le modèle présenté à l'article 841-6.

Art. 833-7 - Titres immobilisés de l'activité de portefeuille

Valeur estimative du portefeuille de titres immobilisés de l'activité de portefeuille par critères d'évaluation, variation de portefeuille. Cette information est présentée selon les formes les plus appropriées, et notamment au moyen des tableaux figurant sous l'article 841-7.

Art. 833-8 - Actif circulant

1- État des stocks

- Méthodes comptables adoptées pour évaluer les stocks, y compris les méthodes de détermination du coût ;
- Valeur comptable globale des stocks et valeur comptable par catégories appropriées à l'entité ;
- Méthodes utilisées pour le calcul des dépréciations et montants par catégories.

2- Stocks /Coût d'emprunt

Coûts d'emprunt incorporés dans les coûts d'acquisition ou de production des stocks :

- Traitement utilisé pour la comptabilisation des coûts d'emprunt ;
- montant des coûts d'emprunt incorporés dans le coût des actifs durant l'exercice par catégorie d'actifs ;
- Taux de capitalisation utilisé pour déterminer le montant des coûts d'emprunt pouvant être incorporé dans le coût des actifs (en cas de coûts non attribuables directement).

3- Actif circulant / dépréciations

Détail et justification des dépréciations et corrections exceptionnelles de valeurs liées à la législation fiscale et concernant l'actif circulant.

4- Pour chaque poste du bilan concernant les éléments fongibles de l'actif circulant, indication de la différence entre l'évaluation figurant au bilan et celle qui résulterait des derniers prix du marché connus à la clôture des comptes.

Art. 833-9 - État des échéances des créances à la clôture de l'exercice

Les créances sont classées selon la durée restant à courir jusqu'à leur échéance en distinguant, d'une part les créances à un an au plus et d'autre part les créances à moins d'un an.

Art. 833-10

Précision sur la nature, le montant et le traitement comptable :

- des charges constatées d'avance ;
- des écarts de conversion actif.

Art. 833-11 - Capitaux propres

1- Capital social

Nombre et valeur nominale des actions et parts sociales :

- émises pendant l'exercice ;
- composant le capital social, le cas échéant, par catégories ;
- accompagnés d'un état des réserves affectées à la contrepartie de la valeur comptable des actions détenues par la société elle-même ou par une personne morale agissant pour son compte.

2- Actions propres

- Mention du nombre et de la valeur des actions propres détenues à la fin de l'exercice ainsi que les mouvements intervenus au cours de l'exercice tant aux comptes 502, que 2771 et 2772.
- Mention le cas échéant de la provision qui serait constatée sur les titres inscrits au compte 2772 s'ils suivaient les règles d'évaluation habituelles pour les titres immobilisés.

3-Parts bénéficiaires émises par la société avec indication par catégorie

- Nombre et valeur nominale
- L'étendue des droits qu'ils confèrent.

4- Variation des capitaux propres

Tableau des divergences constatées entre la variation des capitaux propres au cours de l'exercice et le résultat dudit exercice.

Art. 833-12- Passifs et provisions

1- Provisions

Pour chaque catégorie de provision, une information est fournie sur :

- la valeur comptable à l'ouverture et à la clôture de l'exercice ;
- les provisions constituées au cours de l'exercice ;
- les montants utilisés au cours de l'exercice ; et
- les montants non utilisés repris au cours de l'exercice.

Pour les risques et charges provisionnés pour des montants individuellement significatifs, une information est fournie sur :

- la nature de l'obligation et l'échéance attendue des dépenses provisionnées ;
- les incertitudes relatives aux montants et aux échéances de ces dépenses, et si cela s'avère nécessaire pour donner une information adéquate, les principales hypothèses retenues sur les événements futurs pris en compte pour l'estimation ;
- le montant de tout remboursement attendu en indiquant, le cas échéant, le montant de l'actif comptabilisé pour celui-ci.

2- Passifs non comptabilisés

À moins que la probabilité d'une sortie de ressources soit faible, les informations suivantes sont données pour chaque catégorie de passif éventuel à la date de clôture :

- description de la nature de ces passifs éventuels ;
- estimation de leurs effets financiers ;
- indication des incertitudes relatives au montant ou à l'échéance de toute sortie de ressources ; et ;
- possibilité pour l'entité d'obtenir remboursement.

3- Passifs

Dans le cas exceptionnel où aucune évaluation fiable du montant de l'obligation d'un passif ne peut être réalisée, les informations suivantes sont fournies :

- description de la nature de ce passif ;
- indication des incertitudes relatives au montant ou à l'échéance de toute sortie de ressources.

4- Dans les cas exceptionnel ou l'indication de tout ou partie d'une information requise causerait un préjudice sérieux à l'entité dans un litige l'opposant à un tiers sur le sujet faisant l'objet de la provision ou du passif éventuel, cette information n'est pas fournie. Sont alors indiqués la nature générale du litige, le fait que cette information n'a pas été fournie et la raison pour laquelle elle ne l'a pas été.

Art. 833-13 - Dettes

1- État des échéances des dettes à la clôture de l'exercice

- état des échéances des dettes à la clôture de l'exercice : Les dettes sont classées selon la durée restant à courir jusqu'à leur échéance en distinguant les dettes à un an au plus, à plus d'un an et cinq ans au plus et à plus de cinq ans ;
- indication pour chacun des postes relatifs aux dettes de celles garanties par des suretés réelles.

2- Modalités d'amortissement des primes de remboursement d'emprunt

3- Précision sur la nature, le montant et le traitement comptable :

- des produits constatés d'avance ;
- des écarts de conversion passif.

Art. 833-14 - Compte de résultat

1-Ventilation du chiffre d'affaires

- par catégories d'activités ;
- par marchés géographiques.

Dans la mesure où ces catégories d'activités ou marchés diffèrent entre eux de façon très importante. L'entité qui a opté pour l'indication dans l'annexe du montant des produits des activités courantes, joint un tableau de rapprochement chiffré avec le montant net du chiffre d'affaires.

Si certaines de ces indications sont omises en raison du préjudice grave qui pourrait résulter de leur divulgation, il est fait mention du caractère incomplet de cette information.

2- Montant détaillé des frais accessoire d'achat lorsqu'ils n'ont pas été enregistrés dans les comptes de charge par nature prévu à cet effet.

3- Précisions sur la nature, le montant et le traitement :

- des produits à recevoir et charges à payer au titre de l'exercice ;
- des produits et charges imputables à un autre exercice ;
- quote-part de résultat sur opérations faites en commun ;
- des produits exceptionnels et charges exceptionnelles ;
- des transferts de charge ;
- des créances résultant du report en arrière des déficits.

4- Honoraire des commissaires aux comptes

Indication, pour chaque commissaire aux comptes, du montant total des honoraires des commissaires aux comptes figurant au compte de résultat de l'exercice, en séparant les honoraires afférant à la certification des comptes de ceux afférant, le cas échéant aux autres services. Ces informations ne sont pas fournies si la personne morale est incluse dans un périmètre de consolidation.

Sous-section 3 - Informations relatives à la fiscalité

Art. 833-15 - Informations relatives au régime fiscal

- Indication de l'incidence sur le résultat de l'exercice de toute modification d'impôt votée entre les dates de clôture et l'arrêté ;
- Détail et justification des corrections exceptionnelles de valeurs des immobilisations liées à la législation fiscale ;
- Détail et justification des corrections exceptionnelles de valeurs de l'actif circulant liées à la législation fiscale ;
- Montant des dettes et créances d'impôt différé provenant des décalages dans le temps entre le régime fiscal et le traitement comptable des produits et charges lorsque ces montants proviennent d'évaluations liées à l'application de la législation fiscale ;
- Répartition du montant global des impôts sur le bénéfice entre le résultat courant et le résultat exceptionnel en précisant notamment les bases et taux d'imposition ainsi que les crédits d'impôts, avoirs fiscaux et imputations diverses ;
- Indication, même approximative, de la mesure dans laquelle le résultat a été affecté par des évaluations dérogatoires en vue d'obtenir des allègements fiscaux ;
- Montant et nature des crédits d'impôt ;
- Pour les entités intégrées fiscalement, les indications minimales sont les suivantes :
 - Les modalités de répartition de l'Impôt sur les sociétés assis sur le résultat d'ensemble du groupe ;
 - La différence entre l'impôt comptabilisé et l'impôt pour le paiement duquel l'entreprise est solidaire ;
 - La différence entre l'impôt comptabilisé et l'impôt qui aurait été supporté en l'absence d'intégration fiscale ;
 - Les déficits reportables ;
 - La nature et le contenu spécifiques de la rubrique « impôts sur les bénéfices ».

Sous-section 4 - Informations au titre des opérations réalisées avec des parties liées

Art. 833-16

Les sociétés commerciales fournissent une liste des transactions, au sens de l'article R123-199-1 du code de commerce, significatives qu'elles ont effectuées avec des parties liées lorsque ces transactions n'ont pas été conclues aux conditions normales de marché. Cette liste comprend les informations suivantes : la désignation de la partie liée, la nature de la relation avec la partie liée, le montant des transactions réalisées avec la partie liée et toute autre information sur les transactions nécessaire à l'appréciation de la situation financière de la société. Les informations sur les différentes transactions peuvent être agrégées en fonction de leur nature, sauf lorsque des informations distinctes sont nécessaires pour comprendre les effets des transactions avec des parties liées sur la situation financière de la société.

Ces informations ne sont toutefois pas requises pour les transactions effectuées :

- par la société avec les filiales qu'elle détient en totalité ;
- entre sociétés sœurs détenues en totalité par une même société mère.

Sous-section 5 – Informations relatives aux opérations et engagements envers les dirigeants

Art. 833-17

Il convient d'indiquer pour les membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance, montant global, pour chaque catégorie :

- des avances et crédits alloués avec indication des conditions consenties et des remboursements opérés pendant l'exercice, ainsi que le montant des engagements pris pour leur compte ;
- le montant des rémunérations allouées ; ces informations sont données de façon globale pour chaque catégorie. Elles peuvent ne pas être fournies lorsqu'elles permettent d'identifier la situation d'un membre déterminé de ces organes.
- le montant des engagements contractés pour pensions de retraite à leur profit.

Sous-section 6 – Informations relatives aux opérations et engagements hors bilan

Art. 833-18

Les entités mentionnent dans l'annexe une information relative aux engagements et aux opérations hors bilan dès lors qu'ils sont significatifs et que leur connaissance est nécessaire à l'appréciation de la situation financière de l'entité. Cette information porte sur les points suivants :

1- Engagements financiers donnés et reçus

Sont notamment à mentionner les montants des engagements financiers suivants :

- les avals, cautionnements et garanties ;
- les créances cédées non échues (dont les effets de commerce escomptés non échus) ;
- les garanties d'actif et de passif ;
- les clauses de retour à meilleure fortune ;
- les engagements consentis à l'égard d'entités liées ; il est précisé qu'une entreprise est considérée comme liée à une autre lorsqu'elle est susceptible d'être incluse par intégration globale dans un même ensemble consolidable ;
- les engagements en matière de pensions ou d'indemnités assimilées ;
- les engagements assortis de sûretés réelles ;
- les engagements pris fermes sur titres de capital et non-inscrits au bilan, ainsi que les engagements résultant de contrats qualifiés de « portage » ;
- les engagements consentis de manière conditionnelle.

2- Engagements pris en matière de crédit-bail

Engagements pris en matière de crédit-bail, informations particulières à fournir :

- valeur des biens pris en crédit-bail au moment de la signature du contrat ;

- montant des redevances afférentes à l'exercice ainsi que le montant cumulé des redevances des exercices précédents ;
- dotations aux amortissements qui auraient été enregistrées pour ces biens au titre de l'exercice clos s'ils avaient été acquis par l'entité ainsi que le montant cumulé des amortissements qui auraient été effectués au titre des exercices précédents ;
- évaluation des redevances restant à payer ainsi que du prix d'achat résiduel de ces biens stipulé aux contrats.

Les informations prévues aux alinéas précédents sont ventilées selon les postes du bilan dont auraient relevé les biens concernés ; les informations prévues au dernier alinéa sont ventilées selon les échéances à un an au plus, à plus d'un an et cinq ans au plus et à plus de cinq ans.

3- Autres opérations non inscrites au bilan

Outre les éléments ci-dessus, les sociétés mentionnent dans l'annexe une information relative aux autres opérations non inscrites au bilan.

Constitue une opération non inscrite au bilan toute transaction ou tout accord entre une société et une ou plusieurs autres entités, même non constituées en sociétés, qui présentent des risques et des avantages significatifs pour une société non traduits au bilan et dont la connaissance est nécessaire à l'appréciation de la situation financière de la société.

Les notions de risques et avantages pour la société sont appréciés selon les critères suivants :

- la société supporte des risques relatifs à une opération lorsqu'elle est potentiellement exposée à une sortie de ressources liée à l'opération ;
- la société a la capacité de bénéficier d'avantages lorsqu'elle a droit directement ou indirectement aux flux de ressources positives générés par l'opération.

Dès lors que l'opération est susceptible d'avoir un impact significatif sur la situation financière de la société, une information est fournie comportant :

- une description de la nature et des objectifs de l'opération ;
- l'indication du montant des risques et avantages attendus de l'opération sur toute la durée de l'accord ;
- l'indication des garanties données dans le cadre de l'opération ;
- toute autre information utile à la bonne compréhension de l'opération.

Sous-section 7 – Informations relatives à l'effectif

Art. 833-19

Mention de l'effectif moyen employé pendant l'exercice par catégorie tel que défini à l'article D 123-200 du code de commerce.

Sous-section 8 – Informations relatives aux opérations de nature spécifique (informations optionnelles et conditionnées à la réalisation de l'opération)

Art. 833-20

Si l'entité a réalisé une opération relevant du titre VI du livre II « dispositions et opérations de nature spécifique », elle mentionne dans l'annexe des comptes les informations suivantes :

1- Informations données par les sociétés émettrices de bons de souscription

a) Bons de souscription d'actions jusqu'à la date de péremption des bons :

- modalités d'émission : montant de l'émission, nombre de bons, prix d'exercice, date limite d'exercice ;
- mouvements sur les bons : nombre de bons exercés et montant reçus, nombre de bons rachetés et annulés, nombre de bons en circulation, augmentation de capital potentielle en nombre d'actions et en valeur, évolution des cours des bons et des actions ;
- effet de la dilution potentielle sur le bénéfice par action.

b) Bons de souscription d'obligations jusqu'à la date de péremption des bons :

- modalités d'émission : montant de l'émission, nombre de bons, prix d'exercice, date limite d'exercice ;
- mouvements sur les bons : nombre de bons exercés et montant reçu, nombre de bons rachetés et annulés, nombre de bons en circulation, nouvel emprunt potentiel en valeur et en nombre d'obligations, évolution des cours des bons et des obligations.

c) Obligations à bons de souscription d'obligations jusqu'à l'échéance des obligations et à la date de péremption des bons :

- modalités d'émission : montant de l'émission, nombre et valeur nominale des obligations, modalités de remboursement, taux d'intérêt, nombre de bons, prix d'exercice, date limite d'exercice ;
- mouvements sur les obligations : nombre d'obligations en circulation, encours, nombre d'obligations rachetées ou amorties dans l'annexe, incidence éventuelle sur le résultat du rachat d'obligations, évolution des cours des obligations pendant l'exercice écoulé ;
- mouvements sur les bons ; nombre de bons exercés et montant reçu, nombre de bons rachetés et annulés, nombre de bons en circulation, évolution des cours des bons.

d) Obligations à bons de souscription d'actions jusqu'à l'échéance des obligations et à la date de péremption des bons :

- modalités d'émission : montant de l'émission, nombre et valeur nominale des obligations, modalités de remboursement, taux d'intérêt, nombre de bons et prix d'exercice, date limite d'exercice ;
- mouvements sur les obligations : nombre d'obligations en circulation, encours, nombre d'obligations rachetées ou amorties dans l'exercice, incidence éventuelle sur le résultat du rachat d'obligations, évolution des cours des obligations pendant l'exercice écoulé ;
- mouvements sur les bons : nombre de bons exercés, montant reçu, nombre de bons rachetés et annulés, nombre de bons en circulation, augmentation de capital potentielle en nombre d'actions et en valeur, évolution des cours des bons et des actions ;
- effet de la dilution potentielle sur le bénéfice par action.

e) Actions à bons de souscription d'actions jusqu'à la date de péremption de ces bons : mêmes informations que celles prévues au a) de la présente rubrique.

2- Plans d'options d'achat ou de souscription d'actions et plans d'attribution d'actions gratuites aux salariés

- Les principales caractéristiques du plan :
 - prix d'exercice (pour les plans d'options d'achat et de souscription d'actions) ;
 - nombre total d'actions pouvant être émises ou achetées ;
 - valeur des actions retenue comme assiette de la contribution sociale de 10% ;
 - conditions d'acquisition des actions ou d'exercice des options d'achat (performance, présence) ;
 - nombre d'actions ou d'options attribuées pendant l'exercice et au cours de l'exercice précédent ;
 - nombre d'actions ou d'options attribuées cumulées depuis la date d'attribution pour chaque plan.
- Les informations sur les passifs éventuels (choix ouvert entre attribution d'actions nouvelles ou attribution d'actions existantes).
- Le nombre d'options annulées (pour les plans d'options). Montant de la charge comptabilisée au cours de l'exercice et de l'exercice précédent.
- Le montant du passif enregistré au bilan.
- Le détail du compte 502 (nombre d'actions, coût d'entrée) et informations sur l'affectation dans les deux sous comptes et la dépréciation correspondante.

3- Certificats de valeurs garanties, de bons de cession de valeur garantie et instruments assimilés

Pour les sociétés émettrices de certificats de valeur garantie, de bons de cession de valeur garantie et instruments assimilés, entre l'émission des titres et leur échéance :

- valeur de marché des titres à la date d'arrêté des comptes ;
- nombre de titres non rachetés pour annulation à cette date ;
- caractéristiques des titres émis ;
- montant maximum des engagements représentés par la garantie.

4- Informations relatives aux contrats à long terme

L'entité décrit les modalités d'application des principes comptables relatifs aux contrats à long terme, le cas échéant par catégorie de contrats, en précisant notamment :

- l'inclusion éventuelle, dans les charges imputables, de charges financières ;
- le montant des provisions pour pertes à terminaison ainsi que leur variation au cours de l'exercice ;
- dans le cas où l'entité n'est pas en mesure de déterminer la provision correspondant à l'hypothèse de perte la plus probable, la description du risque additionnel mesuré par rapport à l'hypothèse de perte la plus faible ;
- dans le cas où l'entité n'est pas en mesure d'estimer de façon raisonnable le montant d'une quelconque provision pour perte à terminaison, l'existence et la nature de l'incertitude ;
- la méthode de calcul du pourcentage d'avancement lorsque l'entité applique la méthode à l'avancement ;
- la prise en compte éventuelle, pour la détermination de l'effet du changement de méthode, de l'estimation du résultat à terminaison à la clôture de l'exercice du changement.

5- Informations relatives aux opérations d'échange

Les entreprises mentionnent en annexe les montants maintenus en produits et charges relatifs aux opérations d'échange, dont au moins un des lots échangés concerne une prestation publicitaire, pour chaque exercice présenté. Pour les opérations d'échange mentionnées à l'alinéa ci-dessus, dont la valeur vénale n'a pu être déterminée de façon fiable, une information est fournie sur le volume et le type de publicité (ou autre) accordé ou obtenu.

6- Informations relatives aux quotas d'émission de gaz à effet de serre et instruments assimilés

- Description du ou des modèles économiques retenus pour gérer et comptabiliser les quotas d'émission (modèle « Production », modèle « Négoce »).
- Estimation des émissions réalisées de gaz à effet de serre.
- Les hypothèses prises en compte pour l'évaluation du passif « quotas d'émission à acquérir ».
- Toute information pertinente sur la gestion du risque CO2.
- Les quotas étant alloués pour des périodes d'affectation pluriannuelles, puis délivrés aux entreprises par tranches annuelles, les entreprises doivent faire apparaître en « Engagements reçus » la partie des quotas restant à recevoir au titre de la période d'affectation en cours.

7- Informations relatives aux certificats d'économies d'énergie

Description du ou des modèles économiques de gestion et de comptabilisation des certificats d'économies d'énergie (modèle « Économies d'énergie », modèle « Négoce »).

8- Remises accordées à un débiteur par ses créanciers dans le cadre du règlement des difficultés des entreprises

Inscription dans l'annexe du débiteur et dans celle du créancier des montants relatifs :

- aux remises et/ou aux réductions obtenues ou accordées ;
- aux engagements financiers futurs donnés ou reçus.

9- Opérations de désendettement de fait

L'entité qui transfère le service de la dette indique, lors de la réalisation de l'opération, ses conséquences financières et son coût global. Jusqu'à l'extinction juridique de la dette, elle fournit des informations sur l'opération, notamment le montant restant à rembourser inclus dans les engagements financiers.

10- Informations relatives à la vente à réméré

Mention par le cédant de l'engagement reçu du cessionnaire, par nature de titres, et le prix convenu.

Mention par le cessionnaire de l'engagement donné au cédant, par nature de titres, et le prix convenu.

En cas de décote de la valeur actuelle des titres, le motif de la non-constitution d'une provision est précisé.

11- Actifs donnés en garantie dans le cadre de contrats de garantie financière assortis d'un droit de réutilisation.

- Chez le constituant :
 - nature des actifs donnés en garantie dans le cadre de contrats de garantie financière avec droit de réutilisation ;
 - montant des engagements donnés au titre des actifs donnés en garantie dans le cadre d'un contrat de garantie financière avec droit de réutilisation ;
 - montant des actifs donnés en garantie remis en pleine propriété dans le cadre de contrats de garantie financière avec droit de réutilisation.
- Chez le bénéficiaire :
 - nature des actifs reçus en garantie dans le cadre de contrats de garantie financière avec droit de réutilisation ;
 - montant des engagements reçus au titre des actifs reçus en garantie dans le cadre d'un contrat de garantie financière avec droit de réutilisation ;
 - montant des actifs reçus en pleine propriété dans le cadre de contrats de garantie financière avec droit de réutilisation.

12- Contrats de fiducie.

a) Informations à mentionner dans l'annexe du constituant :

Le ou les contrats de fiducie conclus en précisant :

- l'objet et la durée du ou des contrat(s) ;
- l'identité du ou des autres constituant(s) et du fiduciaire ;
- les principaux termes du contrat avec notamment les modalités particulières de prise en charge des passifs (référence au 2ème alinéa de l'article 2025 du code civil) et les dispositions contractuelles relatives aux transferts de trésorerie de la fiducie vers le constituant.

La nature des actifs et des passifs transférés ou à transférer en précisant :

- la valeur brute, les amortissements, les dépréciations, la valeur nette comptable ;
- les modalités d'évaluation retenues lors du transfert.

b) Informations à mentionner dans l'annexe du fiduciaire :

- Liste et nature des contrats de fiducie conclus et des comptabilités autonomes établies en tant que fiduciaire ;
- Pour chaque contrat, indiquer si le contrat prévoit de mettre, en cas d'insuffisance d'actif, tout ou partie à la charge du fiduciaire (C. civ. art. 2025 al. 2).

c) Informations à mentionner dans l'annexe du bénéficiaire quand il n'est pas le constituant

Le ou les contrat(s) de fiducie conclu(s) en précisant :

- l'objet et la durée du ou des contrat(s) ;
- l'identité du ou des constituant(s) et du fiduciaire.

La nature des actifs et des passifs transférés ou à transférer par le(s) constituant(s) dans la fiducie.

- la nature de la contrepartie attribuée au(x) constituant(s) ;
- la nature des droits ou obligations revenant au bénéficiaire.

d) Si le constituant n'est pas le bénéficiaire de tout ou partie des droits, les informations sur l'identité du ou des bénéficiaires et la nature des droits et obligations transférés ou à transférer.

- Le tableau des variations des comptes « 2661 - Droits représentatifs d'actifs nets remis en fiducie » et « 162 - Obligations représentatives de passifs nets remis en fiducie » détaillées par contrat.
- Les modalités d'affectation du résultat de chaque contrat.

13- Informations à donner sur les instruments financiers à terme et les opérations de couverture

1- Instruments financiers dérivés

Pour chaque catégorie d'instruments financiers dérivés :

- a) La juste valeur des instruments, si cette valeur peut être déterminée par référence à une valeur de marché ou par application de modèles et techniques d'évaluation généralement admis ;
- b) Les indications sur le volume et la nature des instruments (type de produit, sous-jacent). Cette information est donnée en lien avec la description des stratégies de couverture.
Pour les opérations de couverture, le montant des gains et pertes réalisés différé au bilan est précisé en lien avec les stratégies de couverture.

2- Stratégies de couverture

Une information narrative est donnée sur les stratégies de couverture poursuivies, en précisant notamment le recours à des opérations d'optimisation avec ou sans prise de risque supplémentaire.

14- Informations relatives aux fusions et opérations assimilées

Pour les opérations de fusions et opérations assimilées, l'entité mentionne les informations prévues au Titre VII.

15- Informations relatives à la formation professionnelle

L'entité peut mentionner les informations suivantes relatives à la formation professionnelle :

1. Montant consacré à la formation professionnelle :
 - Au cours de l'exercice ;
 - Au cours de l'exercice précédent ;
 - Au cours des trois derniers exercices en indiquant le cumul amorti sur trois exercices.
Ce montant est décomposé par type de formation.
2. Répartition de ce montant dans les principaux postes du compte de résultat ou du bilan (si la formation est immobilisée au regard des dispositions des articles 213-8 et 213-22) ;
3. Montant consacré à la formation professionnelle rapporté à la masse salariale ;
4. Nombre d'heures de formation ;
5. Part des salariés ayant bénéficié d'une formation au cours de l'exercice.

16- Informations relatives aux jetons émis et les jetons détenus

Les jetons émis et les jetons détenus font l'objet de mentions des informations prévues aux articles 619-9 et 619-16.

17 - Informations relatives aux actifs numériques des prestataires de service sur actifs numériques (PSAN)

Les PSAN font mention des informations prévues à l'article 629-4.

Section 4 – Contenu de l'annexe des personnes physiques relevant de l'article L 123-16

Art. 834-1

Les personnes physiques relevant de l'article L 123-16 du code de commerce, mentionnent dans l'annexe, les informations suivantes dès lors qu'elles sont significatives.

Les informations sont présentées dans l'annexe des comptes dans l'ordre selon lesquels les postes auxquels elles se rapportent sont présentés dans le bilan et le compte de résultat.

Sous-section 1 – Principes et méthodes comptables

Art. 834-2

L'annexe comporte les informations suivantes sur les règles et méthodes comptables, selon les conditions définies à l'article 834-1

1. Principes généraux :

- a. Mention du règlement comptable de l'Autorité des normes comptables utilisé pour l'élaboration des comptes annuels ;
- b. Indication et justification des dérogations en précisant leur influence sur le patrimoine, la situation financière et les résultats :
 - i. aux règles générales d'établissement et de présentation des comptes annuels;
 - ii. à la durée de l'exercice comptable ;
- c. Liste des principales méthodes retenues par l'entité lorsqu'il existe un choix de méthode ou lorsqu'il n'existe pas de méthode explicite applicable à la transaction ;
- d. Information sur les événements n'ayant aucun lien direct prépondérant avec une situation existant à la clôture de l'exercice survenus entre la date de clôture et la date d'établissement des comptes

2. Changements comptables :

- a. Changement de réglementation comptable :
 - i. Mention de l'impact du changement de réglementation déterminé à l'ouverture en précisant les postes concernés ;
- b. Changement de méthode à l'initiative de l'entité :
 - i. Mention et justification du changement de méthode comptable conformément à l'article 122-2 du présent règlement ;
 - ii. Mention de l'impact du changement de méthode déterminé à l'ouverture en précisant les postes concernés ;
- c. Changement d'estimation :
 - i. Mention et justification du changement d'estimation.
- d. Correction d'erreurs :
 - i. Mention de la nature de l'erreur corrigée ;
 - ii. Mention de l'impact de la correction d'erreur sur les comptes de l'exercice ;
 - iii. Présentation des principaux postes des exercices antérieurs présentés, corrigés de l'erreur.

3. Dans l'hypothèse où un événement n'ayant aucun lien direct prépondérant avec une situation existant à la clôture de l'exercice survient entre la date de clôture et la date d'établissement des comptes, une information est donnée dans l'annexe.

Sous-section 2 – Informations relatives aux postes du bilan et du compte de résultat

Art.834-3– Actif immobilisé

1- Etat de l'actif immobilisé

Pour chaque catégorie d'immobilisation, les informations suivantes sont fournies :

- modalités de détermination de la valeur brute comptable: modalités de détermination du coût de revient ou du prix d'acquisition ;
- rapprochement entre la valeur comptable à l'ouverture et à la clôture de l'exercice, faisant apparaître :
 - les entrées ;
 - les sorties ou mises au rebut ;

- les augmentations ou les diminutions résultant des réévaluations effectuées durant l'exercice.
- Le coût estimé de démantèlement, d'enlèvement et de restauration des sites.

Dans des cas exceptionnels et lors de l'établissement des premiers comptes normalisés, des éléments d'actif entreront en comptabilité pour leur valeur en l'état à l'ouverture de l'exercice. Il fait état dans l'annexe des éléments permettant de déterminer cette valeur.

2- Amortissements

Pour chaque catégorie d'immobilisations, une information est fournie sur :

- l'utilisation ou les taux d'amortissement utilisés ;
- les modes d'amortissement utilisés ;
- le(s) poste(s) du compte de résultat dans le(s)quel(s) est incluse la dotation aux amortissements ;
- la nature et l'incidence d'un changement d'estimation comptable ayant un impact significatif sur l'exercice ou dont on peut s'attendre à ce qu'il ait un impact significatif sur les exercices ultérieurs :
 - durée de l'amortissement ;
 - mode d'amortissement ;
 - valeur résiduelle ;
- détail et justification des amortissements exceptionnels liés à la législation fiscale

En cas de comptabilisation séparée des différents éléments d'un actif du fait d'utilisations différentes, indication de la valeur brute, de l'utilisation ou du taux d'amortissement et du mode d'amortissement utilisé pour chacun des éléments.

3- Dépréciations de l'actif immobilisé

Pour les dépréciations comptabilisées ou reprises au cours de l'exercice pour des montants individuellement significatifs, une information est fournie sur :

- le montant de la dépréciation comptabilisée ou reprise ;
- la valeur actuelle retenue : valeur vénale ou valeur d'usage ; si la valeur vénale est retenue, la base utilisée peut déterminer ce prix (par référence à un marché actif ou de toute autre façon) ; si la valeur d'usage est retenue, les modalités de détermination de celle-ci ;
- le(s) poste(s) du compte de résultat dans le(s)quel(s) est incluse la dotation ;
- les événements et circonstances qui ont conduit à comptabiliser ou à reprendre la dépréciation ;
- détail et justification des dépréciations exceptionnelles liées à la législation fiscale.

4- État de rapprochement

Un rapprochement entre les valeurs comptables à l'ouverture et à la clôture de l'exercice distinguant :

- les amortissements comptabilisés au cours de l'exercice ;
- les dépréciations comptabilisées au cours de l'exercice ;
- les dépréciations reprises au cours de l'exercice.

Art. 834-4 - Réévaluation

En cas de réévaluation des immobilisations corporelles et financières, il est fait mention :

- de la variation au cours de l'exercice de l'écart de réévaluation ;
- du montant de l'écart incorporé au capital pendant l'exercice ;
- du traitement fiscal de ces opérations ;
- des informations en coûts historiques pour les immobilisations réévaluées, par la mise en évidence des compléments de valeur et des amortissements supplémentaires qui s'y rapportent ;
- de la part des produits de cession des immobilisations réévaluées, transférée à un compte distribuable immobilisation par immobilisation.

Art. 834-5 - Précisions sur certains éléments de l'actif immobilisé

1-Frais de développement

Indication du traitement comptable retenu : inscription à l'actif ou comptabilisation en charges.

Si inscription à l'actif : mention de la durée d'amortissement retenue.

Si comptabilisation en charges : montant comptabilisé au cours de l'exercice.

2- Fonds commercial

Indication sur les montants inscrits au poste « Fonds commercial » et sur leurs modalités d'amortissement et de dépréciation.

Mention de la durée d'utilisation.

Modalités de mise en œuvre du test de dépréciation.

3- Coûts d'emprunt

Coûts d'emprunt incorporés dans les coûts d'acquisition ou de production des immobilisations corporelles, incorporelles :

- traitement utilisé pour la comptabilisation des coûts d'emprunt ;
- montant des coûts d'emprunt incorporés dans le coût des actifs durant l'exercice par catégorie d'actifs ;
- taux de capitalisation utilisé pour déterminer le montant des coûts d'emprunt pouvant être incorporé dans le coût des actifs (en cas de coûts non attribuables directement).

Art. 834-6- Actif circulant

1- État des stocks

- Méthodes comptables adoptées pour évaluer les stocks, y compris les méthodes de détermination du coût ;
- Valeur comptable globale des stocks et valeur comptable par catégories appropriées à l'entité ;
- Méthodes utilisées pour le calcul des dépréciations et montants par catégories.

2- Stocks / Coût d'emprunt

Coûts d'emprunt incorporés dans les coûts d'acquisition ou de production des stocks.

- traitement utilisé pour la comptabilisation des coûts d'emprunt ;
- montant des coûts d'emprunt incorporés dans le coût des actifs durant l'exercice par catégorie d'actifs ;
- taux de capitalisation utilisé pour déterminer le montant des coûts d'emprunt pouvant être incorporé dans le coût des actifs (en cas de coûts non attribuables directement).

3- Actif circulant / dépréciations

Détail et justification des dépréciations.

Détail et justification des corrections exceptionnelles de valeurs liées à la législation fiscale et concernant l'actif circulant.

Art. 834-7 - État des échéances des créances à la clôture de l'exercice

Les créances sont classées selon la durée restant à courir jusqu'à leur échéance en distinguant, d'une part les créances à un an au plus et d'autre part les créances à moins d'un an.

Art. 834-8

Précision sur la nature, le montant et le traitement comptable :

- des charges constatées d'avance ;
- des écarts de conversion actif ;
- des primes de remboursement d'emprunt (modalités d'amortissement).

Art. 834-9 - Passifs et provisions

1- Provisions

Pour chaque catégorie de provision, une information est fournie sur :

- la valeur comptable à l'ouverture et à la clôture de l'exercice ;
- les provisions constituées au cours de l'exercice ;
- les montants utilisés au cours de l'exercice, et ;
- les montants non utilisés repris au cours de l'exercice.

Pour les risques et charges provisionnés pour des montants individuellement significatifs, une information est fournie sur :

- la nature de l'obligation et l'échéance attendue des dépenses provisionnées ;
- les incertitudes relatives aux montants et aux échéances de ces dépenses, et si cela s'avère nécessaire pour donner une information adéquate, les principales hypothèses retenues sur les événements futurs pris en compte pour l'estimation ;
- le montant de tout remboursement attendu en indiquant, le cas échéant, le montant de l'actif comptabilisé pour celui-ci.

2- Passifs non comptabilisés

À moins que la probabilité d'une sortie de ressources soit faible, les informations suivantes sont données pour chaque catégorie de passif éventuel à la date de clôture :

- description de la nature de ces passifs éventuels ;
- estimation de leurs effets financiers ;
- indication des incertitudes relatives au montant ou à l'échéance de toute sortie de ressources, et ;
- possibilité pour l'entité d'obtenir remboursement.

Dans le cas exceptionnel où aucune évaluation fiable du montant de l'obligation d'un passif ne peut être réalisée, les informations suivantes sont fournies :

- description de la nature de ce passif ;
- indication des incertitudes relatives au montant ou à l'échéance de toute sortie de ressources.

3- Dans les cas exceptionnel ou l'indication de tout ou partie d'une telle information causerait un préjudice sérieux à l'entité dans un litige l'opposant à un tiers sur le sujet faisant l'objet de la provision ou du passif éventuel, cette information n'est pas fournie. Sont alors indiqués la nature générale du litige, le fait que cette information n'a pas été fournie et la raison pour laquelle elle ne l'a pas été.

Art. 834-10- Dettes

1- État des échéances des dettes à la clôture de l'exercice

Les dettes sont classées selon la durée restant à courir jusqu'à leur échéance en distinguant les dettes à un an au plus, à plus d'un an et cinq ans au plus et à plus de cinq ans.

2- Modalités d'amortissement des primes de remboursement d'emprunt

3- Précision sur la nature, le montant et le traitement comptable :

- des produits constatés d'avance ;
- des écarts de conversion passif ;

Art. 834-11 - Compte de résultat

Précisions sur la nature, le montant et le traitement :

- des produits à recevoir et charges à payer au titre de l'exercice ;
- des produits et charges imputables à un autre exercice ;
- quote-part de résultat sur opérations faites en commun ;
- des produits exceptionnels et charges exceptionnelles ;
- des transferts de charge ;
- des créances résultant du report en arrière des déficits.

Sous-section 3 – Informations relatives à la fiscalité

Art. 834-12 - Informations relatives à la fiscalité

Indication de l'incidence sur le résultat de l'exercice de toute modification d'impôt votée entre les dates de clôture et l'arrêté.

Informations relatives aux crédits d'impôt.

Sous-section 4 – Informations relatives aux engagements donnés et reçus

Art. 834- 13

Les entités mentionnent dans l'annexe une information relative aux engagements et aux opérations hors bilan dès lors qu'ils sont significatifs et que leur connaissance est nécessaire à l'appréciation de la situation financière de l'entité. Cette information porte sur les points suivants :

1. Engagements financiers donnés et reçus.

Sont notamment à mentionner les montants des engagements financiers suivants :

- les avals, cautionnements et garanties ;
- les créances cédées non échues (dont les effets de commerce escomptés non échus) ;
- les garanties d'actif et de passif ;
- les clauses de retour à meilleure fortune ;
- les engagements consentis de manière conditionnelle.

2. Engagements pris en matière de crédit-bail.

Évaluation des redevances restant à payer ainsi que du prix d'achat résiduel de ces biens stipulés aux contrats en distinguant les opérations de crédit-bail mobilier et immobilier.

Sous-section 5 – Informations relatives à l'effectif

Art 834- 14

Mention de l'effectif moyen employé pendant l'exercice par catégorie tel que défini à l'article D 123-200 du code de commerce.

Sous-section 6 – Informations relatives aux opérations de nature spécifique (informations optionnelles et conditionnées à la réalisation de l'opération)

Art 834-15

Si l'entité réalise une opération relevant du titre VI du livre II « dispositions et opérations de nature spécifique », elle mentionne dans l'annexe des comptes les informations précisées à la sous-section 8 de la section 3 du présent chapitre.

Section 5 – Contenu de l'annexe des autres personnes physiques

Art. 835-1

Les autres personnes physiques mentionnent dans l'annexe, les informations suivantes dès lors qu'elles sont significatives.

Les informations sont présentées dans l'annexe des comptes dans l'ordre selon lesquels les postes auxquels elles se rapportent sont présentés dans le bilan et le compte de résultat

Sous-section 1 – Principes et méthodes comptables

Art. 835-2

L'annexe comporte les informations suivantes sur les règles et méthodes comptables, selon les conditions définies à l'article 835-1

1. Principes généraux :

- a. Mention du règlement comptable de l'Autorité des normes comptables utilisé pour l'élaboration des comptes annuels ;

- b. Indication et justification des dérogations en précisant leur influence sur le patrimoine, la situation financière et les résultats :
 - i. aux règles générales d'établissement et de présentation des comptes annuels;
 - ii. à la durée de l'exercice comptable ;
 - c. Liste des principales méthodes retenues par l'entité lorsqu'il existe un choix de méthode ou lorsqu'il n'existe pas de méthode explicite applicable à la transaction ;
 - d. Information sur les événements n'ayant aucun lien direct prépondérant avec une situation existant à la clôture de l'exercice survenus entre la date de clôture et la date d'établissement des comptes.
2. Changements comptables :
- a. Changement de réglementation comptable :
 - i. Mention de l'impact du changement de réglementation déterminé à l'ouverture en précisant les postes concernés ;
 - ii. Lorsqu'un changement de réglementation a été appliqué de manière rétrospective, présentation des principaux postes des exercices antérieurs présentés, retraités selon la nouvelle méthode ;
 - iii. Lorsqu'un changement de réglementation a été appliqué de manière prospective, indication de son impact sur les principaux postes concernés de l'exercice, sauf impraticabilité.
 - b. Changement de méthode à l'initiative de l'entité :
 - i. Mention et justification du changement de méthode comptable conformément à l'article 122-2 du présent règlement ;
 - ii. Mention de l'impact du changement de méthode déterminé à l'ouverture en précisant les postes concernés ;
 - iii. Lorsqu'un changement de méthode comptable a été appliqué de manière rétrospective, présentation des principaux postes des exercices antérieurs présentés, retraités selon la nouvelle méthode ;
 - iv. Lorsqu'un changement de méthode a été appliqué de manière prospective, indication des raisons de son application prospective et de son impact sur les principaux postes concernés de l'exercice, sauf impraticabilité.
3. Dans l'hypothèse où un événement n'ayant aucun lien direct prépondérant avec une situation existant à la clôture de l'exercice survient entre la date de clôture et la date d'établissement des comptes, une information est donnée dans l'annexe.
- a. Changement d'estimation :
 - i. Mention et justification du changement d'estimation.
 - b. Correction d'erreurs :
 - i. Mention de la nature de l'erreur corrigée ;
 - ii. Mention de l'impact de la correction d'erreur sur les comptes de l'exercice ;
 - iii. Présentation des principaux postes des exercices antérieurs présentés, corrigés de l'erreur.

Sous-section 2 – Informations relatives aux postes du bilan et du compte de résultat

Art. 835-3 - Actif immobilisé

1- État de l'actif immobilisé

L'annexe comporte pour chaque catégorie d'immobilisation, les informations suivantes dès qu'elles sont significatives :

- Modalités de détermination de la valeur brute comptable : modalités de détermination du coût de revient ou du prix d'acquisition ;
- Rapprochement entre la valeur comptable à l'ouverture et à la clôture de l'exercice, faisant apparaître :
 - les entrées ;
 - les sorties ou mises au rebut ;
 - le coût estimé de démantèlement, d'enlèvement et de restauration des sites ;
 - les augmentations ou les diminutions résultant des réévaluations effectuées durant l'exercice.

- Dans des cas exceptionnels et lors de l'établissement des premiers comptes normalisés, des éléments d'actif entreront en comptabilité pour leur valeur en l'état à l'ouverture de l'exercice.

2- Amortissements

Pour chaque catégorie d'immobilisations, une information est fournie sur :

- l'utilisation ou les taux d'amortissement utilisés ;
- les modes d'amortissement utilisés ;
- le(s) poste(s) du compte de résultat dans le(s)quel(s) est incluse la dotation aux amortissements ;
- la nature et l'incidence d'un changement d'estimation comptable ayant un impact significatif sur l'exercice ou dont on peut s'attendre à ce qu'il ait un impact significatif sur les exercices ultérieurs :
 - durée de l'amortissement ;
 - mode d'amortissement ;
 - valeur résiduelle ;
- détail et justification des amortissements exceptionnels liés à la législation fiscale.

En cas de comptabilisation séparée des différents éléments d'un actif du fait d'utilisations différentes, indication de la valeur brute, de l'utilisation ou du taux d'amortissement et du mode d'amortissement utilisé pour chacun des éléments.

3- Dépréciations de l'actif immobilisé

Pour les dépréciations comptabilisées ou reprises au cours de l'exercice pour des montants individuellement significatifs, une information est fournie sur :

- le montant de la dépréciation comptabilisée ou reprise ;
- la valeur actuelle retenue : valeur vénale ou valeur d'usage ; si la valeur vénale est retenue, la base utilisée peut déterminer ce prix (par référence à un marché actif ou de toute autre façon) ; si la valeur d'usage est retenue, les modalités de détermination de celle-ci ;
- le(s) poste(s) du compte de résultat dans le(s)quel(s) est incluse la dotation ;
- les évènements et circonstances qui ont conduit à comptabiliser ou à reprendre la dépréciation ;
- détail et justification des dépréciations exceptionnelles liées à la législation fiscale.

4- État de rapprochement

Un rapprochement entre les valeurs comptables à l'ouverture et à la clôture de l'exercice distinguant :

- les amortissements comptabilisés au cours de l'exercice ;
- les dépréciations comptabilisées au cours de l'exercice ;
- les dépréciations reprises au cours de l'exercice.

Art. 835-4 - Réévaluation

En cas de réévaluation des immobilisations corporelles et financières, il est fait mention :

- de la variation au cours de l'exercice de l'écart de réévaluation ;
- du montant de l'écart incorporé au capital pendant l'exercice ;
- du traitement fiscal de ces opérations ;
- des informations en coûts historiques pour les immobilisations réévaluées, par la mise en évidence des compléments de valeur et des amortissements supplémentaires qui s'y rapportent ;
- de la part des produits de cession des immobilisations réévaluées, transférée à un compte distribuable immobilisation par immobilisation.

Art. 835-5 - Précisions sur certains éléments de l'actif immobilisé

1- Frais de développement

Indication du traitement comptable retenu : inscription à l'actif ou comptabilisation en charges.

Si inscription à l'actif : mention de la durée retenue pour l'amortissement.

Si comptabilisation en charges : montant comptabilisé en charges au courant de l'exercice.

2- Fonds commercial

Indication :

- sur les montants inscrits au poste « Fonds commercial » ;
- sur leurs modalités d'amortissement et de dépréciation.

Mention de la durée d'utilisation.

Modalités de mise en œuvre du test de dépréciation.

3- Coût d'emprunt

Coûts d'emprunt incorporés dans les coûts d'acquisition ou de production des immobilisations corporelles, incorporelles :

- traitement utilisé pour la comptabilisation des coûts d'emprunt ;
- montant des coûts d'emprunt incorporés dans le coût des actifs durant l'exercice par catégorie d'actifs ;
- taux de capitalisation utilisé pour déterminer le montant des coûts d'emprunt pouvant être incorporé dans le coût des actifs (en cas de coûts non attribuables directement).

Art. 835-6 - Actif circulant

1- État des stocks

- Méthodes comptables adoptées pour évaluer les stocks, y compris les méthodes de détermination du coût ;
- Valeur comptable globale des stocks et valeur comptable par catégories appropriées à l'entité ;
- Méthodes utilisées pour le calcul des dépréciations et montants par catégories.

2- Stocks / Coût d'emprunt

Coûts d'emprunt incorporés dans les coûts d'acquisition ou de production des stocks :

Traitement utilisé pour la comptabilisation des coûts d'emprunt.

Montant des coûts d'emprunt incorporés dans le coût des actifs durant l'exercice par catégorie d'actifs.

Taux de capitalisation utilisé pour déterminer le montant des coûts d'emprunt pouvant être incorporé dans le coût des actifs (en cas de coûts non attribuables directement).

3- Actif circulant / dépréciations

Détail et justification des dépréciations et corrections exceptionnelles de valeurs liées à la législation fiscale et concernant l'actif circulant.

Art. 835-7 - État des échéances des créances à la clôture de l'exercice

Les créances sont classées selon la durée restant à courir jusqu'à leur échéance en distinguant, d'une part les créances à un an au plus et d'autre part les créances à moins d'un an.

Art. 835- 8

Précision sur la nature, le montant et le traitement comptable :

- des charges constatées d'avance ;
- des écarts de conversion actif.

Art. 835-9 - Passifs et provisions

1- Provisions

Pour chaque catégorie de provision, une information est fournie sur :

- la valeur comptable à l'ouverture et à la clôture de l'exercice ;
- les provisions constituées au cours de l'exercice ;
- les montants utilisés au cours de l'exercice, et ;
- les montants non utilisés repris au cours de l'exercice.

Pour les risques et charges provisionnés pour des montants individuellement significatifs, une information est fournie sur :

- la nature de l'obligation et l'échéance attendue des dépenses provisionnées ;

- les incertitudes relatives aux montants et aux échéances de ces dépenses, et si cela s'avère nécessaire pour donner une information adéquate, les principales hypothèses retenues sur les événements futurs pris en compte pour l'estimation ;
- le montant de tout remboursement attendu en indiquant, le cas échéant, le montant de l'actif comptabilisé pour celui-ci.

2- Passifs non comptabilisés

À moins que la probabilité d'une sortie de ressources soit faible, les informations suivantes sont données pour chaque catégorie de passif éventuel à la date de clôture :

- description de la nature de ces passifs éventuels ;
- estimation de leurs effets financiers ;
- indication des incertitudes relatives au montant ou à l'échéance de toute sortie de ressources, et ;
- possibilité pour l'entité d'obtenir remboursement.

3- Passifs

Dans le cas exceptionnel où aucune évaluation fiable du montant de l'obligation d'un passif ne peut être réalisée, les informations suivantes sont fournies :

- description de la nature de ce passif ;
- indication des incertitudes relatives au montant ou à l'échéance de toute sortie de ressources.

4/Dans les cas exceptionnel ou l'indication de tout ou partie d'une information requise causerait un préjudice sérieux à l'entité dans un litige l'opposant à un tiers sur le sujet faisant l'objet de la provision ou du passif éventuel, cette information n'est pas fournie. Sont alors indiqués la nature générale du litige, le fait que cette information n'a pas été fournie et la raison pour laquelle elle ne l'a pas été.

Art.835-10 - Dettes

1- État des échéances des dettes à la clôture de l'exercice

État des échéances des dettes à la clôture de l'exercice : Les dettes sont classées selon la durée restante à courir jusqu'à leur échéance en distinguant les dettes à un an au plus, à plus d'un an et cinq ans au plus et à plus de cinq ans.

Indication pour chacun des postes relatifs aux dettes de celles garanties par des suretés réelles

2- Modalités d'amortissement des primes de remboursement d'emprunt

3- Précision sur la nature, le montant et le traitement comptable :

- des produits constatés d'avance ;
- des écarts de conversion passif.

Art. 835-11-Compte de résultat

Précisions sur la nature, le montant et le traitement :

- des produits à recevoir et charges à payer au titre de l'exercice ;
- des produits et charges imputables à un autre exercice ;
- quote-part de résultat sur opérations faites en commun ;
- des produits exceptionnels et charges exceptionnelles ;
- des transferts de charge.

Sous-section 3 – Informations relatives à la fiscalité

Art. 835-12- Informations relatives au régime fiscal

Indication de l'incidence sur le résultat de l'exercice de toute modification d'impôt votée entre les dates de clôture et l'arrêté.

Détail et justification des corrections exceptionnelles de valeurs des immobilisations liées à la législation fiscale.

Détail et justification des corrections exceptionnelles de valeurs de l'actif circulant liées à la législation fiscale.

Sous-section 4 – Informations relatives aux opérations et engagements hors bilan

Art. 835-13

Les entités mentionnent dans l'annexe une information relative aux engagements et aux opérations hors bilan dès lors qu'ils sont significatifs et que leur connaissance est nécessaire à l'appréciation de la situation financière de l'entité. Cette information porte sur les points suivants :

1- Engagements financiers donnés et reçus

Sont notamment à mentionner les montants des engagements financiers suivants :

- les avals, cautionnements et garanties ;
- les créances cédées non échues (dont les effets de commerce escomptés non échus) ;
- les garanties d'actif et de passif ;
- les clauses de retour à meilleure fortune ;
- les engagements assortis de sûretés réelles ;
- les engagements pris fermes sur titres de capital et non-inscrits au bilan, ainsi que les engagements résultant de contrats qualifiés de « portage » ;
- les engagements consentis de manière conditionnelle.

2- Engagements pris en matière de crédit-bail

Évaluation des redevances restant à payer ainsi que le prix résiduel de ces biens stipulé au contrat en distinguant les opérations de crédit-bail mobilier et immobilier.

Sous-section 5 – Informations relatives à l'effectif

Art. 835-14

Mention de l'effectif moyen employé pendant l'exercice par catégorie tel que défini à l'article D 123-200 du code de commerce.

Sous-section 6 – Informations relatives aux opérations de nature spécifique (informations optionnelles et conditionnées à la réalisation de l'opération)

Art. 835-19

Si l'entité réalise une opération relevant du titre VI du livre II « dispositions et opérations de nature spécifique », elle mentionne dans l'annexe des comptes les informations précisées à la sous-section 8 de la section 3 du présent chapitre.

Section 6 – Informations à mentionner dans l'annexe pour des secteurs d'activité particuliers

Sous-section 1 – Sociétés relevant des articles 885-O V bis du code général des impôts

Art. 836-1

I- Lorsque les souscriptions à des titres de capital ou donnant accès au capital des sociétés mentionnées au 3^e du I de l'article 885-O V bis et au 3^e du I de l'article 199 terdecies-0 A du code général des impôts sont effectuées après la date d'entrée en vigueur du décret n° 2011-924 du 1^{er} août 2011, soit à compter du 4 août 2011, et avant la date d'entrée en vigueur du I de l'article 3 du décret n° 2012-465 du 12 avril 2012, soit avant le 1^{er} avril 2012, ces dites sociétés mentionnent dans l'annexe de leurs comptes annuels les informations suivantes présentées sous forme de tableau :

- figurent, par ligne, les éléments suivants :

- a) un rappel du taux de frais annuel moyen gestionnaire et distributeur maximum mentionné au 5° du I de l'article D. 214-80-3 du code monétaire et financier dans sa version en vigueur à la date de la souscription ;
 - b) le taux de frais annuel moyen réellement constaté, présenté ligne par ligne pour chaque exercice écoulé depuis l'exercice au cours duquel a eu lieu la souscription mentionnée à l'article D. 214-80 du code monétaire et financier dans sa version en vigueur à la date de la souscription ;
 - c) le taux de frais annuel moyen réellement constaté, en moyenne non actualisée, sur la durée écoulée depuis cet exercice de souscription.
- figurent, par colonne, les éléments suivants :
 - a) chacune des catégories agrégées mentionnées à l'article D. 214-80-2 du code monétaire et financier dans sa version en vigueur à la date de la souscription ;
 - b) le total de taux de frais annuel moyen pour l'ensemble des catégories prévues au a) ci-dessus.

II- Lorsque les souscriptions à des titres de capital ou donnant accès au capital des sociétés mentionnées au 3° du I de l'article 885-0 V bis et au 3° du I de l'article 199 terdecies-0 A du code général des impôts sont effectuées après la date d'entrée en vigueur du I de l'article 3 du décret n° 2012-465, soit à compter du 1^{er} avril 2012, ces dites sociétés mentionnent dans l'annexe de leurs comptes annuels les informations suivantes présentées sous forme de tableau :

- figurent, par ligne, les éléments suivants :
 - a) un rappel du taux maximal de frais annuel moyen gestionnaire et distributeur mentionné au 5° du I de l'article D. 214-80-2 du code monétaire et financier ;
 - b) le taux de frais annuel moyen réellement constaté, présenté ligne par ligne pour chaque exercice écoulé depuis l'exercice au cours duquel a eu lieu la souscription mentionnée à l'article D. 214-80 du code monétaire et financier ;
 - c) le taux de frais annuel moyen réellement constaté, en moyenne non actualisée, sur la durée écoulée depuis cet exercice de souscription.
- figurent, par colonne, les éléments suivants :
 - a) chacune des catégories agrégées mentionnées à l'article D. 214-80-1 du code monétaire et financier ;
 - b) le total de taux de frais annuel moyen pour l'ensemble des catégories prévues au a) ci-dessus. »

Chapitre IV – Informations de l'annexe présentées sous forme de tableau

Section 1 – Système de base

Art. 841-1

Tableau des immobilisations

I. Cadre général

Rubriques (a)	A Valeur brute à l'ouverture de l'exercice	B Augmentations	C Diminutions	D Valeur brute à la clôture de l'exercice (c)
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles				
Immobilisations financières				
TOTAL				

- (a) A développer si nécessaire selon la nomenclature des postes du bilan. Lorsqu'il existe des frais d'établissement, ils font l'objet d'une ligne séparée.
- (b) Les entités subdivisent les colonnes selon leurs besoins [cf. ci-dessous développement des colonnes B (augmentations) et C (diminutions)].
- (c) La valeur brute à la clôture de l'exercice est la somme algébrique des colonnes précédentes ($A + B - C = D$).

II. Aménagement du cadre général

1 - Développement de la colonne B
(augmentations) →

Augmentations de l'exercice	Ventilation des augmentations				
	Virements		Entrées		
	De poste	Provenant à poste	Acquisitions	Apports	Créations

2 - Développement de la colonne C
(diminutions) →

Diminutions de l'exercice	Ventilation des diminutions				
	Virements		Sorties		
	De poste	A destination à poste	Cessions	Scissions	Mises hors service

Art. 841-2

Tableau des amortissements

I. Cadre général

Rubriques (a)	A Amortissements cumulés au début de l'exercice	B Augmentations : dotations de l'exercice	C Diminutions d'amortissements de l'exercice	D Amortissements cumulés à la fin de l'exercice (c)
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles				
Immobilisations financières				
TOTAL				

- (a) A développer si nécessaire selon la même nomenclature que celle du tableau des immobilisations.
- (b) Les entités subdivisent les colonnes selon leurs besoins [cf. ci-dessous développement des colonnes B (augmentations) et C (diminutions)].
- (c) Les amortissements cumulés à la fin de l'exercice sont égaux à la somme algébrique des colonnes précédentes ($A + B - C = D$).

II. Aménagement du cadre général

1 - Développement de la colonne B (augmentations) →	Dotations de l'exercice	Ventilation des dotations			
		Compléments liés à une réévaluation	Sur éléments amortis selon mode linéaire	Sur éléments amortis selon autre mode	Dotations exceptionnelles
2 - Développement de la colonne C (diminutions) →	Diminutions de l'exercice	Ventilation des diminutions			
		Éléments transférés à l'actif circulant	Éléments cédés	Éléments mis hors service	

Art. 841-3

Tableau des dépréciations

	Situations et mouvements (b)			
	A	B	C	D
Rubriques (a)	Dépréciations au début de l'exercice	Augmentations : dotations de l'exercice	Diminutions : reprises de l'exercice	Dépréciations à la fin de l'exercice (c)
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles				
Stocks				
Créances				
Immobilisations financières				
TOTAL				

- (a) A développer si nécessaire.
- (b) Les entités subdivisent les colonnes selon leurs besoins.
- (c) Le montant des dépréciations à la fin de l'exercice est égal à la somme algébrique des colonnes précédentes ($A + B - C = D$).

Art. 841-4

Tableau des provisions

I. Cadre général

	Situations et mouvements (b)			
	A	B	C	D
Rubriques (a)	Provisions au début de l'exercice	Augmentations : dotations de l'exercice	Diminutions reprises de l'exercice	Provisions à la fin de l'exercice (c)
Provisions réglementées				
Provisions pour risques				
Provisions pour charges				
TOTAL				

- (a) A développer si nécessaire (le cas échéant, mettre en évidence entre autres les provisions pour pensions et obligations similaires, les provisions pour impôts, les provisions pour renouvellement des immobilisations concédées...).
- (b) Les entités subdivisent les colonnes selon leurs besoins [cf. ci-dessous développement des colonnes B (augmentations) et C (diminutions)].
- (c) Le montant des provisions à la fin de l'exercice est égal à la somme algébrique des colonnes précédentes ($A + B - C = D$).

II. Aménagement du cadre général

1 - Développement de la colonne B (augmentations)		Ventilation des dotations		
	Dotations de l'exercice	Exploitation	Financier	Exceptionnel

2 - Développement de la colonne C (diminutions)		Ventilation des reprises		
	Reprises de l'exercice	Exploitation	Financier	Exceptionnel

Art. 841-5

Etat des échéances des créances et des dettes à la clôture de l'exercice

Créances (a)	Montant brut	Liquidité de l'actif		Dettes (b)	Montant brut	Degré d'exigibilité du passif	
		Echéances à moins 1 an	Echéances à plus 1 an			Echéances à moins 1 an	Echéances à plus 1 an
Créances de l'actif immobilisé : Créances rattachées à des participations Prêts (1) Autres Créances de l'actif circulant : Créances Clients et Comptes rattachés Autres Capital souscrit - appelé, non versé Charges constatées d'avance				Emprunts obligataires convertibles (2) Autres emprunts obligataires (2) Emprunts (2) et dettes auprès des établissements de crédit dont : - à 2 ans au maximum à l'origine - à plus de 2 ans à l'origine Emprunts et dettes financières divers (2) (3) Dettes Fournisseurs et Comptes rattachés Dettes fiscales et sociales Dettes sur immobilisations et Comptes rattachés Autres dettes (3) Produits constatés d'avance			
TOTAL				TOTAL			
(1) Prêts accordés en cours d'exercice Prêts récupérés en cours d'exercice				(2) Emprunts souscrits en cours d'exercice Emprunts remboursés en cours d'exercice (3) Dont envers les associés (indication du poste concerné)			

(a) Non compris les avances et acomptes versés sur commandes en cours

(b) Non compris les avances et acomptes reçus sur commandes en cours

Art. 841-6

Tableau des filiales et participations

Informations financières (5)		Capital (6)	Réserves et report à nouveau avant affectation des résultats (6) (10)	Quote-part du capital détenue (en pourcentage)	Valeurs comptables des titres détenus (7) (8)		Montant des cautions et avais donnés par la société (7)	Chiffre d' affaires hors taxes du dernier exercice écoulé (7) (10)	Résultats (bénéfice ou perte) du dernier exercice clos (7) (10)	Dividendes encaissés par la société au cours de l' exercice (7)	Observations
Filiales et participations (1)					Brute	Nette					
A. Renseignements détaillés concernant les filiales et les participations ci-dessus (2) (3). 1. Filiale (à détailler) (+ de 50 % du capital détenu par la société). 2. Participations (à détailler) (10 à 50 % du capital détenu par la société).											
B. Renseignements globaux concernant les autres filiales ou participations. 1. Filiales non reprises au § A. a. Filiales françaises (ensemble) b. Filiales étrangères (ensemble) (4) 2. Participations non reprises au § A. a. Dans des sociétés françaises (ensemble) b. Dans des sociétés étrangères (ensemble)											

(1) Pour chacune des filiales et des entités, avec lesquelles la société a un lien de participation, indiquer s'il y a lieu le numéro d'identification national (numéro SIREN).

(2) Dont la valeur d'inventaire excède 1% du capital de la société astreinte à la publication. Lorsque la société a annexé à son bilan, un bilan des comptes consolidés conformément à la réglementation, cette société ne donne des renseignements que globalement (§ B) en distinguant (a) filiales françaises (ensemble) et (b) filiales étrangères (ensemble).

(3) Pour chaque filiale et entité avec laquelle la société a un lien de participation indiquer la dénomination et le siège social.

(4) Les filiales et participations étrangères qui, par suite d'une dérogation, ne seraient pas inscrites au § A sont inscrites sous ces rubriques.

(5) Mentionner au pied du tableau la parité entre l'euro et les autres devises.

(6) Dans la monnaie locale d'opération.

(7) En euros.

(8) Si le montant inscrit a été réévalué, indiquer le montant de l'écart de réévaluation dans la colonne Observations.

(9) Mentionner dans cette colonne le total des prêts et avances (sous déduction des remboursements) à la clôture de l'exercice et, dans la colonne Observations, les provisions constituées le cas échéant.

(10) S'il s'agit d'un exercice dont la clôture ne coïncide pas avec celle de l'exercice de la société, le préciser dans la colonne Observations.

Art. 841-7

Tableaux du portefeuille de TIAP

Valeur estimative du portefeuille de TIAP

Exercice Décomposition de la valeur estimative	Montant à l'ouverture de l'exercice			Montant à la clôture de l'exercice		
	Valeur comptable brute	Valeur comptable nette	Valeur estimative	Valeur comptable brute	Valeur comptable nette	Valeur estimative
Fractions du portefeuille évaluées : - au coût de revient - au cours de bourse - d'après la situation nette - d'après la situation nette rééstimée - d'après une valeur de rendement ou de rentabilité - d'après d'autres méthodes (à préciser)						
Valeur estimative du portefeuille						

Variation de la valeur du portefeuille de TIAP

Valeur du portefeuille Mouvements de l'exercice	Valeur comptable nette	Valeur estimative
Montant à l'ouverture de l'exercice		
Acquisition de l'exercice		
Cession de l'exercice (en prix de vente)		
Reprises de dépréciations sur titres cédés		
Plus-values sur cessions de titres : - détenus au début de l'exercice - acquis dans l'exercice		
Variation de la dépréciation du portefeuille		
Autres variations de plus-values latentes : - sur titres acquis dans l'exercice - sur titres acquis antérieurement		
Autres mouvements comptables (à préciser)		
Montant à la clôture de l'exercice		

Section 2 – Système développé

Art. 842-1

Tableau des soldes intermédiaires de gestion

Produits (Colonne 1)	Charges (Colonne 2)	Soldes intermédiaires (Col. 1 - Col. 2)		
Ventes de marchandises	Coût d'achat des marchandises vendues	• Marge commerciale		
Production vendue				
Production stockée	ou Déstockage de production(a)			
Production immobilisée				
Total	Total	• Production de l'exercice		
• Production de l'exercice	Consommation de l'exercice en provenance de tiers			
• Marge commerciale				
Total	Total	• Valeur ajoutée		

• Valeur ajoutée	Impôt, taxes et versements assimilés (b)			
Subventions d'exploitation	Charges de personnel		• Excédent brut (ou insuffisance brute) d'exploitation	
Total	Total			
• Excédent brut d'exploitation	• ou Insuffisance brute d'exploitation			
Reprises sur charges et transferts de charges	Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions			
Autres produits	Autres charges			
Total	Total		• Résultat d'exploitation (bénéfice ou perte)	
• Résultat d'exploitation	• ou Résultat d'exploitation			
Quote-part de résultat sur opérations faites en commun	Quote-part de résultat sur opérations faites en commun			
Produits financiers	Charges financières		• Résultat courant avant impôts (bénéfice ou perte)	
Total	Total			
Produits exceptionnels	Charges exceptionnelles		• Résultat exceptionnel (bénéfice ou perte)	
• Résultat courant avant impôts	• ou Résultat courant avant impôts			
Résultat exceptionnel	• ou Résultat exceptionnel			
	Participation des salariés Impôts sur les bénéfices			
Total	Total		• Résultat de l'exercice (bénéfice ou perte) (c)	
Produits des cessions d'éléments d'actif	Valeur comptable des éléments cédés		Plus-values et moins-values sur cessions d'éléments d'actif	

(a) En déduction des produits dans le compte de résultat.

(b) Pour le calcul de la valeur ajoutée, sont assimilés à des consommations externes, les impôts indirects à caractère spécifique inscrits au compte 635 "Impôts, taxes et versements assimilés" et acquittés lors de la mise à la consommation des biens taxables.

(c) Soit total général des produits - total général des charges.

Art. 842-2

Détermination de la capacité d'autofinancement
(à partir des postes du compte de résultat)

Excédent brut d'exploitation (ou insuffisance brute d'exploitation)
+ Transferts de charges (d'exploitation)
+ Autres produits (d'exploitation)
- Autres charges (d'exploitation)
± Quote-parts de résultat sur opérations faites en commun
+ Produits financiers (a)
- Charges financières (b)
+ Produits exceptionnels (c)
- Charges exceptionnelles (d)
- Participation des salariés aux résultats
- Impôts sur les bénéfices
= CAPACITE D'AUTOFINANCEMENT
(a) Sauf reprises sur provisions et dépréciations.
(b) Sauf dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions financiers.
(c) Sauf : - produits des cessions d'immobilisations ; - quote-parts des subventions d'investissement virées au résultat de l'exercice ; - reprises sur provisions et dépréciations exceptionnelles.
(d) Sauf : - valeur comptable des immobilisations cédées ; - dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions exceptionnels.

Art. 842-3

Modèle de tableau des emplois et des ressources

I. Tableau de financement en compte

Emplois	Exercice N	Exercice N-1	Ressources	Exercice N	Exercice N-1
Distributions mises en paiement au cours de l'exercice			Capacité d'autofinancement de l'exercice		

Acquisitions d'éléments de l'actif immobilisé :			Cessions ou réductions d'éléments de l'actif immobilisé :		
Immobilisations incorporelles			Cessions d'immobilisations incorporelles		
Immobilisations corporelles			corporelles		
Immobilisations financières			Cessions ou réductions d'immobilisations financières		
Charges à répartir sur plusieurs exercices (a)					
Réduction des capitaux propres (réduction de capital, retraits)			Augmentation des capitaux propres : Augmentation de capital ou apports Augmentation des autres capitaux propres		
Remboursements des dettes financières (b)			Augmentation des dettes financières (b) (c)		
Total des emplois	X	X	Total des ressources	X	X
Variation du fonds de roulement net global (ressource nette)			Variation du fonds de roulement net global (emploi net)		

(a) Montant brut transféré au cours de l'exercice.

(b) Sauf concours bancaires courants et soldes créditeurs de banques

(c) Hors primes de remboursement des obligations

Modèle de tableau des emplois et des ressources

II. Tableau de financement en compte

Variation du fonds de roulement net global	Exercice N			Exercice N-1
	Besoins 1	Dégagement 2	Solde 2 - 1	Solde
Variation "Exploitation" : Variation des actifs d'exploitation : Stocks et en-cours Avances et acomptes versés sur commandes Créances Clients, Comptes rattachés et autres créances d'exploitation (a) Variation des dettes d'exploitation : Avances et acomptes reçus sur commandes en cours Dettes Fournisseurs, comptes rattachés et autres dettes d'exploitation (b)				
Totaux	X	X		
A Variation nette "Exploitation" (c)			± X	± X
Variation "Hors exploitation" : Variation des autres débiteurs (a) (d) Variation des autres créditeurs (b)				
Totaux	X	X		
B. Variation nette "Hors exploitation" (c)			± X	± X
Total A + B : Besoins de l'exercice en fonds de roulement ou Dégagement net de fonds de roulement dans l'exercice			- X	- X
Variation "Trésorerie" Variation des disponibilités Variation des concours bancaires courants et soldes créditeurs de banques			+ X	+ X
Totaux	X	X		
C. Variation nette "Trésorerie" (c)			± X	± X

Variation du fonds de roulement net global (Total A + B + C) :		
Emploi net	-	-
ou		
Ressource nette	+	+

(a) Y compris charges constatées d'avance selon leur affectation à l'exploitation ou non.

(b) Y compris produits constatés d'avance selon leur affectation à l'exploitation ou non.

(c) Les montants sont assortis du signe (+) lorsque les dégagements l'emportent sur les besoins et du signe (-) dans le cas contraire.

(d) Y compris valeurs mobilières de placement.

Nota : Cette partie II du tableau peut être adaptée au système de base. Dans ce cas, les variations portent sur l'ensemble des éléments ; aucune distinction n'est faite entre exploitation et hors exploitation.

Art. 842-4

Modèle de tableau des emplois et des ressources

Tableau de financement en liste

Calcul de la variation du fonds de roulement net global	Exercice N-1	Exercice N
Ressources durables :		
Capacité d'autofinancement de l'exercice		
Cessions ou réductions d'éléments de l'actif immobilisé :		
Cessions d'immobilisations :		
incorporelles		
corporelles		
Cessions ou réductions d'immobilisations financières		
Augmentation des capitaux propres :		
Augmentation de capital ou apports		
Augmentation des autres capitaux propres		
Augmentation des dettes financières (a) (b)		
Total des ressources (I)	X	X
Emplois stables :		
Distributions mises en paiement au cours de l'exercice		
Acquisitions d'éléments de l'actif immobilisé :		
Immobilisations incorporelles		
Immobilisations corporelles		
Immobilisations financières		
Charges à répartir sur plusieurs exercices (c)		
Réductions des capitaux propres (réduction de capital, retraits)		
Remboursements de dettes financières (a)		
Total des emplois (II)	X	X
Variation du fonds de roulement net global :		
Ressource nette (I - II)	+	+
ou		
Emploi net (II-I)	-	-

(a) Sauf concours bancaires courants et soldes créditeurs de banques.

(b) Hors primes de remboursement des obligations.

(c) Montant brut transféré dans l'exercice.

Utilisation de la variation du fonds de roulement net global	Exercice N-1	Exercice N
Variation "Exploitation" :		

Variation des actifs d'exploitation (a)		
Stocks et en-cours		
Avances et acomptes versés sur commandes		
Créances clients, comptes rattachés et autres créances d'exploitation (b)		
Variation des dettes d'exploitation (c)		
Avances et acomptes reçus sur commandes en cours		
Dettes fournisseurs, comptes rattachés et autres dettes d'exploitation (d)		
A. Besoin de l'exercice en fonds de roulement pour l'exploitation ou Dégagement de fonds de roulement par l'exploitation au cours de l'exercice	- +	- +
Variation "Hors exploitation" : Variation des autres débiteurs (a) (b) (e) Variation des autres créditeurs (c) (d)		
B. Besoin de l'exercice en fonds de roulement "Hors exploitation" ou Dégagement de fonds de roulement "Hors exploitation" au cours de l'exercice	- +	- +
Variation "Trésorerie" : Variation des disponibilités (a) Variation des concours bancaires courants et des soldes créditeurs de banque (c)		
C. Variation nette de trésorerie	+ ou -	+ ou -
Utilisation de la variation du fonds de roulement net global (A + B + C) :		
Emploi net (f) ou Ressource nette (g)	- + -	- + -

- (a) Les augmentations des éléments d'actif concernés engendrent des besoins en fonds de roulement qui seront affectés du signe (-). Inversement, les diminutions de ces éléments dégagent des ressources en fonds de roulement qui seront affectées du signe (+).
- (b) Y compris charges constatées d'avance selon leur affectation à l'exploitation ou non.
- (c) Les augmentations des éléments de passif concernés dégagent des ressources en fonds de roulement qui seront affectées du signe (+). Inversement, les diminutions de ces éléments engendrent des besoins en fonds de roulement qui seront affectées du signe (-).
- (d) Y compris produits constatés d'avance selon leur affectation à l'exploitation ou non.
- (e) Y compris valeurs mobilières de placement.
- (f) Emploi net égal à la ressource nette dégagée par le calcul I - II précédent.
- (g) Ressource nette égale à l'emploi net dégagé par le calcul II - I précédent.

Livre IV : tenue, structure et fonctionnement des comptes

Titre IX – Tenue, structure et fonctionnement des comptes

Chapitre I – Organisation de la comptabilité

Section 1 – Principes généraux

Art. 911-1

La comptabilité est tenue en monnaie et en langue nationales.

Une opération libellée en une monnaie autre que la monnaie nationale peut être enregistrée sans être convertie si la nature de l'opération et l'activité de l'entité le justifient. Dans ce cas, seul le solde du compte enregistrant ces opérations est converti en monnaie nationale à la date de clôture de l'exercice.

Art. 911-2

Une documentation décrivant les procédures et l'organisation comptables est établie en vue de permettre la compréhension et le contrôle du système de traitement ; cette documentation est conservée aussi longtemps qu'est exigée la présentation des documents comptables auxquels elle se rapporte.

Art. 911-3

L'organisation du système de traitement permet de reconstituer à partir des pièces justificatives appuyant les données entrées, les éléments des comptes, états et renseignements, soumis à la vérification, ou, à partir de ces comptes, états et renseignements, de retrouver ces données et les pièces justificatives.

Art. 911-4

L'organisation de la comptabilité tenue au moyen de systèmes informatisés implique l'accès à la documentation relative aux analyses, à la programmation et à l'exécution des traitements, en vue, notamment, de procéder aux tests nécessaires à la vérification des conditions d'enregistrement et de conservation des écritures.

Toute donnée comptable entrée dans le système de traitement est enregistrée, sous une forme directement intelligible, sur papier ou éventuellement sur tout support offrant toute garantie en matière de preuve.

Art. 911-5

L'entité établit un plan de comptes conforme au plan de comptes figurant à l'article 932-1.

Le compte est la plus petite unité retenue pour le classement et l'enregistrement des mouvements comptables.

Les opérations sont enregistrées dans les comptes dont l'intitulé correspond à leur nature. La compensation des comptes est interdite, sauf lorsqu'elle est expressément prévue par les dispositions en vigueur.

Par extension, le mot compte désigne aussi des regroupements de comptes.

Section 2 – Livres comptables

Art. 912-1

Toute entité tient un livre-journal, un grand livre.

Le livre-journal peut être coté et paraphé. Des documents informatiques écrits peuvent tenir lieu de livre-journal et de grand livre s'ils sont identifiés, numérotés et datés dès leur établissement par des moyens offrant toute garantie en matière de preuve.

Art. 912-2

Les écritures du livre-journal sont portées sur le grand livre, ventilées selon le plan de comptes de l'entité.

Le livre-journal et le grand livre sont détaillés en autant de journaux auxiliaires et de livres auxiliaires que l'importance et les besoins de l'entité l'exigent.

Les écritures portées sur les journaux et livres auxiliaires sont centralisées au moins mensuellement sur le livre-journal et le grand livre.

Art. 912-3

Toute entité contrôle au moins une fois tous les douze mois les données d'inventaire. L'inventaire est un relevé de tous les éléments d'actif et de passif, au regard desquels sont mentionnées la quantité et la valeur de chacun d'eux à la date d'inventaire. Les données d'inventaire sont conservées et organisées de manière à justifier le contenu de chacun des postes du bilan.

Chapitre II – Enregistrement

Section 1 – Principes généraux

Art. 921-1

Les écritures sont passées selon le système dit "en partie double". Dans ce système, tout mouvement ou variation enregistré dans la comptabilité est représenté par une écriture qui établit une équivalence entre ce qui est porté au débit et ce qui est porté au crédit des différents comptes affectés par cette écriture.

Art. 921-2

Les mouvements affectant le patrimoine de l'entité sont enregistrés sur le livre-journal :

- soit jour par jour, opération par opération,
- soit par récapitulation au moins mensuelle des totaux des opérations, à la condition de conserver tous les documents permettant de vérifier ces opérations jour par jour, opération par opération.

Art. 921-3

Le caractère définitif des enregistrements du livre-journal et du livre d'inventaire est assuré :

1. pour les comptabilités tenues au moyen de systèmes informatisés, par une procédure de validation, qui interdit toute modification ou suppression de l'enregistrement,
2. pour les autres comptabilités, par l'absence de tout blanc ou altération.

Art. 921-4

Une procédure de clôture destinée à figer la chronologie et à garantir l'intangibilité des enregistrements est mise en œuvre au plus tard avant l'expiration de la période suivante.

La procédure de clôture est appliquée au total des mouvements enregistrés conformément à l'article 921-2.

Pour les comptabilités informatisées lorsque la date de l'opération correspond à une période déjà figée par la clôture, l'opération concernée est enregistrée à la date du premier jour de la période non encore clôturée, avec mention expresse de sa date de survenance.

Section 2 – Pièces justificatives

Art. 922-1

Tout enregistrement comptable précise l'origine, le contenu et l'imputation de chaque donnée, ainsi que les références de la pièce justificative qui l'appuie.

Art. 922-2

Chaque écriture s'appuie sur une pièce justificative datée, établie sur papier ou sur un support assurant la fiabilité, la conservation et la restitution en clair de son contenu pendant les délais requis.

Les opérations de même nature, réalisées en un même lieu et au cours d'une même journée, peuvent être récapitulées sur une pièce justificative unique.

Les pièces justificatives sont classées dans un ordre défini dans la documentation prévue à l'article 911-2 décrivant les procédures et l'organisation comptables.

Chapitre III – Plan de comptes

Section 1 – Cadre comptable

Art. 931-1

Le résumé du plan de comptes qui présente pour chaque classe la liste des comptes à deux chiffres constitue le cadre comptable.

COMPTES DE BILAN				
Classe 1	Classe 2	Classe 3	Classe 4	Classe 5
Comptes de capitaux (capitaux propres, autres fonds propres, emprunts et dettes assimilées)	Comptes d'immobilisations	Comptes de stocks et en-cours	Comptes de tiers	Comptes financiers
10. Capital et réserves	20. Immobilisations incorporelles	30. -	40. Fournisseurs et comptes rattachés	50. Valeurs mobilières de placement
11. Report à nouveau	21. Immobilisations corporelles	31. Matières premières (et fournitures)	41. Clients et comptes rattachés	51. Banques, établissements financiers et assimilés
12. Résultat de l'exercice	22. Immobilisations mises en concession	32. Autres approvisionnements	42. Personnel et comptes rattachés	52. Instruments de Trésorerie
13. Subventions d'investissement	23. Immobilisations en-cours	33. En-cours de production de biens	43. Sécurité sociale et autres	53. Caisse

			organismes sociaux	
14. Provisions réglementées	24. -	34. En-cours de production de services	44. Etat et autres collectivités publiques	54. Régies d'avances et accréditifs
15. Provisions	25. -	35. Stocks de produits	45. Groupe et associés	55. -
16. Emprunts et dettes assimilées	26. Participations et créances rattachées à des participations	36. -	46. Débiteurs divers et créditeurs divers	56. -
17. Dettes rattachées à des participations	27. Autres immobilisations financières	37. Stocks de marchandises	47. Comptes transitoires ou d'attente	57. -
18. Comptes de liaison des établissements et sociétés en participation	28. Amortissements des immobilisations	38. -	48. Comptes de régularisation	58. Virements internes
19. -	29. Dépréciations (Règlement n°2002-10 du CRC)	39. Dépréciations des stocks et en-cours	49. Dépréciations des comptes de tiers	59. Dépréciations des comptes financiers

(1) Capitaux propres, autres fonds propres, emprunts et dettes assimilées

COMPTES DE GESTION	
Classe 6	Classe 7
Comptes de charges	Comptes de produits
60. Achats (sauf 603) 603. Variation des stocks (approvisionnements et marchandises)	70. Ventes de produits fabriqués, prestations de services, marchandises
61. Services extérieurs	71. Production stockée (ou déstockage).
62. Autres services extérieurs	72. Production immobilisée
63. Impôts, taxes et versements assimilés	
64. Charges de personnel	74. Subventions d'exploitation
65. Autres charges de gestion courante	75. Autres produits de gestion courante
66. Charges financières	76. Produits financiers
67. Charges exceptionnelles	77. Produits exceptionnels
68. Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions	78. Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions
69. Participation des salariés, impôts sur les bénéfices et assimilés	79. Transferts de charges

COMPTES SPECIAUX
Classe 8
Cette classe de comptes regroupe les comptes spéciaux qui n'ont pas leur place dans les classes 1 à 7

Section 2 – Plan de comptes général

Art. 932-1

Le plan de comptes, visé à l'article 911-5 et présenté ci-après, est commun au système de base, au système abrégé et au système développé. Les comptes utilisés dans chaque système sont distingués de la façon suivante :

- système de base : comptes imprimés en caractères normaux,
- système abrégé : comptes imprimés en caractères gras exclusivement,
- système développé : comptes du système de base et comptes imprimés en caractères italiques.

Classe 1 : Comptes de capitaux

10 - Capital et réserves

101 – Capital

1011 - Capital souscrit - non appelé

1012 - Capital souscrit - appelé, non versé

1013 - Capital souscrit - appelé, versé

10131 - Capital non amorti

10132 - Capital amorti

1018 - Capital souscrit soumis à des réglementations particulières

102 - Fonds fiduciaires

104 - Primes liées au capital social

1041 - Primes d'émission

1042 - Primes de fusion

1043 - Primes d'apport

1044 - Primes de conversion d'obligations en actions

1045 - Bons de souscription d'actions

105 - Ecarts de réévaluation

1051 - Réserve spéciale de réévaluation

1052 - Ecart de réévaluation libre

1053 - Réserve de réévaluation

1055 - Ecarts de réévaluation (autres opérations légales)

1057 - Autres écarts de réévaluation en France

1058 - Autres écarts de réévaluation à l'Etranger

106 - Réserves

1061 - Réserve légale

10611 - Réserve légale proprement dite

10612 - Plus-values nettes à long terme

1062 - Réserves indisponibles

1063 - Réserves statutaires ou contractuelles

1064 - Réserves réglementées

10641 - Plus-values nettes à long terme

10643 - Réserves consécutives à l'octroi de subventions d'investissement

10648 - Autres réserves réglementées

1068 - Autres réserves

10681 - Réserve de propre assureur

10688 - Réserves diverses

107 - Ecart d'équivalence

108 - Compte de l'exploitant

109 – Actionnaires : Capital souscrit - non appelé

11 - Report à nouveau (solde créditeur ou débiteur)

110 - Report à nouveau (solde créditeur)

119 - Report à nouveau (solde débiteur)

12 - Résultat de l'exercice (bénéfice ou perte)

120 - Résultat de l'exercice (bénéfice)

129 - Résultat de l'exercice (perte)

13 - Subventions d'investissement

131 – Subventions d'équipement

- 1311 – Etat*
1312 – Régions
1313 - Départements
1314 - Communes
1315 - Collectivités publiques
1316 - Entreprises publiques
1317 - Entreprises et organismes privés
1318 – Autres
138 - Autres subventions d'investissement (même ventilation que celle du compte 131)
139 - Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat
1391 - Subventions d'équipement
13911 – Etat
13912 - Régions
13913 - Départements
13914 - Communes
13915 - Collectivités publiques
13916 - Entreprises publiques
13917 - Entreprises et organismes privés
13918 – Autres
1398 - Autres subventions d'investissement (même ventilation que celle du compte 1391)
- 14 - Provisions réglementées
142 - Provisions réglementées relatives aux immobilisations
1423 - Provisions pour reconstitution des gisements miniers et pétroliers
1424 - Provisions pour investissement (participation des salariés)
143 - Provisions réglementées relatives aux stocks
1431 - Housse des prix
1432 - Fluctuation des cours
144 - Provisions réglementées relatives aux autres éléments de l'actif
- 145 - Amortissements dérogatoires**
- 146 - Provision spéciale de réévaluation**
- 147 - Plus-values réinvesties**
- 148 - Autres provisions réglementées**
- 15 - Provisions**
- 151 - Provisions pour risques
1511 - Provisions pour litiges
1512 - Provisions pour garanties données aux clients
1513 - Provisions pour pertes sur marchés à terme
1514 - Provisions pour amendes et pénalités
1515 - Provisions pour pertes de change
1516 - Provisions pour pertes sur contrats
1518 - Autres provisions pour risques
153 - Provisions pour pensions et obligations similaires
154 - Provisions pour restructurations
155 - Provisions pour impôts
156 - Provisions pour renouvellement des immobilisations (entreprises concessionnaires)
157 - Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices
1572 - Provisions pour gros entretien ou grandes révisions
158 – Autres provisions pour charges

1581 - Provisions pour remises en état

16 - Emprunts et dettes assimilées

161 - Emprunts obligataires convertibles

162 – Obligations représentatives de passifs nets remis en fiducie

163 - Autres emprunts obligataires

164 - Emprunts auprès des établissements de crédit

165 - Dépôts et cautionnements reçus

1651 – Dépôts

1655 - Cautionnements

166 - Participation des salariés aux résultats

1661 - Comptes bloqués

1662 - Fonds de participation

167 - Emprunts et dettes assortis de conditions particulières

1671 - Emissions de titres participatifs

1674 – Avances conditionnées de l'Etat

1675 - Emprunts participatifs

168 - Autres emprunts et dettes assimilées

1681 - Autres emprunts

1685 - Rentes viagères capitalisées

1687 - Autres dettes

1688 – Intérêts courus

16881 - sur emprunts obligataires convertibles

16883 - sur autres emprunts obligataires

16884 - sur emprunts auprès des établissements de crédit

16885 - sur dépôts et cautionnements reçus

16886 - sur participation des salariés aux résultats

16887 - sur emprunts et dettes assortis de conditions particulières

16888 - sur autres emprunts et dettes assimilées

169 - Primes de remboursement des obligations

17 - Dettes rattachées à des participations

171 - Dettes rattachées à des participations (groupe)

174 - Dettes rattachées à des participations (hors groupe)

178 - Dettes rattachées à des sociétés en participation

1781 - Principal

1788 – Intérêts courus

18 - Comptes de liaison des établissements et sociétés en participation

181 - Comptes de liaison des établissements

186 - Biens et prestations de services échangés entre établissements (charges)

187 - Biens et prestations de services échangés entre établissements (produits)

188 - Comptes de liaison des sociétés en participation

Classe 2 : Comptes d'immobilisations

20 - Immobilisations incorporelles

201 - Frais d'établissement

2011 - Frais de constitution

2012 - Frais de premier établissement

20121 - Frais de prospection

20122 - Frais de publicité

2013 - Frais d'augmentation de capital et d'opérations diverses (fusions, scissions, transformations)

203 - Frais de recherche et de développement

205 - Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, solutions informatiques, droits et valeurs similaires

206 - Droit au bail

207 - Fonds commercial

208 - Autres immobilisations incorporelles

2081 Mali de fusion sur actifs incorporels

21 - Immobilisations corporelles

211 - Terrains

2111 – Terrains nus

2112 – Terrains aménagés

2113 - Sous - sols et sursols

2114 – Terrains de carrières (Tréfonds)

2115 – Terrains bâtis

21151 - Ensembles immobiliers industriels (A, B)

21155 - Ensembles immobiliers administratifs et commerciaux (A, B)

21158 - Autres ensembles immobiliers

211581 - affectés aux opérations professionnelles (A, B)

211588 - affectés aux opérations non professionnelles (A, B)

2116 - Compte d'ordre sur immobilisations

212 - Agencements et aménagements de terrains (même ventilation que celle du compte 211)

213 - Constructions

2131 - Bâtiments

21311 - Ensembles immobiliers industriels (A, B)

21315 - Ensembles immobiliers administratifs et commerciaux (A, B)

21318 - Autres ensembles immobiliers

213181 - affectés aux opérations professionnelles (A, B)

213188 - affectés aux opérations non professionnelles (A, B)

2135 - Installations générales - agencements – aménagements des constructions

21351 - Ensembles immobiliers industriels (A, B)

21355 - Ensembles immobiliers administratifs et commerciaux (A, B)

21358 - Autres ensembles immobiliers

213581 - affectés aux opérations professionnelles (A, B)

213588 - affectés aux opérations non professionnelles (A, B)

2138 - Ouvrages d'infrastructure

21381 - Voies de terre

21382 - Voies de fer

21383 - Voies d'eau

21384 - Barrages

21385 - Pistes d'aérodromes

214 - Constructions sur sol d'autrui (même ventilation que celle du compte 213)

215 - Installations techniques, matériels et outillage industriels

2151 - Installations complexes spécialisées

21511 - sur sol propre

21514 - sur sol d'autrui

2153 - Installations à caractère spécifique

21531 - sur sol propre

21534 - sur sol d'autrui

2154 – Matériel industriel

2155 - Outilage industriel

2157 - Agencements et aménagements du matériel et outillage industriels

- 218 - Autres immobilisations corporelles
2181 - Installations générales, agencements, aménagements divers
2182 – Matériel de transport
2183 – Matériel de bureau et matériel informatique
2184 – Mobilier
2185 – Cheptel
2186 - Emballages récupérables
2187 – Mali de fusions sur actifs corporels
22 – Immobilisations mises en concession
- 23 - Immobilisations en cours**
- 231 - Immobilisations corporelles en cours
2312 – Terrains
2313 - Constructions
2315 - Installations techniques, matériel et outillage industriels
2318 - Autres immobilisations corporelles
232 - Immobilisations incorporelles en cours
237 - Avances et acomptes versés sur immobilisations incorporelles
238 - Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles
2382 – Terrains
2383 - Constructions
2385 - Installations techniques, matériel et outillage industriels
2388 - Autres immobilisations corporelles
25 - Parts dans des entreprises liées et créances sur des entreprises liées
26 - Participations et créances rattachées à des participations
261 - Titres de participation
2611 – Actions
2618 - Autres titres
266 - Autres formes de participation
2661 – Droits représentatifs d'actifs nets remis en fiducie
267 - Créances rattachées à des participations
2671 - Créances rattachées à des participations (groupe)
2674 - Créances rattachées à des participations (hors groupe)
2675 - Versements représentatifs d'apports non capitalisés (appel de fonds)
2676 – Avances consolidables
2677 - Autres créances rattachées à des participations
2678 – Intérêts courus
268 - Créances rattachées à des sociétés en participation
2681 - Principal
2688 – Intérêts courus
269 - Versements restant à effectuer sur titres de participation non libérés
- 27 - Autres immobilisations financières**
- 271 - Titres immobilisés autres que les titres immobilisés de l'activité de portefeuille (droit de propriété)
2711 – Actions
2718 - Autres titres
272 - Titres immobilisés (droit de créance)
2721 - Obligations
2722 – Bons
273 - Titres immobilisés de l'activité de portefeuille
274 – Prêts
2741 - Prêts participatifs

2742 - Prêts aux associés

2743 - Prêts au personnel

2748 - Autres prêts

275 - Dépôts et cautionnements versés

2751 – Dépôts

2755 - Cautionnements

276 - Autres créances immobilisées

2761 - Créances diverses

2768 – Intérêts courus

27682 - sur titres immobilisés (*droit de créance*)

27684 - sur prêts

27685 - sur dépôts et cautionnements

27688 - sur créances diverses

277 - (Actions propres ou parts propres)

2771 - Actions propres ou parts propres

2772 - Actions propres ou parts propres en voie d'annulation

278- Mali de fusion sur actifs financiers

279 - Versements restant à effectuer sur titres immobilisés non libérés

28 – Amortissements des immobilisations

280 - Amortissements des immobilisations incorporelles

2801 - Frais d'établissement (même ventilation que celle du compte 201)

2803 - Frais de recherche et de développement

2805 - Concessions et droits similaires, brevets, licences, solutions informatiques, droits et valeurs similaires

2807 - Fonds commercial

2808 - Autres immobilisations incorporelles

28081- Amortissements du mali de fusion sur actifs incorporels

281 - Amortissements des immobilisations corporelles

2812 - Agencements, aménagements de terrains (même ventilation que celle du compte 212)

2813 – Constructions (même ventilation que celle du compte 213)

2814 - Constructions sur sol d'autrui (même ventilation que celle du compte 214)

2815 - Installations, matériel et outillage industriels (même ventilation que celle du compte 215)

2818 - Autres immobilisations corporelles (même ventilation que celle du compte 218)

28187- Amortissement du mali de fusion sur actifs corporels

282 - Amortissements des immobilisations mises en concession

29 - Dépréciations des immobilisations

290 - Dépréciations des immobilisations incorporelles

2905 – Marques, procédés, droits et valeurs similaires

2906 - Droit au bail

2907 - Fonds commercial

2908 - Autres immobilisations incorporelles

29081 – Dépréciation du mali de fusion sur actifs incorporels

291 - Dépréciations des immobilisations corporelles (même ventilation que celle du compte 21)

29187- Dépréciation du mali de fusion sur actifs corporels

292 - Dépréciations des immobilisations mises en concession

293 - Dépréciations des immobilisations en cours

2931 - Immobilisations corporelles en cours

2932 - Immobilisations incorporelles en cours

296 - Dépréciations des participations et créances rattachées à des participations
2961 - Titres de participation
2966 - Autres formes de participation
2967 - Créances rattachées à des participations (même ventilation que celle du compte 267)
2968 - Créances rattachées à des sociétés en participation (même ventilation que celle du compte 268)

297 - Dépréciations des autres immobilisations financières

2971 - Titres immobilisés autres que les titres immobilisés de l'activité de portefeuille – droit de propriété (même ventilation que celle du compte 271)
2972 - Droit de créance (même ventilation que celle du compte 272)
2973 - Titres immobilisés de l'activité de portefeuille
2974 – Prêts (même ventilation que celle du compte 274)
2975 - Dépôts et cautionnements versés (même ventilation que celle du compte 275)
2976 - Autres créances immobilisées (même ventilation que celle du compte 276)
29787 - Dépréciation du mali de fusion sur actifs financiers

Classe 3 : Comptes de stocks et en-cours

31 - Matières premières (et fournitures)

311 - Matières (ou groupe) A
312 - Matières (ou groupe) B
317 – Fournitures A, B, C,

32 - Autres approvisionnements

321 - Matières consommables
3211 - Matières (ou groupe) C
3212 - Matières (ou groupe) D
322 - Fournitures consommables
3221 - Combustibles
3222 – Produits d'entretien
3223 - Fournitures d'atelier et d'usine
3224 - Fournitures de magasin
3225 - Fournitures de bureau
326 – Emballages
3261 - Emballages perdus
3265 - Emballages récupérables non identifiables
3267 - Emballages à usage mixte

33 - En-cours de production de biens

331 - Produits en cours
3311 – Produits en cours P 1
3312 – Produits en cours P 2
335 - Travaux en cours
3351 – Travaux en cours T 1
3352 – Travaux en cours T 2

34 - En-cours de production de services

341 - Etudes en cours
3411 - Etudes en cours E 1
3412 - Etudes en cours E 2
345 - Prestations de services en cours
3451 - Prestations de services S 1
3452 - Prestations de services S 2

35 - Stocks de produits

351 - Produits intermédiaires
3511 – Produits intermédiaires (ou groupe) A

3512 – Produits intermédiaires (ou groupe) B

355 - Produits finis

3551 – Produits finis (ou groupe) A

3552 – Produits finis (ou groupe) B

358 - Produits résiduels (ou matières de récupération)

3581 – Déchets

*3585 – Rebut*s

3586 - Matières de récupération

36 – (compte à ouvrir, le cas échéant, sous l'intitulé "Stocks provenant d'immobilisations")

37 - Stocks de marchandises

371 - Marchandises (ou groupe) A

372 - Marchandises (ou groupe) B

38 - (lorsque l'entité tient un inventaire permanent en comptabilité générale, le compte 38 peut être utilisé pour comptabiliser les stocks en voie d'acheminement, mis en dépôt ou donnés en consignation)

39 - Dépréciations des stocks et en-cours

391 - Dépréciations des matières premières (et fournitures)

3911 - Matières (ou groupe) A

3912 - Matières (ou groupe) B

3917 - Fournitures A, B, C,

392 - Dépréciations des autres approvisionnements

3921 - Matières consommables (même ventilation que celle du compte 321)

3922 - Fournitures consommables (même ventilation que celle du compte 322)

3926 – Emballages (même ventilation que celle du compte 326)

393 - Dépréciations des en-cours de production de biens

3931 - Produits en cours (même ventilation que celle du compte 331)

3935 - Travaux en cours (même ventilation que celle du compte 335)

394 - Dépréciations des en-cours de production de services

3941 - Etudes en cours (même ventilation que celle du compte 341)

3945 - Prestations de services en cours (même ventilation que celle du compte 345)

395 - Dépréciations des stocks de produits

3951 - Produits intermédiaires (même ventilation que celle du compte 351)

3955 - Produits finis (même ventilation que celle du compte 355)

397 - Dépréciations des stocks de marchandises

3971 - Marchandise (ou groupe) A

3972 - Marchandise (ou groupe) B

Classe 4 : Comptes de tiers

40 - Fournisseurs et comptes rattachés

400 - Fournisseurs et comptes rattachés

401 – Fournisseurs

4011 - Fournisseurs - Achats de biens et prestations de services

4017 - Fournisseurs - Retenues de garantie

403 – Fournisseurs - Effets à payer

404 – Fournisseurs d'immobilisations

4041 - Fournisseurs - Achats d'immobilisations

4047 - Fournisseurs d'immobilisations – Retenues de garantie

405 – Fournisseurs d'immobilisations - Effets à payer

408 – Fournisseurs - Factures non parvenues

4081 - Fournisseurs

4084 - Fournisseurs d'immobilisations

4088 - Fournisseurs – Intérêts courus

409 - Fournisseurs débiteurs

4091 - Fournisseurs - Avances et acomptes versés sur commandes

4096 - Fournisseurs - Créances pour emballages et matériel à rendre

4097 - Fournisseurs - Autres avoirs

40971 - Fournisseurs d'exploitation

40974 - Fournisseurs d'immobilisations

4098 - Rabais, remises, ristournes à obtenir et autres avoirs non encore reçus

41 - Clients et comptes rattachés

410 - Clients et comptes rattachés

411 - Clients

4111 - Clients - Ventes de biens ou de prestations de services

4117 - Clients - Retenues de garantie

413 - Clients - Effets à recevoir

416 - Clients douteux ou litigieux

418 - Clients - Produits non encore facturés

4181 - Clients - Factures à établir

4188 - Clients - Intérêts courus

419 - Clients créiteurs

4191 - Clients - Avances et acomptes reçus sur commandes

4196 - Clients - Dettes sur emballages et matériels consignés

4197 - Clients - Autres avoirs

4198 - Rabais, remises, ristournes à accorder et autres avoirs à établir

42 - Personnel et comptes rattachés

421 - Personnel - Rémunérations dues

422 - Comités d'entreprises, d'établissement, ...

424 - Participation des salariés aux résultats

4246 - Réserve spéciale

4248 - Comptes courants

425 - Personnel - Avances et acomptes

426 - Personnel - Dépôts

427 - Personnel - Oppositions

428 - Personnel - Charges à payer et produits à recevoir

4282 - Dettes provisionnées pour congés à payer

4284 - Dettes provisionnées pour participation des salariés aux résultats

4286 - Autres charges à payer

4287 - Produits à recevoir

43 - Sécurité sociale et autres organismes sociaux

431 - Sécurité sociale

437 - Autres organismes sociaux

438 - Organismes sociaux - Charges à payer et produits à recevoir

4382 - Charges sociales sur congés à payer

4386 - Autres charges à payer

4387 - Produits à recevoir

44 - État et autres collectivités publiques

441 - État - Subventions à recevoir

4411 - Subventions d'investissement

4417 - Subventions d'exploitation

4418 - Subventions d'équilibre

4419 – Avances sur subventions

442 - Contributions, impôts et taxes recouvrés pour le compte de l'Etat

4421 – Prélèvements à la source (Impôt sur le revenu)

4422 – Prélèvements forfaitaires non libératoires

4423 – Retenues et prélèvements sur les distributions

4424 - Obligataires

4425 – Associés

443 - Opérations particulières avec l'Etat les collectivités publiques, les organismes internationaux

4431 - Créances sur l'Etat résultant de la suppression de la règle du décalage d'un mois en matière de TVA

4438 - Intérêts courus sur créances figurant au 4431

444 - Etat - Impôts sur les bénéfices

445 - Etat - Taxes sur le chiffre d'affaires

4452 - TVA due intracommunautaire

4455 - Taxes sur le chiffre d'affaires à décaisser

44551 – TVA à décaisser

44558 - Taxes assimilées à la TVA

4456 - Taxes sur le chiffre d'affaires déductibles

44562 – TVA sur immobilisations

44563 – TVA transférée par d'autres entreprises

44566 – TVA sur autres biens et services

44567 - Crédit de TVA à reporter

44568 - Taxes assimilées à la TVA

4457 - Taxes sur le chiffre d'affaires collectées par l'entreprise

44571 – TVA collectée

44578 - Taxes assimilées à la TVA

4458 - Taxes sur le chiffre d'affaires à régulariser ou en attente

44581 - Acomptes - Régime simplifié d'imposition

44582 - Acomptes - Régime de forfait

44583 - Remboursement de taxes sur le chiffre d'affaires demandé

44584 – TVA récupérée d'avance

44586 - Taxes sur le chiffre d'affaires sur factures non parvenues

44587 - Taxes sur le chiffre d'affaires sur factures à établir

446 - Obligations cautionnées

447 - Autres impôts, taxes et versements assimilés

448 - Etat - Charges à payer et produits à recevoir

4482 – Charges fiscales sur congés à payer

4486 – Charges à payer

4487 – Produits à recevoir

449 - Quotas d'émission à acquérir

45 - Groupe et associés

451 – Groupe

455 - Associés - Comptes courants

4551 - Principal

4558 – Intérêts courus

456 - Associés - Opérations sur le capital

4561 – Associés - Comptes d'apport en société

45611 - Apports en nature

45615 - Apports en numéraire

- 4562 - Apporteurs - Capital appelé, non versé
- 45621 - Actionnaires - Capital souscrit et appelé, non versé
- 45625 - Associés - Capital appelé, non versé
- 4563 - Associés - Versements reçus sur augmentation de capital
- 4564 - Associés - Versements anticipés
- 4566 - Actionnaires défaillants
- 4567 - Associés - Capital à rembourser
- 457 - Associés - Dividendes à payer
- 458 - Associés - Opérations faites en commun et en GIE
- 4581 - Opérations courantes
- 4588 - Intérêts courus

46 - Débiteurs divers et créditeurs divers

- 462 - Créances sur cessions d'immobilisations
- 464 - Dettes sur acquisitions de valeurs mobilières de placement
- 465 - Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement
- 467 - Autres comptes débiteurs ou créditeurs
- 468 - Divers - Charges à payer et produits à recevoir
- 4686 - Charges à payer
- 4687 - Produits à recevoir

47 - Comptes transitoires ou d'attente

- 471 - Comptes d'attente
- 472 - Comptes d'attente
- 473 - Comptes d'attente
- 474 - Différences d'évaluation de jetons sur des passifs
- 4746 - Différence d'évaluation de jetons sur des passifs – ACTIF
- 4747 - Différence d'évaluation de jetons sur des passifs – PASSIF
- 475 - Comptes d'attente
- 476 - Différence de conversion - Actif
- 4761 - Diminution des créances
- 4762 - Augmentation des dettes
- 4768 - Différences compensées par couverture de change
- 477 - Différences de conversion - Passif
- 4771 - Augmentation des créances
- 4772 - Diminution des dettes
- 4778 - Différences compensées par couverture de change
- 478 - Autres comptes transitoires
- 4786 - Différences d'évaluation – ACTIF
- 47861 - Différences d'évaluation sur instruments financier à terme – ACTIF
- 47862 - Différences d'évaluation sur jetons détenus – ACTIF
- 4787 - Différences d'évaluation – PASSIF
- 47871 - Différences d'évaluation sur instruments financier à terme – PASSIF
- 47872 - Différences d'évaluation sur jetons détenus – PASSIF
- 48 - Comptes de régularisation

481 - Charges à répartir sur plusieurs exercices

- 4816 - Frais d'émission des emprunts

486 - Charges constatées d'avance

487 - Produits constatés d'avance

- 4871 - Produits constatés d'avance sur jetons émis

488 - Comptes de répartition périodique des charges et des produits

4886 - Charges

4887 - Produits

49 - Dépréciations des comptes de tiers

491 – Dépréciations des comptes de clients

495 - Dépréciations des comptes du groupe et des associés

4951 - Comptes du groupe

4955 - Comptes courants des associés

4958 - Opérations faites en commun et en GIE

496 - Dépréciations des comptes de débiteurs divers

4962 - Crédances sur cessions d'immobilisations

4965 - Crédances sur cessions de valeurs mobilières de placement

4967 - Autres comptes débiteurs

Classe 5 : Comptes financiers

50 - Valeurs mobilières de placement

501 - Parts dans des entreprises liées

502 - Actions propres

5021 - Actions destinées à être attribuées aux employés et affectées à des plans déterminés

5022 - Actions disponibles pour être attribuées aux employés ou pour la régularisation des cours de bourse

503 - Actions

5031 - Titres cotés

5035 - Titres non cotés

504 - Autres titres conférant un droit de propriété

505 - Obligations et bons émis par la société et rachetés par elle

506 - Obligations

5061 - Titres cotés

5065 - Titres non cotés

507 - Bons du Trésor et bons de caisse à court terme

508 - Autres valeurs mobilières de placement et autres créances assimilées

5081 - Autres valeurs mobilières

5082 - Bons de souscription

5088 - Intérêts courus sur obligations, bons et valeurs assimilés

509 - Versements restant à effectuer sur valeurs mobilières de placement non libérées

51 - Banques, établissements financiers et assimilés

511 - Valeurs à l'encaissement

5111 - Coupons échus à l'encaissement

5112 - Chèques à encaisser

5113 - Effets à l'encaissement

5114 - Effets à l'escompte

512 - Banques

5121 - Comptes en monnaie nationale

5124 - Comptes en devises

514 - Chèques postaux

515 - " Caisse " du Trésor et des établissements publics

516 - Sociétés de bourse

517 - Autres organismes financiers

518 - Intérêts courus

5181 - Intérêts courus à payer

5188 - Intérêts courus à recevoir

519 - Concours bancaires courants

5191 - Crédit de mobilisation de créances commerciales

5193 - Mobilisation de créances nées à l'étranger

5198 - Intérêts courus sur concours bancaires courants

52 - Instruments financiers à terme et jetons détenus

521- Instruments financiers à terme

522- Jetons détenus

523- Jetons auto-détenus

524 – Jetons empruntés

53 - Caisse

531 - Caisse siège social

5311 - Caisse en monnaie nationale

5314 - Caisse en devises

532 - Caisse succursale (ou usine) A

533 - Caisse succursale (ou usine) B

54 - Régies d'avance et accréditifs

58 - Virements internes

59 – Dépréciations des comptes financiers

590 - Dépréciations des valeurs mobilières de placement

5903 - Actions

5904 - Autres titres conférant un droit de propriété

5906 - Obligations

5908 - Autres valeurs mobilières de placement et créances assimilées

Classe 6 : Comptes de charges

60 - Achats (sauf 603)

601 - Achats stockés - Matières premières (et fournitures)

6011 - Matières (ou groupe) A

6012 - Matières (ou groupe) B

6017 - Fournitures A, B, C,

602 - Achats stockés - Autres approvisionnements

6021 - Matières consommables

60211 - Matières (ou groupe) C

60212 - Matières (ou groupe) D

6022 - Fournitures consommables

60221 - Combustibles

60222 - Produits d'entretien

60223 - Fournitures d'atelier et d'usine

60224 - Fournitures de magasin

60225 - Fourniture de bureau

6026 – Emballages

60261 - Emballages perdus

60265 - Emballages récupérables non identifiables

60267 - Emballages à usage mixte

604 - Achats d'études et prestations de services

605 - Achats de matériel, équipements et travaux

606 - Achats non stockés de matière et fournitures

6061 - Fournitures non stockables (eau, énergie, ...)

6063 - Fournitures d'entretien et de petit équipement

6064 - *Fournitures administratives*
6068 - *Autres matières et fournitures*
607 - Achats de marchandises
6071 - *Marchandise (ou groupe) A*
6072 - *Marchandise (ou groupe) B*

608 - (Compte réservé, le cas échéant, à la récapitulation des frais accessoires incorporés aux achats)

609 - Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats

6091 - *de matières premières (et fournitures)*

6092 - *d'autres approvisionnements stockés*

6094 - *d'études et prestations de services*

6095 - *de matériel, équipements et travaux*

6096 - *d'approvisionnements non stockés*

6097 - *de marchandises*

6098 - *Rabais, remises et ristournes non affectés*

603 - Variations des stocks (approvisionnements et marchandises)

6031 - Variation des stocks de matières premières (et fournitures)

6032 - Variation des stocks des autres approvisionnements

6037 - Variation des stocks de marchandises

61/62 - Autres charges externes

61 - Services extérieurs

611 - Sous-traitance générale

612 - Redevances de crédit-bail

6122 - Crédit-bail mobilier

6125 - Crédit-bail immobilier

613 - Locations

6132 - *Locations immobilières*

6135 - *Locations mobilières*

6136 - *Malis sur emballages*

614 - Charges locatives et de copropriété

615 - Entretien et réparations

6152 - *sur biens immobiliers*

6155 - *sur biens mobiliers*

6156 - *Maintenance*

616 - Primes d'assurances

6161 - *Multirisques*

6162 - *Assurance obligatoire dommage construction*

6163 - *Assurance - transport*

61636 - *sur achats*

61637 - *sur ventes*

61638 - *sur autres biens*

6164 - *Risques d'exploitation*

6165 - *Insolvabilité clients*

617 - Etudes et recherches

618 - Divers

6181 - *Documentation générale*

6183 - *Documentation technique*

6185 - *Frais de colloques, séminaires, conférences*

619 - Rabais, remises et ristournes obtenus sur services extérieurs

62 - Autres services extérieurs

- 621 - Personnel extérieur à l'entreprise
- 6211 - *Personnel intérimaire*
- 6214 - *Personnel détaché ou prêté à l'entreprise*
- 622 - Rémunérations d'intermédiaires et honoraires
- 6221 - *Commissions et courtages sur achats*
- 6222 - *Commissions et courtages sur ventes*
- 6224 - *Rémunérations des transitaires*
- 6225 - *Rémunérations d'affacturage*
- 6226 - *Honoraires*
- 6227 - *Frais d'actes et de contentieux*
- 6228 - *Divers*
- 623 - Publicité, publications, relations publiques
- 6231 - *Annonces et insertions*
- 6232 - *Echantillons*
- 6233 - *Foires et expositions*
- 6234 - *Cadeaux à la clientèle*
- 6235 - *Primes*
- 6236 - *Catalogues et imprimés*
- 6237 - *Publications*
- 6238 - *Divers (pourboires, dons courants, ...)*
- 624 - Transports de biens et transports collectifs du personnel
- 6241 - *Transports sur achats*
- 6242 - *Transports sur ventes*
- 6243 - *Transports entre établissements ou chantiers*
- 6244 - *Transports administratifs*
- 6247 - *Transports collectifs du personnel*
- 6248 - *Divers*
- 625 - Déplacements, missions et réceptions
- 6251 - *Voyages et déplacements*
- 6255 - *Frais de déménagement*
- 6256 - *Missions*
- 6257 - *Réceptions*
- 626 - Frais postaux et de télécommunications
- 627 - Services bancaires et assimilés
- 6271 - *Frais sur titres (achat, vente, garde)*
- 6272 - *Commissions et frais sur émission d'emprunts*
- 6275 - *Frais sur effets*
- 6276 - *Location de coffres*
- 6278 - *Autres frais et commissions sur prestations de services*
- 628 - Divers
- 6281 - *Concours divers (cotisations,)*
- 6284 - *Frais de recrutement de personnel*
- 629 - Rabais, remises et ristournes obtenus sur autres services extérieurs

63 – Impôts, taxes et versements assimilés

- 631 - Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (administrations des impôts)
- 6311 - *Taxe sur les salaires*
- 6312 - *Taxe d'apprentissage*
- 6313 - *Participation des employeurs à la formation professionnelle continue*
- 6314 - *Cotisation pour défaut d'investissement obligatoire dans la construction*

6318 - Autres

633 - Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (autres organismes)

6331 - Versement de transport

6332 - Allocations logement

6333 - Contribution unique des employeurs à la formation professionnelle

6334 - Participation des employeurs à l'effort de construction

6335 - Versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage

6338 - Autres

635 - Autres impôts, taxes et versements assimilés (administrations des impôts)

6351 - Impôts directs (sauf impôts sur les bénéfices)

63511 - Contribution économique territoriale

63512 - Taxes foncières

63513 - Autres impôts locaux

63514 - Taxe sur les véhicules des sociétés

6352 - Taxe sur le chiffre d'affaires non récupérables

6353 - Impôts indirects

6354 - Droits d'enregistrement et de timbre

63541 - Droits de mutation

6358 - Autres droits

637 - Autres impôts, taxes et versements assimilés (autres organismes)

6371 - Contribution sociale de solidarité à la charge des sociétés

6372 - Taxes perçues par les organismes publics internationaux

6374 - Impôts et taxes exigibles à l'Etranger

6378 - Taxes diverses

64 - Charges de personnel

641 - Rémunérations du personnel

6411 - Salaires, appointements

6412 - Congés payés

6413 - Primes et gratifications

6414 - Indemnités et avantages divers

6415 - Supplément familial

644 - Rémunération du travail de l'exploitant

645 - Charges de sécurité sociale et de prévoyance

6451 - Cotisations à l'URSSAF

6452 - Cotisations aux mutuelles

6453 - Cotisations aux caisses de retraites

6454 - Cotisations aux ASSEDIC

6458 - Cotisations aux autres organismes sociaux

646 - Cotisations sociales personnelles de l'exploitant

647 - Autres charges sociales

6471 - Prestations directes

6472 - Versements aux comités d'entreprise et d'établissement

6473 - Versements aux comités d'hygiène et de sécurité

6474 - Versements aux autres œuvres sociales

6475 - Médecine du travail, pharmacie

648 - Autres charges de personnel

65 - Autres charges de gestion courante

651 - Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, solutions informatiques, droits et valeurs similaires

6511 - Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, solutions informatiques

6516 - Droits d'auteur et de reproduction

6518 - Autres droits et valeurs similaires

653 - Jetons de présence

654 - Pertes sur créances irrécouvrables

6541 - Crédances de l'exercice

6544 - Crédances des exercices antérieurs

655 - Quote-part de résultat sur opérations faites en commun

6551 - Quote-part de bénéfice transférée (comptabilité du gérant)

6555 - Quote-part de perte supportée (comptabilité des associés non gérants)

656 - Pertes de change sur créances commerciales

658 - Charges diverses de gestion courante

66 - Charges financières

661 - Charges d'intérêts

6611 - Intérêts des emprunts et dettes

66116 - des emprunts et dettes assimilées

66117 - des dettes rattachées à des participations

6612 - Charges de la fiducie, résultat de la période

6615 - Intérêts des comptes courants et des dépôts créditeurs

6616 - Intérêts bancaires et sur opérations de financement (escompte,...)

6617 - Intérêts des obligations cautionnées

6618 - Intérêts des autres dettes

66181 - des dettes commerciales

66188 - des dettes diverses

664 - Pertes sur créances liées à des participations

665 - Escomptes accordés

666 - Pertes de change financières

667 - Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement

668 - Autres charges financières

67 - Charges exceptionnelles

671 - Charges exceptionnelles sur opérations de gestion

6711 - Pénalités sur marchés (et dédits payés sur achats et ventes)

6712 - Pénalités, amendes fiscales et pénales

6713 - Dons, libéralités

6714 - Crédances devenues irrécouvrables dans l'exercice

6715 - Subventions accordées

6717 - Rappel d'impôts (autres qu'impôts sur les bénéfices)

6718 - Autres charges exceptionnelles sur opérations de gestion

672 - (Compte à la disposition des entités pour enregistrer, en cours d'exercice, les charges sur exercices antérieurs)

674 - Opérations de constitution ou liquidation des fiducies

6741 - Opérations liées à la constitution de fiducie – Transfert des éléments

6742 - Opérations liées à la liquidation de la fiducie

675 - Valeurs comptables des éléments d'actif cédés

6751 - Immobilisations incorporelles

6752 - Immobilisations corporelles

6756 - Immobilisations financières

6758 - Autres éléments d'actif

678 - Autres charges exceptionnelles

6781 - Malis provenant de clauses d'indexation

6782 - Lots

6783 - Malis provenant du rachat par l'entreprise d'actions et obligations émises par elle-même

6788 - Charges exceptionnelles diverses

68 - Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions

681 - Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions - Charges d'exploitation

6811 - Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles

68111 - Immobilisations incorporelles

68112 - Immobilisations corporelles

6812 - Dotations aux amortissements des charges d'exploitation à répartir

6815 - Dotations aux provisions d'exploitation

6816 - Dotations pour dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles

68161 - Immobilisations incorporelles

68162 - Immobilisations corporelles

6817 - Dotations pour dépréciations des actifs circulants

68173 - Stocks et en-cours

68174 - Créances

686 - Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions - Charges financières

6861 - Dotations aux amortissements des primes de remboursement des obligations

6865 - Dotations aux provisions financières

6866 - Dotations pour dépréciations des éléments financiers

68662 - Immobilisations financières

68665 - Valeurs mobilières de placement

6868 - Autres dotations

687 - Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions - Charges exceptionnelles

6871 - Dotations aux amortissements exceptionnels des immobilisations

6872 - Dotations aux provisions réglementées (immobilisations)

68725 - Amortissements dérogatoires

6873 - Dotations aux provisions réglementées (stocks)

6874 - Dotations aux autres provisions réglementées

6875 - Dotations aux provisions exceptionnelles

6876 - Dotations pour dépréciations exceptionnelles

69 - Participation des salariés - Impôts sur les bénéfices et assimilés

691 - Participation des salariés aux résultats

695 - Impôts sur les bénéfices

6951 - Impôts dus en France

6952 - Contribution additionnelle à l'impôt sur les bénéfices

6954 - Impôts dus à l'étranger

696 - Suppléments d'impôt sur les sociétés liés aux distributions

698 - Intégration fiscale

6981 - Intégration fiscale - Charges

6989 - Intégration fiscale - Produits

699 - Produits - Reports en arrière des déficits

Classe 7 : Comptes de produits

70 - Ventes de produits fabriqués, prestations de services, marchandises

701 - Ventes de produits finis

7011 - Produits finis (ou groupe) A

7012 - Produits finis (ou groupe) B

702 - Ventes de produits intermédiaires

703 - Ventes de produits résiduels

704 - Travaux

7041 - Travaux de catégorie (ou activité) A

7042 - Travaux de catégorie (ou activité) B

705 - Etudes

706 - Prestations de services

707 - Ventes de marchandises

7071 - *Marchandises (ou groupe) A*

7072 - *Marchandises (ou groupe) B*

708 - Produits des activités annexes

7081 - *Produits des services exploités dans l'intérêt du personnel*

7082 - *Commissions et courtages*

7083 - *Locations diverses*

7084 - *Mise à disposition de personnel facturée*

7085 - *Ports et frais accessoires facturés*

7086 - *Bonis sur reprises d'emballages consignés*

7087 - *Bonifications obtenues des clients et primes sur ventes*

7088 - *Autres produits d'activités annexes (cessions d'approvisionnements,)*

709 - Rabais, remises et ristournes accordés par l'entreprise

7091 - *sur ventes de produits finis*

7092 - *sur ventes de produits intermédiaires*

7094 - *sur travaux*

7095 - *sur études*

7096 - *sur prestations de services*

7097 - *sur ventes de marchandises*

7098 - *sur produits des activités annexes*

71 - Production stockée (ou déstockage)

713 - Variation des stocks (en-cours de production, produits)

7133 - Variation des en-cours de production de biens

71331 - *Produits en cours*

71335 - *Travaux en cours*

7134 - Variation des en-cours de production de services

71341 - *Etudes en cours*

71345 - *Prestations de services en cours*

7135 - Variation des stocks de produits

71351 - *Produits intermédiaires*

71355 - *Produits finis*

71358 - *Produits résiduels*

72 - Production immobilisée

721 - Immobilisations incorporelles

722 - Immobilisations corporelles

74 - Subventions d'exploitation

75 - Autres produits de gestion courante

751 - Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, solutions informatiquesdroits et valeurs similaires

7511 - *Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, solutions informatiques*
7516 - *Droits d'auteur et de reproduction*

7518 - *Autres droits et valeurs similaires*

752 - Revenus des immeubles non affectés à des activités professionnelles

753 - Jetons de présence et rémunérations d'administrateurs, gérants,

754 - Ristournes perçues des coopératives (provenant des excédents)

755 - Quote-parts de résultat sur opérations faites en commun

7551 - Quote-part de perte transférée (comptabilité du gérant)

7555 - Quote-part de bénéfice attribuée (comptabilité des associés non - gérants)

756- Gains de change sur créances commerciales

758 - Produits divers de gestion courante

76 - Produits financiers

761 - Produits de participations

7611 - Revenus des titres de participation

7612 – Produits de la fiducie, résultat de la période

7616 - Revenus sur autres formes de participation

7617 - Revenus des créances rattachées à des participations

762 - Produits des autres immobilisations financières

7621 - Revenus des titres immobilisés

7626 - Revenus des prêts

7627 - Revenus des créances immobilisées

763 - Revenus des autres créances

7631 - Revenus des créances commerciales

7638 - Revenus des créances diverses

764 - Revenus des valeurs mobilières de placement

765 - Escomptes obtenus

766 - Gains de change financiers

767 - Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement

768 - Autres produits financiers

77 - Produits exceptionnels

771 - Produits exceptionnels sur opérations de gestion

7711 - Dédits et pénalités perçus sur achats et sur ventes

7713 - Libéralités reçues

7714 - Rentrees sur créances amorties

7715 - Subventions d'équilibre

7717 - Dégrèvements d'impôts autres qu'impôts sur les bénéfices

7718 - Autres produits exceptionnels sur opérations de gestion

772 - (Compte à la disposition des entités pour enregistrer, en cours d'exercice, les produits sur exercices antérieurs)

774 – Opérations de constitution ou liquidation des fiducies

7741 – Opérations liées à la constitution de fiducie – Transfert des éléments

7742 – Opérations liées à la liquidation de la fiducie

775 - Produits des cessions d'éléments d'actif

7751 - Immobilisations incorporelles

7752 - Immobilisations corporelles

7756 - Immobilisations financières

7758 - Autres éléments d'actif

777 - Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice

778 - Autres produits exceptionnels

7781 - Bonis provenant de clauses d'indexation

7782 - Lots

7783 - Bonis provenant du rachat par l'entreprise d'actions et d'obligations émises par elle - même

7788 - Produits exceptionnels divers

78 - Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions

781 - Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions (à inscrire dans les produits d'exploitation)

7811 - Reprises sur amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles

78111 - Immobilisations incorporelles

78112 - Immobilisations corporelles

7815 - Reprises sur provisions d'exploitation

7816 - Reprises sur dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles

78161 - Immobilisations incorporelles

78162 - Immobilisations corporelles

7817 - Reprises sur dépréciations des actifs circulants

78173 - Stocks et en-cours

78174 - Créances

786 - Reprises sur provisions pour risques et dépréciations (à inscrire dans les produits financiers)

7865 - Reprises sur provisions financières

7866 - Reprises sur dépréciations des éléments financiers

78662 - Immobilisations financières

78665 - Valeurs mobilières de placements

787 - Reprises sur provisions et dépréciations (à inscrire dans les produits exceptionnels)

7872 - Reprises sur provisions réglementées (immobilisations)

78725 - Amortissements dérogatoires

78726 - Provision spéciale de réévaluation

78727 - Plus-values réinvesties

7873 - Reprises sur provisions réglementées (stocks)

7874 - Reprises sur autres provisions réglementées

7875 - Reprises sur provisions exceptionnelles

7876 - Reprises sur dépréciations exceptionnelles

79 - Transferts de charges

791 - Transferts de charges d'exploitation

796 - Transferts de charges financières

797 - Transferts de charges exceptionnelles

Section 3 – Règles d'établissement d'un plan de comptes

Art. 933-1

Le plan de comptes est suffisamment détaillé pour permettre l'enregistrement des opérations conformément aux normes comptables.

Lorsque les comptes prévus par les normes comptables ne suffisent pas à l'entité pour enregistrer distinctement toutes ses opérations, elle peut ouvrir toute subdivision nécessaire.

Inversement, si les comptes prévus à l'article 932-1 sont trop détaillés par rapport aux besoins de l'entité, elle peut regrouper les comptes dans un compte global de même niveau ou de niveau plus contracté, conformément aux possibilités ouvertes par l'article visé ci avant.

Art. 933-2

Les opérations sont réparties en 8 classes de comptes.

Le numéro de chacune des classes 1 à 8 constitue le premier chiffre des numéros de tous les comptes de la classe considérée.

Chaque compte peut lui-même se subdiviser. Le numéro de chaque compte divisionnaire commence toujours par le numéro du compte ou sous-compte dont il constitue une subdivision.

Art. 933-3

Dans les comptes à trois chiffres et plus, le zéro terminal ou la série terminale de zéros a une signification de regroupement de comptes ou de compte global.

Le compte de terminaison zéro est utilisé comme compte de regroupement lorsque les opérations ont fait, pour des besoins d'analyse, l'objet d'un classement préalable dans des comptes de même niveau se terminant par les chiffres de 1 à 8.

Le compte de terminaison zéro est utilisé comme compte global lorsqu'aucune analyse ne s'impose pour les opérations à classer dans le compte de niveau immédiatement supérieur. Les entités peuvent inscrire directement la totalité des opérations concernées dans le compte de niveau supérieur ou, dans un souci d'homogénéité du plan de comptes, ouvrir un compte de même intitulé en lui adjoignant un ou plusieurs zéro à sa droite.

Toutefois cette utilisation du zéro ne peut pas avoir pour effet de faire obstacle à la présentation normalisée des documents de synthèse.

Art. 933-4

I - Dans les comptes à deux chiffres, les comptes de terminaison 1 à 8 ont une signification de regroupement. Par dérogation à cette règle, le compte 28 "Amortissements des immobilisations" fonctionne comme un compte de sens contraire de celui des comptes de la classe concernée.

II - Dans les comptes à trois chiffres et plus, les terminaisons 1 à 8 enregistrent le détail des opérations couvertes par le compte de niveau immédiatement supérieur ou par le compte de même niveau de terminaison zéro.

Dans les comptes de la classe 4, la terminaison 8 est affectée à l'enregistrement des produits à recevoir et des charges à payer rattachés aux comptes qu'ils concernent.

Art. 933-5

I - Dans les comptes à deux chiffres, les comptes de bilan se terminant par 9 identifient les dépréciations des classes 2 à 5 correspondantes.

II - Dans les comptes à trois chiffres et plus, pour les comptes de bilan, la terminaison 9 permet d'identifier les opérations de sens contraire à celles normalement couvertes par le compte de niveau immédiatement supérieur et classées dans les subdivisions se terminant par 1 à 8.

Section 4 – Classification des comptes

Art. 934-1

Les opérations relatives au bilan sont réparties en cinq classes de comptes qualifiées de comptes de bilan et organisés ainsi qu'il suit.

a. Classe 1 : Comptes de capitaux

Capitaux propres, autres fonds propres, emprunts et dettes assimilées

Les comptes de la classe 1 regroupent :

- les capitaux propres qui correspondent à la somme algébrique :
- des apports : capital, primes liées au capital,
- des écarts de réévaluation,
- des écarts d'équivalence,

- des bénéfices autres que ceux pour lesquels une décision de distribution est intervenue : réserves, report à nouveau créditeur, bénéfice de l'exercice,
- des pertes : report à nouveau débiteur, perte de l'exercice,
- des subventions d'investissement,
- des provisions réglementées.

Au sein des capitaux propres, la situation nette est établie après affectation du résultat de l'exercice.

Elle exclut :

- les subventions d'investissement et les provisions réglementées ;
- les autres fonds propres qui comprennent le montant des émissions de titres participatifs, les avances conditionnées et les droits du concédant ;
- les provisions ;
- les emprunts et dettes assimilées ;
- les dettes rattachées à des participations ;
- les comptes de liaison des établissements et sociétés en participation.

b. Classe 2 : Comptes d'immobilisations

Les comptes de la classe 2 regroupent les immobilisations incorporelles, les immobilisations corporelles, les immobilisations financières, les amortissements et dépréciations relatifs aux immobilisations.

c. Classe 3 : Comptes de stocks et en-cours

Pour les stocks et les en-cours, existent deux critères de classement :

- La nature physique du bien ou la nature du service ;
- L'ordre chronologique du cycle de production : approvisionnement, production en cours, production, stock à revendre en l'état.

Pour le classement des biens et des services acquis à l'extérieur et nécessaires à l'exercice de ses activités, l'entité utilise le critère de la nature physique.

Elle établit la nomenclature de biens et services qui correspond le mieux à ses besoins internes de gestion.

d. Classe 4 : Compte de tiers

Les comptes de la classe 4 enregistrent :

- les créances et les dettes liées à des opérations non exclusivement financières faites en général à court terme,
- les écritures de régularisation des charges et des produits.

Par extension, figurent dans les comptes de la classe 4, les comptes rattachés aux comptes de tiers et destinés à enregistrer soit des modes de financement liés aux dettes et aux créances c'est-à-dire effets à payer et effets à recevoir, soit des dettes et des créances à venir se rapportant à l'exercice c'est-à-dire charges à payer et produits à recevoir.

Les comptes de régularisation enregistrent, d'une part, les charges et les produits comptabilisés dans l'exercice mais se rapportant directement à l'exercice ou aux exercices suivants, d'autre part les charges comptabilisées dans l'exercice mais pouvant être réparties systématiquement sur plusieurs exercices ultérieurs.

Les comptes de régularisation sont utilisés pour répartir les charges et les produits dans le temps, de manière à rattacher à chaque exercice les charges et les produits qui le concernent effectivement, et ceux-là seulement.

e. Classe 5 : Comptes financiers

Les comptes de la classe 5 enregistrent :

- les mouvements de valeurs en espèces, chèques, coupons,
- les opérations faites en liaison avec les intermédiaires financiers
- les valeurs mobilières de placement.

Art. 934-2

Les opérations relatives au résultat sont réparties en deux classes de comptes qualifiés de comptes de gestion et organisées ainsi qu'il suit.

a. Classe 6 : Comptes de charges

La classe 6 regroupe les comptes destinés à enregistrer, dans l'exercice, les charges par nature y compris celles concernant les exercices antérieurs qui se rapportent :

- à l'exploitation normale et courante de l'entité ;
- à sa gestion financière ;
- à ses opérations exceptionnelles ;
- à la participation des salariés aux résultats et aux impôts sur les bénéfices.

b. Classe 7 : Comptes de produits

La classe 7 groupe les comptes destinés à enregistrer dans l'exercice les produits par nature y compris ceux concernant les exercices antérieurs qui se rapportent :

- à l'exploitation normale et courante de l'entité ;
- à sa gestion financière ;
- à ses opérations exceptionnelles ;
- aux transferts de charges.

Art. 934-3

La classe 8 est utilisée pour satisfaire à des exigences d'information relatives aux documents de synthèse.

Chapitre IV – Fonctionnement des comptes

Section 1 – Comptes de capitaux : capitaux propres, autres fonds propres, emprunts et dettes assimilées (Classe 1)

Art. 941-10

10 : Capital et réserves

Selon la forme juridique sous laquelle s'exerce l'activité de l'entité, les apports et les bénéfices accumulés sont enregistrés dans les conditions suivantes :

I - Comptes à l'usage de l'exploitant individuel.

Le compte 101 "Capital individuel" enregistre à son crédit :

- la valeur des apports de l'entrepreneur au début ou en cours d'activité ;

- le bénéfice de l'exercice précédent par le débit du compte 12 "Résultat de l'exercice".

Il enregistre à son débit :

- les prélèvements de toutes natures ;
- la perte de l'exercice précédent par le crédit du compte 12.

Les apports ou les retraits personnels de l'exploitant et, le cas échéant, de sa famille sont enregistrés en cours d'exercice dans un compte 108 dénommé "Compte de l'exploitant". En fin d'exercice, le solde de ce compte est viré au compte 101 "Capital individuel".

II - Comptes à l'usage des sociétés.

Le compte 101 "Capital social" enregistre à son crédit le montant du capital figurant dans l'acte de société. Il retrace l'évolution de ce montant au cours de la vie de la société suivant les décisions des organes compétents.

Il est crédité lors des augmentations de capital :

- du montant des apports en espèces ou en nature effectués par les associés, sous déduction des primes liées au capital social ;
- du montant des incorporations de réserves.

Il est débité des réductions de capital, quelle qu'en soit la cause par exemple, absorption de pertes ou remboursement aux associés.

Le compte 1018 "Capital souscrit soumis à des réglementations particulières" enregistre à son crédit le montant du capital provenant d'opérations particulières telles que l'incorporation de plus-values nettes à long terme, qui sont isolées en application de dispositions législatives et réglementaires. Ce compte est subdivisé en tant que de besoin.

Le compte 104 "Primes liées au capital social" enregistre les primes d'émission, de fusion, d'apport, de conversion d'obligations en actions.

A la souscription, la société émettrice de bons de souscription d'actions (BSA) enregistre la contrepartie de la valeur des bons au compte 104. Cette affectation est maintenue en cas de péremption des bons.

Le compte 104 enregistre également le montant du droit d'entrée dans les sociétés coopératives.

Les réserves à inscrire au compte 106 "Réserves" sont des bénéfices affectés durablement à l'entité jusqu'à décision contraire des organes compétents. Ce compte est crédité, lors de l'affectation des bénéfices, des montants destinés :

- à la réserve légale ;
- aux réserves indisponibles, par exemple : réserves pour actions propres et parts propres ;
- aux réserves statutaires ou contractuelles ;
- aux réserves réglementées, telles que plus-values nettes à long terme, réserves consécutives à l'octroi de subventions d'investissement ;
- aux autres réserves qui comprennent notamment les réserves de propre assureur.

Le compte 106 est débité des prélèvements sur les réserves concernées pour les incorporer au capital, les distribuer aux associés et amortir les pertes.

Le compte 107 "Écart d'équivalence" enregistre l'écart constaté lorsque la valeur globale des titres évalués par équivalence est supérieure à leur prix d'acquisition.

Le compte 109 "Actionnaires : capital souscrit - non appelé" est débité en contrepartie de la subdivision du compte 101 intitulée "Capital souscrit - non appelé".

III - Comptes à l'usage de toutes les entités.

Le compte 105 "Écarts de réévaluation" enregistre les écarts constatés à l'occasion d'opérations de réévaluation et qui peuvent être incorporés en tout ou partie au capital. Il est subdivisé en tant que de besoin.

Art. 941-11

11 : Report à nouveau

Le compte 11 "Report à nouveau" peut être subdivisé afin de distinguer le report à nouveau bénéficiaire au compte 110 "Report à nouveau (solde créditeur)" et le report à nouveau déficitaire au compte 119 "Report à nouveau (solde débiteur)".

En l'absence de bénéfices, les intérêts intercalaires, alloués aux apports des associés en vertu d'une clause de garantie par l'État d'un dividende minimal, sont inscrits au compte 11 "Report à nouveau".

Art. 941-12

12 : Résultat de l'exercice

Le compte 12 "Résultat de l'exercice" enregistre pour solde les comptes de charges et les comptes de produits de l'exercice.

Le solde créditeur du compte 12 représente un bénéfice, les produits étant supérieurs aux charges. Le solde débiteur du compte 12 représente une perte, les charges étant supérieures aux produits.

Le compte 12 est soldé après décision d'affectation du résultat. Dans les sociétés, les montants non distribués et non affectés à un compte de réserves sont virés au compte 11 "Report à nouveau" : au compte 110, en cas de report bénéficiaire, et au compte 119, en cas de report déficitaire, si ces comptes sont ouverts. A l'ouverture des comptes de l'exercice suivant, les entités ont la possibilité d'utiliser un compte spécial 88 "Résultat en instance d'affectation". Dans les entreprises individuelles, le solde du compte 12 est viré au compte 101 "Capital individuel".

Les entités peuvent utiliser le compte 120 "Résultat de l'exercice (bénéfice)" pour enregistrer le bénéfice et le compte 129 "Résultat de l'exercice (perte)" pour enregistrer la perte. Elles ont la faculté d'utiliser les comptes 121 à 128, à leur convenance, pour dégager, par exemple, des soldes intermédiaires de gestion.

Art. 941-13

13 : Subventions d'investissement et d'équipement

Le compte 131 "Subventions d'équipement" ou 138 "Autres subventions d'investissement" est crédité de la subvention par le débit d'un compte de tiers ou d'un compte financier.

Les subventions d'équipement dont bénéficie l'entité pour acquérir ou créer des immobilisations sont inscrites au compte 131.

Les autres subventions d'investissement dont bénéficie l'entité pour financer des activités à long terme sont inscrites au compte 138.

Le compte 139 "Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat" est débité par le crédit du compte 777 "Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice".

Les comptes 131 ou 138 et 139 sont soldés l'un par l'autre, lorsque le crédit du premier est égal au débit du deuxième.

Art. 941-14

14 : Provisions réglementées

Sont assimilés, du point de vue de leur fonctionnement comptable, à des provisions réglementées :

- les amortissements dérogatoires ;
- la provision spéciale de réévaluation consécutive à l'application de la loi n° 77-1467 du 30 décembre 1977 ;
- les plus-values réinvesties dans des actifs encore au bilan.

Le fonctionnement des comptes de provisions réglementées est identique à celui des comptes de provisions décrit ci-dessous.

Le montant de la dotation de l'exercice aux comptes de provisions réglementées est enregistré par le débit de la subdivision correspondante du compte 68 "Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions" au crédit de l'un des comptes suivants : 142 "Provisions réglementées relatives aux immobilisations", 143 "Provisions réglementées relatives aux stocks", 144 "Provisions réglementées

relatives aux autres éléments d'actif", 145 "Amortissements dérogatoires", 146 "Provision spéciale de réévaluation", 147 "Plus-values réinvesties" et 148 "Autres provisions réglementées".

Les subdivisions concernées du compte 78 "Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions" enregistrent à leur crédit les reprises sur provisions réglementées par le débit de l'un des comptes 142 à 148.

Ainsi à la clôture de l'exercice au cours duquel les fonds relatifs à la participation des salariés aux résultats sont utilisés, la provision pour investissement est dotée par le débit du compte 6872 "Dotations aux provisions réglementées (immobilisations)" au crédit de la subdivision du compte 142 intitulée "Provisions pour investissement (participation des salariés)".

Elle est rapportée au résultat au crédit du compte 7872 "Reprises sur provisions réglementées (immobilisations)" soit au cours de l'exercice où elle est définitivement libérée d'impôt, soit à la clôture de l'exercice au cours duquel le délai d'utilisation a expiré dans l'hypothèse où l'investissement n'a pas été réalisé.

Art. 941-15

15 : Provisions

Le compte 151 "Provisions pour risques" enregistre toutes les provisions destinées à couvrir les risques identifiés inhérents à l'activité de l'entité tels que ceux résultant des garanties données aux clients ou des opérations traitées en monnaies étrangères.

Le compte 153 "Provisions pour pensions et obligations similaires" enregistre les provisions relatives aux charges que peuvent engendrer des obligations légales ou contractuelles conférant au personnel des droits à la retraite « ou d'autres avantages postérieurs à l'emploi (assurance vie, couverture médicale) ».

Le compte 154 "Provisions pour restructuration" enregistre les provisions relatives aux charges que peuvent engendrer des opérations de restructuration telles que l'arrêt d'une branche d'activité ou la fermeture d'un site.

Le compte 155 "Provisions pour impôts" enregistre les provisions pour impôts qui correspondent à la charge probable d'impôts rattachable à l'exercice mais différée dans le temps et dont la prise en compte définitive dépend des résultats futurs.

Le compte 156 "Provisions pour renouvellement (entreprises concessionnaires)" enregistre les provisions pour renouvellement des immobilisations constituées par les concessionnaires de service public.

Le compte 157 "Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices" enregistre les provisions destinées à couvrir des charges prévisibles, importantes, ne présentant pas un caractère annuel, telles que les frais de grosses réparations, et qui en conséquence, ne sauraient être supportées par le seul exercice au cours duquel elles sont engagées.

Lors de la constitution d'une provision, le compte de provisions est crédité par le débit :

- du compte 681 "Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions - Charges d'exploitation" lorsqu'elle concerne l'exploitation ;
- du compte 686 "Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions - Charges financières" lorsqu'elle affecte l'activité financière de l'entité ;
- du compte 687 "Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions - Charges exceptionnelles" lorsqu'elle a un caractère exceptionnel.

Il est réajusté à la fin de chaque exercice par :

- le débit des comptes de dotations correspondants 681, 686 ou 687, lorsque le montant de la provision est augmenté ;
- le crédit du compte 781 "Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions (à inscrire dans les produits d'exploitation)", du compte 786 "Reprises sur provisions et dépréciations (à inscrire dans les produits financiers)" ou du compte 787 "Reprises sur provisions et dépréciations (à inscrire dans les produits exceptionnels)", lorsque le montant de la provision doit être diminué ou annulé, la provision étant devenue, en tout ou partie, sans objet.

Lors de la réalisation du risque ou de la survenance de la charge, la provision antérieurement constituée est soldée par le crédit des comptes 781, 786 ou 787. Corrélativement, la charge intervenue est inscrite au compte intéressé de la classe 6.

Art. 941-16

16 : Emprunts et dettes assimilées

Le compte 16 "Emprunts et dettes assimilées" enregistre d'une part les emprunts, d'autre part les dettes financières assimilées à des emprunts, à l'exception de celles enregistrées au compte 17 "Dettes rattachées à des participations".

Les comptes 161 "Emprunts obligataires convertibles", 163 "Autres emprunts obligataires", 164 "Emprunts auprès des établissements de crédit", 165 "Dépôts et cautionnements reçus", 166 "Participation des salariés aux résultats", 167 "Emprunts et dettes assorties de conditions particulières" et 168 "Autres emprunts et dettes assimilées" peuvent être subdivisés pour identifier :

- les emprunts et dettes assimilées contractés en France et à l'étranger, en monnaie nationale ou en devises ;
- la partie des emprunts et dettes assimilées dont les échéances sont à long terme, à moyen terme ou à court terme.

Les intérêts courus sur emprunts et dettes sont regroupés dans une subdivision du compte 168.

Les entités peuvent également subdiviser les comptes d'emprunts pour identifier les emprunts contractés auprès d'entités liées ou avec lesquelles elles ont un lien de participation.

Les emprunts obligataires dont le remboursement est assorti de primes sont comptabilisés au crédit des comptes 161 ou 163 pour leur valeur totale, primes de remboursement incluses. La contrepartie de ces primes est enregistrée au débit du compte 169 "Primes de remboursement des obligations".

La dotation de l'exercice est inscrite par le débit du compte 6861 "Dotations aux amortissements des primes de remboursement des obligations" au crédit du compte 169.

À la souscription, l'émetteur d'obligations avec bons de souscription d'obligations (OBSO) enregistre l'emprunt obligataire au compte 163 "Autres emprunts obligataires" pour sa valeur de remboursement. La différence entre la valeur de remboursement et la valeur actuelle de l'emprunt est enregistrée au compte 169 "Primes de remboursement des obligations".

La différence entre le prix d'émission des OBSO et la valeur actuelle de l'emprunt obligataire est enregistrée en produits constatés d'avance au titre des bons.

Lorsqu'il s'agit d'obligations avec bons de souscription d'action (OBSA), l'emprunt obligataire est comptabilisé selon les règles générales. La contrepartie des bons n'est pas constatée.

Les concours bancaires courants ne sont pas inscrits dans le compte 164 "Emprunts auprès des établissements de crédit". Ils sont enregistrés dans un compte spécifique : 519 "Concours bancaires courants".

Le compte 166 "Participation des salariés aux résultats" enregistre les fonds non employés et les sommes relatives à la création d'un fonds de participation. La subdivision du compte 166 intitulée "Comptes bloqués" est créditee par le débit du compte 424 "Participation des salariés aux résultats" du montant des fonds qui n'ont pas pu être utilisés par suite d'absence d'accord entre employeurs et salariés.

Le compte 167 regroupe les emprunts et dettes assortis de conditions particulières. Le montant des émissions de titres participatifs est enregistré au compte 1671. Les avances conditionnées de l'État sont enregistrées au compte 1674. Les emprunts participatifs sont enregistrés au compte 1675.

Le compte 1685 "Rentes viagères capitalisées" enregistre à son crédit la contrepartie du bien meuble ou immeuble acquis contre paiement de rentes viagères. Il est apuré par le paiement des arrérages au crédirentier.

Les arrérages à verser qui excèdent le capital sont inscrits au crédit du compte 1685 et constituent des charges exceptionnelles. Inversement, le décès du crédirentier peut être génératrice d'un produit exceptionnel.

Art. 941-17

17 : Dettes rattachées à des participations

Les droits des coparticipants, non gérants, sur les immobilisations acquises ou créés dans le cadre d'une société en participation sont enregistrés, dans la comptabilité du gérant, propriétaire des biens, au crédit du compte 178 "Dettes rattachées à des sociétés en participation" par le débit du compte 458 "Associés - Opérations faites en commun et en GIE".

Le compte 178 est débité par le crédit du compte 458 pour constater la consommation des biens immobilisés.

Art. 941-18

18 : Comptes de liaison des Etablissements et sociétés en participation

1 - Le compte 18 "Comptes de liaison des établissements et sociétés en participation" est utilisé pour comptabiliser des cessions entre établissements, succursales, usines ou ateliers d'une même entité qui tiennent des comptabilités autonomes.

a. Lorsque les cessions concernent des éléments dont la valeur se trouve directement dans un des comptes de la comptabilité générale de l'établissement cédant, elles sont comptabilisées :

- par l'établissement qui fournit, au crédit du compte intéressé de la comptabilité générale par le débit du compte de liaison 181 "Comptes de liaison des établissements" ouvert au nom de l'établissement client ;
- par l'établissement qui reçoit, au débit du compte correspondant de la comptabilité générale, par le crédit du compte de liaison 181 ouvert au nom de l'établissement fournisseur.

b. Lorsque les cessions concernent produits et des services dont le coût de revient, ne peut être déterminé qu'en comptabilité analytique ou que par des calculs statistiques, les établissements intéressés ouvrent les comptes 186 "Biens et prestations de services échangés entre établissements (charges)" ou 187 "Biens et prestations de services échangés entre établissements (produits)" qui sont subdivisés suivant les besoins.

Les cessions sont comptabilisées :

- par l'établissement qui fournit, au crédit du compte 187 par le débit du compte de liaison 181 ouvert au nom de l'établissement client ;
- par l'établissement qui reçoit, au débit du compte 186 par le crédit du compte de liaison 181 ouvert au nom de l'établissement fournisseur.

Les entités peuvent évaluer les cessions internes soit au coût du produit cédé ou du service fourni, soit pour une valeur différente de ce coût. Mais dans ce dernier cas les stocks de produits fabriqués par l'établissement cessionnaire avec des éléments fournis par l'établissement cédant sont évalués au coût de production pour l'entité, abstraction faite du résultat fictif inclus dans le prix de cession de ces éléments.

Le compte de résultat de chaque établissement s'obtient par la totalisation des divers postes des comptes de charges et de produits et des comptes 186 et 187 "Biens et prestations de services échangés entre établissements" (charges et produits).

Pour l'ensemble de l'entité, les comptes 186 et 187 présentent des soldes qui s'annulent : les sommes portées au crédit du compte 187 par les établissements fournisseurs et les sommes inscrites au débit du compte 186 par les établissements clients s'équilibrent entre eux.

c. Les entités peuvent utiliser une méthode de comptabilisation différente de celle qui est décrite aux paragraphes a) et b) ci-dessus.

Lorsque chacun de leurs établissements tient une comptabilité analytique distincte dans le cadre d'une comptabilité générale unique pour l'ensemble des établissements, le compte 18 n'est pas utilisé. Les cessions internes sont enregistrées en comptabilité analytique ; la comptabilité générale n'enregistre que les opérations faites avec les tiers.

2 - Le compte 18 est également utilisé pour les opérations réalisées par l'intermédiaire d'une société en participation.

Les regroupements des comptes de la société en participation dans la comptabilité du gérant responsable de la gestion des opérations peut s'effectuer par le compte 188 "Comptes de liaison des sociétés en participation".

Section 2 – Comptes d'immobilisations (Classe 2)

Art. 942

Les comptes d'immobilisations sont débités, à la date d'entrée des biens dans le patrimoine de l'entité :

- de la valeur d'apport ;
- du coût d'acquisition ;
- du coût de production du bien ;

par le crédit, suivant le cas :

- du compte 101 "Capital", ou du compte 456 "Associés - Opérations sur le capital" (comptes d'apport en société) ;
- du compte 404 "Fournisseurs d'immobilisations" ou autres comptes concernés ;
- du compte 72 "Production immobilisée".

Les amortissements et les provisions pour dépréciation des immobilisations sont à porter aux subdivisions des comptes 28 "Amortissements des immobilisations" et 29 "Dépréciations des immobilisations".

Lors des cessions, la valeur d'entrée des éléments cédés et les amortissements correspondants sont sortis des comptes où ils figurent. Le montant net en résultant est porté au débit du compte 675 "Valeurs comptables des éléments d'actifs cédés". Simultanément, le compte 775 "Produits des cessions d'éléments d'actif" est crédité par le débit du compte 462 "Créances sur cessions d'immobilisations".

Art. 942-20

20 : Immobilisations incorporelles

Le compte 201 "Frais d'établissement" enregistre les frais d'établissement soit directement, soit par l'intermédiaire du compte 72 "Production immobilisée".

Le compte 203 "Frais de recherche et de développement" enregistre les frais de recherche appliquée et de développement qui peuvent être inscrits dans les immobilisations incorporelles. Il est débité par le crédit du compte 72 "Production immobilisée". En cas d'échec des projets, les frais correspondants sont immédiatement amortis par le débit de la subdivision du compte 687 intitulée "Dotations aux amortissements exceptionnels sur immobilisations".

Lorsque la prise de brevet est consécutive à des recherches liées à la réalisation de projets, le compte 205 "Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, solutions informatiques, droits et valeurs similaires" est débité du montant retenu comme valeur d'entrée du brevet par le crédit du compte 203.

Le compte 205 enregistre les dépenses faites pour l'obtention de l'avantage que constitue la protection accordée, sous certaines conditions, au titulaire d'une concession, à l'inventeur, à l'auteur ou au bénéficiaire du droit d'exploitation d'un brevet, d'une licence, d'une marque, d'un procédé, de droits de propriété littéraire ou artistique.

Le compte 205 enregistre également les dépenses d'acquisition ou de création de solutions informatiques qui peuvent être inscrits en immobilisations incorporelles. Le compte 206 "Droit au bail" enregistre le montant versé ou dû au locataire précédent en considération du transfert à l'acheteur des droits résultant tant des conventions que de la législation sur la propriété commerciale.

Le compte 207 "Fonds commercial" enregistre l'acquisition des éléments incorporels du fonds de commerce acquis, qui ne font pas l'objet d'une évaluation et d'une comptabilisation séparées au bilan et qui concourent au maintien ou au développement du potentiel d'activité de l'entité.

Le compte 207 enregistre également le mal de fusion.

Art. 942-21

21 : Immobilisations corporelles

Le compte 211 enregistre la valeur des terrains. Sont distingués :

- les terrains nus qui ne supportent pas de construction ;
- les terrains aménagés qui sont viabilisés ;
- les sous-sols et les sur-sols. Ce compte est utilisé lorsque l'entité n'est pas propriétaire des trois éléments rattachables à une même parcelle de terrain : sol, sous-sol, sur-sol. Ainsi, le compte sur-sol enregistre la valeur du droit de construction ou d'utilisation de l'espace situé au-dessus d'un sol dont l'entité n'est pas propriétaire ;
- les terrains de gisement tels que les carrières ;
- les terrains bâtis qui supportent une construction propre ;
- les terrains bâtis qui supportent une construction d'autrui.

Les dépenses faites en vue de l'aménagement des terrains, par exemple : clôtures, mouvements de terres, sont inscrites sous le compte 212 "Agencements et aménagements de terrains".

Le compte 213 "Constructions" comprend :

- les bâtiments ;
- les installations, agencements, aménagements ;
- les ouvrages d'infrastructure.

Le compte 214 enregistre la valeur des constructions édifiées sur le sol d'autrui. Il comprend les mêmes subdivisions que le compte 213.

Le compte 218 "Autres immobilisations corporelles" enregistre le montant des installations générales, agencements et aménagements divers financés par l'entité lorsqu'elle n'est pas propriétaire de ces éléments, c'est-à-dire, lorsqu'ils sont incorporés dans des immobilisations dont elle n'est pas propriétaire ou sur lesquelles elle ne dispose daucun autre droit réel.

Art. 942-22

22 : Immobilisations mises en concession

Les immobilisations incorporelles ou corporelles mises en concession par le concédant ou par le concessionnaire sont inscrites au compte 22 ; les immobilisations corporelles sont ventilées dans les mêmes conditions que celles inscrites au compte 21.

Le compte 229 "Droits du concédant" enregistre la contrepartie de la valeur des biens mis gratuitement dans la concession par le concédant.

Art. 942-23

23 : Immobilisations en cours

Le compte 23 "Immobilisations en cours" a pour objet de faire apparaître la valeur des immobilisations non terminées à la fin de chaque exercice.

Du point de vue de leur origine, les immobilisations inscrites aux comptes 231 et 232 se répartissent en deux groupes :

- celles qui sont créées par les moyens propres de l'entité ;
- celles qui résultent des travaux de plus ou moins longue durée confiés à des tiers.

Le coût des immobilisations créées par l'entité est porté au débit du compte 231 "Immobilisations corporelles en cours" ou à celui du compte 232 "Immobilisations incorporelles en cours" par le crédit du compte 72 "Production immobilisée".

Lorsque les travaux sont confiés à des tiers, le compte 237 ou le compte 238 sont débités des avances à la commande et des acomptes représentant les règlements partiels effectués par l'entité au fur et à mesure de l'avancement des travaux.

Le coût d'une immobilisation est viré du compte 23 au compte 20 ou au compte 21 lorsque l'immobilisation est terminée.

Les avances et acomptes versés par l'entité à des tiers pour des opérations en cours sont portés :

- au compte 237 lorsqu'ils ont pour objet l'acquisition d'une immobilisation incorporelle ;
- au compte 238 lorsqu'ils ont pour objet l'acquisition d'une immobilisation corporelle.

En cours d'exercice, les entités ont la faculté de comptabiliser tous les avances et acomptes visés ci-dessus dans le compte 4091 "Fournisseurs - Avances et acomptes versés sur commandes", mais en fin d'exercice, elles virent au compte 237 ou 238 les avances et acomptes concernant les commandes d'immobilisations.

Les avances et les acomptes peuvent être enregistrés séparément dans des subdivisions appropriées des comptes 237 et 238.

Art. 942-25

25 : Parts dans des entreprises liées et créances sur des entreprises liées

Art. 942-26

26 : Participations et créances rattachées à des participations

Le compte 261 "Titres de participation" est débité de la valeur d'apport ou du coût d'acquisition, par le crédit, suivant le cas :

- du compte 101 "Capital" ou du compte 456 "Associés - Opérations sur le capital" ;
- du compte 404 "Fournisseurs d'immobilisations" ou du compte 269 "Versements restant à effectuer sur titres de participation non libérés" ou des comptes financiers.

Il est crédité, en cas de cession des titres, par le débit du compte 675 "Valeurs comptables des éléments d'actif cédés".

Le compte 266 "Autres formes de participation" est débité du montant de la souscription ou de l'acquisition des parts d'un GIE. Si le GIE n'a pas de capital, le compte 266 est débité pour mémoire.

Le compte 267 "Créances rattachées à des participations" regroupe les créances nées à l'occasion de prêts octroyés à des entités dans lesquelles le prêteur détient une participation.

Les avances à un GIE qui ne sont pas réalisables sont enregistrées au débit d'une subdivision du compte 267 "Avances consolidables".

Dans le cas où la souscription à une partie du capital d'une société entraîne ultérieurement, pour le souscripteur, des versements obligatoires de fonds supplémentaires qui ne sont pas inscrits au capital de cette société, lesdits versements sont enregistrés dans une subdivision du compte 267 intitulée "Versements représentatifs d'apports non capitalisés (appel de fonds)". Il en est ainsi, par exemple, en matière immobilière.

Le compte 268 "Créances rattachées à des sociétés en participation" est débité par le crédit du compte 458 "Associés - Opérations faites en commun ou en GIE", des droits que l'entité coparticipante non gérante détient sur les biens acquis ou créés par le gérant de la société en participation.

Le compte 268 est crédité par le débit du compte 458 lors de la consommation des biens immobilisés.

Les intérêts courus à la fin de l'exercice sont inscrits dans des subdivisions des comptes 267 et 268.

Le compte 269 "Versements restant à effectuer sur les titres de participation non libérés" est crédité du montant des versements restant à effectuer sur les titres de participation non libérés par le débit du compte 261 "Titres de participation".

Art. 942-27

27 : Autres immobilisations financières

L'ouverture de subdivisions des comptes 274 "Prêts", 275 "Dépôts et cautionnements" et 276 "Autres créances immobilisées" permet d'identifier la partie de ces prêts et créances qui sera récupérée à long, moyen et court terme, ainsi que les intérêts courus.

Les titres conférant un droit de propriété donnés en nantissement ou faisant l'objet d'un blocage temporaire supérieur à un an sont inscrits sous le compte 271 "Titres immobilisés autres que les titres immobilisés de l'activité de portefeuille (droit de propriété)".

Le compte 279 "Versements restant à effectuer sur titres immobilisés non libérés" est crédité du montant des versements restant à effectuer sur les titres immobilisés non libérés, par le débit du compte 271.

Le compte 271 et le compte 272 "Titres immobilisés (droit de créance)" sont crédités, en cas de cession, par le débit du compte 675 "Valeurs comptables des éléments d'actif cédés" pour la valeur comptable des titres cédés. Simultanément, le compte 462 "Créances sur cessions d'immobilisations" ou un compte de trésorerie sont débités par le crédit du compte 775 "Produits des cessions d'éléments d'actif".

Lorsqu'une créance à immobiliser est acquise à un coût différent de sa valeur nominale, cette dernière peut néanmoins être inscrite dans la subdivision du compte 27 intéressée, en enregistrant l'écart entre la valeur nominale et le coût dans un compte à régulariser selon les conditions contractuelles.

Les sociétés qui achètent leurs actions inscrivent ces titres au compte 2771 "Actions propres ou parts propres".

Les titres rachetés explicitement en vue de leur annulation sont inscrits au compte 2772 "Actions propres ou parts propres en voie d'annulation". Compte tenu de la concomitance entre la réduction de capital et le transfert de propriété des actions du patrimoine des actionnaires dans celui de la société, cette inscription est effectuée pour mémoire. En toute hypothèse, ces titres auront disparu de l'actif à la clôture de l'exercice. L'opération d'annulation équivaut à un partage partiel de l'actif social au profit des vendeurs des actions rachetées. Si le prix de rachat est inférieur à la valeur nominale globale des actions rachetées, le montant de la réduction de capital est néanmoins égal à cette valeur nominale globale puisque les actions rachetées sont annulées. La différence est inscrite dans un compte analogue à celui des primes d'émission ou d'apport. Si le prix de rachat est supérieur à la valeur nominale des actions rachetées, le montant de la réduction de capital est égal à cette dernière et l'excédent est imputé sur un compte distribuable de situation nette.

Art. 942-28

28 : Amortissements des immobilisations

Les comptes d'amortissements des immobilisations sont crédités par le débit du compte 681 "Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions - Charges d'exploitation", du compte 686 "Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions - Charges financières", ou du compte 687 "Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions - Charges exceptionnelles", notamment pour des immobilisations non encore complètement amorties et mises au rebut.

Art. 942-29

29 : Dépréciations des immobilisations

Lors de la constitution de dépréciations ou de l'augmentation de dépréciations déjà constituées, le compte de dépréciations concerné est crédité par le débit du compte 681 " Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions - Charges d'exploitation ", du compte 686" Dotations aux amortissements, dépréciations et aux provisions - Charges financières ", ou du compte 687 " Dotations aux amortissements, dépréciations et aux provisions - Charges exceptionnelles ".

Lors de l'annulation d'une dépréciation ou d'une provision devenue sans objet ou de leur diminution, le compte de dépréciation ou de provision est débité par le crédit des subdivisions appropriées du compte 78 " Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions ".

A la date de cession de l'immobilisation, la dépréciation antérieurement constituée est soldée par le crédit d'une subdivision appropriée du compte 78.

Section 3 – Comptes de stocks et en-cours (Classe 3)

Art. 943

Les entités établissent la nomenclature qui correspond le mieux à leurs besoins internes de gestion. Il est recommandé que les entités établissent cette nomenclature en se référant à la nomenclature des activités françaises, de telle sorte qu'à son niveau le plus regroupé la nomenclature interne puisse être : soit identique à la nomenclature officielle, soit une simple subdivision de la nomenclature officielle afin que cette dernière puisse être constituée par simple addition ; dans le cas exceptionnel où des produits ne pourraient pas être répartis suivant les postes de la nomenclature officielle, ils pourront figurer sur une ligne "non ventilés".

Lorsque l'entité utilise concurremment et indistinctement une matière achetée et un produit intermédiaire ou fini, fabriqué par elle, en tous points semblables et ne se distinguant que par leur origine, elle peut n'ouvrir qu'un seul compte pour cette matière ou ce produit. Il en est de même lorsqu'une marchandise et un produit fini en tous points semblables sont destinés à la vente.

Les comptes 31 "Matières premières (et fournitures)", 32 "Autres approvisionnements" et 37 "Stocks de marchandises" sont crédités du montant du stock initial par le débit des comptes 6031 "Variation des stocks de matières premières (et fournitures)", 6032 "Variation des stocks des autres approvisionnements", 6037 "Variation des stocks de marchandises".

Les comptes 33 "En-cours de production de biens", 34 "En-cours de production de services" et 35 "Stocks de produits" sont crédités du montant du stock initial par le débit des comptes 7133 "Variation des en-cours de production de biens", 7134 "Variation des en-cours de production de services", 7135 "Variation des stocks de produits".

Après avoir procédé à l'inventaire extracomptable, c'est-à-dire au recensement et à l'évaluation des existants en stocks :

- les comptes 31, 32 et 37 sont débités du montant du stock final par le crédit des comptes 6031, 6032 et 6037 ;
- les comptes 33, 34 et 35 sont débités du montant du stock final par le crédit des comptes 7133, 7134 et 7135.

Le compte 36 "Stocks provenant d'immobilisations" peut enregistrer en cours d'exercice les entrées en stocks d'éléments démontés ou récupérés sur des immobilisations corporelles. Il est débité par le crédit du compte 21 "Immobilisations corporelles". En fin d'exercice, le compte 36 est soldé par le débit du compte 603 "Variation des stocks (approvisionnements et marchandises)". Si des éléments de stocks visés ci-dessus subsistent à cette date, ils sont inscrits au débit des comptes appropriés de la classe 3 par le crédit du compte 603.

L'inventaire permanent peut être tenu en comptabilité générale dans les comptes correspondants de la classe 3 suivant les modalités définies ci-après.

1. En ce qui concerne les stocks d'approvisionnements et de marchandises, les comptes 601 "Achats stockés - Matières premières (et fournitures)", 602 "Achats stockés - Autres approvisionnements" et 607 "Achats et marchandises" sont débités par le crédit des comptes intéressés des classes 4 et 5.

En cours d'exercice, les comptes de stocks 31, 32 et 37 fonctionnent comme des comptes de magasin ; ils sont débités des entrées par le crédit des comptes 6031, 6032 et 6037 et crédités des sorties par le débit de ces mêmes comptes.

En fin d'exercice, les soldes des comptes 601, 602, 607 et 6031, 6032, 6037 sont virés au compte 120 "Résultat de l'exercice (bénéfice)" ou 129 "Résultat de l'exercice (perte)".

2. En ce qui concerne les stocks de produits, le compte 35 fonctionne comme un compte de magasin ; il est débité des entrées par le crédit du compte 7135 et crédité des sorties par le débit de ce même compte. Ces mouvements sont valorisés conformément aux méthodes de calcul des coûts utilisées par l'entité.

Les en-cours de production valorisés à la fin de l'exercice sont inscrits au débit des comptes 33 et 34 par le crédit des comptes 7133 et 7134 après annulation des en-cours de production du début de l'exercice. En fin d'exercice, le solde du compte 71 "Production stockée (ou déstockage)" est viré au compte 120 ou 129.

En ce qui concerne les stocks dont l'entité est déjà propriétaire mais qui sont en voie d'acheminement, c'est-à-dire non encore réceptionnés ou en ce qui concerne les stocks mis en dépôt ou en consignation, le compte 38 peut être utilisé pour comptabiliser les stocks jusqu'à réception dans les magasins de l'entité ou dans ceux du dépositaire ou consignataire. Dès réception, ces stocks sont ventilés dans les comptes correspondant à leur nature. En fin de période si le compte 38 n'est pas soldé, les entités donnent le détail des stocks ainsi comptabilisés.

Art. 943-39

39 : Dépréciations des stocks et en-cours

Les subdivisions du compte 39 "Dépréciations des stocks et en-cours" sont créditées par les subdivisions concernées du compte 68 "Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions" du montant des dépréciations, ou de leur augmentation, affectant les stocks et en-cours.

Elles sont débitées par le crédit des subdivisions concernées du compte 78 "Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions" du montant des dépréciations ou de leur quote-part devenues sans objet.

Section 4 – Comptes de tiers (Classe 4)

Art. 944

Les comptes de tiers, notamment le compte 40 "Fournisseurs et comptes rattachés" et le compte 41 "Clients et comptes rattachés", peuvent être subdivisés pour identifier :

- les transactions avec clause de réserve de propriété ;
- les dettes et créances en France ou à l'Étranger ;
- la partie des dettes et créances dont les échéances sont à long, moyen ou court terme ;
- les intérêts courus.

Les entités peuvent également subdiviser les comptes fournisseurs et clients pour identifier ceux se rapportant à des entités qui leur sont liées ou avec lesquelles elles ont un lien de participation.

Art. 944-40

40 : Fournisseurs et comptes rattachés

Le compte 40 "Fournisseurs et comptes rattachés" enregistre les dettes et avances de fonds liées à l'acquisition de biens ou de services.

Le compte 401 "Fournisseurs" est crédité du montant des factures d'achats de biens ou de prestations de services par le débit :

- des comptes concernés de la classe 6 pour le montant hors taxes récupérables par l'entité ;
- du compte 4096 "Fournisseurs - Créances pour emballages et matériel à rendre" ;
- du compte 4456 "Taxes sur le chiffre d'affaires déductibles" pour le montant des taxes récupérables par l'entité.

Le compte 401 est débité par le crédit :

- d'un compte de trésorerie lors des règlements effectués par l'entité à ses fournisseurs ;
- d'un compte de la classe 6 pour le montant des factures d'avoir reçues à l'occasion de retour de marchandises au fournisseur ;
- d'un compte 403 "Fournisseurs - Effets à payer" lors de l'acceptation d'une lettre de change ou de la remise d'un billet à ordre ;
- du compte 609 "Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats" pour le montant des rabais, remises et ristournes obtenus hors factures ;
- du compte 409 "Fournisseurs débiteurs" pour le montant des avances et acomptes versés sur commandes d'exploitation, pour solde de ce dernier.

Lors de l'acquisition d'immobilisations, le compte 404 "Fournisseurs d'immobilisations" est crédité par le débit :

- des comptes d'immobilisations concernés pour leur montant hors taxes récupérables par l'entité ;
- du compte 4456 "Taxes sur le chiffre d'affaires déductibles" pour le montant des taxes récupérables.
- Le compte 404 "Fournisseurs d'immobilisations" est débité par le crédit, notamment :
- d'un compte de trésorerie lors des règlements effectués par l'entité à ses fournisseurs ;
- du compte 405 "Fournisseurs d'immobilisations - Effets à payer" lors de l'acceptation d'une lettre de change ou de remise d'un billet à ordre.

Compte 408 "Fournisseurs - Factures non parvenues" est crédité, à la clôture de la période comptable, du montant, taxes comprises, des factures imputables à la période close mais non encore parvenues, dont le montant est suffisamment connu et évaluable, par le débit des comptes concernés des classes 4 et 6. À l'ouverture de la période suivante, ces écritures sont contre-passées. Les entités peuvent également débiter directement le compte 408 par le crédit du compte 401 à réception de la facture, les ajustements nécessaires étant enregistrés aux comptes intéressés.

Le compte 4091 "Fournisseurs - Avances et acomptes versés sur commandes" est crédité par le débit du compte 401 et éventuellement du compte 404 après réception de la facture par l'entité. Il est débité, lors du paiement par l'entité d'avances sur commandes passées auprès des fournisseurs, par le crédit d'un compte de trésorerie. Les avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations inscrites en cours d'exercice au compte 4091 sont virés en fin d'exercice aux comptes 237 ou 238.

Le compte 4096 "Fournisseurs - Créances pour emballages et matériel à rendre" est débité par le crédit du compte 401 lors de la consignation par les fournisseurs à l'entité d'emballages ou de matériel, pour le montant de la consignation.

Il est crédité :

- par le débit du compte 401 lorsque l'entité rend les emballages ou le matériel au prix de la consignation ;
- par le débit du compte 602 "Achats stockés - Autres approvisionnements" lorsque l'entité décide de conserver les emballages ou le matériel consignés ;
- par le débit du compte 401 et de la subdivision du compte 613 intitulée "Malis sur emballages" si la reprise se fait pour un montant inférieur à celui de la consignation.

Les soldes débiteurs des comptes fournisseurs d'exploitation et d'immobilisations autres que 4091, 4096 et 4098 sont virés au débit du compte 4097 "Fournisseurs - Autres avoirs".

Art. 944-41

41 : Clients et comptes rattachés

Les créances liées à la vente de biens ou services rattachés au cycle d'exploitation de l'entité sont enregistrées au compte 41 "Clients et comptes rattachés".

Le compte 411 "Clients" est débité du montant des factures de ventes de biens ou de prestations de services par le crédit :

- de l'une des subdivisions du compte 70 "Ventes de produits fabriqués, prestations de services, marchandises" pour le montant hors taxes collectées ;
- du compte 4196 "Clients - Dettes pour emballages et matériel consignés" ;
- du compte 4457 "Taxes sur le chiffre d'affaires collectées par l'entreprise".

Le compte 411 est crédité par le débit :

- d'un compte de trésorerie lors des règlements reçus des clients ;
- de l'une des subdivisions du compte 70 pour le montant des factures d'avoir établies par l'entité lors du retour de marchandises par les clients ;
- du compte 413 "Clients - Effets à recevoir" lors de l'acceptation par les clients d'une lettre de change ou de la réception d'un billet à ordre ;
- du compte 709 "Rabais, remises et ristournes accordées par l'entreprise" pour le montant des réductions sur ventes accordées aux clients hors factures ;
- du compte 4191 "Clients - Avances et acomptes reçus sur commandes" pour solde de ce dernier.

Le compte 4117 "Clients - Retenues de garantie" est débité, le cas échéant, du montant des retenues effectuées par les clients sur le prix convenu, jusqu'à l'échéance du terme de garantie prévu ; en contrepartie, le compte du client est crédité.

Le compte 416 "Clients douteux ou litigieux" est débité par le crédit du compte 411 pour le montant total des créances que l'entité possède à l'encontre de clients dont la solvabilité apparaît douteuse ou avec lesquels l'entité est en litige.

Le compte 413 est débité par le crédit du compte 411 au moment de l'entrée des effets en portefeuille. Ce compte est crédité, à l'échéance de l'effet ou à la date de l'escompte, par le débit :

- d'un compte de trésorerie ;
- de la subdivision du compte 661 intitulée "Intérêts bancaires et sur opérations de financement (escompte, ...)".

En cas de renvoi de l'effet par l'établissement de crédit, pour non-paiement ou toute autre cause, notamment réclamation, refus d'acceptation ou irrégularité de l'effet de commerce, le remboursement du crédit d'escompte entraîne :

- une inscription au crédit du compte de l'établissement prêteur ;
- le rétablissement à l'actif de la créance initiale et, le cas échéant, la constitution d'une dépréciation à concurrence du montant de la perte probable.

Dans le cas où le remettant reçoit un avis de non-paiement et que l'établissement de crédit conserve l'effet, les écritures ne sont pas nécessairement contre-passées dans les comptes de cet établissement. S'il y a contre-passation, l'opération symétrique est effectuée dans les comptes de l'entité. En l'absence de contre-passation, une provision pour risques est constituée par l'entité.

Le compte 418 "Clients - Produits non encore facturés" est débité, à la clôture de la période comptable, du montant, taxes comprises, des créances imputables à la période close et pour lesquelles les pièces justificatives n'ont pas encore été établies, par le crédit des comptes concernés des classes 4 et 7.

À l'ouverture de la période suivante, ces écritures sont contre-passées.

Toutefois, les entités peuvent également créditer directement le compte 418 par le débit du compte 411 lors de l'établissement de la pièce justificative, les ajustements nécessaires étant enregistrés aux comptes intéressés.

Le compte 4191 "Clients - Avances et acomptes reçus sur commandes" enregistre les avances et acomptes reçus par l'entité sur les commandes à livrer, les travaux à exécuter ou les services à rendre. Il est crédité par le débit d'un compte de trésorerie du montant des avances et acomptes reçus des clients. Il est débité, après l'établissement de la facture, du montant de ces avances et acomptes par le crédit du compte 411.

Le compte 4196 "Clients - Dettes pour emballages et matériel consignés" est crédité des sommes facturées par l'entité à ses clients au titre des consignations d'emballages ou de matériel par le débit du compte 411.

Il est débité du même montant :

- par le crédit du compte 411 en cas de restitution de l'emballage ;
- par le crédit des comptes intéressés de la classe 7 dans le cas où l'emballage est conservé par le client ; il peut s'agir d'une cession d'immobilisation ou d'une cession d'approvisionnement selon le mode de comptabilisation retenu pour les emballages ;
- par le crédit du compte 411 et de la subdivision du compte 708 intitulée "Bonis sur reprises d'emballages consignés", lorsque la reprise est effectuée pour un prix inférieur à celui de la consigne.

Art. 944-42

42 : Personnel et comptes rattachés

42 : Personnel et comptes rattachés

A la date d'établissement du bulletin de salaire, le compte 421 "Personnel - Rémunérations dues" est crédité des rémunérations brutes à payer au personnel par le débit des comptes de charges intéressés.

Il est débité :

- du montant des avances et acomptes versés au personnel par le crédit du compte 425 "Personnel - Avances et acomptes" ;
- du montant des oppositions notifiées à l'entité à l'encontre des membres de son personnel par le crédit du compte 427 "Personnel - Oppositions" ;
- de la quote-part des charges sociales incomptes au personnel par le crédit du compte 43 "Sécurité sociale et autres organismes sociaux" ;
- du montant de prélèvement à la source par le crédit du compte 4421 "Prélèvements à la source (impôts sur le revenu)" ;
- du montant des règlements effectués au personnel par le crédit d'un compte de trésorerie.

Le compte 422 "Comités d'entreprise, d'établissement, ..." est crédité du montant des sommes mises à la disposition des comités d'entreprise, d'établissement ou autres, par le débit des subdivisions du compte 647 intitulées "Versements aux comités d'entreprise et d'établissement", "Versements aux comités d'hygiène et de sécurité". Il est débité du montant des versements effectués à ces comités par le crédit d'un compte de trésorerie.

Le compte 424 "Participation des salariés aux résultats" enregistre le montant des sommes attribuées aux salariés au titre de la participation aux résultats, après la date d'approbation des comptes par l'assemblée générale ordinaire des actionnaires au cours de l'exercice suivant celui au titre duquel la participation est attribuée, ou à la date de validité du contrat de participation si elle est postérieure à celle de l'assemblée générale.

Selon la nature des emplois, une subdivision du compte 424 est débitée par le crédit des comptes suivants :

- en cas d'attribution d'actions ou de coupures d'actions de la société par incorporation de réserves au capital : 101 "Capital social", et 104 "Primes liées au capital social" ;
- en cas d'attribution d'actions rachetées par la société : 502 "Actions propres", compte au débit duquel les actions ont été enregistrées lors du rachat ;
- en cas de création d'un fonds dans l'entité : Subdivision du compte 166 intitulée "Fonds de participation" ;
- en cas de versement à des organismes de placement étrangers à l'entité et d'achats d'actions de sociétés d'investissement à capital variable (SICAV) ou versement au dépositaire du fonds commun de placement, dans le cadre du plan d'épargne d'entreprise : Compte de trésorerie concerné.

L'éventuel reliquat de fonds non attribué, par suite de l'existence d'un plafond pour chaque bénéficiaire, est maintenu à la subdivision concernée du compte 424.

La prise en charge par l'employeur des frais de gestion de l'organe de placement gérant les fonds déposés dans le cadre de la participation des salariés ou du plan d'épargne d'entreprise est enregistrée au compte de charges externes 628 "Divers".

La participation de l'employeur au plan d'épargne d'entreprise en un versement complémentaire appelé "abondement" constitue une charge de personnel inscrite au compte 647 "Autres charges sociales".

Lorsque les fonds ne sont pas utilisés, par suite d'absence d'accord entre les employeurs et les salariés, ils sont virés du compte 424 à la subdivision du compte 166 "Comptes bloqués".

Lorsque les fonds deviennent disponibles, la dette inscrite au compte 166 au titre des comptes bloqués ou des fonds de participation est transférée à une subdivision du compte 424 intitulée "Comptes courants".

Le compte 425 "Personnel - Avances et acomptes" est débité du montant des avances et acomptes versés au personnel, par le crédit d'un compte de trésorerie. Il est crédité, pour solde, par le débit du compte 421.

Le compte 426 "Personnel - Dépôts" est crédité du montant des sommes confiées en dépôt à l'entité par les membres de son personnel, par le débit d'un compte de trésorerie. Il est débité, lors du remboursement au personnel des sommes ainsi déposées, par le crédit d'un compte de trésorerie.

Le compte 427 "Personnel - Oppositions" est crédité du montant des sommes faisant l'objet d'oppositions obtenues par des tiers à l'encontre de membres du personnel de l'entité, par le débit du compte 421 "Personnel - Rémunérations dues". Il est débité du montant desdites sommes, lors de leur versement aux tiers bénéficiaires de l'opposition, par le crédit d'un compte de trésorerie.

À la fin de l'exercice, au moment des écritures d'inventaire qui ont notamment pour objet l'enregistrement des charges et des produits afférents à la gestion de l'exercice clos, l'entité :

- crédite les subdivisions du compte 428 "Personnel - Charges à payer et produits à recevoir" correspondant notamment au montant des dettes potentielles relatives aux congés à payer et à la participation des salariés aux résultats par le débit de la subdivision du compte 641 intitulée "Congés payés" et du compte 691 "Participation des salariés aux résultats" ;
- débite les subdivisions éventuelles du compte 428 par le crédit des comptes de produits intéressés.

Art. 944-43

43 : Sécurité sociale et autres organismes sociaux

Les comptes 431 "Sécurité sociale" et 437 "Autres organismes sociaux" sont crédités respectivement du montant :

- des sommes dues par l'entité à la Sécurité sociale ainsi qu'aux différents organismes sociaux au titre des cotisations patronales d'assurances sociales, d'allocations familiales, d'accidents du travail, de retraites du personnel par le débit des comptes de charges par nature intéressés ;
- des sommes à régler aux organismes susvisés pour le compte du personnel par le débit du compte 421 "Personnel - Rémunérations dues".

Ils sont débités des règlements effectués à ces organismes par le crédit d'un compte de trésorerie.

Dans l'hypothèse où, conformément aux dispositions de certains accords de salaires, conventions collectives ou contrats de travail individuels, l'entité a réglé à ses employés tout ou partie de leur rémunération en cas de maladie, d'accident ou de maternité, le compte 4387 "Produits à recevoir" est débité du montant des diverses prestations qu'elle a ainsi avancées à ses salariés pour le compte de la Sécurité sociale et des autres organismes sociaux par le crédit du compte 641 "Rémunérations du personnel".

Art. 944-44

44 : Etat et autres collectivités publiques

Les opérations à inscrire au compte 44 "État et autres collectivités publiques" sont celles qui sont faites avec l'État, les collectivités publiques et les organismes internationaux à caractère officiel, considérés en tant que puissance publique, à l'exception par conséquent des ventes et des achats qui s'inscrivent au compte 40 "Fournisseurs et comptes rattachés" et 41 "Clients et comptes rattachés" au même titre que les opérations faites avec les autres fournisseurs et les autres clients.

En fin d'exercice, lorsque des subventions accordées à l'entité n'ont pas encore été perçues, le compte 441 "État - Subventions à recevoir" est débité :

- du montant des subventions d'investissement à recevoir par le crédit du compte 13 "Subventions d'investissement" ;
- du montant des subventions d'exploitation à recevoir par le crédit du compte 74 "Subventions d'exploitation" ;
- du montant des subventions d'équilibre à recevoir par la subdivision du compte 771 intitulée "Subventions d'équilibre".

Le compte 441 est crédité par le débit d'un compte de trésorerie lors de la réception des subventions susvisées.

Le compte 442 "Contributions, impôts et taxes recouvrés pour le compte de l'Etat" est crédité des retenues effectuées par l'entité pour le compte de l'Etat sur des sommes dues à des tiers par le débit de leurs comptes. Le compte 4421 "Prélèvements à la source (impôt sur le revenu)" est crédité des sommes à régler par l'entité à l'Etat au titre du montant retenu de prélèvement à la source par le débit du compte 421 "Personnel – Rémunérations dues". Si l'entité est amenée à collecter des retenues au

titre du prélèvement à la source sur des revenus perçus par des tiers autres que son personnel, il est alors créé des sous-comptes au compte 4421 "Prélèvements à la source (impôt sur le revenu)". Ces sous-comptes sont alors crédités des retenues sur les sommes dues à ces tiers par le débit de leurs comptes.

Le compte 443 "Opérations particulières avec l'État" enregistre notamment les produits ou charges résultant d'avantages accordés ou de sujétions imposées à une entité par l'État, les collectivités publiques, les organismes internationaux.

La créance sur l'État résultant de la suppression de la règle du décalage d'un mois en matière de TVA est enregistrée dans un compte spécifique : le compte 4431 "Créances sur l'État résultant de la suppression de la règle du décalage d'un mois en matière de TVA". Les intérêts courus sur cette créance sont enregistrés au compte 4438 "Intérêts courus sur créances figurant au 4431".

Le compte 444 "État - Impôts sur les bénéfices" est crédité du montant des impôts sur les bénéfices dus à l'État par le débit du compte 695 "Impôts sur les bénéfices". Il est débité du montant des acomptes et du solde des règlements effectués au Trésor par le crédit d'un compte de trésorerie.

Le compte 444 est également débité du montant de la créance résultant du report en arrière du déficit par le crédit du compte 699 "Produits - Report en arrière des déficits".

Le compte 445 "État - Taxes sur le chiffre d'affaires" reçoit d'une part le montant des taxes collectées pour le compte de l'État, et, d'autre part, le montant des taxes à récupérer.

Un compte spécifique 4452 "TVA due intracommunautaire" enregistre la TVA intracommunautaire.

La TVA collectée par l'entité constitue une dette envers le Trésor public. Elle est enregistrée au crédit du compte 4457 "Taxes sur le chiffre d'affaires collectées par l'entreprise".

La TVA déductible sur achats de biens et services constitue une créance sur le Trésor public enregistrée au débit du compte 4456 "Taxes sur le chiffre d'affaires déductibles". Les sous-comptes suivants peuvent être ouverts pour tenir compte des modalités particulières de récupération :

- 44562 "TVA sur immobilisations",
- 44566 "TVA sur autres biens et services",
- 44568 "Taxes assimilées à la TVA".

La TVA à verser au Trésor public au titre du mois ou du trimestre est constatée au crédit du compte 4455 "Taxes sur le chiffre d'affaires à décaisser", en débitant le compte 4457 et en créditant le compte 4456.

Le compte 446 "Obligations cautionnées" est crédité du montant des obligations cautionnées souscrites en règlement des taxes par le débit :

- des comptes 445 "État - Taxes sur le chiffre d'affaires" et 447 "Autres impôts, taxes et versements assimilés" ;
- d'une subdivision du compte 661 intitulée "Intérêts des obligations cautionnées", pour la quote-part des intérêts rattachables à l'exercice.

Le compte 447 "Autres impôts, taxes et versements assimilés" est crédité du montant de tous les autres impôts et taxes dus par l'entité par le débit des comptes de charges intéressés.

Art. 944-45

45 : Groupe et associés

Le compte 451 "Groupe" enregistre à son débit le montant des fonds avancés directement ou indirectement de façon temporaire par l'entité aux sociétés du groupe, et à son crédit le montant des fonds mis directement ou indirectement à disposition de l'entité par les sociétés du groupe.

Le compte 455 "Associés - Comptes courants" enregistre à son crédit le montant des fonds mis ou laissés temporairement à la disposition de l'entité par les associés.

Le compte 456 "Associés - Opérations sur le capital" est subdivisé afin d'enregistrer distinctement les opérations relatives à la création de l'entité ou à la modification de son capital :

- le compte 4561 "Associés - Comptes d'apport en société" est débité du montant de la promesse d'apport faite en espèce ou en nature, par les associés par le crédit des subdivisions concernées du compte 101 "Capital" ; il est crédité par le débit des comptes retraçant les apports ;
- le compte 4562 "Apporteurs - Capital appelé, non versé" est débité par le crédit du compte 109 "Actionnaires : Capital souscrit - non appelé" lors des appels successifs du capital ; il est crédité lors de la réalisation de l'apport par le débit du ou des comptes d'actifs concernés ;
- le compte 4563 "Associés - Versements reçus sur augmentation de capital" reçoit à son crédit la contrepartie des versements effectués par les associés à la suite de la décision d'augmentation du capital ; il est débité à la clôture de la période de réalisation de l'opération soit par le crédit des subdivisions concernées des comptes 101 "Capital" et 104 "Primes liées au capital", lorsque l'augmentation devient effective, soit par le crédit d'un compte d'associé, lorsque la modification du capital est annulée pour défaut de réalisation du quantum ;
- le compte 4564 "Associés - Versements anticipés" reçoit à son crédit le montant des apports que certains associés mettent à la disposition de l'entité préalablement aux appels de capital ; il s'apure au fur et à mesure de ces appels ;
- le compte 4566 "Actionnaires défaillants" est utilisé afin de régulariser la situation des actionnaires qui ne se sont pas acquittés de leurs obligations lors d'un appel de capital ;
- le compte 4567 "Associés - Capital à rembourser" est crédité des sommes dues aux associés à la suite de la décision d'amortissement d'une fraction du capital.

Le compte 457 "Associés - Dividendes à payer" est crédité du montant des dividendes dont la distribution a été décidée par les organes compétents, par le débit :

- du compte 12 "Résultat de l'exercice" ;
- du compte 11 "Report à nouveau" ;
- du compte 106 "Réserves" pour les réserves dont la distribution ne fait pas l'objet d'une interdiction.

Le compte 458 "Associés - Opérations faites en commun et en GIE" enregistre les opérations faites par l'intermédiaire d'une société en participation ou d'un GIE selon les modalités suivantes :

1. Sociétés en participation.

Le compte 458 enregistre les mises de fonds entre coparticipants.

Le gérant, propriétaire des biens acquis ou créés dans le cadre d'une société en participation, enregistre au débit du compte 458 la part des autres coparticipants par le crédit du compte 178 "Dettes rattachées à des sociétés en participation". Les coparticipants non gérants enregistrent leur part dans ces biens au débit du compte 268 "Créances rattachées à des sociétés en participation" par le crédit du compte 458. La constatation de la consommation des biens immobilisés par suite des opérations d'exploitation faites en société en participation se traduit au niveau des comptes 178 et 268 par une réduction d'un même montant des obligations et des droits respectifs du gérant et des non gérants :

- le compte 178 est alors débité par le crédit du compte 458 dans la comptabilité du gérant,
- le compte 268 est crédité par le débit du compte 458 dans la comptabilité des non gérants.

Lorsque la comptabilité de la société en participation est exclusivement tenue par un gérant, la quote-part des résultats revenant aux autres coparticipants est enregistrée dans la comptabilité du gérant au débit du compte 655 "Quote-parts du résultat sur opérations faites en commun" par le crédit du compte 458, s'il s'agit d'un bénéfice ou au crédit du compte 755 "Quote-parts du résultat sur opérations faites en commun" par le débit du compte 458, s'il s'agit d'une perte.

Symétriquement, la quote-part de résultat revenant à chaque coparticipant non gérant est enregistrée dans leur comptabilité aux comptes 755 ou 655 par le débit ou le crédit du compte 458.

2. GIE

Le compte 458 enregistre les opérations faites en GIE autres que les acquisitions ou les souscriptions de parts et les avances non réalisables qui sont respectivement enregistrées aux comptes 266 "Autres formes de participations" et 267 "Créances rattachées à des participations".

Les cotisations versées à un GIE en fonction des services rendus à l'entité constituent des charges d'exploitation à débiter aux comptes de sous-traitance intéressés par le crédit d'une subdivision du compte 458. Si elles sont versées sous la forme d'abonnements ou de provisions, une régularisation est effectuée en fin d'exercice par l'intermédiaire du compte 468 "Charges à payer et produits à recevoir" ou 486 "Charges constatées d'avance".

Art. 944-46

46 : Débiteurs divers et créateurs divers

Lors de la cession d'immobilisations autres que les TIAP, le compte 462 "Créances sur cessions d'immobilisations" est débité du prix de cession des éléments d'actif cédés, par le crédit du compte 775 "Produits des cessions d'éléments d'actif" ; simultanément, le compte d'immobilisations concerné est crédité par le débit du compte 675 "Valeurs comptables des éléments d'actif cédés" ; les amortissements en sont déduits.

Lors de la cession de TIAP, le compte 462 est débité du prix de cession des TIAP, par le crédit :

- du compte 775, lorsque la cession est génératrice d'un profit ; simultanément, le compte 273 "Titres immobilisés de l'activité de portefeuille" est crédité par le débit du compte 775 ;
- du compte 675, lorsque la cession est génératrice d'une perte ; simultanément, le compte 273 est crédité par le débit du compte 675.

Lors de la cession de valeurs mobilières de placement, le compte 465 "Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement" est débité, par le crédit :

- du compte 767 "Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement", lorsque la cession est génératrice d'un profit ; simultanément, le compte 50 "Valeurs mobilières de placement" est crédité par le débit du compte 767 ;
- du compte 667 "Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement", lorsque la cession est génératrice d'une perte ; simultanément, le compte 50 "Valeurs mobilières de placement" est crédité par le débit du compte 667.

Le compte 464 "Dettes sur acquisitions de valeurs mobilières de placement" enregistre à son crédit le montant des dettes relatives à l'acquisition de valeurs mobilières de placement ; le compte 50 "Valeurs mobilières de placement" est débité en contrepartie.

Les opérations dont le solde peut être indifféremment soit débiteur, soit créditeur sont comptabilisées à des subdivisions ouvertes sous le compte 467 "Autres comptes débiteurs ou créditeurs".

La subdivision du compte 468 intitulée "Produits à recevoir" est débitée, notamment, des indemnités à recevoir consécutives à des sinistres ou litiges par le crédit des comptes de produits intéressés.

Art. 944-47

47 : Comptes transitoires ou d'attente

Les opérations qui ne peuvent pas être imputées de façon certaine à un compte déterminé au moment où elles sont enregistrées ou qui exigent une information complémentaire, sont inscrites provisoirement dans les subdivisions 471 à 473 "Comptes d'attente" du compte 47 "Comptes transitoires ou d'attente".

Ce procédé de comptabilisation ne sera utilisé qu'à titre exceptionnel. Toute opération portée au compte 47 sera imputée au compte définitif dans les moindres délais possibles.

Les comptes divisionnaires à prévoir, le cas échéant, à l'intérieur du compte 47 seront ouverts sous des intitulés précisant leur objet.

Les opérations inscrites dans ces comptes sont reclassées en fin d'exercice parmi les comptes figurant au modèle de bilan.

Le compte 4746 « Différence d'évaluation de jetons sur des passifs – ACTIF » est débité des pertes latentes liées à l'évaluation de dettes nées dans le cadre des émissions traitées à l'article 619-8 du présent règlement, ainsi que des dettes de restitution des jetons empruntés traitées à l'article 619-18.

Le compte 4747 « Différence d'évaluation de jetons sur des passifs – PASSIF » est crédité des profits latents liés à l'évaluation de dettes nées dans le cadre des émissions traitées à l'article 619-8 du présent règlement, ainsi que des dettes de restitution des jetons empruntés traitées à l'article 619-18.

Le compte 477 est crédité des gains latents constatés par le débit de comptes de créances ou de comptes de dettes, selon qu'elles correspondent à une augmentation des créances ou à une diminution des dettes.

Les différences de conversion, lorsqu'elles sont compensées par des contrats de couverture de change, sont enregistrées dans des subdivisions distinctes des comptes 476 et 477.

Les comptes 47861 -« Différences d'évaluation sur instruments financiers à terme – ACTIF » et 47871 « Différences d'évaluation sur instruments financiers à terme– PASSIF » enregistrent les différences d'évaluation en contrepartie du compte 521 « Instruments financiers à terme ». Ces comptes enregistrent également les gains ou pertes sur instruments de couverture en attente d'imputation en résultat de manière symétrique avec l'élément couvert.

Les comptes 47862 « Différences d'évaluation sur jetons détenus – ACTIF » et 47872 «Différences d'évaluation sur jetons détenus – PASSIF » enregistrent les différences d'évaluation en contrepartie des comptes 522 « jetons détenus », 523 « jetons auto-détenus » et 524 « jetons empruntés ». Ces comptes enregistrent également les gains ou pertes sur instruments de couverture « jetons » en attente d'imputation en résultat de manière symétrique avec l'élément couvert.

Art. 944-48

48 : Comptes de régularisation

En fin d'exercice, le compte 481 "Charges à répartir sur plusieurs exercices" enregistre à son débit les charges à répartir sur plusieurs exercices qui comprennent les frais d'émission des emprunts par le crédit du compte 79 "Transferts de charges". Il est crédité, à la clôture de chaque exercice, par le débit du compte 6812 "Dotations aux amortissements des charges d'exploitation à répartir" du montant de la quote-part des charges incomptes à cet exercice, également en ce qui concerne l'exercice de transfert.

Le compte 486 "Charges constatées d'avance" enregistre les charges qui correspondent à des achats de biens et de services dont la fourniture ou la prestation interviendra ultérieurement. Il est débité, en fin d'exercice, par le crédit des comptes de charges intéressés. Il est crédité, à l'ouverture de l'exercice

suivant, par le débit de ces mêmes comptes. Un autre procédé de comptabilisation consiste, lors de l'enregistrement initial de la facture, à affecter directement au compte de régularisation 486 la quote-part des charges se rapportant à un exercice ultérieur.

Le compte 487 "Produits constatés d'avance" enregistre les produits perçus ou comptabilisés avant que les prestations ou les fournitures les justifiant aient été effectuées ou fournies. Il est crédité, en fin d'exercice, par le débit des comptes de produits intéressés. Le compte 4871 « Produits constatés d'avance sur jetons émis » enregistre spécifiquement les montants représentatifs de prestations restant à réaliser ou de marchandises restant à livrer suite à une émission de jetons. Ces comptes sont débités, à l'ouverture de l'exercice suivant, par le crédit de ces mêmes comptes. Un autre procédé de comptabilisation consiste, lors de l'enregistrement initial de la facture ou de l'émission de jetons, à affecter directement au compte de régularisation 487 ou au compte 4871 la quote-part des produits se rapportant à un exercice ultérieur.

Les comptes 486 et 487 peuvent être subdivisés conformément à la nomenclature des classes 6 et 7. À la souscription, l'émetteur de bons de souscription d'obligations (BSO) enregistre au compte 487 la contrepartie de la valeur des bons. Lors de l'exercice des bons, les produits constatés d'avance sont rapportés au résultat sur la durée de l'emprunt obligataire. Lors de la péremption, le montant des bons non exercés est rapporté au résultat.

À la souscription, l'émetteur d'obligations avec bons de souscription d'obligations (OBSO) enregistre au compte 487 la différence entre le prix d'émission des obligations avec bons de souscription d'obligations et la valeur actuelle de l'emprunt obligataire. Lors de l'exercice des bons, les produits constatés d'avance sont rapportés au résultat sur la durée de l'emprunt. Lors de la péremption, le montant des bons non exercés est rapporté au résultat.

Le compte 488 "Comptes de répartition périodique des charges et des produits" enregistre les charges et les produits dont le montant peut être connu ou fixé d'avance avec une précision suffisante et qu'on décide de répartir par fractions égales entre les périodes comptables de l'exercice. Il s'agit du système de l'abonnement. En cours d'exercice, l'abonnement est modifié, s'il y a lieu, en plus ou en moins, de manière que le total des sommes inscrites au débit ou au crédit des comptes intéressés des classes 6 ou 7 soit égal, en fin d'exercice, au montant effectif de la charge ou du produit. Le compte 488 est soldé à la fin de l'exercice.

Art. 944-49

49 : Dépréciations des comptes de tiers

Ces comptes sont crédités, en fin d'exercice :

- par le débit du compte 6817 "Dotations pour dépréciations des actifs circulants" (autres que valeurs mobilières de placement) ;
- ou par le débit du compte 6876 "Dotations pour dépréciations exceptionnelles".

Lorsque la dépréciation est devenue, en tout ou partie sans objet, ou se révèle exagérée, ou lorsque se réalise le risque de non recouvrement couvert par la dépréciation, ces comptes sont débités :

- par le crédit du compte 7817 "Reprises sur dépréciations des actifs circulants" (autres que valeurs mobilières de placement) ;
- ou par le crédit du compte 7876 "Reprises sur dépréciations exceptionnelles".

Section 5 – Comptes financiers (Classe 5)

Art. 945-50

50 : valeurs mobilières de placement

Le compte 502 "Actions propres" est débité au moment du rachat par une société de ses propres actions, lorsque cette opération a explicitement pour objet soit la régularisation des cours de bourse, soit l'attribution des titres à ses salariés.

Les actions propres affectées spécifiquement à un plan sont inscrites au compte 502-1- « Actions destinées à être attribuées aux employés et affectées à des plans déterminés ». Elles font l'objet d'une provision au passif. Les actions propres affectées aux salariés mais non couvertes par une provision au passif et les actions propres rachetées pour régularisation des cours de bourse sont inscrites au compte 502-2 « Actions disponibles pour être attribuées aux employés ou pour régularisation des cours de bourse ».

Pour la détermination du résultat dégagé à l'occasion de la vente des actions rachetées, les titres les plus anciens sont réputés vendus les premiers (PEPS).

La différence existant entre le prix de vente et le coût des actions cédées déterminé par application de la règle PEPS est inscrite soit à une subdivision du compte 778 intitulée "Bonis provenant du rachat par l'entreprise d'actions et d'obligations émises par elle-même", soit à une subdivision du compte 678 intitulée "Malis provenant du rachat par l'entreprise d'actions et d'obligations émises par elle-même".

Les comptes 503 "Actions" et 504 "Autres titres conférant un droit de propriété" sont débités de la valeur d'acquisition des actions et autres titres conférant un droit de propriété, par le crédit d'un compte de tiers ou de disponibilités. Lors de la revente de ces actions, ou titres, ces comptes sont crédités du montant de la valeur comptable de ces actions ou titres, par le débit :

- du compte 767 "Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement", lorsque la cession des titres est génératrice d'un profit ; simultanément lors de la cession, le prix de cession est porté au crédit du compte 767 ;
- du compte 667 "Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement", lorsque la cession des titres est génératrice d'une perte ; simultanément lors de la cession, le prix de cession est porté au crédit du compte 667.

La valeur d'acquisition des titres conférant un droit de créance est inscrite dans les comptes 505 "Obligations et bons émis par la société et rachetés par elle", 506 "Obligations", 507 "Bons du Trésor et bons de caisse à court terme" et 508 "Autres valeurs mobilières et créances assimilées".

Les écritures comptables relatives aux opérations d'acquisition, d'annulation ou de cession d'actions sont applicables aux opérations similaires effectuées sur des obligations.

L'acquéreur ou le souscripteur de bons de souscription enregistre la valeur des bons dans le compte 50 "Valeurs mobilières de placement".

Le compte 509 "Versements restant à effectuer sur valeurs mobilières de placement non libérées" est crédité du montant des versements restant à effectuer sur les valeurs mobilières de placement non libérées par le débit des subdivisions concernées du compte 50.

Art. 945-51

51 : Banques, établissements financiers et assimilés

Le compte 511 "Valeurs à l'encaissement" est débité du montant des coupons échus à encaisser, des chèques et des effets remis à l'encaissement ainsi que des effets remis à l'escompte, par le crédit des comptes intéressés.

Pour chaque compte bancaire dont elle est titulaire, l'entité utilise une subdivision distincte du compte 512 "Banques". Aucune compensation ne peut être opérée entre les comptes à solde créditeur et les comptes à solde débiteur.

Les effets financiers créés en représentation des crédits consentis à l'entité, dans le cadre d'opérations de mobilisation de créances commerciales (CMCC) ou de mobilisation de créances nées à l'étranger, sont comptabilisés à des subdivisions du compte 519 "Concours bancaires courants". Les intérêts courus liés à ces moyens de financement sont inscrits dans une subdivision du compte 519.

Art. 945-52

52 : Instruments financiers à terme et jetons détenus

Le compte 521 «Instruments-financiers à terme » est utilisé pour comptabiliser les opérations mentionnées à la section 8 du chapitre II du titre VI du livre II du présent règlement

Le compte 522 « jetons détenus » est utilisé pour comptabiliser les opérations mentionnées à l'article 619-12.

Le compte 523 « jetons-auto détenus » est utilisé pour comptabiliser les opérations mentionnées à l'article 619-14.

Le compte 524 « jetons empruntés » est utilisé pour comptabiliser les opérations mentionnées à l'article 619-18.

Lors de la revente des jetons concernés, les comptes 522 "jetons détenus", 523 "jetons auto-détenus" et 524 « jetons empruntés » sont crédités du montant de la valeur comptable de ces jetons, par le débit :

- du compte 7661 "Produits nets sur cessions de jetons ", lorsque la cession de jetons est génératrice d'un profit ; simultanément lors de la cession, le prix de cession est porté au crédit du compte 7661 ;
- du compte 6661 "Charges nettes sur cessions de jetons ", lorsque la cession de jetons est génératrice d'une perte ; simultanément lors de la cession, le prix de cession est porté au crédit du compte 6661.

Art. 945-53

53 : Caisse

Le compte 53 "Caisse" est débité du montant des espèces encaissées par l'entité. Il est crédité du montant des espèces décaissées. Son solde est soit débiteur soit nul.

Art. 945-54

54 : Régies d'avances et accréditifs

Le compte 54 "Régies d'avances et accréditifs" enregistre, le cas échéant, les écritures relatives aux fonds gérés par les régisseurs ou les comptables subordonnés et aux accréditifs ouverts dans les banques au nom d'un tiers ou d'un agent de l'entité.

Ce compte est débité du montant des fonds remis aux régisseurs et aux titulaires d'accréditifs par le crédit d'un compte de trésorerie. Il est crédité :

- du montant des dépenses effectuées pour le compte de l'entité par le débit d'un compte de tiers ou de charges ;
- du montant des versements de fonds avancés, par le débit d'un compte de trésorerie.

Art. 945-58

58 : Virements internes

Les comptes 58 "Virements internes" sont des comptes de passage utilisés pour la comptabilisation pratique d'opérations au terme desquelles ils sont soldés.

Ces comptes sont notamment destinés à permettre la centralisation, sans risque de double emploi :

- des virements de fonds d'un compte de caisse ou de banque à un autre compte de banque ou de caisse ;
- et, plus généralement, de toute opération faisant l'objet d'un enregistrement dans plusieurs journaux auxiliaires.

Art. 945-59

59 : Dépréciations des comptes financiers

Le compte 590 "Dépréciations des valeurs mobilières de placement" est crédité du montant des dépréciations financières des valeurs mobilières de placement par le débit d'une subdivision du compte 6866 intitulée "Dotations pour dépréciations des valeurs mobilières de placement".

Ce compte est débité par le crédit d'une subdivision du compte 7866 intitulée "Reprises sur dépréciations des valeurs mobilières de placement", lorsque la dépréciation s'avère, en tout ou partie, sans objet.

À la date de cession des valeurs mobilières de placement, en principe, la dépréciation antérieurement constituée est soldée par le crédit du compte 7866.

Section 6 – Comptes de charges (Classe 6)

Art. 946

Les charges d'exploitation normale et courante sont enregistrées sous les comptes 60 "Achats", 61/62 "Autres charges externes", 63 "Impôts, taxes et versements assimilés", 64 "Charges de personnel" et 65 "Autres charges de gestion courante".

Les charges rattachées à la gestion financière figurent sous le compte 66 "Charges financières".

Les charges relatives à des opérations exceptionnelles sont inscrites sous le compte 67 "Charges exceptionnelles".

Le compte 68 "Dotations aux amortissements et aux provisions" comporte des subdivisions distinguant les charges calculées d'exploitation, financières ou exceptionnelles.

Le compte 69 "Participation des salariés - Impôts sur les bénéfices et assimilés" enregistre les charges de la participation des salariés aux résultats et les impôts sur les bénéfices.

Les charges de la classe 6 sont enregistrées hors taxes récupérables.

Les comptes 60 à 69 n'enregistrent pas les montants affectés à des investissements ou à des placements qui sont à inscrire directement dans les comptes 20 "Immobilisations incorporelles", 21 "Immobilisations corporelles", 23 "Immobilisations en cours", 26 "Participations et créances rattachées à des participations", 27 "Autres immobilisations financières" et 50 "Valeurs mobilières de placement".

À titre dérogatoire, si les entités ne sont pas en mesure de faire de telles distinctions au moment même où elles passent leurs écritures, soit qu'elles ne connaissent pas, alors, le caractère des sommes à enregistrer, soit qu'elles ignorent encore l'affectation qui sera donnée à ces sommes, l'affectation des

dépenses à réimputer sera effectuée, en fin d'exercice, en les inscrivant, selon leur affectation et leur nature :

- ou au débit d'un compte de bilan par le crédit du compte 72 "Production immobilisée" ou par le crédit des subdivisions du compte 79 "Transferts de charges" ;
- ou au débit d'un autre compte de charges par le crédit des subdivisions intéressées du compte 79 "Transferts de charges".

Les différentes charges sont enregistrées aux comptes de la classe 6 même lorsqu'elles sont déjà couvertes par des provisions. Les provisions antérieurement constituées sont annulées par le crédit du compte 78 "Reprises sur amortissements et provisions".

Art. 946-60

60 : Achats sauf 603

Comme les stocks, les achats sont classés en fonction d'une nomenclature propre à l'entité dont les modalités d'établissement et la compatibilité avec la nomenclature officielle des biens et services sont identiques à celles déjà énoncées à l'occasion du fonctionnement des comptes de la classe 3 (stocks et en-cours).

Les biens dont la destination est indéterminée à l'entrée dans le patrimoine de l'entité sont enregistrés comme s'il s'agissait de biens destinés à être vendus. Leur affectation éventuelle en immobilisation s'effectuera ultérieurement. Elle sera irréversible.

Les achats sont inscrits au débit des comptes 601 "Achats stockés - Matières premières (et fournitures)", 602 "Achats stockés - Autres approvisionnements", 604 "Achats d'études et prestations de services", 605 "Achats de matériel, équipements et travaux", 606 "Achats non stockés de matières et fournitures" et 607 "Achats de marchandises" au prix d'achat, droits de douane inclus.

Des subdivisions des comptes d'achat peuvent être ouvertes pour identifier :

- les achats en France et à l'étranger ;
- les achats faits par l'entité auprès d'entités liées ou avec lesquelles elle a un lien de participation.

Les escomptes de règlement sont comptabilisés au crédit du compte 765 "Escomptes obtenus".

Les entités ont la faculté de comptabiliser directement les frais accessoires d'achat payés à des tiers, par exemple les transports, les commissions et les assurances à l'un des comptes d'achats 601 à 607 et non aux comptes de charges par nature, lorsque ces charges peuvent être affectées de façon certaine à telle ou telle catégorie de marchandises ou d'approvisionnements.

Pour permettre aux entités de fournir plus facilement le détail des frais accessoires incorporés aux achats de l'exercice, le compte 608 peut être utilisé pour regrouper ces frais par catégorie tout en maintenant dans des subdivisions de ce compte leur classement par nature.

Lorsque l'entité a reçu les marchandises ou les approvisionnements sans la facture correspondante, il convient de débiter les comptes d'achats susvisés par le crédit du compte 408 "Fournisseurs - Factures non parvenues".

Les biens et services sous-traités qui s'intègrent directement dans le cycle de production de l'entité sont inscrits dans ses achats au débit des comptes :

- 604 "Achats d'études et de prestations de services" ;
- 605 "Achats de matériels, équipements et travaux".

Le compte 606 regroupe tous les achats non stockables, par exemple l'eau et l'énergie, ou non stockés par l'entité tels que ceux afférents à des fournitures qui ne passent pas par un compte de magasin, et dont les existants neufs, en fin d'exercice, sont inscrits au débit du compte 486 "Charges constatées d'avance".

Le compte 609 "Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats" enregistre à son crédit les rabais, remises et ristournes sur achats obtenus des fournisseurs et dont le montant, non déduit des factures d'achats, n'est connu que postérieurement à la comptabilisation de ces factures.

Art. 946-603

603 : Variation des stocks

Le compte 603 "Variation des stocks" est réservé à l'enregistrement des variations de stocks d'approvisionnements et de marchandises.

Les soldes des subdivisions 6031 "Variation des stocks de matières premières (et fournitures)", 6032 "Variation des stocks des autres approvisionnements" et 6037 "Variation des stocks de marchandises" du compte 603 représentent la différence existant entre la valeur des stocks d'approvisionnements et de marchandises à la clôture de l'exercice et la valeur desdits stocks à la clôture de l'exercice précédent, c'est-à-dire la différence de valeur entre le stock final, dit stock de sortie, et le stock initial, dit stock d'entrée, compte non tenu des dépréciations.

Ces comptes de variation des stocks sont débités, pour les éléments qui les concernent, de la valeur du stock initial et crédités de la valeur du stock final. En conséquence, le solde du compte 603 représente la variation globale de la valeur du stock entre le début et la fin de l'exercice.

Les soldes des comptes 6037 d'une part, 6031 et 6032 d'autre part, peuvent être créditeurs ou débiteurs. Ils figurent dans le modèle de compte de résultat comme comptes correcteurs en moins ou en plus des achats de marchandises d'une part, des approvisionnements d'autre part.

Art. 946-61/62

61/62 : Autres charges externes

Sont comptabilisées dans les comptes 61/62 les charges externes, autres que les achats, en provenance des tiers. Néanmoins, les redevances dues pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, solutions informatiques, droits et valeurs similaires sont inscrites au débit du compte 65 "Autres charges de gestion courante".

61. Services extérieurs.

62. Autres services extérieurs.

Sont enregistrés au débit du compte 611 "Sous-traitance générale" les factures de sous-traitance autres que celles inscrites au débit des comptes 604 "Achats d'études et prestations" et 605 "Achats de matériel, équipements et travaux".

Sont enregistrés au compte 612 "Redevances de crédit-bail" les factures de redevances ou de loyers concernant l'utilisation de biens en crédit-bail.

Les rémunérations d'affacturage inscrites au compte 622 "Rémunérations d'intermédiaires et honoraires", à la subdivision 6225 "Rémunérations d'affacturage", comprennent :

- la commission d'affacturage, qui constitue le paiement des services de gestion comptable, de recouvrement et de garantie de bonne fin ;

- la commission de financement, qui représente le coût du financement anticipé, si exceptionnellement elle n'a pas été enregistrée au compte 66 "Charges financières".

Les comptes 619 "Rabais, remises et ristournes obtenus sur services extérieurs" et 629 "Rabais, remises et ristournes obtenus sur autres services extérieurs" enregistrent les rabais, remises et ristournes sur services extérieurs dans les conditions déjà définies pour le compte 609 "Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats".

Art. 946-63

63 : Impôts, taxes et versements assimilés

Les impôts sur les bénéfices ne sont pas comptabilisés sous ce compte. Ils sont inscrits au compte 695 "Impôts sur les bénéfices".

Les versements au Trésor à effectuer au titre des taxes et participations assises sur les salaires sont enregistrés au débit du compte 631 "Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (administration des impôts)" aux diverses subdivisions concernées, intitulées :

- Taxe sur les salaires ;
- Taxe d'apprentissage ;
- Participation des employeurs à la formation professionnelle continue ;
- Cotisation pour défaut d'investissement obligatoire dans la construction.

La contrepartie figure au crédit du compte 447 "Autres impôts, taxes et versements assimilés".

Lorsque le montant des dépenses libératoires, acquittées ou dues à l'inventaire, est inférieur au montant de la taxe ou de la participation obligatoire, l'entité inscrit le montant du versement restant à effectuer au Trésor au crédit du compte 447 ou de la subdivision du compte 448 intitulée "État - Charges à payer" par le débit du compte 631.

Les versements à fonds perdus ou subventions au titre des taxes et participations assises sur les salaires sont enregistrés au débit du compte 633 "Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (autres organismes)" aux diverses subdivisions concernées, intitulées :

- Participation des employeurs à l'effort de construction lorsqu'il s'agit de versements à fonds perdus ;
- Participation des employeurs à la formation professionnelle continue lorsque les dépenses sont libératoires ;
- Versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage.

Les autres dépenses ayant le caractère de charges figurent dans les comptes de charges concernés de la classe 6.

Lorsque la législation permet d'imputer à titre de dépenses libératoires les dépenses restant dues à la fin de l'exercice, ces dernières sont comptabilisées au débit des comptes d'actif ou des comptes de charges concernés par le crédit des comptes de tiers intéressés.

Art. 946-64

64 : Charges de personnel

Sont inscrites au compte 641 "Rémunérations du personnel" toutes les rémunérations du personnel, y compris les rémunérations allouées aux gérants majoritaires et aux administrateurs de société.

Les entreprises individuelles peuvent enregistrer au compte 644 "Rémunération du travail de l'exploitant" les rémunérations de l'exploitant et de sa famille lorsqu'aucune autre rémunération ne

constitue la contrepartie du travail fourni. Elles indiquent le mode de calcul retenu pour la fixation de cette rémunération et le montant du bénéfice comptable avant déduction de la rémunération de l'exploitant.

Art. 946-65

65 : Autres charges de gestion courante

Les pertes sur créances irrécouvrables qui présentent un caractère habituel eu égard notamment à la nature de l'activité ou au volume des affaires traitées sont enregistrées au débit du compte 654 "Pertes sur créances irrécouvrables".

Le compte 655 "Quote-parts de résultat sur opérations faites en commun" enregistre à son débit :

- la quote-part de résultat sur opérations faites en commun qui représente pour l'entité non gérante sa participation aux pertes. En contrepartie, le compte 458 "Associés - Opérations faites en commun et en GIE" est crédité ;
- la quote-part de résultat sur opérations faites en commun qui représente pour l'entité gérante le montant des bénéfices répartis aux associés non gérants. En contrepartie, le compte 458 est crédité.

Les pertes de change sur créances et dettes commerciales sont enregistrées au débit du compte 656 - Pertes de change sur créances et dettes commerciales.

Art. 946-66

66 : Charges financières

Des subdivisions du compte 661 "Charges d'intérêts" permettent d'identifier notamment les intérêts des emprunts et dettes assimilées concernant les entités liées.

Le compte 665 "Escomptes accordés" est débité du montant des escomptes accordés par l'entité à ses clients par le crédit du compte 411 "Clients" ou d'un compte de trésorerie.

Le compte 666 - Pertes de change financières - enregistre à son débit les pertes de change sur des opérations de nature financière supportées par l'entité au cours de l'exercice.

Le compte 667 "Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement" est débité de la valeur brute des valeurs mobilières de placement cédées. Il est crédité du prix de cession de ces valeurs mobilières de placement.

Art. 946-67

67 : Charges exceptionnelles

Les charges exceptionnelles sont inscrites au débit :

- du compte 671 "Charges exceptionnelles sur opérations de gestion" lorsqu'elles concernent des opérations de gestion ;
- des comptes 675 "Valeurs comptables des éléments d'actif cédés" et 678 "Autres charges exceptionnelles" lorsqu'elles concernent des opérations en capital.

Le compte 675 est débité du montant de la valeur brute, le cas échéant diminuée des amortissements, des éléments d'actif cédés par le crédit du compte d'actif intéressé sauf s'il s'agit de TIAP ou de valeurs mobilières de placement.

Le compte 675 est débité de la valeur brute des TIAP cédés lorsque la cession est génératrice d'une perte. Il est alors crédité du prix de cession de ces titres.

La valeur brute des valeurs mobilières de placement cédées est virée au débit du compte 667 "Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement" ou 767 "Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement" selon que la cession est génératrice d'une perte ou d'un profit.

En cours de période, les entités peuvent utiliser le compte 672 pour enregistrer les charges sur exercices antérieurs à condition de les répartir au moins en fin d'exercice entre les charges d'exploitation et les charges exceptionnelles en fonction de leur nature.

Art. 946-68

68 : Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions

Les comptes 681 "Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions - Charges d'exploitation", 686 "Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions - Charges financières" et 687 "Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions - Charges exceptionnelles" sont débités du montant respectif des dotations de l'exercice aux amortissements et aux provisions par le crédit des subdivisions, des comptes d'amortissements et de provisions concernés.

Les amortissements dérogatoires comptabilisés dans l'exercice sont inscrits au débit du compte 6872 "Dotations aux provisions réglementées (immobilisations)".

Art. 946-69

69 : Participation des salariés - impôts sur les bénéfices et assimilés

Le compte 691 "Participation des salariés aux résultats" fonctionne de la façon suivante.

À la clôture de l'exercice au titre duquel les droits des salariés sont nés, la participation est inscrite au crédit du compte 4284 "Dettes provisionnées pour participation des salariés aux résultats", par le débit du compte 691 "Participation des salariés aux résultats".

Lorsque le montant de la participation a été approuvé par l'assemblée générale des actionnaires, ou à la date de validité du contrat si elle est postérieure à celle de l'assemblée générale, la dette envers les salariés est constatée en tant que réserve spéciale au crédit du compte 424 "Participation des salariés aux résultats" :

- soit par le débit du compte 428 "Personnel - Charges à payer et produits à recevoir". Les ajustements nécessaires sont effectués par le débit ou le crédit d'une subdivision particulière du compte 691 ;
- soit par le débit du compte 691 pour le montant total de la participation, lorsqu'on a procédé à la contre-passation de la dette provisionnée au titre de l'exercice précédent.

Le compte 695 "Impôts sur les bénéfices" enregistre à son débit le montant dû au titre des bénéfices imposables en France et à l'étranger. Des subdivisions permettent, le cas échéant, d'identifier les rappels et dégrèvements d'impôts concernant les bénéfices taxables des exercices antérieurs.

Le compte 696 "Suppléments d'impôt sur les sociétés à payer liés aux distributions" enregistre le supplément d'impôt sur les sociétés dû en raison des distributions.

Le compte 698 "Intégration fiscale" enregistre les charges ou produits afférents à l'application du régime d'intégration fiscale. Les charges sont comptabilisées au compte 6981 "Intégration fiscale - Charges" et les produits au compte 6989 "Intégration fiscale - Produits".

Le crédit du compte 699 "Produits - Report en arrière des déficits" enregistre le produit résultant du report en arrière des déficits.

Section 7 – Comptes de produits (Classe 7)

Art. 947

Les produits d'exploitation normale et courante sont enregistrés dans les comptes 70 "Ventes de produits fabriqués, prestations de services, marchandises", 71 "Production stockée (ou déstockage)", 72 "Production immobilisée", 73 "Produits nets partiels sur opérations à long terme", 74 "Subventions d'exploitation" et 75 "Autres produits de gestion courante".

Les produits liés à la gestion financière sont enregistrés dans le compte 76 "Produits financiers".

Les produits relatifs à des opérations exceptionnelles sont enregistrés dans le compte 77 "Produits exceptionnels".

Les reprises sur amortissements, dépréciations et provisions sont enregistrées dans le compte 78 "Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions" en distinguant les reprises sur charges calculées d'exploitation, financières ou exceptionnelles.

Les transferts de charges sont enregistrés dans le compte 79 "Transfert de charges".

Les produits de la classe 7 sont enregistrés hors taxes collectées. Par exception, les entités, qui enregistrent leurs produits TVA comprise, rétablissent a posteriori leur montant hors taxe collectée en débitant globalement, pour chaque période d'imposition, les comptes de la classe 7 concernés par le crédit du compte 4457 "Taxes sur le chiffre d'affaires collectées par l'entreprise".

Art. 947-70

70 : Ventes de produits fabriqués, prestations de services, marchandises

Comme les stocks, les ventes sont classées en fonction d'une nomenclature propre à l'entité dont les modalités d'établissement et la compatibilité avec la nomenclature officielle des biens et services sont identiques à celles déjà énoncées à l'occasion du fonctionnement des comptes de la classe 3 (stocks et en-cours).

Des subdivisions des comptes de ventes peuvent être ouvertes pour identifier :

- les ventes en France et à l'étranger ;
- les ventes faites par l'entité à des entités liées ou avec lesquelles elle a un lien de participation ;
- les cessions à prix coûtant.

Les montants des ventes, des prestations de services, des produits afférents aux activités annexes sont enregistrés au crédit des comptes 701 "Ventes de produits finis", 702 "Ventes de produits intermédiaires", 703 "Ventes de produits résiduels", 704 "Travaux", 705 "Études", 706 "Prestations de services", 707 "Ventes de marchandises" et 708 "Produits des activités annexes".

Les rabais, remises et ristournes accordés hors facture ou qui ne sont pas rattachables à une vente déterminée sont portés au débit du compte 709 "Rabais, remises et ristournes accordés par l'entreprise".

Même lorsqu'ils sont déduits sur la facture de vente, les escomptes de règlement sont comptabilisés au débit du compte 665 "Escomptes accordés".

Art. 947-71

71 : Production stockée (ou déstockage)

Les subdivisions 7133 "Variation des en-cours de production de biens", 7134 "Variation des en-cours de production de services" et 7135 "Variation des stocks de produits" du compte 713 "Variation des stocks (en-cours de production, produits)" représentent la différence existante entre la valeur de la production stockée à la clôture de l'exercice et la valeur de la production stockée à la clôture de l'exercice précédent, compte non tenu des dépréciations.

Ces comptes de variation de stocks sont débités, pour les éléments qui les concernent, de la valeur de la production stockée initiale et crédités de la valeur de la production stockée finale. En conséquence, le solde du compte 71 "Production stockée (ou déstockage)" représente la variation globale de la valeur de la production stockée entre le début et la fin de l'exercice. Il peut être créditeur ou débiteur.

Art. 947-72

72 : Production immobilisée

Le compte 72 "Production immobilisée" enregistre le coût des travaux faits par l'entité pour elle-même. Il est crédité soit par le débit du compte 23 "Immobilisations en cours" du coût de production des immobilisations créées par les moyens propres de l'entité au fur et à mesure de la progression des travaux, soit directement par le débit des comptes d'immobilisations intéressés si le transit par le compte 23 ne s'avère pas nécessaire.

Art. 947-74

74 : Subventions d'exploitation

Le compte 74 "Subventions d'exploitation" est crédité du montant des subventions d'exploitation acquises à l'entité par le débit du compte de tiers ou de trésorerie intéressé.

Art. 947-75

75 : Autres produits de gestion courante

Les redevances acquises pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, solutions informatiques, droits et valeurs similaires sont comptabilisées au compte 751 "Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, solutions informatiques, droits et valeurs similaires".

Le compte 754 "Ristournes perçues des coopératives (provenant des excédents)" enregistre la quote-part des excédents répartis entre les associés coopérateurs au prorata des opérations traitées. Elle est comptabilisée à la date de la décision de l'assemblée générale des associés ayant statué sur la répartition du résultat.

Le compte 755 "Quote-parts de résultat sur opérations faites en commun" enregistre à son crédit :

- la quote-part de résultat sur opérations faites en commun qui représente pour l'entité non gérante sa participation aux bénéfices. En contrepartie, le compte 458 "Associés - Opérations faites en commun et en GIE" est débité ;
- la quote-part de résultat sur opérations faites en commun qui représente pour l'entité gérante le montant des pertes mises à la charge des associés non gérants. En contrepartie, le compte 458 est débité.

Les gains de change sur créances et dettes commerciales sont enregistrées au crédit du compte 756 - Gains de change sur créances et dettes commerciales.

Art. 947-76

76 : Produits financiers

Des subdivisions des comptes 761 "Produits de participations", 762 "Produits des autres immobilisations financières" et éventuellement 763 "Revenus des autres créances" permettent d'identifier les produits

concernant des entités liées et provenant de participations ou d'autres immobilisations financières et éventuellement d'autres créances.

Dans la subdivision "Revenus sur autres formes de participation" du compte 761, est enregistrée la part de résultat bénéficiaire d'un GIE au cours de l'exercice de distribution.

Dans la subdivision 7638 "Revenus sur créances diverses", sont comptabilisés les produits provenant des intérêts courus relatifs à la créance sur l'État résultant de la suppression du décalage d'un mois.

Le compte 765 "Escomptes obtenus" est crédité du montant des escomptes obtenus par l'entité de ses fournisseurs par le débit du compte de tiers intéressé ou d'un compte de trésorerie.

Le compte 766 - Gains de change financiers - est crédité des gains de change sur des opérations de nature financière réalisées par l'entité au cours de l'exercice.

Le compte 767 "Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement" est débité de la valeur brute des valeurs mobilières de placement cédées. Il est crédité du prix de cession de ces valeurs mobilières de placement.

Le compte 768 "Autres produits financiers" enregistre, le cas échéant, les revenus tirés des comptes en banque.

Art. 947-77

77 : Produits exceptionnels

Les produits exceptionnels sont inscrits au crédit :

- du compte 771 "Produits exceptionnels sur opérations de gestion" lorsqu'ils concernent des opérations de gestion ;
- des comptes 775 "Produits des cessions d'éléments d'actifs", 777 "Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice" et 778 "Autres produits exceptionnels" lorsqu'ils concernent les opérations en capital.

Le compte 775 est crédité du prix des cessions d'éléments d'actifs cédés par le débit du compte de tiers ou de trésorerie intéressé sauf s'il s'agit de TIAP ou de valeurs mobilières de placement.

Le compte 775 est crédité du prix de cession des TIAP lorsque la cession est génératrice d'un profit. Il est alors débité de la valeur brute de ces titres.

Le prix de cession des valeurs mobilières de placement cédées est viré au crédit du compte 767 "Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement" ou 667 "Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement" selon que la cession est génératrice d'un profit ou d'une perte.

Le compte 777 "Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice" enregistre, à son crédit, le montant des subventions d'investissement virées au résultat de l'exercice par le débit du compte 139 "Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat".

En cours de période, les entités peuvent utiliser le compte 772 pour enregistrer les produits sur exercices antérieurs à condition de les répartir au moins en fin d'exercice entre les produits d'exploitation et les produits exceptionnels en fonction de leur nature.

Art. 947-78

78 : Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions

Les comptes 781 "Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions (à inscrire dans les produits d'exploitation)", 786 "Reprises sur dépréciations et provisions (à inscrire en produits financiers)" et 787 "Reprises sur dépréciations et provisions (à inscrire en produits exceptionnels)" sont crédités du montant respectif des reprises sur amortissements, dépréciations et provisions par le débit des subdivisions des comptes d'amortissements, de dépréciations et des provisions concernés.

Les amortissements dérogatoires sont réintégrés dans le résultat, en fonction de la durée de vie des immobilisations concernées, par le crédit du compte 7872 "Reprises sur provisions réglementées (immobilisations)".

Lorsque la charge effective est inférieure à la dépréciation ou la provision, ces comptes peuvent être subdivisés de façon à permettre de distinguer les reprises qui correspondent aux excédents de dépréciations ou de provisions.

Art. 947-79

79 : Transferts de charges

Le compte 79 "Transferts de charges" enregistre les charges d'exploitation, financières et exceptionnelles à transférer soit à un compte de bilan, autre que les comptes d'immobilisations, soit à un autre compte de charges.

Section 8 – Comptes spéciaux (Classe 8)

Art. 948-80

80 : Engagements

Les comptes d'engagements enregistrent des droits et obligations susceptibles de modifier le montant ou la consistance du patrimoine de l'entité. Les effets des droits et obligations sur le montant ou la consistance du patrimoine sont subordonnés à la réalisation de conditions ou d'opérations ultérieures.

Les subdivisions du compte 80 fournissent le détail par nature des divers engagements.

Les comptes 801 et 802 enregistrent respectivement la situation éventuellement débitrice et créditrice de l'entité vis-à-vis des tiers.

801. Engagements donnés par l'entité

8011. Avals, cautions, garanties

8014. Effets circulant sous l'endos de l'entité

8016. Redevances crédit-bail restant à courir

80161. Crédit-bail mobilier

80165. Crédit-bail immobilier

8018. Autres engagements donnés

Sont mentionnés dans les autres engagements donnés les apports à un GIE non évalués

802. Engagements reçus par l'entité

8021. Avals, cautions, garanties

8024. Créances escomptées non échues

8026. Engagements reçus pour utilisation en crédit-bail

80261. Crédit-bail mobilier

80265. Crédit-bail immobilier

8028. Autres engagements reçus

En ce qui concerne les effets, à la date de l'escompte, la comptabilité des engagements enregistre :

- au débit du compte 8024 le montant des créances escomptées non échues ;
- au crédit du compte 8014 le montant des effets circulant sous l'endos de l'entité correspondant au financement obtenu.

Les écritures d'annulation des engagements sont passées à une date postérieure à celle de l'échéance des effets, après l'expiration des délais de recours.

En cas de renvoi de l'effet par l'établissement de crédit pour non-paiement ou toute autre cause, notamment réclamation, refus d'acceptation ou irrégularité de l'effet, le remboursement du crédit d'escompte entraîne la contre-passation des écritures d'engagements afférentes à l'effet retourné.

Des comptes de contrepartie sont ouverts dans le compte 809.

809. Contrepartie des engagements

8091. Contrepartie 801

8092. Contrepartie 802

Art. 948-88

88 : Résultat en instance d'affectation

Le compte 88 "Résultat en instance d'affectation" peut être utilisé par l'entité pour l'affectation du résultat de l'exercice précédent.

Art. 948-89

89 : Bilan

Les comptes 890 « Bilan d'ouverture » et 891 « Bilan de clôture » peuvent être utilisés pour la réouverture et la clôture des comptes de l'exercice.