



**RÉPUBLIQUE
FRANÇAISE**

*Liberté
Égalité
Fraternité*



**AUTORITÉ
DES NORMES COMPTABLES**

REGLEMENT ANC N° 2014-03

RELATIF AU PLAN COMPTABLE GENERAL

VERSION CONSOLIDEE

AU 1^{ER} JANVIER 2026

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

Sous-section 1 – Image fidèle.....10

Sous-section 2 – Comparabilité et continuité d’activité10

Sous-section 3 – Régularité et sincérité10

Sous-section 4 – Prudence10

Sous-section 5 – Permanence des méthodes.....10

Section 2 – Méthodes comptables, changements de méthodes comptables, estimations comptables, changements d’estimation et corrections d’erreurs 11

Sous-section 1 – Méthodes comptables et changements de méthodes comptables..11

Sous-section 2 – Changements d’estimation.....12

Sous-section 3 – Corrections d’erreurs.....12

TITRE II – L’ACTIF13

CHAPITRE I – ACTIFS NON FINANCIERS 13

Section 1 – Définitions..... 13

Sous-section 1 – Actifs incorporels13

Sous-section 2 – Actifs corporels.....13

Sous-section 3 – Stocks.....13

Sous-section 4 – Charges constatées d’avance13

Section 2 – Conditions d’inscription à l’actif 14

Sous-section 1 – Conditions générales.....14

Sous-section 2 – Dispositions particulières15

Section 3 – Evaluation des actifs à la date d’entrée dans le patrimoine..... 16

Sous-section 1 – Dispositions générales.....16

Sous-section 2 – Coût d’entrée des immobilisations corporelles.....17

Sous-section 3 – Coût d’entrée des immobilisations incorporelles19

Sous-section 4 – Coût d’entrée des stocks.....20

Section 4 – Evaluation des actifs postérieurement à leur date d’entrée 22

Sous-section 1 – Définitions et principes22

Sous-section 2 – Comptabilisation des immobilisations décomposables24

Sous-section 3 – Modalités d’évaluation des amortissements des immobilisations corporelles et incorporelles24

Sous-section 4 – Evaluation et dépréciation des stocks.....26

Sous-section 5 – Modalités d’évaluation applicables aux actifs autres que les immobilisations incorporelles, corporelles et stocks27

<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 IBIS – AUTRES FONDS PROPRES	32
Section 1 – Composition	32
Section 2 – Fonds non remboursables	33
Section 3 – Avances conditionnées	33
CHAPITRE II – PASSIFS	34
Section 1 - Définition des passifs	34
Section 2 – Comptabilisation des passifs.....	35
<i>Sous-section 1 – Critères de première comptabilisation</i>	35
<i>Sous-section 2 – Applications</i>	35
Section 3 – Evaluation des passifs	36
<i>Sous-section 1 – Evaluation des passifs à la date d’entrée</i>	36
<i>Sous-section 2 – Evaluation des passifs postérieurement à leur date d’entrée</i>	37
Section 4 – Pensions, retraites et versements similaires	37
TITRE IV – ACTIFS ET PASSIFS DONT LA VALEUR DEPEND DES FLUCTUATIONS DES MONNAIES ETRANGERES	38
CHAPITRE I – REGLE GENERALE	38
CHAPITRE II – REGLES SPECIFIQUES	38
TITRE V – CHARGES ET PRODUITS	41
CHAPITRE I – DEFINITIONS	41
Section 1 – Charges	41
Section 2 – Produits.....	41
Section 3 – Résultat.....	42
Section 4 – Impôts et taxes.....	43
Section 5 – Impôts sur les résultats.....	43
Livre II : modalités particulières d’application des principes généraux...	44

TITRE VI – DISPOSITIONS ET OPERATIONS DE NATURE SPECIFIQUE	44
CHAPITRE I – DISPOSITIONS DE NATURE SPECIFIQUE.....	44
Section 1 – Solutions informatiques	44
Section 2 – (<i>Abrogé</i>).....	45
Section 3 – Indemnités de mutations versées par les sociétés à objet sportif.....	45
Sous-section 1 – Définition et conditions de comptabilisation	45
Sous-section 2 – Echanges de joueurs.....	46
Sous-section 3 – Amortissement	46
Sous-section 4 – Modalités de dépréciation	46
Sous-section 5 – Indemnités de mutation reçues.....	47
Section 4 – Formation professionnelle et apprentissage	47
Section 5 – Quotas d’émission de gaz à effet de serre et unités assimilées.....	48
Sous-section 1 – Comptabilisation des quotas d’émission de gaz à effet de serre.....	48
Sous-section 2 – Comptabilisation dans le cadre du modèle économique « production »	48
Sous-section 3 – Comptabilisation dans le cadre du modèle économique « négoce »	50
Sous-section 4 – Comptabilisation de l’amende.....	50
Sous-section 5 - Comptabilisation des unités autres que les quotas d’émission de gaz à effet de serre	50
Sous-section 6 - Suivi des quotas et des autres unités en comptabilité matière.....	51
Section 6 – Certificats d’économies d’énergie	51
Sous-section 1 – Nature et fait générateur des obligations d’économies d’énergie.....	51
Sous-section 2 - Nature et objectifs de détention des certificats d’économies d’énergie.....	51
Sous-section 3 - Modèle économique « Economies d’énergie » (réservé aux « obligés »)	52
Sous-section 4 – Modèle économique « Négoce » (applicable aux « obligés » et aux « éligibles »)	53
Sous-section 5 – Comptabilisation des incitations financières reçues dans le cadre de dispositifs des économies d’énergie	54
Section 7 – Terrains de carrières et redevances de fortage	54
Sous-section 1 – Champ d’application.....	54
Sous-section 2 – Comptabilisation des terrains de carrières	54
Sous-section 3 – Comptabilisation des redevances de fortage.....	55
Sous-section 4 – Comptabilisation des coûts de production des matériaux extraits.....	55
Section 8 – Activités agricoles.....	55
Sous-section 1 – Droits au paiement de base	55
Sous-section 2 - Méthodes applicables à certains actifs agricoles.....	56
Sous-section 3 – Contrats d’entraide	57
Section 9 – Jetons émis et détenus.....	57
Sous-section 1 – Définition	57
Sous-section 2 - Comptabilisation chez l’émetteur de jetons	57
Sous-section 3 - Comptabilisation des jetons détenus	59
Sous-section 4 - Traitement des jetons attribués gratuitement ou à des conditions de souscription préférentielles	60
Sous-section 5 - Traitement comptable des prêts/emprunts de jetons	60
Sous-section 6 - Traitement comptable des dérivés sur jetons	61

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>	<i>61</i>
<i>Sous-section 2 – GIE.....</i>	<i>61</i>
<i>Sous-section 3 – Concession de service public.....</i>	<i>61</i>
<i>Sous-section 4 – Opérations faites pour le compte de tiers.....</i>	<i>62</i>
Section 2 – Contrats long terme.....	62
<i>Sous-section 1 - Définition.....</i>	<i>62</i>
<i>Sous-section 2 – Comptabilisation</i>	<i>63</i>
Section 3 – Opérations de fiducie.....	64
<i>Sous-section 1 – Constitution de la fiducie</i>	<i>64</i>
<i>Sous-section 2 - Fonctionnement de la fiducie.....</i>	<i>67</i>
<i>Sous-section 3 – Fin de la fiducie</i>	<i>68</i>
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>	<i>68</i>
<i>Sous-section 2 – Fait générateur de l’obligation et conditions d’existence d’un passif</i>	<i>69</i>
<i>Sous-section 3 – Contrepartie à l’obligation de remise.....</i>	<i>70</i>
<i>Sous-section 4 – Comptabilisation et évaluation du passif.....</i>	<i>71</i>
<i>Sous-section 5 – Comptabilisation des actions acquises ou détenues en vue de leur attribution</i>	<i>71</i>
<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>	<i>72</i>
Section 5 – Contrats de garantie financière.....	72
<i>Sous-section 1 – Champ d’application.....</i>	<i>72</i>
<i>Sous-section 2 – Principe général.....</i>	<i>73</i>
<i>Sous-section 3 – Comptabilisation initiale à la conclusion du contrat de garantie financière avec droit de réutilisation.....</i>	<i>73</i>
<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>	<i>73</i>
<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>	<i>74</i>
<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>	<i>75</i>
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>	<i>76</i>
<i>Sous-section 2 - Opérations de couverture.....</i>	<i>77</i>
<i>Sous-section 3 - Opérations d’optimisation.....</i>	<i>79</i>
<i>Sous-section 4 - Position ouverte isolée</i>	<i>79</i>
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 - Retraitement 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 PERIODE 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’OPERATION DE CONFUSION DE PATRIMOINE.....	90
Livre III : modèles de documents de synthèse	92
TITRE VIII – COMPTES ANNUELS ET INTERMEDIAIRES	92
CHAPITRE I – COMPTES ANNUELS	92
Section 1 - Etablissement et présentation des comptes annuels.....	92
Section 2 – Cas particuliers de dépôt des comptes annuels.....	95
CHAPITRE II – MODELES DE BILAN ET DE COMPTE DE RESULTAT	96
Section 1 – Système de base	96
<i>Sous-section 1 – Modèle de bilan</i>	<i>96</i>
<i>Sous-section 2 – Modèle de compte de résultat (produits et charges hors taxes).....</i>	<i>99</i>
Section 2 – Système abrégé	101
<i>Sous-section 1 – Modèle de bilan</i>	<i>101</i>
<i>Sous-section 2 – Modèle de compte de résultat (produits et charges hors taxes).....</i>	<i>103</i>

CHAPITRE III – CONTENU DE L’ANNEXE DES COMPTES ANNUELS	104
Section 1 – Principes et méthodes comptables	104
Section 2 – Informations relatives aux postes du bilan et du compte de résultat	106
<i>Sous-section 1 – Informations relatives à l’actif</i>	<i>106</i>
<i>Sous-section 2 – Informations relatives au passif.....</i>	<i>112</i>
<i>Sous-section 3 – Informations relatives au compte de résultat.....</i>	<i>115</i>
Section 3 – Informations relatives à la fiscalité	116
Section 4 – Informations au titre des transactions non conclues aux conditions normales de marché.....	117
Section 5 – Informations relatives aux opérations et engagements envers les organes d’administration, de direction ou de surveillance.....	118
Section 6 – Informations relatives aux opérations et engagements hors bilan	118
Section 7 – Informations relatives à l’effectif.....	120
Section 8 – Autres informations	121
CHAPITRE IV – COMPTES INTERMEDIAIRES	127
TITRE IX – AUTRES DOCUMENTS	127
CHAPITRE I – TABLEAU DE FINANCEMENT	127
Livre IV : tenue, structure et fonctionnement des comptes	128
TITRE X – ORGANISATION DE LA COMPTABILITE.....	128
CHAPITRE I – PRINCIPES GENERAUX	128
CHAPITRE II – LIVRES COMPTABLES.....	128
CHAPITRE III – ENREGISTREMENT.....	129
Section 1 – Principes généraux	129
Section 2 – Pièces justificatives	130
TITRE XI – PLAN DE COMPTES	131
CHAPITRE I – CADRE COMPTABLE	131
CHAPITRE II – PLAN DE COMPTES.....	133
CHAPITRE III – REGLES D’ETABLISSEMENT D’UN PLAN DE COMPTES.....	149
CHAPITRE IV – CLASSIFICATION DES COMPTES	150
TITRE XII – FONCTIONNEMENT DES COMPTES	153
CHAPITRE I – COMPTES DE BILAN	153
Section 1 – Comptes de capitaux : capitaux propres, autres fonds propres, emprunts et dettes assimilées (Classe 1)	153
Section 2 – Comptes d’immobilisations (Classe 2)	158
Section 3 – Comptes de stocks et en-cours (Classe 3).....	162

Section 4 – Comptes de tiers (Classe 4).....	163
Section 5 – Comptes financiers (Classe 5).....	172
CHAPITRE II – COMPTES DE GESTION.....	174
Section 1 – Comptes de charges (Classe 6).....	174
Section 2 – Comptes de produits (Classe 7).....	179
CHAPITRE III – COMPTES SPECIAUX (CLASSE 8).....	182

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 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 821-2.

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 821-2 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'efficacité 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 mali 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° 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'amointrissement 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 accidentelles, 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 étalée 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 Ibis – Autres fonds propres

Section 1 – Composition

Art. 314-1

La rubrique des autres fonds propres figurant aux modèles du bilan des articles 821-1 et 822-1 est constituée des :

- fonds non remboursables définis à l'article 315-1 ;
- avances conditionnées définies à l'article 316-1 et
- droits du concédant définis à l'article 1212-22.

Section 2 – Fonds non remboursables

Art. 315-1

Un instrument financier émis, rémunéré ou non, est inscrit en fonds non remboursables dès lors que :

- cet instrument ne peut pas être inscrit dans les capitaux propres en application des dispositions de l'article 1211-10 et
- selon les termes contractuels relatifs à cet instrument (ci-après « les termes contractuels »), aucun remboursement en trésorerie ou par la remise d'un actif de l'entité ne peut être imposé à l'émetteur ni par le prêteur, ni par un tiers, ni par un évènement en-dehors du contrôle de l'émetteur.

Pour les besoins de cette analyse :

- ne sont pas considérés les cas de remboursement résultant de la liquidation de l'émetteur ;
- le remboursement par émission d'un élément de capitaux propres n'est pas considéré comme un remboursement par remise d'actifs ;
- les termes contractuels s'entendent au titre du contrat d'émission et de tous les contrats, engageant l'émetteur et se rapportant à l'instrument.

Si les termes contractuels imposent à l'émetteur des remboursements en trésorerie ou par la remise d'un actif sur une part seulement du principal, le montant du principal est ventilé au bilan entre la part ayant les caractéristiques des fonds non remboursables et la part dettes. Une telle ventilation est opérée à condition que les parts correspondant à chaque catégorie ne soient pas variables et soient explicitement fixées dans les termes contractuels. A défaut l'intégralité du montant principal de l'instrument est inscrite dans les dettes. La part du principal ayant les caractéristiques des fonds non remboursables est comptabilisée dans le compte 1671 – Fonds non remboursables montant principal.

Art. 315-2

Le classement de l'instrument financier émis est réapprécié au cours de la vie de l'instrument en cas de modification des termes contractuels. Il est également réapprécié en cas d'évolution des faits et circonstances dans l'application des dispositions contractuelles existantes.

Section 3 – Avances conditionnées

Art. 316-1

1- Définition

Les avances conditionnées sont des avances accordées par l'Etat, un organisme public, une société ou un établissement contrôlé par l'Etat ou un organisme public et dont le remboursement est conditionné par le succès du projet financé. En l'absence de succès du projet financé, le contrat prévoit que l'avance est partiellement ou totalement abandonnée par le prêteur.

2- Comptabilisation

Sont inscrits sur la ligne « Avances conditionnées » :

- au crédit du compte 1673 – Avances conditionnées montant principal , le principal d'une avance répondant aux dispositions du 1 du présent article. Cette inscription est maintenue sur toute la durée du contrat, c'est-à-dire jusqu'à la date à laquelle le montant du principal est intégralement remboursé ou a fait l'objet d'un abandon de créance par le prêteur et
- au crédit du compte 1674 – Avances conditionnées intérêts courus, les intérêts courus d'une telle avance si les conditions s'appliquant au principal s'appliquent également à la rémunération (le paiement des intérêts est conditionné par le succès du projet financé et le contrat prévoit, en l'absence de succès du projet financé, que les intérêts courus sont abandonnés par le prêteur). Ces intérêts courus sont débités dans le compte 661 – Charges d'intérêts.

Lorsque la rémunération de l'avance n'est pas conditionnée, elle est inscrite en dettes.

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.

Art. 322-14

La rémunération d'un service au moyen d'un instrument de capitaux propres à émettre par une entité ne constitue pas à une sortie de ressources pour cette entité. Cette rémunération ne répondant pas aux critères de comptabilisation d'un passif prévus aux articles 322-1 et 322-2, aucun passif n'est comptabilisé à ce titre. Elle ne donne pas lieu à la constatation d'une charge et est comptabilisée en contrepartie du débit d'un compte de réserves lors de la remise de l'instrument de capitaux propres émis à l'effet du paiement.

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 ;
- 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.

Art. 513-5

Sont comptabilisés en résultat exceptionnel les produits et les charges directement liés à un événement majeur et inhabituel.

Un événement est majeur lorsque ses conséquences sont susceptibles d'avoir une influence sur le jugement que les utilisateurs des documents de synthèse 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.

Un événement inhabituel est un événement qui n'est pas lié à l'exploitation normale et courante de l'entité. Un événement est présumé inhabituel lorsqu'un même événement ne s'est pas produit au cours des derniers exercices comptables et qu'il est peu probable qu'il se reproduise au cours des prochains exercices comptables.

Un même événement peut avoir des conséquences sur plusieurs exercices comptables. Dans ce cas, si les charges et les produits liés à cet événement sont classés en résultat exceptionnel au cours du premier exercice comptable, les produits et charges ultérieurs sont également classés en résultat exceptionnel jusqu'à l'extinction des conséquences de l'événement.

Les produits et les charges directement liés à un événement majeur et inhabituel sont ceux qui n'auraient pas été constatés en l'absence de cet événement. Les aides, les remboursements et les indemnités directement liés à l'évènement majeur et inhabituel et reçus en compensation de charges d'exploitation sont classés en résultat d'exploitation.

Les écritures comptables d'origine purement fiscale, telles que définies et prévues par les règlements de l'Autorité des normes comptables, sont comptabilisées en résultat exceptionnel.

De même et en application des articles 122-3 et 122-6, sont inscrits en résultat exceptionnel les changements de méthode comptable que l'entité est amenée à comptabiliser en résultat, plutôt qu'en capitaux propres, en raison de l'application de règles fiscales, ou les corrections d'erreurs sauf lorsqu'il s'agit de corriger une écriture ayant été directement imputée sur les capitaux propres.

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. 515-1-1

La comptabilisation de la contribution exceptionnelle sur les bénéfices des grandes entreprises, instaurée par l'article 48 de la loi n° 2025-127 du 14 février 2025 de finances pour 2025, suit celle de l'impôt sur les bénéfices relatif au premier exercice clos à compter du 31 décembre 2025.

Dans l'annexe aux comptes annuels de l'exercice antérieur à celui visé au premier alinéa, une information est donnée sur le montant de la contribution exceptionnelle, dont l'entreprise sera redevable au titre du premier exercice clos à compter du 31 décembre 2025, découlant de la prise en compte, dans l'assiette de la contribution, de l'impôt sur les bénéfices dû au titre de cet exercice antérieur. Cette information inclut, le cas échéant, les hypothèses prises en compte pour estimer ce montant.

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 soulte 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 soulte 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 conformément à l'article 1222-74.

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 conformément à l'article 1222-74.

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 – Nature et fait générateur des obligations d'économies d'énergie

Art. 616-2

Les personnes désignées à l'article L. 221-1 du code de l'énergie ont des obligations 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 contribuant à des programmes de réduction de la consommation énergétique ;
- soit en acquérant des certificats d'économies d'énergie.

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

Sous-section 2 - Nature et objectifs de détention des certificats d'économies d'énergie

Art. 616-3

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 stocks figurant à l'article 211-7.

Art. 616-4

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 entité.

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.

Sous-section 3 - Modèle économique « Economies d'énergie » (réservé aux « obligés »)

§ 1 - Traitement comptable des obligations d'économies d'énergie

Art. 616-5

L'obligation d'économies d'énergie constitue un passif conformément à l'article 322-2 lorsqu'il devient probable ou certain que cette obligation provoquera une sortie de ressources sans contrepartie au moins équivalente.

Art. 616-6

La nature du passif est à apprécier selon le degré de connaissance de l'échéance ou du montant de la sortie de ressources à la clôture conformément aux articles 321-4 et 321-5 du présent règlement.

Art. 616-7

Le passif est évalué au montant des dépenses sans contrepartie au sens de l'article 616-5 qui restent à engager pour se libérer des obligations d'économies d'énergie existant à la clôture de chaque période comptable.

Art. 616-8

Le passif est éteint par :

- la réalisation des dépenses d'économies d'énergie sans contrepartie au sens de l'article 616-5 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. 616-9

L'obligation de restituer 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.

§ 2 - Traitement comptable des certificats d'économies d'énergie

Art. 616-10

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

Les certificats d'économies d'énergie obtenus ou en cours d'obtention dans le cadre d'actions d'économie d'énergie se traduisant par une sortie de ressources avec contrepartie au sens de l'article 616-11 sont enregistrés pour une valeur nulle.

Art. 616-11

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

Art. 616-12

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. 616-13

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

Art. 616-14

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. 616-15

Les certificats d'économies 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.

§ 3 – Traitement comptable des CEE et des obligations d'économie d'énergie à la clôture

Art. 616-16

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 est évalué selon les principes indiqués à l'article 616-7. Il est éteint ultérieurement par la réalisation des dépenses d'économies d'énergie sans contrepartie au sens de l'article 616-8 permettant l'obtention des certificats, ou par l'achat des certificats, ou par le versement au Trésor public prévu à l'article L221-4 du code de l'énergie ;
- un actif (stock ou en encours) est comptabilisé si les économies d'énergie réalisées sont supérieures aux obligations d'économies d'énergie. Le stock correspond aux certificats acquis, obtenus, en cours d'obtention ou en cours de production 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.

§ 4 – Suivi des certificats d'économies d'énergie en comptabilité matière

Art. 616-17

Les certificats d'économies d'énergie détenus par les entités 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.

§ 5 – Comptabilisation du versement au Trésor public

Art. 616-18

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

Sous-section 4 – Modèle économique « Négoce » (applicable aux « obligés » et aux « éligibles »)

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 en stocks conformément à l'article 616-10. Les certificats acquis sont enregistrés à leur coût d'acquisition conformément à l'article 616-11.

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 certificats d'économies d'énergie sont sortis des stocks en cas de cession.

Sous-section 5 – Comptabilisation des incitations financières reçues dans le cadre de dispositifs des économies d'énergie

Art. 616-23

Lorsqu'une entité reçoit une incitation financière en échange de la cession de son droit à obtenir des certificats ou du dossier permettant d'obtenir des certificats, le produit de cette cession est comptabilisé en résultat à la date de la cession.

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 forage

Art. 617-4

Les redevances de forage 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 culturales suivies dont les avantages économiques futurs sont attendus durant plus d'une année.

Ces pratiques culturales 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 culturales 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 ;
- 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 4871 - « *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 4756 « *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 *Abrogé*

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 4742 - « *Différences d'évaluation de jetons détenus – Actif* » et 4752 « *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 7674 "*Produits nets sur cessions de jetons*" est utilisé lorsque la cession des jetons est génératrice d'un profit, le compte 6674 "*Charges nettes sur cessions de jetons*" est utilisé lorsque la cession est génératrice d'une perte.

Article 619-16 *Abrogé*

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, une description appropriée dans l'annexe du risque additionnel mesuré par rapport à l'hypothèse de perte la plus faible est fournie dans l'annexe.

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

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 (prédétermination 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 intitulé «Opérations liées à la constitution de la fiducie - transfert des éléments », du compte 758 pour les produits, ou ;
- un sous compte intitulé «Opérations liées à la constitution de la fiducie - transfert des éléments », du compte 658 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 intitulé «Opérations liées à la liquidation de la fiducie » du compte 758 pour les produits, ou ;
- un sous compte intitulé «Opérations liées à la liquidation de la fiducie » du compte 658 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.

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 afférente, 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 soulte 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 soulte. Si aucun actif ou soulte 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 débiter 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 étalées 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.

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 *Abrogé*

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.

Valorisation des apports	Valeur comptable	Valeur réelle
Notion de contrôle		
Opérations impliquant des sociétés sous contrôle commun		
Opérations à l'endroit (1)	X	
Opérations à l'envers (2)	X	
Opérations impliquant des sociétés sous contrôle distinct		
Opérations à l'envers (3)	X	
Opérations à l'endroit (4)		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 - Retraitement 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 comptabilisée 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° et 4° 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 remettraient 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 réciproques

Art. 752-1

Les opérations réciproques 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 précédant 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.

Livre III : modèles de documents de synthèse

Titre VIII – Comptes annuels et intermédiaires

Chapitre I – Comptes annuels

Section 1 - Etablissement et présentation des comptes annuels

Art. 811-1

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 utilisateurs 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. 811-2

La présentation du compte de résultat est effectuée soit sous forme de tableaux, soit sous forme de liste.

Art. 811-3

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 figurant dans les modèles du présent titre.

Peut ne pas être mentionné un poste du bilan ou du compte de résultat qui ne comporte aucun montant, ni pour le présent exercice, ni pour l'exercice précédent.

Chacun des postes du bilan et du compte de résultat comporte l'indication du montant relatif à l'exercice précédent.

Art. 811-4

Les comptes annuels peuvent être présentés en négligeant les centimes.

Art. 811-5

Le bilan et le compte de résultat sont présentés en conformité avec le système de base décrit à la section 1 du 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 le bilan et le compte de résultat suivant le système abrégé décrit à la section 2 du 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 le modèle proposé à l'article 822-2.

Sous réserve de respecter l'ordonnancement général des rubriques et postes des modèles du présent titre, l'entité a la faculté d'établir des documents plus détaillés que ceux correspondant à l'obligation minimale à laquelle elle est soumise.

Art. 811-6

Les informations contenues dans l'annexe des comptes annuels sont précisées au chapitre III du présent titre.

Ces informations ne sont pas limitatives. En revanche, les informations sans importance significative ne sont pas à fournir.

Les informations sont présentées dans l'annexe dans l'ordre selon lequel les postes auxquels elles se rapportent sont présentés dans le bilan et le compte de résultat.

L'entité peut présenter dans l'annexe un tableau des flux de trésorerie en l'accompagnant des informations relatives à son élaboration. Lors du premier exercice au titre duquel l'entité décide de présenter un tableau de trésorerie dans l'annexe, elle peut présenter le tableau des flux de trésorerie sans colonne comparative au titre de l'exercice précédent.

Art. 811-7

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 passif éventuel qui ne figure 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 de son personnel ou de ses mandataires sociaux ;
- les engagements à l'égard d'entités 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, 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.

Art. 811-8

Les personnes morales relevant de l'article L. 123-25 du code de commerce, à savoir les personnes morales relevant du régime réel simplifié d'imposition, indiquent dans l'annexe de leurs comptes annuels les informations prévues aux articles 831-1, 831-2, 832-1, 832-3, 832-8, 832-9, 832-12, 832-13, 832-15, 834-2, 836-1, 836-3, 836-5, 838-1 et suivants.

Art. 811-9

Les personnes morales répondant aux critères de la petite entreprise prévus à l'article L. 123-16 du code de commerce indiquent dans l'annexe de leurs comptes annuels les informations prévues aux articles 831-1, 831-2, 832-1, 832-2, 832-3, 832-4, 832-5, 832-6, 832-7, 832-8, 832-9, 832-10, 832-11, 832-12, 832-13, 832-14, 832-15, 832-17, 832-19, 832-21, 833-1, 833-2, 834-2, 835-1, 836-1, 836-2, 836-3, 836-5, 837-1, 838-1 et suivants.

Art. 811-10

Les personnes physiques répondant aux critères de la petite entreprise prévus à l'article L. 123-16 du code de commerce indiquent dans l'annexe de leurs comptes annuels les informations prévues aux articles 831-1, 831-2, 832-1, 832-2, 832-3, 832-4, 832-7, 832-8, 832-9, 832-10, 832-13, 832-14, 832-15, 832-17, 832-19, 832-21, 833-1, 833-2, 836-1, 836-3, 837-1, 838-1 et suivants.

Art. 811-11

Les personnes physiques ne répondant pas aux critères de la petite entreprise prévus à l'article L. 123-16 du code de commerce indiquent dans l'annexe de leurs comptes annuels les informations prévues

aux articles 831-1, 831-2, 831-3, 832-1, 832-2, 832-3, 832-4, 832-7, 832-8, 832-9, 832-10, 832-13, 832-14, 832-15, 832-16, 832-17, 832-19, 832-21, 833-1, 833-2, 833-3, 836-1, 836-3, 837-1, 837-2, 838-1 et suivants.

Art. 811-12

Les informations fournies dans l'annexe par chaque type d'entités sont résumées dans le tableau suivant.

Sont applicables les articles dont les cases sont grisées.

	Personnes morales			Personnes physiques	
	Entreprises relevant du régime réel simplifié d'imposition (Article L. 123-25 du code de commerce)	Petites entreprises (Article L. 123-16 du code de commerce)	Moyennes entreprises* (Article L. 123-16 al. 4 du code de commerce) et autres personnes morales	Petites entreprises (Article L. 123-16 du code de commerce)	Moyennes entreprises* (Article L. 123-16 al. 4 du code de commerce) et autres personnes physiques
Principes et méthodes comptables					
Art. 831-1					
Art. 831-2					
Art. 831-3					
Art. 831-4					
Informations relatives aux postes du bilan et du compte de résultat					
Informations relatives à l'actif					
Art. 832-1					
Art. 832-2					
Art. 832-3					
Art. 832-4					
Art. 832-5					
Art. 832-6					
Art. 832-7					
Art. 832-8					
Art. 832-9					
Art. 832-10					
Informations relatives au passif					
Art. 832-11					
Art. 832-12					
Art. 832-13					
Art. 832-14					
Art. 832-15					
Art. 832-16					
Art. 832-17					
Informations relatives au compte de résultat					
Art. 832-18					
Art. 832-19					
Art. 832-20					
Art. 832-21					

	Personnes morales			Personnes physiques	
	Entreprises relevant du régime réel simplifié d'imposition (Article L. 123-25 du code de commerce)	Petites entreprises (Article L. 123-16 du code de commerce)	Moyennes entreprises* (Article L. 123-16 al. 4 du code de commerce) et autres personnes morales	Petites entreprises (Article L. 123-16 du code de commerce)	Moyennes entreprises* (Article L. 123-16 al. 4 du code de commerce) et autres personnes physiques
Informations relatives à la fiscalité					
Art. 833-1					
Art. 833-2					
Art. 833-3					
Art. 833-4					
Informations au titre des transactions non conclues aux conditions normales de marché					
Art. 834-1					
Art. 834-2					
Informations relatives aux opérations et engagements envers les organes d'administration, de direction ou de surveillance					
Art. 835-1					
Art. 835-2					
Informations relatives aux opérations et engagements hors bilan					
Art. 836-1					
Art. 836-2					
Art. 836-3					
Art. 836-4					
Art. 836-5					
Informations relatives à l'effectif					
Art. 837-1					
Art. 837-2					
Autres informations					
Art. 838-1 et suivants					

(*) Des dispositions particulières s'appliquent aux moyennes entreprises en matière de publication conformément à l'article 812-1.

Section 2 – Cas particuliers de dépôt des comptes annuels

Art. 812-1

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, ne rendre publique qu'une présentation simplifiée de leur bilan. Elles utilisent alors le modèle de bilan prévu à l'article 822-1.

Elles peuvent, en outre, demander que ne soient pas rendues publiques certaines informations de l'annexe prévues à l'article 838-1, 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.

Chapitre II – Modèles de bilan et de compte de résultat

Section 1 – Système de base

Sous-section 1 – Modèle de bilan

Art. 821-1

ACTIF	Exercice N			Exercice N-1
	Brut	Amortissements et dépréciations (à déduire)	Net	Net
Capital souscrit non appelé (I)				
Frais d'établissement (II)				
Immobilisations incorporelles :				
Frais de développement				
Concessions, brevets, licences, marques, procédés, solutions informatiques, droits et valeurs similaires				
Fonds commercial				
Autres immobilisations incorporelles				
Immobilisations incorporelles en cours, avances et acomptes				
Immobilisations corporelles :				
Terrains				
Constructions				
Installations techniques, matériel et outillage industriels				
Autres immobilisations corporelles				
Immobilisations corporelles en cours, avances et acomptes				
Immobilisations financières ⁽¹⁾ :				
Participations				
Créances rattachées à des participations				
Titres immobilisés de l'activité de portefeuille				
Autres titres immobilisés				
Prêts				
Autres immobilisations financières				
Total de l'actif immobilisé (III)				
(1) Dont à moins d'un an				

ACTIF	Exercice N			Exercice N-1
	Brut	Amortissements et dépréciations (à déduire)	Net	Net
Stocks et en-cours : Matières premières et autres approvisionnements En-cours de production Produits finis Marchandises Avances et acomptes versés sur commandes Créances ⁽²⁾ : Créances Clients et Comptes rattachés Autres créances Charges constatées d'avance Capital souscrit appelé, non versé Valeurs mobilières de placement : Actions propres Autres titres Instruments financiers à terme et jetons détenus Disponibilités				
Total de l'actif circulant (IV)				
Frais d'émission des emprunts (V)				
Primes de remboursement des emprunts (VI)				
Écarts de conversion et différences d'évaluation - Actif (VII)				
TOTAL GENERAL DE L'ACTIF (I + II + III + IV + V + VI + VII)				
(2) Dont à moins d'un an				

PASSIF	Exercice N	Exercice N-1
Capital [dont versé...]		
Primes d'émission, de fusion, d'apport		
Écarts de réévaluation		
Écart d'équivalence		
Réserves :		
Réserve légale		
Réserves statutaires ou contractuelles		
Réserves réglementées		
Autres réserves		
Report à nouveau		
Résultat de l'exercice [bénéfice ou perte]		
Subventions d'investissement		
Provisions réglementées		
Total des capitaux propres (I)		
Fonds non remboursables		
Avances conditionnées		
Droits du concédant		
Total des autres fonds propres (II)		
Provisions pour risques		
Provisions pour charges		
Total des provisions (III)		
Emprunts obligataires convertibles		
Autres emprunts obligataires		
Emprunts et dettes auprès des établissements de crédit		
Emprunts et dettes financières diverses ⁽²⁾		
Instruments financiers à terme		
Avances et acomptes reçus sur commandes en cours		
Dettes fournisseurs et comptes rattachés		
Dettes fiscales et sociales		
Dettes sur immobilisations et comptes rattachés		
Autres dettes		
Produits constatés d'avance		
Total des dettes ⁽¹⁾ (IV)		
Écarts de conversion et différences d'évaluation - Passif (V)		
TOTAL GENERAL DU PASSIF (I + II + III + IV + V)		
(1) Dont à moins d'un an (hors avances et acomptes reçus sur commandes en cours)		
(2) Dont emprunts participatifs		

Sous-section 2 – Modèle de compte de résultat (produits et charges hors taxes)**Art. 821-2**

	Exercice N	Exercice N-1
Produits d'exploitation : Ventes de marchandises Production vendue Montant net du chiffre d'affaires Production stockée Production immobilisée Subventions Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions Produits des cessions d'immobilisations incorporelles et corporelles Autres produits		
Total des produits d'exploitation (I)		
Charges d'exploitation : Achats de marchandises Variation de stocks Achats de matières premières et autres approvisionnements Variation de stocks Autres achats et charges externes ⁽¹⁾ Impôts, taxes et versements assimilés Salaires Cotisations sociales Dotations aux amortissements et aux dépréciations : Sur immobilisations : dotations aux amortissements Sur immobilisations : dotations aux dépréciations Sur actif circulant : dotations aux dépréciations Dotations aux provisions Valeurs comptables des immobilisations incorporelles et corporelles cédées Autres charges		
Total des charges d'exploitation (II)		
(1) Y compris : - Redevances de crédit-bail mobilier - Redevances de crédit-bail immobilier		

	Exercice N	Exercice N-1
1. RESULTAT D'EXPLOITATION (I -II)		
Quote-part de résultat sur opérations faites en commun :		
Bénéfice attribué ou perte transférée (III)		
Perte supportée ou bénéfice transféré (IV)		
Produits financiers :		
De participation ⁽²⁾		
D'autres valeurs mobilières et créances de l'actif immobilisé ⁽²⁾		
Autres intérêts et produits assimilés ⁽²⁾		
Reprises sur dépréciations et provisions		
Différences positives de change		
Produits des cessions d'immobilisations financières		
Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement et d'instruments de trésorerie		
Total des produits financiers (V)		
Charges financières :		
Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions		
Intérêts et charges assimilées ⁽³⁾		
Différences négatives de change		
Valeurs comptables des immobilisations financières cédées		
Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement et d'instruments de trésorerie		
Total des charges financières (VI)		
2. RESULTAT FINANCIER (V - VI)		
3. RESULTAT COURANT avant impôts (I - II + III - IV + V - VI)		
Produits exceptionnels (VII)		
Charges exceptionnelles (VIII)		
4. RESULTAT EXCEPTIONNEL (VII - VIII)		
Participation des salariés aux résultats (IX)		
Impôts sur les bénéfices (X)		
Total des produits (I+III+V+VII)		
Total des charges (II+IV+VI+VIII+IX+X)		
BENEFICE OU PERTE		
(2) Dont produits concernant les entités liées		
(3) Dont intérêts concernant les entités liées		

Section 2 – Système abrégé

Sous-section 1 – Modèle de bilan

Art. 822-1

ACTIF	Exercice N				Exercice N-1	PASSIF	Exercice N	Exercice N-1
	Brut	Amort. et dépréciations (à déduire)	Net	Net				
Capital souscrit non appelé (I)					Capital			
Frais d'établissement (II)					Primes d'émission, de fusion, d'apport			
Immobilisations incorporelles Immobilisations corporelles Immobilisations financières ⁽¹⁾					Écarts de réévaluation et d'équivalence Réserves Report à nouveau Résultat de l'exercice [bénéfice ou perte] Subventions d'investissement Provisions réglementées			
Total de l'actif immobilisé (III)					Total des capitaux propres (I)			
					Autres fonds propres (II)			
					Provisions (III)			
Stocks et en-cours Avances et acomptes versés sur commande Créances Clients et comptes rattachés ⁽²⁾ Autres créances ⁽²⁾ Charges constatées d'avance Valeurs mobilières de placement Disponibilités					Emprunts et dettes assimilées Avances et acomptes reçus sur commandes en cours Fournisseurs et comptes rattachés Autres dettes Produits constatés d'avance			
Total de l'actif circulant (IV)					Total des dettes ⁽³⁾ (IV)			
Comptes de régularisation (V)					Comptes de régularisation (V)			
TOTAL GENERAL DE L'ACTIF (I + II + III + IV + V)					TOTAL GENERAL DU PASSIF (I + II + III + IV + V)			
(1) Dont à moins d'un an (2) Dont à moins d'un an					(3) Dont à moins d'un an (hors avances et acomptes reçus sur commandes en cours)			

Sous-section 2 – Modèle de compte de résultat (produits et charges hors taxes)

Art. 822-2

	Exercice N	Exercice N-1
Produits d'exploitation :		
Montant net du chiffre d'affaires		
Autres produits ⁽¹⁾		
Total des produits d'exploitation (I)		
Charges d'exploitation :		
Achats et autres charges externes ⁽²⁾		
Impôts, taxes et versements assimilés		
Salaires		
Cotisations sociales		
Dotations aux amortissements et aux dépréciations		
Dotations aux provisions		
Autres charges		
Total des charges d'exploitation (II)		
1. RESULTAT D'EXPLOITATION (I - II)		
Quote-part de résultat sur opérations faites en commun (III)		
Produits financiers :		
De participation		
D'autres valeurs mobilières et créances de l'actif immobilisé		
Autres intérêts et produits assimilés		
Reprises sur dépréciations et provisions		
Différences positives de change		
Produits des cessions d'immobilisations financières		
Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement et d'instruments de trésorerie		
Total des produits financiers (IV)		
Charges financières :		
Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions		
Intérêts et charges assimilées		
Différences négatives de change		
Valeurs comptables des immobilisations financières cédées		
Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement et d'instruments de trésorerie		
Total des charges financières (V)		
2. RESULTAT FINANCIER (IV-V)		
3. RESULTAT COURANT avant impôts (I-II +/- III +IV - V)		
Produits exceptionnels (VI)		
Charges exceptionnelles (VII)		
4. RESULTAT EXCEPTIONNEL (VI - VII)		
Participations des salariés aux résultats (VIII)		
Impôts sur les bénéfices (IX)		
BENEFICE ou PERTE (I - II +/- III + IV - V + VI - VII - VIII - IX)		

(1) Dont reprises sur amortissements, dépréciations et provisions		
(2) Y compris :		
- Redevances de crédit-bail mobilier		
- Redevances de crédit-bail immobilier		

Chapitre III – Contenu de l'annexe des comptes annuels

Section 1 – Principes et méthodes comptables

Art. 831-1

L'annexe comporte les informations suivantes sur les règles et méthodes comptables :

1. Mention du règlement comptable de l'Autorité des normes comptables utilisé pour l'élaboration des comptes annuels.
2. Indication et justification des dérogations en précisant leur influence sur le patrimoine, la situation financière et les résultats :
 - a. aux règles générales d'établissement et de présentation des comptes annuels ;
 - b. à la durée de l'exercice comptable.
3. 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.
4. Informations 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.
5. Toute information d'importance significative nécessaire à la bonne compréhension des comptes annuels qui ne serait pas détaillée par ailleurs dans l'annexe.

Art. 831-2

L'annexe comporte les informations suivantes sur les règles et méthodes comptables :

1. Changement de réglementation comptable :
 - a. Mention de l'impact du changement de réglementation déterminé à l'ouverture en précisant les postes concernés.
2. Changement de méthode à l'initiative de l'entité :
 - a. Mention et justification du changement de méthode comptable conformément à l'article 122-2 du présent règlement ;
 - b. Mention de l'impact du changement de méthode déterminé à l'ouverture en précisant les postes concernés.
3. Changement d'estimation :
 - a. Mention et justification du changement d'estimation.
4. Correction d'erreurs :
 - a. Mention de la nature de l'erreur corrigée ;
 - b. Mention de l'impact de la correction d'erreur sur les comptes de l'exercice ;
 - c. Présentation des principaux postes des exercices antérieurs présentés, corrigés de l'erreur.

Art. 831-3

L'annexe est complétée des informations suivantes :

1. Changement de réglementation comptable :
 - a. Lorsqu'un changement de réglementation a été appliqué de manière rétrospective, présentation des principaux postes des exercices antérieurs présentés, retraités selon la nouvelle méthode.
 - b. Lorsqu'un changement de réglementation a été appliqué de manière prospective, indication de son impact sur les principaux postes concernés par ce changement de réglementation, sauf impraticabilité.
2. Changement de méthode à l'initiative de l'entité :
 - a. 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.
 - b. 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.

Art. 831-4

L'annexe comporte les informations suivantes :

1. le nom et le siège de l'entité qui établit les états financiers consolidés de l'ensemble le plus grand d'entités dont l'entité fait partie en tant qu'entité filiale en indiquant pour les entités françaises le numéro d'identification ;
2. le nom et le siège de l'entité qui établit les états financiers consolidés de l'ensemble le plus petit d'entités compris dans l'ensemble d'entités visé à l'alinéa 1 dont l'entité fait partie en tant qu'entité filiale en indiquant pour les entités françaises le numéro d'identification ;
3. le lieu où des copies des états financiers consolidés visés aux alinéas 1 et 2 peuvent être obtenues, pour autant qu'elles soient disponibles.

Pour l'application du présent article, l'entité utilise le tableau suivant.

Informations sur l'entité qui établit les états financiers consolidés	
Entité établissant les états financiers consolidés de l'ensemble le plus grand d'entités dont l'entité fait partie en tant qu'entité filiale	Nom
	Siège
	N° d'identification si entité française
	Lieu où des copies des états financiers consolidés peuvent être obtenues
Entité établissant les états financiers consolidés de l'ensemble le plus petit d'entités compris dans l'ensemble d'entités visé ci-dessus dont l'entité fait partie en tant qu'entité filiale	Nom
	Siège
	N° d'identification si entité française
	Lieu où des copies des états financiers consolidés peuvent être obtenues

Section 2 – Informations relatives aux postes du bilan et du compte de résultat

Sous-section 1 – Informations relatives à l'actif

Art. 832-1

L'annexe détaille les mouvements des postes des comptes relatifs aux immobilisations, aux amortissements et aux dépréciations.

Une information est fournie sur :

1. l'utilisation ou les taux d'amortissement utilisés ;
2. les modes d'amortissement utilisés.

Pour l'application du présent article, l'entité utilise les tableaux suivants.

Tableau des immobilisations - Cadre général				
Situations et mouvements (b)	Montant brut à l'ouverture de l'exercice	Augmentations	Diminutions	Montant brut à la clôture de l'exercice (c)
Rubriques (a)				
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles				
Immobilisations financières				
Total				

(a) A développer si nécessaire selon la nomenclature des postes du bilan.

(b) L'entité subdivise les colonnes en tant que de besoin. Pour les colonnes « Augmentations » et « Diminutions », les tableaux de l'article 832-2 sont utilisés.

(c) Le montant brut à la clôture de l'exercice est la somme algébrique des colonnes précédentes.

Tableau des amortissements - Cadre général						
Situations et mouvements (b)	Durée d'utilisation ou taux d'amortissement Indiquer, le cas échéant, la fourchette retenue	Mode d'amortissement	Amortissements cumulés à l'ouverture de l'exercice	Augmentations : Dotations de l'exercice	Diminutions	Amortissements cumulés à la clôture de l'exercice (c)
Rubriques (a)						
Immobilisations incorporelles						
Immobilisations corporelles						
Immobilisations financières						
Total						

(a) A développer si nécessaire selon la même nomenclature que celle du tableau des immobilisations.

- (b) L'entité subdivise les colonnes en tant que de besoin. Pour les colonnes « Augmentations » et « Diminutions », les tableaux de l'article 832-2 sont utilisés.
- (c) Le montant des amortissements à la clôture de l'exercice est la somme algébrique des colonnes précédentes.

Tableau des dépréciations				
Rubriques (a) \ Situations et mouvements (b)	Dépréciations à l'ouverture de l'exercice	Augmentations : dotations de l'exercice	Diminutions : reprises de l'exercice	Dépréciations à la clôture de l'exercice (c)
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles				
Immobilisations financières				
Stocks et en-cours				
Créances				
Total				

- (d) A développer si nécessaire selon la même nomenclature que celle du tableau des immobilisations.
- (e) L'entité subdivise les colonnes en tant que de besoin.
- (f) Le montant des dépréciations à la clôture de l'exercice est la somme algébrique des colonnes précédentes.

Art. 832-2

État de l'actif immobilisé

L'annexe comporte pour chaque catégorie d'immobilisations, les informations suivantes dès qu'elles sont significatives :

- le 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 ;
- la valeur en l'état des éléments d'actif à l'ouverture de l'exercice pour des cas exceptionnels et lors de l'établissement des premiers comptes normalisés.

Amortissements

Pour chaque catégorie d'immobilisations, une information est fournie sur :

- le(s) poste(s) du compte de résultat dans le(s)quel(s) est incluse la dotation aux amortissements ;
- 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.

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 :

6. la valeur actuelle retenue : valeur vénale ou valeur d'usage ; si la valeur vénale est retenue, la base utilisée peut déterminer cette valeur (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 ;
7. le(s) poste(s) du compte de résultat dans le(s)quel(s) est incluse la dotation ;
8. les événements et circonstances qui ont conduit à comptabiliser ou à reprendre la dépréciation ;
9. le détail et la justification des dépréciations exceptionnelles liées à la législation fiscale.

Pour renseigner les informations exigées aux points 1 à 5 du présent article, l'entité utilise les tableaux suivants.

Tableau des immobilisations - Aménagement du cadre général

1 - Développement de la colonne « Augmentations » du tableau présenté à l'article 832-1

Augmentations de l'exercice	Ventilation des augmentations				
	Virements		Entrées		
	De poste à poste	Provenant de l'actif circulant	Acquisitions	Apports	Créations

2 - Développement de la colonne « Diminutions » du tableau présenté à l'article 832-1

Diminutions de l'exercice	Ventilation des diminutions				
	Virements		Sorties		
	De poste à poste	À destination de l'actif circulant	Cessions	Scissions	Mises hors service

Tableau des amortissements - Aménagement du cadre général

1 - Développement de la colonne « Augmentations » du tableau présenté à l'article 832-1

Dotations de l'exercice	Ventilation des dotations			
	Compléments liés à une réévaluation	Sur éléments amortis selon mode linéaire	Sur éléments amortis selon un autre mode	Dotations exceptionnelles

2 - Développement de la colonne « Diminutions » du tableau présenté à l'article 832-1

Diminutions de l'exercice	Ventilation des diminutions		
	Éléments transférés à l'actif circulant	Éléments cédés	Éléments mis hors service

Art. 832-3

En cas de réévaluation des immobilisations corporelles et financières, il est fait mention :

1. de la variation au cours de l'exercice de l'écart de réévaluation ;
2. du montant de l'écart de réévaluation incorporé au capital ;
3. 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 de réserves distribuables, immobilisation par immobilisation.

Art. 832-4

L'annexe comporte les informations suivantes dès qu'elles sont significatives :

Frais de développement

- Si inscription à l'actif : mention de la durée retenue pour l'amortissement.
- Si comptabilisation en charges : mention du montant comptabilisé en charges au cours de l'exercice.

Fonds commercial

- Indication :
 - du montant inscrit au poste « Fonds commercial » ;
 - des modalités d'amortissement et de dépréciation.
- Mention de la durée d'utilisation.
- Modalités de mise en œuvre du test de dépréciation.
- Modalités d'affectation à un groupe d'actifs.

Coûts d'emprunt incorporés dans les coûts d'acquisition ou de production des immobilisations incorporelles et corporelles

- Mention du montant des coûts d'emprunt incorporés dans le coût des immobilisations incorporelles et corporelles au cours de l'exercice par catégorie d'immobilisations.
- En cas de coûts non attribuables directement à l'acquisition ou la production d'une immobilisation, mention du taux de capitalisation utilisé pour déterminer le montant des coûts d'emprunt pouvant être incorporé dans le coût des immobilisations.

Pour renseigner les informations exigées aux points 7 et 8 du présent article, l'entité utilise le tableau suivant.

Coûts d'emprunt incorporés dans le coût des immobilisations incorporelles et corporelles	
Rubriques (a) (b)	Montant incorporé au cours de l'exercice
Immobilisations incorporelles	
Immobilisations corporelles	

(a) A développer si nécessaire.

(b) Le cas échéant, indiquer pour chaque catégorie d'immobilisations le taux de capitalisation utilisé pour déterminer le montant des coûts d'emprunt incorporé.

Art. 832-5

L'annexe inclut un tableau des filiales et participations requis par l'article L. 233-15 du code de commerce selon le modèle suivant :

Tableau des filiales et participations										
Informations financières	Capitaux propres (2) (3)	Quote-part du capital détenue (en pourcentage)	Valeur comptable des titres détenus (4)		Montant net des prêts et avances consentis par la société (4) (5)	Montant des engagements donnés par la société (4)	Chiffre d' affaires hors taxes du dernier exercice clos (3) (4) (6) (7)	Résultat (bénéfice ou perte du dernier exercice clos) (3) (4) (7)	Dividendes encaissés par la société au cours de l' exercice (4)	Observations
			Brute	Nette						
Filiales et participations										
Renseignements concernant les filiales (+ de 50 % du capital détenu par la société)										
1. Renseignements détaillés pour chaque filiale (1)										
2. Renseignements globaux pour les filiales non reprises au 1										
A. Total des filiales										
Renseignements concernant les participations (10 à 50 % du capital détenu par la société)										
1. Renseignements détaillés pour chaque participation (1)										
2. Renseignements globaux pour les participations non reprises au 1										
B. Total des participations										
C. Total des filiales et des participations (A + B)										

(1) Dont la valeur d'inventaire excède 1 % du capital de la société astreinte à la publication.

(2) Dans la monnaie locale d'opération.

(3) Lorsqu'une filiale ou participation a demandé lors du dépôt des comptes annuels qu'ils ne soient pas rendus publics suivant les dispositions prévues pour les micro-entreprises à l'article L. 232-25 du code de commerce, ces colonnes peuvent ne pas être renseignées.

(4) En euros.

(5) Sous déduction des dépréciations le cas échéant.

(6) Lorsqu'une filiale ou participation a demandé lors du dépôt des comptes annuels que le compte de résultat ne soit pas rendu public suivant les dispositions prévues pour les petites entreprises à l'article L. 232-25 du code de commerce, le chiffre d'affaires réalisé par cette filiale ou participation peut ne pas être renseigné.

(7) S'il s'agit d'un exercice dont la clôture ne coïncide pas avec celle de l'exercice de la société ou des données d'un exercice antérieur du fait de la non disponibilité des comptes à la date d'établissement des comptes, le préciser dans la colonne « Observations ».

Art. 832-6

L'annexe comporte des informations sur la valeur estimative du portefeuille de titres immobilisés de l'activité de portefeuille et la variation de la valeur du portefeuille au cours de l'exercice.

Art. 832-7

L'annexe comporte les informations suivantes dès qu'elles sont significatives :

État des stocks et en-cours

1. Mention de la valeur comptable globale des stocks et de la valeur comptable par catégorie appropriée à l'entité.
2. Indication des méthodes utilisées pour le calcul des dépréciations et des montants, par catégorie.

Coûts d'emprunt incorporés dans le coût d'acquisition ou de production des stocks et en-cours

3. Mention du montant des coûts d'emprunt incorporés dans le coût d'acquisition ou de production des stocks et en-cours au cours de l'exercice, par catégorie.
4. En cas de coûts non attribuables directement à l'acquisition ou à la production, mention du taux de capitalisation utilisé pour déterminer le montant des coûts d'emprunt pouvant être incorporé dans le coût des stocks et en-cours.

Pour renseigner les informations exigées au présent article, l'entité utilise les tableaux suivants.

Stocks et en-cours		
Postes (a)	Exercice N	Exercice N-1
Matières premières et autres approvisionnements		
Encours de production		
Produits finis		
Marchandises		
Total		

(a) A adapter suivant les catégories appropriées à l'entité.

Dépréciations des stocks et en-cours			
Postes (a)	Exercice N	Exercice N-1	Méthode utilisée pour le calcul de la dépréciation
Matières premières et autres approvisionnements			
Encours de production			
Produits finis			
Marchandises			
Total			

(a) A adapter suivant les catégories appropriées à l'entité.

Coûts d'emprunt incorporés dans le coût des stocks et en-cours	
Postes (a) (b)	Montant incorporé au cours de l'exercice
Matières premières et autres approvisionnements	
Encours de production	
Produits finis	
Marchandises	
Total	

(a) A adapter suivant les catégories appropriées à l'entité.

(b) Le cas échéant, indiquer pour chaque catégorie de stocks et en-cours le taux de capitalisation utilisé pour déterminer le montant des coûts d'emprunt incorporé.

Art. 832-8

L'annexe comporte le détail et la justification des dépréciations de l'actif circulant.

Art. 832-9

L'annexe inclut un 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 plus d'un an.

Pour renseigner les informations exigées au présent article, l'entité utilise le tableau suivant.

État des échéances des créances à la clôture de l'exercice			
Créances (a)	Montant brut	Échéance à un an au plus	Échéance à plus d'un an
Créances de l'actif immobilisé			
Créances de l'actif circulant			
Charges constatées d'avance			
Total			

(a) A développer si nécessaire.

Art. 832-10

Des précisions sont apportées dans l'annexe sur :

1. la nature et le rythme de reprise en résultat :
 - des charges constatées d'avance ;
 - des frais d'émission des emprunts ;
 - des primes de remboursement des emprunts.
2. la nature et le montant des écarts de conversion et différences d'évaluation - actif.

Sous-section 2 – Informations relatives au passif

Art. 832-11

L'annexe comporte les informations suivantes :

Capital

1. le nombre et la valeur nominale des actions et parts sociales :
 - émises pendant l'exercice ;
 - composant le capital, le cas échéant, par catégorie.

Variation des capitaux propres

- un tableau des divergences constatées entre la variation des capitaux propres au cours de l'exercice et le résultat dudit exercice.

Art. 832-12

L'annexe comporte les informations suivantes :

- 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 tant aux comptes 502, que 2771 et 2772 ;
- le cas échéant, la dépréciation qui serait constatée sur les titres destinés à être annulés, inscrits au compte 2772, s'ils suivaient les règles d'évaluation habituelles pour les titres immobilisés ;
- le montant 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.

Art. 832-13

1. Provisions

Pour chaque catégorie de provisions, 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 ;
- les montants non utilisés repris au cours de l'exercice.

2. Passifs éventuels

À moins que la probabilité d'une sortie de ressources soit faible, les informations suivantes sont données pour chaque catégorie de passifs éventuels à la date de clôture :

- la description de la nature des passifs éventuels ;
- l'estimation de leurs effets financiers ;
- l'indication des incertitudes relatives au montant ou à l'échéance de toute sortie de ressources ;
- la possibilité pour l'entité d'obtenir remboursement.

Dans le cas exceptionnel où 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.

Pour l'application du point 1 du présent article, l'entité utilise le tableau suivant.

Tableau des provisions					
Rubriques (a)	Montant à l'ouverture de l'exercice	Augmentations : dotations de l'exercice	Diminutions : reprises de l'exercice		Montant à la clôture de l'exercice
			Utilisées	Non-utilisées	
Provisions pour risques					
Provisions pour charges					
Total					

- (a) À développer si nécessaire (le cas échéant, mettre en évidence, entre autres, les provisions pour engagements de retraite et avantages similaires, les provisions pour impôts, les provisions pour renouvellement des immobilisations concédées...).

Art. 832-14

Provisions significatives

Pour les risques et charges provisionnés pour des montants individuellement significatifs, une information est fournie sur :

1. la nature de l'obligation et l'échéance attendue des dépenses provisionnées ;
2. 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 ;
3. le montant de tout remboursement attendu en indiquant, le cas échéant, le montant de l'actif comptabilisé pour celui-ci.

Passifs non comptabilisés en application de l'article 322-4

Dans le cas exceptionnel où le montant de l'obligation ne peut être évalué avec une fiabilité suffisante, les informations suivantes sont fournies :

4. la description de la nature de ce passif ;
5. l'indication des incertitudes relatives au montant ou à l'échéance de toute sortie de ressources.

Dans le cas exceptionnel où 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 d'un passif, 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. 832-15

L'annexe inclut un 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.

Pour l'application du présent article, l'entité utilise le tableau suivant.

État des échéances des dettes à la clôture de l'exercice				
Dettes (a)	Montant brut	Échéance à un an au plus	Échéance à plus d'un an et cinq ans au plus	Échéance à plus de cinq ans
Emprunts et dettes assimilées				
Fournisseurs et comptes rattachés				
Autres dettes				
Produits constatés d'avance				
Total				

(a) A développer si nécessaire.

Art. 832-16

L'annexe comporte une indication sur les dettes garanties par des sûretés réelles.

Pour renseigner les informations exigées au présent article, l'entité utilise le tableau suivant.

Dettes garanties par des sûretés réelles		
	Montant à la clôture de l'exercice	Montant garanti
Dettes 1		
Dettes 2		

Art. 832-17

Des précisions sont apportées dans l'annexe sur :

- la nature et le rythme de reprise des produits constatés d'avance ;
- la nature et le montant des écarts de conversion et différences d'évaluation - passif.

Sous-section 3 – Informations relatives au compte de résultat

Art. 832-18

Le chiffre d'affaires est ventilé :

- par catégorie d'activités ;
- par marchés géographiques ;

dans la mesure où les catégories d'activités ou marchés géographiques diffèrent entre eux de façon très importante.

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.

Art. 832-19

Des précisions sont apportées dans l'annexe sur la nature et le montant :

1. des produits à recevoir et des charges à payer au titre de l'exercice ;
2. des produits et des charges imputables à un autre exercice ;
3. des quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun.

Art. 832-20

1. Honoraires des commissaires aux comptes certifiant les comptes

Il est indiqué, pour chaque commissaire aux comptes, le montant total des honoraires des commissaires aux comptes figurant au compte de résultat de l'exercice, en séparant les honoraires afférents à la certification des comptes, à la certification des informations en matière de durabilité de ceux afférents, le cas échéant aux autres services. Ces informations ne sont pas fournies si la personne morale est incluse dans un périmètre de consolidation.

Pour renseigner les informations exigées au présent article, l'entité utilise le tableau suivant.

Honoraires des commissaires aux comptes certifiant les comptes		
	Commissaire aux comptes 1	Commissaire aux comptes 2
Honoraires afférents à la certification des comptes		
Honoraires afférents à la certification des informations en matière de durabilité (*)		
Honoraires afférents aux services autres que la certification des comptes et la certification des informations en matière de durabilité		
Total		

(*) pour les missions prévues au II de l'article L.821-54 du code de commerce

2. Honoraires des commissaires aux comptes ne certifiant pas les comptes ou des organismes tiers indépendants pour la certification des informations en matière de durabilité

Lorsque le contrôleur légal des informations en matière de durabilité n'est pas le commissaire aux comptes certifiant les comptes de l'entité mais un autre commissaire aux comptes ou un organisme tiers

indépendant, il est indiqué, pour chaque contrôleur légal, le montant des honoraires afférents à la certification des informations en matière de durabilité figurant au compte de résultat de l'exercice. Ces informations ne sont pas fournies si la personne morale est incluse dans un périmètre de consolidation. Pour renseigner les informations exigées au présent article, l'entité utilise le tableau suivant :

Honoraires des commissaires aux comptes (CAC) ne certifiant pas les comptes et des Organismes tiers indépendants (OTI) pour la certification des informations en matière de durabilité		
	CAC 1 ou OTI 1	CAC 2 ou OTI 2
Honoraires afférents à la certification des informations en matière de durabilité (*)		

(*) pour les missions prévues au II de l'article L.821-54 du code de commerce pour les commissaires aux comptes et à l'article L.822-24 du code de commerce pour les OTI »

Art. 832-21

Il est précisé la nature des produits et charges inscrits en résultat exceptionnel au cours de l'exercice, en distinguant :

- les produits et les charges directement liés à un événement majeur et inhabituel ;
- les écritures comptables d'origine purement fiscale, telles que définies et prévues par les règlements de l'Autorité des normes comptables ;
- les changements de méthode comptable que l'entité est amenée à comptabiliser en résultat, plutôt qu'en capitaux propres, en raison de l'application de règles fiscales ;
- les corrections d'erreurs sauf lorsqu'il s'agit de corriger une écriture ayant été directement imputée sur les capitaux propres.

Il est décrit l'événement majeur et inhabituel à l'origine de l'inscription des produits et charges directement liés à cet événement en résultat exceptionnel en indiquant, le cas échéant, les montants déjà inscrits du fait de l'événement considéré au cours des exercices antérieurs.

Section 3 – Informations relatives à la fiscalité

Art. 833-1

Il est indiqué l'incidence sur le résultat de l'exercice de toute modification d'impôt votée entre la date de clôture et la date d'établissement des comptes.

Art. 833-2

L'annexe comporte des informations sur la nature et le montant des crédits d'impôts.

Pour renseigner les informations exigées au présent article, l'entité utilise le tableau suivant.

Crédits d'impôts	
	Montant
Crédit d'impôt recherche	
Autres crédits d'impôts (à préciser)	
Total	

Art. 833-3

L'annexe comporte les informations suivantes :

1. le détail et la justification des corrections exceptionnelles de valeurs des immobilisations liées à la législation fiscale ;
2. le détail et la justification des corrections exceptionnelles de valeurs de l'actif circulant liées à la législation fiscale.

Art. 833-4

L'annexe comporte les informations suivantes :

1. l'indication de la nature, du montant et du traitement comptable des créances résultant du report en arrière des déficits ;
2. la répartition du montant global des impôts sur le bénéficiaire 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 ;
3. le montant des éléments susceptibles d'être à l'origine d'un allègement ou d'un accroissement de la dette future d'impôts sur les bénéfices ;
4. l'indication, même approximative, de la mesure dans laquelle le résultat a été affecté par des évaluations dérogatoires en vue d'obtenir des allègements fiscaux ;
5. 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'entité 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 ».

Section 4 – Informations au titre des transactions non conclues aux conditions normales de marché

Art. 834-1

La société fournit une liste des transactions, au sens de l'article R. 123-199-1 du code de commerce, significatives effectuées par la société 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 :

1. par la société avec les filiales qu'elle détient en totalité ;
2. entre sociétés sœurs détenues en totalité par une même société mère.

Pour renseigner les informations exigées au présent article, l'entité utilise le tableau suivant.

Informations au titre des opérations réalisées avec des parties liées			
Désignation de la partie liée	Nature de la relation avec la partie liée	Montant des transactions réalisées avec la partie liée au cours de l'exercice	Autres informations

Art. 834-2

Les sociétés anonymes relevant de la catégorie des petites entreprises prévues à l'article L. 123-16 et de la catégorie prévue à l'article L. 123-25 du code de commerce 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, de direction ou de surveillance, lorsque ces transactions sont significatives et 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.

Pour renseigner les informations exigées au présent article, l'entité utilise le tableau suivant.

Informations au titre des opérations réalisées avec les principaux actionnaires et les organes d'administration, de direction ou de surveillance			
Désignation du tiers	Nature de la relation avec le tiers	Montant des transactions réalisées avec le tiers au cours de l'exercice	Autres informations

Section 5 – Informations relatives aux opérations et engagements envers les organes d'administration, de direction ou de surveillance

Art. 835-1

Il est indiqué pour les membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance, le montant global, pour chaque catégorie :

1. des avances et crédits qui leur ont été alloués avec indication des conditions consenties et des remboursements opérés pendant l'exercice, ainsi que le montant des engagements pris pour leur compte ;
2. des engagements de retraite et avantages similaires contractés à leur profit.

Art. 835-2

Il est indiqué pour les membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance, le montant global, pour chaque catégorie, des rémunérations allouées au titre de leurs fonctions. Ces informations peuvent ne pas être fournies lorsqu'elles permettent d'identifier la situation d'un membre déterminé de ces organes.

Section 6 – Informations relatives aux opérations et engagements hors bilan

Art. 836-1

L'entité mentionne dans l'annexe une information relative à tout engagement financier, toute garantie ou éventualité qui ne figure pas au bilan et dont la connaissance est nécessaire à l'appréciation de la situation financière de l'entité. Cette information comprend notamment :

- un état des cautionnements, avals et garanties donnés par l'entité ;
- un état des sûretés consenties par elle ;
- 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 ;

- les engagements en matière de pensions ou indemnités assimilées.

Art. 836-2

Sont indiqués 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.

Art. 836-3

Pour les biens pris en crédit-bail, l'entité mentionne les montants des redevances restant à payer ainsi que le prix d'achat résiduel de ces biens stipulé aux contrats en distinguant les opérations de crédit-bail mobilier et immobilier. Pour renseigner les informations exigées au présent article, l'entité utilise le tableau suivant.

Engagements de crédit-bail		
Contrats de crédit-bail (a)	Montant des redevances restant à payer à la clôture de l'exercice	Prix d'achat résiduel

(a) A développer si nécessaire en distinguant les opérations de crédit-bail mobilier et immobilier.

Art. 836-4

Les mentions prévues à l'article 836-3 sont complétées des informations suivantes :

1. la valeur des biens pris en crédit-bail au moment de la signature du contrat ;
2. le montant des redevances afférentes à l'exercice ainsi que le montant cumulé des redevances des exercices précédents ;
3. les 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 ;
4. l'évaluation des redevances restant à payer ainsi que le prix d'achat résiduel de ces biens stipulés aux contrats.

Les informations prévues aux alinéas précédents ainsi que celles prévues à l'article à 836-3 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.

Pour renseigner les informations exigées au présent article ainsi qu'à l'article 836-3, l'entité utilise le tableau suivant.

Engagements de crédit-bail						
Lignes à développer par catégorie d'immobilisations	Valeur à la signature du contrat	Coût d'entrée de l'actif	Dotations aux amortissements théoriques		Valeur nette	
			De l'exercice	Cumulées		
Catégorie d'immobilisation 1						
Catégorie d'immobilisation 2						
Total						
	Redevances payées		Redevances restant à payer			Prix d'achat résiduel
	De l'exercice	Cumulées	A moins d'un an	De un à cinq ans	A plus de cinq ans	

Catégorie d'immobilisation 1						
Catégorie d'immobilisation 2						
Total						

Art. 836-5

Outre les informations prévues aux articles 836-1 à 836-4, l'entité mentionne 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 l'entité, une information est fournie comportant :

1. une description de la nature et des objectifs de l'opération ;
2. l'indication du montant des risques et avantages attendus de l'opération sur toute la durée de l'accord ;
3. l'indication des garanties données dans le cadre de l'opération ;
4. toute autre information utile à la bonne compréhension de l'opération.

Pour présenter les informations exigées au présent article, l'entité utilise le tableau suivant.

Informations au titre des opérations non inscrites au bilan			
Nature de l'opération	Montant des risques et avantages attendus de l'opération	Garanties données	Autres informations

Section 7 – Informations relatives à l'effectif

Art. 837-1

Il est fait mention de l'effectif employé pendant l'exercice tel que défini à l'article D. 123-200 du code de commerce.

Art. 837-2

L'information prévue à l'article 837-1 est ventilée par catégorie.

Pour renseigner les informations exigées au présent article et à l'article 837-1, l'entité utilise le tableau suivant.

Répartition des effectifs par catégorie	
Lignes à développer par catégorie de salariés	Effectif moyen employé pendant l'exercice
Ouvriers	
Employés, techniciens, agents de maîtrise	

Cadres et ingénieurs	
Total	

Section 8 – Autres informations

Art. 838-1

L'annexe mentionne les informations suivantes :

a) Bons de souscription de titres en capital 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) du présent article.

Art. 838-2

L'annexe mentionne les informations suivantes :

- les principales caractéristiques du plan :
 - o prix d'exercice (pour les plans d'options d'achat et de souscription d'actions) ;
 - o nombre total d'actions pouvant être émises ou achetées ;
 - o valeur des actions retenue comme assiette de la contribution sociale ;
 - o conditions d'acquisition des actions ou d'exercice des options d'achat (performance, présence) ;
 - o nombre d'actions ou d'options attribuées pendant l'exercice et au cours de l'exercice précédent ;
 - o 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) ;
- le 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.

Art. 838-3

Les entités émettrices de certificats de valeur garantie, de bons de cession de valeur garantie et instruments assimilés mentionnent dans l'annexe, entre l'émission des titres et leur échéance :

- la valeur de marché des titres à la date d'établissement des comptes ;
- le nombre de titres non rachetés pour annulation à cette date ;
- les caractéristiques des titres émis ;
- le montant maximum des engagements représentés par la garantie.

Art. 838-4

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.

Art. 838-5

Les entités mentionnent dans l'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.

Art. 838-6

L'annexe mentionne les informations suivantes :

- la description du ou des modèles économiques retenus pour gérer et comptabiliser les quotas d'émission (modèle « Production », modèle « Négoce ») ;
- l'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 entités doivent faire apparaître en « Engagements reçus » la partie des quotas restant à recevoir au titre de la période d'affectation en cours.

Art. 838-7

Informations relatives aux certificats d'économies d'énergie (CEE) :

- Description du ou des modèles économiques de gestion et de comptabilisation des CEE (modèle « Économies d'énergie », modèle « Négoce ») ;
- Description des hypothèses prises en compte pour évaluer le passif ;
- Toute information pertinente sur la gestion des CEE ;
- Montant des avances versées dans le cadre des incitations financières

Art. 838-8

Il est fait mention 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.

Art. 838-9

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.

Art. 838-10

L'annexe comporte les informations suivantes :

- la mention par le cédant de l'engagement reçu du cessionnaire, par nature de titres, et le prix convenu ;
- la 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.

Art. 838-11

Il est fait mention dans l'annexe du constituant :

- la nature des actifs donnés en garantie dans le cadre de contrats de garantie financière avec droit de réutilisation ;
- le montant des engagements donnés au titre des actifs donnés en garantie dans le cadre d'un contrat de garantie financière avec droit de réutilisation ;

- le montant des actifs donnés en garantie remis en pleine propriété dans le cadre de contrats de garantie financière avec droit de réutilisation.

Il est fait mention dans l'annexe du bénéficiaire :

- la nature des actifs reçus en garantie dans le cadre de contrats de garantie financière avec droit de réutilisation ;
- le montant des engagements reçus au titre des actifs reçus en garantie dans le cadre d'un contrat de garantie financière avec droit de réutilisation ;
- le montant des actifs reçus en pleine propriété dans le cadre de contrats de garantie financière avec droit de réutilisation.

Art. 838-12

a) Il est fait mention dans l'annexe du constituant :

- le ou les contrat(s) de fiducie conclus en précisant :
 - o l'objet et la durée du ou des contrat(s) ;
 - o l'identité des autres constituant(s) et du fiduciaire ;
 - o 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 :
 - o la valeur brute, les amortissements, les dépréciations, la valeur nette comptable ;
 - o les modalités d'évaluation retenues lors du transfert.

b) Il est fait mention dans l'annexe du fiduciaire :

- la liste et la nature des contrats de fiducie conclus et des comptabilités autonomes établies en tant que fiduciaire ;
- pour chaque contrat, indication si le contrat prévoit de mettre, en cas d'insuffisance d'actif, tout ou partie à la charge du fiduciaire (référence au 2ème alinéa de l'article 2025 du code civil).

c) Il est fait mention dans l'annexe du bénéficiaire quand il n'est pas le constituant :

- le ou les contrat(s) de fiducie conclu(s) en précisant :
 - o l'objet et la durée du ou des contrat(s) ;
 - o 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 :
 - o la nature de la contrepartie attribuée au(x) constituant(s) ;
 - o la nature des droits ou obligations revenant au bénéficiaire.

d) Si le constituant n'est pas le bénéficiaire de tout ou partie des droits, des informations sont fournies sur l'identité du ou des bénéficiaire(s) 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.

Art. 838-13

L'annexe comporte les informations suivantes :

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.

Art. 838-14

a) Pour toutes les opérations entrant dans le champ d'application du titre VII du livre II, 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 :

- 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 titre VII du livre II (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.

b) A chaque clôture, l'entité doit mentionner dans l'annexe le suivi du 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.

Art. 838-15

b) 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 :
 - o 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) ;
 - o 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 ;
 - o 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 ;
 - o 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 :
 - o 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 ;
 - o le calendrier et les conditions d'émission de jetons durant les exercices futurs ;
 - o 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.

b) 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 ;
- le nombre et la valeur des jetons empruntés.

Art. 838-16

Les prestataires de services sur actifs numériques mentionnent dans l'annexe 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 :
 - o la dénomination et le nombre d'actifs numériques conservés pour compte de tiers, non comptabilisés à l'actif des prestataires de services sur actifs numériques en application du 1 de l'article 629-1 ;
 - o le montant des dettes indexées de restitution d'actifs numériques conservés, lorsque les prestataires de services sur actifs numériques les comptabilisent à leur bilan en application du 2 de l'article 629-1.

Art. 838-17

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 effectifs ayant bénéficié d'une formation au cours de l'exercice.

Art. 838-18

Les informations relatives aux fonds non remboursables et aux avances conditionnées comprennent :

1- un détail des montants figurant à la clôture de l'exercice :

- pour la ligne des fonds non remboursables : le détail est donné par instruments présentant les mêmes caractéristiques de remboursement et de rémunération ;
- pour la ligne des avances conditionnées : la distinction est faite entre la part relative au montant principal et celle relative aux intérêts courus ;

2- des précisions sur les caractéristiques des instruments émis inscrits en fonds non remboursables et des financements reçus inscrits en avances conditionnées. L'entité indique notamment les conditions de rémunération, les modalités et l'échéance de remboursement ;

3- pour le montant éventuel des intérêts courus rattachés aux avances conditionnées, les modalités de paiement et l'échéance du paiement.

Art. 838-19

Au titre d'une rémunération d'un service au moyen d'un instrument de capitaux propres à émettre, l'entité débitrice mentionne, dans l'annexe, le nombre total de titres de capital à émettre ainsi que le montant des réserves utilisées lors de l'émission de l'instrument.

Chapitre IV – Comptes intermédiaires

Titre IX – Autres documents

Chapitre I – Tableau de financement

Art. 911-1

Les entités entrant dans le champ des articles L. 232-2 et L. 612-2 du code de commerce sont tenues d'établir un tableau de financement.

Le tableau de financement est accompagné des informations relatives aux principes qui ont présidé à son élaboration.

Livre IV : tenue, structure et fonctionnement des comptes

Titre X – Organisation de la comptabilité

Chapitre I – Principes généraux

Art. 1011-1

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. 1011-2

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. 1011-3

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. 1011-4

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. 1011-5

L'entité établit un plan de comptes conforme au plan de comptes figurant à l'article 1121-1 et aux dispositions des articles 1131-1 et suivants.

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.

Chapitre II – Livres comptables

Art. 1021-1

Toute entité tient un livre-journal et 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. 1021-2

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. 1021-3

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 III – Enregistrement

Section 1 – Principes généraux

Art. 1031-1

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. 1031-2

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. 1031-3

Le caractère définitif des enregistrements du livre-journal 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. 1031-4

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 1031-2.

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. 1032-1

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. 1032-2

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 1011-2 décrivant les procédures et l'organisation comptables.

Titre XI – Plan de comptes

Chapitre I – Cadre comptable

Art. 1111-1

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 et frais d'établissement	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 financiers à terme et jetons détenus
13. Subventions d'investissement	23. Immobilisations en-cours, avances et acomptes	33. En-cours de production de biens	43. Sécurité sociale et autres organismes sociaux	53. Caisse
14. Provisions réglementées	24. -	34. En-cours de production de services	44. État et autres collectivités publiques	54. -
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 des immobilisations	39. Dépréciations des stocks et en-cours	49. Dépréciations des comptes de tiers	59. Dépréciations des comptes financiers

COMPTES DE GESTION	
Classe 6	Classe 7
Comptes de charges	Comptes de produits
60. Achats (sauf 603)	70. Ventes de produits fabriqués, prestations de services, marchandises
603. Variation des stocks d'approvisionnements et de marchandises	
61. Services extérieurs	71. Production stockée (ou déstockage).
62. Autres services extérieurs	72. Production immobilisée
63. Impôts, taxes et versements assimilés	73. -
64. Charges de personnel	74. Subventions
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, aux dépréciations et aux provisions	78. Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions
69. Participation des salariés - Impôts sur les bénéfices et assimilés	

COMPTES SPECIAUX
Classe 8
Cette classe de comptes regroupe les comptes spéciaux qui n'ont pas leur place dans les classes 1 à 7.

Chapitre II – Plan de comptes

Art. 1121-1

Le plan de comptes, visé à l'article 1011-5 et présenté ci-après, est commun au système de base et au système abrégé. Le plan de comptes minimal comprend l'ensemble des comptes imprimés en caractères normaux. Les comptes imprimés en caractères italiques sont d'utilisation facultative.

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
 - 1041 Primes d'émission*
 - 1042 Primes de fusion*
 - 1043 Primes d'apport*
 - 1044 Primes de conversion d'obligations en actions*
 - 1045 Bons de souscription de titres en capital*
 - 105 Écarts de réévaluation
 - 106 Réserves
 - 1061 Réserve légale
 - 1062 Réserves indisponibles
 - 1063 Réserves statutaires ou contractuelles
 - 1064 Réserves réglementées
 - 1068 Autres réserves
 - 107 Écart d'équivalence
 - 108 Compte de l'exploitant
 - 109 Actionnaires : capital souscrit - non appelé
- 11 Report à nouveau
 - 110 Report à nouveau - solde créditeur
 - 119 Report à nouveau - solde débiteur
- 12 Résultat de l'exercice
 - 120 Résultat de l'exercice - bénéfice
 - 1209 Acomptes sur dividendes*
 - 129 Résultat de l'exercice – perte
- 13 Subventions d'investissement
 - 131 Subventions d'investissement octroyées
 - 139 Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat
- 14 Provisions réglementées
 - 143 Provisions réglementées pour hausse de prix
 - 145 Amortissements dérogatoires
 - 148 Autres provisions réglementées
- 15 Provisions
 - 151 Provisions pour risques
 - 1511 Provisions pour litiges*
 - 1512 Provisions pour garanties données aux clients*

- 1514 *Provisions pour amendes et pénalités*
- 1515 *Provisions pour pertes de change*
- 1516 *Provisions pour pertes sur contrats*
- 1518 *Autres provisions pour risques*
- 152 Provisions pour charges
 - 1521 *Provisions pour pensions et obligations similaires*
 - 1522 *Provisions pour restructurations*
 - 1523 *Provisions pour impôts*
 - 1524 *Provisions pour renouvellement des immobilisations - entreprises concessionnaires*
 - 1525 *Provisions pour gros entretien ou grandes révisions*
 - 1526 *Provisions pour remise en état*
 - 1527 *Autres provisions pour charges*
- 16 Emprunts et dettes assimilées, fonds non remboursables et avances conditionnées
 - 161 Emprunts obligataires convertibles si non-inscrits dans le compte 167
 - 1618 *Intérêts courus sur emprunts obligataires convertibles*
 - 162 Obligations représentatives de passifs nets remis en fiducie si non-inscrites dans le compte 167
 - 163 Autres emprunts obligataires si non-inscrits dans le compte 167
 - 1638 *Intérêts courus sur autres emprunts obligataires*
 - 164 Emprunts auprès des établissements de crédit si non-inscrits dans le compte 167
 - 1648 *Intérêts courus sur emprunts auprès des établissements de crédit*
 - 165 Dépôts et cautionnements reçus
 - 1651 *Dépôts*
 - 1655 *Cautionnements*
 - 1658 *Intérêts courus sur dépôts et cautionnements reçus*
 - 166 Participation des salariés aux résultats
 - 1661 *Comptes bloqués*
 - 1662 *Fonds de participation*
 - 1668 *Intérêts courus sur participation des salariés aux résultats*
 - 167 Fonds non remboursables et avances conditionnées
 - 1671 Fonds non remboursables montant principal
 - 16711 *Titres participatifs montant principal*
 - 16712 *Autres fonds non remboursables montant principal*
 - 1673 Avances conditionnées montant principal
 - 1674 Avances conditionnées intérêts courus
 - 168 Autres emprunts et dettes assimilées
 - 1681 *Autres emprunts*
 - 1682 *Emprunts participatifs*
 - 1685 *Rentes viagères capitalisées*
 - 1687 *Autres dettes*
 - 1688 *Intérêts courus sur autres emprunts et dettes assimilées*
 - 169 Primes de remboursement des emprunts
- 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*
- 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 et frais d'établissement
 - 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 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 sur-sols*
 - 2114 *Terrains de carrières (Tréfonds)*
 - 2115 *Terrains bâtis*
 - 212 Agencements et aménagements de terrains (même ventilation que celle du compte 211)
 - 213 Constructions
 - 2131 *Bâtiments*
 - 2135 *Installations générales - agencements - aménagements des constructions*
 - 2138 *Ouvrages d'infrastructure*
 - 214 Constructions sur sol d'autrui (même ventilation que celle du compte 213)
 - 215 Installations techniques, matériels et outillages industriels
 - 2151 *Installations complexes spécialisées*
 - 21511 *Installations complexes spécialisées sur sol propre*
 - 21514 *Installations complexes spécialisées sur sol d'autrui*
 - 2153 *Installations à caractère spécifique*
 - 21531 *Installations à caractère spécifique sur sol propre*
 - 21534 *Installations à caractère spécifique sur sol d'autrui*
 - 2154 *Matériels industriels*
 - 2155 *Outillages industriels*
 - 2157 *Agencements et aménagements des matériels et outillages 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 fusion sur actifs corporels*

- 22 Immobilisations mises en concession
 - 229 Droits du concédant (présentés dans la rubrique autres fonds propres)

- 23 Immobilisations en cours, avances et acomptes
 - 231 Immobilisations corporelles en cours
 - 232 Immobilisations incorporelles en cours
 - 237 Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations incorporelles
 - 238 Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles

- 26 Participations et créances rattachées à des participations

- 261 Titres de participation
 - 2611 *Actions*
 - 2618 *Autres titres*
- 262 Titres évalués par équivalence
- 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 Intérêts courus sur titres immobilisés (droit de créance)
 - 27684 Intérêts courus sur prêts
 - 27685 Intérêts courus sur dépôts et cautionnements
 - 27688 Intérêts courus 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 et des frais d'établissement (même ventilation que celle du compte 20)
 - 2801 Frais d'établissement (même ventilation que celle du compte 201)
 - 2803 Frais de développement
 - 2805 Concessions et droits similaires, brevets, licences, solutions informatiques, droits et valeurs similaires
 - 2806 Droit au bail
 - 2807 Fonds commercial
 - 2808 Autres immobilisations incorporelles

- 281 Amortissements des immobilisations corporelles (même ventilation que celle du compte 21)
 - 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
 - 2901 Frais d'établissement
 - 2903 Frais de développement
 - 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
 - 2911 Terrains
 - 2912 Agencements et aménagements de terrains
 - 2913 Constructions
 - 2914 Constructions sur sol d'autrui
 - 2915 Installations techniques, matériels et outillages industriels
 - 2918 Autres immobilisations corporelles
 - 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
 - 2962 Titres évalués par équivalence
 - 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)
 - 2972 Titres immobilisés (droit de créance)
 - 2973 Titres immobilisés de l'activité de portefeuille
 - 2974 Prêts
 - 2975 Dépôts et cautionnements versés
 - 2976 Autres créances immobilisées

CLASSE 3 : COMPTES DE STOCKS ET EN-COURS

- 31 Matières premières et fournitures
- 32 Autres approvisionnements
 - 321 Matières consommables
 - 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
 - 335 Travaux en cours
- 34 En-cours de production de services
 - 341 Études en cours
 - 345 Prestations de services en cours
- 35 Stocks de produits
 - 351 Produits intermédiaires
 - 355 Produits finis
 - 358 Produits résiduels ou matières de récupération
 - 3581 *Déchets*
 - 3585 *Rebuts*
 - 3586 *Matières de récupération*
- 36 (Compte à ouvrir, le cas échéant, sous l'intitulé « Stocks provenant d'immobilisations »)
- 37 Stocks de marchandises
- 38 (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
 - 392 Dépréciations des autres approvisionnements
 - 393 Dépréciations des en-cours de production de biens
 - 394 Dépréciations des en-cours de production de services
 - 395 Dépréciations des stocks de produits
 - 397 Dépréciations des stocks de marchandises

CLASSE 4 : COMPTES DE TIERS

- 40 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
 - 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 créditeurs
 - 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 Comité social et économique
 - 424 Participation des salariés aux résultats
 - 4246 Réserve spéciale
 - 4248 Comptes courants
 - 425 Personnel - Avances et acomptes et autres comptes débiteurs
 - 426 Personnel - Dépôts
 - 427 Personnel - Oppositions
 - 428 Personnel - Charges à payer
 - 4282 Dettes provisionnées pour congés à payer
 - 4284 Dettes provisionnées pour participation des salariés aux résultats
 - 4286 Autres charges à payer

- 43 Sécurité sociale et autres organismes sociaux
 - 431 Sécurité sociale
 - 437 Autres organismes sociaux
 - 438 Organismes sociaux - Charges à payer
 - 4382 Charges sociales sur congés à payer
 - 4386 Autres charges à payer
 - 439 Organismes sociaux - Produits à recevoir

- 44 État et autres collectivités publiques
 - 441 État - Subventions et aides à recevoir
 - 442 Contributions, impôts et taxes recouvrés pour le compte de l'État
 - 4421 Prélèvements à la source (Impôt sur le revenu)
 - 4422 Prélèvements forfaitaires non libératoires
 - 4423 Retenues et prélèvements sur les distributions
 - 444 État - Impôts sur les bénéfiques
 - 445 État - 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 entités
 - 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
 - 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*
 - 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 État - Charges à payer et produits à recevoir
 - 4481 État - Charges à Payer
 - 44811 *Charges fiscales sur congés à payer*
 - 44812 *Charges à payer*
 - 4482 État - 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 créiteurs 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 Divers comptes débiteurs et produits à recevoir
 - 468 Divers comptes créditeurs et charges à payer

- 47 Comptes transitoires ou d'attente
 - 471 à 473 *Comptes d'attente*
 - 474 Différences d'évaluation – Actif
 - 4741 *Différences d'évaluation sur instruments financiers à terme - Actif*
 - 4742 *Différences d'évaluation sur jetons détenus - Actif*
 - 4746 *Différences d'évaluation de jetons sur des passifs - Actif*
 - 475 Différences d'évaluation – Passif
 - 4751 *Différences d'évaluation sur instruments financiers à terme - Passif*
 - 4752 *Différences d'évaluation sur jetons détenus - Passif*
 - 4756 *Différences d'évaluation de jetons sur des passifs - Passif*
 - 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
 - 4781 *Mali de fusion sur actif circulant*

- 48 Comptes de régularisation
 - 481 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 *Créances sur cessions d'immobilisations*
 - 4965 *Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement*
 - 4967 *Autres comptes débiteurs*

- CLASSE 5 : COMPTES FINANCIERS**
- 50 Valeurs mobilières de placement
 - 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 euros*
- 5124 *Comptes en devises*
- 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
- 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
 - 602 Achats stockés - Autres approvisionnements
 - 6021 *Matières consommables*
 - 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*
 - 60262 *Malis sur emballage*
 - 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, etc.)*
 - 6063 *Fournitures d'entretien et de petit équipement*
 - 6064 *Fournitures administratives*
 - 6068 *Autres matières et fournitures*
 - 607 Achats de marchandises
 - 608 (Compte réservé, le cas échéant, au regroupement des frais accessoires incorporés aux achats)
 - 609 Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats (même ventilation que celle du compte 60)
 - 6098 *Rabais, remises et ristournes non affectés*
 - 603 Variation des stocks d'approvisionnements et de 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*
 - 614 Charges locatives et de copropriété
 - 615 Entretien et réparation
 - 6152 *Entretien et réparation sur biens immobiliers*
 - 6155 *Entretien et réparation 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 Études 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'entité
 - 6211 *Personnel intérimaire*
 - 6214 *Personnel détaché ou prêté à l'entité*
 - 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 *Échantillons*
 - 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*
 - 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 bénéfiques)*
 - 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'étranger*
 - 6378 *Taxes diverses*
 - 638 Rappel d'impôts (autres qu'impôts sur les bénéfiques)

- 64 Charges de personnel
 - 641 Rémunérations du personnel
 - 6411 *Salaires, appointements*
 - 6412 *Congés payés*
 - 6413 *Primes et gratifications*
 - 6414 *Indemnités et avantages divers*

- 644 *6415 Supplément familial*
- 645 *Rémunération du travail de l'exploitant*
- 645 *Cotisations de sécurité sociale et de prévoyance*
 - 6451 *Cotisations à l'Urssaf*
 - 6452 *Cotisations aux mutuelles*
 - 6453 *Cotisations aux caisses de retraites*
 - 6454 *Cotisations à Pôle emploi*
 - 6458 *Cotisations aux autres organismes sociaux*
- 646 *Cotisations sociales personnelles de l'exploitant*
- 647 *Autres cotisations sociales*
 - 6471 *Prestations directes*
 - 6472 *Versements au comité social et économique*
 - 6474 *Versements aux autres œuvres sociales*
 - 6475 *Médecine du travail, pharmacie*
- 648 *Autres charges de personnel*
- 649 *Remboursements de 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 *Rémunérations de l'activité des administrateurs et des gérants*
 - 654 *Pertes sur créances irrécouvrables*
 - 6541 *Créances de l'exercice*
 - 6544 *Créances 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 et dettes commerciales*
 - 657 *Valeurs comptables des immobilisations incorporelles et corporelles cédées*
 - 658 *Pénalités et autres charges*
 - 6581 *Pénalités sur marchés (et dédits payés sur achats et ventes)*
 - 6582 *Pénalités, amendes fiscales et pénales*
 - 6583 *Malis provenant de clauses d'indexation*
 - 6584 *Lots*
 - 6588 *Opérations de constitution ou liquidation des fiducies*

- 66 *Charges financières*
 - 661 *Charges d'intérêts*
 - 6611 *Intérêts des emprunts et dettes*
 - 66116 *Intérêts des emprunts et dettes assimilées*
 - 66117 *Intérêts 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 *Intérêts des dettes commerciales*
 - 66188 *Intérêts des dettes diverses*
 - 664 *Pertes sur créances liées à des participations*
 - 665 *Escomptes accordés*
 - 666 *Pertes de change financières*
 - 667 *Charges sur cession d'éléments financiers*
 - 6671 *Valeurs comptables des immobilisations financières cédées*
 - 6672 *Charges nettes sur cessions de titres immobilisés de l'activité de portefeuille*

- 6673 Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement
- 6674 Charges nettes sur cessions de jetons
- 668 Autres charges financières
 - 6683 *Mali provenant du rachat par l'entité d'actions et obligations émises par elle-même*
- 67 Charges exceptionnelles
 - 672 (Compte à la disposition des entités pour enregistrer, en cours d'exercice, les charges sur exercices antérieurs)
 - 678 Autres charges exceptionnelles
- 68 Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions
 - 681 Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions (à inscrire dans les charges d'exploitation)
 - 6811 Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles
 - 68111 *Immobilisations incorporelles et frais d'établissement*
 - 68112 *Immobilisations corporelles*
 - 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 (à inscrire dans les charges financières)
 - 6861 Dotations aux amortissements des primes de remboursement des emprunts
 - 6862 Dotations aux amortissements des frais d'émission des emprunts
 - 6865 Dotations aux provisions financières
 - 6866 Dotations pour dépréciation des éléments financiers
 - 68662 *Immobilisations financières*
 - 68665 *Valeurs mobilières de placement*
 - 687 Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions (à inscrire dans les 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 bénéfiques et assimilés
 - 691 Participation des salariés aux résultats
 - 695 Impôts sur les bénéfiques
 - 6951 *Impôts dus en France*
 - 6952 *Contribution additionnelle à l'impôt sur les bénéfiques*
 - 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
 - 702 Ventes de produits intermédiaires

- 703 Ventes de produits résiduels
- 704 Travaux
- 705 Études
- 706 Prestations de services
- 707 Ventes de marchandises
- 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
 - 7091 Rabais, remises et ristournes accordés sur ventes de produits finis
 - 7092 Rabais, remises et ristournes accordés sur ventes de produits intermédiaires
 - 7094 Rabais, remises et ristournes accordés sur travaux
 - 7095 Rabais, remises et ristournes accordés sur études
 - 7096 Rabais, remises et ristournes accordés sur prestations de services
 - 7097 Rabais, remises et ristournes accordés sur ventes de marchandises
 - 7098 Rabais, remises et ristournes accordés sur produits des activités annexes

- 71 Production stockée (ou déstockage)
 - 713 Variation des stocks des en-cours de production et de 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 *Études 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
 - 741 Subventions d'exploitation
 - 742 Subventions d'équilibre
 - 747 Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice

- 75 Autres produits de gestion courante
 - 751 Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, solutions informatiques, droits 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 Rémunérations de l'activité des administrateurs et des gérants
 - 754 Ristournes perçues des coopératives provenant des excédents
 - 755 Quote-part 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 et dettes commerciales
- 757 Produits des cessions d'immobilisations incorporelles et corporelles
- 758 Indemnités et autres produits
 - 7581 *Dédits et pénalités perçus sur achats et ventes*
 - 7582 *Libéralités reçues*
 - 7583 *Rentrées sur créances amorties*
 - 7584 *Dégrèvements d'impôts autres qu'impôts sur les bénéfices*
 - 7585 *Bonis provenant de clauses d'indexation*
 - 7586 *Lots*
 - 7587 *Indemnités d'assurance*
 - 7588 *Opérations de constitution ou liquidation des fiducies*

- 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 sur cession d'éléments financiers
 - 7671 Produits des cessions d'immobilisations financières
 - 7672 Produits nets sur cessions de titres immobilisés de l'activité de portefeuille
 - 7673 Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement
 - 7674 Produits nets sur cessions de jetons
 - 768 Autres produits financiers
 - 7683 *Bonis provenant du rachat par l'entreprise d'actions et d'obligations émises par elle-même*

- 77 Produits exceptionnels
 - 772 (Compte à la disposition des entités pour enregistrer, en cours d'exercice, les produits sur exercices antérieurs)
 - 778 Autres produits exceptionnels

- 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 dépréciations et provisions (à inscrire dans les produits financiers)
 - 7865 Reprises sur provisions financières
 - 7866 Reprises sur dépréciations des éléments financiers

	<i>78662 Immobilisations financières</i>
	<i>78665 Valeurs mobilières de placement</i>
787	Reprises sur dépréciations et provisions (à inscrire dans les produits exceptionnels)
7872	Reprises sur provisions réglementées (immobilisations)
	<i>78725 Amortissements dérogatoires</i>
7873	Reprises sur provisions réglementées (stocks)
7874	Reprises sur autres provisions réglementées
7875	Reprises sur provisions exceptionnelles
7876	Reprises sur dépréciations exceptionnelles

Chapitre III – Règles d'établissement d'un plan de comptes

Art. 1131-1

Le plan de comptes est suffisamment détaillé pour permettre l'enregistrement des opérations conformément aux normes comptables.

Les opérations sont réparties en 8 classes de comptes à deux chiffres, conformément au cadre comptable défini à l'article 1111-1.

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.

Chaque compte à deux chiffres et plus peut être subdivisé en tant que de besoin. Le numéro de chaque compte divisionnaire commence toujours par le numéro du compte ou sous-compte dont il constitue une subdivision.

Le plan de comptes doit permettre un passage simplifié de la balance des comptes à la présentation normalisée des documents de synthèse.

La subdivision des comptes, plus détaillée que le plan de comptes présenté à l'article 1121-1, peut être utilisée pour satisfaire à des exigences d'information relatives aux documents de synthèse.

Art. 1131-2

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. 1131-3

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. 1131-4

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, 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.

Chapitre IV – Classification des comptes

Art. 1141-1

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 les fonds non remboursables, 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 et les frais d'établissement, 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 : Comptes 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 frais d'émission des emprunts pouvant être répartis sur plusieurs exercices ultérieurs.

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
- les instruments financiers à terme et les jetons détenus.

Art. 1141-2

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 ;
- au résultat exceptionnel :
 - les charges directement liées à un événement majeur et inhabituel ;
 - les charges constatées du fait des écritures comptables d'origine purement fiscale, telles que définies et prévues par les règlements de l'Autorité des normes comptables ;
 - les charges constatées du fait des écritures liées aux changements de méthode comptable et aux corrections d'erreurs en application des articles 122-3 et 122-6 ;
- 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 ;
- au résultat exceptionnel :
 - les produits directement liés à un événement majeur et inhabituel ;
 - les produits constatés du fait des écritures comptables d'origine purement fiscale, telles que définies et prévues par les règlements de l'Autorité des normes comptables ;
 - les produits constatés du fait des écritures de corrections d'erreurs en application de l'article 122-6.

Art. 1141-3

La classe 8 peut être utilisée pour satisfaire à des exigences d'information relatives aux documents de synthèse.

Titre XII – Fonctionnement des comptes

Chapitre I – Comptes de bilan

Section 1 – Comptes de capitaux : capitaux propres, autres fonds propres, emprunts et dettes assimilées (Classe 1)

Art. 1211-10

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 » 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 le compte 108 « Compte de l'exploitant ». En fin d'exercice, le solde de ce compte est viré au compte 101 « Capital ».

II - Comptes à l'usage des sociétés.

Le compte 101 « Capital » 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 ;
- 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 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 » enregistre les primes d'émission, de fusion, d'apport, de conversion d'obligations en actions.

La société émettrice de bons de souscription de titres en capital, émis de manière autonome, définitivement acquis à la société émettrice et dont l'émission engage cette société à procéder à une augmentation de capital, enregistre la contrepartie de la valeur des bons au compte 104. Les caractéristiques précitées des bons de souscription de titres en capital sont des conditions qui déterminent l'enregistrement au compte 104 sur la durée de vie des bons. Si, postérieurement à la date d'émission et avant la date de péremption, l'une ou l'autre des conditions n'est plus applicable, la contrepartie de la valeur des bons figurant au compte 104 est alors reclassée. La contrepartie de la

valeur des bons figurant au compte 104 à la date de péremption de ces bons est maintenue dans ce compte après la péremption.

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 ;
- aux autres réserves.

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 coût 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. 1211-11

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 ».

Art. 1211-12

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. À 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 ».

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.

Le compte 1209 « Acomptes sur dividendes » enregistre les acomptes de dividendes versés avant l'approbation des comptes de l'exercice dans les conditions définies à l'article L. 232-12 du code de commerce. Il est débité par le crédit d'une subdivision du compte 457 « Associés – Dividendes à payer ». Le compte 1209 est soldé au cours de l'exercice suivant après décision des associés sur l'affectation du résultat.

Art. 1211-13

13 : Subventions d'investissement

Le compte 131 « Subventions d'investissement octroyées » est crédité de la subvention par le débit d'un compte de tiers ou d'un compte financier.

Le compte 139 « Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat » est débité par le crédit du compte 747 « Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice ».

Les comptes 131 et 139 sont soldés l'un par l'autre, lorsque le crédit du premier est égal au débit du second.

Art. 1211-14

14 : Provisions réglementées

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 : 143 « Provisions réglementées pour hausse des prix », 145 « Amortissements dérogatoires » 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 143 à 148.

Art. 1211-15

15 : Provisions

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 » lorsqu'elle concerne l'exploitation normale et courante de l'entité ;
- du compte 686 « Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions » lorsqu'elle affecte la gestion financière de l'entité ;
- du compte 687 « Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions » lorsqu'elle se rapporte au résultat 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 dépréciations et provisions (à inscrire dans les produits financiers) » ou du compte 787 « Reprises sur dépréciations et provisions (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. 1211-16

16 : Emprunts et dettes assimilées, fonds non remboursables et avances conditionnées

Le compte 16 « Emprunts et dettes assimilées, fonds non remboursables et avances conditionnées » enregistre les emprunts, les dettes financières assimilées à des emprunts à l'exception de celles enregistrées au compte 17 « Dettes rattachées à des participations » et les fonds non remboursables et les avances conditionnées définis aux articles 315-1 à 316-1 du présent règlement.

1- Dispositions communes au compte 16

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 « Fonds non remboursables et avances conditionnées » 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 euros 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 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.

2- Compte 167

L'entité inscrit un montant dans les subdivisions du compte 167 « Fonds non remboursables et avances conditionnées » en application des dispositions des articles 314-1 à 316-1 du présent règlement.

3- Autres subdivisions du compte 16

Les emprunts et dettes financières assimilées, qui ne sont pas inscrits dans le compte 167, sont inscrits dans les autres subdivisions du compte 16 selon la nature de l'emprunt ou de la dette assimilée.

Les intérêts courus sur ces emprunts et dettes sont inscrits dans une subdivision du compte des emprunts ou des dettes auxquels les intérêts courus se rapportent.

Les intérêts courus sur les fonds non remboursables sont inscrits dans le compte 1688 « Intérêts courus sur autres emprunts et dettes assimilées ». En application des dispositions de l'article 316-1, sont inscrits dans le même compte les intérêts courus sur les avances conditionnées qui ne peuvent pas être inscrits dans le compte 1674 « Avances conditionnées intérêts courus ».

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 emprunts ».

La dotation de l'exercice est inscrite au débit du compte 6861 « Dotations aux amortissements des primes de remboursement des emprunts » au crédit du compte 169.

À la souscription, l'émetteur d'obligations avec bons de souscription d'obligations 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 emprunts ».

La différence entre le prix d'émission des obligations avec bons de souscription d'obligations 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, 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 créditée 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.

Les emprunts participatifs sont enregistrés au compte 1682.

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 créancier. Les arrérages à verser qui excèdent le capital sont inscrits au crédit du compte 1685 et constituent des charges financières. Inversement, le décès du créancier peut être générateur d'un produit financier.

Art. 1211-17

17 : Dettes rattachées à des participations

Les droits des coparticipants, non gérants, sur les immobilisations acquises ou créées 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. 1211-18

18 : Comptes de liaison des établissements 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 des 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.

Le regroupement 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. 1212

Les comptes d'immobilisations sont débités, à leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entité :

- de la valeur d'apport ;
- du coût d'acquisition ;
- du coût de production ;

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 dépréciations 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 657 « Valeurs comptables des immobilisations incorporelles et corporelles cédées ». Simultanément, le compte 757 « Produits des cessions d'immobilisations incorporelles et corporelles » est crédité par le débit du compte 462 « Créances sur cessions d'immobilisations » pour le prix de cession.

Art. 1212-20

20 : Immobilisations incorporelles et frais d'établissement

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 développement » enregistre les frais de développement qui peuvent être inscrits dans les immobilisations incorporelles. Il est débité par le crédit du compte 72 « Production immobilisée ».

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.

Art. 1212-21

21 : Immobilisations corporelles

Le compte 211 « Terrains » 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 dans le compte 212 « Agencements et aménagements de terrains ». Ce compte comprend les mêmes subdivisions que le compte 211.

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.

Sont inscrits au compte 215 « Installations techniques, matériels et outillages industriels » les installations complexes spécialisées, les installations à caractère spécifique, le matériel industriel, l'outillage industriel ainsi que les agencements et aménagements relatifs aux matériels et outillages industriels.

Sont notamment inscrits au compte 218 « Autres immobilisations corporelles » le matériel de transport, le matériel de bureau et le matériel informatique, le mobilier et les emballages récupérables.

Art. 1212-22

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. Le montant figurant à ce compte est inscrit sur la ligne "Droits du concédant" dans la rubrique « Autres fonds propres » au passif du bilan.

Art. 1212-23

23 : Immobilisations en cours, avances et acomptes

Le compte 23 « Immobilisations en cours, avances et acomptes » 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. 1212-26

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 6671 « Valeurs comptables des immobilisations financières cédées » pour la valeur comptable des titres cédés.

Le compte 262 « Titres évalués par équivalence » regroupe les titres des sociétés contrôlées de manière exclusive évalués par équivalence.

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 intitulée « 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 et 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 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. 1212-27

27 : Autres immobilisations financières

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 6671 « Valeurs comptables des immobilisations financières cédées » 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 7671 « Produits des cessions d'immobilisations financières » pour le prix de cession.

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. 1212-28

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 (à inscrire dans les charges d'exploitation) », du compte 686 « Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions (à inscrire dans les charges financières) », ou du compte 687 « Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions (à inscrire dans les charges exceptionnelles) ».

Art. 1212-29

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 (à inscrire dans les charges d'exploitation) », du compte 686 « Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions (à inscrire dans les charges financières) », ou du compte 687 « Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions (à inscrire dans les 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. 1213

Les entités établissent la nomenclature qui correspond le mieux à leurs besoins internes de gestion. 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 d'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. 1213-39

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. 1214

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. 1214-40

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 ;
- d'un compte 609 « Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats » pour le montant des rabais, remises et ristournes obtenus hors factures ;
- d'un 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.

Le 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 6026 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. 1214-41

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 matériels consignés » ;
- du compte 4457 « Taxes sur le chiffre d'affaires collectées ».

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 ;
- d'un compte 709 « Rabais, remises et ristournes accordées » 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 matériels 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 consignation.

Art. 1214-42

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 et autres comptes débiteurs » ;
- 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 incombant au personnel par le crédit du compte 43 « Sécurité sociale et autres organismes sociaux » ;
- du montant de prélèvement à la source par le crédit d'une subdivision du compte 442 « Contributions, impôts et taxes recouvrés pour le compte de l'État » ;
- du montant des règlements effectués au personnel par le crédit d'un compte de trésorerie.

Le compte 422 « Comité social et économique » est crédité du montant des sommes mises à disposition du comité social et économique ou autres, par le débit d'une subdivision du compte 647 intitulée « Versements au comité social et économique ». Il est débité du montant des versements effectués à ce comité 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 », et 104 « Primes liées au capital » ;
- 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 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 cotisations 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 intitulée « 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 et autres comptes débiteurs » est débité du montant des avances et acomptes versés au personnel et des autres opérations débitrices liées aux charges de 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, l'entité crédite les subdivisions du compte 428 « Personnel - Charges à payer » 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 ».

Art. 1214-43

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 439 « Organismes sociaux - 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 649 « Remboursements de charges de personnel ».

Art. 1214-44

44 : État 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 et aides accordées à l'entité n'ont pas encore été perçues, le compte 441 « État - Subventions et aides 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 741 « Subventions d'exploitation » ;
- du montant des subventions d'équilibre à recevoir par le crédit du compte 742 « 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 recouverts pour le compte de l'État » est crédité des retenues effectuées par l'entité pour le compte de l'État 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'État 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 subdivisions au compte 4421 « Prélèvements à la source (Impôt sur le revenu) ». Ces subdivisions sont alors créditées des retenues sur les sommes dues à ces tiers par le débit de leurs comptes.

Le compte 444 « État - Impôts sur les bénéfiques » est crédité du montant des impôts sur les bénéfiques dus à l'État par le débit du compte 695 « Impôts sur les bénéfiques ». Il est débité du montant des acomptes et du solde des règlements effectués 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 - Reports 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 ».

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 subdivisions suivantes peuvent être ouvertes 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.

Lorsqu'elle doit autoliquider la TVA, l'entité enregistre deux TVA distinctes de même montant :

- une TVA à payer dans un sous-compte du compte 4457 ;
- et une TVA à récupérer dans un sous-compte du 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. 1214-45

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-part 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-part 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 participation » 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 « Divers comptes créditeurs et charges à payer » ou 486 « Charges constatées d'avance ».

Art. 1214-46

46 : Débiteurs divers et créditeurs divers

Lors de la cession d'immobilisations incorporelles et corporelles, le compte 462 « Créances sur cessions d'immobilisations » est débité du prix de cession des éléments cédés, par le crédit du compte 757

« Produits des cessions d'immobilisations incorporelles et corporelles » ; simultanément, le compte d'immobilisations concerné est crédité par le débit du compte 657 « Valeurs comptables des immobilisations incorporelles et corporelles cédées » ; les amortissements en sont déduits.

Lors de la cession d'immobilisations financières autres que les titres immobilisés de l'activité de portefeuille, le compte 462 « Créances sur cessions d'immobilisations » est débité du prix de cession des éléments cédés, par le crédit du compte 7671 « Produits des cessions d'immobilisations financières » ; simultanément, le compte d'immobilisations concerné est crédité par le débit du compte 6671 « Valeurs comptables des immobilisations financières cédées ».

Lors de la cession de titres immobilisés de l'activité de portefeuille, le compte 462 « Créances sur cessions d'immobilisations » est débité du prix de cession des titres immobilisés de l'activité de portefeuille, par le crédit :

- du compte 7672 « Produits nets sur cessions de titres immobilisés de l'activité de portefeuille », 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 7672 ;
- du compte 6672 « Charges nettes sur cessions de titres immobilisés de l'activité de portefeuille », lorsque la cession est génératrice d'une perte ; simultanément, le compte 273 « Titres immobilisés de l'activité de portefeuille » est crédité par le débit du compte 6672.

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 7673 « 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 7673 ;
- du compte 6673 « 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 6673.

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 créateur sont comptabilisées à des subdivisions ouvertes sous le compte 467 « Divers comptes débiteurs et produits à recevoir » ou le compte 468 « Divers comptes créditeurs et charges à payer ».

Art. 1214-47

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 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 subdivisions à prévoir, le cas échéant, à l'intérieur du compte 47 seront ouvertes 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.

Les comptes 474 « Différences d'évaluation – Actif » enregistrent les différences d'évaluation négatives. Le compte 4741 « Différences d'évaluation sur instruments financiers à terme – Actif » enregistre les différences d'évaluation en contrepartie du compte 521 « Instruments financiers à terme ». Ce compte enregistre également les pertes sur instruments de couverture en attente d'imputation en résultat de manière symétrique avec l'élément couvert.

Le compte 4742 « Différences d'évaluation sur jetons détenus – Actif » enregistre les différences d'évaluation en contrepartie en contrepartie des comptes 522 « Jetons détenus », 523 « Jetons auto-

détenus » et 524 « Jetons empruntés ». Ce compte enregistre également les pertes sur instruments de couverture « jetons » en attente d'imputation en résultat de manière symétrique avec l'élément couvert. 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. Les comptes 475 « Différences d'évaluation – Passif » enregistrent les différences d'évaluation positives. Le compte 4751 « Différences d'évaluation sur instruments financiers à terme – Passif » enregistre les différences d'évaluation en contrepartie du compte 521 « Instruments financiers à terme ». Ce compte enregistre également les gains sur instruments de couverture en attente d'imputation en résultat de manière symétrique avec l'élément couvert.

Le compte 4752 « Différences d'évaluation sur jetons détenus – Passif » enregistre les différences d'évaluation en contrepartie des comptes 522 « Jetons détenus », 523 « Jetons auto-détenus » et 524 « Jetons empruntés ». Ce compte enregistre également les gains sur instruments de couverture « jetons » en attente d'imputation en résultat de manière symétrique avec l'élément couvert.

Le compte 4756 « 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 476 est débité des pertes latentes constatées par le crédit de comptes de créances ou de comptes de dettes, selon qu'elles correspondent à une diminution des créances ou une augmentation des dettes.

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.

Art. 1214-48

48 : Comptes de régularisation

Le compte 481 « Frais d'émission des emprunts » enregistre à son débit les frais d'émission des emprunts. Il est crédité, à la clôture de chaque exercice, par le débit du compte 6862 « Dotations aux amortissements des frais d'émission des emprunts » du montant de la quote-part des charges incombant à cet exercice.

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 à la fin de chaque période 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 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 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. 1214-49

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. 1215-50

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 5021 « 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 5022 « 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 7683 intitulée « Bonis provenant du rachat par l'entreprise d'actions et d'obligations émises par elle-même », soit à une subdivision du compte 6683 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 7673 « 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 7673 ;
- du compte 6673 « 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 6673.

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 de placement et autres 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. 1215-51

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 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. 1215-52

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 » et 523 « Jetons auto-détenus » et 524 « Jetons empruntés » sont crédités du montant de la valeur comptable de ces jetons, par le débit :

- du compte 7674 « 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 7674 ;
- du compte 6674 « 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 6674.

Art. 1215-53

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. 1215-58

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. 1215-59

59 : Dépréciations des comptes financiers

Le compte 590 « Dépréciations des valeurs mobilières de placement » est crédité du montant des dépréciations 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.

Chapitre II – Comptes de gestion

Section 1 – Comptes de charges (Classe 6)

Art. 1221

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 qui se rapportent au résultat exceptionnel sont inscrites sous le compte 67 « Charges exceptionnelles ».

Le compte 68 « Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions » comporte des subdivisions distinguant les charges calculées qui se rapportent au résultat d'exploitation, au résultat financier ou au résultat exceptionnel.

Le compte 69 « Participation des salariés - Impôts sur les bénéficiaires et assimilés » enregistre les charges de la participation des salariés aux résultats et les impôts sur les bénéficiaires.

Les charges de la classe 6 sont enregistrées hors taxes récupérables.

Les comptes 60 à 69 n'enregistrent pas les montants affectés à des immobilisations ou à des placements qui sont à inscrire directement dans les comptes 20 « Immobilisations incorporelles et frais d'établissement », 21 « Immobilisations corporelles », 23 « Immobilisations en cours, avances et

acomptes », 26 « Participations et créances rattachées à des participations », 27 « Autres immobilisations financières » et 50 « Valeurs mobilières de placement ».

A 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 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 au débit du compte approprié par le crédit du compte 72 « Production immobilisée » ou du compte de charges utilisé initialement.

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, dépréciations et provisions ».

Art. 1221-60

60 : Achats sauf 603

Comme les stocks, les achats sont classés en fonction d'une nomenclature propre à l'entité qui correspond le mieux à ses besoins internes de gestion.

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 prestations de services » ;
- 605 « Achats de matériel, équipements et travaux ».

Le compte 606 « Achats non stockés de matière et fournitures » 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.

603 : Variation des stocks d'approvisionnements et de marchandises

Le compte 603 « Variation des stocks d'approvisionnements et de marchandises » 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. 1221-61/62

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 ».

Sont enregistrées 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 de services » et 605 « Achats de matériel, équipements et travaux ».

Sont enregistrées 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. 1221-63

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 ;
- 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 ;
- Contribution unique des employeurs à la formation professionnelle ;
- 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. 1221-64

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 et cotisations sociales 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.

Sont enregistrés au crédit du compte 649 « Remboursements de charges de personnel » tous les remboursements reçus directement en compensation de charges de personnel inscrites aux subdivisions du compte 64 « Charges de personnel ». Cette disposition ne concerne pas les produits liés aux personnels mis à disposition qui sont à inscrire au compte 7084 « Mise à disposition de personnel facturée ».

Art. 1221-65

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-part 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 ».

Le compte 657 « Valeurs comptables des immobilisations incorporelles et corporelles cédées » est débité du montant de la valeur brute, le cas échéant diminuée des amortissements, des immobilisations cédées par le crédit du compte d'actif intéressé.

Art. 1221-66

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 6671 « Valeurs comptables des immobilisations financières cédées » est débité du montant de la valeur des immobilisations financières cédées autres que les titres immobilisés de l'activité de portefeuille par le crédit du compte d'actif intéressé.

Le compte 6672 « Charges nettes sur cessions de titres immobilisés de l'activité de portefeuille » est utilisé lorsque la cession des titres immobilisés de l'activité de portefeuille est génératrice d'une perte.

Le compte 6673 « Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement » est utilisé lorsque la cession des valeurs mobilières de placement est génératrice d'une perte.

Le compte 6674 « Charges nettes sur cessions de jetons » est utilisé lorsque la cession de jetons est génératrice d'une perte.

Art. 1221-67

67 : Charges exceptionnelles

Les charges exceptionnelles sont inscrites au débit d'une subdivision du compte 678 « Autres charges exceptionnelles ».

Si l'entité n'est pas en mesure de distinguer au moment même où elle passe les écritures que les charges se rapportent au résultat exceptionnel, l'affectation des charges à reclasser en résultat exceptionnel sera effectuée, en fin d'exercice, en les inscrivant au débit d'une subdivision du compte 678 par le crédit du compte de charges initialement imputé.

En cours de période, les entités peuvent utiliser le compte 672 pour enregistrer les charges sur exercices antérieurs à condition de les réimputer, en fin d'exercice, selon leur affectation, dans les charges d'exploitation, les charges financières et les charges exceptionnelles.

Art. 1221-68

68 : Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions

Les comptes 681 « Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions (à inscrire dans les charges d'exploitation) », 686 « Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions (à inscrire dans les charges financières) » et 687 « Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions (à inscrire dans les charges exceptionnelles) » sont débités du montant respectif des dotations de l'exercice aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions par le crédit des subdivisions, des comptes d'amortissements, dépréciations et de provisions concernés.

Les amortissements dérogatoires comptabilisés dans l'exercice sont inscrits au débit d'une subdivision du compte 6872 « Dotations aux provisions réglementées (immobilisations) ».

Art. 1221-69

69 : Participation des salariés - impôts sur les bénéficiaires 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 d'une subdivision du compte 424 « Participation des salariés aux résultats » :

- soit par le débit du compte 4284 « Dettes provisionnées pour participation des salariés aux résultats ». 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 bénéfiques » enregistre à son débit le montant dû au titre des bénéfiques imposables en France et à l'étranger. Des subdivisions permettent, le cas échéant, d'identifier les rappels et dégrèvements d'impôts concernant les bénéfiques taxables des exercices antérieurs.

Le compte 696 « Suppléments d'impôt sur les sociétés 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 - Reports en arrière des déficits » enregistre le produit résultant du report en arrière des déficits.

Section 2 – Comptes de produits (Classe 7)

Art. 1222

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 », 74 « Subventions » et 75 « Autres produits de gestion courante ».

Les produits liés à la gestion financière sont enregistrés dans le compte 76 « Produits financiers ».

Les produits se rapportant au résultat exceptionnel 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 qui se rapportent au résultat d'exploitation, au résultat financier ou au résultat exceptionnel.

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 ».

Art. 1222-70

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 qui correspond le mieux à ses besoins internes de gestion.

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 ».

Même lorsqu'ils sont déduits sur la facture de vente, les escomptes de règlement sont comptabilisés au débit du compte 665 « Escomptes accordés ».

Art. 1222-71

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 des en-cours de production et de produits » représentent la différence existant 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. 1222-72

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, avances et acomptes » 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. 1222-74

74 : Subventions

Le compte 741 « 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.

Le compte 742 « Subventions d'équilibre » est crédité du montant des subventions d'équilibre acquises à l'entité par le débit du compte de tiers ou de trésorerie intéressé.

Le compte 747 « 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 ».

Art. 1222-75

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-part 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 enregistrés au crédit du compte 756 « Gains de change sur créances et dettes commerciales ».

Le compte 757 « Produits des cessions des immobilisations incorporelles et corporelles » est crédité du prix de cession des immobilisations incorporelles et corporelles par le débit du compte 462 « Créances sur cessions d'immobilisations ».

Les indemnités d'assurance couvrant un sinistre dans un compte 7587 « Indemnités d'assurance ». En revanche, les indemnités d'assurance reçues en compensation de la destruction totale ou du vol d'une immobilisation sont comptabilisées au compte 757 « Produits des cessions d'immobilisations incorporelles et corporelles ».

Art. 1222-76

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 des 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 7671 « Produits des cessions d'immobilisations financières » est crédité du prix de cession des immobilisations financières cédées autres que les titres immobilisés de l'activité de portefeuille par le débit du compte 462 « Créances sur cessions d'immobilisations ».

Le compte 7672 « Produits nets sur cessions de titres immobilisés de l'activité de portefeuille » est utilisé lorsque la cession des titres immobilisés de l'activité de portefeuille est génératrice d'un profit.

Le compte 7673 « Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement » est utilisé lorsque la cession de valeurs mobilières de placement est génératrice d'un profit.

Le compte 7674 « Produits nets sur cessions de jetons » est utilisé lorsque la cession de jetons est génératrice d'un profit.

Art. 1222-77

77 : Produits exceptionnels

Les produits exceptionnels sont inscrits au crédit d'une subdivision du compte 778 « Autres produits exceptionnels ».

Si l'entité n'est pas en mesure de distinguer au moment même où elle passe les écritures que les produits se rapportent au résultat exceptionnel, l'affectation des produits à reclasser en résultat exceptionnel sera effectuée, en fin d'exercice, en les inscrivant au crédit d'une subdivision 778 par le débit du compte de produit initialement imputé.

En cours de période, les entités peuvent utiliser le compte 772 pour enregistrer les produits sur exercices antérieurs à condition de les réimputer, en fin d'exercice, selon leur affectation, dans les produits d'exploitation, les produits financiers et les produits exceptionnels.

Art. 1222-78

78 : Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions

Les comptes 781 « Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions (à inscrire dans les produits d'exploitation) », compte 786 « Reprises sur dépréciations et provisions (à inscrire dans les produits

financiers) » ou 787 « Reprises sur dépréciations et provisions (à inscrire dans les 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.

Chapitre III – Comptes spéciaux (Classe 8)

Art. 1231-80

80 : Engagements

Les comptes d'engagements peuvent enregistrer 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.

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. 1231-88

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. 1231-89

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. »