

**TITRE III**  
**REGLES DE COMPTABILISATION ET D'ÉVALUATION**

**CHAPITRE I**  
**COMPTABILISATION DES ACTIFS, DES PASSIFS, DES PRODUITS ET DES CHARGES**

(Règlement n°2000-06 du CRC)

**Section 1**  
**Comptabilisation des actifs**

(Règlement n°2000-06 du CRC)

**Sous-section 1**  
**Critères généraux de comptabilisation d'un actif**

(Règlement n°2004-06 du CRC)

**311-1.** – (Règlement n°2004-06 du CRC) – 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 du potentiel de services attendus pour les entités qui appliquent le règlement n°99-01 ou relèvent du secteur public.
- 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 321-8.

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 331-4 relatif aux éléments d'actif non significatifs.

**Sous-section 2**  
**Comptabilisation des composants**

(Règlement n°2004-06 du CRC)

**311-2.** – (Règlements n°2002-10 et n°2004-06 du CRC) – 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.

### TITRE III – RÈGLES DE COMPTABILISATION ET D'ÉVALUATION

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 celle prévue initialement, sous réserve de répondre aux conditions de comptabilisation de l'article 311-1.

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 Comptabilisation des immobilisations incorporelles générées en interne**

(Règlement n°2004-06 du CRC)

**311-3.** – (Règlement n°2004-06 du CRC) – 1 - Les dépenses engagées pour la recherche (ou pour la phase de recherche d'un projet interne) 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.

2- Les coûts 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 :

- a) la faisabilité technique nécessaire à l'achèvement de l'immobilisation incorporelle en vue de sa mise en service ou de sa vente ;
- b) l'intention d'achever l'immobilisation incorporelle et de l'utiliser ou de la vendre ;
- c) la capacité à utiliser ou à vendre l'immobilisation incorporelle ;
- d) la façon dont l'immobilisation incorporelle génèrera 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 ;
- e) la disponibilité de ressources (techniques, financières et autres) appropriées pour achever le développement et utiliser ou vendre l'immobilisation incorporelle ; et,
- f) la capacité à évaluer de façon fiable les dépenses attribuables à l'immobilisation incorporelle au cours de son développement.

La comptabilisation des coûts de développement à l'actif est considérée comme la méthode préférentielle.

Ces dispositions ne s'appliquent pas aux logiciels dont le coût de production est déterminé conformément à l'article 331-3.2.

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- 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.

**311-4.** – (Règlement n°2004-06 du CRC) – 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, 311-1 et suivants, doivent être comptabilisées en charges sous réserve des dispositions prévues aux articles 361-1 à 361-3.

#### **Sous-section 4**

##### **Autres dispositions**

(Règlement n°2004-06 du CRC)

**311-5.** – (Règlements n°2000-06, n°2002-10 et n°2004-06 du CRC) – Même en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfice, il est procédé aux amortissements et dépréciations nécessaires.

Les dépréciations sont rapportées au résultat quand les raisons qui les ont motivées ont cessé d'exister.

## **Section 2**

### **Comptabilisation des passifs**

#### **Sous-section 1**

##### **Critères de première comptabilisation**

(Règlement n°2000-06 du CRC)

**312-1.** – (Règlement n°2000-06 du CRC) – 1 - A l'exception des cas prévus aux articles 312-3 et 312-4, 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.

2- A 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.

**312-2.** – (Règlements n°2000-06 et n°2005-09 du CRC) – 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 **312-1.-2.**

## TITRE III – RÈGLES DE COMPTABILISATION ET D'ÉVALUATION

**312-3.** – (Règlement n°2000-06 du CRC) – Un passif n'est pas comptabilisé dans les cas exceptionnels où le montant de l'obligation ne peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

**312-4.** – (Règlement n°2000-06 du CRC) – Un passif peut ne pas être comptabilisé dans les cas prévus à l'article 335-1 relatif aux pensions, retraites et versements assimilés.

**312-5.** – (Règlement n°2000-06 du CRC) – Un passif éventuel n'est pas comptabilisé au bilan ; il est mentionné en annexe.

**312-6.** – (Règlement n°2000-06 du CRC) – En application de l'article 342-5 et par exception à l'article 312-1, 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**

(Règlements n°2000-06 du CRC)

**312-7.** – (Règlement n°2000-06 du CRC) – En application de l'article 312-1, 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.

**312-8.** – (Règlement n°2000-06 du CRC) – Si elle satisfait aux conditions de l'article 312-1, 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. Ainsi :

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

2- 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. 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.

3- Les pertes d'exploitation futures, ne répondant pas à la définition d'un passif de l'article 212-1, ne sont pas provisionnées.

**312-9.** – (Règlement n°2000-06 du CRC) – Les produits constatés d'avance constituent des passifs.

### **Sous-section 3**

#### **Comptabilisation ultérieure**

(Règlement n°2000-06 du CRC)

**312-10.** – (Règlements n°2000-06 et n°2005-09 du CRC) – 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 3**

## **Comptabilisation des produits et charges**

(Règlement n°2000-06 du CRC)

**313-1.** – (Règlement n°2000-06 du CRC) – 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 ;
- 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.

**313-2.** – (Règlement n°2000-06 du CRC) – Seuls les bénéfices réalisés à la date de clôture d'un exercice peuvent être inscrits dans le résultat de cet exercice.

**313-3.** – (Règlement n°2000-06 du CRC) – 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.

**313-4.** – (Règlement n°2000-06 du CRC) – 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.

**313-5.** – (Règlement n°2004-06 du CRC) – Le résultat tient compte des risques et des pertes 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.

**313-6.** – (Règlement n°2004-06 du CRC) – 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 4**  
**Changements de méthodes comptables,**  
**d'estimation et de modalités d'application, corrections d'erreurs**

(Règlement n°2000-06 du CRC)

**314-1.** – (Règlements n°99-09 et n° 2000-06 du CRC) – Lors de changements de méthodes comptables, l'effet, après impôt, de la nouvelle méthode est calculé de façon rétrospective, comme si celle-ci avait toujours été appliquée. Dans les cas où l'estimation de l'effet à l'ouverture ne peut être faite de façon objective, en particulier lorsque la nouvelle méthode est caractérisée par la prise en compte d'hypothèses, le calcul de l'effet du changement sera fait 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'entreprise est amenée à comptabiliser l'impact du changement dans le compte de résultat.

Lorsque les changements de méthodes comptables ont conduit à comptabiliser des provisions sans passer par le compte de résultat, la reprise de ces provisions s'effectue directement par les capitaux propres pour la partie qui n'a pas trouvé sa justification.

**314-2.** – (Règlement n°2000-06 du CRC) – 1 - Les changements d'estimation et de modalités d'application n'ont qu'un effet sur l'exercice en cours et les exercices futurs. L'incidence du changement correspondant à 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.

2- L'incidence des changements d'options fiscales correspondant à l'exercice en cours est constatée dans le résultat de l'exercice.

**314-3.** – (Règlement n°2000-06 du CRC) – Les corrections résultant d'erreurs, d'omissions matérielles, d'interprétations erronées ou de l'adoption d'une méthode comptable non admise, sont comptabilisées dans le résultat de l'exercice au cours duquel elles sont constatées ; l'incidence, après impôt, des corrections d'erreurs significatives est présentée sur une ligne séparée du compte de résultat, sauf lorsqu'il s'agit de corriger une écriture ayant été directement imputée sur les capitaux propres.

**CHAPITRE II**  
**ÉVALUATION DES ACTIFS ET DES PASSIFS**  
(Règlement n°2000-06 du CRC)

**Section 1**  
**Évaluation des actifs à la date d'entrée**

**Sous-section 1**

**Dispositions générales d'évaluation des actifs**

**321-1.** – (Règlement n°2004-06 du CRC) – Les immobilisations corporelles ou incorporelles et les stocks, répondant aux conditions de définition et de comptabilisation définies aux articles 211-1 et 311-1 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 331-5.

**321.2.** – (Règlements n°2004-01 et n°2004-06 du CRC) – 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 de l'annexe 1 du présent règlement.

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 321-3.

**321-3.** – (Règlements n°2004-01 et n°2004-06 du CRC) – Échanges et apports en nature d'actifs corporels et incorporels isolés.

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.

## TITRE III – RÈGLES DE COMPTABILISATION ET D'ÉVALUATION

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.

**321-4.** – (Règlement n°2004-06 du CRC) – 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.

**321-5.** – (Règlement n°2004-06 du CRC) – Coûts d'emprunt.

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 traitements sont donc autorisés : 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.

Le traitement retenu doit être appliqué, 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. La méthode comptable adoptée pour les coûts d'emprunt doit être explicitement mentionnée en annexe.

2- Premier traitement autorisé : 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 traitement autorisé : 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.

**321-6.** – (Règlement n°2004-06 du CRC) – 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.

**321-7.** – (Règlement n°2004-06 du CRC) – Les subventions obtenues pour l'acquisition ou la production d'un bien sont sans incidence sur le calcul du coût des biens financés.

**321-8.** – (Règlements n°2002-10 du CRC et n°2004-06 du CRC) – 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 321-10 et suivants.

A 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.

**321-9.** – (Règlements n°2003-01 et n°2004-06 du CRC) – Traitement comptable des activités d'échange dans le cadre des transactions internet.

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 espèce 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 entité, payées en espèces ou contre remise d'autres actifs, monétaires ou non, dont la valeur vénale peut être déterminée de façon fiable.

## **Sous-section 2**

### **Coût d'entrée des immobilisations corporelles**

(Règlement n°2004-06 du CRC)

**321-10.** – (Règlement n°2004-06 du CRC) – Eléments du coût d'acquisition initial.

1- 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.

## TITRE III – RÈGLES DE COMPTABILISATION ET D'ÉVALUATION

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.

- 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.

2- 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 le potentiel des services attendus pour les entités qui appliquent le règlement n°99-01 ou relèvent du secteur public. Ces actifs ainsi comptabilisés appliquent les règles de dépréciation prévues à l'art. 322-5.

Les coûts d'emprunts peuvent être rattachés au coût d'acquisition selon les dispositions prévues à l'article 321-5.

**321-11.** – (Règlement n°2004-06 du CRC) – Point de départ de l'attribution des coûts.

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.

**321-12.** – (Règlement n°2004-06 du CRC) – Coûts non attribuables au coût d'acquisition

1- 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.

2- 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.

3- 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.

**321-13.** – (Règlement n°2004-06 du CRC) – Coût de production

1- 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 au coût de production des stocks (Article 321-21) si l'entité produit des biens similaires pour la vente.

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.

2- Les coûts d'emprunt peuvent être rattachés au coût de production selon les dispositions prévues à l'article 321-5.

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

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

**321-14.** – (Règlement n°2004-06 du CRC) – Coûts ultérieurs.

1- Les dépenses ou les coûts, qui ne répondent pas aux conditions de comptabilisation prévues aux articles 311-1 et 311-2, comme les dépenses courantes d'entretien et de maintenance sont comptabilisés en charges.

2- 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 311-1 et 311-2 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.

3- 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** (Règlement n°2004-06 du CRC)

**321-15.** – (Règlement n°2004-06 du CRC) – Éléments du coût d'acquisition initial

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.

### TITRE III – REGLES DE COMPTABILISATION ET D’EVALUATION

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 ».

Le point de départ d’attribution des coûts est déterminé conformément à l’article 321-11.

Les coûts d’emprunt peuvent être rattachés au coût d’acquisition selon les conditions prévues à l’article 321-5.

#### **321-16. – (Règlement n°2004-06 du CRC) – Coûts non attribuables au coût d’acquisition**

1- 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.

2- 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.

#### **321-17. – (Règlement n°2004-06 du CRC) – Coûts de développement**

Le coût d’une immobilisation incorporelle générée en interne, répondant aux conditions de comptabilisation prévues à l’article 311-3.2, 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 ».

Les coûts d’emprunt peuvent être rattachés aux coûts de développement selon les dispositions prévues à l’article 321-5.

#### **321-18. – (Règlement n°2004-06 du CRC) – Autres dépenses**

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 311-1 et 311-3.2 sont comptabilisées en charges lorsqu’elles sont encourues.

#### **Sous-section 4**

#### **Coût d’entrée des stocks**

(Règlement n°2004-06 du CRC)

**321-19. – (Règlement n°2004-06 du CRC) – 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 321-5.

**321-20.** – (Règlement n°2004-06 du CRC) – Coûts d'acquisition.

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 des structures dédiées.

**321-21.** – (Règlement n°2004-06 du CRC) – Coût de production

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 logiciels.

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.

**321-22.** – (Règlements n°2004-06 et 2007-02 du CRC) – Méthodes de détermination du coût

- 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.
- 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.

## TITRE III – REGLES DE COMPTABILISATION ET D’EVALUATION

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).

- Une entité doit utiliser la même méthode pour tous les stocks ayant une nature et un usage similaire pour l’entité. Pour des stocks de nature ou d’usage différents, différentes méthodes peuvent être utilisées.
- Les techniques d’évaluation du coût des stocks, telles que la méthode du coût standard ou la méthode du prix de détail, peuvent être utilisées pour des raisons pratiques si ces méthodes donnent des résultats proches du coût.

- Méthode des coûts standards

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

- Méthode du prix de détail.

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

### **Section 2**

#### **Évaluation des actifs postérieurement à leur date d’entrée**

(Règlement n°2000-06 du CRC)

##### **Sous-section 1**

##### **Définitions**

(Règlement n°2002-10 du CRC)

**322-1.** – (Règlement n°2002-10 du CRC) -

1- Un actif amortissable est un actif dont l’utilisation par l’entité est déterminable.

2- L’utilisation pour une entité se mesure par la consommation des avantages économiques attendus de l’actif. Elle peut être déterminable en termes d’unités de temps ou d’autres unités d’œuvre lorsque ces dernières reflètent plus correctement le rythme de consommation des avantages économiques attendus de l’actif.

L’utilisation d’un actif est déterminable lorsque l’usage attendu de l’actif par l’entité est limité dans le temps. Cet usage est limité dès lors que l’un des critères suivants, soit à l’origine, soit en cours d’utilisation, est applicable : physique, technique, juridique. Ces critères ne sont pas exhaustifs.

Si plusieurs critères s’appliquent, il convient de retenir l’utilisation la plus courte résultant de l’application de ces critères.

3- Le montant amortissable d’un actif est sa valeur brute sous déduction de sa valeur résiduelle.

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

Le plan d'amortissement est la traduction de la répartition de la valeur amortissable d'un actif selon le rythme de consommation des avantages économiques attendus en fonction de son utilisation probable.

Le mode d'amortissement est la traduction du rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif par l'entité.

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

5- 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 332-4 relatives aux titres évalués par équivalence et de celles de l'article 350-1 relatives à la réévaluation.

6- 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.

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

8- 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 332-3 relatif aux titres de participation et de celles de l'article 332-4 relatives aux titres évalués par équivalence.

9- La comparaison entre la valeur actuelle et la valeur nette comptable est effectuée élément par élément.

10- 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.

11- La valeur d'usage d'un actif est la valeur des avantages économiques futurs attendus de son utilisation et de sa sortie. Elle est calculée à partir des estimations des avantages économiques futurs attendus. Dans la généralité des cas, elle est déterminée en fonction des flux nets de trésorerie attendus. Si ces derniers ne sont pas pertinents pour l'entité, d'autres critères devront être retenus pour évaluer les avantages futurs attendus.

## **Sous-section 2**

### **Règles générales applicables** (Règlement n°2002-10 du CRC)

**322-2.** – (Règlement n°2002-10 du CRC) – 1 - La plus-value constatée entre la valeur actuelle d'un bien et sa valeur d'entrée n'est pas comptabilisée, sous réserve des dispositions des articles 372-1 à 372-3 relatifs aux variations de valeur des contrats financiers à terme et des options de taux d'intérêt sur les marchés organisés.

2- Par exception, des textes particuliers prescrivent ou autorisent la comptabilisation d'amortissements dérogatoires ou de provisions réglementées ne correspondant pas à l'objet normal d'un amortissement ou d'une dépréciation.

**Sous-section 3**

**Modalités d’évaluation des amortissements des immobilisations corporelles et incorporelles**

(Règlements n°2002-10 et n°2004-06 du CRC)

**322-3.** – (Règlements n°2002-10, n°2003-07 et n°2004-06 du CRC) – L’article 322.3 est supprimé, ses dispositions étant reprises par l’article 311-2.

**322-4.** – (Règlement n°2000-06, n°2002-10 et n°2005-09 du CRC) – 1 - 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.

2- 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.

3- L’amortissement est déterminé par le plan d’amortissement propre à chaque actif amortissable tel qu’il est arrêté par la direction de l’entité.

4- Lorsque l’utilisation, estimée lors de l’acquisition de l’actif comme indéterminable, devient déterminable au regard d’un des critères cités à l’article 322-1.2, l’actif est amorti sur l’utilisation résiduelle.

5- 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 appliqué de manière constante pour tous les actifs de même nature ayant des conditions d’utilisation identiques.

Le mode linéaire est appliqué à défaut de mode mieux adapté.

Toutefois, les entreprises qui ne dépassent pas à la clôture, pour deux des trois critères visés à l’article L.123-16 du code de commerce, les seuils fixés par le point 2 de l’article 17 du décret n°83-1020 du 29 novembre 1983, peuvent, dans les comptes individuels, retenir la durée d’usage pour déterminer le plan d’amortissement des immobilisations non décomposables, sous réserve des conditions prévues aux articles 311-2 et 321-14.2.

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

**Sous-section 4**

**Modalités d’évaluation des dépréciations des immobilisations corporelles et incorporelles**

(Règlements n°2002-10 et n°2004-06 du CRC)

**322-5.** – (Règlement n°2002-10 du CRC) – 1 - L’entité doit apprécier à chaque clôture des comptes et à chaque situation intermédiaire, s’il existe un indice quelconque montrant qu’un actif a pu perdre notablement 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 immobilisé est comparée à sa valeur actuelle.

2- 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.

3- Si la valeur actuelle d'un actif immobilisé devient inférieure à sa valeur nette comptable, cette dernière, si l'actif continue à être utilisé, est ramenée à la valeur actuelle par le biais d'une dépréciation.

Toutefois, lorsque la valeur actuelle n'est pas jugée notablement, c'est à dire de manière significative, inférieure à la valeur nette comptable, cette dernière est maintenue au bilan.

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

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

#### **Sous-section 5** **Modalités d'évaluation des stocks** (Règlement n°2004-06 du CRC)

**322-6.** – (Règlements n°2004-06, n°2005-09 et 2007-02 du CRC) – 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 322-1 et 322-5, sous réserve des dispositions prévues aux articles 322-7 et 322-8.

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.

**322-7.** – (Règlement n°2004-06 du CRC) – 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.

**322-8.** – (Règlements n°2004-06 du CRC) – 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.

## TITRE III – REGLES DE COMPTABILISATION ET D’EVALUATION

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 au dernier alinéa de l’article 321-22.

### **Sous-section 6** **Modalités d’évaluation applicables aux actifs autres** **que les immobilisations incorporelles, corporelles et stocks** (Règlements n°2002-10 et n°2004-06 du CRC)

**322-9.** – (Règlement n°2004-06 du CRC) – A la clôture, la valeur nette comptable des éléments d’actifs, autres que les immobilisations corporelles, incorporelles et les stocks, est comparée à leur valeur actuelle à la même date, sous réserve des dispositions de l’article 322-7 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 ou 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 332-7 relatif aux titres immobilisés, cotés, autres que les titres de participation et les titres immobilisés de l’activité de portefeuille, de l’article 342-5 relatif aux dettes et créances en monnaies étrangères, de l’article 342-6 relatif à d’autres opérations en monnaies étrangères, de l’article 371-1 relatif aux titres vendus à réméré, de l’article 372-2 et de l’article 372-3 relatifs aux variations de valeur des options de taux d’intérêt constatées sur les marchés organisés ou lors de transactions de gré à gré.

**322-10.** – (Règlements n°2002-10 et n°2004-06 du CRC) – Pour l’application des articles 322-1 et 322-6, 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.

### **Section 3** **Évaluation des passifs à la date d’entrée**

**323-1.** – (Règlement n°2000-06 du CRC) – Les passifs dont la valeur dépend des fluctuations des monnaies étrangères sont évalués conformément aux articles 341-1 à 342-7.

**323-2.** – (Règlements n°2000-06 et n°2005-09 du CRC) – 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 :

1- Lorsqu'il existe un grand nombre d'obligations similaires (par exemple, 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 considéré isolément est faible, il peut être probable qu'une sortie de ressources sera nécessaire pour éteindre cet ensemble d'obligations.

2- 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.

**323-3.** – (Règlement n°2000-06 du CRC) – Les dépenses à prendre en compte sont celles qui concourent directement à l'extinction de l'obligation de l'entité envers le tiers.

**323-4.** – (Règlements n°2000-06 et n°2005-09 du CRC) – Les provisions sont évaluées avant effet d'impôt sur les bénéficiaires.

**323-5.** – (Règlement n°2000-06 du CRC) – Une provision pour restructuration ne doit inclure que les dépenses nécessairement entraînées par celle-ci et qui ne sont pas liées aux activités futures.

**323-6.** – (Règlements n°2000-06 et n° 2005-09 du CRC) – 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.

**323-7.** – (Règlements n°000-06 et n°2005-09 du CRC) – Les profits résultant de la sortie attendue d'actifs ne doivent pas être pris en compte dans l'évaluation d'une provision.

**323-8.** – (Règlements n°2000-06 et n°2005-09 du CRC) – En application de l'article 130-2 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.

**323-9.** – (Règlement n°2000-06 du CRC) – 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.

#### **Section 4**

### **Évaluation des passifs postérieurement à leur date d’entrée**

(Règlement n°2000-06 du CRC)

**324-1.** – (Règlements n°2000-06 et n°2005-09 du CRC) – A 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.

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.

## **CHAPITRE III**

### **MODALITÉS PARTICULIÈRES D'ÉVALUATION ET DE COMPTABILISATION**

#### **Section 1**

#### **Immobilisations incorporelles et corporelles**

##### **Sous-section 1**

##### **A la date d'entrée**

**331-1.** – (Règlement n°2004-06 du CRC) – A la date d'entrée des immobilisations incorporelles et corporelles et des stocks dans le patrimoine, les règles générales d'évaluation énoncées aux articles 321-1 à 321-22 s'appliquent sous réserve des dispositions des articles 331-3 à 331-8.

Le rattachement des coûts d'emprunt au coût d'acquisition et de production des immobilisations corporelles, incorporelles et des stocks est déterminé selon les dispositions de l'article 321-5.

**331-2.** – (Règlement n°2004-06 du CRC) – L'article 331-2 est supprimé.

**331-3.** – 1 - Les logiciels acquis sont amortis à compter de leur date d'acquisition et non de celle de leur mise en service, et les logiciels créés à compter de leur date d'achèvement.

2- Les logiciels, créés par l'entité, destinés à un usage commercial ainsi que ceux destinés aux besoins propres de l'entité sont inscrits en immobilisations, à leur coût de production, dans les conditions suivantes.

a) Est, au sens du présent article, un logiciel destiné à un usage commercial tout logiciel créé en vue d'être vendu, loué ou commercialisé sous d'autres formes.

Est, au sens du présent article, un logiciel destiné à usage interne tout logiciel destiné à toute autre forme d'usage.

b) Le coût de production comprend les seuls coûts liés à la conception détaillée de l'application - aussi appelée analyse organique -, à la programmation - aussi appelée codification -, à la réalisation des tests et jeux d'essais et à l'élaboration de la documentation technique destinée à l'utilisation interne ou externe.

c) **Les logiciels destinés à un usage commercial** sont comptabilisés en immobilisations, si les conditions suivantes sont simultanément réunies :

- le projet est considéré par l'entité comme ayant de sérieuses chances de réussite technique et de rentabilité commerciale,
- l'entité manifeste sa volonté de produire le logiciel concerné et de s'en servir durablement pour les besoins de la clientèle et identifie les ressources humaines et techniques qui seront mises en œuvre.

### TITRE III – REGLES DE COMPTABILISATION ET D’EVALUATION

**Les logiciels destinés à un usage interne** sont enregistrés en immobilisations, si les conditions suivantes sont simultanément remplies :

- le projet est considéré comme ayant de sérieuses chances de réussite technique,
- l'entité manifeste sa volonté de produire le logiciel, indique la durée d'utilisation minimale estimée compte tenu de l'évolution prévisible des connaissances techniques en matière de conception et de production de logiciels et précise l'impact attendu sur le compte de résultat.

**331-4.** – (Règlement n°2004-06 du CRC) – Les éléments d’actifs non significatifs peuvent ne pas être inscrits au bilan ; dans ce cas, ils sont comptabilisés en charges de l’exercice.

**331-5.** – 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.

**331-6.** – 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.

**331-7.** – Le titulaire d’un contrat de crédit-bail comptabilise en charges les sommes dues au titre de la période de location.

A 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.

**331-8.** – (Règlement n°2003-05 du CRC) – 1 - Les coûts de création de sites internet peuvent être comptabilisés à l’actif si l’entreprise démontre qu’elle remplit simultanément les conditions suivantes :

- a) le site internet a de sérieuses chances de réussite technique ;
- b) l’entreprise a l’intention d’achever le site internet et de l’utiliser ou de le vendre ;
- c) l’entreprise a la capacité d’utiliser ou de vendre le site internet ;
- d) le site internet générera des avantages économiques futurs ;
- e) l’entreprise dispose des ressources (techniques, financières et autres) appropriées pour achever le développement et utiliser ou vendre le site internet ;

f) l'entreprise a la capacité d'évaluer de façon fiable les dépenses attribuables au site internet au cours de son développement.

2- Les coûts engagés au cours de la phase de développement et de production de sites internet qui peuvent être comptabilisés à l'actif à leur coût de production si les conditions de comptabilisation visées au I sont satisfaites, comprennent les dépenses relatives à :

- l'obtention et à l'immatriculation d'un nom de domaine ;
- l'acquisition ou le développement du matériel et du logiciel d'exploitation qui se rapportent à la mise en fonctionnalité du site ;
- le développement, l'acquisition ou la fabrication sur commande d'un code pour les programmes, de logiciels de bases de données, et de logiciels intégrant les applications distribuées dans les programmes ;
- la réalisation de la documentation technique ;
- les coûts afférents au contenu, notamment les frais induits par la préparation, l'alimentation et la mise à jour du site ainsi que l'expédition du contenu du site.

Les graphiques constituant un élément du logiciel, les coûts de développement des graphiques initiaux sont comptabilisés comme les logiciels auxquels ils se rapportent.

La comptabilisation des coûts de développement et de production de sites internet à l'actif est considérée comme la méthode préférentielle.

3- Les coûts engagés au cours de la phase de recherche préalable ne peuvent pas être comptabilisés à l'actif et doivent être inscrits au compte de résultat. Les frais de recherche comptabilisés initialement en charges, relatifs à des projets qui aboutissent à la création de sites internet, ne peuvent pas ultérieurement être réintégrés aux coûts de développement comptabilisés à l'actif.

4- Les dépenses ultérieures au titre de sites internet engagées après leur acquisition ou leur achèvement sont comptabilisées en charges lorsqu'elles sont réalisées, sauf :

- s'il est probable que ces dépenses permettront au site de générer des avantages économiques futurs au-delà du niveau de performance défini avant l'engagement des dépenses ;
- et si ces dépenses peuvent être évaluées et attribuées à l'actif de façon fiable.

#### **Sous-section 2 A une date postérieure**

**331-9.** – (Règlements n°2002-10 et n°2003-05 du CRC) – Les définitions, conditions de comptabilisation et modalités d'évaluation des amortissements et dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles sont précisées aux articles 322-1 à 322-4.

## **Section 2**

### **Titres**

#### **Sous-section 1**

##### **Titres immobilisés**

**332-1.** – (Règlements n°2004-06 et n°2005-09 du CRC) – A leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entité, les titres immobilisés sont évalués selon les règles générales d'évaluation énoncées aux articles 321-1, 321-2, 321-3, 321-4, 321-6 et 321-10.

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.

**332-2.** – 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.

**332-3.** – A 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.

A 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 reposent la transaction d'origine.

**332-4.** – (Règlement n°2005-09 du CRC) – 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 également constituée si la valeur globale d'équivalence est 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.

**332-5.** – A toute autre date que leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entité, les titres immobilisés de l'activité de portefeuille (T.I.A.P.) 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.

**332-6.** – A 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 (T.I.A.P.), 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 221-1 et 222-1, les plus-values et moins-values de cession de titres immobilisés de l'activité de portefeuille (T.I.A.P.) sont comptabilisées, selon le cas, en produit ou en charge.

**332-7.** – (Règlement n°2005-09 du CRC) – Par exception à la règle d'évaluation élément par élément définie à l'article 322-1.9, en cas de baisse anormale et momentanée des titres immobilisés, cotés, autres que les titres de participation et les titres immobilisés de l'activité de portefeuille (T.I.A.P.), 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 dépréciations sur les titres qui font l'objet d'opérations de couverture.

**332-8.** – (Règlements n°2005-09 et 2007-02 du CRC) – L'évaluation de la souscription ou de l'acquisition de parts d'un groupement d'intérêt économique (G.I.E.) et des avances qui ne sont pas réalisables à court terme s'effectue dans les conditions suivantes.

A 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.

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

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

**Sous-section 2**  
**Titres de placement**

**332-9.** – L’évaluation des titres de placement est effectuée dans les mêmes conditions que celles prévues aux articles 332-1, 332-2, 332-6 et 332-7 pour les titres immobilisés.

Par dérogation aux articles 221-1 et 222-1, les plus-values et moins-values de cession des titres de placement sont comptabilisées selon le cas, en produit ou en charge.

**Section 3**  
**Stocks et productions en cours**

Articles supprimés (Règlement n°2004-06 du CRC) - Les articles 333-1 à 333-5 sont supprimés.

**Section 4**  
**Impôts sur les résultats**

**334-1.** – 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.

**334-2.** – 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.

**Section 5**  
**Autres passifs**

**335-1.** – (Règlements n°2000-06 et n°2005-09 du CRC) – Les passifs relatifs aux engagements de l’entité en matière de pensions, de compléments de retraite, d’indemnités et d’allocations en raison de 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 provisions.

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 une méthode préférentielle.

**CHAPITRE IV**  
**ÉVALUATION DES ACTIFS ET DES PASSIFS**  
**DONT LA VALEUR DÉPEND DES FLUCTUATIONS**  
**DES MONNAIES ÉTRANGERES**

**Section 1**  
**Règles générales**

**341-1.** – 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.

**Section 2**  
**Règles spécifiques**

**342-1.** – (Règlement n°2004-06 du CRC) – 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 ou, le cas échéant, celui de la couverture si celle-ci a été prise avant l'opération. Les frais engagés pour mettre en place les couvertures sont également intégrés au coût d'acquisition.

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

**342-2.** – La conversion en monnaie nationale de la valeur des titres libellés en monnaies étrangères et cotés seulement à l'étranger est faite au cours de change à la date de chaque opération les concernant.

**342-3.** – A 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 de change à la date de clôture.

**342-4.** – (Règlement n°2005-09 du CRC) – 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.

### TITRE III – REGLES DE COMPTABILISATION ET D’EVALUATION

**342-5.** – 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 342-6.

**342-6.** – 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 destinée à couvrir les conséquences de la fluctuation du change, appelée couverture de change, la provision n'est constituée qu'à concurrence du risque non couvert.

2- Lorsqu'un emprunt en devises, sur lequel est constatée une perte latente, est affecté à l'acquisition d'immobilisations situées dans le pays ayant pour unité monétaire la même devise que celle de l'emprunt, ou à l'acquisition de titres représentatifs de telles immobilisations, il n'est pas constitué de provision globale pour la perte latente attachée à l'emprunt affecté.

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.

4- Lorsque les charges financières liées à un emprunt en devises sont inférieures à ce qu'elles auraient été si l'emprunt avait été contracté en monnaie nationale, le montant de la dotation annuelle au compte de provision peut être limité à la différence entre ces charges calculées et les charges réellement supportées.

5 - Lorsque les pertes latentes de change sont attachées à une opération affectant plusieurs exercices, l'entité peut procéder à l'étalement de ces pertes.

**342-7.** – 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.

**CHAPITRE V**  
**RÉÉVALUATION**

**350-1.** – Des ajustements de valeur portant sur l’ensemble des immobilisations corporelles et financières peuvent être effectués dans le cadre de la réévaluation des comptes.

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.

(Règlement n°2003-04 du CRC) - 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 VI**  
**ÉVALUATION ET COMPTABILISATION DES ÉLÉMENTS D’ACTIF ET DE PASSIF**  
**DE NATURE PARTICULIÈRE**

**Section 1**  
**Actifs de nature particulière**

**361-1.** – (Règlement n°2004-06 du CRC) – Frais d’établissement

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 préférentielle ;
- les frais d’augmentation de capital, de fusion et de scission peuvent être inscrits à l’actif en frais d’établissement. Leur imputation sur les primes d’émission et de fusion constitue néanmoins la méthode préférentielle ; 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.

**361-2.** – (Règlement n°2004-06 du CRC) – 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.

**361-3.** – (Règlement n°2004-06 du CRC) – 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.

Règlement n°2004-06 du CRC – Les articles 361-4 à 361-7 sont supprimés.

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

(Règlement n°2000-06 du CRC)

**362-1.** – 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. A défaut de clause d'inaliénabilité, le montant de la reprise de chaque exercice est égal au dixième du montant de la subvention.

3- Toutefois, des dérogations aux modalités fixées aux I et II 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.

## **CHAPITRE VII**

### **ÉVALUATION ET COMPTABILISATION DES OPÉRATIONS FINANCIÈRES SPÉCIFIQUES**

#### **Section 1**

#### **Opérations sur titres**

##### **371-1. – Vente à réméré**

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.

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.

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.

##### **371-2. – (Règlement n°2005-09 du CRC) – Opération de désendettement de fait**

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

a) le transfert à l'entité juridique distincte est irrévocable;

b) 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 ;

c) l'entité tierce assure l'affectation exclusive des titres qu'elle a reçus au remboursement du montant de la dette.

2- 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.

3- 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.

4 - 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.

## **Section 2**

### **Opérations à terme fermes ou conditionnelles**

**372-1.** – Les montants nominaux des contrats, qu'ils aient ou non vocation à être réglés à terme, ne sont pas comptabilisés au bilan. Ils font l'objet d'engagements s'ils sont susceptibles d'être payés.

Une information doit être donnée en annexe pour tous les contrats significatifs.

Les variations de valeur des contrats sont enregistrées de façons différentes selon qu'elles s'inscrivent dans le cadre d'opérations de couverture ou d'autres opérations.

**372-2.** – Une opération n'est qualifiée de couverture que si elle présente toutes les caractéristiques suivantes :

- les contrats ou options de taux d'intérêt achetés ou vendus ont pour effet de réduire le risque de variation de valeur affectant l'élément couvert ou un ensemble d'éléments homogènes,
- l'élément couvert peut être un actif, un passif, un engagement existant ou une transaction future non encore matérialisée par un engagement si cette transaction est définie avec précision et possède une probabilité suffisante de réalisation,
- l'identification du risque à couvrir est effectuée après la prise en compte des autres actifs, passifs et engagements,
- une corrélation est établie entre les variations de valeur de l'élément couvert et celles du contrat de couverture, ou celles de l'instrument financier sous-jacent s'il s'agit d'options de taux d'intérêt, puisque la réduction du risque résulte d'une neutralisation totale ou partielle, recherchée, a priori, entre les pertes éventuelles sur l'élément couvert et les gains sur les contrats négociés, ou l'option achetée, en couverture.

Les opérations réalisées par les vendeurs d'options ne peuvent être qualifiées de couverture que dans des cas exceptionnels.

Les contrats qualifiés de couverture sont identifiés et traités comptablement en tant que tels dès leur origine et conservent cette qualification jusqu'à leur échéance ou dénouement.

### TITRE III – RÈGLES DE COMPTABILISATION ET D'ÉVALUATION

Les variations de valeur de ces contrats ou options, constatées sur les marchés organisés, sont enregistrées dans un compte d'attente libellé Instruments de trésorerie puis rapportées au compte de résultat sur la durée de vie résiduelle de l'élément couvert de manière symétrique au mode de comptabilisation des produits et charges sur cet élément.

Lors de la sortie de l'élément couvert, le montant des variations de valeur enregistrées en compte d'attente jusqu'à cette date est intégralement rapporté au compte de résultat et, si l'opération de couverture n'est pas dénouée, les variations ultérieures concernant cette opération sont traitées conformément à l'article 372-3.

Pour les éléments couverts dont les règles d'évaluation imposent de retenir à l'inventaire le coût d'achat ou le prix de marché si celui-ci est inférieur, le montant cumulé des variations de valeur du contrat, enregistrées en compte d'attente, vient en déduction dans le calcul des éventuelles dépréciations.

**372-3.** – (Règlement n°2005-09 du CRC) – Les variations de valeur des contrats négociés sur les marchés organisés, constatées par la liquidation quotidienne des marges débitrices et créditrices, sont portées au compte de résultat en charges ou produits financiers.

Les variations de valeur des options constatées lors de transactions de gré à gré sont inscrites à des comptes transitoires, en attente de régularisation ultérieure.

- 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.

Lorsque l'ensemble des transactions de gré à gré engendre une perte latente, celle-ci entraîne la constitution d'une provision financière.

### **Section 3**

#### **COMPTABILISATION DES ACTIFS DONNÉS EN GARANTIE DANS LE CADRE DE CONTRATS DE GARANTIE FINANCIÈRE ASSORTIS D'UN DROIT DE RÉUTILISATION.**

(Règlement n°2007-03 du Comité de la réglementation comptable)

**373.** – (Règlement n°2007-03 du CRC) – 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 l'annexe III du présent règlement.

**CHAPITRE VIII**  
**PRISE EN COMPTE DES OPÉRATIONS DÉPASSANT LA PÉRIODE**  
**COMPTABLE OU L'EXERCICE**

(Règlement n°99-08 du CRC)

**380-1.** – (Règlement n°99-08 du CRC) – Est appelé contrat à long terme, 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.

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

2- 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.

3- 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.

4- 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 est déterminé en utilisant la ou les méthodes qui mesurent de façon fiable, selon leur nature, les travaux ou 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.

5- 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.

6- 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,

### TITRE III – RÈGLES DE COMPTABILISATION ET D'ÉVALUATION

- 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.

7- A la date de clôture, lorsque l'entité se situe dans les cas relevant du paragraphe IV, 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. Lorsque l'entité se situe dans les cas relevant du paragraphe V, le montant inscrit en chiffre d'affaires est limité à celui des charges ayant concouru à l'exécution du contrat.

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

En présence de plusieurs hypothèses de calcul, la perte provisionnée est la plus probable d'entre elles ou à défaut la plus faible. Dans ce cas, l'article 531-2 (27) prévoit une description appropriée dans l'annexe du risque additionnel mesuré par rapport à l'hypothèse de perte la plus faible.

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

9- La méthode à l'avancement conduisant à une meilleure information, est considérée comme préférentielle.

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 estimés 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. L'article 531-2 (27) prévoit une description appropriée dans l'annexe de cette modalité de calcul.

**CHAPITRE IX**  
**ÉVALUATION ET COMPTABILISATION DES OPÉRATIONS FAITES EN COMMUN**  
**ET POUR LE COMPTE DE TIERS**

**Section 1**  
**Sociétés en participation**

**391-1.** – Sociétés en participation.

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.

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 :

a) 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,

b) 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.

**Section 2**  
**G.I.E.**

**392-1.** – Les résultats d'un groupement d'intérêt économique (G.I.E.) sont comptabilisés, par ses membres, lorsqu'une décision de répartition de résultats est intervenue.

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

Lorsque les résultats du G.I.E. 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.

**392-2.** – A défaut de dispositions spéciales, la comptabilité des communautés d'intérêt autres que les sociétés en participation et les G.I.E. peut être établie par référence aux règles énoncées à l'article 391-1 pour les sociétés en participation.

**Section 3**  
**Immobilisations faisant l'objet d'une concession de service public**  
**et résultat de la concession**

**393-1.** – (Règlement n°2005-09 du CRC) – Les immobilisations faisant l'objet d'une concession de service public ou de travaux publics sont évaluées dans les conditions suivantes.

1- 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.

2- 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.

3- 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.

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

## **Section 4**

### **Opérations faites pour le compte de tiers**

**394-1.** – 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.