



**COMITE DE LA REGLEMENTATION COMPTABLE**  
**Règlement n° 2000-06 du 7 décembre 2000**

**Relatif aux passifs**

---

Le Comité de la réglementation comptable ;

Vu la loi n°98-261 du 6 avril 1998 portant réforme de la réglementation comptable et adaptation du régime de la publicité foncière et le décret n°98-939 du 14 octobre 1998 relatif au Comité de la réglementation comptable, pris pour son application ;

Vu l'arrêté du 22 juin 1999 portant homologation du règlement n°99-03 du Comité de la réglementation comptable relatif à la réécriture du plan comptable général ;

Vu les articles 212-1; 311-1 à 311-7; 312-1 à 312-3; 322-2; 335-1; 432-1 (15); 441 (15); 531-2-4; du règlement n° 99-03 du Comité de la réglementation comptable ;

Vu l'avis n°00.01 du 20 avril 2000 du Conseil national de la comptabilité relatif aux passifs ;

**Décide :**

**Article 1.1 - Titre II - Chapitre I - Section 2** - L'article 212-1 est modifié comme suit :

212-1.- 1.- " Un passif est un élément du patrimoine ayant une valeur économique négative pour l'entité, c'est-à-dire une obligation de l'entité à l'égard d'un tiers dont il est probable ou certain qu'elle provoquera une sortie de ressources au bénéfice de ce tiers, sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci. L'ensemble de ces éléments est dénommé passif externe.

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

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

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

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

Article 1.2 2-

Il est inséré un article 212.2 ainsi rédigé :

212-2.- " Une dette est un passif certain dont l'échéance et le montant sont fixés de façon précise ".

Article 1.3 - Il est inséré un article 212.3 ainsi rédigé :

212-3.- " Une provision pour risques et charges est un passif dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de façon précise ".

Article 1.4 - Il est inséré un article 212.4 ainsi rédigé :

212-4.- " Un passif éventuel est :

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

**Article 2.1 - Titre III – Chapitre I** - Dans le titre du chapitre I, les mots " *Date de* " sont supprimés.

**Article 2.2** - Le titre de la section 1 est modifié comme suit : " Comptabilisation des actifs ".

**Article 2.3** - L'article 311-1 est inséré en remplacement de l'article 311-4 et est modifié comme suit :

311-1.- " Même en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfice, il est procédé aux amortissements et aux provisions pour dépréciation nécessaires.

Les provisions pour dépréciation sont rapportées au résultat quand les raisons qui les ont motivées ont cessé d'exister ".

**Article 2.4** - L'article 311-2 est inséré en remplacement de l'article 312-3.

311-2.- " Les créances non déclarées en cours de redressement judiciaire sont enregistrées ainsi qu'il suit.

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

- si aucune demande en relevé de forclusion n'a été formée dans un délai d'un an à compter du jugement d'ouverture de la procédure : à l'expiration de ce délai ;
- si une demande en relevé de forclusion a été formée et rejetée : à la date de l'ordonnance de rejet. Tant que la décision n'est pas définitive, le débiteur constitue une provision.

**Article 2.5** - Les articles 311-3 à 311-7 sont supprimés et reportés après modifications, respectivement aux articles 313-5, 312-2, 312-10, 314-1, 314-2 et 314-3.

**Article 3.1** - Le titre de la section 2 est modifié comme suit : " Comptabilisation des passifs ".

**Article 3.2** - Il est créé une sous-section 1 ainsi intitulée : " Critères de première comptabilisation ".

**Article 3.3** - à l'égard d'un L'article 312-1 est modifié comme suit :

312-1.- 1.- " A l'exception des cas prévus aux articles 312-3 et 312-4, un passif est comptabilisé lorsque l'entité a une obligation 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 ".

**Article 3.4** - L'article 312-2 est modifié comme suit :

312-2. - " Même en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfice, il est procédé à la comptabilisation de provisions pour risques et charges qui remplissent les conditions fixées à l'article 312-1.2. ".

**Article 3.5** - L'article 312-3 est modifié comme suit :

312-3.- " Un passif n'est pas comptabilisé dans les cas exceptionnels où le montant de l'obligation ne peut être évalué avec une fiabilité suffisante ".

**Article 3.6** - Il est inséré un article 312-4 ainsi rédigé :

312-4.- " Un passif peut ne pas être comptabilisé dans les cas prévus à l'article 335-1 relatif aux pensions, retraites et versements assimilés ".

**Article 3.7** - Il est inséré un article 312-5 ainsi rédigé :

312-5.- " Un passif éventuel n'est pas comptabilisé au bilan ; il est mentionné en annexe ".

**Article 3.8** - Il est inséré un article 312-6 ainsi rédigé :

312-6.- " 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 ".

**Article 4.1** - Il est créé une sous section 2 ainsi intitulée : " Applications ".

**Article 4.2** - Il est inséré un article 312-7 ainsi rédigé :

312-7.- " 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 ".

**Article 4.3** - Il est inséré un article 312.8 ainsi rédigé :

312-8.- " 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 ".

**Article 4.4** - Il est inséré un article 312-9 ainsi rédigé :

312-9.- " Les produits constatés d'avance constituent des passifs ".

**Article 5.1** - Il est créé une sous section 3 ainsi intitulée : " Comptabilisation ultérieure ".

**Article 5.2** - Il est inséré un article 312-10 ainsi rédigé :

312-10.- " Les provisions pour risques et charges 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 ".

**Article 6.1** - Il est créé une section 3 ainsi intitulée : " Comptabilisation des produits et des charges ".

**Article 6.2** - L'article 313-1 est inséré en remplacement de l'article 311-1 :

313-1.- " 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 ".

**Article 6.3** - L'article 313-2 est inséré en remplacement de l'article 311-2 :

313-2. - " Seuls les bénéfices réalisés à la date de clôture d'un exercice peuvent être inscrits dans le résultat de cet exercice ".

**Article 6.4** - L'article 313-3 est inséré en remplacement de l'article 312-1 :

313-3. - " Les transactions assorties d'une clause de réserve de propriété sont comptabilisées à la date de la livraison du bien et non à celle du transfert de propriété ".

**Article 6.5** - L'article 313-4 est inséré en remplacement de l'article 312-2 :

313-4. - " 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 ".

**Article 6.6** - L'article 313-5 est inséré en remplacement du premier alinéa de l'article 311-3 :

313-5. - " 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 ".

**Article 7.1** - Il est créé une section 4 ainsi intitulée : " Changements de méthodes comptables, d'estimation et de modalités d'application, corrections d'erreurs ".

**Article 7.2** - L'article 314-1 est inséré en remplacement de l'article 311-5 :

314-1. - " 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 ".

**Article 7.3** - L'article 314-2 est inséré en remplacement de l'article 311-6 :

314-2.- I. - " 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.

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

**Article 7.4** - L'article 314-3 est inséré en remplacement de l'article 311-7 :

314-3.- " 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 ".

**Article 8.1 - Titre III - Chapitre II** - Le titre du chapitre II est modifié comme suit : " Evaluation des actifs et des passifs ".

**Article 8.2** – Au premier alinéa de l'article 322-2, les mots " et de passif " sont supprimés.

**Article 8.3** - Le titre de la section 2 est modifié comme suit : " Evaluation des actifs postérieurement à leur date d'entrée ".

**Article 8.4** - L'article 322-4 est supprimé.

**Article 9.1** - Il est créé une section 3 ainsi intitulée : " Evaluation des passifs à la date d'entrée ".

**Article 9.2** - Il est inséré un article 323-1 ainsi rédigé :

323-1.- " Les passifs dont la valeur dépend des fluctuations des monnaies étrangères sont évalués conformément aux articles 341-1 à 342-7 ".

**Article 9.3** - Il est inséré un article 323-2 ainsi rédigé :

323-2.- " Les provisions pour risques et charges 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 ".

**Article 9.4** - Il est inséré un article 323-3 ainsi rédigé :

323-3.- " Les dépenses à prendre en compte sont celles qui concourent directement à l'extinction de l'obligation de l'entité envers le tiers ".

**Article 9.5** - Il est inséré un article 323-4 ainsi rédigé :

323-4.- " Les provisions pour risques et charges sont évaluées avant effet d'impôt sur les bénéfices ".

**Article 9.6** - Il est inséré un article 323-5 ainsi rédigé :

323-5.- " Une provision pour restructuration ne doit inclure que les dépenses nécessairement entraînées par celle-ci et qui ne sont pas liées aux activités futures ".

**Article 9.7** - Il est inséré un article 323-6 ainsi rédigé :

323-6.- " Les événements futurs pouvant avoir un effet sur le montant des dépenses nécessaires à l'extinction de l'obligation doivent être pris en compte dans l'estimation de la provision pour risques et charges lorsqu'il existe des indications objectives que ces événements se produiront ".

**Article 9.8** - Il est inséré un article 323.7 ainsi rédigé :

323-7.- " Les profits résultant de la sortie attendue d'actifs ne doivent pas être pris en compte dans l'évaluation d'une provision pour risques et charges ".

**Article 9.9** - Il est inséré un article 323-8 ainsi rédigé :

323-8.- " 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 pour risques et charges ; il est comptabilisé distinctement à l'actif s'il est conforme aux dispositions relatives à la comptabilisation d'un actif ".

**Article 9.10** - Il est inséré un article 323-9 ainsi rédigé :

323-9.- " Les produits constatés d'avance sont évalués au montant du produit correspondant à la prestation restant à réaliser ou à la marchandise restant à livrer ".

**Article 10.1** - Il est créé une section 4 ainsi intitulée " Evaluation des passifs postérieurement à leur date d'entrée ".

**Article 10.2** - Il est inséré un article 324-1 ainsi rédigé :

324.1.- " 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 pour risques et charges 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 pour risques et charges à leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entité s'appliquent à leur évaluation postérieure ".

**Article 11 - Titre III - Chapitre III** - L'article 335-1 est modifié comme suit :

335-1.- " Les passifs relatifs aux engagements de l'entité en matière de pensions, de compléments de retraite, d'indemnités et d'allocations en raison du départ à la retraite ou avantages similaires des membres de son personnel et de ses associés et mandataires sociaux peuvent être, en tout ou en partie, constatés sous forme de provision pour risques et charges.

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 ".

**Article 12 - Titre III - Chapitre VI** - Le titre de la section 2 est modifié comme suit : " Subventions d'investissement inscrites dans les capitaux propres ".

**Article 13.1 - Titre IV - Chapitre III** - A l'article 432-1. : Compte 15 " Provisions pour risques et charges ", il est inséré après le sous compte 1515, un sous compte 1516 ainsi intitulé : " Provisions pour pertes sur contrats ".

**Article 13.2** - Après le sous compte 153, il est inséré un sous compte 154 ainsi intitulé : " Provisions pour restructurations ".

**Article 13.3** - Après le sous compte 158, il est inséré un sous compte 1581 ainsi intitulé : " Provisions pour remises en état ".

**Article 13.4** - Le sous compte 1582 " Provisions pour charges sociales et fiscales sur congés à payer " est supprimé.

**Article 14 - Titre IV - Chapitre IV** - A l'article 441/15 " Provisions pour risques et charges ", le deuxième alinéa " compte 153 " est complété par les mots " ou d'autres avantages postérieurs à l'emploi (assurance vie, couverture médicale) ".

Il est inséré un troisième alinéa ainsi rédigé : " le compte 154 " Provisions pour restructurations " enregistre les provisions relatives aux charges que peuvent engendrer des opérations de restructurations telles que l'arrêt d'une branche d'activité ou la fermeture d'un site ".

Le cinquième alinéa est modifié comme suit : " le compte 156 " Provisions pour renouvellement (entreprises concessionnaires) " enregistre les provisions pour renouvellement des immobilisations constituées par les concessionnaires de service public ".

**Article 15 - Titre V - Chapitre III** - L'article 531-2-4 est modifié comme suit :

" Etat des provisions

- Pour chaque catégorie de provision pour risques et charges, une information est fournie sur :
  - - la valeur comptable à l'ouverture et à la clôture de l'exercice ;
  - - les provisions pour risques et charges constituées au cours de l'exercice ;
  - - les montants utilisés au cours de l'exercice ; et
  - - les montants non utilisés repris au cours de l'exercice.
- Pour les risques et charges provisionnés pour des montants individuellement significatifs, une information est fournie sur :
  - - la nature de l'obligation et l'échéance attendue des dépenses provisionnées ;
  - - les incertitudes relatives aux montants et aux échéances de ces dépenses, et si cela s'avère nécessaire pour donner une information adéquate, les principales hypothèses retenues sur les événements futurs pris en compte pour l'estimation ;
  - - le montant de tout remboursement attendu en indiquant, le cas échéant, le montant de l'actif comptabilisé pour celui-ci.
- A moins que la probabilité d'une sortie de ressources soit faible, les informations suivantes doivent être données pour chaque catégorie de passif éventuel à la date de clôture :
  - - description de la nature de ces passifs éventuels ;
  - - estimation de leurs effets financiers ;
  - - indication des incertitudes relatives au montant ou à l'échéance de toute sortie de ressources ; et
  - - possibilité pour l'entité d'obtenir remboursement.
- Dans le cas exceptionnel où aucune évaluation fiable du montant de l'obligation d'un passif ne peut être réalisée, les informations suivantes doivent être fournies :
  - description de la nature de ce passif ;
  - indication des incertitudes relatives au montant ou à l'échéance de toute sortie de ressources.
- S'il n'est pas possible de fournir l'une des informations requises ci avant, il doit en être fait mention.
- Dans des cas exceptionnels où l'indication de tout ou partie d'une information requise causerait un préjudice sérieux à l'entité dans un litige l'opposant à des tiers sur le sujet faisant l'objet de la provision pour risques et charges ou du passif éventuel, cette information n'est pas fournie. Sont alors indiqués la nature générale du litige, le fait que cette information n'a pas été fournie et la raison pour laquelle elle ne l'a pas été.
- Dans l'hypothèse où un événement n'ayant aucun lien direct prépondérant avec une situation existant à la clôture de l'exercice survient entre la date de clôture et la date d'établissement des comptes, une information est donnée dans l'annexe si cet événement est susceptible, par son influence sur le patrimoine et la situation financière de l'entité, de remettre en cause la continuité de l'exploitation ".

## Article 16

Le présent règlement s'applique aux comptes afférents aux exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2002. Toutefois, il peut être appliqué aux exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2000.

Les changements résultant de l'application de ce règlement sont traités selon les dispositions de l'article 311.5 de l'annexe au règlement 99-03 du Comité de la réglementation comptable relatif au plan comptable général.

Toutefois, les provisions antérieurement constituées pour faire face aux coûts liés au passage à la monnaie unique, et qui ne correspondent pas aux dispositions du présent règlement, demeurent inscrites au bilan et sont reprises en résultat à concurrence des charges constatées qu'elles sont destinées à couvrir. Seuls, les excédents éventuels de provisions devenus sans objet sont repris directement en capitaux propres.

©Ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie, 01/2001