

S O M M A I R E**ARRETES, DECISIONS ET AVIS****MINISTERE DES FINANCES**

- Arrêté du 23 Rajab 1429 correspondant au 26 juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes..... 3
- Arrêté du 23 Rajab 1429 correspondant au 26 juillet 2008 fixant les seuils de chiffre d'affaires, d'effectif et l'activité applicables aux petites entités pour la tenue d'une comptabilité financière simplifiée..... 76
- Arrêté du 5 Safar 1430 correspondant au 1er février 2009 portant agrément de la mutuelle d'assurance algérienne des travailleurs de l'éducation et de la culture "MAATEC"..... 77

MINISTERE DU COMMERCE

- Arrêté du 3 Rabie El Aouel 1430 correspondant au 28 février 2009 portant dispense de l'indication du numéro de lot sur l'étiquetage de certaines denrées alimentaires..... 77

**MINISTERE DE L'AMENAGEMENT
DU TERRITOIRE, DE L'ENVIRONNEMENT ET DU TOURISME**

- Arrêté du 15 Moharram 1430 correspondant au 12 janvier 2009 portant désignation des membres du comité technique du thermalisme..... 77

MINISTERE DE LA CULTURE

- Arrêté du 25 Safar 1430 correspondant au 21 février 2009 fixant les modalités de désignation et de fonctionnement du comité artistique des théâtres régionaux..... 78

**MINISTERE DE LA POSTE
ET DES TECHNOLOGIES DE L'INFORMATION ET DE LA COMMUNICATION**

- Arrêté du 20 Moharram 1430 correspondant au 17 janvier 2009 portant désignation des membres de la commission de recours compétente à l'égard des corps des fonctionnaires du ministère de la poste et des technologies de l'information et de la communication..... 78
- Arrêté du 13 Safar 1430 correspondant au 9 février 2009 fixant la liste nominative des membres du conseil d'administration de l'agence nationale des fréquences..... 79

MINISTERE DE L'HABITAT ET DE L'URBANISME

- Arrêté interministériel du 13 Dhou El Kaada 1429 correspondant au 11 novembre 2008 portant approbation du plan directeur d'aménagement et d'urbanisme intercommunal de Annaba, El Bouni, El Hadjar et Sidi Ammar de la wilaya de Annaba.... 79
- Arrêté interministériel du 7 Safar 1430 correspondant au 3 février 2009 portant approbation du plan directeur d'aménagement et d'urbanisme intercommunal de Sidi Bel Abbès, Sidi Lahcène, Sidi Brahim, El Amarna, Tilmouni et Zerouala de la wilaya de Sidi Bel Abbès..... 79

MINISTERE DU TRAVAIL, DE L'EMPLOI ET DE LA SECURITE SOCIALE

- Arrêté du 21 Dhou El Kaada 1429 correspondant au 19 novembre 2008 modifiant et complétant l'arrêté du 26 Rabie El Aouel 1426 correspondant au 5 mai 2005 portant nomination des membres du conseil d'administration de la caisse nationale de sécurité sociale des non-salariés..... 80

ARRETES, DECISIONS ET AVIS

MINISTERE DES FINANCES

Arrêté du 23 Rajab 1429 correspondant au 26 juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes.

Le ministre des finances,

Vu le décret présidentiel n° 07-173 du 18 Joumada El Oula 1428 correspondant au 4 juin 2007, modifié, portant nomination des membres du Gouvernement ;

Vu le décret exécutif n° 95-54 du 15 Ramadhan 1415 correspondant au 15 février 1995 fixant les attributions du ministre des finances ;

Vu le décret exécutif n° 08-156 du 20 Joumada El Oula 1429 correspondant au 26 mai 2008 portant application des dispositions de la loi n° 07-11 du 15 Dhou El Kaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007 portant système comptable financier ;

Arrête :

Article 1er. — Le présent arrêté a pour objet de fixer les modalités d'application des dispositions des articles 4, 16, 18, 25, 26, 30, 31, 33, 34, 35, 36, 37, 38, 41, 42 et 43 du décret exécutif n° 08-156 du 20 Joumada El Oula 1429 correspondant au 26 mai 2008 portant application des dispositions de la loi n° 07-11 du 15 Dhou El Kaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007 portant système comptable financier.

Art. 2. — Les règles d'évaluation et de comptabilisation des actifs, des passifs, des charges et des produits, le contenu et le mode de présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes, sont fixés en annexe 1 du présent arrêté.

Art. 3. — Le système de comptabilité financière simplifiée applicable aux petites entités est fixé en annexe 2 du présent arrêté.

Art. 4. — Un glossaire précisant les définitions des termes techniques comptables est fixé en annexe 3 du présent arrêté.

Art. 5. — Le présent arrêté sera publié au *Journal officiel* de la République algérienne démocratique et populaire.

Fait à Alger, le 23 Rajab 1429 correspondant au 26 juillet 2008.

Karim DJOUDI.

ANNEXES

SYSTEME COMPTABLE FINANCIER

SOMMAIRE

TITRE I - REGLES D'EVALUATION ET DE COMPTABILISATION DES ACTIFS, DES PASSIFS, DES CHARGES ET DES PRODUITS	6
CHAPITRE I - Principes généraux	6
Section 1 - Comptabilisation des actifs, des passifs, des charges et des produits	6
Section 2 - Règles générales d'évaluation	6
CHAPITRE II - Règles spécifiques d'évaluation et de comptabilisation	7
Section 1 - Immobilisations corporelles et incorporelles	7
Cas particulier des immeubles de placement	9
Cas particulier d'un actif biologique	9
Evaluation des immobilisations : autre traitement autorisé	9
Section 2 - Actifs financiers non courants (Immobilisations financières) : titres et créances	10
Section 3 - Stocks et encours	11
Cas particulier des produits agricoles	12
Section 4 - Subventions	12
Section 5 - Provisions pour risques et charges	12
Section 6 - Emprunts et autres passifs financiers	12
Section 7 - Evaluation des charges et produits financiers	13
CHAPITRE III - Modalités particulières d'évaluation et de comptabilisation	13
Section 1 - Opérations faites en commun ou pour le compte de tiers	13
Sociétés en participation.....	13
Concessions de services publics.....	13
Opérations faites pour le compte de tiers	13
Section 2 - Consolidations – Regroupement d'entités – Comptes consolidés	14
Consolidation des filiales	14
Consolidation des entités associées	15
Ecart de première consolidation	15
Comptes combinés	15
Section 3 - Contrats à long terme	16
Section 4 - Impôts différés	16
Section 5 - Contrats de location - financement	16
Section 6 - Avantages octroyés au personnel	17
Section 7 - Opérations effectuées en monnaies étrangères	18
Section 8 - Changement d'estimations ou de méthodes comptables, corrections d'erreurs ou d'omissions.....	18
Section 9 - Cas particulier des petites entités	19

TITRE II - PRESENTATION DES ETATS FINANCIERS.....	19
CHAPITRE I - Définition des états financiers	19
CHAPITRE II - Le bilan	20
CHAPITRE III - Le compte de résultat	21
CHAPITRE IV - Le tableau de flux de trésorerie (méthode directe et indirecte)	22
CHAPITRE V - L'état de variation des capitaux propres	22
CHAPITRE VI - L'annexe aux états financiers	23
CHAPITRE VII - Modèles d' états financiers	23
CHAPITRE VIII - Contenu de l'annexe aux états financiers.....	34
Règles et méthodes comptables adoptées pour la tenue de la comptabilité et l'établissement des états financiers	34
Compléments d'information nécessaires à une bonne compréhension du bilan, du compte de résultat, du tableau des flux de trésorerie et de l'état de variation des capitaux propres	34
Informations concernant les entités associées et les transactions ayant eu lieu avec ces entités ou leurs dirigeants	35
Informations à caractère général ou concernant certaines opérations particulières	36
Modèles de tableaux pouvant figurer dans l'annexe	37
TITRE III - NOMENCLATURE ET FONCTIONNEMENT DES COMPTES	39
CHAPITRE I - Nomenclature des comptes	39
Section 1 - Principes du plan de comptes	39
Section 2 - Cadre comptable obligatoire.....	39
CHAPITRE II - Fonctionnement des comptes.....	45
Classe 1 - Comptes de capitaux	45
Classe 2 - Comptes d'immobilisations.....	49
Classe 3 - Comptes de stocks et encours.....	53
Classe 4 - Comptes de tiers.....	55
Classe 5 - Comptes financiers.....	60
Classe 6 - Comptes de charges	62
Classe 7 - Comptes de produits	64
TITRE IV - COMPTABILITE SIMPLIFIEE APPLICABLE AUX PETITES ENTITES	65
Suivi des opérations en cours d'exercice	65
Principes des corrections de fin d'exercice	66
Etats financiers annuels	66
Glossaire	68

SYSTEME COMPTABLE FINANCIER

ANNEXE 1

TITRE I

**REGLES D'EVALUATION
ET DE COMPTABILISATION DES ACTIFS,
DES PASSIFS, DES CHARGES ET DES PRODUITS**

CHAPITRE I

PRINCIPES GENERAUX

Section 1

***Comptabilisation des actifs, des passifs, des charges
et des produits.***

111-1. Un élément d'actif, de passif, de produit, de charge est comptabilisé dès lors que :

- il est probable que tout avantage économique futur qui lui est lié ira à l'entité ou en proviendra ;
- l'élément a un coût ou une valeur qui peut être évalué de façon fiable.

Les transactions concernant des actifs, des passifs, des capitaux propres, des produits et des charges, tels que définis dans le présent règlement, doivent être enregistrées en comptabilité, une absence de comptabilisation ne peut être justifiée ou corrigée par une information narrative ou chiffrée d'une autre nature, telle qu'une mention en annexe.

111-2. Les produits des activités ordinaires provenant de la vente de biens doivent être comptabilisés lorsque les conditions suivantes sont satisfaites :

- l'entité a transféré à l'acheteur les risques et avantages importants inhérents à la propriété des biens ;
- l'entité ne continue ni à être impliquée dans la gestion, telle qu'elle incombe normalement au propriétaire, ni dans le contrôle effectif des biens cédés ;
- le montant des produits des activités ordinaires peut être évalué de façon fiable ;
- il est probable que des avantages économiques associés à la transaction iront à l'entité ;
- les coûts encourus ou à encourir concernant la transaction peuvent être évalués de façon fiable.

Les ventes à l'étranger ne présentent pas de particularités notables par rapport aux ventes sur le territoire national.

111-3. Les produits provenant de ventes ou de prestations de service et autres activités ordinaires sont évalués à la juste valeur de la contrepartie reçue ou à recevoir à la date de la transaction.

Les produits provenant de l'utilisation par des tiers d'actifs de l'entité correspondent :

- à des intérêts, comptabilisés en fonction du temps écoulé et du rendement effectif de l'actif utilisé ;
- à des loyers et redevances comptabilisés au fur et à mesure de leur acquisition en fonction des accords conclus ;
- à des dividendes, comptabilisés lorsque le droit des actionnaires sur ces dividendes est établi.

111.4. Les charges nettement précisées quant à leur objet, que des événements survenus ou en cours rendent probables, entraînent la constitution de provisions.

Les provisions sont rapportées aux résultats quand les raisons qui les ont motivées ont cessé d'exister.

111.5. Dans l'hypothèse où un événement, ayant un lien de causalité direct et prépondérant avec une situation existant à la date de clôture des comptes d'un exercice, est connu entre cette date et celle d'approbation des comptes dudit exercice, il convient de rattacher les charges ou produits liés à cet événement à l'exercice clos.

111.6. Une charge est comptabilisée dans le compte de résultat dès qu'une dépense ne produit aucun avantage économique futur ou bien lorsque les avantages économiques futurs ne remplissent pas ou cessent de remplir les conditions de comptabilisation au bilan en tant qu'actif.

Section 2

Règles générales d'évaluation

112-1. La méthode d'évaluation des éléments inscrits en comptabilité est fondée en règle générale sur la convention des coûts historiques. Cependant il est procédé dans certaines conditions fixées par le présent règlement et pour certains éléments à une révision de cette évaluation sur la base :

- de la juste valeur (ou coût actuel) ;
- de la valeur de réalisation ;
- de la valeur actualisée (ou valeur d'utilité).

112-2. Le coût historique des biens et marchandises inscrits à l'actif du bilan lors de leur comptabilisation est constitué, après déduction des taxes récupérables et des remises commerciales, rabais et autres éléments similaires :

- pour les biens acquis à titre onéreux, par le coût d'acquisition ;
- pour les biens reçus à titre d'apport en nature, par la valeur d'apport ;
- pour les biens acquis à titre gratuit, par la juste valeur à la date d'entrée.

— pour les biens acquis par voie d'échange, les actifs dissemblables sont enregistrés à la juste valeur des actifs reçus, et les actifs similaires sont enregistrés à la valeur comptable des actifs donnés en échange ;

— pour les biens ou services produits par l'entité, par les coûts de production.

112-3. Le coût d'acquisition d'un actif est égal au prix d'achat résultant de l'accord des parties à la date de l'opération déduction faite des rabais et remises commerciaux, majoré des droits de douanes et autres taxes fiscales non récupérables par l'entité auprès de l'administration fiscale ainsi que des frais directement attribuables pour obtenir le contrôle de l'actif et sa mise en état d'utilisation.

Les frais de livraison et de manutention initiaux, les frais d'installation, les honoraires de professionnels tels qu'architectes et ingénieurs constituent des frais directement attribuables.

Sont exclus du coût d'acquisition les frais généraux administratifs et les frais engagés à l'occasion de la mise en exploitation d'un bien immobilisé pendant la période intérimaire entre la fin de son installation (date d'arrêt du cumul des coûts d'entrée) et son utilisation à capacité normale.

112-4. Le coût de production d'un bien ou d'un service est égal au coût d'acquisition des matières consommées et services utilisés pour cette production augmenté des autres coûts engagés au cours des opérations de production, c'est-à-dire des charges directes et des charges indirectes qui peuvent être raisonnablement rattachées à la production du bien ou du service.

Les charges liées à une utilisation non optimale des capacités de production (sous-activité) sont exclues lors de la détermination du coût de production d'un actif.

112-5. Une entité apprécie à chaque date de clôture s'il existe un quelconque indice montrant qu'un actif a pu perdre de la valeur. S'il existe un tel indice, l'entité estime la valeur recouvrable de l'actif.

112-6. La valeur recouvrable d'un actif est évaluée à la valeur la plus élevée entre son prix de vente net et sa valeur d'utilité.

Le prix de vente net d'un actif est le montant qui peut être obtenu de la vente d'un actif lors d'une transaction dans des conditions de concurrence normale entre des parties bien informées et consentantes, diminué des coûts de sortie.

La valeur d'utilité d'un actif est la valeur actualisée de l'estimation des flux de trésorerie futurs attendus de l'utilisation continue de l'actif et de sa cession à la fin de sa durée d'utilité.

Dans les cas où il n'est pas possible de déterminer le prix de vente net d'un actif, sa valeur recouvrable sera considérée comme égale à sa valeur d'utilité.

Dans les cas où un actif ne génère pas directement de flux de trésorerie, sa valeur recouvrable est déterminée pour l'unité génératrice de trésorerie à laquelle il appartient.

Une unité génératrice de trésorerie (UGT) est le plus petit groupe identifiable d'actifs qui génère des entrées de trésorerie largement indépendantes des entrées de trésorerie générées par d'autres actifs ou groupes d'actifs.

Des estimations, des moyennes et des calculs simplifiés peuvent fournir une approximation raisonnable des calculs détaillés nécessaires pour déterminer la valeur d'utilité ou le prix de vente net d'un actif tel que prévu dans le présent point.

112-7. Lorsque la valeur recouvrable d'un actif est inférieure à sa valeur comptable nette d'amortissement, cette dernière doit être ramenée à sa valeur recouvrable. Le montant de l'excédent de la valeur comptable sur la valeur recouvrable constitue une perte de valeur.

112-8. La perte de valeur d'un actif est constatée par la diminution dudit actif et par la comptabilisation d'une charge.

112-9. A chaque arrêté des comptes, l'entité apprécie s'il existe un indice montrant qu'une perte de valeur comptabilisée pour un actif au cours d'exercices antérieurs n'existe plus ou a diminué. Si un tel indice existe, l'entité estime la valeur recouvrable de l'actif.

112-10. La perte de valeur constatée sur un actif au cours d'exercices antérieurs est reprise en produit dans le compte de résultat lorsque la valeur recouvrable de cet actif redevient supérieure à sa valeur comptable.

La valeur comptable de l'actif est alors augmentée à hauteur de sa valeur recouvrable, sans toutefois pouvoir dépasser la valeur comptable nette qui aurait été déterminée si aucune perte de valeur n'avait été comptabilisée pour cet actif au cours des exercices antérieurs.

112-11. Après sa comptabilisation initiale en tant qu'actif, et sous réserve des dispositions prévues aux points 121-20 à 121-27 concernant les réévaluations, une immobilisation corporelle ou incorporelle est comptabilisée à son coût diminué du cumul d'amortissements et du cumul des pertes de valeurs.

CHAPITRE II

REGLES SPECIFIQUES D'EVALUATION ET DE COMPTABILISATION

Section 1

Immobilisations corporelles et incorporelles

121-1. Une immobilisation corporelle est un actif corporel détenu par une entité pour la production, la fourniture de services, la location, l'utilisation à des fins administratives et dont la durée d'utilisation est censée se prolonger au-delà de la durée d'un exercice.

121-2. Une immobilisation incorporelle est un actif identifiable, non monétaire et immatériel, contrôlé et utilisé par l'entité dans le cadre de ses activités ordinaires. Il s'agit par exemple de fonds commerciaux acquis, de marques, de logiciels informatiques ou autres licences d'exploitation, de franchises, de frais de développement d'un gisement minier destiné à une exploitation commerciale.

121-3. Conformément à la règle générale d'évaluation des actifs, une immobilisation corporelle ou incorporelle est comptabilisée en actif :

— s'il est probable que des avantages économiques futurs associés à cet actif iront à l'entité ;

— si le coût de l'actif peut être évalué de façon fiable.

121-4. Les principes suivants sont applicables pour regrouper ou séparer les actifs corporels :

— les éléments de faible valeur peuvent être considérés comme entièrement consommés dans l'exercice de leur mise en service et par conséquent ne pas être comptabilisés en immobilisations ;

— les pièces de rechange et matériels d'entretien spécifiques sont comptabilisés en immobilisations corporelles lorsque leur utilisation est liée à certaines immobilisations et si l'entité compte les utiliser sur plus d'un exercice ;

— les composants d'un actif sont traités comme des éléments séparés s'ils ont des durées d'utilité différentes ou procurent des avantages économiques selon un rythme différent ;

— les actifs liés à l'environnement et à la sécurité sont considérés comme des immobilisations corporelles s'ils permettent à l'entité d'augmenter les avantages économiques futurs d'autres actifs par rapport à ceux qu'elle aurait pu obtenir s'ils n'avaient pas été acquis.

121-5. Les immobilisations sont comptabilisées à leur coût directement attribuable, incluant l'ensemble des coûts d'acquisition et de mise en place, les taxes payées, et autres charges directes. Les frais généraux, les frais administratifs et les frais de démarrage ne sont pas inclus dans ces coûts.

Le coût d'une immobilisation produite par l'entité pour elle-même inclut le coût des matériaux, la main d'œuvre, et les autres charges de production.

Le coût de démantèlement d'une installation à la fin de sa durée d'utilité ou le coût de rénovation d'un site est à ajouter au coût de production ou d'acquisition de l'immobilisation concernée si ce démantèlement ou cette rénovation constitue une obligation pour l'entité.

121-6. Les dépenses ultérieures relatives à des immobilisations corporelles ou incorporelles déjà comptabilisées en immobilisation sont comptabilisées en charge de l'exercice au cours duquel elles sont encourues si elles restaurent le niveau de performance de l'actif.

Si elles augmentent la valeur comptable de ces actifs, c'est-à-dire quand il est probable que des avantages économiques futurs, supérieurs au niveau original de performance, iront à l'entité, elles sont comptabilisées en immobilisations et ajoutées à la valeur comptable de l'actif.

Les améliorations qui aboutissent à une augmentation des avantages futurs sont par exemple :

— la modification d'une unité de production permettant d'allonger sa durée d'utilité ou d'augmenter sa capacité,

— l'amélioration de pièces machines permettant d'obtenir une amélioration substantielle de la qualité de la production ou de la productivité de l'unité,

— l'adoption de nouveaux processus de production permettant une réduction substantielle des coûts opérationnels antérieurement constatés.

121-7. L'amortissement correspond à la consommation des avantages économiques liés à un actif corporel ou incorporel et est comptabilisé en charge à moins qu'il ne soit incorporé dans la valeur comptable d'un actif produit par l'entité pour elle-même.

Les principes suivants sont appliqués :

* Le montant amortissable est réparti de façon systématique sur la durée d'utilité de l'actif, en tenant compte de la valeur résiduelle probable de cet actif à l'issue de sa période d'utilité pour l'entité et dans la mesure où cette valeur résiduelle peut être déterminée de façon fiable. La valeur résiduelle est le montant net qu'une entité s'attend à obtenir pour un actif à la fin de sa durée d'utilité après déduction des coûts de sortie attendus. Cette valeur est le plus souvent insignifiante, sauf dans le cadre de certaines opérations particulières telles que par exemple les concessions ou les projets à durée déterminée.

* Le mode d'amortissement d'un actif est le reflet de l'évolution de la consommation par l'entité des avantages économiques de cet actif, mode linéaire, mode dégressif ou mode des unités de production. Si cette évolution ne peut être déterminée de façon fiable, la méthode linéaire est adoptée.

— l'amortissement linéaire conduit à une charge constante sur la durée d'utilité de l'actif ;

— le mode dégressif conduit à une charge décroissante sur la durée d'utilité de l'actif ;

— le mode des unités de production donne lieu à une charge basée sur l'utilisation ou la production prévue de l'actif ;

— le mode progressif qui conduit à une charge croissante sur la durée d'utilité de l'actif.

121-8. Le mode d'amortissement, la durée d'utilité et la valeur résiduelle à l'issue de la durée d'utilité appliqués aux immobilisations corporelles doivent être réexaminés périodiquement en cas de modification importante du rythme attendu d'avantages économiques découlant de ces actifs, les prévisions et estimations antérieures sont modifiées pour refléter ce changement de rythme.

Lorsqu'un tel changement s'avère nécessaire, il est comptabilisé comme un changement d'estimation comptable et la dotation aux amortissements de l'exercice et des exercices futurs est ajustée.

121-9. Les terrains et les constructions constituent des actifs distincts et sont traités distinctement en comptabilité même s'ils sont acquis ensemble, les constructions sont des actifs amortissables, alors que les terrains sont généralement des actifs non amortissables.

121-10. Si la valeur recouvrable d'une immobilisation devient inférieure à sa valeur nette comptable après amortissements, celle-ci est ramenée à la valeur recouvrable par la constatation d'une perte de valeur.

121-11. Une immobilisation corporelle ou incorporelle est éliminée du bilan lors de sa sortie de l'entité ou lorsque l'actif est hors d'usage de façon permanente et que l'entité n'attend plus aucun avantage économique futur ni de son utilisation ni de sa sortie ultérieure.

121-12. Les profits et les pertes provenant de la mise hors service ou de la sortie d'une immobilisation corporelle ou incorporelle sont déterminés par différence entre les produits de sortie nets estimés et la valeur comptable de l'actif et sont comptabilisés en produits ou en charges opérationnelles dans le compte de résultat.

Les mêmes règles sont applicables dans le cadre d'un abandon d'activités par l'entité.

121-13. La durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle est présumée ne pas dépasser 20 ans. Dans le cas d'un amortissement sur une durée plus longue ou d'une absence d'amortissement des informations spécifiques sont fournies dans l'annexe aux états financiers.

121-14. Des dépenses de développement ou des dépenses résultant de la phase de développement d'un projet interne constituent une immobilisation incorporelle uniquement si :

— ces dépenses se rapportent à des opérations spécifiques à venir ayant de sérieuses chances de rentabilité globale ;

— l'entité a l'intention et la capacité technique, financière et autre d'achever les opérations liées à ces dépenses de développement et de les utiliser ou de les vendre ;

— ces dépenses peuvent être évaluées de façon fiable.

121.15. Des dépenses de recherche ou des dépenses résultant de la phase de recherche d'un projet interne constituent des charges à comptabiliser lorsqu'elles sont encourues. Elles ne peuvent être immobilisées.

Cas particulier des immeubles de placement

121.16. Un immeuble de placement est un bien immobilier (terrain, bâtiment ou partie d'un bâtiment) détenu pour en retirer des loyers et/ ou pour valoriser le capital.

Il n'est donc pas destiné :

— à être utilisé dans la production ou la fourniture de biens ou de services ou à des fins administratives ;

— ou à être vendu dans le cadre de l'activité ordinaire.

121-17. Après sa comptabilisation initiale en tant qu'immobilisation corporelle, les immeubles de placement peuvent être évalués :

— soit au coût diminué du cumul d'amortissements et du cumul des pertes de valeurs selon la méthode utilisée dans le cadre général des immobilisations corporelles (méthode du coût) ;

— soit sur la base de la juste valeur (méthode de la juste valeur).

La méthode choisie est appliquée à tous les immeubles de placement jusqu'à leur sortie des immobilisations ou jusqu'à leur changement d'affectation (dans le cas d'un changement d'utilisation d'un immeuble de placement).

Dans le cas où la juste valeur d'un immeuble de placement détenu par une entité ayant opté pour la méthode de la juste valeur ne pourrait pas être déterminée de façon fiable, cet immeuble sera comptabilisé selon la méthode du coût et des informations seront communiquées dans l'annexe concernant la description de l'immeuble, les raisons pour lesquelles la méthode de la juste valeur n'a pas été appliquée, et si possible un intervalle d'estimation de cette juste valeur.

121-18. La perte ou le profit résultant d'une variation de la juste valeur d'un immeuble de placement est comptabilisé dans le résultat net de l'exercice au cours duquel il se produit.

La juste valeur doit refléter l'état réel du marché à la date de clôture de l'exercice.

Cas particulier d'un actif biologique

121-19. Un actif biologique est évalué lors de sa comptabilisation initiale et à chaque date de clôture à sa juste valeur diminuée des frais estimés de l'article de vente, sauf lorsque sa juste valeur ne peut pas être évaluée de manière fiable. Dans un tel cas, cet actif biologique doit être évalué à son coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur.

Une perte ou un profit provenant d'une variation de la juste valeur diminuée des frais estimatifs des points de vente est constaté dans le résultat net de l'exercice au cours duquel il se produit.

Evaluation des immobilisations : autre traitement autorisé

121-20. Selon le traitement de référence prévu au point 121-5, une immobilisation corporelle après sa comptabilisation initiale en tant qu'actif est comptabilisée à son coût diminué du cumul d'amortissement et du cumul des pertes de valeur.

Cependant, une entité est autorisée à comptabiliser sur la base de leur montant réévalué les immobilisations corporelles appartenant à une ou plusieurs catégories d'immobilisations qu'elle aura préalablement définies.

121-21. Dans le cadre de cet autre traitement autorisé, chaque immobilisation concernée, après sa comptabilisation initiale en tant qu'actif, est comptabilisée à son montant réévalué, c'est-à-dire à sa juste valeur à la date de réévaluation, diminué du cumul des amortissements ultérieurs et du cumul des pertes de valeur ultérieures.

Les réévaluations sont effectuées avec une régularité suffisante pour que la valeur comptable des immobilisations concernées ne diffère pas de façon significative de celle qui aurait été déterminée en utilisant la juste valeur à la date de clôture.

La juste valeur des terrains et constructions est habituellement leur valeur de marché.

Cette valeur est déterminée sur la base d'une estimation effectuée par des évaluateurs professionnels qualifiés.

La juste valeur des installations de production est également leur valeur de marché. En l'absence d'indications sur leur valeur de marché (installation spécialisée), elles sont évaluées à leur coût de remplacement net d'amortissement.

Après réévaluation, les montants amortissables sont déterminés sur la base des montants réévalués.

121-22. Lorsqu'une immobilisation corporelle est réévaluée par application d'un indice déterminé par rapport à son coût de remplacement net d'amortissement ou par référence à la valeur du marché, le cumul des amortissements à la date de réévaluation est ajusté proportionnellement à la valeur brute comptable de l'actif, de sorte que la valeur comptable de cet actif à l'issue de la réévaluation soit égale au montant réévalué.

121-23. Lorsque la valeur comptable d'un actif augmente à la suite d'une réévaluation, l'augmentation est créditée directement en capitaux propres sous le libellé écart de réévaluation. Toutefois une réévaluation positive est comptabilisée en produit dans la mesure où elle compense une réévaluation négative du même actif, antérieurement comptabilisée en charge.

121-24. Lorsque la réévaluation d'un actif fait apparaître une perte de valeur (réévaluation négative), cette perte de valeur est imputée en priorité sur l'écart de réévaluation antérieurement comptabilisé en capitaux propres au titre de ce même actif. Le solde éventuel (écart de réévaluation net négatif) est constaté en charge.

121-25. Toute perte de valeur d'un actif réévalué est traitée comme une réévaluation négative et vient donc en diminution de la réserve de réévaluation à concurrence de cette dernière.

121-26. Toute reprise de perte de valeur d'un actif réévalué est enregistrée comme une réévaluation lorsque la constatation de la perte de valeur a été antérieurement enregistrée comme une réévaluation négative.

121-27. Une immobilisation incorporelle ayant fait l'objet d'une comptabilisation initiale sur la base de son coût peut également être comptabilisée postérieurement à sa comptabilisation initiale sur la base de son montant réévalué, aux mêmes conditions que les immobilisations corporelles. Cependant, ce traitement n'est autorisé que si la juste valeur de l'immobilisation incorporelle peut être déterminée par référence à un marché actif.

Section 2

Actifs financiers non courants (immobilisations financières) : titres et créances

122-1. Les actifs financiers détenus par une entité, autres que les valeurs mobilières de placement et autres actifs financiers figurant en actif courant, font l'objet d'un enregistrement en comptabilité en fonction de leur utilité et des motifs qui ont prévalu lors de leur acquisition ou lors d'un changement de leur destination, dans l'une des quatre catégories suivantes :

* titres de participation et créances rattachées, dont la possession durable est estimée utile à l'activité de l'entité, notamment parce qu'elle permet d'exercer une influence sur la société émettrice des titres ou d'en avoir le contrôle : participations dans les filiales, les entités associées ou les co-entreprises ;

* titres immobilisés de l'activité de portefeuille, destinés à procurer à l'entité à plus ou moins longue échéance une rentabilité satisfaisante, mais sans intervention dans la gestion des entités dont les titres sont détenus ;

* autres titres immobilisés, représentatifs de parts de capital ou de placements à long terme, que l'entité a la possibilité, ainsi que l'intention ou l'obligation de conserver jusqu'à leur échéance ;

* prêts et créances émis par l'entité et que l'entité n'a pas l'intention ou pas la possibilité de vendre à court terme : créances clients et autres créances d'exploitation à plus de douze (12) mois, prêts à plus de douze (12) mois consentis à des tiers.

Ces quatre catégories d'actifs financiers constituent des immobilisations financières figurant en actifs non courants (toutefois, dans le cadre de l'élaboration des états financiers consolidés, les titres de participations et créances rattachées font l'objet de retraitements conformément aux règles de la consolidation).

Certaines entités, telles que celles qui opèrent dans le secteur financier ou dans le secteur des assurances, peuvent effectuer des distinctions différentes de celles proposées. Des informations sur les distinctions effectuées figurent alors dans l'annexe.

122-2. A la date d'entrée dans les actifs de l'entité, les actifs financiers sont comptabilisés à leur coût, qui est la juste valeur de la contrepartie donnée, y compris les frais de courtage, les taxes non récupérables et les frais de banque, mais non compris les dividendes et intérêts à recevoir non payés et courus avant l'acquisition.

122.3. Dans les états financiers individuels les participations dans les filiales, les co-entreprises ou les entités associées qui ne sont pas détenues dans l'unique perspective d'une cession dans un avenir proche, et les créances rattachées à ces participations sont comptabilisées au coût amorti. Elles sont soumises à la clôture de chaque exercice à un test de dépréciation afin de constater une éventuelle perte de valeur, conformément aux règles générales d'évaluation des actifs.

122-4. Le coût amorti correspond au montant auquel l'actif financier (ou le passif financier) a été évalué lors de sa comptabilisation initiale, diminué des remboursements en principal, majoré ou diminué de l'amortissement cumulé de toute différence entre ce montant initial et le montant à l'échéance, et diminué de toute réduction pour perte de valeur ou non recouvrabilité.

122-5. Les participations et créances rattachées détenues dans l'unique perspective de leur cession ultérieure ainsi que les titres immobilisés de l'activité de portefeuille sont considérés comme des instruments financiers disponibles à la vente et sont évalués, après leur comptabilisation initiale, à leur juste valeur qui correspond notamment :

* pour les titres cotés, au cours moyen du dernier mois de l'exercice ;

* pour les titres non cotés, à leur valeur probable de négociation, cette valeur pouvant être déterminée à partir de modèles et techniques d'évaluation généralement admis.

Les écarts d'évaluation dégagés lors de cette évaluation à la juste valeur sont comptabilisés directement en diminution ou en augmentation des capitaux propres.

Les montants ainsi constatés en capitaux propres sont repris en résultat net de l'exercice :

— lorsque l'actif financier est vendu, recouvré ou transféré ;

— ou s'il apparaît une indication objective de dépréciation de l'actif (dans ce cas, la perte nette cumulée comptabilisée directement en capitaux propres doit être sortie des capitaux propres et enregistrée dans le résultat net de l'exercice, en tant que perte de valeur).

Lors de la sortie d'un instrument financier disponible à la vente, les écarts constatés par rapport à la comptabilisation initiale sont portés en résultat, sans compensation entre les charges et les produits relatifs à des actifs différents, sauf dans le cas d'instruments financiers de couverture.

122-6. Les placements détenus jusqu'à leur échéance ainsi que les prêts et créances émis par l'entité et non détenus à des fins de transaction sont évalués au coût amorti. Ils sont également soumis à la clôture de chaque exercice à un test de dépréciation afin de constater une éventuelle perte de valeur, conformément aux règles générales d'évaluation des actifs.

122-7. Les plus ou moins-values dégagées lors d'une cession d'immobilisations financières sont comptabilisées à la date de cession, en produits ou en charges opérationnelles.

122-8. En cas de cession partielle d'une partie d'un placement particulier, la valeur d'entrée de la fraction conservée est estimée au coût d'achat moyen pondéré.

122-9. Des informations concernant la méthode de détermination de la valeur comptable des titres ainsi que la méthode de traitement des changements de valeur de marché pour les placements comptabilisés à la valeur de marché figurent dans l'annexe.

Section 3

Stocks et encours

123-1. Les stocks correspondent à des actifs :

* détenus par l'entité et destinés à être vendus dans le cadre de l'exploitation courante ;

* en cours de production en vue d'une telle vente ;

correspondant à des matières premières ou fournitures devant être consommées au cours du processus de production ou de prestation de services ;

* dans le cadre d'une opération de prestation de service, les stocks correspondent au coût des services pour lequel l'entité n'a pas encore comptabilisé les produits correspondants.

Le classement d'un actif en stocks (actifs courants) ou en immobilisations (actifs non courants) s'effectue non pas sur la base de la nature de l'actif mais en fonction de sa destination ou de son usage dans le cadre de l'activité de l'entité.

123-2. Le coût des stocks comprend tous les coûts encourus pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent :

* coûts d'acquisition (achats, matières consommables, frais liés aux achats...) ;

* coûts de transformation (frais de personnel et autres charges variables ou fixes à l'exception des charges qui pourraient être imputables à une utilisation non optimale de la capacité de production de l'entité) ;

* frais généraux, frais financiers (conformément aux dispositions du point 126-3 et frais administratifs directement imputables aux stocks.

Ces coûts sont calculés soit sur la base des coûts réels, soit sur la base de coûts prédéterminés (coûts standards) régulièrement révisés en fonction des coûts réels.

123-3. Lorsqu'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 des actifs équivalents constaté ou estimé à la date la plus proche de l'acquisition ou de la production desdits actifs.

123-4. Dans les cas où une évaluation sur la base des coûts entraîne des contraintes excessives ou n'est pas réalisable, les actifs en stock (autres que les approvisionnements) sont évalués en pratiquant sur leur prix de vente à la date de clôture de l'exercice un abattement correspondant à la marge pratiquée par l'entité sur chaque catégorie d'actifs.

123-5. Conformément au principe de prudence, les stocks sont évalués au plus faible de leur coût et de leur valeur nette de réalisation. La valeur nette de réalisation correspondant au prix de vente estimé après déduction des coûts d'achèvement et de commercialisation.

Une perte de valeur sur stocks est comptabilisée en charge dans le compte de résultat lorsque le coût d'un stock est supérieur à la valeur nette de réalisation de ce stock.

Les pertes de valeur sur stocks sont déterminées article par article, ou, dans le cas d'actifs fongibles, catégorie par catégorie.

123-6. A leur sortie du magasin ou à l'inventaire, les biens interchangeables (fongibles) sont évalués, soit en considérant que le premier bien entré est le premier bien sorti (PEPS ou FIFO), soit à leur coût moyen pondéré d'acquisition ou de production.

La méthode utilisée pour l'évaluation et le suivi des stocks est indiquée dans l'annexe.

Cas particulier des produits agricoles

123-7. Les produits agricoles sont évalués lors de leur comptabilisation initiale et à chaque date de clôture à leur juste valeur diminuée des coûts estimés du point de vente.

Une perte ou un profit provenant d'une variation de la juste valeur diminuée des coûts estimatifs des points de vente est constaté dans le résultat net de l'exercice au cours duquel il se produit.

Section 4

Subventions

124-1. Les subventions publiques correspondent à des transferts de ressources publiques destinés à compenser des coûts supportés ou à supporter par le bénéficiaire de la subvention du fait qu'il s'est conformé ou qu'il se conformera à certaines conditions liées à ses activités.

124-2. Les subventions sont comptabilisées en produits dans le compte de résultat sur un ou plusieurs exercices au même rythme que les coûts auxquels elles sont rattachées et qu'elles sont censées compenser. Pour les immobilisations amortissables, le coût correspond à l'amortissement. Ainsi les subventions liées à des actifs amortissables sont comptabilisées en produits dans les proportions de l'amortissement comptabilisé. Dans la présentation du bilan, les subventions liées à des actifs constituent des produits différés.

124-3. Une subvention destinée à couvrir des charges et pertes déjà encourues ou correspondant à un soutien financier immédiat à l'entité sans rattachement à des coûts futurs est comptabilisée en produits à la date à laquelle elle est acquise.

124-4. La reprise d'une subvention finançant une immobilisation non amortissable est étalée sur la durée pendant laquelle l'immobilisation est inaliénable. A défaut de clause d'inaliénabilité, la subvention est reprise en résultat sur dix (10) ans selon un mode linéaire.

124-5. Les subventions publiques, y compris les subventions non monétaires évaluées à leur juste valeur ne sont comptabilisées en compte de résultat ou en actif que lorsqu'il existe une assurance raisonnable :

- * que l'entité se conforme aux conditions attachées aux subventions ;
- * et que les subventions seront reçues.

124-6. Dans le cas exceptionnel où l'entité est amenée à rembourser une subvention, ce remboursement est comptabilisé en tant que changement d'estimation comptable :

- * le remboursement est en premier lieu imputé à tout produit différé non amorti lié à la subvention ;
- * l'excédent est comptabilisé en charges.

Section 5

Provisions pour risques et charges

125-1. Une provision pour charges est un passif dont l'échéance ou le montant est incertain. Elle est comptabilisée lorsque :

- * une entité a une obligation actuelle (juridique ou implicite) résultant d'un événement passé ;
- * il est probable qu'une sortie de ressources sera nécessaire pour éteindre cette obligation ;
- * une estimation fiable du montant de cette obligation peut être faite.

125-2. Les pertes opérationnelles futures ne font pas l'objet d'une provision pour charges.

125-3. Le montant comptabilisé en provision pour charges en fin d'exercice correspond à la meilleure estimation des dépenses à supporter jusqu'à l'extinction de l'obligation concernée. Les provisions font l'objet d'une nouvelle estimation à la clôture de chaque exercice.

125-4. Une provision pour charges ne peut être utilisée que pour les dépenses pour lesquelles elle a été comptabilisée à l'origine.

Section 6

Emprunts et autres passifs financiers

126-1. Les emprunts et autres passifs financiers sont évalués initialement au coût, qui est la juste valeur de la contrepartie nette reçue après déduction des coûts accessoires encourus lors de leur mise en place.

Après acquisition, les passifs financiers autres que ceux détenus à des fins de transaction sont évalués au coût amorti, à l'exception des passifs détenus à des fins de transaction dont l'évaluation est effectuée à la juste valeur.

Le coût amorti d'un passif financier est le montant auquel le passif financier a été évalué lors de sa comptabilisation initiale :

- diminué des remboursements en principal ;
- majoré (ou diminué) de l'amortissement cumulé de toute différence entre ce montant initial et le montant à l'échéance.

126-2. Les coûts accessoires encourus pour la mise en place d'un emprunt et les primes de remboursement ou d'émission d'emprunt sont étalés de manière actuarielle sur la durée de l'emprunt.

Les coûts d'emprunt incluent :

- les intérêts sur découverts bancaires et emprunts ;
- l'amortissement des primes d'émission ou de remboursement relatives aux emprunts ainsi que l'amortissement des coûts accessoires encourus pour la mise en place des emprunts ;
- les charges financières correspondant à des opérations de location-financement ;
- les différences de change résultant des emprunts en monnaies étrangères, dans la mesure où elles sont assimilées à un ajustement des coûts d'intérêt.

Les coûts d'emprunt sont comptabilisés en charges financières de l'exercice au cours duquel ils sont encourus, sauf à ce qu'ils soient incorporés dans le coût d'un actif conformément au point suivant.

126-3. Autre traitement comptable autorisé :

Les coûts d'emprunt qui sont directement attribuables à l'acquisition, la construction ou la production d'un actif exigeant une longue période de préparation (plus de 12 mois) avant d'être utilisé ou vendu, sont incorporés dans le coût de cet actif (investissement immobilier, stock viticole).

L'incorporation des coûts d'emprunt est suspendue en cas d'interruption de l'activité productive, et elle cesse lorsque les activités indispensables à la préparation de l'actif préalablement à son utilisation ou à sa vente sont pratiquement toutes terminées.

Le montant incorporable dans le coût d'un actif correspond aux coûts d'emprunt qui auraient été évités si la dépense relative à l'actif concerné n'avait pas eu lieu.

Section 7

Evaluation des charges et produits financiers

127-1. Les charges et produits financiers sont pris en compte en fonction de l'écoulement du temps et rattachés à l'exercice pendant lequel les intérêts ont couru.

Les opérations pour lesquelles un différé de paiement est obtenu ou accordé à des conditions inférieures aux conditions du marché sont comptabilisées à leur juste valeur, après déduction du produit financier ou du coût financier lié à ce différé.

L'écart entre la valeur nominale de la contrepartie et la juste valeur de l'opération, correspondant au coût estimatif du crédit obtenu ou accordé, est alors comptabilisé en charges financières dans les comptes de l'acquéreur et en produits financiers dans les comptes du vendeur.

CHAPITRE III MODALITES PARTICULIERES D'EVALUATION ET DE COMPTABILISATION

Section 1

Opérations faites en commun ou pour le compte de tiers

Sous-section 1

Sociétés en participation

131-1. Les opérations faites en commun ou les communautés d'intérêt correspondent à un accord contractuel par lequel deux parties ou plus conviennent d'exercer une activité économique sous contrôle conjoint. L'enregistrement de ces opérations chez chacun des coparticipants dépend des clauses contractuelles et de l'organisation comptable prévue par les coparticipants.

131-2. Lorsque la comptabilité des opérations faites en commun est tenue par un gérant, seul juridiquement connu des tiers, les charges et les produits des opérations faites en commun sont compris dans les charges et produits de ce gérant.

Chacun des autres coparticipants enregistre en produits ou en charges uniquement la quote-part de résultat lui revenant.

131-3. Lorsque les opérations faites en commun impliquent le contrôle conjoint et la copropriété d'un ou plusieurs actifs, chaque coparticipant comptabilise en plus de sa quote-part des produits et charges, une quote-part des actifs et passifs.

131-4. Lorsque les opérations en commun sont effectuées dans le cadre d'une entité séparée dans laquelle chaque coparticipant détient une participation, les coparticipants comptabilisent chacun la quote-part leur revenant dans les actifs, les passifs, le résultat, les charges, les produits et les flux de trésorerie de l'entité commune.

Sous-section 2

Concessions de service public

131-5. Dans le cadre d'une concession de service public, les actifs mis dans la concession par le concédant ou par le concessionnaire sont inscrits à l'actif du bilan de l'entité concessionnaire.

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

Sous-section 3

Opérations faites pour le compte de tiers

131.7. Les opérations traitées par l'entité pour le compte de tiers en qualité de mandataire sont comptabilisées dans un compte de tiers. Le mandataire enregistre en compte de résultat uniquement la rémunération qu'il perçoit au titre de son mandat.

131-8. Les opérations traitées par l'entité pour le compte de tiers au nom de l'entité sont inscrites selon leur nature dans les charges et les produits de l'entité.

Section 2

Consolidation - Regroupement d'entités

Comptes consolidés

132-1. Les comptes consolidés visent à présenter le patrimoine, la situation financière et le résultat d'un groupe d'entités comme s'il s'agissait d'une entité unique.

132-2. Toute entité, qui a son siège social ou son activité principale sur le territoire national et qui contrôle une ou plusieurs autres entités, établit et publie chaque année les états financiers consolidés de l'ensemble constitué par toutes ces entités.

132-3. L'établissement et la publication des états consolidés sont à la charge des organes d'administration, de direction ou de surveillance de l'entité dominante de l'ensemble consolidé, dite entité consolidante (ou société mère).

132-4. Une entité dominante est dispensée d'établir des états financiers consolidés si elle est détenue quasi-totalement par une autre entité et si elle a obtenu l'accord des détenteurs des intérêts minoritaires. La détention quasi-totale signifie que la société dominante détient au moins 90% des droits de vote.

132-5. Le contrôle est défini comme le pouvoir de diriger les politiques financière et opérationnelle d'une entité afin de tirer des avantages de ses activités.

Le contrôle est présumé exister dans les cas suivants :

* détention directe ou indirecte (par l'intermédiaire de filiales) de la majorité des droits de vote dans une autre entité ;

* pouvoir sur plus de 50% des droits de vote obtenu dans le cadre d'un accord avec les autres associés ou actionnaires ;

* pouvoir de nommer ou de révoquer la majorité des dirigeants d'une autre entité ;

* pouvoir de fixer les politiques financière et opérationnelle de l'entité en vertu des statuts ou d'un contrat ;

* pouvoir de réunir la majorité des droits de vote dans les réunions des organes de gestion d'une entité.

132-6. Sont laissées en dehors du champ d'application de la consolidation les entités pour lesquelles des restrictions sévères et durables remettent en cause substantiellement le contrôle ou l'influence exercée sur elles par l'entité consolidante.

Il en est de même pour les entités dont les actions ou parts ne sont détenues qu'en vue de leur cession ultérieure dans un avenir proche.

Toute exclusion de la consolidation d'entités entrant dans les catégories visées dans ce point est justifiée dans l'annexe des comptes consolidés.

Consolidation des filiales

132-7. Dans le cadre de l'établissement de comptes consolidés, les entités contrôlées sont consolidées suivant la méthode de l'intégration globale.

Cette méthode consiste :

— au bilan, à reprendre les éléments du patrimoine de l'entité consolidante, à l'exception des titres des entités consolidées, et de substituer à la valeur comptable de ces titres non repris, l'ensemble des éléments actifs et passifs constitutifs des capitaux propres de ces entités déterminés d'après les règles de consolidation ;

— au compte de résultat, à substituer aux opérations de la société consolidante, celles réalisées par l'ensemble consolidé, en excluant les opérations traitées entre elles par les entités faisant partie de cet ensemble.

Les états financiers consolidés prennent en compte les intérêts des tiers (intérêts minoritaires) ces intérêts des minoritaires figurent sous une rubrique spécifique dans les capitaux propres et dans les résultats nets de l'ensemble consolidé.

132-8. La conversion en monnaie nationale des états financiers des entités étrangères est effectuée selon la méthode suivante :

* les actifs et passifs sont convertis sur la base du cours de clôture ;

* les produits et les charges sont convertis au cours de change à la date des transactions, toutefois pour des raisons pratiques, l'utilisation d'un cours de change moyen ou approchant est autorisé.

Les écarts de change qui résultent de ces traitements sont inscrits dans les capitaux propres consolidés jusqu'à la sortie de l'investissement net.

132-9. Si la date de clôture de l'exercice d'une entité comprise dans la consolidation est antérieure de plus de trois (3) mois à la date de clôture de l'exercice de consolidation, les états financiers consolidés sont établis sur la base de comptes intermédiaires établis à la date de la consolidation et contrôlés par le commissaire aux comptes de l'entité consolidée ou à défaut par un professionnel chargé du contrôle des comptes.

132-10. L'annexe des états financiers consolidés comporte toutes les informations à caractère significatif permettant d'apprécier correctement le périmètre, le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'ensemble constitué par les entités incluses dans la consolidation.

Il inclut notamment un tableau de variation du périmètre de consolidation précisant toutes les modifications ayant affecté ce périmètre, du fait de la variation du pourcentage de contrôle des entités déjà consolidées, comme du fait des acquisitions et cessions de titres.

Consolidation des entités associées

132-11. Une entité associée est une entité dans laquelle l'entité consolidante exerce une influence notable et qui n'est ni une filiale, ni une entité constituée dans le cadre d'opérations faites en commun.

L'influence notable est présumée exister dans les cas suivants :

- * détention (directe ou indirecte) de 20% ou plus des droits de vote ;
- * représentation dans les organes dirigeants ;
- * participation au processus d'élaboration des politiques stratégiques ;
- * transactions d'importance significative, échange d'informations techniques essentielles ou échange de cadres et de dirigeants.

132-12. Dans le cadre de l'établissement de comptes consolidés, les participations dans les entités associées sont comptabilisées selon la méthode de mise en équivalence qui consiste :

- Au niveau de l'actif du bilan consolidé ;
- * à substituer à la valeur comptable des titres la part qu'ils représentent dans les capitaux propres et le résultat de l'entité associée ;
- * à imputer l'écart ainsi dégagé aux réserves consolidées et au résultat consolidé.
- Au niveau du compte de résultat consolidé :
- * à présenter sous une rubrique particulière la part du groupe dans le résultat de l'entité associée ;
- * à prendre en compte dans le calcul du résultat consolidé cette part du groupe dans le résultat de l'entité associée.

Ecart de première consolidation

132-13. L'écart de première consolidation constaté lors de l'entrée d'une entité dans le périmètre de consolidation est déterminé par différence entre :

- * le coût d'acquisition des titres de l'entité concerné tel qu'il figure à l'actif de la société détentrice de ces titres ;
- * et la part non réévaluée des capitaux propres de cette entité revenant à la société détentrice, y compris la part de résultat de l'exercice acquis à la date d'entrée de l'entité dans le périmètre de consolidation.

132-14. L'écart de première consolidation positif se compose généralement de deux éléments qui font l'objet de traitement comptable différent dans le cadre de l'établissement de comptes consolidés :

- * un écart d'évaluation qui correspond à la différence entre la valeur comptable de certains éléments identifiables de l'actif, et la juste valeur de ces mêmes éléments à la date de l'acquisition des titres ;

* un écart d'acquisition, ou goodwill, qui correspond à l'excédent de l'écart de consolidation qui n'a pas pu être affecté à des éléments identifiables de l'actif, et qui est inscrit à un poste particulier d'actif.

Lorsque l'écart de première consolidation ne peut être réparti entre ses différents composants, il est admis, par mesure de simplification, qu'il soit porté pour la totalité de son montant au poste « écart d'acquisition ».

132-15. Dans le cadre d'une consolidation :

- * les écarts d'évaluation sont imputés aux éléments identifiables des actifs concernés, jusqu'à ramener ces actifs à leur juste valeur déterminée à la date d'acquisition ;
- * l'écart d'acquisition est inscrit à l'actif non courant du bilan sous une rubrique distincte, en augmentation de l'actif si l'écart est positif, en diminution de l'actif si l'écart est négatif.

132-16. A chaque inventaire, le montant de l'écart d'acquisition positif est comparé à la valeur économique (ou valeur d'utilité) des éléments immatériels constitués par cet écart ; une perte de valeur de l'écart d'acquisition est éventuellement constatée pour ramener le montant de cet écart à sa valeur économique. Cette perte de valeur est irréversible.

132-17. Un écart d'acquisition négatif (ou goodwill négatif) est comptabilisé en produit en fonction de son origine :

- * lorsqu'il correspond à des dépenses futures attendues, il est comptabilisé en produit à la date de survenance de ces pertes ou dépenses ;
- * lorsqu'il correspond à un écart entre la juste valeur des actifs non monétaires acquis et leur valeur d'acquisition, il est comptabilisé en produit sur la durée d'utilité restante de ces actifs ;
- * lorsqu'il ne peut être rattaché ni à des charges futures, ni à des actifs non monétaires, il est immédiatement comptabilisé en produit.

132-18. Toutes explications sur le traitement de l'écart susvisé doivent être données dans l'annexe des comptes consolidés.

Comptes combinés

132-19. Les entités qui forment un ensemble économique soumis à un même centre stratégique de décisions situé ou non sur le territoire national, sans qu'existent entre elles de liens juridiques de domination, établissent et présentent des comptes, obligatoirement dénommés « comptes combinés », comme s'il s'agissait d'une seule entité.

132-20. L'établissement et la présentation des comptes combinés obéissent aux règles prévues en matière de comptes consolidés, sous réserve des dispositions résultant de la spécificité des comptes combinés liée à l'absence de liens de participation en capital.

132-21. Les critères d'unicité et de cohésion justifiant l'établissement et la présentation de comptes combinés sont notamment considérés comme remplis dans les situations suivantes :

* entités dirigées par une même personne morale ou par un même groupe de personnes ayant des intérêts communs ;

* entités appartenant aux secteurs coopératif ou mutualiste et constituant un ensemble homogène à stratégie et direction communes ;

* entités faisant partie d'un même ensemble, non rattachées juridiquement à la société holding (ou sous-holding), mais ayant la même activité et étant placées sous la même autorité ;

* entités ayant entre elles des structures communes ou des relations contractuelles suffisamment étendues pour engendrer un comportement économique coordonné dans le temps ;

* entités liées entre elles par un accord de partage de résultat (ou toute autre convention) suffisamment contraignant et exhaustif pour que la combinaison de leurs comptes soit plus représentative de leurs activités et de leurs opérations que les comptes personnels de chacune d'elles.

Section 3

Contrats à long terme

133-1. Un contrat à long terme porte sur la réalisation d'un bien, d'un service, ou d'un ensemble de biens ou services dont les dates de démarrage et d'achèvement se situent dans des exercices différents. Il peut s'agir :

* de contrats de construction ;

* de contrats de remise en état d'actifs ou de l'environnement ;

* de contrats de prestations de services.

133-2. Les charges et les produits concernant une opération effectuée dans le cadre d'un contrat à long terme sont comptabilisés au rythme de l'avancement de l'opération de façon à dégager un résultat comptable au fur et à mesure de la réalisation de l'opération (comptabilisation selon la méthode à l'avancement).

133-3. Si le système de traitement de l'entité ou la nature du contrat ne permet pas d'appliquer la méthode de comptabilisation à l'avancement, ou si le résultat final du contrat ne peut pas être estimé de façon fiable, il est admis, à titre de simplification, de n'enregistrer en produits qu'un montant équivalent à celui des charges constatées dont le recouvrement est probable (comptabilisation selon la méthode à l'achèvement).

133-4. Lorsqu'à la date d'inventaire, et du fait d'évènements survenus ou connus à cette date, il apparaît probable que le total des coûts du contrat sera supérieur au total des produits du contrat (pertes prévisibles à l'achèvement), une provision est constituée à hauteur de la perte totale du contrat non encore mise en évidence par les enregistrements comptables.

Section 4

Impôts différés

134-1. L'imposition différée est une méthode comptable qui consiste à comptabiliser en charges la charge d'impôt sur le résultat imputable aux seules opérations de l'exercice.

134-2. Un impôt différé correspond à un montant d'impôt sur les bénéfices payable (impôt différé passif) ou recouvrable (impôt différé actif) au cours d'exercices futurs.

Sont enregistrées au bilan et au compte de résultat les impositions différées résultant :

* du décalage temporaire entre la constatation comptable d'un produit ou d'une charge et sa prise en compte dans le résultat fiscal d'un exercice ultérieur dans un avenir prévisible ;

* de déficits fiscaux ou de crédits d'impôt reportables dans la mesure où leur imputation sur des bénéfices fiscaux ou des impôts futurs est probable dans un avenir prévisible ;

* des aménagements, éliminations et retraitements effectués dans le cadre de l'élaboration d'états financiers consolidés.

A la clôture de l'exercice, un actif ou un passif d'impôt différé est comptabilisé pour toutes les différences temporelles dans la mesure où ces différences temporelles donneront probablement lieu ultérieurement à une charge ou à un produit d'impôts.

Au niveau de la présentation des comptes, les impôts différés actif sont distingués des créances d'impôt courantes. Les impôts différés passif sont distingués des dettes d'impôt courantes.

134-3. Les impôts différés sont déterminés ou revus à chaque clôture d'exercice sur la base de la réglementation fiscale en vigueur à la date de clôture ou attendue sur l'exercice au cours duquel l'actif sera réalisé ou le passif réglé, sans calcul d'actualisation.

Des informations concernant ces impôts différés figurent dans l'annexe (origine, montant, date d'expiration, méthode de calcul, enregistrement en comptabilité).

Section 5

Contrats de location - financement

135-1. Un contrat de location est un accord par lequel un bailleur cède au preneur pour une période déterminée le droit d'utilisation d'un actif en échange d'un paiement ou d'une série de paiements.

La location - financement est un contrat de location ayant pour effet de transférer au preneur la quasi-totalité des risques et avantages inhérents à la propriété d'un actif avec ou sans transfert de propriété en fin de contrat.

Un contrat de location simple désigne tout contrat de location autre qu'un contrat de location-financement.

La classification d'un contrat de location en contrat de location-financement ou en contrat de location simple dépend de la réalité de la transaction plutôt que de la forme du contrat. Les exemples de situations qui conduisent normalement à classer un contrat de location en contrat de location-financement sont les suivants :

— la propriété de l'actif est transférée au preneur au terme de la durée de location ;

— le contrat de location donne au preneur l'option d'acheter l'actif à un prix suffisamment inférieur à sa juste valeur à la date à laquelle l'option peut être levée pour que, dès le commencement du contrat de location, il existe une certitude raisonnable que l'option sera levée ;

— la durée de location couvre la majeure partie de la durée de vie économique de l'actif même s'il n'y a pas transfert de propriété ;

— au commencement du contrat de location, la valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location s'élève au moins à la quasi-totalité de la juste valeur de l'actif loué ;

— les actifs loués sont d'une nature spécifique et seul le preneur peut les utiliser sans leur apporter de modifications majeures.

Les taux de location de terrains qui ne prévoient pas le transfert de la propriété au preneur à l'issue de la durée de location ne peuvent pas constituer des contrats de location-financement. Les versements initiaux éventuellement effectués au titre de ces contrats représentent des pré-loyers (charges comptabilisées d'avance) qui sont amortis sur la durée de contrat de location conformément aux avantages procurés.

135-2. Tout actif faisant l'objet d'un contrat de location - financement est comptabilisé à la date d'entrée en vigueur du contrat en respectant le principe de la prééminence de la réalité économique sur l'apparence :

* chez le preneur :

— le bien loué est comptabilisé à l'actif du bilan à sa juste valeur, ou à la valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location, si cette dernière est inférieure ;

— l'obligation de payer les loyers futurs est comptabilisée pour le même montant au passif du bilan.

* chez le bailleur fabricant ou non-distributeur du bien loué, la créance constituée par l'investissement net correspondant au bien loué est enregistrée à l'actif au compte 274 Prêts et créances sur contrats de location-financement, en contrepartie des dettes résultant de l'acquisition de ce bien (coût d'acquisition incluant les frais initiaux directs liés à la négociation et à la mise en place du contrat) ;

* chez le bailleur fabricant ou distributeur du bien loué, la créance est comptabilisée pour un montant égal à la juste valeur du bien conformément aux principes retenus par l'entité pour ses ventes fermes (constatation simultanée de la créance et de la vente). Les pertes ou profits sur ventes sont donc comptabilisés dans le résultat de l'exercice.

Toutefois si les taux d'intérêt du contrat de location sont artificiellement bas, le profit sur la vente doit être limité à ce qu'il aurait été si la location avait été conclue sur la base du taux d'intérêt du marché.

Les frais initiaux directs engagés par le bailleur pour la négociation et la mise en place du contrat sont constatés en charge à la date de conclusion du contrat.

135-3. Au cours du contrat, les loyers sont comptabilisés chez le bailleur comme chez le locataire en distinguant :

* les intérêts financiers déterminés sur la base d'une formule traduisant un taux de rentabilité périodique constant de l'investissement net ;

* le remboursement en principal.

L'actif loué fait l'objet d'un amortissement dans la comptabilité du locataire selon les règles générales concernant les immobilisations. S'il n'existe pas une certitude raisonnable que le preneur devienne propriétaire de l'actif à la fin du contrat de location, l'actif doit être totalement amorti sur la plus courte de la durée du contrat de location et de sa durée d'utilité.

135-4. Un contrat de cession associé à un contrat de location - financement est comptabilisé comme s'il ne s'agissait que d'une seule transaction : tout excédent de produits de cession par rapport à la valeur comptable chez le preneur n'est pas enregistré en produit à la date des contrats mais est réparti sur la durée du contrat de location.

Section 6

Avantages octroyés au personnel

136-1. Les avantages accordés par une entité à son personnel en activité ou non actif sont comptabilisés en charges dès que le personnel a effectué le travail prévu en contrepartie de ces avantages, ou dès que les conditions auxquelles étaient soumises les obligations contractées par l'entité vis-à-vis de son personnel sont remplies.

136-2. A chaque clôture d'exercice, le montant des engagements de l'entité en matière de pension, de compléments de retraite, d'indemnités et d'allocations en raison du départ à la retraite ou d'avantages similaires des membres de son personnel et de ses associés et mandataires sociaux est constaté sous forme de provisions.

Ces provisions sont déterminées sur la base de la valeur actualisée de l'ensemble des obligations de l'entité vis-à-vis de son personnel, en utilisant des hypothèses de calcul et des méthodes actuarielles adaptées.

Section 7

Opérations effectuées en monnaies étrangères

137-1. Les actifs acquis en devises sont convertis en monnaie nationale par conversion de leur coût en devises sur la base du cours de change du jour de la transaction.

Cette valeur est maintenue au bilan jusqu'à la date de consommation, de cession ou de disparition des actifs.

137-2. Les créances et les dettes libellées en monnaies étrangères sont converties en monnaie nationale sur la base du cours de change à la date de l'accord des parties sur l'opération quand il s'agit de transactions commerciales, ou à la date de mise à disposition des monnaies étrangères, quand il s'agit d'opérations financières.

137-3. Lorsque la naissance et le règlement des créances ou des dettes s'effectuent dans le même exercice, les écarts constatés par rapport aux valeurs d'entrée, en raison de la variation des cours de change, constituent des pertes ou des gains de change à inscrire respectivement dans les charges financières ou les produits financiers de l'exercice.

137-4. Lorsque les éléments monétaires (trésorerie et éléments d'actif et de passif devant être reçus ou payés pour des montants de liquidités fixes ou déterminables) libellés en monnaies étrangères subsistent au bilan à la date de clôture de l'exercice, leur enregistrement initial est corrigé sur la base du dernier cours de change à cette date.

Les différences entre les valeurs initialement inscrites dans les comptes (coûts historiques) et celles résultant de la conversion à la date d'inventaire augmentent ou diminuent les montants initiaux.

Ces différences constituent des charges financières ou des produits financiers de l'exercice, sous réserve des limites éventuelles prévues au point suivant.

137-5. 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, les profits et pertes de change ne sont comptabilisés en compte de résultat qu'à concurrence du risque non couvert. Lorsque les circonstances suppriment en tout ou partie le risque de perte de change, les comptes de bilan concernés sont ajustés en conséquence.

137.6. Les écarts de change relatifs à un élément monétaire qui, en substance, fait partie intégrante de l'investissement net d'une entité dans une entité étrangère, sont inscrits dans les capitaux propres des états financiers de l'entité jusqu'à la sortie de cet investissement net, date à laquelle ils sont comptabilisés en produits ou en charges.

Un élément monétaire tel qu'une créance ou une dette vis-à-vis d'une entité étrangère, autre qu'une créance client ou une dette fournisseur, constitue en substance un investissement net de l'entité dans cette entité étrangère lorsque le règlement de cette créance ou dette n'est ni planifié, ni probable dans un avenir prévisible.

Toutefois si cette créance ou dette est libellée dans une monnaie étrangère différente de la monnaie de fonctionnement de chacune des deux entités concernées, les différences sont inscrites en résultat comme indiqué au point 137-4.

137-7. Les écarts de conversion correspondant aux variations du cours de change sur l'investissement net d'une entité dans un de ses établissements situé à l'étranger et autonome en matière de gestion financière et d'exploitation sont enregistrés directement dans les capitaux propres sous une rubrique "écart de conversion" sans être portés au compte de résultat.

Section 8

Changements d'estimations ou de méthodes comptables, corrections d'erreurs ou d'omissions

138-1. Les impacts des changements d'estimations comptables fondés sur de nouvelles informations ou sur une meilleure expérience et qui permettent d'obtenir une meilleure information sont inclus dans le résultat net de l'exercice en cours ou des exercices futurs si ces changements les affectent également.

138.2. Les changements de méthodes comptables concernent les modifications de principes, bases, conventions, règles et pratiques spécifiques appliquées par une entité pour établir et présenter ses états financiers.

138.3. Un changement de méthode comptable n'est effectué que s'il est imposé dans le cadre d'une nouvelle réglementation ou s'il permet une amélioration dans la présentation des états financiers de l'entité concernée.

138-4. L'impact sur les résultats des exercices antérieurs d'un changement de méthode comptable ou d'une correction d'erreur fondamentale, doit être présenté, après approbation par les organes de gestion habilités, comme un ajustement du solde à l'ouverture des résultats non distribués (imputation sur le montant du poste « report à nouveau » de l'exercice en cours, ou à défaut sur un compte de réserve correspondant à des résultats non distribués).

Les informations de l'exercice précédent sont alors adaptées afin d'assurer au niveau des états financiers la comparabilité entre les deux périodes.

Lorsque cet ajustement du solde d'ouverture ou cette adaptation des informations de l'exercice précédent ne peuvent pas être effectués de façon satisfaisante, des explications sur cette absence d'adaptation ou d'ajustement sont données dans l'annexe.

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

Section 9

Cas particulier des petites entités

139-1. Les petites entités qui remplissent certaines conditions de chiffre d'affaires, d'effectif et d'activité fixées par le ministère des finances sont assujetties, sauf option contraire de leur part, à une comptabilité dite "de trésorerie".

Cette comptabilité de trésorerie repose sur l'établissement d'un livre de trésorerie dégageant le flux net de trésorerie (recette ou perte nette).

139-2. Les entités assujetties à une comptabilité de trésorerie tiennent compte dans le calcul de leur résultat et dans l'établissement de leur situation financière des variations des actifs, créances et dettes inventoriées constatées entre le début et la fin d'exercice, uniquement dans la mesure où ces éléments présentent un caractère significatif compte tenu de leur importance relative ou de leur nature.

139-3. Dans le cadre d'une comptabilité de trésorerie, le fait générateur de l'enregistrement comptable est l'encaissement (recette) ou le décaissement (dépense).

139-4. La valeur probante d'une comptabilité de trésorerie suppose que les conditions suivantes sont remplies :

* tenue régulière de livres de trésorerie (livre de recettes, avec éventuellement un regroupement des recettes journalières de faible montant, livre de dépenses) enregistrant les opérations dans l'ordre chronologique ;

* conservation des principales pièces justificatives (factures reçues ou émises, bandes de caisse, relevés de banque, copies de lettres...). Ces pièces justificatives, internes ou externes à l'entité, sont datées, classées et numérotées.

TITRE II

PRESENTATION DES ETATS FINANCIERS

CHAPITRE I

DEFINITION DES ETATS FINANCIERS

210-1. Toute entité entrant dans le champ d'application du présent système comptable établit annuellement des états financiers.

Les états financiers des entités autres que les petites entités comprennent :

- un bilan ;
- un compte de résultat ;
- un tableau des flux de trésorerie ;
- un tableau de variation des capitaux propres ;
- une annexe précisant les règles et méthodes comptables utilisées et fournissant des compléments d'informations au bilan et au compte de résultat.

210-2. Les considérations à prendre en compte pour l'élaboration et la présentation des états financiers découlent du cadre conceptuel du système comptable.

Les états financiers sont l'aboutissement d'un processus de traitement de nombreuses informations et requièrent des travaux de simplification, de synthèse et de structuration.

Ces informations sont collectées, analysées, interprétées, résumées et structurées au travers d'une agrégation présentée dans les états financiers sous forme de rubriques et de totaux. L'étendue du principe d'importance significative détermine l'étendue de cette agrégation, ainsi que l'équilibre entre :

* les avantages procurés aux utilisateurs par la diffusion d'une information détaillée ;

* les coûts supportés aussi bien pour élaborer et divulguer cette information que pour l'utiliser.

210-3. Les états financiers sont arrêtés sous la responsabilité des dirigeants de l'entité. Ils sont émis dans un délai maximum de six (6) mois suivant la date de clôture de l'exercice. Ils doivent être distingués des autres informations éventuellement publiées par l'entité.

Chacun des composants des états financiers est clairement identifié et les informations suivantes sont mentionnées de façon précise :

* dénomination sociale, nom commercial, numéro de registre de commerce de l'entité présentant les états financiers ;

* nature des états financiers (comptes individuels, comptes consolidés ou comptes combinés) ;

* date de clôture ;

* monnaie de présentation et niveau d'arrondi.

D'autres informations permettant d'identifier l'entité sont également mentionnées :

* adresse du siège social, forme juridique, lieu d'activité et pays d'immatriculation ;

* principales activités et nature des opérations effectuées ;

* nom de la société mère et éventuellement dénomination du groupe auquel est rattachée l'entité ;

* nombre moyen d'employés au cours de la période.

210-4. Les états financiers sont obligatoirement présentés dans la monnaie nationale.

Les montants figurant sur les états financiers peuvent être arrondis au millier d'unités.

210-5. Les états financiers fournissent les informations permettant d'effectuer des comparaisons avec l'exercice précédent. Ainsi :

— chacun des postes de bilan, compte de résultat et tableau des flux de trésorerie comporte l'indication du montant relatif au poste correspondant de l'exercice précédent ;

— l'annexe comporte des informations comparatives sous forme narrative, descriptive et chiffrée.

Lorsque, par suite d'un changement de méthode d'évaluation ou de présentation, un des postes chiffrés d'un état financier n'est pas comparable à celui de l'exercice précédent, il est nécessaire d'adapter les montants de l'exercice précédent afin de rendre la comparaison possible.

L'absence de comparabilité (du fait d'une durée d'exercice différent ou pour toute autre raison), le reclassement ou les modifications apportées aux informations chiffrées de l'exercice précédent pour les rendre comparables sont expliqués dans l'annexe.

CHAPITRE II LE BILAN

220-1. Le bilan décrit séparément les éléments d'actif et les éléments de passif. Il fait apparaître de façon distincte au moins les rubriques suivantes lorsqu'il existe des opérations concernant ces rubriques :

— A l'actif :

- * les immobilisations incorporelles ;
- * les immobilisations corporelles ;
- * les amortissements ;
- * les participations ;
- * les actifs financiers ;
- * les stocks ;
- * les actifs d'impôt (en distinguant les impôts différés) ;
- * les clients, les autres débiteurs et autres actifs assimilés (charges constatées d'avance) ;
- * la trésorerie positive et équivalents de trésorerie positive.

— Au passif :

- * les capitaux propres avant distributions décidées ou proposées après la date de clôture, en distinguant le capital émis (dans le cas de sociétés), les réserves, le résultat net de l'exercice et les autres éléments ;
- * les passifs non courants portant intérêt ;
- * les fournisseurs et autres créditeurs ;
- * les passifs d'impôt (en distinguant les impôts différés) ;
- * les provisions pour charges et passifs assimilés (produits constatés d'avance) ;
- * la trésorerie négative et équivalents de trésorerie négative.

Dans le cas de bilan consolidé :

- * les participations comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence ;
- * les intérêts minoritaires.

220-2. La présentation des actifs et des passifs dans le corps du bilan fait ressortir la distinction entre éléments courants et éléments non courants.

220-3. D'autres informations figurent au bilan ou dans l'annexe :

- * description de la nature et de l'objet de chacune des réserves ;
- * part à plus d'un an des créances et des dettes ;
- * montants à payer et à recevoir :
 - de la maison mère ;
 - des filiales ;
 - des entités associées au groupe ;
 - des autres parties liées (actionnaires, dirigeants...) ;
- * dans le cadre des sociétés de capitaux, et pour chaque catégorie d'actions :
 - nombre d'actions autorisées, émises, non entièrement libérées ;
 - valeur nominale des actions ou le fait que les actions n'ont pas de valeur nominale ;
 - évolution du nombre d'actions entre le début et la fin de l'exercice ;
 - nombre d'actions détenues par l'entité, ses filiales ou les entités associées ;
 - actions réservées pour une émission dans le cadre d'options ou de contrats de vente ;
 - droits, privilèges et restrictions éventuelles concernant certaines actions ;
- * montant des distributions de dividendes proposées, montant des dividendes privilégiés non comptabilisés (sur l'exercice et en cumul), description des autres engagements financiers vis-à-vis de certains actionnaires à payer et à recevoir.

220-4. Le bilan des banques et des institutions financières assimilées regroupe les actifs et les passifs par nature et les présente dans un ordre correspondant à leur liquidité et exigibilité relative. En plus des informations mentionnées aux points précédents et nonobstant les réglementations spécifiques relatives à ce secteur d'activité, il fait apparaître au minimum :

* A l'actif :

- la situation de trésorerie vis-à-vis de la banque centrale ;
- les montants de bons du Trésor et autres effets pouvant être mobilisés auprès de la banque centrale ;
- les titres d'Etat et autres titres détenus à titre de placement ;
- les placements auprès d'autres banques, les prêts et avances accordés à d'autres banques ;
- les autres placements monétaires ;
- les titres de placement.

*** Au passif :**

- les dépôts reçus d'autres banques ;
- les autres dépôts reçus du marché monétaire ;
- les montants dus à d'autres déposants ;
- les certificats de dépôts ;
- les billets à ordre, lettres de change et autres passifs attestés par document ;
- les autres fonds empruntés.

220-5. Aucune compensation n'est possible entre un élément d'actif et un élément de passif du bilan, sauf si cette compensation est effectuée sur des bases légales ou contractuelles, ou si dès l'origine il est prévu de réaliser ces éléments d'actif et de passif simultanément ou sur une base nette.

Ainsi un actif et un passif financier sont compensés et le solde net est présenté au bilan lorsqu'une entité :

- dispose d'un droit juridiquement exécutoire de compenser les montants comptabilisés ;
- et envisage soit de les éteindre sur une base nette, soit de réaliser l'actif et d'éteindre le passif simultanément.

CHAPITRE III

LE COMPTE DE RESULTATS

230-1. Le compte de résultat est un état récapitulatif des charges et des produits réalisés par l'entité au cours de l'exercice. Il ne tient pas compte de la date d'encaissement ou de décaissement. Il fait apparaître, par différence, le résultat net de l'exercice : bénéfice/profit ou perte.

230.2. Les informations minimales présentées au compte de résultat sont les suivantes :

- * analyse des charges par nature, permettant de déterminer les principaux agrégats de gestion suivants : marge brute, valeur ajoutée, excédent brut d'exploitation ;
- * produits des activités ordinaires ;
- * produits financiers et charges financières ;
- * charges de personnel ;
- * impôts, taxes et versements assimilés ;
- * dotations aux amortissements et pertes de valeur concernant les immobilisations corporelles ;
- * dotations aux amortissements et pertes de valeur concernant les immobilisations incorporelles ;
- * résultat des activités ordinaires ;
- * éléments extraordinaires (produits et charges) ;
- * résultat net de la période avant distribution ;
- * pour les sociétés par actions, résultat net par action.

Dans le cas de compte de résultat consolidé :

- * la quote-part dans le résultat net des entités associées et des co-entreprises consolidées selon la méthode de mise en équivalence ;

- * la part des intérêts minoritaires dans le résultat net.

230-3. Les autres informations minimales présentées soit au compte de résultat, soit dans l'annexe en complément du compte de résultat, sont les suivantes :

- * une analyse des produits des activités ordinaires ;
- * pour les sociétés par actions, le montant des dividendes par action votés ou proposés et le résultat net par action.

Les entités ont également la possibilité de présenter dans l'annexe un compte de résultat par fonction. Elles utilisent alors en plus d'une nomenclature des comptes de charges et de produits par nature, une nomenclature des comptes par fonction adaptée à leur spécificité et à leur besoin.

230-4. Les produits et charges résultant de l'activité ordinaire qui sont d'une taille, d'une nature ou d'une incidence telles qu'ils nécessitent d'être mis en évidence pour expliquer les performances de l'entité pour la période sont présentés sous des rubriques spécifiques du compte de résultat (exemple : coût de restructuration, dépréciation exceptionnelle des stocks, coûts résultant d'un abandon partiel d'activité...).

230-5. Le résultat extraordinaire résulte de produits et charges correspondants à des événements ou à des transactions clairement distincts de l'activité ordinaire de l'entité et présentant un caractère exceptionnel (telles qu'expropriations, catastrophes naturelles et imprévisibles).

230-6. Le compte de résultat des banques et des institutions financières assimilées regroupe les produits et charges par nature et indique les montants des principaux types de produits et de charges. Nonobstant les réglementations spécifiques relatives à ce secteur d'activité, le compte de résultat ou l'annexe de ces entités présente :

- les produits d'intérêts et assimilés ;
- les charges d'intérêts et assimilées ;
- les dividendes reçus ;
- les honoraires et les commissions perçus ;
- les honoraires et les commissions versés ;
- les produits nets résultant de la cession de titres, par catégorie de titres ;
- les charges et produits relatifs aux opérations de change ;

- les autres produits d'exploitation ;
- les pertes sur prêts et avances accordées et non récupérables ;
- les charges d'administration générale ;
- les autres charges d'exploitation.

230-7. Des éléments de produits et de charges sont compensés, et le solde net est présenté au compte de résultat :

- s'ils sont liés à des actifs et des passifs qui font eux-mêmes l'objet d'une compensation conformément aux dispositions du point 220-5 ;

- s'ils résultent d'un ensemble de transactions ou d'évènements identiques ou similaires et que leur importance, leur nature ou leur incidence ne nécessite pas une information séparée (exemple : profits et pertes sur instruments financiers détenus dans un portefeuille de transactions) ;

- si une telle compensation est imposée ou autorisée par la réglementation (exemple : profits et pertes dégagés sur la sortie d'actifs non courants, conformément au point 121-12, ou opérations de couverture de change telles que prévues au point 137-5).

230.8. Le résultat tient compte des charges ou des produits qui ont pris naissance au cours de l'exercice même s'ils sont connus entre la date de clôture de l'exercice et celle de l'établissement des états financiers.

Ainsi les événements survenus postérieurement à la date de clôture mais liés à des circonstances existant à la date de clôture donnent lieu à des ajustements dans la mesure où ils contribuent à fournir des informations permettant une meilleure estimation des actifs ou passifs existant à la clôture de l'exercice.

CHAPITRE IV

LE TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE (méthodes directe et indirecte)

240-1. Le tableau de flux de trésorerie a pour but d'apporter aux utilisateurs des états financiers une base d'évaluation de la capacité de l'entité à générer de la trésorerie et des équivalents de trésorerie, ainsi que des informations sur l'utilisation de ces flux de trésorerie.

240.2. Un tableau des flux de trésorerie présente les entrées et les sorties de disponibilités intervenues pendant l'exercice selon leur origine :

- * flux générés par les activités opérationnelles (activités qui génèrent des produits et autres activités non liées à l'investissement et au financement) ;

- * flux générés par les activités d'investissement (décaissements sur acquisition et encaissements sur cession d'actifs à long terme) ;

- * flux générés par les activités de financement (activités ayant pour conséquence de modifier la taille et la structure des fonds propres ou des emprunts) ;

- * flux de trésorerie provenant des intérêts des dividendes, présentés séparément et classés de façon permanente d'un exercice à l'autre dans les activités opérationnelles, d'investissement ou de financement.

240.3. Les flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles sont présentés soit par une méthode directe soit par une méthode indirecte.

La méthode directe qui est recommandée consiste :

- à présenter les principales rubriques d'entrée et de sortie de trésorerie brute (clients, fournisseurs, impôts...) afin de dégager un flux de trésorerie net ;

- à rapprocher ce flux de trésorerie net du résultat avant impôt de la période considérée.

La méthode indirecte consiste à ajuster le résultat net de l'exercice en tenant compte :

- des effets des transactions sans influence sur la trésorerie (amortissements, variations clients, stocks, variations fournisseurs...);

- des décalages ou des régularisations (impôts différés...);

- des flux de trésorerie liés aux activités d'investissement ou de financement (plus ou moins-values de cession...), ces flux étant présentés distinctement.

240-4. Les disponibilités correspondent :

- aux liquidités, qui comprennent les fonds en caisse et les dépôts à vue (y compris les découverts bancaires remboursables à la demande et autres facilités de caisse) ;

- aux quasi-liquidités détenues afin de satisfaire les engagements à court terme (placements à court terme très liquides facilement convertibles en liquidités et soumis à un risque négligeable de changement de valeur).

240-5. Les flux de trésorerie suivants peuvent être présentés pour un montant net :

- les liquidités ou quasi-liquidités détenues pour le compte de clients ;

- les éléments dont le rythme de rotation est rapide, les montants élevés et les échéances courtes.

CHAPITRE V

L'ETAT DE VARIATION DES CAPITAUX PROPRES

250-1. L'état de variation des capitaux propres constitue une analyse des mouvements ayant affecté chacune des rubriques constituant les capitaux propres de l'entité au cours de l'exercice.

Les informations minimales à présenter dans cet état concernent les mouvements liés :

- * au résultat net de l'exercice ;
- * aux changements de méthode comptables et aux corrections d'erreurs dont l'impact est directement enregistré en capitaux propres ;
- * aux autres produits et charges enregistrés directement dans les capitaux propres dans le cadre de correction d'erreurs significatives ;
- * aux opérations en capital (augmentation, diminution, remboursement...)
- * aux distributions de résultat et affectations décidées au cours de l'exercice.

CHAPITRE VI

L'ANNEXE DES ETATS FINANCIERS

260-1. L'annexe des états financiers comporte des informations sur les points suivants, dès lors que ces informations présentent un caractère significatif ou sont utiles pour la compréhension des opérations figurant sur les états financiers :

- les règles et les méthodes comptables adoptées pour la tenue de la comptabilité et l'établissement des états financiers (la conformité aux normes est précisée, et toute dérogation est expliquée et justifiée) ;
- les compléments d'information nécessaires à une bonne compréhension du bilan, du compte de résultat, du tableau des flux de trésorerie et de l'état de variation des capitaux propres ;
- les informations concernant les entités associées, les co-entreprises, les filiales ou la société mère ainsi que les transactions ayant éventuellement eu lieu avec ces entités ou leurs dirigeants : nature des relations, types de transaction, volume et montant des transactions, politique de fixation des prix concernant ces transactions ;
- les informations à caractère général ou concernant certaines opérations particulières nécessaires à l'obtention d'une image fidèle.

Une liste des informations qui doivent figurer dans l'annexe est proposée en annexe 2 (modèle d'états financiers).

260.2. Les notes annexes aux états financiers font l'objet d'une présentation organisée. Chacun des postes du bilan, du compte de résultat, du tableau des flux de trésorerie et du tableau de variation des capitaux propres renvoie à l'information correspondante dans les notes annexes.

260.3. Si des événements se produisent après la date de clôture de l'exercice et n'affectent pas la situation de l'actif et du passif pour la période précédant la clôture, aucun ajustement n'est nécessaire.

Cependant ces événements font l'objet d'une information dans l'annexe s'ils sont d'une importance telle que leur omission pourrait affecter les décisions prises par les utilisateurs des états financiers.

L'information précise alors :

- la nature de l'événement ;
- l'estimation de l'impact financier ou les raisons pour lesquelles l'impact financier ne peut pas être estimé.

260.4. Les entités faisant appel public à l'épargne fournissent les informations spécifiques nécessaires aux utilisateurs des états financiers pour :

- comprendre les performances passées ;
- évaluer les risques et la rentabilité de l'entité.

Dans ce cadre, elles fournissent en particulier sur la base de leurs états financiers consolidés des informations concernant :

- les différents types de produits et services relevant de leur activité ;
- les différentes zones géographiques où elles opèrent.

260-5. Les entités amenées à publier des états financiers intermédiaires sont tenues de respecter, pour l'établissement de ces états, la même présentation éventuellement sous forme abrégée, le même contenu et les mêmes méthodes comptables que ceux prévus pour les états financiers de fin d'exercice.

CHAPITRE VII

MODELES D'ETATS FINANCIERS

Ces modèles d'états financiers constituent des modèles de base qui doivent être adaptés à chaque entité afin de fournir des informations financières répondant à la réglementation (création de nouvelles rubriques ou sous-rubriques ou suppression de rubriques non significatives et non pertinentes au regard des utilisateurs des états financiers).

La colonne "note" figurant sur chaque état financier permet d'indiquer face à chaque rubrique le renvoi aux notes explicatives figurant éventuellement dans l'annexe.

BILAN
Exercice clos le

ACTIF	NOTE	N Brut	N Amort-Prov	N Net	N-1 Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition - Goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Terrains					
Bâtiments					
Autres immobilisations corporelles					
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Impôts différés actif					
TOTAL ACTIF NON COURANT					
ACTIF COURANT					
Stocks et encours					
Créances et emplois assimilés					
Clients					
Autres débiteurs					
Impôts et assimilés					
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie					
TOTAL ACTIF COURANT					
TOTAL GENERAL ACTIF					

BILAN
Exercice clos le

PASSIF	NOTE	N	N-1
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			
Capital non appelé			
Primes et réserves- Réserves consolidées(1)			
Ecarts de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)			
Autres capitaux propres - Report à nouveau			
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I			
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance			
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II			
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés			
Impôts			
Autres dettes			
Trésorerie Passif			
TOTAL PASSIFS COURANTS III			
TOTAL GENERAL PASSIF			

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés.

COMPTE DE RESULTATS
(Par nature)

Période du au

	NOTE	N	N-1
Chiffre d'affaires			
Variation stocks produits finis et en-cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I - PRODUCTION DE L'EXERCICE			
Achats consommés			
Services extérieurs et autres consommations			
II - CONSOMMATION DE L'EXERCICE			
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)			
Charges de personnel			
Impôts, taxes et versements assimilés			
IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION			
Autres produits opérationnels			
Autres charges opérationnelles			
Dotations aux amortissements et aux provisions			
Reprise sur pertes de valeur et provisions			
V- RESULTAT OPERATIONNEL			
Produits financiers			
Charges financières			
VI- RESULTAT FINANCIER			
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)			
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES			
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES			
VIII- RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES			
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE			
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
XI- RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés.

COMPTE DE RESULTATS**(Par fonction)****(Exemple)****Période du****au**

	NOTE	N	N-1
Chiffres d'affaires			
Coût des ventes			
MARGE BRUTE			
Autres produits opérationnels			
Coûts commerciaux			
Charges administratives			
Autres charges opérationnelles			
RESULTAT OPERATIONNEL			
Fournir le détail des charges par nature (frais de personnel, dotations aux amortissements)			
Produits financiers			
Charges financières			
RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT			
Impôts exigibles sur les résultats ordinaires			
Impôts différés sur résultats ordinaires (variations)			
RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES			
Charges extraordinaires			
Produits extraordinaires			
RESULTAT NET DE L'EXERCICE			
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés.

*Contenu des rubriques du bilan***BILAN ACTIF****Exercice clos le**

ACTIF	N Brut	N Amort-Prov.
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)		
Ecart d'acquisition (ou goodwill)	207	2807 et 2907
Immobilisations incorporelles	20 (hors 207)	280 (hors 2807) 290 (hors 2907)
Immobilisations corporelles	21 et 22 (hors 229)	281, 282, 291 et 292
Immobilisations encours	23	293
Immobilisations financières		
Titres mis en équivalence – entreprises associées	265	
Autres participations et créances rattachées	26 (hors 265 et 269)	
Autres titres immobilisés	271, 272 et 273	
Prêts et autres actifs financiers non courants	274, 275 et 276	
TOTAL ACTIF NON COURANT		
ACTIF COURANT		
Stocks et encours	30 à 38	39
Créances et emplois assimilés		
Clients	41 (hors 419)	491
Autres débiteurs	409, Débit[42, 43, 44 (hors 444 à 448) 45, 46, 486 et 489]	495 et 496
Impôts	444, 445 et 447	
Autres actifs courants	Débit 48	
Disponibilités et assimilés		
Placements et autres actifs financiers courants	50 (hors 509)	
Trésorerie	519 et autres Débit [51, 52, 53 et 54]	59
TOTAL ACTIF COURANT		
TOTAL GENERAL ACTIF		

*Contenu des rubriques du bilan***BILAN PASSIF****Exercice clos le**

PASSIF	N
CAPITAUX PROPRES	
Capital émis (ou compte de l'exploitant)	101 et 108
Capital non appelé	109
Primes et réserves (Réserves consolidées (1))	104 et 106
Ecart de réévaluation	105
Ecart d'équivalence (1)	107
Résultat net (Résultat net part du groupe) (1)	12
Autres capitaux propres – Report à nouveau	11
Part de la société consolidante) (1)	
Part des minoritaires (1)	
TOTAL I	
PASSIFS NON COURANTS	
Emprunts et dettes financières	16 et 17
Impôts (différés et provisionnés)	134 et 155
Autres dettes non courantes	229
Provisions et produits comptabilisés d'avance	15 (hors 155) 131 et 132
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II	
PASSIFS COURANTS	
Fournisseurs et comptes rattachés	40 (hors 409)
Impôts	Crédit 444, 445 et 447
Autres dettes	419, 509, crédit [42,43, 44 (hors 444 à 447) 45, 46 et 48]
Trésorerie Passif	519 et autres crédits 51 et 52
TOTAL PASSIFS COURANTS III	
TOTAL GENERAL PASSIF	

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés.

Contenu des rubriques du compte de résultats

COMPTE DE RESULTATS
(Par nature)

Période du au

	N
Ventes et produits annexes	70
Variation stocks produits finis et en cours	72
Production immobilisée	73
Subventions d'exploitation	74
I - PRODUCTION DE L'EXERCICE	
Achats consommés	60
Services extérieurs et autres consommations	61 et 62
II - CONSOMMATION DE L'EXERCICE	
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)	
Charges de personnel	63
Impôts, taxes et versements assimilés	64
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	
Autres produits opérationnels	75
Autres charges opérationnelles	65
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	68
Reprise sur pertes de valeur et provisions	78
V - RESULTAT OPERATIONNEL	
Produits financiers	76
Charges financières	66
VI - RESULTAT FINANCIER	
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)	
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	695 et 698
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires	692 et 693
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)	77
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)	67
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE	
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE	
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)	
XI - RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)	
Dont part des minoritaires (1)	
Part du groupe (1)	

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés.

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE
(Méthode directe)

Période du _____ au _____

	NOTE	EXERCICE N	EXERCICE N-1
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles			
Encaissements reçus des clients			
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel			
Intérêts et autres frais financiers payés			
Impôts sur les résultats payés			
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires			
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires (à préciser)			
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)			
Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations financières			
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			
Intérêts encaissés sur placements financiers			
Dividendes et quote-part de résultats reçus			
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement (B)			
Flux de trésorerie provenant des activités de financement			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectués			
Encaissements provenant d'emprunts			
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées			
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)			
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi-liquidités			
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)			
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice			
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice			
Variation de trésorerie de la période			
Rapprochement avec le résultat comptable			

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE

(Méthode indirecte)

Période du au

	NOTE	EXERCICE N	EXERCICE N-1
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles			
Résultat net de l'exercice			
Ajustements pour :			
— Amortissements et provisions			
— Variation des impôts différés			
— Variation des stocks			
— Variation des clients et autres créances			
— Variation des fournisseurs et autres dettes			
— Plus ou moins-values de cession, nettes d'impôts			
Flux de trésorerie générés par l'activité (A)			
Flux de trésorerie provenant des opérations d'investissement			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations			
Encaissements sur cessions d'immobilisations			
Indidence des variations de périmètre de consolidation (1)			
Flux de trésorerie liés aux opérations d'investissements (B)			
Flux de trésorerie provenant des opérations de financement			
Dividendes versés aux actionnaires			
Augmentation de capital en numéraire			
Emission d'emprunts			
Remboursements d'emprunts			
Flux de trésorerie liés aux opérations de financement (C)			
Variation de trésorerie de la période (A + B + C)			
Trésorerie d'ouverture			
Trésorerie de clôture			
Incidence de variation de cours des devises (1)			
Variation de trésorerie			

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés.

ETAT DE VARIATION DES CAPITAUX PROPRES

	Note	Capital social	Prime d'émission	Ecart d'évaluation	Ecart de réévaluation	Réserves et résultat
Solde au 31 décembre N-2						
Changement de méthode comptable						
Correction d'erreurs significatives						
Réévaluation des immobilisations						
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat						
Dividendes payés						
Augmentation de capital						
Résultat net de l'exercice						
Solde au 31 décembre N-1						
Changement de méthode comptable						
Correction d'erreurs significatives						
Réévaluation des immobilisations						
Profit ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat						
Dividendes payés						
Augmentation de capital						
Résultat net de l'exercice						
Solde au 31 décembre N						

CHAPITRE VIII
**CONTENU DE L'ANNEXE AUX ETATS
FINANCIERS**

L'annexe est un document de synthèse, faisant partie des états financiers. Elle fournit les explications nécessaires pour une meilleure compréhension du bilan et du compte de résultat et complète autant que de besoin les informations utiles aux lecteurs des comptes.

Les éléments d'information chiffrés de l'annexe sont établis selon les mêmes principes et dans les mêmes conditions que ceux figurant sur les autres documents constituant les états financiers.

Une inscription dans l'annexe ne peut cependant en aucun cas se substituer à une inscription dans un des autres documents des états financiers.

L'annexe comporte des informations portant sur les points suivants, dès lors que ces informations présentent un caractère significatif ou sont utiles pour la compréhension des opérations figurant sur les états financiers :

1. règles et méthodes comptables adoptées pour la tenue de la comptabilité et l'établissement des états financiers ;

2. compléments d'information nécessaires à une bonne compréhension du bilan, du compte de résultat, du tableau des flux de trésorerie et de l'état de variation des capitaux propres ;

3. informations concernant les entités associées, filiales ou société mère ainsi que les transactions ayant éventuellement eu lieu avec ces entités ou leurs dirigeants ;

4. informations à caractère général ou concernant certaines opérations particulières nécessaires à l'obtention d'une image fidèle.

Deux critères essentiels permettent de déterminer les informations à faire figurer dans l'annexe :

- le caractère pertinent de l'information ;
- son importance relative.

En effet, l'annexe ne doit comprendre que les informations significatives, susceptibles d'influencer le jugement que les destinataires des documents peuvent porter sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'entreprise.

1. Règles et méthodes comptables adoptées pour la tenue de la comptabilité et l'établissement des états financiers.

L'annexe comporte les informations suivantes sur les règles et méthodes comptables dès lors qu'elles sont significatives :

a) la conformité ou la non-conformité aux normes, toute dérogation par rapport à ces normes devant être expliquée et justifiée ;

b) l'indication des modes d'évaluation appliqués aux divers postes des états financiers, en particulier :

* en matière d'évaluation des amortissements des éléments corporels et des éléments incorporels figurant au bilan ;

* en matière d'évaluation des titres de participation correspondant à des détentions d'au moins 20% du capital ;

* en matière d'évaluation des provisions ;

* en matière d'évaluation et de suivi des stocks ;

* en matière d'évaluation des actifs et des passifs, dans le cas de dérogation à la méthode d'évaluation au coût historique ;

c) la mention des méthodes d'évaluation retenues ou des choix effectués lorsque pour une opération plusieurs méthodes sont admises ;

d) les explications sur l'absence de comparabilité des comptes ou sur les reclassements ou modifications apportées aux informations chiffrées de l'exercice précédent pour les rendre comparables ;

e) l'incidence sur le résultat des mesures dérogatoires pratiquées en vue d'obtenir des allègements fiscaux ;

f) les explications sur la mise en œuvre de changement de méthode ou de réglementation : justification de ces changements, impact sur les résultats et capitaux propres de l'exercice et des exercices précédents, méthode de comptabilisation ;

g) l'indication d'éventuelles erreurs significatives corrigées au cours de l'exercice : nature, impact sur les comptes de l'exercice, méthode de comptabilisation, retraitement des informations comparatives de l'exercice précédent (compte pro-forma).

2. Compléments d'information nécessaires à une bonne compréhension du bilan, du compte de résultats, du tableau des flux de trésorerie et de l'état de variation des capitaux propres.

L'annexe comporte les compléments d'information suivants relatifs au bilan, au compte de résultat, au tableau des flux de trésorerie et à l'état de variation des capitaux propres :

h) état de l'actif immobilisé en indiquant pour chaque poste : les entrées, les sorties et les virements de poste à poste ;

i) état des amortissements et des pertes de valeur avec indication des modes de calcul utilisés, des dotations et des reprises effectuées au cours de l'exercice.

j) indication relative aux engagements pris en matière de crédit-bail : nature des biens, traitement comptable, échéance et montants.

k) précisions sur la nature, le montant et le traitement comptable des dettes particulières à durée indéterminée ;

l) état des provisions avec indication de la nature précise de chaque provision et de son évolution ;

m) en cas de comptabilisation de valeurs réévaluées :

* variation au cours de l'exercice et ventilation de l'écart de réévaluation ;

* mention de la part du capital correspondant à une incorporation de l'écart de réévaluation ;

* indication des informations en coûts historiques pour les immobilisations réévaluées, par la mise en évidence des compléments de valeur et des amortissements supplémentaires qui s'y rapportent ;

n) montant des intérêts et des frais accessoires éventuellement inclus dans le coût de production d'immobilisations et de stocks fabriqués par l'entreprise ;

o) état des échéances, des créances et des dettes à la date d'arrêté des comptes, (en distinguant les éléments à moins d'un an d'échéance, à échéance comprise entre un et cinq ans, et à plus de cinq ans d'échéance) ;

p) méthode de détermination de la valeur comptable des titres, méthode de traitement des changements de valeur de marché pour les placements comptabilisés à la valeur de marché ;

q) indication, pour chaque poste d'éléments fongibles de l'actif circulant (stocks, titres de placement, instruments financiers dérivés) de la différence, lorsqu'elle est d'un montant significatif, entre :

* d'une part, leur évaluation suivant la méthode pratiquée ;

* d'autre part, leur évaluation sur la base du dernier prix de marché connu à la clôture des comptes ;

r) précisions sur la nature, le montant, les évolutions, les pertes de valeur ou amortissements et le traitement comptable :

* du fonds commercial ou « goodwill »,

* des écarts de conversion en monnaie nationale d'éléments chiffrés en devises,

* des produits à recevoir et charges à payer au titre de l'exercice,

* des produits et charges imputables à un autre exercice (charges et produits constatés d'avance),

* des éléments extraordinaires,

* des dettes et créances d'impôts différés,

* des provisions pour engagements de retraite et indemnités assimilées,

* ses quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun,

s) ventilation du chiffre d'affaires :

* par catégories d'activités ;

* par marchés géographiques ;

t) nature et objet de chacune des réserves figurant en capitaux propres ;

u) description des produits et charges résultant de l'activité ordinaire mais nécessitant, du fait de leur importance ou de leur nature, d'être mis en évidence pour expliquer les performances de l'entité pour la période.

Exemple :

* coût de restructuration,

* perte de valeur exceptionnelle des stocks,

* abandon partiel d'activité,

* cessions d'immobilisations,

* règlements de litiges.

3. Informations concernant les entités associées et les transactions ayant eu lieu avec ces entités ou leurs dirigeants.

v) en ce qui concerne les entités détenues à plus de 20 % ou sur lesquelles l'entreprise exerce une influence notable : indication du nom, du siège social, du montant des capitaux propres du dernier exercice clos et de la fraction de capital détenue.

w) pour les membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance, montant global, pour chaque catégorie :

* des avances et crédits alloués avec indication des conditions consenties et des remboursements opérés pendant l'exercice, ainsi que le montant des engagements pris pour leur compte ;

* des rémunérations brutes globales allouées au titre de l'exercice ;

* du montant des engagements contractés pour pensions de retraite à leur profit ;

* des stocks options.

x) indication de la fraction des immobilisations financières, des créances et des dettes ainsi que des charges et produits financiers concernant :

— la maison mère,

— les filiales,

— les entités associées au groupe,

— les autres parties liées (actionnaires, dirigeants...)

y) nature des relations, types de transaction, volume et montant des transactions, politique de fixation des prix concernant les transactions effectuées au cours de l'exercice avec les entités associées ou leurs dirigeants.

Dans le cadre de comptes consolidés :

z) explications sur les entités laissées en dehors du champ d'application de la consolidation :

* entités pour lesquelles des restrictions sévères et durables remettent en cause substantiellement le contrôle ou l'influence exercée sur elles par l'entité consolidante ;

* entités dont les actions ou parts ne sont détenues qu'en vue de leur cession ultérieure : situation financière de ces entités, justification de l'absence de consolidation, méthode de comptabilisation des titres.

aa) Les informations à caractère significatif permettant d'apprécier correctement le périmètre, le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'ensemble constitué par les entités incluses dans la consolidation, notamment tableau de variation du périmètre de consolidation précisant les modifications ayant affecté ce périmètre, du fait de la variation du pourcentage de contrôle des entités déjà consolidées, comme du fait des acquisitions et cessions de titres ;

bb) affectation des écarts de première consolidation et méthode d'amortissement des écarts d'acquisition positif (ou goodwill).

4. Informations à caractère général ou concernant certaines opérations particulières.

cc) Dans le cadre des sociétés de capitaux, et pour chaque catégorie d'actions :

* nombre d'actions autorisées, émises, non entièrement libérées ;

* valeur nominale des actions (ou indication de l'absence de valeur nominale) ;

* évolution du nombre d'actions entre le début et la fin de l'exercice ;

* nombre d'actions détenues par l'entreprise, ses filiales ou les entités associées ;

* actions réservées pour une émission dans le cadre d'options ou de contrats de vente ;

* droits, privilèges et restrictions éventuelles concernant certaines actions ;

dd) montant des distributions de dividendes proposées, montant des dividendes privilégiés non comptabilisés (sur l'exercice et en cumul), description des autres engagements financiers vis-à-vis de certains actionnaires à payer et à recevoir ;

ee) indication des parts bénéficiaires, obligations convertibles, échangeables, bons de souscription, et titres similaires émis par la société avec indication par catégorie de leur nombre, de leur valeur nominale et de l'étendue des droits qu'ils confèrent ;

ff) effectif moyen employé pendant l'exercice (ventilé par catégorie). L'effectif moyen employé s'entend de l'effectif moyen, salarié d'une part, et mis à la disposition de l'entité pendant l'exercice d'autre part ;

gg) analyse des éléments significatifs sectoriels par secteur d'activité et par secteur géographique.

hh) montant des engagements financiers non inscrits au bilan :

* assortis de sûretés réelles ;

* concernant les effets de commerce et assimilés escomptés non échus ;

* résultant d'opérations ou de contrats de « portage » ;

* consentis de manière conditionnelle ;

ii) montant des engagements pris en matière de pensions, compléments de retraite et indemnités assimilées non comptabilisés à la clôture de l'exercice.

jj) informations sur l'ensemble des transactions effectuées au cours de l'exercice sur les marchés de produits dérivés, dès lors qu'elles représentent des valeurs significatives.

kk) risques et pertes non mesurables à la date d'établissement des états financiers et n'ayant pas fait l'objet d'une provision.

ll) événements survenus postérieurement à la clôture de l'exercice, n'affectant pas la situation de l'actif ou du passif de la période précédant la clôture, mais susceptible, par leur importance et leur influence probable sur le patrimoine, la situation financière ou l'activité de l'entité, d'affecter le jugement des utilisateurs des états financiers ;

mm) aides publiques non comptabilisées du fait de leur nature mais présentant un caractère significatif ; par exemple, mesures prises par l'Etat destinées à fournir un avantage économique spécifique et bien défini à une entité ou à une catégorie d'entités : octroi de garanties, mise à disposition d'études, octroi de prêts à taux bonifié, mise en place d'une politique d'achat visant à soutenir les ventes.

Modèles de tableaux pouvant figurer dans l'annexe

EVOLUTION DES IMMOBILISATIONS ET DES ACTIFS FINANCIERS NON COURANTS

Rubriques et postes	Notes	Valeur brute à l'ouverture de l'exercice	Augmentations de l'exercice	Diminutions de l'exercice	Valeur brute à la clôture de l'exercice
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Participations					
Autres actifs financiers non courants					

Rq. 1 : Chaque rubrique est à développer au moins selon la nomenclature des postes figurant au bilan.

Rq. 2 : La colonne note permet d'indiquer par un renvoi les informations complémentaires portées en annexe concernant la rubrique (variations résultant de regroupement d'entreprises, méthode d'évaluation...).

Rq. 3 : La colonne augmentation est subdivisée si nécessaire en "acquisitions", "apports", "créations".

Rq. 4 : La colonne diminution est subdivisée si nécessaire en "cessions", "scissions", "mises hors service".

TABLEAU DES AMORTISSEMENTS

Rubriques et postes	Notes	Amortissements cumulés en début d'exercice	Augmentations dotations de l'exercice	Diminutions éléments sortis	Amortissements cumulés en fin d'exercice
Goodwill					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Participations					
Autres actifs financiers non courants					

Rq. 1 : Chaque rubrique est à développer au moins selon la nomenclature des postes figurant au bilan.

Rq. 2 : La colonne note permet d'indiquer par un renvoi les informations complémentaires portées en annexe concernant la rubrique (durées d'utilité ou taux d'amortissement utilisé, modification des taux d'amortissements...).

TABLEAU DES PERTES DE VALEUR SUR IMMOBILISATIONS ET AUTRES ACTIFS NON COURANTS

Rubriques et postes	Notes	Pertes de valeur cumulées en début d'exercice	Augmentations pertes de valeur sur l'exercice	Reprises sur pertes de valeur	Pertes de valeur cumulées en fin d'exercice
Goodwill					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Participations					
Autres actifs financiers non courants					

TABLEAU DES PARTICIPATIONS (FILIALES ET ENTITES ASSOCIEES)

Filiales et entités associées	Notes	Capitaux propres	Dont capital	Quote-part de capital détenu (%)	Résultat dernier exercice	Prêts et avances accordés	Dividendes encaissés	Valeur comptable des titres détenus
FILIALES								
Entité A								
Entité B								
ENTITES ASSOCIEES								
Entité 1								
Entité 2								

TABLEAU DES PROVISIONS

Rubriques et postes	Notes	Provisions cumulées en début d'exercice	Dotations de l'exercice	Reprises sur l'exercice	Provisions cumulées en fin d'exercice
PROVISIONS PASSIFS NON COURANTS					
Provisions pour pensions et obligations similaires					
Provisions pour impôts					
Provisions sur litiges					
TOTAL					
PROVISIONS PASSIFS COURANTS					
Provisions pour pensions et obligations similaires					
Autres provisions liées au personnel					
Provisions pour impôts					
TOTAL					

ETAT DES ECHEANCES DES CREANCES ET DES DETTES A LA CLOTURE DE L'EXERCICE

Rubriques et postes	Notes	A un an au plus	A plus d'un an et 5 ans au plus	A plus de 5 ans	Total
CREANCES					
Prêts Clients					
Impôts					
Autres débiteurs					
TOTAL					
DETTES					
Emprunts					
Autres dettes					
Fournisseurs					
Impôts					
Autres créditeurs					
TOTAL					

TITRE III
NOMENCLATURE ET FONCTIONNEMENT
DES COMPTES

CHAPITRE I
NOMENCLATURE DES COMPTES

Section 1

Principes du plan de comptes

311-1. Chaque entité établit au moins un plan de comptes adapté à sa structure, son activité, et ses besoins en information de gestion. Le compte est la plus petite unité retenue pour le classement et l'enregistrement des mouvements comptables.

Les comptes sont regroupés en catégories homogènes appelées classe. Il existe deux catégories de classe de comptes :

- des classes de comptes de situation ;
- des classes de comptes de gestion.

Chaque classe est subdivisée en comptes qui sont identifiés par des numéros à deux chiffres ou plus, dans le cadre d'une codification décimale.

Section 2

Cadre comptable obligatoire

312-1. Un résumé du plan de comptes, présentant pour chaque classe la liste des comptes à deux chiffres, constitue le cadre comptable dont l'application est obligatoire pour toutes les entités quelle que soit leur activité et quelle que soit leur taille sauf dispositions spécifiques les concernant. A l'intérieur de ce cadre, les entités ont la possibilité d'ouvrir toutes les subdivisions nécessaires pour répondre à leurs besoins.

Une nomenclature de comptes à trois chiffres ou plus est également proposée.

312-2. Les opérations relatives au bilan sont réparties en cinq classes de comptes qualifiées de comptes de bilan.

Le cadre comptable de ces comptes de bilan est le suivant :

Classe 1 Comptes de capitaux

- * 10 Capital, réserves et assimilés ;
- * 11 Report à nouveau ;
- * 12 Résultat de l'exercice ;
- * 13 Produits et charges différés - hors cycle d'exploitation ;
- * 14 Disponible ;
- * 15 Provisions pour charges - passifs non courants ;
- * 16 Emprunts et dettes assimilés ;
- * 17 Dettes rattachées à des participations ;
- * 18 Comptes de liaison des établissements et sociétés en participation ;
- * 19 (disponible).

Classe 2 Comptes d'immobilisations

- * 20 Immobilisations incorporelles ;
- * 21 Immobilisations corporelles ;
- * 22 Immobilisations en concession ;
- * 23 Immobilisations en cours ;
- * 24 (disponible) ;
- * 25 (disponible) ;
- * 26 Participations et créances rattachées à des participations ;
- * 27 Autres immobilisations financières ;
- * 28 Amortissement des immobilisations ;
- * 29 Pertes de valeur sur immobilisations.

Classe 3 Comptes de stocks et encours

- * 30 Stocks de marchandises ;
- * 31 Matières premières et fournitures ;
- * 32 Autres approvisionnements ;
- * 33 En cours de production de biens ;
- * 34 En cours de production de services ;
- * 35 Stocks de produits ;
- * 36 Stocks provenant d'immobilisations ;
- * 37 Stocks à l'extérieur (en cours de route, en dépôt ou consignation) ;
- * 38 Achats stockés ;
- * 39 Pertes de valeur sur stocks et encours.

Classe 4 Comptes de tiers

- * 40 Fournisseurs et comptes rattachés ;
- * 41 Clients et comptes rattachés ;
- * 42 Personnel et comptes rattachés ;
- * 43 Organismes sociaux et comptes rattachés ;
- * 44 Etat, collectivités publiques, organismes internationaux et comptes rattachés ;
- * 45 Groupe et associés ;
- * 46 Débiteurs divers et créditeurs divers ;
- * 47 Comptes transitoires ou d'attente ;
- * 48 Charges ou produits constatés d'avance et provisions ;
- * 49 Pertes de valeur sur comptes de tiers.

Classe 5 Comptes financiers

- * 50 Valeurs mobilières de placement ;
- * 51 Banques, établissements financiers et assimilés ;
- * 52 Instruments financiers dérivés ;
- * 53 Caisse ;
- * 54 Régies d'avances et accreditifs ;
- * 55 (disponible) ;
- * 56 (disponible) ;
- * 57 (disponible) ;
- * 58 Virements internes ;
- * 59 Pertes de valeur sur actifs financiers courants.

312-3. Les opérations relatives au compte de résultat (présentation par nature de charges) sont réparties en deux classes de comptes qualifiées de comptes de gestion.

Le cadre comptable de ces comptes de gestion par nature est le suivant :

Classe 6 Comptes de charges

- * 60 Achats consommés ;
- * 61 Services extérieurs ;
- * 62 Autres services extérieurs ;
- * 63 Charges de personnel ;
- * 64 Impôts, taxes et versements assimilés ;
- * 65 Autres charges opérationnelles ;
- * 66 Charges financières ;
- * 67 Eléments extraordinaires (charges) ;
- * 68 Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur ;
- * 69 Impôts sur les résultats et assimilés.

Classe 7 Comptes de produits

- * 70 Ventes de marchandises, de produits fabriqués de prestations de services et produits annexes ;
- * 72 Production stockée ou déstockée ;
- * 73 Production immobilisée ;
- * 74 Subventions d'exploitation ;
- * 75 Autres produits opérationnels ;
- * 76 Produits financiers
- * 77 Eléments extraordinaires (produits) ;
- * 78 Reprises sur pertes de valeur et provisions ;
- * 79 (disponible).

312.3. Les classes 0, 8 et 9 non utilisées au niveau du cadre comptable sont utilisées librement par les entités pour le suivi de leur comptabilité de gestion, de leurs engagements financiers hors bilan, ou d'éventuelles opérations particulières qui n'auraient pas leur place dans les comptes des classes 1 à 7.

Un suivi permanent des engagements financiers hors bilan constitue une obligation ; la situation de ces engagements en fin de période figure dans l'annexe des états financiers.

NOMENCLATURE
DES COMPTES A TROIS CHIFFRES

1 - CLASSE 1 - COMPTES DE CAPITAUX**10 Capital, réserves et assimilés**

- 101 Capital émis ou capital social ou fonds de dotation, ou fonds d'exploitation
- 103 Primes liées au capital social
- 104 Ecart d'évaluation
- 105 Ecart de réévaluation
- 106 Réserves (légale, statutaire, ordinaire, réglementée)
- 107 Ecart d'équivalence
- 108 Compte de l'exploitant
- 109 Capital souscrit non appelé

11 Report à nouveau**12 Résultat de l'exercice****13 Produits et charges différés - hors cycle d'exploitation**

- 131 Subventions d'équipement
- 132 Autres subventions d'investissements
- 133 Impôts différés actif
- 134 Impôts différés passif
- 138 Autres produits et charges différés

14 (Disponible)**15 Provisions pour charges - passifs non courants**

- 153 Provisions pour pensions et obligations similaires
- 155 Provisions pour impôts
- 156 Provisions pour renouvellement des immobilisations (concession)
- 158 Autres provisions pour charges - passifs non courants

16 Emprunts et dettes assimilés

- 161 Titres participatifs
- 162 Emprunts obligataires convertibles
- 163 Autres emprunts obligataires
- 164 Emprunts auprès des établissements de crédit
- 165 Dépôts et cautionnements reçus
- 167 Dettes sur contrat de location-financement
- 168 Autres emprunts et dettes assimilés
- 169 Primes de remboursement des obligations

17 Dettes rattachées à des participations

- 171 Dettes rattachées à des participations groupe
- 172 Dettes rattachées à des participations hors groupe
- 173 Dettes rattachées à des sociétés en participation
- 178 Autres dettes rattachées à des participations

18 Comptes de liaison des établissements et sociétés en participation

- 181 Comptes de liaison entre établissements
- 188 Comptes de liaison entre sociétés en participation

19 (Disponible)

2 - CLASSE 2 - COMPTES D'IMMOBILISATIONS

20 Immobilisations incorporelles

- 203 Frais de développement immobilisables
- 204 Logiciels informatiques et assimilés
- 205 Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques
- 207 Ecart d'acquisition
- 208 Autres immobilisations incorporelles

21 Immobilisations corporelles

- 211 Terrains
- 212 Agencements et aménagements de terrain
- 213 Constructions
- 215 Installations techniques, matériel et outillage industriels
- 218 Autres immobilisations corporelles

22 Immobilisations en concession

- 221 Terrains en concession
- 222 Agencements et aménagements de terrain en concession
- 223 Constructions en concession
- 225 Installations techniques en concession
- 228 Autres immobilisations corporelles en concession
- 229 Droits du concédant

23 Immobilisations en cours

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

24 (disponible)

25 (disponible)

26 Participations et créances rattachées à des participations

- 261 Titres de filiales
- 262 Autres titres de participation
- 265 Titres de participation évalués par équivalence (entreprises associées)
- 266 Créances rattachées à des participations groupe
- 267 Créances rattachées à des participations hors groupe
- 268 Créances rattachées à des sociétés en participation
- 269 Versements restant à effectuer sur titres de participation non libérés

27 Autres immobilisations financières

- 271 Titres immobilisés autres que les titres immobilisés de l'activité de portefeuille
- 272 Titres représentatifs de droit de créance (obligations, bons)
- 273 Titres immobilisés de l'activité de portefeuille
- 274 Prêts et créances sur contrat de location - financement
- 275 Dépôts et cautionnements versés
- 276 Autres créances immobilisées
- 279 Versements restant à effectuer sur titres immobilisés non libérés

28 Amortissement des immobilisations

- 280 Amortissement des immobilisations incorporelles
 - 2803 Amortissement des frais de recherche et développement immobilisables
 - 2804 Amortissement des logiciels informatiques et assimilés
 - 2805 Amortissement concessions et droits similaires, brevets, licences, marques
 - 2807 Amortissement écart d'acquisition (goodwill)
 - 2808 Amortissement autres immobilisations incorporelles
- 281 Amortissement des immobilisations corporelles
 - 2812 Amortissement agencements et aménagements de terrain
 - 2813 Amortissement constructions
 - 2815 Amortissement installations techniques
 - 2818 Amortissement autres immobilisations corporelles
- 282 Amortissement des immobilisations mises en concession

29 Pertes de valeur sur immobilisations

- 290 Pertes de valeur sur immobilisations incorporelles
 - 2903 Pertes de valeur sur frais de recherche et développement immobilisables
 - 2904 Pertes de valeur sur logiciels informatiques et assimilés
 - 2905 Pertes de valeur sur concessions et droits similaires, brevets, licences, marques
 - 2907 Pertes de valeur sur écart d'acquisition
 - 2908 Pertes de valeur sur autres immobilisations incorporelles
- 291 Pertes de valeur sur immobilisations corporelles
 - 2912 Pertes de valeur sur agencements et aménagements de terrain
 - 2913 Pertes de valeur sur constructions
 - 2915 Pertes de valeur sur installations techniques

2918 Pertes de valeur sur autres immobilisations corporelles

292 Pertes de valeur sur immobilisations mises en concession

293 Pertes de valeur sur immobilisations encours

296 Pertes de valeur sur participations et créances rattachées à participations

297 Pertes de valeur sur autres titres immobilisés

298 Pertes de valeur sur autres actifs financiers immobilisés

3 - CLASSE 3 - COMPTES DE STOCKS ET ENCOURS

30 Stocks de marchandises

31 Matières premières et fournitures

32 Autres approvisionnements

321 Matières consommables

322 Fournitures consommables

326 Emballages

33 En cours de production de biens

331 Produits en cours

335 Travaux en cours

34 Encours de production de services

341 Etudes en cours

345 Prestations de services en cours

35 Stocks de produits

351 Produits intermédiaires

355 Produits finis

358 Produits résiduels ou matières de récupération (déchets, rebuts)

36 Stocks provenant d'immobilisations

37 Stocks à l'extérieur (en cours de route, en dépôt ou en consignation)

38 Achats stockés

380 Marchandises stockées

381 Matières premières et fournitures stockées

382 Autres approvisionnements stockés

39 Pertes de valeur sur stocks et encours

390 Pertes de valeur sur stocks de marchandises

391 Pertes de valeur sur matières premières et fournitures

392 Pertes de valeur sur autres approvisionnements

393 Pertes de valeur sur en-cours de production de biens

394 Pertes de valeur sur en-cours de production de services

395 Pertes de valeur sur stocks de produits

397 Pertes de valeur sur stocks à l'extérieur

4 - CLASSE 4 - COMPTES DE TIERS

40 Fournisseurs et comptes rattachés

401 Fournisseurs de stocks et services

403 Fournisseurs, effets à payer

404 Fournisseurs d'immobilisations

405 Fournisseurs d'immobilisations, effets à payer

408 Fournisseurs factures non parvenues

409 Fournisseurs - débiteurs : avances et acomptes versés, RRR à obtenir, autres créances

41 Clients et comptes rattachés

411 Clients

413 Clients, effets à recevoir

416 Clients douteux

417 Créances sur travaux ou prestations en cours

418 Clients - produits non encore facturés

419 Clients créditeurs, avances reçues, RRR à accorder et autres avoirs à établir

42 Personnel et comptes rattachés

421 Personnel, rémunérations dues

422 Fonds des œuvres sociales

423 Participation des salariés au résultat

425 Personnel, avances et acomptes accordés

426 Personnel, dépôts reçus

427 Personnel, oppositions sur salaires

428 Personnel, charges à payer et produits à recevoir

43 Organismes sociaux et comptes rattachés

431 Sécurité sociale

432 Autres organismes sociaux

438 Organismes sociaux, charges à payer et produits à recevoir

44 Etat, collectivités publiques, organismes internationaux et comptes rattachés

441 Etat et autres collectivités publiques, subventions à recevoir

442 Etat, impôts et taxes recouvrables sur des tiers

443 Opérations particulières avec l'Etat et les collectivités publiques

444 Etat, impôts sur les résultats

445 Etat, taxes sur le chiffre d'affaires

446 Organismes internationaux

447 Autres impôts, taxes et versements assimilés

448 Etat, charges à payer et produits à recevoir (hors impôts)

45 Groupe et associés

451 Opérations groupe

455 Associés, comptes courants

456 Associés, opérations sur le capital

457 Associés, dividendes à payer

458 Associés, opérations faites en commun ou en groupement

46 Débiteurs divers et créditeurs divers

462 Créances sur cessions d'immobilisations

464 Dettes sur acquisitions valeurs mobilières de placement et instruments financiers dérivés

465 Créances sur cessions valeurs mobilières de placement et instruments financiers dérivés

467 Autres comptes débiteurs ou créditeurs

468 Diverses charges à payer et produits à recevoir

47 Comptes transitoires ou d'attente

48 Charges ou produits constatés d'avance et provisions

481 Provisions, passifs courants

486 Charges constatées d'avance

487 Produits constatés d'avance

49 Pertes de valeur sur comptes de tiers

491 Pertes de valeur sur comptes de clients

495 Pertes de valeur sur comptes du groupe et sur associés

496 Pertes de valeur sur comptes de débiteurs divers

498 Pertes de valeur sur autres comptes de tiers

5 - CLASSE 5 - COMPTES FINANCIERS

50 Valeurs mobilières de placement

501 Part dans des entreprises liées

502 Actions propres

503 Autres actions ou titres conférant un droit de propriété

506 Obligations, bons du Trésor et bons de caisse à court terme

508 Autres valeurs mobilières de placement et créances assimilées

509 Versements restant à effectuer sur valeurs mobilières de placement non libérées

51 Banque, établissements financiers et assimilés

511 Valeurs à l'encaissement

512 Banques comptes courants

515 Trésor public et établissements publics

517 Autres organismes financiers

518 Intérêts courus

519 Concours bancaires courants

52 Instruments financiers dérivés

53 Caisse

54 Régies d'avances et accréditifs

541 Régies d'avances

542 Accréditifs

55 (Disponible)

56 (Disponible)

57 (Disponible)

58 Virements internes

581 Virements de fonds

588 Autres virements internes

59 Pertes de valeur sur actifs financiers courants

591 Pertes de valeur sur valeurs en banque et établissements financiers

594 Pertes de valeurs sur régies d'avances et accréditifs

6 - CLASSE 6 - COMPTES DE CHARGES

60 Achats consommés

600 Achats de marchandises vendues

601 Matières premières

602 Autres approvisionnements

603 Variations des stocks

604 Achats d'études et de prestations de services

605 Achats de matériels, équipements et travaux

607 Achats non stockés de matières et fournitures

608 Frais accessoires d'achat

609 Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats

61 Services extérieurs

611 Sous-traitance générale

613 Locations

614 Charges locatives et charges de copropriété

615 Entretien, réparations et maintenance

616 Primes d'assurances

617 Etudes et recherches

618 Documentation et divers

619 Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs

62 Autres services extérieurs

- 621 Personnel extérieur à l'entreprise
- 622 Rémunérations d'intermédiaires et honoraires
- 623 Publicité, publication, relations publiques
- 624 Transports de biens et transport collectif du personnel
- 625 Déplacements, missions et réceptions
- 626 Frais postaux et de télécommunications
- 627 Services bancaires et assimilés
- 628 Cotisations et divers
- 629 Rabais, remises, ristournes obtenus sur autres services extérieurs

63 Charges de personnel

- 631 Rémunérations du personnel
- 634 Rémunérations de l'exploitant individuel
- 635 Cotisations aux organismes sociaux
- 636 Charges sociales de l'exploitant individuel
- 637 Autres charges sociales
- 638 Autres charges de personnel

64 Impôts, taxes et versements assimilés

- 641 Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations
- 642 Impôts et taxes non récupérables sur chiffre d'affaires
- 645 Autres impôts et taxes (hors impôts sur les résultats)

65 Autres charges opérationnelles

- 651 Redevances pour concessions, brevets, licences, logiciels, droits et valeurs similaires
- 652 Moins-values sur sortie d'actifs immobilisés non financiers
- 653 Jetons de présence
- 654 Pertes sur créances irrécouvrables
- 655 Quote-part de résultat sur opérations faites en commun
- 656 Amendes et pénalités, subventions accordées, dons et libéralités
- 657 Charges exceptionnelles de gestion courante
- 658 Autres charges de gestion courante

66 Charges financières

- 661 Charges d'intérêts
- 664 Pertes sur créances liées a des participations
- 665 Ecart d'évaluation sur actifs financiers - moins-values
- 666 Pertes de change
- 667 Pertes nettes sur cessions d'actifs financiers
- 668 Autres charges financières

67 Eléments extraordinaires (charges)**68 Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur**

- 681 Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur, actifs non courants
- 682 Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur des biens mis en concession
- 685 Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur, actifs courants
- 686 Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur, éléments financiers

69 Impôts sur les résultats et assimilés

- 692 Imposition différée actif
- 693 Imposition différée passif
- 695 Impôts sur les bénéfices basés sur le résultat des activités ordinaires
- 698 Autres impôts sur les résultats

7 - CLASSE 7 - COMPTES DE PRODUITS**70 Ventes de marchandises et de produits fabriqués, ventes de prestations de service et produits annexes**

- 700 Ventes de marchandises
- 701 Ventes de produits finis
- 702 Ventes de produits intermédiaires
- 703 Ventes de produits résiduels
- 704 Vente de travaux
- 705 Vente d'études
- 706 Autres prestations de services
- 708 Produits des activités annexes
- 709 Rabais, remises et ristournes accordés

72 Production stockée ou déstockée

- 723 Variation de stocks d'encours
- 724 Variation de stocks de produits

73 Production immobilisée

- 731 Production immobilisée d'actifs incorporels
- 732 Production immobilisée d'actifs corporels

74 Subventions d'exploitation

- 741 Subvention d'équilibre
- 748 Autres subventions d'exploitation

75 Autres produits opérationnels

751 Redevances pour concessions, brevets, licences, logiciels et valeurs similaires

752 Plus-values sur sorties d'actifs immobilisés non financiers

753 Jetons de présence et rémunérations d'administrateurs ou de gérants

754 Quotes-parts de subventions d'investissement virées au résultat de l'exercice

755 Quote-part de résultat sur opérations faites en commun

756 Rentrées sur créances amorties

757 Produits exceptionnels sur opérations de gestion

758 Autres produits de gestion courante

76 Produits financiers

761 Produits des participations

762 Revenus des actifs financiers

763 Revenus de créances

765 Ecart d'évaluation sur actifs financiers, plus-values

766 Gains de change

767 Profits nets sur cessions d'actifs financiers

768 Autres produits financiers

77 Eléments extraordinaires (produits)

78 Reprises sur pertes de valeur et provisions

781 Reprises d'exploitation sur pertes de valeur et provisions - actifs non courants

785 Reprises d'exploitation sur pertes de valeur et provisions - actifs courants

786 Reprises financières sur pertes de valeur et provisions

79 (Disponible)

CHAPITRE II

FONCTIONNEMENT DES COMPTES

CLASSE 1

COMPTES DE CAPITAUX

10. CAPITAL, RESERVES ET ASSIMILES

Ce compte est subdivisé en sous comptes ; ces sous-comptes peuvent différer selon la forme juridique sous laquelle s'exerce l'activité de l'entité :

— 101 Capital émis ou capital social ou fonds de dotation ou fonds d'exploitation,

— 103 Primes liées au capital social,

— 104 Ecart d'évaluation,

— 105 Ecart de réévaluation,

— 106 Réserves (légale, statutaire, ordinaire, réglementée),

— 107 Ecart d'équivalence,

— 108 Compte de l'exploitant

Le libellé du compte 101 doit être adapté au statut juridique de l'entité.

Comptes à l'usage de l'exploitant individuel

Le sous-compte 101 « fonds d'exploitation » enregistre à son crédit :

— la valeur des apports de l'entrepreneur au début ou en cours d'activité ;

— à la clôture de l'exercice, le solde éventuellement créditeur du compte 108 « compte de l'exploitant ».

Il enregistre à son débit :

— à la clôture de l'exercice, le solde débiteur du compte 108 « compte de l'exploitant ».

Les transactions effectuées au cours de l'exercice entre l'entité et l'exploitant (retraits personnels, paiements pour compte, résultat de l'exercice n-1...) ainsi, le cas échéant, que la rémunération « normale » de l'exploitant attachée à son travail, sont enregistrées dans le compte 108 « compte de l'exploitant ».

A la clôture de l'exercice, pour l'établissement des états financiers, le solde de ce compte est viré au compte « fonds d'exploitation ».

Comptes à l'usage des sociétés

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

Dans les sociétés publiques, le capital émis représente la contrepartie des apports en nature ou en espèces effectués par l'Etat ou les collectivités publiques et dont le remboursement n'est pas prévu par une convention.

Le sous-compte « capital social » enregistre à son crédit le montant du capital figurant dans l'acte de société. Il retrace l'évolution de ce montant au cours de la vie de la société suivant les décisions des organes compétents.

Le capital émis est crédité lors d'une augmentation de capital :

— du montant des apports en espèces ou en nature effectués par les associés (sous déduction des primes liées au capital social, celles-ci étant enregistrées au crédit d'une subdivision distincte « primes liées au capital social » : primes d'émission, de fusion, d'apport, de conversion d'obligations en actions... ;

— du montant des réserves incorporées au capital par décision des actionnaires ou associés.

Il est débité des réductions de capital, quelle qu'en soit la cause (absorption des pertes, remboursement aux associés, ...).

En cas d'appel fractionné du capital social, la quote-part non appelée est inscrite au crédit du compte 101 « capital émis » par le débit du compte 109 « capital souscrit non appelé ».

Le compte 109 « capital souscrit non appelé » est crédité par le débit du compte 456 « associés, opérations sur le capital » lors de l'appel de capital.

Le solde débiteur du compte « capital souscrit non appelé » représente la créance de la société sur les associés.

Les réserves sont inscrites au crédit du compte 106 « réserves (légale, statutaire, ordinaire, réglementée) ». Ce sont, en principe, des bénéfices affectés durablement à l'entité jusqu'à décision contraire des organes compétents.

Le compte 106 est débité des incorporations au capital, des distributions aux associés, des prélèvements pour l'amortissement des pertes...

Le compte 107 « écart d'équivalence » enregistre l'écart constaté lorsque la valeur globale des titres évalués par équivalence est supérieure à leur prix d'acquisition.

En effet, dans le cadre de l'établissement de comptes consolidés, les participations dans les entités associées sont comptabilisées selon la méthode de mise en équivalence. Cette méthode conduit à substituer à la valeur comptable des titres (qui correspond normalement au prix d'acquisition de ces titres) la part que ces titres représentent dans les capitaux propres et le résultat de l'entité associée.

L'écart dégagé lors de ce retraitement est enregistré en réserves consolidées (compte 107 écart d'équivalence) pour la part correspondant aux capitaux propres, et en résultat consolidé pour la part correspondant au résultat.

Le compte 109 « capital souscrit non appelé » est débité en contrepartie du compte 101 « capital émis » lors de la souscription. Il est crédité au fur et à mesure des appels de fonds par le débit du compte 456 « associés, opérations sur le capital ».

*** Comptes à l'usage des entités autres que les sociétés et l'exploitant individuel.**

Le compte 101 « fonds de dotation » enregistre le fonds de dotation de l'Etat, des collectivités publiques ou d'autres organes assimilés.

*** Comptes à l'usage de toutes les entités**

Le compte 104 « écart d'évaluation » enregistre le solde des profits et pertes non enregistrés en résultat et résultant de l'évaluation à leur juste valeur de certains éléments du bilan, conformément à la réglementation.

Le compte 105 « écart de réévaluation » enregistre les plus-values de réévaluation constatées sur les immobilisations faisant l'objet d'une réévaluation dans les conditions réglementaires.

11. REPORT A NOUVEAU

La partie du résultat (bénéficiaire ou déficitaire) dont l'affectation a été renvoyée par l'assemblée générale à une décision d'affectation définitive ultérieure s'enregistre au compte 11 « report à nouveau » (solde créditeur en cas de report à nouveau bénéficiaire, solde débiteur en cas de report à nouveau déficitaire).

12. RESULTAT DE L'EXERCICE

Le compte 12 enregistre pour solde les comptes de charges et les comptes de produits de l'exercice. Le solde du compte 12 représente un bénéfice (ou excédent) si les produits sont d'un montant supérieur aux charges (solde créditeur) ou une perte (ou déficit) dans le cas contraire (solde débiteur).

Dans les sociétés, le compte 12 est soldé selon la décision juridique d'affectation du résultat prise par l'organe compétent.

Dans les entreprises individuelles, le compte 12 est viré au compte « capital individuel » (compte 10) au premier jour de l'ouverture de l'exercice qui suit celui de sa réalisation.

13. PRODUITS ET CHARGES DIFFERES - HORS CYCLE D'EXPLOITATION

Sont enregistrés distinctement au crédit de ce compte :

- Les subventions d'équipement (131)
- Les autres subventions d'investissements (132)
- Les impôts différés actif (133)
- Les impôts différés passif (134)
- Les autres produits et charges différés (138).

La comptabilisation d'une opération en produits ou en charges ne peut être différée qu'en application du principe de rattachement des charges aux produits. Ainsi une charge non liée de façon certaine à un produit futur identifiable doit être comptabilisée en tant que charge dès sa survenance et un produit non lié de façon certaine à une charge future identifiable doit être enregistré en produit dès sa survenance.

Subventions d'équipement - Autres subventions d'investissement :

Les subventions d'équipement sont des subventions dont bénéficie l'entité en vue d'acquérir ou de créer des biens déterminés.

Ces comptes sont crédités du montant de la subvention acquise par le débit d'un compte.

— classe 2, lorsque la subvention correspond à un transfert gratuit d'immobilisations à l'entité ;

— classe 4, compte de tiers (financement en attente), lorsque la subvention donne lieu à un mouvement financier.

Les autres subventions d'investissement correspondent à des subventions dont bénéficie l'entité pour financer ses activités à long terme : implantation à l'étranger, prospection d'un nouveau marché.

Les subventions d'investissement font l'objet d'une reprise annuelle selon les modalités prévues par le présent système comptable.

Les subventions d'investissement sont comptabilisées en produits (sous-compte 75, autres produits opérationnels) au même rythme que les coûts auxquels elles sont rattachées et qu'elles sont censées compenser. Ces coûts correspondent pour les immobilisations amortissables au montant de l'amortissement.

La comptabilisation en produits d'une subvention d'investissement finançant une immobilisation non amortissable est étalée sur la durée pendant laquelle l'immobilisation est inaliénable. Seul figure au passif du bilan le montant net de la subvention non encore inscrit au compte de résultat.

Impôts différés actifs - Impôts différés passifs :

Les comptes « impôts différés » sont destinés à recevoir le montant calculé d'impôt différé. Ils enregistrent les impositions différées actives et passives déterminées à chaque clôture d'exercice sur la base de la réglementation fiscale en vigueur à la date de clôture, sans calcul d'actualisation, et résultant :

- d'un décalage temporaire entre la constatation d'un produit ou d'une charge en comptabilité et sa prise en compte dans la base fiscale ;
- de déficits fiscaux ou de crédits d'impôts reportables dans la mesure où leurs imputations sur des bénéfices fiscaux ou des impôts futurs est probable ;
- des éliminations et retraitements effectués dans le cadre de l'élaboration d'états financiers consolidés.

Les impôts différés correspondant à chaque catégorie de différences temporelles ou à chaque catégorie de pertes fiscales ou de crédits d'impôt non utilisés, sont enregistrés distinctement.

Une compensation est possible au niveau de la présentation du bilan et du compte de résultat uniquement lorsque :

- les débits et les crédits relèvent de la même administration fiscale pour la même entité imposable ;
- il existe un droit juridiquement exécutoire de compenser compte tenu de la nature et de l'origine de l'impôt concerné.

Le compte 133 « impôts différés actif » est débité par le crédit du compte 692 « impositions différées actif » pour les montants d'impôts sur les résultats recouvrables au cours d'exercices futurs (cas d'une charge comptabilisée dans l'exercice et dont la déductibilité sur le plan fiscal se fera au cours d'exercices futurs).

Le compte 134 « impôts différés passif » est crédité par le débit du compte 693 « imposition différée passif » ou d'un compte de capitaux propres, selon le cas, pour les montants d'impôts payables au cours d'exercices futurs (cas d'un produit comptabilisé mais imposable sur les exercices futurs).

A chaque fin d'exercice, les impôts différés actifs et passifs sont réajustés en contrepartie des mêmes comptes.

15. PROVISIONS POUR CHARGES - PASSIFS NON COURANTS

Sont enregistrées distinctement au crédit de ce compte :

- les provisions pour charges ;
- les provisions pour pensions et obligations similaires (engagements de retraite).

Lors de la constitution d'une provision pour charges, le compte de provisions est crédité par le débit d'un compte de dotations soit d'exploitation, soit financières.

Lors de la survenance de la charge, la provision antérieurement constituée est soldée par imputation directe des coûts correspondant à la charge. L'excédent éventuel du montant de la provision fait l'objet d'une annulation par le crédit d'un compte de reprise (78).

Le compte de provision est réajusté, en tout état de cause, à la fin de chaque exercice par :

- le débit des comptes de dotations correspondants, lorsque le montant de la provision est augmenté ;
- le crédit d'un compte 78 de reprise (produit), de même niveau que celui utilisé pour la dotation, lorsque le montant de la provision est diminué ou annulé (provision devenue, en tout ou partie, sans objet).

Le compte 153 « provisions pour pensions et obligations similaires » enregistre le montant des engagements de l'entité en matière de pension, de compléments de retraite, d'indemnités et d'allocations en raison du départ à la retraite ou d'avantages similaires des membres de son personnel et de ses associés et mandataires sociaux.

La comptabilisation de ces régimes de pensions, retraites ou assimilés à prestations définies implique pour l'entité :

- d'utiliser des techniques actuarielles pour estimer de façon fiable le montant des avantages accumulés par les membres du personnel en contrepartie des services rendus pendant l'exercice et les exercices antérieurs. Par conséquent des estimations doivent être faites sur les variables démographiques (mortalité et rotation du personnel) et financières (augmentations futures des salaires et des coûts médicaux) ;
- de déterminer la valeur actualisée de ces avantages dus au personnel et assimilés.

Cependant des estimations ou moyennes et des calculs simplifiés peuvent fournir une approximation fiable de ces engagements à faire figurer au passif.

Le compte 156 « provisions pour renouvellement des immobilisations » est destiné à recevoir les provisions constituées par les entités concessionnaires qui, en vertu d'obligations contractuelles, sont tenues de renouveler ou de remettre en état les immobilisations figurant dans la concession avant de les transférer en fin de contrat au concédant ou à un tiers.

16. EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILES**17. DETTES RATTACHEES A DES PARTICIPATIONS*****Spécificité commune à ces deux catégories de comptes :***

Ces comptes n'enregistrent que des opérations financières (les opérations commerciales ne doivent pas y figurer). Ils figurent au passif du bilan, en distinguant :

- les opérations qui relèvent des passifs courants et celles qui relèvent des passifs non courants ;
- les opérations portant intérêts et celles ne portant pas intérêts.

Ces comptes peuvent également être subdivisés, sur l'initiative de l'entité, en distinguant :

- les opérations effectuées en Algérie et celles réalisées à l'étranger ;
- les opérations réalisées en monnaie nationale et celles réalisées en devises.

A la clôture de l'exercice, les intérêts courus non échus relatifs aux emprunts sont inscrits dans des subdivisions de chacun des comptes de dettes concernés.

Compte 16 emprunts et dettes assimilés

Les emprunts et assimilés sont comptabilisés initialement en tant que passifs financiers de l'entité à la juste valeur de la contrepartie reçue après déduction des frais d'émission et sans tenir compte des éventuelles primes d'émission ou de remboursement.

Après leur comptabilisation initiale, l'entité évalue au coût amorti tous les passifs financiers, à l'exception des passifs détenus à des fins de transaction dont l'évaluation est effectuée à la juste valeur.

Le coût amorti d'un actif ou d'un passif financier est le montant auquel l'actif ou le passif financier a été évalué lors de sa comptabilisation initiale,

- diminué des remboursements en principal,
- majoré ou diminué de l'amortissement cumulé de toute différence entre ce montant initial et le montant à l'échéance,
- et diminué éventuellement de toute réduction pour dépréciation (perte de valeur) ou non recouvrabilité.

Ainsi les primes d'émission et de remboursement ainsi que les frais sur emprunts sont comptabilisés au compte emprunt correspondant de manière progressive sur la durée de l'emprunt. Cet amortissement est déterminé selon un calcul actuariel et enregistré au débit d'un compte de dotation financière.

La méthode du taux d'intérêt effectif est une méthode de calcul de l'amortissement de l'actif ou passif financier; le taux d'intérêt effectif est le taux qui actualise le flux attendu des sorties de trésorerie futures jusqu'à l'échéance, à la valeur comptable nette actuelle de l'actif ou du passif financier. Il correspond au taux de rendement interne de l'actif ou du passif financier concerné.

Lors de la constatation initiale de l'emprunt, le montant effectivement encaissé, déduction faite des frais d'émission et autres charges supportées, est enregistré dans un compte de trésorerie ; en contrepartie :

- le montant contractuel à payer effectivement est enregistré dans une subdivision du compte 16 emprunts ;
- la différence entre le montant de l'emprunt actualisé aux taux d'intérêt du marché ou du taux d'intérêt effectif, et le montant de l'emprunt à payer est enregistrée dans une subdivision du compte 16 emprunts concernés. Cette différence positive ou négative, constitue une prime de remboursement à amortir sur la durée de l'emprunt ;
- la différence entre le montant de l'emprunt actualisé et le montant de l'emprunt encaissé est enregistré en charges ou en produits.

Lors du remboursement de l'emprunt, le compte emprunt concerné est débité du montant payé en principal et le compte « prime de remboursement rattaché » est débité du montant des intérêts payés en contrepartie d'un compte de trésorerie. Le compte « charges d'intérêt » est débité du montant des intérêts résultant de l'actualisation de l'emprunt par le crédit du compte « prime de remboursement ».

Les différences éventuelles générées par la modification ultérieure du taux d'intérêt du marché sont enregistrées en charges ou en produits.

La dette inscrite en contrepartie de la disposition d'un actif pris par un contrat de location-financement ainsi que les dépôts et cautionnements reçus figurent également dans des subdivisions de ce compte 16 « emprunts et dettes assimilés ».

Un contrat de location-financement est comptabilisé chez le preneur comme un achat à crédit, conformément aux principes généraux suivants :

- enregistrement du bien en immobilisation à l'actif du bilan (compte 21) ;
- comptabilisation de l'emprunt correspondant au passif du bilan (compte 167), conformément aux règles générales de comptabilisation d'un emprunt (comptabilisation initiale à sa juste valeur, ou à la valeur actualisée des décaissements futurs, et comptabilisation à chaque clôture d'exercice au coût amorti) ;
- comptabilisation d'une charge financière et d'un remboursement progressif de l'emprunt ;
- comptabilisation de l'amortissement de l'immobilisation et, le cas échéant, de pertes de valeur ;
- constatation des impôts différés éventuels liés au retraitement des contrats.

Les méthodes de comptabilisation des contrats de location-financement sont précisées, ci-après, sous la rubrique 21 - Immobilisations corporelles - Cas particulier : les immobilisations en location-financement.

Compte 17 dettes rattachées à des participations

Il est nécessaire de distinguer par des subdivisions spécifiques :

- les dettes rattachées à des participations groupe (filiales ou entités associées) ;
- les dettes rattachées à des participations hors groupe.

18. COMPTES DE LIAISON DES ETABLISSEMENTS ET SOCIETES EN PARTICIPATION.

Le compte 18 est à la disposition des entités pour recevoir, en cours d'exercice, les opérations effectuées entre établissements et avec des sociétés en participation. Il est obligatoirement soldé à la clôture de l'exercice.

Le compte 188 « comptes de liaison entre sociétés en participation » est utilisé pour les opérations réalisées par l'intermédiaire de sociétés en participation ou assimilés (groupements, « joint venture »...).

Le regroupement des comptes de la société en participation dans la comptabilité du gérant responsable de la gestion des opérations est effectué par ce compte 188.

CLASSE 2

COMPTES D'IMMOBILISATIONS

20. IMMOBILISATIONS INCORPORELLES ET ECART D'ACQUISITION

Immobilisations incorporelles générées en interne :

Une subdivision du compte 20 (compte 203, « frais de développement immobilisables ») enregistre à son débit les frais de développement inscrits à l'actif dans les conditions fixées par la présente réglementation.

Cet enregistrement à l'actif s'effectue en contrepartie d'un compte 73 « production immobilisée d'actifs incorporels » (après enregistrement des coûts correspondant à ces actifs dans les comptes de charge par nature de la même période).

Les dépenses relatives à un élément incorporel qui ont été initialement comptabilisées en charges par l'entreprise dans ses états financiers annuels antérieurs (ou ses rapports financiers antérieurs) ne peuvent pas être incorporées dans le coût d'une immobilisation incorporelle à une date ultérieure.

Autres immobilisations incorporelles :

Une subdivision du compte 20 « logiciels informatiques et assimilés » (compte 204) est débitée :

- du coût d'acquisition des licences se rapportant à l'utilisation de logiciels en contrepartie des comptes de tiers ou des comptes financiers ;
- ou du coût de production des logiciels créés en contrepartie d'un compte « production immobilisée d'actifs incorporels » (subdivision du compte 73) (après enregistrement des charges les concernant dans les comptes par nature).

Les autres éléments d'actif non courant incorporel s'enregistrent directement dans des subdivisions du compte 20 (en contrepartie des comptes de tiers ou des comptes financiers) ;

- 205 « Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques » ;
- 208 « Autres immobilisations incorporelles ».

Le compte 205 enregistre les concessions ou licences acquises dans le but de disposer d'un droit pendant la durée du contrat : concession d'utilisation de marques, licences d'exploitation de procédés par exemple.

Les licences d'exploitation de logiciels informatiques et assimilés font l'objet d'un enregistrement dans un compte particulier (compte 204).

Sortie d'une immobilisation incorporelle :

Les profits ou les pertes provenant de la mise hors service ou de la sortie d'une immobilisation incorporelle sont déterminés par différence entre les produits de sortie nets estimés et la valeur comptable de l'actif, et sont comptabilisés en produits ou en charges dans les comptes 65 (subdivision moins-values sur sorties d'actifs immobilisés non financiers) ou 75 (subdivision plus-values sur sorties d'actifs immobilisés non financiers).

Ecart d'acquisition :

Le compte 207 enregistre les écarts d'acquisition positifs ou négatifs résultant d'un regroupement d'entreprises dans le cadre d'une acquisition, d'une fusion ou d'une consolidation. Ce compte peut être débiteur ou créditeur et doit, quel que soit son solde, figurer au bilan à l'actif non courant.

L'écart d'acquisition est un actif non identifiable, et par conséquent doit être distingué des immobilisations incorporelles qui, par définition, sont des actifs identifiables.

Les pertes de valeur constatées à la suite d'un test de dépréciation sur un écart d'acquisition ne peuvent pas faire l'objet de reprises ultérieures, contrairement aux pertes de valeur constatées sur les autres actifs.

21. IMMOBILISATIONS CORPORELLES

Les comptes d'immobilisations corporelles sont débités, à la date d'entrée des actifs sous le contrôle de l'entité :

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

Par le crédit, suivant le cas :

- d'un compte « capital » (subdivision compte 10) ou du compte « associés - opérations sur le capital » (subdivision compte 45 groupe et associés) ;
- d'un compte 40 « fournisseurs » ou autres comptes concernés ;
- d'un compte 73 « production immobilisée ».

Les éléments suivants peuvent être distingués s'ils sont d'un montant significatif :

- 211 terrains
- 212 agencements et aménagements de terrain
- 213 constructions
- 215 installations techniques, matériel et outillage industriels
- 218 autres immobilisations corporelles.

Et éventuellement :

- installations générales, agencements, aménagements ;
- matériels de transport ;
- mobilier de bureau, matériels de bureau et matériels informatiques ;
- emballages récupérables.

Les profits ou les pertes provenant de la mise hors service ou de la sortie d'une immobilisation corporelle sont déterminés par différence entre les produits de sortie nets estimés et la valeur comptable de l'actif, et sont comptabilisés en produits ou en charges dans les comptes 65 (subdivision moins-values sur sorties d'actifs immobilisés non financiers) ou 75 (subdivision plus-values sur sorties d'actifs immobilisés non financières).

Les immobilisations qui n'appartiennent pas juridiquement à l'entité mais qui néanmoins correspondent à la définition d'un actif immobilisé telle qu'elle est précisée dans la présente réglementation doivent faire l'objet d'un enregistrement distinct dans des subdivisions du compte 21 lorsque l'information ainsi fournie est à la fois significative et pertinente.

Cas particulier : les immobilisations en location-financement

Les immobilisations en location-financement qui ne sont pas juridiquement propriété de l'entité mais qui répondent à la définition d'un actif figurent en immobilisations corporelles à l'actif du preneur, et en créances à l'actif du bailleur.

Comptabilisation chez le preneur :

Le bien en location-financement figure à l'actif du preneur au montant le plus faible entre la juste valeur du bien loué et la valeur actualisée des paiements minimaux prévus au contrat (ces paiements minimaux incluant la valeur actualisée de rachat en fin de bail, si à la conclusion du contrat il existe une certitude raisonnable que l'option d'achat sera levée).

La valeur actualisée est déterminée au taux implicite du contrat, ou à défaut au taux d'intérêt d'endettement marginal du preneur.

Dès la prise de contrôle par le preneur, le bien est enregistré :

- au débit d'un compte d'immobilisation,
- par le crédit d'un compte de dettes sur contrat de location-financement.

Lors du paiement des redevances prévues au contrat, le montant de la redevance est enregistré au crédit d'un compte de trésorerie :

- par le débit du compte dettes sur contrat de location-financement (sous-compte 167) pour la partie remboursement en principal d'une part ;
- par le débit d'un compte frais financiers pour la partie, intérêts d'autre part.

Par ailleurs, le bien est traité après sa comptabilisation initiale comme les autres immobilisations de l'entité amortissement sur la durée d'utilité, éventuellement constatation d'une perte de valeur.

Location-financement, levée de l'option d'achat

En fin de contrat,

— si le preneur décide de conserver le bien et doit pour cela verser une dernière échéance correspondant contractuellement à la levée de l'option d'achat, le montant de cette dernière échéance doit correspondre au solde du compte de dettes sur contrat de location, et le paiement de cette échéance viendra solder ce compte de dettes ;

— si le preneur ne lève pas l'option d'achat, le bien revient au bailleur et est sorti de l'actif du preneur ; cette sortie pour valeur nulle ne devrait pas entraîner de plus ou moins-value pour le preneur car la durée d'amortissement du bien aura été identique à la durée de location. Dans ce cas, le compte de dettes (167) correspondant est soldé par le crédit du compte 78 reprises sur pertes de valeurs et provisions.

Comptabilisation chez le bailleur :

Le montant des biens mis en location-financement figure chez le bailleur à l'actif dans un compte de créances (immobilisations financières pour la partie à plus d'un an au compte 274 « prêts et créances sur contrats de location-financement », et non dans un compte d'immobilisations corporelles, même si le bailleur conserve la propriété du bien sur un plan juridique.

Le montant de la créance est égal au montant de l'investissement indiqué sur le contrat de location, ce montant correspondant en pratique à la juste valeur du bien donné en location - financement.

Dans le cas d'un contrat de location-financement consenti par un bailleur de fonds non-fabricant et non-distributeur, ce montant est majoré des coûts directs liés à la négociation et à la mise en place du contrat.

Le revenu financier (partie du loyer qui rémunère l'investissement du bailleur) est constaté en produit au fur et à mesure des paiements des redevances par le preneur, sur la base d'un montant calculé au moyen d'une formule traduisant le taux de rentabilité global du contrat pour le bailleur (taux d'intérêt effectif global).

Ainsi chaque redevance perçue fait l'objet d'une comptabilisation chez le bailleur :

- au crédit d'un compte de produits financiers (compte 763 « revenus de créances ») ;
- au crédit du compte de prêts concerné pour la partie remboursement en capital (compte 274 « prêts et créances sur contrats de location-financement ») ;
- par le débit d'un compte de trésorerie.

Contrats de location-financement consentis par un bailleur fabricant ou distributeur

Ce genre de contrat procure au bailleur deux types de revenus :

- le profit ou la perte résultant d'une vente simple ;
- un produit financier sur la durée de vie du bail.

La vente est comptabilisée suivant les règles habituelles de l'entité pour une cession : enregistrement au crédit d'un compte de produits sur vente (compte 70) par le débit d'un compte de tiers prêts et créances sur contrat de location-financement (compte 274).

Toutefois si les taux d'intérêt du contrat de location sont sensiblement inférieurs aux taux du marché, le profit réalisé sur la vente sera limité au profit que l'on obtiendrait si l'on facturait à un taux d'intérêt commercial.

Dans ce cas, le montant de la vente et de la créance est comptabilisé pour la somme des valeurs actualisées au taux d'intérêt commercial des paiements minimaux prévus au contrat augmenté éventuellement de la valeur résiduelle du bien en fin de contrat (c'est-à-dire la valeur actualisée de rachat en fin de bail prévue au contrat).

Par ailleurs, contrairement aux règles applicables aux locations-financements consenties par un non-fabricant et non-distributeur, les coûts directs initiaux engagés par le bailleur fabricant ou distributeur pour la négociation et la mise en place du contrat (commissions, honoraires...) sont constatés en charges à la date de conclusion du contrat, sans possibilité d'étalement sur la durée du bail. En effet, on considère que ces coûts sont liés à la réalisation par le fabricant ou le distributeur d'un profit sur les ventes.

Location-financement, levée de l'option d'achat

En fin de contrat,

- si le preneur conserve le bien et verse une dernière échéance correspondant à la levée de l'option d'achat, ce paiement devra correspondre chez le bailleur au solde du compte de créance concerné, et viendra donc solder ce compte.
- si le preneur remet le bien au bailleur, le bailleur enregistrera le bien à son actif en compte stock ou en compte immobilisation pour le montant de l'option d'achat non levée, montant devant correspondre au solde de créance restant due par le preneur (ce compte créance sera ainsi soldé).

Selon l'utilisation envisagée, le bien ainsi repris pourra figurer dans les stocks du bailleur (en vue d'une prochaine vente) ou dans ses immobilisations (si le bailleur envisage d'utiliser lui-même le bien ou envisage de le proposer en location simple à d'autres tiers).

22. IMMOBILISATIONS EN CONCESSION

La concession de service public est définie comme un contrat par lequel une personne publique (concedant) confie à une personne physique ou à une personne morale (concessionnaire) l'exécution d'un service public, à ses risques et périls, pour une durée déterminée et généralement longue, et moyennant le droit de percevoir des redevances sur les usagers du service public.

Les règles comptables en matière de concession de service public sont applicables aux contrats apparentés à la concession tels que les contrats d'affermage.

Les opérations relatives à la concession sont enregistrées dans la comptabilité du concessionnaire ; cependant elles sont généralement dissociées des autres opérations du concessionnaire en fonction des clauses de la convention ainsi que des besoins de gestion et d'information.

L'utilisation de sous-comptes spécifiques au niveau des comptes de bilan comme au niveau des comptes de résultat permet le plus souvent cette dissociation.

Les immobilisations incorporelles ou corporelles mises en concession par le concedant ou par le concessionnaire sont inscrites en compte 22, et sont éventuellement ventilées dans les mêmes conditions que celles inscrites aux comptes 20 et 21.

Le compte 22 peut également faire l'objet pour des raisons de gestion interne de subdivisions permettant de dissocier les immobilisations mises en concession par le concedant et les immobilisations mises en concession par le concessionnaire.

La contrepartie de la valeur des actifs mis gratuitement dans la concession par le concedant est enregistrée au crédit dans une subdivision du compte 229 « droits du concedant » et figure au passif du bilan (passif non courant).

Le compte 229 est débité par le crédit du compte 282 "amortissement des immobilisations" mises en concession au fur et à mesure des amortissements pratiqués. En fin de concession, le compte 229 aura pour solde la valeur comptable nette des immobilisations mises en concession ; il sera soldé lors de la remise du bien au concedant en contrepartie des comptes d'immobilisation et d'amortissement concernés.

23. IMMOBILISATIONS EN COURS

Ces comptes ont pour objet de faire apparaître la valeur des immobilisations non encore achevées à la fin de chaque exercice, ainsi que les avances et acomptes versés par l'entité à des tiers en vue de l'acquisition d'une immobilisation.

Ces comptes sont soldés lorsque l'immobilisation est prête à être mise en service, avec pour contrepartie des comptes d'immobilisations (compte 21).

Aucun amortissement n'est pratiqué sur des immobilisations en cours, mais une perte de valeur est constatée si compte tenu des changements d'estimation survenus au cours des travaux, la valeur recouvrable de l'immobilisation devient inférieure à sa valeur comptable.

Les immobilisations en cours se répartissent en deux groupes :

- les immobilisations qui résultent de travaux de plus ou moins longue durée confiés à des tiers ;
- les immobilisations créées par les moyens propres de l'entité.

a) Immobilisations acquises auprès des tiers :

Les immobilisations dont la réalisation est confiée à des tiers et qui ne sont pas achevées à la fin de l'exercice sont inscrites en immobilisations en cours, en contrepartie des comptes de tiers concernés (comptes classe 4), sur la base des factures ou des décomptes de travaux fournis par ces tiers.

b) Immobilisations créées par les moyens propres de l'entité :

Les immobilisations créées par les moyens propres de l'entité et non achevées à la fin de l'exercice sont inscrites en immobilisations en cours en contrepartie d'un compte 73 « production immobilisée » pour le coût de production des éléments en cours (après enregistrement des charges dans les comptes de charges correspondant, comptes classe 6).

c) Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations :

Les avances et acomptes versés à des tiers dans le cadre de l'acquisition d'immobilisations sont portés dans une subdivision du compte 23 « avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations ».

Les entités ont également la faculté de comptabiliser en cours d'exercice ces avances et acomptes dans une subdivision du compte 40 intitulé « fournisseurs - débiteurs : avances et acomptes versés, RRR à obtenir, autres créances », à condition en fin d'exercice de virer ces avances et acomptes en compte 23 afin qu'ils apparaissent au bilan sous la rubrique immobilisations.

26. PARTICIPATIONS ET CREANCES RATTACHEES A DES PARTICIPATIONS

Ce compte 26 reçoit à son débit le coût d'acquisition (ou la valeur d'apport) des titres de participation ainsi que les créances rattachées à ces titres.

En cas de titres dont la valeur nominale est partiellement libérée, la valeur totale est portée au débit du compte 26 - « participations et créances rattachées à des participations », en contrepartie du compte de tiers (ou du compte financier) pour la partie appelée, et d'une

subdivision du même compte (compte 269) « versements restant à effectuer sur titres de participation non libérés » pour la partie non appelée (cette dernière étant ensuite soldée au fur et à mesure des montants appelés versés, en contrepartie des comptes financiers).

En cas de cession des titres de participation, les plus ou moins-values dégagées sont enregistrées en produits ou en charges (subdivision des comptes 75 et 65).

27. AUTRES IMMOBILISATIONS FINANCIERES

Les autres immobilisations financières (compte 27) comprennent :

— compte 271, les titres, autres que les titres de participation et que les titres immobilisés de l'activité de portefeuille, que l'entité n'a pas l'intention ou la possibilité de revendre à bref délai, il peut s'agir de titres dont la détention durable est subie plus que voulue ;

— compte 272, les titres représentatifs de droit de créance telles que les parts de fonds commun de placement que l'entité a l'intention de conserver durablement ;

— compte 273, les titres immobilisés de l'activité de portefeuille ; l'activité de portefeuille consiste pour une entité à investir tout ou partie de ses actifs dans un portefeuille de titres pour en retirer, à plus ou moins longue échéance, une rentabilité satisfaisante ; cette activité s'exerce sans intervention dans la gestion des entités dont les titres sont détenus ;

— compte 274, les prêts, qui correspondent à des fonds versés à des tiers en vertu de dispositions contractuelles par lesquelles l'entité s'engage à transmettre à des personnes physiques ou morales l'usage de moyens de paiement pendant un certain temps. Les créances correspondant aux locations à recevoir dans le cadre de contrat de location-financement sont assimilées à des prêts ;

— compte 275, les dépôts et cautionnements qui constituent des créances également assimilables à des prêts ;

— compte 276, les autres créances immobilisées, qui ne peuvent pas être classées dans les catégories précédentes ;

— compte 279, les versements à effectuer sur titres immobilisés non libérés.

Ces actifs financiers doivent être initialement évalués au coût, qui est la juste valeur de la contrepartie donnée ou reçue pour acquérir l'actif.

Après leur comptabilisation initiale, tous les actifs financiers doivent être réévalués à la juste valeur, à l'exception des trois catégories d'actifs suivants qui doivent être comptabilisés à leur coût amorti :

— les prêts et créances émis par l'entité qui ne sont pas détenus à des fins de transaction,

— les autres placements à échéance fixée que l'entité a l'intention et la capacité de détenir jusqu'à leur échéance,

— et tout actif financier qui n'a pas de prix coté sur un marché actif et dont la juste valeur ne peut être évaluée de manière fiable.

A la clôture de l'exercice, les intérêts courus non échus sont inscrits dans des subdivisions appropriées aux comptes par nature.

Les remboursements en capital de l'ensemble de ces dettes ou créances sont enregistrés au crédit de chacun des comptes visés, en contrepartie des comptes financiers.

28. AMORTISSEMENTS DES IMMOBILISATIONS

Les amortissements des immobilisations sont portés au crédit des comptes 28 « amortissement des immobilisations ». Ces comptes sont subdivisés selon le même niveau de détail que les comptes principaux (20 et 21) sur lesquels ils portent.

En contrepartie, les dotations aux amortissements sont enregistrées en charge au débit des comptes de dotations.

En cas de cession, d'expropriation ou de disparition indemnisée ou non (mise au rebut) des éléments d'actifs, les comptes d'amortissements y afférents sont virés au compte 20 ou 21 concerné.

Les immobilisations incorporelles sont amorties sur la base de leur durée d'utilité. Cette durée d'utilité est présumée ne pas dépasser vingt (20) ans, sauf cas exceptionnel qui doit être justifié dans l'annexe.

29. PERTES DE VALEUR SUR IMMOBILISATIONS

Lors de la constatation de perte de valeur, le compte 29 est crédité par le débit des comptes de dotation (d'exploitation, financières ou exceptionnelles) concernés (compte 68).

Le compte de perte de valeur est réajusté à la fin de chaque exercice par :

— le débit des comptes de dotation correspondants, lorsque le montant de la perte de valeur est augmenté ;

— le crédit d'un compte 78 (de même niveau que celui utilisé pour la dotation), lorsque le montant de la perte de valeur est diminué ou annulé (perte de valeur devenue, en tout ou en partie, sans objet).

Le montant net des immobilisations, après déduction des amortissements et des pertes de valeur, figure au bilan.

A la date de cession de l'immobilisation, la perte de valeur antérieurement constatée est enregistrée en diminution de la valeur de l'immobilisation afin de déterminer la plus ou moins-value à constater dans le compte de résultat.

CLASSE 3

COMPTES DE STOCKS ET ENCOURS

Deux critères de classement sont généralement retenus dans le cadre de la nomenclature des comptes de stocks :

— l'ordre chronologique du cycle de production (approvisionnements, en cours de production, production stockée, marchandises revendues en l'état) ;

— la nature de l'actif stocké, qui fait l'objet d'une ventilation au sein de chaque entité selon ses besoins internes de gestion.

Au niveau comptable, on retient la distinction entre :

— les marchandises achetées en vue d'être revendues en l'état (compte 30) ;

— les matières premières et fournitures (compte 31) achetées pour être transformées et entrant dans la composition des produits traités ou fabriqués ;

— les autres approvisionnements (compte 32), dont les matières consommables (321), les fournitures consommables (compte 322) et les emballages (compte 326), qui sont les substances et objets qui concourent au traitement, à la fabrication ou à l'exploitation sans entrer dans la composition des produits traités ou fabriqués ;

— les encours de production de biens (compte 33) ;

— les encours de production de services (compte 34) ;

— les produits fabriqués par l'entité (compte 35) dont : produits intermédiaires (compte 351), produits finis (compte 355), produits résiduels ou matières de récupération (compte 358) ;

— les stocks provenant d'immobilisations (compte 36) qui comprennent les éléments démontés ou récupérés des immobilisations corporelles (ce compte est débité par le crédit du compte d'immobilisation concerné) ;

— les stocks contrôlés par l'entité mais non détenus physiquement à la clôture de l'exercice : stocks en dépôt ou en consignation, stocks en cours de route (compte 37).

Le choix de la méthode de suivi en comptabilité des stocks (méthode de l'inventaire permanent ou méthode de l'inventaire intermittent), relève d'une décision de gestion.

a) Comptabilisation dans le cadre de l'inventaire intermittent :

Enregistrement des approvisionnements et marchandises consommés :

1) Au cours de la période :

Le compte 38 « achats stockés » est débité du montant des achats et des frais accessoires d'achat par le crédit d'un compte de fournisseurs ou d'un compte de trésorerie, en fonction des besoins d'information et de gestion.

Le compte 38 est subdivisé selon le même schéma que les comptes 60 « achats consommés » et que les autres comptes de stocks, 380 « marchandises stockées », 381 « matières premières et fournitures stockées », 382 « autres approvisionnements stockés ».

2) A la clôture de la période, après avoir procédé à un inventaire extra-comptable, il convient :

— de procéder à l'annulation des stocks existant en début de période : crédit des comptes 30 « marchandises », 31 « matières premières et fournitures » et 32 « autres approvisionnements » par le débit des comptes 60 correspondant (comptes achats consommés) ;

— de solder les comptes 38 « achats stockés » par le débit des comptes 60 achats consommés (600 achats de marchandises, 601 matières premières, 602 autres approvisionnements) ;

— de constater les stocks de fin de période au débit des comptes de stocks (comptes 30, 31, 32, ...) par le crédit des comptes 60.

Enregistrement des produits fabriqués ou en cours de fabrication :

1) En cours de période, aucune écriture spécifique n'est enregistrée en classe 3 (les éléments nécessaires à la production sont enregistrés dans les comptes de charges par nature).

2) En fin de période, après avoir procédé à un inventaire extra-comptable, il convient comme pour l'enregistrement des approvisionnements et marchandises consommés :

— de procéder à l'annulation du stock de début de période : crédit des comptes 33 « en cours de production de biens », 34 « en cours de production de services » et 35 « stocks de produits » par le débit des comptes 72 « production stockée ou déstockée » correspondants ;

— de constater le stock de fin de période par le débit des comptes stocks et le crédit des comptes 72 correspondants.

b) Comptabilisation dans le cas de l'inventaire permanent :

La méthode de l'inventaire permanent permet un suivi comptable des stocks et favorise l'arrêt rapide des situations comptables périodiques. Elle permet également au niveau des produits finis d'établir une correspondance directe entre les coûts des stocks vendus et les revenus y afférents.

Enregistrement des approvisionnements et marchandises consommés :

1) Au cours de la période :

— les comptes 38 « achats stockés » sont débités du montant des achats et des frais accessoires d'achat par le crédit d'un compte de fournisseurs ou d'un compte de trésorerie, comme dans le cadre d'un inventaire intermittent.

— les comptes de stocks (30 « stocks de marchandises », 31 « matières premières et fournitures », 32 « autres approvisionnements ») fonctionnent comme des comptes de magasin : ils sont débités des entrées en magasin par le crédit du compte 38, et ils sont crédités des sorties par le débit des comptes 60 « achats consommés » (600 « achat de marchandises vendues », 601 « matières premières », 602 « autres approvisionnements »).

2) En fin de période :

Après analyse, les écarts éventuels entre le stock physique évalué de façon extra-comptable et le stock figurant au débit des comptes de stocks 30, 31, 32, 35 sont enregistrés afin de porter le montant de ces derniers à la valeur constatée dans l'inventaire physique.

Les écarts justifiés et considérés comme normaux sont constatés en contrepartie des comptes 60 ou 72, les autres écarts sont enregistrés aux comptes 657 « charges exceptionnelles de gestion courante » ou 757 « produits exceptionnels sur opérations de gestion ».

Enregistrement des produits fabriqués ou en cours de fabrication :

1) Au cours de la période :

Les comptes de stocks (35 « stocks de produits » et éventuellement 34 « en cours de production de services » et 33 « en cours de production de biens ») fonctionnent comme des comptes de magasin. Ils sont débités des entrées en magasin par le crédit des comptes 72 « production stockée ou déstockée », et sont crédités des sorties par le débit de ces mêmes comptes 72.

2) En fin de période, après analyse, les écarts éventuels entre le stock physique, évalué de façon extra-comptable, et le stock figurant au débit des comptes 33, 34 ou 35 en comptabilité, sont enregistrés afin de porter le montant de ces derniers à la valeur constatée dans l'inventaire physique. Ces *boni et mali* d'inventaire sont généralement enregistrés également en compte 72 « production stockée ou déstockée ».

c) Les stocks mis en dépôt ou en consignation ou qui sont en voie d'acheminement font l'objet d'une comptabilisation dans un compte 37 « stocks à l'extérieur » jusqu'à réception dans les magasins de l'entité ou jusqu'au dénouement de l'opération (en cas de dépôt-vente).

En fin de période, si ce compte n'est pas soldé, un état détaillé des stocks correspondants est établi par l'entité.

d) Lors de leur constitution, les pertes de valeur sur stocks sont créditées aux comptes 39 créés par nature d'éléments en stocks :

- pertes de valeur sur stocks de marchandises ;
- pertes de valeur sur stocks de matières premières et fournitures ;
- pertes de valeur sur autres approvisionnements ;
- pertes de valeur sur stocks d'en-cours de production ;
- pertes de valeur sur stocks de produits.

En contrepartie, les comptes de dotation concernés sont débités.

Le compte pertes de valeur relatif à chaque nature d'éléments en stocks, est réajusté à la fin de chaque exercice par :

— le débit des comptes de dotations correspondants, lorsque le montant de la provision est augmenté ;

— le crédit d'un compte 78 (de même niveau que celui utilisé pour la dotation), lorsque le montant de la provision est diminué ou annulé (perte de valeur devenue en tout ou partie sans objet).

Le montant net des stocks, après déduction des pertes de valeur, figure au bilan.

Les soldes des comptes 39 sont imputés en diminution du montant des stocks concernés lors de la sortie des stocks de l'actif.

CLASSE 4

COMPTES DE TIERS

40. FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHES

Figurent sous le compte 40 les dettes et avances de fonds liées à l'acquisition de biens ou de services.

Selon les besoins, des subdivisions du compte 40 sont ouvertes telles que :

- 401 « Fournisseurs de stocks et services »,
- 403 « Fournisseurs, effets à payer »,
- 404 « Fournisseurs d'immobilisations »,
- 405 « Fournisseurs d'immobilisations, effets à payer »,
- 408 « Fournisseurs factures non parvenues »,
- 409 « Fournisseurs - débiteurs : avances et acomptes, RRR à obtenir, autres créances ».

La subdivision 401 du compte 40 « fournisseurs de stocks et services »,

— est créditée du montant des factures d'achats de biens ou de prestations de services par le débit :

- * du compte 38 pour les achats stockés ;
- * des comptes concernés de la classe 6 (montant hors-taxes récupérables) pour les achats non stockés ou les services ;
- * d'une subdivision du compte 44 « TVA déductible » pour le montant des taxes récupérables.

Est débitée par le crédit :

- * d'un compte de trésorerie lors des règlements effectués par l'entité à ses fournisseurs ;
- * d'un compte de la classe 3 (38) ;
- * d'un compte de classe 6 pour le montant des avoirs reçus à l'occasion de retour de marchandises au fournisseur ou des rabais, remises et ristournes obtenus (et du compte de TVA concerné) ;
- * d'un compte « fournisseurs, effets à payer » (subdivision du compte 40) lors de l'acceptation d'une lettre de change ou de la remise d'un billet à ordre.

Le compte 403 « fournisseurs, effets à payer » est soldé par le crédit d'un compte de trésorerie lors du règlement de l'effet.

Le compte 408 « fournisseurs, factures non parvenues » est crédité à la clôture de l'exercice du montant, TVA comprise, des factures imputables à la période close mais non encore parvenues, dont le montant est suffisamment connu et évaluable, par le débit des comptes concernés des classes 4 (taxes récupérables) et 6.

Le compte 409 « fournisseurs - débiteurs : avances et acomptes versés, remise, reprise et ristourne (RRR) à obtenir, autres créances » est débité à la clôture de l'exercice du montant, TVA comprise, des avoirs imputables à la période close mais non encore parvenus, dont le montant est suffisamment certain et évaluable, par le crédit des comptes concernés des classes 4 (taxes à reverser) et 6.

Les avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations doivent figurer au bilan sous une rubrique immobilisations en cours, et non sous une rubrique fournisseur. En conséquence, ces avances sur immobilisations sont généralement comptabilisées dans un compte 238 « avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations » et non dans le compte 409.

41. CLIENTS ET COMPTES RATTACHES

Figurent sous le compte 41 les créances liées à la vente de biens ou services rattachés au cycle d'exploitation de l'entité.

Selon les besoins de la gestion et de l'information financière, des subdivisions du compte 41 sont créées telles que :

- 411 « Clients »
- 413 « Clients- effets à recevoir »
- 416 « Clients douteux »
- 417 « Créances sur travaux ou prestations en cours »
- 418 « Clients - Produits non encore facturés »
- 419 « Clients créditeurs, avances reçues, RRR à accorder et autres avoirs à établir ».

Ces subdivisions sont modifiées ou étendues en fonction des besoins de chaque entité.

Le compte 411 « clients »

— est débité du montant des factures de ventes de biens ou de prestations de services par le crédit :

- * de l'une des subdivisions du compte 70 - « ventes de marchandises et de produits fabriqués, ventes de prestations et produits annexes » (montant hors TVA collectée) ;
- * d'une subdivision du compte 41 pour les dettes au titre des emballages et matériels consignés ;
- * d'une subdivision du compte 44 au titre de la TVA collectée.

— Il est crédité par le débit :

* d'un compte de trésorerie lors des règlements reçus des clients ;

* de l'une des subdivisions du compte 70 pour le montant des avoirs établies par l'entité lors du retour de marchandises par les clients, ou pour le montant des rabais, remises et ristournes accordés (et du compte de TVA concerné) ;

* du compte « clients, effets à recevoir » lors de l'acceptation par les clients d'une lettre de change ou de la réception d'un billet à ordre.

Le compte 413 « clients, effets à recevoir » est débité par le crédit du compte « clients » au moment de l'entrée des effets en portefeuille.

— Il peut être subdivisé en :

* effets en portefeuille ;

* effets escomptés non échus ;

* effets échus remis à l'encaissement.

Le compte 413 est crédité :

— à l'encaissement de l'effet, par le débit d'un compte de trésorerie ;

— en cas de remise à l'escompte, par le débit d'une subdivision du compte 41 « effets escomptés non échus » et par le débit d'un compte de charges financières pour la partie relative aux intérêts d'escompte.

Parallèlement, le montant des effets escomptés non échus et le montant des effets échus remis à l'encaissement est enregistré au débit d'un compte de trésorerie par le crédit d'une subdivision du compte 519 « concours bancaires courants ».

En cas de non-paiement à l'échéance, le montant des effets est réimputé au débit du compte « clients » en contrepartie du compte « clients, effets à recevoir ».

Le compte 416 « clients douteux » est débité par le crédit du compte 411 « clients » pour le montant des créances douteuses ou litigieuses et dont le recouvrement est incertain.

Le compte 417 « créances sur travaux ou prestations en cours » enregistre au débit la contrepartie des produits nets partiels hors taxes constatées au cours de la réalisation d'un contrat à long terme, mais qui contractuellement, ne peuvent pas encore faire l'objet d'une facturation. Ce compte est crédité par le débit du compte client correspondant lors de l'établissement de la facture.

Le compte 418 « clients-produits non encore facturés » est débité, à la clôture de la période comptable, du montant taxes comprises des créances imputables à la période close et pour lesquelles les pièces justificatives (factures, décompte...) n'ont pas encore été établies.

Ce compte enregistre également les intérêts courus dus par les clients sur des créances non réglées.

Ce compte est crédité lors de l'établissement des factures par le débit des comptes de tiers concernés.

Le compte 419 « clients créditeurs, avances reçues, rabais, remises, ristournes à accorder et autres avoirs à établir » enregistre au crédit (taxes incluses) à la clôture de l'exercice les avoirs à établir imputables à la période close, dont le montant est suffisamment connu et évaluable, par le débit des comptes concernés des classes 4 (taxes récupérables) et 7 (produits).

Le compte 419 « clients créditeurs » enregistre :

— les avances ou acomptes reçus par l'entité sur les commandes à livrer, les travaux à exécuter ou les services à rendre ;

— les autres avoirs ou trop perçus des règlements. Afin de respecter la règle de non-compensation des éléments d'actifs et passifs dans la présentation des états financiers, il convient, en effet, de virer en fin d'exercice les soldes créditeurs des clients correspondant à des trop perçus ou à des avoirs dans le compte 419, dont le montant devra figurer au passif du bilan.

42. PERSONNEL ET COMPTES RATTACHES

Selon les besoins de la gestion et de l'information financière, des subdivisions du compte 42 sont créées telles que :

— 421 Personnel, rémunérations dues

— 422 Fonds des œuvres sociales

— 423 Participation des salariés au résultat

— 425 Personnel, avances et acomptes accordés

— 426 Personnel, dépôts reçus

— 427 Personnel, oppositions sur salaires

— 428 Personnel, charges à payer et produits à recevoir

Rémunérations du personnel

Le compte « personnel - rémunérations dues » est crédité des rémunérations brutes à payer au personnel par le débit des comptes de charges intéressés (631 « rémunérations du personnel »).

Il est débité :

— du montant des avances et acomptes versés au personnel par le crédit du compte 425 « personnel, avances et acomptes accordés » ;

— du montant des oppositions notifiées à l'entité à l'encontre des membres de son personnel par le crédit du compte 427 - « personnel, oppositions sur salaires » ;

— de la quote-part des charges sociales incombant au personnel par le crédit des comptes 43 « organismes sociaux et comptes rattachés » ;

— des impôts retenus sur salaires par le crédit du compte 442 « état, impôts et taxes recouvrables sur des tiers » ;

— du montant des règlements effectués au personnel par le crédit d'un compte de trésorerie.

Autres méthodes de comptabilisation des rémunérations du personnel :

Le compte 421 « personnel - rémunérations dues », peut également n'enregistrer que le montant net à payer (et non le brut) au vu des bulletins de payer.

Dans le cadre de cette méthode, les comptes de charges 63 (sous-compte 631 « rémunérations du personnel ») sont alors débités par le crédit des comptes ouverts à chacun des tiers bénéficiaires :

- 421 Personnel, rémunérations dues (montant net à payer)
- 422 Fonds des œuvres sociales
- 425 Personnel, avances et acomptes accordés
- 427 Personnel, oppositions sur salaires
- 43 Organismes sociaux et comptes rattachés

Autres opérations concernant le personnel :

Le compte « personnel - oppositions » est crédité du montant des sommes faisant l'objet d'oppositions obtenues par des tiers à l'encontre de membres du personnel de l'entité, par le débit du compte « personnel, rémunérations dues ». Il est débité du montant des dites sommes, lors de leur versement aux tiers bénéficiaires de l'opposition, par le crédit d'un compte de trésorerie.

Le compte « fonds des œuvres sociales » est crédité des sommes dues aux œuvres sociales (cantines, comités d'entreprises, ...) par le débit du compte des charges sociales. Il est débité du montant des versements effectués à ces œuvres sociales par le crédit d'un compte de trésorerie.

Le compte « personnel - charges à payer et produits à recevoir » est mouvementé à la clôture de l'exercice pour permettre l'enregistrement des charges et des produits rattachables à l'exercice clos (exemples : dettes de l'entité envers son personnel au titre des congés à payer, des primes d'intéressement ou des gratifications à accorder, enregistrées au crédit du compte en contrepartie du compte de charges de personnel).

Lors du paiement effectif, le compte « personnel - charges à payer et produits à recevoir » est soldé en contrepartie du compte « personnel, rémunérations dues », les ajustements nécessaires étant enregistrées aux comptes intéressés. Ce compte peut aussi être contre-passé à l'ouverture de l'exercice suivant.

43. ORGANISMES SOCIAUX ET COMPTES RATTACHES

Les comptes 43 - « organismes sociaux et comptes rattachés » sont crédités respectivement du montant :

- des sommes dues par l'entité aux différents organismes sociaux au titre des cotisations patronales d'assurances sociales, d'allocations familiales, d'accidents du travail, de retraites du personnel, ... par le débit des comptes de charges par nature intéressés ;
- des sommes à régler aux organismes susvisés pour le compte du personnel par le débit du compte « personnel - rémunérations dues ».

Ils sont débités des règlements effectués à ces organismes par le crédit d'un compte de trésorerie.

Le compte 438 « organismes sociaux - charges à payer et produits à recevoir » est mouvementé à la clôture de l'exercice pour permettre l'enregistrement des charges et des produits rattachables à l'exercice clos (exemple : charges sociales patronales liées aux congés payés, aux primes d'intéressement ou aux gratifications à accorder au personnel).

Lors du paiement effectif, ce compte est soldé en contrepartie des comptes des organismes sociaux concernés, les ajustements nécessaires étant enregistrés aux comptes intéressés. Ce compte peut aussi être contre-passé à l'ouverture de l'exercice qui suit.

44. ETAT, COLLECTIVITES PUBLIQUES, ORGANISMES INTERNATIONAUX ET COMPTES RATTACHES

D'une manière générale, les opérations à inscrire au compte 44 - « Etat, collectivités publiques, organismes internationaux et comptes rattachés » sont celles qui sont faites avec des entités considérées en tant que puissance publique. Les ventes et les achats conclus avec ces entités à des conditions courantes et normales s'inscrivent au compte 40 - « fournisseurs et comptes rattachés » et 41 - « clients et comptes rattachés » au même titre que les opérations faites avec les autres fournisseurs et les autres clients.

Ce compte est subdivisé en fonction des besoins en sous-comptes tels que :

- 441 « Etat et autres collectivités publiques, subventions à recevoir »,
- 442 « Etat, impôts et taxes recouvrables sur des tiers »,
- 443 « Opérations particulières avec l'Etat et les collectivités publiques »,
- 444 « Etat, impôt sur les résultats »,
- 445 « Etat, taxes sur le chiffre d'affaires »,
- 446 « Organismes internationaux »,
- 447 « Autres impôts, taxes et versements assimilés »,
- 448 « Etat - charges à payer et produits à recevoir (hors impôts) ».

Le compte « Etat, impôt sur les bénéfices » est crédité du montant de l'impôt sur les bénéfices exigible en contrepartie du compte 695.

Il est débité du montant des règlements effectués, en contrepartie d'un compte de trésorerie.

Le compte 445 « Etat - taxes sur le chiffre d'affaires » reçoit :

- d'une part, le montant de la TVA collectée pour le compte de l'Etat (lors de l'enregistrement des ventes effectuées et des livraisons effectuées à soi-même),
- d'autre part, le montant de la TVA à récupérer selon les dispositions légales (lors de l'enregistrement des achats).

Au moment de leur exigibilité, les subdivisions « TVA collectée » et « TVA déductible » sont soldées :

— soit en contrepartie de la subdivision du compte 44 « TVA à payer » ; s'il en résulte un solde créditeur ;

— soit en contrepartie de la subdivision du compte 44 « crédit de TVA » s'il en résulte un solde débiteur à récupérer ultérieurement (par imputation sur la TVA à payer ou par demande de remboursement effectif).

Une subdivision du compte 44 « TVA à régulariser » est destinée à recevoir le montant de TVA déductible sur les charges à payer inscrites aux comptes de tiers concernés, et le montant de la TVA collectée sur les produits à recevoir inscrits aux comptes de tiers concernés. Cette subdivision fait l'objet d'un virement aux subdivisions « TVA collectée » et « TVA déductible » lors de leur fait générateur fiscal, compte tenu des ajustements nécessaires enregistrés aux comptes intéressés. Ce compte peut aussi être contre-passé à l'ouverture de l'exercice qui suit.

Le compte 441 « Etat et autres collectivités publiques - subventions à recevoir » est débité en fin d'exercice des subventions acquises mais non encore encaissées par le crédit d'un compte de produits (subventions d'exploitation) ou de produits comptabilisés d'avance (subvention d'investissement).

Ce compte est soldé en contrepartie d'un compte de trésorerie lors de la perception des montants concernés.

Les subventions publiques sont normalement comptabilisées en produits sur l'exercice auquel se rattachent les coûts qu'elles sont censées compenser.

Cependant ce rattachement n'autorise pas la comptabilisation en subventions à recevoir de subventions non encore acquises, c'est-à-dire qui ne correspondent pas à une obligation pour la partie versante, ou pour lesquelles l'entité ne répond pas encore aux conditions d'octroi à la clôture de l'exercice.

Le compte 446 « organismes internationaux » est ouvert par les entités, généralement des ONG, qui concluent des conventions de financement de projet directement avec des organismes internationaux. Sont alors comptabilisées dans ce compte 446 toutes les opérations effectuées avec ces organismes, à l'exception de celles faites en tant que fournisseur ou client, qui sont inscrites respectivement aux comptes 40 « fournisseurs » ou 41 « clients ».

Dans ce contexte, le mode de fonctionnement de ce compte dépend des clauses contractuelles et de l'organisation comptable prévues dans le cadre de la convention conclue avec l'organisme, et de la nature du projet financé ; en effet l'entité, soit agit en son propre nom, soit agit en simple mandataire du bailleur.

Le compte 447 « autres impôts, taxes et versements assimilés » est crédité du montant de tous les autres impôts et taxes versés par l'entité, notamment la taxe sur l'activité professionnelle (TAP) et le versement forfaitaire (VF), par le débit des comptes de charges intéressés. Il est débité du montant des règlements effectués en contrepartie d'un compte de trésorerie.

Le compte 448 « Etat - charges à payer et produits à recevoir » est mouvementé à la clôture de l'exercice pour permettre l'enregistrement des charges et des produits rattachables à l'exercice clos (exemples : charges fiscales patronales liées aux congés à payer, aux primes d'intéressement ou aux gratifications à accorder au personnel).

Lors du paiement effectif, le compte 448 est soldé en contrepartie des comptes 44 concernés, les ajustements nécessaires étant enregistrés aux comptes intéressés. Les opérations figurant dans ce compte peuvent aussi être contre-passées à l'ouverture de l'exercice qui suit.

45. GROUPE ET ASSOCIES

Ce compte présente en fonction des besoins, les subdivisions suivantes :

- 451 « Opérations groupe »
- 455 « Associés, comptes courants »
- 456 « Associés, opérations sur le capital »
- 457 « Associés, dividendes à payer »
- 458 « Associés, opérations faites en commun ou en groupement ».

Les comptes « groupe et associés » n'enregistrent pas les opérations effectuées en tant que fournisseur ou client qui sont inscrites respectivement aux comptes 40 « fournisseurs » ou 41 « clients ».

Le compte 451 « opérations groupe » enregistre à son débit le montant des fonds avancés directement ou indirectement de façon temporaire par l'entité aux entités du groupe, et à son crédit le montant des fonds mis directement ou indirectement à disposition de l'entité par les entités du groupe.

Le compte 455 « associés, comptes courants » enregistre à son crédit le montant des fonds mis ou laissés temporairement à la disposition de l'entité par les associés.

Des subdivisions pour les « intérêts courus » reçoivent à la clôture de l'exercice le montant des intérêts courus non échus.

Le compte 456 « associés, opérations sur le capital » est destiné à recevoir le montant des apports effectués par les associés (au crédit) ; il est soldé par les comptes de capitaux intéressés.

Le compte 457 « associés, dividendes à payer » est crédité du montant des dividendes dont la distribution a été décidée par les organes compétents, par le débit selon le cas :

- du compte 12 - « résultat de l'exercice »,
- du compte 106 - « réserves »,
- du compte 11 - « report à nouveau ».

Le compte 458 « associés, opérations faites en commun ou en groupement » enregistre les mises de fonds entre coparticipants dans le cadre de sociétés en participation ou assimilés (groupements).

46. DEBITEURS DIVERS ET CREDITEURS DIVERS

Ce compte présente en fonction des besoins les subdivisions suivantes :

- 462 « Créances sur cessions d'immobilisations »
- 464 « Dettes sur acquisitions de valeurs mobilières de placement ou d'instruments financiers dérivés »
- 465 « Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement ou d'instruments financiers dérivés »
- 467 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs »
- 468 « Diverses charges à payer et produits à recevoir ».

Lors d'une cession d'actifs non courants autres que les titres immobilisés de l'activité de portefeuille, l'écart entre le prix de cession et la valeur nette comptable de l'immobilisation cédée est directement comptabilisé :

- au débit d'un sous-compte du compte 65 « autres charges opérationnelles » (compte 652 « moins-values sur sortie d'actifs immobilisés non financiers ») si cet écart est négatif,
- au crédit d'un sous-compte du compte 75 « autres produits opérationnels » (compte 752 « plus-values sur sorties d'actifs immobilisés non financiers ») si cet écart est positif.

Lors d'une cession d'actifs financiers, l'écart entre le prix de cession et la valeur nette comptable après reprise des écarts d'évaluation éventuels figurant en capitaux propres est directement comptabilisé :

- au débit d'un compte de charges financières (compte 667 « pertes nettes sur cessions d'actifs financiers ») si cet écart est négatif,
- au crédit d'un compte de produits financiers (compte 767 « profits nets sur cessions d'actifs financiers ») si cet écart est positif.

Les opérations traitées en qualité de mandataire sont enregistrées dans un compte de tiers 46 ouvert au nom du mandant (sous-compte 467 autres comptes débiteurs ou créditeurs), et seule la rémunération du mandataire est comptabilisée dans le résultat au sous-compte 706 « prestations de services » si l'activité du mandataire constitue l'activité principale de l'entité, au compte 708 « produits des activités annexes » dans les autres cas.

Le compte 468 « diverses charges à payer et produits à recevoir » hors impôts est mouvementé à la clôture de l'exercice pour permettre l'enregistrement des charges et des produits rattachables à l'exercice clos. Ces comptes se présentent TVA incluse (le montant de la TVA attachée étant porté en contrepartie de la subdivision d'un compte 44 TVA).

Lors du règlement effectif, ce compte est soldé en contrepartie des autres comptes 46 concernés, les ajustements nécessaires étant enregistrés aux comptes intéressés. Ce compte peut aussi être contre-passé à l'ouverture de l'exercice qui suit.

47. COMPTES TRANSITOIRES OU D'ATTENTE

Les comptes 47 « comptes transitoires ou d'attente » sont à la disposition des entités pour recevoir, en cours d'exercice, les opérations :

- qui ne peuvent être imputées de façon certaine à un compte déterminé au moment où elles sont enregistrées ;
- ou qui exigent une information complémentaire.

Toute opération portée au compte 47 est imputée au compte définitif dans les délais les plus brefs ; ce compte ne figure pas sur les états financiers.

48. CHARGES OU PRODUITS CONSTATES D'AVANCE ET PROVISIONS

Ce compte présente en fonction des besoins les subdivisions suivantes :

- 481 « Provisions-passifs courants »
- 486 « Charges constatées d'avance »
- 487 « Produits constatés d'avance ».

Les comptes 486 « charges constatées d'avance » et 487 « produits constatés d'avance » reçoivent, à la clôture de l'exercice, les charges et les produits concernant un exercice ultérieur (pour leur montant hors taxes récupérables).

Ces comptes sont contre-passés, et les charges et produits sont imputés dans les comptes par nature concernés, au cours de l'exercice auquel ils se rapportent en vertu des principes d'indépendance des exercices et de rattachement des charges aux produits.

Provisions-passifs courants

A la clôture des comptes de la période, les passifs dont le montant est incertain et dont l'échéance se situe probablement dans les douze (12) mois font l'objet d'un enregistrement comptable au crédit du compte 481 « provisions - passifs courants » par le débit du compte de charges 68 « dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur ».

Lorsque la charge qui a fait l'objet d'une provision se réalise, les coûts correspondants sont directement imputés sur le montant de la provision (débit du compte 48 par le crédit d'un compte financier ou d'un compte de tiers), et le compte 481 provision est soldé :

- par le crédit du compte de produit 78 « reprises sur pertes de valeur et provisions » dans le cas où la provision est supérieure à la charge,
- par le débit du compte de charge correspondant dans le cas où la provision est insuffisante.

La provision est reprise par le crédit d'un compte de produit 78 « reprises sur provisions et sur pertes de valeur » si elle s'avère sans objet.

49. PERTES DE VALEURS SUR COMPTES DE TIERS

Lors de leur constatation, les pertes de valeur sur comptes de tiers sont créditées aux comptes 49 créés par nature de créances concernées :

- 491 « Pertes de valeur sur comptes de clients »,
- 495 « Pertes de valeur sur comptes du groupe et sur associés »,
- 496 « Pertes de valeur sur comptes de débiteurs divers »,
- 498 « Pertes de valeur sur autres comptes de tiers ».

En contrepartie, des comptes de charges (dotations pertes de valeur) sont débités.

Le compte de perte de valeur relatif à chaque compte de tiers est rajusté à la fin de chaque exercice par :

- le débit des comptes de dotations correspondants, lorsque le montant de la perte de valeur est augmenté ;
- le crédit d'un compte 78 « reprises sur perte de valeur et provision » lorsque le montant de la perte de valeur est diminué ou annulé (perte de valeur devenue, en tout ou en partie, sans objet).

A la date du remboursement de la créance ayant fait l'objet d'une perte de valeur, la perte de valeur antérieurement constatée est soldée par le crédit du compte 78.

Lorsque la créance s'avère irrécouvrable, la perte de valeur est imputée sur le montant de la créance et le solde éventuel est comptabilisé au compte 654 « pertes sur créances irrécouvrables ».

CLASSE 5**COMPTES FINANCIERS****50. VALEURS MOBILIERES DE PLACEMENT**

Les valeurs mobilières de placement sont des actifs financiers acquis par l'entité en vue de réaliser un gain en capital à brève échéance. Ces actifs financiers s'opposent aux valeurs mobilières immobilisées qui sont des titres acquis par l'entité avec l'intention de les conserver durablement.

Les subdivisions proposées pour ce compte sont les suivantes :

- 501 « Part dans des entreprises liées »,
- 502 « Actions propres »,
- 503 « Autres actions ou titres conférant un droit de propriété »,
- 506 « Obligations, bons du Trésor et bons de caisse à court terme »,
- 508 « Autres valeurs mobilières de placement et créances assimilées »,
- 509 « Versements restant à effectuer sur valeurs mobilières de placement non libérées ».

Les comptes « valeurs mobilières de placement » sont débités du coût d'acquisition des titres, en contrepartie des comptes de tiers ou de trésorerie concernés.

En cas de titres de placement dont la valeur nominale est partiellement libérée, la valeur totale est portée au débit de ces comptes, la partie non appelée étant inscrite au crédit du compte 509 « versements à effectuer sur valeurs mobilières de placement non libérées » (ce compte étant ensuite soldé au fur et à mesure des montants appelés versés, en contrepartie des comptes de trésorerie).

Pour les titres de placement immédiatement négociables qui sont évalués à la valeur de marché à la date d'arrêt des comptes, la différence entre cette valeur et la valeur des titres figurant en comptabilité est enregistrée :

- au débit du compte 50 en contrepartie d'un compte 765 « écart d'évaluation sur actifs financiers, plus-values » s'il s'agit d'une plus-value ;
- au crédit du compte 50 en contrepartie du compte 665 « écart d'évaluation sur actifs financiers, moins-values », s'il s'agit d'une moins-value.

En cas de cession des titres de placement, le solde du compte 50 (valeur brute d'entrée corrigée des plus ou moins-values latentes au débit, et prix de cession au crédit, est viré :

- en contrepartie du débit d'un compte de charges financières 667 « pertes nettes sur cessions d'actifs financiers », s'il s'agit d'une moins-value de cession ;
- en contrepartie du crédit d'un compte de produits financiers 767 « profits nets sur cessions d'actifs financiers », s'il s'agit d'une plus-value de cession.

La subdivision 502 « actions propres ou parts propres » reçoit au débit le coût d'acquisition des titres que l'entité détient provisoirement sur elle-même dans les conditions fixées par la législation nationale.

Il convient de souligner que dans la présentation du bilan, ce compte figure sous une rubrique particulière en diminution des capitaux propres, sauf s'il s'agit de rachats effectués pour des montants non significatifs en vue d'une attribution aux salariés dans le cadre d'une convention ou d'un contrat.

A la clôture de l'exercice, les intérêts courus non échus sur les valeurs mobilières de placement sont portés au débit du compte 518 « intérêts courus ». Ce compte est soldé à l'échéance.

51. BANQUES, ETABLISSEMENTS FINANCIERS ET ASSIMILES

Pour chaque compte financier dont elle est titulaire, l'entité utilise une subdivision distincte du compte 51 « banques, établissements financiers et assimilés ».

Les mouvements débiteurs correspondent aux fonds reçus et les mouvements créditeurs correspondent aux fonds décaissés.

Les intérêts courus non échus à la clôture de l'exercice sont portés dans le compte 518 « intérêts courus ». Ce compte est soldé à l'échéance, lorsque les intérêts sont exigibles.

Les concours financiers courants tels que les crédits sur escompte s'enregistrent au débit du compte banque concerné par le crédit du compte 519 « concours bancaires courants ».

52. INSTRUMENTS FINANCIERS DERIVES

Les instruments financiers dérivés correspondent à des instruments financiers tels que les options, les contrats à terme (de gré à gré ou normalisé) et les swaps de taux d'intérêt et de devises qui engendrent des droits et des obligations qui ont pour effet de transférer entre les parties à l'instrument un ou plusieurs des risques inhérents à un instrument financier primaire sous-jacent.

Les instruments dérivés ne donnent pas lieu à un transfert de l'instrument financier primaire sous-jacent au moment de la prise d'effet du contrat, et il n'y a pas nécessairement transfert à l'échéance du contrat.

Lors de l'acquisition d'instruments financiers dérivés, le coût d'acquisition est enregistré au débit du compte 52 « instruments financiers dérivés », en distinguant éventuellement dans des sous-comptes la nature de ces instruments (instruments financiers dérivés immédiatement négociables sur un marché assurant la liquidité et la sécurité des transactions, instruments de couverture, autres instruments financiers dérivés), en contrepartie des comptes financiers concernés.

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.

Toutefois, par exception à ce principe, les variations de valeur de ces contrats ou options constatées sur ces marchés et effectuées à titre de couverture sont enregistrées dans le compte 52 et rapportées au compte de résultat, pendant la durée de vie de l'élément couvert, de manière symétrique au mode de comptabilisation des produits et charges sur cet élément.

Pour les instruments financiers dérivés immédiatement négociables qui sont évalués à la valeur de marché à la date d'arrêt des comptes, la différence entre cette valeur et la valeur des titres couverts figurant en comptabilité est enregistrée :

— au débit du compte 52 en contrepartie d'un compte 76 « autres produits financiers » (subdivision 765 « écart d'évaluation sur actifs financiers, plus-values »), s'il s'agit d'une plus-value ;

— au crédit du compte 52 en contrepartie d'un compte 66 « autres charges financières » (subdivision 665 écart d'évaluation sur actifs financiers), s'il s'agit d'une moins-value.

En cas de cession des instruments financiers dérivés, le solde du compte 52 (valeur brute d'entrée au débit et prix de cession au crédit) est viré :

— en contrepartie du débit d'un compte 66 - « autres charges financières » (subdivision 667 « pertes nettes sur cessions d'actifs financiers ») s'il s'agit d'une moins-value de cession ;

— en contrepartie du crédit d'un compte 76 - « autres produits financiers » (subdivision 767), s'il s'agit d'une plus-value de cession.

53. CAISSE

Le compte « caisse » est débité du montant des espèces encaissées par l'entité. Il est crédité du montant des espèces décaissées. Son solde est toujours débiteur ou nul.

54. REGIE D'AVANCES ET ACCREDITIFS

Le compte 54 « régies d'avances et accreditifs » enregistre les écritures relatives aux fonds gérés par les régisseurs ou les comptables subordonnés et aux accreditifs ouverts dans les banques au nom d'un tiers ou d'un agent de l'entité.

Le compte 54 est subdivisé en : 541 « régies d'avances » et 542 « accreditifs ».

Le compte 541 est débité du montant des fonds remis aux régisseurs par le crédit d'un compte de trésorerie.

Il est crédité :

— du montant des dépenses effectuées pour le compte de l'entité par le débit d'un compte de tiers ou de charges ;

— du montant des versements de fonds avancés, par le débit d'un compte de trésorerie.

Le compte 542 enregistre les accreditifs ouverts dans les banques au nom d'un tiers ou d'un agent de l'entité. Il est soldé à la réalisation de l'accréditif.

58. VIREMENTS INTERNES

Le compte 58 « virements internes » est un compte de passage utilisé pour la comptabilisation d'opérations au terme desquelles il se trouve soldé.

Ce compte est notamment destiné à permettre la centralisation, sans risque de double emploi :

— des virements de fonds d'un compte de trésorerie (caisse ou banque) à un autre compte de trésorerie (banque ou caisse) ;

— et, plus généralement, de toute opération devant faire l'objet d'un enregistrement dans plusieurs journaux auxiliaires.

59. PERTES DE VALEURS SUR ACTIFS FINANCIERS COURANTS

La nature et le fonctionnement du compte 59 est comparable à celui du compte 49 : ce sont des comptes de correction de valeur, qui permettent de ramener la valeur comptable d'un actif à sa valeur recouvrable.

En effet, comme tout autre actif, un actif financier non réévalué à sa juste valeur à la clôture de la période est déprécié si sa valeur comptable est supérieure à sa valeur recouvrable.

Les actifs financiers courants non évalués à leur juste valeur et devant donc être soumis à un test de dépréciation afin de constater une éventuelle perte de valeur correspondent :

- aux créances auprès des banques, des établissements financiers et assimilés,
- aux régies d'avances et accréditifs.

Lors de leur constatation, les pertes de valeur sont enregistrées dans des comptes financiers crédités au compte 59 « pertes de valeur sur actifs financiers ».

En contrepartie, le compte 686 « dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur sur éléments financiers » est débité.

Le compte de provision relatif à chaque compte financier est réajusté à la fin de chaque exercice par :

- le débit du compte de dotations, lorsque le montant de la provision est augmenté ;
- le crédit du compte de reprise financière, lorsque le montant de la provision est diminué ou annulé (provision devenue, en tout ou en partie, sans objet).

Lorsque la perte devient définitive, la perte de valeur constituée est imputée au crédit du compte financier correspondant à concurrence de la perte enregistrée. Le solde éventuel du compte financier est annulé par le débit du compte 668 « autres charges financières ».

CLASSE 6 COMPTES DE CHARGES

Les produits et charges sont présentés dans le compte de résultat par nature et éventuellement par fonction en annexe. Une ventilation des produits et charges en comptabilité par nature, sur la base de la nomenclature de comptes est obligatoire.

Dans la pratique, un système de comptabilité analytique simple ou même un simple tableau de répartition pour les petites entités permet de passer d'une classification par nature à une classification par fonction et vice-versa.

Les comptes prévus pour l'enregistrement comptable des charges par nature sont présentés ci-après.

* IMPUTATION PAR NATURE

60. ACHATS CONSOMMES

Les comptes 60 (matières premières consommées, autres approvisionnements consommés, marchandises vendues), relatifs à des achats stockés consommés, fonctionnent différemment selon le système d'inventaire mis en place dans l'entité : inventaire intermittent ou inventaire permanent.

Le fonctionnement de ces comptes a été précisé au niveau du fonctionnement des comptes de stocks (classe 3).

L'évaluation des stocks consommés est opérée au coût d'acquisition, les frais accessoires d'achat (transports, commissions, assurances, ...) venant se rajouter au prix d'achat, net de rabais, remises et ristournes obtenus.

Les achats d'études et autres prestations de service ainsi que les achats d'équipements et de travaux directement incorporés aux ouvrages, travaux ou produits fabriqués par l'entité sont enregistrés dans les comptes 60.

Les achats non stockables (eau, énergie, ...) ou non stockés par l'entité tels que ceux afférents à des fournitures qui ne passent pas par un magasin, sont également enregistrés en compte 60 « achats consommés ». Les éléments enregistrés en achats non stockables (compte 60) mais non consommés à la clôture de l'exercice sont inscrits en tant que charges constatées d'avance au débit du compte 48

61 et 62. SERVICES EXTERIEURS

Les comptes 61 et 62 enregistrent les charges externes autres que les achats en provenance des tiers.

Le grand nombre de catégories de charges constituant les charges externes ont conduit à l'utilisation de deux comptes divisionnaires, 61 et 62, sans distinction précise entre ces deux comptes.

Ces comptes sont généralement regroupés sur une même ligne au niveau du compte de résultat.

Les charges de location au titre de contrats de location simple doivent être comptabilisées dans ces comptes.

63. CHARGES DE PERSONNEL

Les charges de personnel comprennent :

- les rémunérations du personnel, y compris les rémunérations allouées aux dirigeants sociaux et le coût des rémunérations en nature. Les rémunérations en nature sont débitées au compte 638 « autres charges de personnel » par le crédit soit du compte de produit 758 « autres produits de gestion courante » soit par le crédit des comptes de charges concernés ;
- les cotisations des caisses sociales et de prévoyance, liées à ces rémunérations ;
- les autres charges sociales, telles que les œuvres sociales (cantines, comités d'entreprise) ;
- dans le cadre d'une entreprise individuelle, les charges sociales facultatives et obligatoires de l'exploitant.

64. IMPOTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILES

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

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

L'impôt sur les bénéfices n'est pas comptabilisé sous ce poste : il est inscrit au compte 69 « impôts sur les résultats et assimilés ».

65. AUTRES CHARGES OPERATIONNELLES

Les éléments par nature figurant dans le compte 65 sont réputés être constitutifs du résultat des activités ordinaires de l'entité.

Ce compte enregistre :

— les redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires (compte 651) ;

— les moins-values dégagées lors d'une cession d'un actif immobilisé non financier (compte 652 sortie d'immobilisations corporelles ou incorporelles, titres de participation) ;

— les rémunérations des administrateurs relatives à leur fonction (compte 653) ;

— les pertes sur créances irrécouvrables (compte 654) ;

— la quote-part de résultat sur opérations faites en commun (compte 655) ;

— les pénalités sur marché, les amendes fiscales ou pénales, les dons et libéralités accordées (compte 656).

Compte 655 « quote-part de résultat sur opérations faites en commun » :

Lorsque la comptabilité d'une société en participation ou assimilés (groupement, joint-venture) est exclusivement 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 quote-part des résultats revenant aux autres coparticipants est enregistrée dans la comptabilité du gérant au débit du compte 655 par le crédit du compte 458 « associés, opérations faites en commun ou en groupement » s'il s'agit d'un bénéfice, ou au crédit d'un compte 755 par le débit du compte 458, s'il s'agit d'une perte.

Symétriquement, la quote-part de résultat revenant à chaque participant non gérant est enregistrée dans leur comptabilité aux comptes 755 ou 655 par le débit ou le crédit du compte 458.

66. CHARGES FINANCIERES

Ce compte est subdivisé en fonction des besoins en information afin de faire apparaître la nature ou l'origine des charges :

661 « Charges d'intérêts »

664 « Pertes sur créances liées à des participations »

665 « Ecart d'évaluation sur actifs financiers - moins-values »

666 « Pertes de change »

667 « Pertes nettes sur cessions d'actifs financiers »

668 « Autres charges financières ».

Le compte « charges d'intérêts » est débité de l'ensemble des intérêts se rapportant à la période comptable sur emprunts, dettes et opérations de financement.

Le compte « écart d'évaluation sur instruments financiers - moins-values » est débité en contrepartie des comptes d'actifs ou passifs financiers concernés lors de l'évaluation de ces actifs ou passifs financiers à leur juste valeur, lorsque cette évaluation fait apparaître une moins-value qui, selon la présente réglementation, doit être comptabilisée en résultat de la période.

Ce compte ne concerne donc pas les éléments financiers qui doivent être évalués à leur valeur amortie ou pour lesquels l'écart entre la juste valeur et la valeur comptable doit être imputé directement en capitaux propres.

Le compte 664 « pertes sur créances liées à des participations » enregistre les créances irrécouvrables liées à des participations ; les créances rattachées aux participations représentent les créances nées à l'occasion de prêts octroyés à des entités dans lesquelles le prêteur détient une participation (titres de participation ou autres formes de participation).

67. ELEMENTS EXTRAORDINAIRES - CHARGES

Le compte 67 « éléments extraordinaires - charges » n'est utilisé que dans des circonstances exceptionnelles pour l'enregistrement d'opérations extraordinaires comme par exemple en cas d'expropriation ou en cas de catastrophe naturelle imprévisible. L'existence de ce compte se justifie du fait que la nature et le montant de chaque élément extraordinaire doivent être indiqués séparément au niveau des états financiers ».

68. DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS, PROVISIONS ET PERTES DE VALEUR

Les comptes 68 sont débités en contrepartie des comptes d'amortissements, de pertes de valeur et de provisions concernés.

69. IMPOTS SUR LES BENEFICES ET ASSIMILES

Le compte 69 enregistre à son débit le montant dû au titre des bénéfices imposables et devant normalement rester à la charge de la société : impôts calculés sur le montant des bénéfices, impôts forfaitaires, supplément d'impôts liés aux distributions.

Ce compte enregistre également la charge relative à la participation éventuelle (légale ou contractuelle) des salariés aux résultats de l'entité.

** CAS DE L'IMPUTATION PAR FONCTION*

Les mêmes principes quant au fonctionnement des comptes s'appliquent dans le cas où les charges et produits de l'entité font l'objet d'une ventilation par fonction et non exclusivement par nature.

La ventilation par fonction est opérée selon les spécificités propres à chaque entité.

Les regroupements de charge rencontrés les plus fréquemment sont les suivants :

— regroupement par fonction économique ou par activités.

Exemple : Achats, production, distribution, administration.

— regroupement par moyen d'exploitation.

Exemple : magasin, usine, bureau.

— regroupement par produits ou services.

Exemple : chantiers ou type de chantiers.

— regroupement par centre de responsabilité.

Exemple : direction générale, administration, direction commerciale, service études, service technique.

— regroupement par zone géographique.

Compte tenu de l'obligation de faire apparaître dans le compte de résultat ou dans l'annexe aux états financiers des informations concernant le montant de certaines charges par nature, le suivi des comptes de charges par fonction est le plus souvent effectué par une méthode de codification multiple : chaque charge fait l'objet lors de son enregistrement en comptabilité d'une double imputation sur la base d'une codification par nature selon la nomenclature imposée d'une part, et d'une codification par fonction selon la nomenclature spécifique à l'entité, d'autre part.

CLASSE 7

COMPTES DE PRODUITS

70. VENTES DE MARCHANDISES ET DE PRODUITS FABRIQUES, VENTES DE PRESTATIONS DE SERVICES ET PRODUITS ANNEXES

Les ventes sont enregistrées au crédit des comptes par nature, pour leur prix net de TVA collectée, déduction faite des rabais, remises et ristournes accordés.

En fonction des besoins de l'entité, les comptes de vente sont subdivisés pour distinguer par exemple :

— les groupes de produits (par nature, par régime fiscal, par mode de production...)

— les ventes locales et les ventes à l'étranger,

— les cessions à prix coûtant,

— les ventes au sein du groupe et les ventes hors groupe,

— les ventes liées à l'activité principale et les produits liés à des activités annexes.

Les produits des activités annexes comprennent les produits des services exploités dans l'intérêt du personnel (restaurant, transport, logement...), des locations diverses, des mises à disposition de personnel, des frais de port ou autres frais accessoires refacturés, des bonis sur reprises d'emballage consignés, des cessions d'approvisionnement.

72. PRODUCTION STOCKEE OU DESTOCKEE

Le compte 72 est réservé à l'enregistrement des variations de la production stockée. Les variations des stocks d'approvisionnements et de marchandises sont, pour leur part, portées au compte 603 « variation des stocks (approvisionnements et marchandises) ».

Dans le cadre d'un inventaire intermittent, ces comptes de variation des stocks sont débités de la valeur de la production stockée initiale et crédités de la valeur de la production stockée finale. En conséquence, le solde du compte 72 représente la variation globale de la production stockée (solde créditeur) ou déstockée (solde débiteur) entre le début et la fin de la période.

Les comptes 72 figurent en compte de résultat sous la rubrique « produits ».

73. PRODUCTION IMMOBILISEE

Ce compte enregistre au crédit le coût de production des éléments d'actif incorporel et des éléments d'actif corporel créés par l'entité et inscrits à l'actif non courant (les charges ayant été préalablement enregistrées dans les comptes par nature).

Ce compte enregistre aussi au crédit le montant des frais accessoires internes supportés par l'entité à l'occasion d'une acquisition d'immobilisation (transport, installation, montage et autres).

74. SUBVENTIONS D'EXPLOITATION

Ce compte est crédité du montant des subventions d'exploitation et d'équilibre obtenues par l'entité par le débit du compte de tiers ou de trésorerie intéressé.

75. AUTRES PRODUITS OPERATIONNELS

Les éléments par nature figurant dans ce compte 75 sont réputés être constitutifs du résultat des activités ordinaires de l'entité.

Le compte 75 enregistre au crédit de ses subdivisions :

— 751 les redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires,

— 752 les plus-values dégagées lors d'une cession d'actifs immobilisés non financiers (immobilisations corporelles ou incorporelles, titres de participations),

— 753 les rémunérations perçues par l'entité au titre de ses fonctions de direction (administrateur, gérant...) auprès d'autres entités du groupe,

— 754 la quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice,

— 755 la quote-part de résultat sur opérations faites en commun,

— 756 les rentrées sur créances amorties,

— 757 les produits exceptionnels sur opération de gestion (exemple : indemnités d'assurance reçues),

— 758 les autres produits de gestion courante (exemple : revenus des immeubles non affectés à des activités professionnelles, dédits, pénalités, libéralités perçues...).

Le compte 755 « quote-part de résultat sur opérations faites en commun » enregistre au niveau des comptes du gérant des opérations la quote-part des pertes à imputer aux coparticipants, et au niveau des coparticipants la quote-part des bénéfices leur revenant. (voir fonctionnement du compte 655).

76. PRODUITS FINANCIERS

Le compte 76 est subdivisé en fonction des besoins en information afin de faire apparaître la nature ou l'origine des charges :

- 761 « Produits des participations » ;
- 762 « Revenus des actifs financiers » ;
- 765 « Ecart d'évaluation sur instruments financiers, plus-values » ;
- 766 « Gains de change » ;
- 767 « Profits nets sur cessions d'actifs financiers » ;
- 768 « Autres produits financiers ».

Le compte « écart d'évaluation sur éléments financiers - plus-values » est crédité en contrepartie des comptes d'actifs ou passifs financiers concernés lors de l'évaluation de ces actifs ou passifs financiers à leur juste valeur, lorsque cette évaluation fait apparaître une plus-value qui, selon le présent règlement, doit être comptabilisé en résultat de la période.

Ce compte ne concerne donc pas les instruments financiers qui doivent être évalués à leur valeur amortie ou pour lesquels l'écart entre la juste valeur et la valeur comptable doit être imputé directement en capitaux propres.

77. ELEMENTS EXTRAORDINAIRES - PRODUITS

Le compte 77 « éléments extraordinaires - produits » n'est utilisé que dans des circonstances exceptionnelles pour l'enregistrement d'évènements extraordinaires non liés à l'activité de l'entité. L'existence de ce compte se justifie du fait que la nature et le montant de chaque élément extraordinaire doivent être indiqués séparément au niveau des états financiers.

78. REPRISES SUR PERTES DE VALEURS ET PROVISIONS

Ces comptes sont crédités par le débit des comptes de pertes de valeurs et de provisions concernés lorsque la provision ou la perte de valeur antérieurement constatée s'avère sans objet.

ANNEXE 2

TITRE IV

COMPTABILITE SIMPLIFIEE APPLICABLE AUX PETITES ENTITES

Les petites entités dont les caractéristiques sont définies par voie réglementaire ont la possibilité d'utiliser un système de comptabilité simplifiée, fondé sur leurs encaissements et leurs décaissements, et dénommé comptabilité de trésorerie.

Suivi des opérations en cours d'exercice

Tout au long de l'exercice, les entités soumises à une comptabilité simplifiée sont tenues à l'obligation d'enregistrer de façon systématique et fiable leurs recettes et leurs dépenses.

La fiabilité de ces enregistrements est liée :

— à l'existence d'un support régulièrement tenu : journal de trésorerie (journal unique, ou journal des dépenses et journal des recettes) ;

— à la conservation, en appui des enregistrements sur le ou les journaux de trésorerie, des pièces justificatives d'origine interne ou externe.

La trésorerie correspond à l'ensemble des avoirs de l'entité en caisse d'une part (billets, pièces...) et en banque ou établissement assimilé d'autre part.

Le mode d'enregistrement des opérations de recettes et dépenses au cours de l'exercice sur le ou les livres de trésorerie doivent permettre de distinguer ces opérations :

— selon le compte de trésorerie concerné (banque, caisse). Il est généralement ouvert un journal par compte de trésorerie (ou deux, dans le cas où l'organisation de l'entité nécessite l'ouverture d'un journal des recettes et d'un journal des dépenses).

— selon les natures d'opérations.

Les natures d'opérations qui doivent être distinguées sont fonction des activités de l'entité et des besoins en information de gestion de son responsable.

Cette distinction doit porter au minimum sur les opérations suivantes :

— retraits personnels de fonds ou versements complémentaires de capital effectués par l'exploitant ;

— achats de marchandises destinées à la revente en état ;

— autres charges (frais de personnel, impôts, frais administratifs et de gestion, achats de fournitures et autres consommables) ;

— recettes sur ventes et prestations de service ;

— autres recettes (subventions, dons...) ;

— virements de fonds dans le cas où il existerait au moins deux comptes de trésorerie (dépôts ou retraits d'espèces en banque par exemple) ;

— achats d'immobilisations ;

— emprunts et cessions.

Principes des corrections de fin d'exercice

En fin d'exercice, et uniquement si les montants concernés sont significatifs, le responsable de l'entité doit procéder à un inventaire extra-comptable de chacun des quatre éléments suivants :

- le montant des créances et des dettes d'exploitation, dans le cas où les ventes et les achats ne feraient pas l'objet d'un règlement au comptant,

- le montant des stocks (produits finis, matières premières, consommables...) et des travaux en cours,

- le montant des immobilisations acquises ou cédées au cours de l'exercice,

- le montant des emprunts souscrits ou remboursés au cours de l'exercice.

Les états récapitulatifs de ces inventaires doivent être conservés en tant que pièce justificative de la comptabilité de l'entité.

Un inventaire des créances et des dettes d'exploitations ou un inventaire des stocks n'est nécessaire que lorsque les variations entre le début et la fin de l'exercice de ces éléments représentent des montants significatifs.

Les entités possédant des immobilisations doivent tenir un registre des immobilisations indiquant pour chaque immobilisation la date d'acquisition, le montant de l'acquisition, la durée présumée d'utilisation et la date de cession. Chaque immobilisation doit faire l'objet d'un tableau d'amortissement (calcul basé sur un amortissement linéaire, par exercice, sans *prorata temporis*).

L'inventaire des stocks doit être effectué par nature, en quantités et en valeur, selon des modalités qui doivent pouvoir être justifiées.

Un tableau d'amortissement des emprunts doit également être établi. Ce tableau doit faire apparaître pour chaque exercice le montant du capital et le montant des intérêts remboursés.

En conséquence, l'entité procède, le cas échéant, aux calculs suivants à la clôture de chaque exercice :

- calcul de la variation des en-cours des créances et dettes d'exploitation entre le début et la fin de l'exercice ;

- calcul de la variation des stocks et travaux encours entre le début et la fin de l'exercice ;

- calcul de la dotation aux amortissements de l'exercice relatifs aux immobilisations existant à la clôture de l'exercice (immobilisations acquises au cours de l'exercice ou des exercices antérieurs) ;

- calcul des plus ou moins-values dégagées au titre des cessions d'immobilisations de l'exercice (prix de cession diminué de la valeur nette comptable en début d'exercice de l'immobilisation concernée) ;

- calcul de la variation des encours d'emprunts entre le début et la fin de l'exercice et détermination des frais financiers réglés au cours de l'exercice.

Etats financiers annuels

Contrôles de fin d'exercice

En fin d'exercice, il convient de vérifier :

- la concordance entre le solde final du compte caisse et le montant réellement disponible en caisse ;

- l'égalité entre le solde final du compte « banque » et le solde figurant sur le relevé bancaire à la date de clôture de l'exercice, corrigé éventuellement des opérations de rapprochement ;

- l'absence de suspens au niveau des opérations de virement de fonds.

Détermination du résultat

Le résultat de l'exercice est présenté dans les états financiers sous forme d'un tableau et est déterminé de la façon suivante :

- + Recettes sur activités (après déduction des apports de l'exploitant) ;

- Dépenses sur charges d'activité (hors prélèvement de l'exploitant) ;

- +/- variations des encours dettes et créances d'exploitation (si significatifs) ;

- +/- variations entre stock d'ouverture et stocks de clôture (si significatifs) ;

- +/- corrections relatives aux immobilisations (si significatives) ;

- +/- corrections relatives aux emprunts (si significatifs) ;

= RESULTAT DE L'EXERCICE

Présentation des états financiers

Les états financiers annuels qui doivent être établis par les entités soumises à une comptabilité de trésorerie sont constitués d'une situation de fin d'exercice, d'un compte de résultat de l'exercice, et d'un état de variation de l'avoir net relatif à l'exercice, (ces deux derniers états pouvant être présentés en un seul tableau).

Ces états financiers sont présentés sur un feuillet unique et comportent au minimum les rubriques suivantes :

SITUATION EN FIN D'EXERCICE

ACTIF	MONTANT	PASSIF	MONTANT
Caisse	Capital
Banque (en + ou en -)	Résultat de l'exercice (en + ou en -)
TOTAL ACTIF	_____	TOTAL PASSIF	_____

Une ou plusieurs des rubriques suivantes doivent, le cas échéant, figurer également sur la situation de fin d'exercice si elles correspondent à des montants significatifs :

SITUATION EN FIN D'EXERCICE

ACTIF	MONTANT	PASSIF	MONTANT
Immobilisations	Capital
Stocks	Résultat de l'exercice (en+ou en -)
Créances d'exploitation	Sous-total
Caisse	Emprunts
Banque (en + ou en -)	Dettes d'exploitation
TOTAL ACTIF	_____	TOTAL PASSIF	_____

COMPTE DE RESULTAT

RUBRIQUES	MONTANT
Recettes sur ventes ou prestations de services
Autres recettes sur activités
TOTAL DES RECETTES SUR PRODUITS	_____
Dépenses sur achats
Autres dépenses sur activités
TOTAL DEPENSES SUR CHARGES	_____
SOLDE : (RECETTES – DEPENSES) DE L'EXERCICE (A)	_____
Variation des créances d'exploitation N / N-1
Variation des dettes d'exploitation N / N-1
Variation des stocks N / N-1
Corrections relatives aux emprunts
Corrections relatives aux immobilisations
RESULTAT DE L'EXERCICE	_____

D'autres rubriques peuvent éventuellement figurer au compte de résultat : charges de personnel, impôts et taxes, charges calculées d'amortissement, charges financières.

VARIATION DE LA TRESORERIE AU COURS DE L'EXERCICE

RUBRIQUES	MONTANT
Trésorerie nette à l'ouverture de l'exercice
Trésorerie nette à la clôture de l'exercice
TRESORERIE : AUGMENTATION (+) ou DIMINUTION (-)	_____
Provenant de :	
– Apport net (+) ou retrait net (-) de l'exploitant
– Solde (recettes - dépenses) de l'exercice (A)
– Autres mouvements de trésorerie hors activités
TRESORERIE : AUGMENTATION (+) ou DIMINUTION (-)	_____

ANNEXE 3

GLOSSAIRE

Liste alphabétique des définitions

	Termes	Définitions
1	Actif	Ressource contrôlée par une entité du fait d'événements passés et dont elle attend des avantages économiques futurs.
2	Actifs biologiques	Animal ou plantes vivants (ou regroupement d'animaux ou de plantes vivants similaires).
3	Actif courant	C'est un actif : <ul style="list-style-type: none"> — que l'entité s'attend à pouvoir réaliser, vendre ou consommer dans le cadre de son cycle d'exploitation normal ou — qui est détenu essentiellement à des fins de transactions ou pour une durée courte et que l'entité s'attend à réaliser dans les douze mois suivant la date de clôture de son exercice ou — qui constitue de la trésorerie dont l'utilisation n'est pas soumise à restriction.
4	Actifs financiers	Les actifs financiers sont définis en quatre catégories, chaque catégorie faisant l'objet de méthode d'évaluation et/ou de méthode de comptabilisation différentes (évaluation à la juste valeur ou au coût amorti, imputation des écarts d'évaluation en capitaux propres ou en résultat) : <ul style="list-style-type: none"> — actifs (ou passifs) financiers détenus à des fins de transaction, — placements détenus jusqu'à leur échéance, — prêts et créances émis par l'entité, — actifs financiers disponibles à la vente
5	Actif non courant	C'est un actif : <ul style="list-style-type: none"> — qui est destiné à être utilisé de manière continue pour les besoins des activités de l'entité, tels les immobilisations corporelles ou incorporelles ou — qui est détenu à des fins de placement à long terme ou que l'entité n'a pas l'intention de réaliser dans les douze mois suivant la date de clôture de son exercice.
6	Activité ordinaire	Toute activité engagée par une entité dans le cadre de ses affaires ainsi que les activités liées à titre accessoire ou dans le prolongement ou résultant de ces activités.
7	Amortissement	Répartition systématique du montant amortissable d'un actif sur sa durée d'utilité estimée, selon un plan d'amortissement et en tenant compte de la valeur résiduelle probable de l'actif à l'issue de cette durée.
8	Annexe des états financiers	Un des documents composant les états financiers. Il comporte des informations, des explications ou des commentaires d'importance significative et utiles aux utilisateurs des états financiers sur leur base d'établissement, les méthodes comptables spécifiques utilisées et sur les autres documents constituant les états financiers. Sa présentation est organisée de façon systématique.
9	Avantage économique futur	Potentiel à contribuer, directement ou indirectement, à des flux de trésorerie et d'équivalents de trésorerie au bénéfice de l'entité.
10	Bilan	Etat récapitulatif des actifs, des passifs (externes = dettes) et des capitaux propres de l'entité à la date de clôture des comptes.
11	Capital	Apports (externes) des participants aux capitaux propres de l'entité. Ils sont réalisés en numéraires ou en nature.

ANNEXE 3 (suite)

	Termes	Définitions
12	Capitaux propres	Intérêt résiduel des participants aux capitaux propres de l'entité dans ses actifs après déduction de ses passifs (externes).
13	Charges	Diminutions d'avantages économiques au cours de l'exercice sous forme de consommations, de sorties ou diminutions d'actifs ou de survenance de passifs. Elles ont pour effet de diminuer les capitaux propres autrement que par des distributions aux participants aux capitaux propres.
14	Comparabilité	Qualité de l'information lorsqu'elle est établie et présentée dans le respect de la permanence des méthodes et permet à son utilisateur de faire des comparaisons significatives dans le temps et entre entités.
15	Comptabilisation	Processus qui consiste à incorporer au bilan ou au compte de résultat un élément satisfaisant aux définitions et aux critères de comptabilisation. Les critères de comptabilisation à satisfaire conjointement sont les suivants : — il est probable que tout avantage économique futur lié à cet élément ira à l'entité ou en proviendra, et — l'élément a un coût ou une valeur qui peut être évalué de façon fiable.
16	Comptabilité d'exercice	Les effets des transactions et autres événements sont constatés à la date de survenance de ces transactions ou événements.
17	Compte de résultat	Etat récapitulatif des charges et des produits réalisés par l'entité au cours de la période considérée. Par différence, il fait apparaître le résultat net de la période.
18	Continuité d'exploitation	Situation normale de l'entité selon laquelle elle est présumée n'avoir ni l'intention, ni la nécessité de mettre fin à ses activités ou de les réduire de façon importante dans un avenir prévisible.
19	Contrôle d'un actif	Pouvoir d'obtenir les avantages économiques futurs procurés par cet actif.
20	Convention de l'entité	L'entité comptable est considérée comme autonome et distincte de la ou des personnes des participants à ses capitaux propres. Ses états financiers prennent en compte uniquement l'effet de ses propres transactions et des seuls événements qui la concernent.
21	Coût	Montant de trésorerie payé ou juste valeur de toute autre contrepartie donnée pour acquérir un élément, à la date de son acquisition/production.
22	Coût actuel	Montant de trésorerie qu'il faudrait payer si le même actif ou un actif équivalent était acquis actuellement. Montant non actualisé de trésorerie qui serait nécessaire pour régler une obligation actuellement.
23	Coût d'acquisition	Prix d'achat résultant de l'accord des parties à la date de la transaction, majoré des droits de douane et autres taxes fiscales non récupérables par l'entité auprès de l'administration fiscale ainsi que des frais accessoires directement attribuables pour obtenir le contrôle de l'élément et sa mise en état d'utilisation. Les réductions commerciales et autres éléments similaires sont déduits pour obtenir le coût d'acquisition.
24	Coût amorti	Le coût amorti d'un actif ou d'un passif financier est le montant auquel l'actif ou le passif financier a été évalué lors de sa comptabilisation initiale : 22.diminué des remboursements en principal, 23.majoré ou diminué de l'amortissement cumulé de toute différence entre ce montant initial et le montant à l'échéance, 24.et diminué éventuellement de toute réduction pour dépréciation (perte de valeur) ou non recouvrabilité.

ANNEXE 3 (suite)

	Termes	Définitions
25	Coût de production	Coût d'acquisition des consommations de matières et de services utilisées pour la production de l'élément, majoré des autres coûts engagés par l'entité au cours des opérations de production pour amener cet élément dans l'état et à l'endroit où il se trouve, c'est-à-dire les charges directes de production ainsi que les charges indirectes raisonnablement rattachables à sa production.
26	Coût (frais) du point de vente	Les coûts (ou frais) du point de vente comprennent les commissions aux intermédiaires et aux négociants, les montants prélevés par les agences réglementaires, les foires et les marchés ainsi que les droits et taxes de transfert. Les coûts du point de vente excluent les coûts de transport et les autres frais nécessaires à la mise des actifs sur le marché.
27	Coût historique	Montant de trésorerie payé ou juste valeur de la contrepartie donnée pour acquérir un actif, à la date de son acquisition ou de sa production. Montant des produits reçus en échange de l'obligation ou montant de trésorerie que l'on s'attend à verser pour éteindre le passif dans le cours normal de l'activité.
28	Cycle d'exploitation	Période s'écoulant entre l'acquisition des matières premières, ou des marchandises, entrant dans le processus d'exploitation et leur réalisation sous forme de trésorerie.
29	Développement	Application des résultats de la recherche ou d'autres connaissances à un plan ou un modèle en vue de la production de matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux ou substantiellement améliorés, avant le commencement de leur production commerciale ou de leur utilisation.
30	Différences temporelles	Différences entre la valeur comptable d'un actif ou d'un passif au bilan et sa base fiscale. Les différences temporelles peuvent être : — des différences temporelles imposables, ou — des différences temporelles déductibles. Elles généreront des montants respectivement imposables et déductibles dans la détermination du bénéfice imposable (ou de la perte fiscale) d'exercices futurs lorsque la valeur comptable de l'actif ou du passif sera recouvrée ou réglée.
31	Durée d'utilité	La durée d'utilité est : — soit la période pendant laquelle l'entité s'attend à utiliser un actif amortissable — soit le nombre d'unités de production ou d'unités similaires que l'entité s'attend à obtenir de l'actif considéré.
32	Durée de vie économique	La durée de vie économique est : — soit la période attendue d'utilisation économique d'un actif par un ou plusieurs utilisateurs — soit le nombre d'unités de production ou d'unités similaires attendues de l'utilisation d'un actif par un ou plusieurs utilisateurs.
33	Ecart d'acquisition (ou goodwill)	Tout excédent du coût d'acquisition sur la part d'intérêts de l'acquéreur dans la juste valeur des actifs et passifs identifiables acquis, à la date de l'opération d'échange.
34	Ecart de change	Ecart provenant de la conversion d'un même nombre d'unités d'une monnaie étrangère dans la monnaie de présentation des états financiers, à des cours de change différents.
35	Eléments extraordinaires	Produits ou charges résultant de circonstances exceptionnelles et correspondant à des cas de force majeure comme par exemple une expropriation ou une catastrophe naturelle imprévisible. La nature et le montant de chaque élément extraordinaire sont indiqués séparément dans les états financiers.

ANNEXE 3 (suite)

	Termes	Définitions
36	Erreurs fondamentales	Erreurs découvertes pendant l'exercice en cours et qui sont d'une telle importance que les états financiers d'un ou plusieurs exercices antérieurs ne peuvent plus être considérés comme donnant une image fidèle de l'entité à la date de leur publication.
37	Etats financiers	Ensemble complet et indissociable des documents comptables et financiers permettant de donner une image fidèle de la situation financière, de la performance et de la variation de la situation de l'entité à la date de clôture des comptes. Ils comprennent : <ul style="list-style-type: none"> — un bilan, — un compte de résultat, — un tableau des variations des capitaux propres, — un tableau des flux de trésorerie, — une annexe.
38	Evaluation	Processus consistant à déterminer les montants monétaires auxquels les éléments des états financiers sont comptabilisés et inscrits au bilan et au compte de résultat. Elle intervient lors de la comptabilisation initiale et, postérieurement à cette comptabilisation, au moins à chaque établissement des états financiers.
39	Evénements survenant après la date de clôture	Evénements, tant favorables que défavorables, qui se produisent entre la date de clôture et la date à laquelle la publication des états financiers est autorisée. On distingue deux types d'événements : <ul style="list-style-type: none"> — ceux qui contribuent à confirmer des circonstances qui existaient à la date de clôture, et — ceux qui indiquent des circonstances apparues postérieurement à la date de clôture.
40	Fait générateur d'obligation	Evénement qui crée une obligation juridique ou implicite qui ne laisse pas à l'entité d'autre solution réaliste que d'éteindre cette obligation.
41	Fiabilité	Qualité de l'information lorsqu'elle est exempte d'erreur et de préjugé significatifs et que les utilisateurs peuvent lui faire confiance pour présenter une image fidèle de ce qu'elle est censée présenter ou de ce qu'on pourrait s'attendre raisonnablement à la voir représenter.
42	Fonds commercial	Eléments incorporels du fonds de commerce (y compris le droit au bail) qui ne font pas l'objet d'une évaluation et d'une comptabilisation séparées au bilan et qui concourent au maintien ou au développement du potentiel d'activité de l'entité.
43	Fusion	Une fusion est en général une opération entre deux sociétés, dans laquelle : <ul style="list-style-type: none"> — les actifs et les passifs d'une société sont transférés à l'autre société et la première société est dissoute, ou — les actifs et les passifs des deux sociétés sont transférés à une nouvelle société et les deux sociétés initiales sont dissoutes.
44	Image fidèle	Objectif auquel satisfont, par leur nature et leurs qualités et dans le respect des règles comptables, les états financiers de l'entité qui sont en mesure de donner des informations pertinentes sur la situation financière et la performance et la variation de la situation financière de l'entité.

ANNEXE 3 (suite)

	Termes	Définitions
45	Immobilisation corporelle	Actif corporel : — détenu par une entité pour la production, la fourniture de biens ou de services, la location ou l'utilisation à des fins administratives, et — qu'elle s'attend à utiliser sur plus d'un exercice.
46	Immobilisation financière	Actif : — une créance dont le règlement doit intervenir dans un délai supérieur à un an, ou — un titre ou une valeur assimilée que l'entité a décidé de conserver sur plus d'un exercice.
47	Immobilisation incorporelle	Actif non monétaire, identifiable et sans substance physique, détenu par une entité pour la production, la fourniture de biens ou de services, la location ou l'utilisation à des fins administratives.
48	Importance relative	Une information est significative si le fait de ne pas l'indiquer peut avoir une incidence sur les décisions économiques prises par les utilisateurs sur la base des états financiers.
49	Impôt différé	Montant d'impôt sur les bénéfices payables (impôt différé passif) ou recouvrables (impôt différé actif) au cours d'exercices futurs et provenant : — du décalage temporaire entre la constatation comptable d'un produit ou d'une charge et sa prise en compte dans le résultat fiscal d'un exercice ultérieur dans un avenir prévisible, — des déficits fiscaux ou des crédits d'impôt reportables dans la mesure où leur imputation sur des bénéfices fiscaux ou des impôts futurs est probable dans un avenir prévisible. A la clôture de l'exercice, un actif ou un passif d'impôt différé est comptabilisé pour toutes les différences temporelles dans la mesure où ces différences donneront probablement lieu ultérieurement à une charge ou à un produit d'impôts dans un avenir prévisible.
50	Indépendance des exercices	Le résultat de chaque exercice est indépendant de celui qui le précède et de celui qui le suit. Pour sa détermination, il convient donc de lui imputer les transactions et les événements qui lui sont propres, et ceux-là seulement.
51	Instrument financier	Tout contrat qui donne lieu à la fois à un actif financier d'une entité et à un passif financier ou à un instrument de capitaux propres d'une autre entité.
52	Instruments financiers dérivés (ou instruments de trésorerie)	Instruments financiers tels que les options, les contrats à terme (de gré à gré ou normalisé) et les swaps de taux d'intérêt et de devises qui engendrent des droits et des obligations qui ont pour effet de transférer entre les parties à l'instrument un ou plusieurs des risques inhérents à un instrument financier primaire sous-jacent. Les instruments dérivés ne donnent pas lieu à un transfert de l'instrument financier primaire sous-jacent au moment de la prise d'effet du contrat, et il n'y a pas nécessairement transfert à l'échéance du contrat.
53	Instruments financiers primaires	Instruments tels que les créances, les dettes et les titres de capitaux propres qui ne sont pas des instruments financiers dérivés.
54	Intelligibilité	Qualité d'une information lorsqu'elle est facilement compréhensible par tout utilisateur ayant une connaissance raisonnable des affaires et des activités économiques et de la comptabilité et ayant la volonté d'étudier l'information d'une façon raisonnablement diligente.

ANNEXE 3 (suite)

	Termes	Définitions
55	Inventaire	Ensemble des opérations consistant à relever, en nature, en quantité et en valeur, tous les actifs et passifs de l'entité à la date d'inventaire, sur la base de contrôles physiques et de recensements de pièces justificatives et au moins une fois tous les douze mois (généralement à la clôture de l'exercice).
56	Juste valeur	Montant pour lequel un actif pourrait être échangé ou un passif éteint entre parties bien informées, consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normale.
57	Location (contrat de)	Accord par lequel le bailleur cède au preneur, pour une période déterminée, le droit d'utilisation d'un actif en échange d'un paiement ou d'une série de paiements.
58	Location-financement	Contrat de location ayant pour effet de transférer au preneur la quasi-totalité des risques et avantages inhérents à la propriété d'un actif. Le transfert de propriété peut intervenir ou non en fin de contrat.
59	Location simple	Tout contrat de location autre qu'un contrat de location-financement.
60	Marché actif	Marché pour lequel sont réunies les conditions ci-après : <ul style="list-style-type: none"> — les éléments négociés sur ce marché sont homogènes, — on peut normalement trouver à tout moment des acheteurs et des vendeurs consentants, et — les prix sont mis à la disposition du public.
61	Méthodes comptables	Conventions comptables de base, caractéristiques qualitatives, principes comptables fondamentaux ainsi que règles, pratiques et procédures spécifiques appliquées par une entité pour établir et présenter ses états financiers.
62	Monnaie de présentation	Monnaie utilisée pour présenter les états financiers.
63	Neutralité	L'information comptable doit être neutre ; elle ne doit pas faire l'objet de parti pris ou aboutir à des données tendancieuses et des résultats prédéterminés.
64	Non-compensation	La compensation entre éléments d'actif et éléments de passif au bilan, ou entre éléments de charges et éléments de produit dans le compte de résultat, n'est pas autorisée, sauf dans les cas où elle est imposée ou autorisée par le présent système comptable financier.
65	Obligation	Devoir ou responsabilité pour l'entité d'agir ou de faire quelque chose d'une certaine façon. Les obligations peuvent être juridiquement exécutoires en conséquence d'un contrat irrévocable ou d'une disposition statutaire. C'est normalement le cas, par exemple, pour les montants payables au titre des biens et services reçus. Des obligations naissent également de la pratique commerciale normale, des usages et du désir de conserver de bonnes relations d'affaires ou d'agir de façon équitable.
66	Passif	Obligation actuelle de l'entité résultant d'événements passés et dont l'extinction devrait se traduire pour l'entité par une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques.
67	Passif courant	C'est un passif : <ul style="list-style-type: none"> — que l'entité s'attend à éteindre dans le cadre de son cycle d'exploitation normal, ou — dont le règlement doit intervenir dans les douze mois suivant la date de clôture de son exercice.

ANNEXE 3 (suite)

	Termes	Définitions
68	Passif non courant	Le passif non courant comprend tous les éléments de passif qui ne constituent pas des passifs courants.
69	Performance	Elle est présentée dans le compte de résultat de l'entité par la relation entre les produits et les charges.
70	Permanence des méthodes	D'un arrêté des comptes à l'autre, les méthodes comptables sont appliquées de manière identique à l'évaluation des éléments et à la présentation des informations pour assurer la cohérence et la comparabilité de ces informations au cours des périodes successives. Toute exception à ce principe ne peut être justifiée que par la recherche d'une meilleure information ou par un changement de la réglementation.
71	Perte de valeur	Montant de l'excédent de la valeur comptable d'un actif sur sa valeur recouvrable.
72	Pertinence	Qualité de l'information lorsqu'elle peut influencer les décisions économiques des utilisateurs en les aidant à évaluer des événements passés, présents ou futurs ou en confirmant ou corrigeant leurs évaluations passées.
73	Prééminence de la substance sur la forme	Les transactions et autres événements sont comptabilisés et présentés dans les états financiers conformément à leur substance et à leur réalité économique et non pas seulement selon leur forme juridique.
74	Prix de vente net	Montant qui peut être obtenu de la vente d'un actif lors d'une transaction dans des conditions de concurrence normale entre des parties bien informées et consentantes, diminué des coûts de sortie.
75	Produits	Accroissements d'avantages économiques au cours de l'exercice sous forme d'entrées ou d'accroissements d'actifs ou de diminutions de passifs. Ils ont pour effet d'augmenter les capitaux propres autrement que par des augmentations provenant des apports des participants aux capitaux propres.
76	Produit agricole	Produit récolté des actifs biologiques de l'entité.
77	Prudence	Prise en compte d'un degré raisonnable de précaution dans l'exercice des jugements nécessaires pour préparer les estimations dans des conditions d'incertitude, de sorte que les actifs ou les produits ne soient pas surévalués et que les passifs ou les charges ne soient pas sous-évalués.
78	Provision pour charges	Passif dont l'échéance ou le montant sont incertains.
79	Rattachement des charges aux produits	Processus selon lequel les charges sont comptabilisées au compte de résultat sur la base d'une association directe entre les coûts encourus et l'obtention d'éléments spécifiques de produits. Il implique la comptabilisation simultanée ou combinée de produits et de charges qui résultent directement et conjointement des mêmes transactions ou autres événements ; par exemple, les diverses composantes des charges qui constituent le coût de revient des produits vendus sont comptabilisées en même temps que le produit résultant de la vente des biens. Cependant, l'application du concept de rattachement n'autorise pas à comptabiliser au bilan des éléments qui ne satisfont pas à la définition d'actifs ou de passifs.
80	Recherche	Investigation originale et programmée entreprise en vue d'acquérir une compréhension et des connaissances scientifiques ou techniques nouvelles.
81	Réserves	Parts de résultats nets conservées par l'entité.

ANNEXE 3 (suite)

	Termes	Définitions
82	Résultat net de l'exercice	Il est égal à la différence entre le total des produits et le total des charges de cet exercice. Il correspond à un bénéfice (ou profit) en cas d'excédent des produits sur les charges et à une perte dans le cas contraire.
83	Situation financière	Elle est présentée par le bilan dans la relation des actifs avec les passifs (externes) et les capitaux propres.
84	Solvabilité	Disponibilités de trésorerie à plus long terme pour satisfaire aux engagements financiers lorsqu'ils arriveront à échéance.
85	Stocks	<p>Actifs :</p> <ul style="list-style-type: none"> — détenus pour être vendus dans le cours normal de l'activité, ou — en cours de production pour une telle vente — sous forme de matières premières ou de fournitures devant être consommées dans le processus de production ou de prestations de services. <p>Les stocks englobent les biens acquis et détenus pour la revente, y compris par exemple les marchandises achetées par un détaillant et détenues pour la revente, ou les terrains ou autres biens immobiliers détenus pour la revente.</p> <p>Ils englobent également les produits finis ou les travaux en cours produits par l'entité et comprennent les matières premières et fournitures en attente d'utilisation dans le processus de production.</p> <p>Dans le cas d'un prestataire de services, les stocks incluent le coût du service pour lequel l'entité n'a pas encore comptabilisé les produits correspondants.</p> <p>Nota :</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Les emballages sont classés sous l'une ou l'autre des catégories selon leur degré d'élaboration et leur origine. 2. Les biens pour lesquels une décision d'immobilisation a été prise ne figurent pas dans les stocks mais dans les immobilisations.
86	Subventions publiques	Aides publiques prenant la forme de transferts de ressources à une entité pour compenser des coûts supportés ou à supporter par le bénéficiaire en échange du fait qu'il s'est conformé ou se conformera à certaines conditions liées à ses activités.
87	Titres immobilisés	Titres autres que les titres de participation, que l'entité a l'intention de conserver durablement ou qu'elle n'a pas la possibilité de revendre à bref délai.
88	Titres de participation	Titres dont la possession durable est estimée utile à l'activité de l'entité, notamment parce qu'elle lui permet d'exercer une influence sur l'entité dont les titres sont détenus ou d'en avoir le contrôle.
89	Titres de placement	Titres acquis pour être recédés à brève échéance avec l'espoir d'un gain en rendement ou en capital.
90	Trésorerie	Fonds en caisse et dépôts à vue.
91	Transparence	La transparence correspond à la création d'un environnement dans lequel l'information sur les conditions, les décisions et les actions est rendue accessible, visible et compréhensible pour tous les acteurs du marché. La fourniture d'une information transparente et utile sur les acteurs du marché financier et leurs opérations est essentielle à l'existence d'un marché financier discipliné et dynamique.
92	Valeur actualisée	Estimation actuelle de la valeur actualisée des flux futurs de trésorerie dans le cours normal de l'activité.

ANNEXE 3 (suite)

	Termes	Définitions
93	Valeur comptable	Montant pour lequel un actif est comptabilisé au bilan après déduction du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur relatifs à cet actif.
94	Valeur d'apport	Valeur qui sert de base au calcul de la rémunération des apporteurs
95	Valeur d'utilité	Valeur actualisée des flux de trésorerie futurs estimés attendus de l'utilisation continue d'un actif et de sa sortie à la fin de sa durée d'utilité.
96	Valeur de marché	Montant qui peut être obtenu pour la vente d'un titre de placement sur un marché actif ou montant à payer pour son acquisition.
97	Valeur de réalisation	Montant de trésorerie qui pourrait être obtenu actuellement en vendant l'actif lors d'une sortie volontaire.
98	Valeur recouvrable	Valeur la plus élevée entre le prix de vente net d'un actif et sa valeur d'utilité.
99	Valeur résiduelle	Montant net qu'une entité s'attend à obtenir pour un actif à la fin de sa durée d'utilité après déduction des coûts de sortie attendus.

Arrêté du 23 Rajab 1429 correspondant au 26 juillet 2008 fixant les seuils de chiffre d'affaires, d'effectif et l'activité applicables aux petites entités pour la tenue d'une comptabilité financière simplifiée.

Le ministre des finances,

Vu la loi n° 07-11 du 15 Dhou El Kaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007 portant système comptable financier ;

Vu le décret présidentiel n° 07-173 du 18 Joumada El Oula 1428 correspondant au 4 juin 2007, modifié, portant nomination des membres du Gouvernement ;

Vu le décret exécutif n° 95-54 du 15 Ramadhan 1415 correspondant au 15 février 1995 fixant les attributions du ministre des finances ;

Vu le décret exécutif n° 08-156 du 20 Joumada El Oula 1429 correspondant au 26 mai 2008 portant application des dispositions de la loi n° 07-11 du 15 Dhou El Kaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007 portant système comptable financier ;

Vu l'arrêté du 23 Rajab 1429 correspondant au 26 juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes ;

Arrête :

Article. 1er. — En application des dispositions de l'article 43 du décret exécutif n° 08-156 du 20 Joumada El Oula 1429 correspondant au 26 mai 2008, susvisé, le présent arrêté a pour objet de fixer les seuils de chiffre d'affaires, d'effectif et l'activité applicables aux petites entités pour la tenue d'une comptabilité financière simplifiée.

Art. 2. — Peuvent tenir une comptabilité financière simplifiée, les petites entités dont le chiffre d'affaires, d'effectif et l'activité ne dépassent pas l'un des seuils suivants, durant deux exercices successifs :

1 - Activité commerciale :

- chiffre d'affaires : 10 millions de dinars ;
- effectif : 9 salariés à temps plein.

2 - Activité de production et artisanale :

- chiffre d'affaires : 6 millions de dinars ;
- effectif : 9 salariés à temps plein.

3 - Activité de prestation de service et autres :

- chiffre d'affaires : 3 millions de dinars ;
- effectif : 9 salariés à temps plein.

Le chiffre d'affaires englobe l'ensemble des activités principales et/ou accessoires.

Art. 3. — Le présent arrêté sera publié au *Journal officiel* de la République algérienne démocratique et populaire.

Fait à Alger, le 23 Rajab 1429 correspondant au 26 juillet 2008.

Karim DJOUDI.