

REPOBLIKAN'I MADAGASIKARA
Tanindrazana - Fahafahana – Fandrosoana

MINISTERE DES FINANCES ET DU BUDGET

SECRETARIAT GENERAL

Conseil Supérieur de la Comptabilité (CSC)

Ordre des Experts Comptables et Financiers de Madagascar (OECFM)

**PLAN COMPTABLE GENERAL 2005
COHERENT AVEC LES NORMES COMPTABLES
INTERNATIONALES IAS/IFRS**

GUIDE SECTORIEL
" ENVIRONNEMENT "

arrêté n°.....

AVERTISSEMENT

Le présent Guide Sectoriel " Environnement " a été déclaré conforme au PCG 2005 par l'Assemblée Générale du CSC dans sa réunion du et est applicable aux états financiers des exercices ouverts à compter du Son contenu traite de questions purement comptables et n'aborde pas d'autres domaines tels que l'organisation, le droit des sociétés, la fiscalité...

Bien que structuré de façon totalement identique au Plan Comptable 2005 afin, d'une part, d'en faciliter l'usage pratique, et d'autre part, de constituer un document complet en soi, il reste une simple adaptation du Plan Comptable Général 2005 et ne saurait être considéré comme un Plan Comptable Sectoriel.

Il est entendu que le présent guide constitue une annexe au PCG 2005 et que tout traitement comptable relatif à des opérations qui ne présentent pas de spécificités particulières devra être effectué selon les dispositions du PCG 2005 (règles de droit commun).

Les demandes d'interprétation, d'éclaircissement ou les commentaires sur certaines dispositions du présent Guide ou du PCG 2005 peuvent être adressés au Conseil Supérieur de la Comptabilité (CSC). Les interprétations, éclaircissement ou avis émanant du CSC concernent uniquement les cas considérés comme étant d'intérêt général.

Le présent guide a été achevé en Les informations qui s'y trouvent doivent être tenues à jour et complétées au fur et à mesure de leur évolution ; ces informations concernent surtout l'environnement juridique et institutionnel ainsi que les régimes particuliers existant dans le secteur, notamment l'autorisation de la tenue de la comptabilité en devises autre que la monnaie nationale mais selon les dispositions du Plan Comptable en vigueur.

INTRODUCTION GENERALE

Le réchauffement de la planète, provoqué par les émissions de gaz à effet de serre, est unanimement dénoncé comme étant à l'origine des bouleversements climatiques observés dans le monde, mettant en péril l'environnement dans lequel vit l'humanité. Préserver l'environnement, c'est l'objectif du développement durable, « *un développement qui répond aux besoins du présent sans compromettre la capacité des générations futures à répondre aux leurs* ». C'est affirmer le droit de chaque être humain à utiliser les ressources de la terre et le devoir d'en assurer la pérennité pour les générations à venir.

La protection de l'environnement s'exprime de plusieurs manières : conservation de la diversité biologique, la biodiversité, en somme le respect des délicats équilibres entre toute vie sur terre ; respect des ressources naturelles et des écosystèmes ; préservation des grands équilibres écologiques. Pour sauvegarder l'environnement, la solution unanimement préconisée dans les conférences internationales est de parvenir à une véritable mutation des modes de production et de consommation, autant dans les pays développés que dans les pays pauvres.

Le présent guide comptable sectoriel, qui traite du thème « comptabilité et environnement », cherche à circonscrire les opérations spécifiques menées par des entités génératrices d'activités qui ont un impact négatif ou positif sur l'environnement, et à décrire le processus de leur traitement comptable depuis le fait générateur jusqu'à leur présentation dans les états financiers.

Comptabilité et environnement est différent de la comptabilité environnementale ou comptabilité verte, définie, depuis le Sommet de la Terre à Rio en 1993, comme « *un système qui permet de répertorier, d'organiser et de fournir des données et des informations sur l'environnement, en unités physiques et monétaires* ». Les états de synthèse de la comptabilité financière traditionnelle (bilan et compte de résultat) enregistrent les conséquences financières des actions environnementales. Les rapports environnementaux décrivent les actions environnementales au moyen d'indicateurs autres que financiers, les indicateurs d'écologie.

Le guide comptable « Environnement », dans le prolongement du PCG 2005, cherche ainsi à déterminer comment les entités, quel que soit leur statut et leur type d'activité, devraient refléter dans leurs états financiers (bilan compte de résultat, annexe) les impacts environnementaux de leurs activités.

Toutes les entités se trouvent concernées, car l'incidence financière des aspects environnementaux n'est pas différente d'une entité à une autre.

NOTE DE PRESENTATION

1. POURQUOI UN GUIDE SECTORIEL

Le Plan Comptable Général (PCG) 2005 cohérent avec les normes comptables internationales IAS/IFRS, objet du Décret n° 2004-272 du 18 février 2004, entre en vigueur sur tout le territoire national à partir du 1^{er} janvier 2005. Son champ d'application couvre, en substance, toute personne physique ou morale astreinte à la tenue d'une comptabilité destinée à l'information externe comme à son propre usage interne. D'un point de vue pratique et hormis les cas des entités soumises aux règles de la comptabilité publique, de la banque centrale, des assurances ainsi que des banques et autres institutions financières où des " Plans comptables sectoriels " sont prévus, il s'est avéré indispensable d'élaborer des guides sectoriels pour répondre aux besoins du traitement comptable des opérations spécifiques aux activités de certains secteurs de l'économie. L'élaboration de tels guides est prévue par le Décret 2004-272 du 18 février 2004 portant approbation du PCG 2005 qui dispose en son article 3 que " Les entreprises présentant des particularités d'activités, de structures et d'opérations, peuvent apporter les adaptations nécessaires par le moyen de guides comptables sectoriels pourvu que ces adaptations ne dérogent pas aux principes définis dans le nouveau Plan Comptable Général " et précise à l'article 4 que " Les guides comptables sectoriels, lorsqu'il en existe, doivent tenir compte des dispositions du présent décret et être soumis pour avis de conformité avec le Plan comptable général au Conseil Supérieur de la Comptabilité ". Il s'agira, à cet effet, de concevoir un document complémentaire harmonisé avec le PCG 2005 qui, d'une part, consignera les éléments particuliers à considérer et, d'autre part, devra servir d'outil de travail permanent des entités chargées de la comptabilisation des opérations du secteur concerné.

2. CHAMP D'APPLICATION DU PRESENT GUIDE

Le guide environnement, dans le prolongement du PCG 2005, cherche à circonscrire comment les entités, quelque soit leur statut ou leur secteur d'activité, devraient tenir compte dans leurs états financiers (bilan, compte de résultat, annexes) des impacts environnementaux de leurs activités.

Cependant, les entités dont l'activité essentielle provient de la protection de l'environnement constituent une catégorie particulière qui mérite une information complémentaire. Il en est ainsi :

- des mandataires d'espace environnemental ;
- des communautés de base (assimilables à des Micro et Petites Entités) ayant reçu un mandat de gestion des ressources naturelles et renouvelables ;
- des opérations de reboisement.

Les dispositions présentées dans le guide « Environnement » ne sont pas contraires au contenu du PCG 2005 mais apportent un éclairage complémentaire pour une meilleure prise en considération par les entités des aspects environnementaux dans leurs comptes individuels et consolidés.

3. TERMINOLOGIE

Pour plus de précision sur les activités concernées, les définitions suivantes s'avèrent indispensables :

31. ENVIRONNEMENT

Aux termes des dispositions de l'article 3 de la loi 99-021 du 19 août 1999 sur la politique de gestion et de contrôle des pollutions industrielles, l'environnement est l'ensemble des milieux naturels ou façonnés par l'homme, y compris les milieux humains et les facteurs sociaux et culturels qui les déterminent ainsi que les éléments biotiques et abiotiques de la nature.

32. MANDATAIRES D'ESPACE ENVIRONNEMENTAL

Il s'agit de groupement ou personne physique mandaté par le gouvernement pour gérer un espace environnemental déterminé.

33. ESPACE ENVIRONNEMENTAL

L'espace environnemental est constitué d'aires protégées, de territoires soumis à la Gestion Locale Sécurisée (Gélose) et à la **Gestion Contractualisée des Forêts (GCF)**, de station forestière, de périmètre de restauration et de périmètre de reboisement.

34. AIRE PROTEGEE

Une Aire Protégée est un territoire délimité terrestre, côtier ou marin en eaux larges saumâtres, continentales, ou aquatiques, dont les composantes présentent une valeur particulière, notamment biologique, naturelle, esthétique, morphologique, historique, archéologique, culturelle ou cultuelle, et qui de ce fait, dans l'intérêt général, nécessite une préservation contre tout effet de dégradation naturelle et contre toute intervention artificielle susceptible d'en altérer l'aspect, la composition et l'évolution.

35. GESTION LOCALE SECURISEE (GELOSE)

C'est le transfert de la gestion des ressources naturelles renouvelables au profit des communautés rurales de base dans les limites de leur terroir et ce par le biais d'un contrat de gestion.

Le transfert de gestion ne peut concerner que les ressources naturelles renouvelables relevant du domaine de l'Etat ou des collectivités territoriales à savoir : les forêts, la faune et la flore sauvages aquatiques et terrestres, l'eau et les territoires de parcours.

36. GESTION CONTRACTUALISEE DES FORETS (GCF)

C'est un mode de transfert de gestion des forêts aux communautés de base en vue d'une gestion locale durable et sécurisée des ressources forestières.

La GCF peut s'appliquer :

- aux forêts domaniales ;
- aux forêts classées ;
- aux stations forestières.

D'une manière générale, une communauté de base est constituée par tout groupement volontaire d'individus unis par les mêmes intérêts et obéissant à des règles de vie commune. Elle regroupe selon le cas, les habitants d'un hameau, d'un village ou d'un groupe de villages.

37. STATION FORESTIERE

C'est une étendue de terrain de superficie variable (quelques m² à plusieurs Ha) homogène dans ses conditions physiques et biologiques : climat, topographie, composition floristique, sol, dynamique et structure de la végétation spontanée.

38. PERIMETRE DE RESTAURATION

Les terrains sur lesquels s'exerce ou risque de s'exercer une érosion grave sont constitués en périmètre de restauration en vue d'assurer la protection, la reconstitution et éventuellement le reboisement.

39. PERIMETRE DE REBOISEMENT

Ce sont des zones ou terrains délimités par l'Administration forestière et l'Administration domaniale destinés au reboisement.

3 10. COMMUNAUTES DE BASE

Suivant les dispositions de l'article 2 du décret 2000-027 du 13 janvier 2000 relatif aux communautés de base chargées de la gestion locale des ressources naturelles renouvelables : « La communauté de base est un groupement volontaire d'individus unis par les mêmes intérêts et obéissant à des règles de vie commune. Elle regroupe selon le cas les habitants d'un hameau, d'un village ou d'un groupe de village. Elle est dotée de la personnalité morale ».

3 11. OPERATIONS DE REBOISEMENT

Selon les dispositions de la Loi n°97-017 du 08 août 1997 portant révision de la législation forestière, les opérations de reboisement sont celles qui s'inscrivent dans le plan directeur forestier national initié par l'Etat. Elles sont menées par ses démembrements au niveau national, régional, communal, et le secteur privé, dans des buts socio-économico-environnemental.

Cette même loi définit les forêts comme toutes surfaces répondant aux qualifications ci-après :

- les surfaces couvertes d'arbres ou de végétation ligneuse, autres que plantées à des fins exclusives de production fruitière, de production de fourrage et d'ornementation ;
- les surfaces occupées par les arbres et les buissons situés sur les berges des cours d'eau et lacs et sur des terrains érodés ;
- les terrains dont les fruits exclusifs ou principaux sont des produits forestiers, tels qu'ils sont définis à l'alinéa ci-dessous ;
Sont qualifiés produits des forêts : tous produits naturels issus de leur exploitation et dont la liste fera l'objet d'un décret ;
- les surfaces non boisées d'un bien fonds forestier telles que les clairières ou surfaces occupées par des routes forestières, constructions et installations nécessaires à la gestion forestière ;
- les terrains non boisés à vocation forestière, notamment pour la conservation et la restauration des sols, la conservation de la biodiversité, la régulation des systèmes hydriques ou l'accroissement de la production forestière dès qu'ils auront fait l'objet d'un classement tel que défini à l'article 43 de la présente loi ;
- les terrains déboisés depuis moins de cinq ans et n'ayant pas fait l'objet d'une autorisation de défrichement ;
- les marais, les peuplements d'aloès ;
- les peuplements naturels et purs d'arbres produisant des fruits, tels que les manguiers et anacardiens ;
- les mangroves, les bois sacrés, les raphières (cœur de palmiers Ravinala).

3 12. POLLUTION INDUSTRIELLE

La Loi 99-021 du 19 août 1999 sur la politique de gestion et de contrôle des pollutions industrielles dispose dans son article 4 qu'il y a pollution industrielle lorsque l'environnement est altéré dans sa composition par la présence de substance polluante ayant comme origine une activité industrielle qui lui fait subir des modifications quantitatives et qualitatives. Les pollutions industrielles résultent des déchets, des rejets, des émanations et des nuisances de toutes sortes générées directement ou indirectement par des activités industrielles.

3 13. LE CREDIT DE CARBONE

Le crédit de carbone est un élément négociable sur le marché international. Après qu'une procédure d'expertise de biomasse équivalent de carbone ait été menée, un pays à industries sources de pollution atmosphérique négocie un crédit de carbone auprès d'un autre pays disposant d'espace vert réparateur. Bien que les acteurs et le mécanisme des négociations restent encore à clarifier, il est cependant probable que ce soit le Ministère de l'Environnement qui représentera Madagascar à ces négociations, à charge pour lui de conclure un contrat avec les parties prenantes locales pour une redistribution des ressources financières obtenues de la cession des crédits de carbone.

4. PARTICULARITES DES ENTITES DU SECTEUR " ENVIRONNEMENT "

41. ENTITES, QUELQUE SOIT LEUR STATUT OU LEUR SECTEUR D'ACTIVITE, QUI DU FAIT DE LEURS ACTIVITES, ONT DES IMPACTS SUR L'ENVIRONNEMENT

411- Aux termes des dispositions du décret n° 99-954 du 15 décembre 1999 relatif à la mise en compatibilité des investissements avec l'environnement (MECIE), les projets d'investissement publics ou privés susceptibles de porter atteinte à l'environnement doivent faire l'objet d'une étude d'impact, compte tenu de la nature technique de l'ampleur desdits projets ainsi que la sensibilité du milieu d'implantation. Les entités, quelque soit leur statut ou leur secteur d'activité, qui du fait de leurs activités, ont des impacts sur l'environnement pourraient être concernées par ces dispositions.

412- Les états de synthèse de la comptabilité financière traditionnelle (bilan et compte de résultat) enregistrent les conséquences financières des actions environnementales. La comptabilité financière (classique) doit enregistrer les coûts, les actifs et les passifs environnementaux au même titre que n'importe quel autre actif ou passif. Cependant, les rapports environnementaux décrivent les actions environnementales au moyen d'indicateurs autres que financiers (les indicateurs d'éco - efficacité). Ces rapports environnementaux, s'ils sont significatifs, pourraient être inclus dans l'annexe.

Comptabiliser les passifs environnementaux, c'est reconnaître que l'entité a une dette environnementale envers la société. Ex : Obligation de remise en état de site après exploitation.

Comptabiliser les actifs environnementaux, c'est reconnaître que la dépense effectuée apportera des avantages environnementaux. Ex : mise en place d'unité de traitement d'eaux usées.

42. ENTITES DONT L'ACTIVITE ESSENTIELLE PROVIENT DE LA PROTECTION DE L'ENVIRONNEMENT

Subvention : Les subventions de fonctionnement ou d'investissement constituent en général les ressources principales de ces entités. Ces subventions peuvent provenir de différents types de bailleurs.

Les conventions d'attribution des subventions contiennent généralement des conditions suspensives ou résolutoires qui en déterminent la gestion.

Administration et gestion d'un espace ou territoire environnemental : Les opérations d'administration et gestion d'un espace ou territoire environnemental comportent six volets :

- Volet protection du territoire contre délits et contraventions ;
- Volet recherche et suivi de l'état de santé écologique du territoire ;
- Volet liaison développement des communautés riveraines ;
- Volet IEC

- Volet valorisation (recherche, tourisme, droit d'usage, exploitation durable, crédit carbone,...)
- Volet gouvernance de l'organisation.

5. COMPLEMENTS D'INFORMATION FOURNIS PAR LE GUIDE

Ces compléments d'information trouvent principalement leur source dans les normes internationales IAS 17 « Contrat de location » et IAS 20 « Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique ». La référence à ces normes a été dictée par la volonté des normalisateurs nationaux de respecter la cohérence du PCG 2005 avec les normes internationales IAS/IFRS.

5.2 IAS 17 : Contrat de location

La norme IAS 17, qui traite des contrats de location est appliquée pour le cas des recettes résultant de la valorisation par le tourisme. Ces recettes découlent soit d'un contrat de location simple, soit d'un contrat de concession passé par l'entité mandataire avec l'opérateur touristique qui exploite une partie de l'espace environnemental géré.

Le cas du contrat de location simple est prévu au paragraphe 49 et 50 de l'IAS 17, paragraphe 49 qui stipule que les actifs faisant l'objet de contrats de location simple doivent être présentés au bilan du bailleur selon la nature de l'actif. Et au paragraphe 50 qui fait remarquer que les revenus locatifs provenant des contrats de location simple doivent être comptabilisés en produits de façon linéaire sur toute la durée de contrat de location à moins qu'une autre base systématique ne soit plus représentative de l'échelonnement dans le temps de la diminution de l'avantage retiré de l'utilisation de l'actif loué.

5.1 IAS 20 : Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique

Si les entités perçoivent des autorités publiques des recettes résultant des crédits de carbone, ces recettes prennent la forme d'une subvention publique, elles doivent alors être comptabilisées en produits, sur une base systématique sur les périodes nécessaires pour les rattacher aux coûts liés qu'elles sont censées compenser suivant le paragraphe 12 de la norme IAS 20. Elles ne doivent pas être créditées directement en capitaux propres. Lors de l'enregistrement de l'encaissement de telles recettes, une attention particulière devra donc être apportée au principe d'indépendance des exercices.

Les compléments d'information apportés par le guide concernent la première et la deuxième partie du PCG 2005.

Compléments d'information apportés à la première partie du PCG 2005

Les compléments d'information apportés par le guide à la première partie « cadre conceptuel, états financiers, règles de comptabilisations et évaluations » sont essentiellement les suivantes :

Au niveau du Titre 1 " Cadre conceptuel " :

- Des dispositions additionnelles sont introduites au niveau du champ d'application (article 144-3) permettant d'identifier les entités appelées à utiliser le présent Guide sectoriel ;
- Les définitions des actifs environnementaux, passifs environnementaux, des charges environnementales et des dépenses environnementales sont introduites (article 131-2 bis, 132-2 ter, 131-6 bis, 132-2 bis).
- Il est spécifié, au niveau de l'article 132-3 bis, les différentes formes que peuvent revêtir les produits des activités environnementales.

Au niveau du Titre 2 " Présentation des états financiers " :

Le présent guide apporte des précisions sur les différents points énumérés si après :

- Les actifs biologiques, pour les entités ayant comme activité les opérations de reboisement (article 220-2) ;

- Les règles d'évaluation et de dépréciation des actifs environnementaux, ainsi que la distinction entre dégradation immédiate ou dégradation progressive (article 320-14, 331-4 bis) ;
- Le cas particulier de l' Etudes d'impact environnemental (article 331-14 bis) ;
- Le traitement des subventions publiques ou privées sous forme, soit monétaire, soit d'actif non monétaire (334-7).

STRUCTURATION DU GUIDE

Structuré de façon totalement identique au PCG 2005, ce Guide en comporte donc les mêmes parties, chapitres et sections, à savoir :

- **Première partie** : cadre conceptuel, états financiers, règles de comptabilisation et d'évaluation avec les trois annexes ci-après :
 - (i) modèles d'états financiers,
 - (ii) contenu de l'annexe des états financiers,
 - (iii) glossaire ;
- **Deuxième partie** : organisation de la comptabilité, nomenclature et fonctionnement des comptes incluant les deux annexes suivantes :
 - (i) plan de comptes recommandé,
 - (ii) comptabilité de trésorerie applicable aux micro et petites entreprises (MPE).

Dans chaque partie, les dispositions du PCG 2005 qui ne nécessitent pas de compléments d'information sont reprises textuellement. Les compléments d'information apportés sont fournis en caractères gras italiques pour que le lecteur puisse les repérer aisément.

6. MISE A JOUR DU GUIDE

Toute mise à jour ultérieure devra être effectuée, le cas échéant, selon une démarche structurée comprenant :

- une phase de rédaction détaillée des éléments constitutifs et justifiant l'opportunité de cette mise à jour (modification ou suppression ou ajout) ;
- une phase de validation par un comité ad hoc des travaux et des résultats de la mise à jour ;
- une phase de test simulation avant le démarrage effectif de l'application de la mise à jour.

S O M M A I R E

<u>PREMIERE PARTIE :</u>	<u>1 à 65</u>
<u>CADRE CONCEPTUEL, ETATS FINANCIERS, REGLES DE</u>	
<u>COMPTABILISATION ET D'EVALUATION</u>	
TITRE I : CADRE CONCEPTUEL	2
CHAPITRE 1 : DEFINITIONS ET CHAMP D'APPLICATION	2
Section 1 : La comptabilité et les méthodes comptables	2
Section 2 : Le cadre conceptuel	2
Section 3 : Les états financiers	2
Section 4 : Champ d'application	2
Section 5 : Utilisateurs des états financiers	3
CHAPITRE 2 : CONVENTIONS COMPTABLES DE BASE, CARACTERISTIQUES QUALITATIVES DE L'INFORMATION ET PRINCIPES COMPTA- BLES FONDAMENTAUX	4
Section 1 : Conventions comptables de base	4
Section 2 : Caractéristiques qualitatives de l'information financière	4
Section 3 : Principes comptables fondamentaux	5
CHAPITRE 3 : DEFINITION DES ACTIFS, PASSIFS, CAPITAUX PROPRES, CHARGES ET PRODUITS	7
Section 1 : Eléments constitutifs du bilan : actifs, passifs, capitaux propres	7
Section 2 : Eléments constitutifs du compte de résultat	9
CHAPITRE 4 : CAS PARTICULIER DES MICRO ET PETITES ENTREPRISES	11
TITRE II : PRESENTATION DES ETATS FINANCIERS	12
CHAPITRE 1 : CONTENU ET ARRETE DES ETATS FINANCIERS	12
CHAPITRE 2 : PRESENTATION DU BILAN	14
CHAPITRE 3 : PRESENTATION DU COMPTE DE RESULTAT	15
CHAPITRE 4 : LE TABLEAU DES VARIATIONS DES CAPITAUX PROPRES	17
CHAPITRE 5 : LE TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE (METHODES DIRECTE ET INDIRECTE)	18
CHAPITRE 6 : L'ANNEXE DES ETATS FINANCIERS	19

TITRE III : METHODES DE COMPTABILISATION ET D'EVALUATION	20
CHAPITRE 1 : PRINCIPES GENERAUX DE COMPTABILISATION	20
CHAPITRE 2 : PRINCIPES GENERAUX D'EVALUATION	23
CHAPITRE 3 : COMPTABILISATION ET EVALUATION DE CERTAINS POSTES DES ETATS FINANCIERS	23
Section 1 : Immobilisations corporelles et incorporelles	23
Section 2 : Actifs financiers non courants (Immobilisations financières) : titres & créances	27
Section 3 : Stocks et en cours	29
Section 4 : Subventions	30
Section 5 : Provisions pour charges	31
Section 6 : Coûts d'émission, primes et coûts d'emprunt	31
Section 7 : Charges et produits financiers	32
Section 8 : Autres produits des activités ordinaires	32
Section 9 : Autres charges des activités ordinaires	33
CHAPITRE 4 : MODALITES DE COMPTABILISATION ET D'EVALUATION D'OPERATIONS PARTICULIERES	34
Section 1 : Concessions et opérations faites en commun ou pour le compte de tiers	34
Section 2 : Contrats long terme	34
Section 3 : Impôts différés	35
Section 4 : Contrats de location financement	35
Section 5 : Avantages octroyés au personnel	37
Section 6 : Opérations effectuées en monnaies étrangères	37
Section 7 : Changements d'estimation ou de méthodes comptables, corrections d'erreurs ou d'omissions	38
CHAPITRE 5 : LES COMPTES CONSOLIDES	39
Section 1 : Définition et champ d'application	39
Section 2 : Méthode de consolidation des sociétés contrôlées	39
Section 3 : Comptabilisation des participations dans les entités associées	40
Section 4 : Ecart de première consolidation	41
Section 5 : Comptes combinés	42
ANNEXE 1 – MODELES D'ETATS FINANCIERS	43
ANNEXE 2 – CONTENU DE L'ANNEXE DES ETATS FINANCIERS	50
1. Règles et méthodes comptables adoptées pour la tenue de la comptabilité et l'établissement des états financiers	51
2. Compléments d'information nécessaires à une bonne compréhension du bilan, du compte de résultat, du tableau des variations des capitaux propres et du tableau des	51

flux de trésorerie	
3. Informations concernant les entités associées, les entités contrôlées, la société consolidante et les transactions réalisées avec ces entités ou leurs dirigeants	53
4. Informations à caractère général ou concernant certaines opérations particulières	53
ANNEXE 3 – GLOSSAIRE	56

DEUXIEME PARTIE : **66 à 111**
ORGANISATION DE LA COMPTABILITE, NOMENCLATURE ET
FONCTIONNEMENT DES COMPTES

TITRE I : ORGANISATION ET CONTROLE	67
CHAPITRE 1 : ORGANISATION ET CONTROLE	67
CHAPITRE 2 : INTANGIBILITE DES ENREGISTREMENTS	67
CHAPITRE 3 : LIVRES COMPTABLES	68
CHAPITRE 4 : JUSTIFICATION ET CONSERVATION DES DOCUMENTS COMPTABLES	68
TITRE II : NOMENCLATURE DES COMPTES	69
CHAPITRE 1 : PRINCIPES DU PLAN DE COMPTES	69
CHAPITRE 2 : CADRE COMPTABLE OBLIGATOIRE	69
TITRE III : FONCTIONNEMENTS DES COMPTES	70
CLASSE 1 – COMPTES DES CAPITAUX PROPRES ET PASSIFS NON-COURANTS	70
CLASSE 2 – COMPTES D’IMMOBILISATIONS	74
CLASSE 3 – COMPTES DE STOCKS ET EN-COURS	78
CLASSE 4 – COMPTES DE TIERS	80
CLASSE 5 – COMPTES D’INSTRUMENTS DE TRESORERIE ET ASSIMILES	90
CLASSE 6 – COMPTES DE CHARGES	93
CLASSE 7 – COMPTES DE PRODUITS	96
ANNEXE I – PLAN DE COMPTES RECOMMANDE	99
ANNEXE II – COMPTABILITE DE TRESORERIE APPLICABLE AUX MICRO ET PETITES ENTREPRISES (MPE)	108

PREMIERE PARTIE :

**CADRE CONCEPTUEL,
ETATS FINANCIERS,
REGLES DE COMPTABILISATION
ET D'EVALUATION**

TITRE I - CADRE CONCEPTUEL

CHAPITRE 1

Définitions et champ d'application

Section 1 - La comptabilité et les méthodes comptables

111-1 La comptabilité est un système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, classer, évaluer, enregistrer des données de base chiffrées ou non correspondant aux opérations de l'entité et de présenter des états financiers donnant une image fidèle de la situation financière, de la performance et des variations de la situation financière de l'entité à la date de clôture des comptes.

111-2 La comptabilité de chaque entité doit :

- respecter la terminologie, les conventions comptables de base et les autres principes communs à l'ensemble des entités ;
- mettre en oeuvre des méthodes et des procédures normalisées ;
- s'appuyer sur une organisation répondant aux exigences de tenue, de contrôle, de collecte et de communication des informations à traiter.

111-3 Les méthodes comptables comprennent les conventions comptables de base, les principes comptables fondamentaux, les méthodes d'évaluation ainsi que les règles ou pratiques spécifiques appliquées par une entité pour établir et présenter ses états financiers.

Section 2 - Le cadre conceptuel

112-1 Le cadre conceptuel :

- introduit les concepts qui sont à la base de la préparation et de la présentation des états financiers : conventions comptables de base, caractéristiques qualitatives de l'information financière, principes comptables fondamentaux ;
- constitue une référence pour l'évolution de la normalisation comptable ;
- facilite l'interprétation des règles comptables et l'appréhension de transactions ou d'événements non explicitement prévus par la réglementation comptable.

Section 3 - Les états financiers

113-1 Les états financiers sont une représentation financière structurée de la situation financière et des transactions conduites par une entité. L'objectif des états financiers à usage général est de fournir des informations sur la situation financière, la performance et les flux de trésorerie de l'entité qui soient utiles à un large éventail d'utilisateurs.

Section 4 - Champ d'application

114-1 Les présentes dispositions s'appliquent à toute personne physique ou morale astreinte à la tenue d'une comptabilité destinée à l'information externe comme à son propre usage, sous réserve de dispositions spécifiques la concernant.

114-2 Sont astreintes à la tenue d'une comptabilité :

- les entreprises soumises au Code de Commerce ;
- les entreprises publiques, parapubliques ou d'économie mixte ;
- les coopératives, associations, organismes non gouvernementaux (ONG) ;

- et plus généralement les entités produisant des biens ou des services marchands ou non marchands, dans la mesure où elles exercent des activités économiques qui se fondent sur des actes répétitifs.

114-3 Pour le secteur « Environnement », deux catégories d'entités ont été identifiées :

- *Les entités, quelque soit leur statut ou leur secteur d'activité, qui du fait de leurs activités, ont des impacts sur l'environnement.*
- *Les entités dont l'activité essentielle provient de la protection de l'environnement :*
 - *les mandataires d'espace environnemental ;*
 - *les communautés de base assimilables à des micro et petites entités ayant reçu un transfert de gestion des ressources naturelles et renouvelables ;*
 - *les opérations de reboisement.*

Section 5 - Utilisateurs des états financiers

115-1 Les états financiers constituent le principal moyen de communication de l'information financière aux différents utilisateurs, internes et externes que sont :

- les dirigeants, les organes d'administration et de contrôle et les différentes structures internes de l'entité ;
- les fournisseurs de capitaux (propriétaires, actionnaires, investisseurs ou banques et autres bailleurs de fonds) ;
- l'Administration et les autres institutions dotées de pouvoirs de réglementation et de contrôle (autorités fiscales, statistiques nationales et autres organismes ayant un pouvoir de planification, de réglementation et de contrôle) ;
- les autres partenaires de l'entité, tels les assureurs, les salariés, les fournisseurs ou les clients ;
- les autres groupes d'intérêt, y compris le public de façon générale.

CHAPITRE 2

Conventions comptables de base, caractéristiques qualitatives de l'information financière et principes comptables fondamentaux

- 120 Les conventions comptables de base, les caractéristiques qualitatives de l'information financière et les principes comptables fondamentaux constituent une base pour l'élaboration des normes comptables et la recherche de solutions appropriées aux problèmes comptables posés. Ils découlent d'un environnement économique, social et légal particulier.

Section 1 - Conventions comptables de base

121-1 Convention de l'entité

L'entité est considérée comme étant un ensemble autonome, distinct de ses propriétaires, associés ou actionnaires. La comptabilité d'une entité repose sur une nette séparation entre son patrimoine et celui des personnes physiques ou morales qui la dirigent ou qui ont contribué à sa constitution et à son développement. Les états financiers de l'entité prennent en compte uniquement l'effet de ses propres transactions et des seuls événements qui la concernent.

121-2 Convention de l'unité monétaire

La nécessité d'une unité de mesure unique pour enregistrer les transactions d'une entreprise a été à l'origine du choix de la monnaie comme unité de mesure de l'information véhiculée par les états financiers.

Seuls les transactions et événements susceptibles d'être quantifiés monétairement sont comptabilisés. Cependant les informations non quantifiables mais pouvant avoir une incidence financière doivent également être mentionnées dans les états financiers.

121-3 Comptabilité d'exercice

Sous réserve de dispositions spécifiques concernant les micro et petites entités, les effets des transactions et autres événements sont comptabilisés sur la base des droits constatés, c'est-à-dire à la date de survenance de ces transactions ou événements, et non quand interviennent les flux monétaires correspondants. Ils sont présentés dans les états financiers des exercices auxquels ils se rattachent.

121-4 Continuité d'exploitation

Les états financiers sont établis sur une base de continuité d'exploitation, c'est à dire en présumant que l'entité poursuivra ses activités dans un avenir prévisible, à moins que des événements ou des décisions survenues avant la date de publication des comptes rendent probable dans un avenir proche la liquidation ou la cessation totale ou partielle d'activité.

Lorsque les états financiers ne sont pas établis sur cette base, les incertitudes quant à la continuité d'exploitation doivent être indiquées et justifiées, et la base sur laquelle ils ont été arrêtés doit être précisée.

Section 2 - Caractéristiques qualitatives de l'information financière

- 122-1** Pour les besoins de la prise de décision, les états financiers doivent garantir la transparence sur la réalité de l'entité en présentant une information complète et utile.

Cette information doit satisfaire aux caractéristiques qualitatives suivantes :

- 122-2 L'intelligibilité** : une information est intelligible 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.

122-3 La pertinence : une information est pertinente 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. La pertinence d'une information est liée à sa nature et à son importance relative.

122-4 La fiabilité : une information est fiable lorsqu'elle est exempte d'erreurs, d'omissions et de préjugés significatifs, et lorsque son élaboration a été effectuée sur la base des critères suivants :

- recherche d'une image fidèle ;
- prééminence de la réalité sur l'apparence ;
- neutralité ;
- prudence ;
- exhaustivité.

122-5 La recherche de l'image fidèle implique notamment le respect des règles et des principes comptables. Toutefois, dans le cas exceptionnel où l'application d'une règle comptable se révèle impropre à donner une image fidèle de l'entité, il doit y être dérogé. Il est alors nécessaire de mentionner dans l'annexe aux états financiers les motifs de cette dérogation.

122-6 La comparabilité : une information est comparable 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 au sein de l'entité et dans l'espace, au niveau national et international entre les entités.

Section 3 - Principes comptables fondamentaux

123-1 Principe d'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.

Dans l'hypothèse où un événement, ayant un lien de causalité direct et prépondérant avec une situation existant à la date d'arrêté des comptes d'un exercice, est connu entre cette date et celle de l'établissement des comptes dudit exercice, il convient de rattacher cet événement à l'exercice clos. Ce rattachement s'effectue sur la base de la situation existante à la date d'établissement des comptes.

Si un événement se produit après la date de clôture de l'exercice et n'affecte pas la situation de l'actif ou du passif de la période précédant la clôture, aucun ajustement n'est à effectuer. Cependant cet événement doit faire l'objet d'une information dans l'annexe s'il est d'une importance telle qu'il pourrait affecter les décisions des utilisateurs des états financiers.

Un exercice comptable a normalement une durée de 12 mois. Dans des cas exceptionnels où l'exercice est inférieur ou supérieur à 12 mois et notamment en cas de création ou de cessation de l'entité en cours d'année ou de mois ou en cas de modification de la date de clôture, la durée retenue doit être précisée et justifiée.

123-2 Principe d'importance relative (seuil de signification)

Les états financiers doivent mettre en évidence toute information significative, c'est à dire toute information pouvant avoir une influence sur le jugement que les utilisateurs de l'information peuvent porter sur l'entité.

Les montants non significatifs sont regroupés avec des montants correspondant à des éléments de nature ou de fonction similaire. Les normes comptables ne sont pas censées s'appliquer aux éléments sans importance significative.

123-3 Principe de prudence

La prudence est l'appréciation raisonnable des faits dans des conditions d'incertitude afin d'éviter le risque de transfert, sur l'avenir, d'incertitudes présentes susceptibles de grever le patrimoine ou le résultat de l'entité.

Les actifs et les produits ne doivent pas être surévalués, et les passifs et les charges ne doivent pas être sous-évalués.

Toutefois, l'application du principe de prudence ne doit pas conduire à la création de réserves occultes ou de provisions excessives.

123-4 Principe de permanence des méthodes

La cohérence et la comparabilité des informations comptables au cours des périodes successives impliquent une permanence dans l'application des règles et procédures relatives à l'évaluation des éléments et à la présentation des informations.

Toute exception à ce principe ne peut être justifiée que par la recherche d'une meilleure information ou par un changement de la réglementation.

123-5 Principe du coût historique

Sous réserve de dispositions particulières, les éléments d'actifs, de passifs, de charges et de produits sont enregistrés en comptabilité et présentés dans les états financiers au coût historique, c'est à dire sur la base de leur valeur à la date de leur constatation, sans tenir compte des effets de variations de prix ou d'évolution du pouvoir d'achat de la monnaie.

123-6 Principe d'intangibilité du bilan d'ouverture

Le bilan d'ouverture d'un exercice doit correspondre au bilan de clôture de l'exercice précédent.

123-7 Principe de prééminence de la réalité sur l'apparence (substance over form)

Les opérations doivent être enregistrées en comptabilité et présentées dans les états financiers conformément à leur nature et à leur réalité financière et économique, sans s'en tenir uniquement à leur apparence juridique.

123-8 Principe de non compensation

La compensation, entre éléments d'actif et éléments de passif au bilan ou entre éléments de charges et éléments de produits dans le compte de résultat, n'est pas autorisée, sauf dans les cas où elle est imposée ou prévue par la réglementation comptable.

Des charges et produits liés résultant de transactions et d'événements similaires et ne présentant pas de caractère significatif peuvent être compensés.

CHAPITRE 3

Définition des actifs, passifs, capitaux propres, charges et produits

Section 1 - Eléments constitutifs du bilan :

actifs, passifs, capitaux propres

131-1 Le bilan est un état récapitulatif des actifs, des passifs et des capitaux propres de l'entité à la date de clôture des comptes.

131-2 Les actifs représentent les ressources contrôlées par l'entité du fait d'événements passés et dont elle attend des avantages économiques futurs.

131-2 Bis *Cas des entités, qui du fait de leurs activités, ont des impacts sur l'environnement : Actifs environnementaux*

Les dépenses environnementales peuvent être activées si elles ont été réalisées en vue de prévenir ou de réduire des dommages futurs ou de préserver des ressources et qu'elles assurent des avantages économiques futurs.

Les dépenses environnementales effectuées pour prévenir ou réduire des dommages futurs ou préserver des ressources ne peuvent être comptabilisées à l'actif que si elles sont destinées à servir de façon durable à l'activité de l'entreprise et si elles remplissent, en outre, un des critères suivants :

- Les frais consentis sont nécessaires pour que l'entité puisse obtenir les avantages économiques futurs escomptés en permettant d'étendre la durée de vie, d'augmenter la capacité ou d'améliorer la sécurité ou l'efficacité d'autres actifs lui appartenant (au-delà de leur niveau de performance tel qu'estimé avant que les dépenses ne soient effectuées), ou*
- Les frais consentis permettent de réduire ou d'éviter une contamination probable de l'environnement du fait des activités futures de l'entité.*

Pour être comptabilisées à l'actif, les dépenses doivent répondre aux conditions générales de comptabilisation du PCG 2005.

131-2 Ter *Le montant des dépenses environnementales activées au cours de l'exercice doit être portée en annexe.*

131-3 L'actif courant comprend les éléments d'actif :

- que l'entité s'attend à pouvoir réaliser (vendre ou consommer) à l'occasion de son cycle d'exploitation normal ;
- ou qui sont détenus essentiellement à des fins de transaction 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 constituent de la trésorerie ou équivalents de trésorerie dont l'utilisation n'est pas soumise à restriction : fonds en caisse, dépôts à vue et placements à court terme très liquides qui sont facilement convertibles en un montant connu de trésorerie et qui sont soumis à un risque négligeable de changement de valeur.

131-4 Le cycle d'exploitation est la 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.

131-5 L'actif non courant comprend les éléments d'actif :

- qui sont destinés à être utilisés d'une manière continue pour les besoins des activités de l'entité, telles les immobilisations corporelles ou incorporelles ;
- ou qui sont détenus à des fins de placement à long terme ;
- ou que l'entité n'a pas l'intention ou n'a pas la possibilité de réaliser dans les douze mois suivant la date de clôture de son exercice.

131-6 Les passifs sont constitués des obligations actuelles de l'entité résultant d'événements passés et dont l'extinction devrait se traduire pour l'entité par une sortie de ressources.

131-6 Bis Cas des entités, qui du fait de leurs activités, ont des impacts sur l'environnement : Passifs environnementaux

La notion de passif, telle que définie à l'article précédent, s'applique également au passif environnemental sauf que les obligations actuelles sont à caractère environnemental.

La nature des obligations environnementales doit être clairement définie et peut relever de deux catégories :

- *légale ou contractuelle : l'entité a l'obligation légale ou contractuelle de prévenir, de réduire ou de réparer les dommages causés à l'environnement, ou*
- *implicite : une obligation implicite naît à l'initiative même de l'entité, lorsqu'elle a pris l'engagement de prévenir, de réduire ou de réparer les dommages causés à l'environnement et peut difficilement éviter d'agir en ce sens parce qu'en raison des déclarations d'intention ou de politique générale qu'elle a pu faire ou de ses pratiques antérieures solidement établies, l'entité a indiqué à des tiers qu'elle prendrait en charge la responsabilité d'une telle dépense.*

Les pratiques passées ou présentes du secteur ne peuvent créer une obligation implicite pour l'entité que dans la mesure où sa direction n'a pas la possibilité de s'abstenir d'agir.

En conséquence, les dommages environnementaux susceptibles d'être liés à l'entité ou d'avoir été causés par elle, mais pour lesquels il n'y a pas d'obligation légale, contractuelle ou implicite de réduire ou réparer l'étendue, ne constituent pas des passifs environnementaux. Mais ils doivent être mentionnés en annexe s'ils sont d'une importance significative.

131-7 Pour l'entité, une obligation consiste dans le devoir ou la responsabilité d'agir ou de faire quelque chose d'une certaine façon.

131-8 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.

131-9 Le passif courant comprend les éléments de passif :

- que l'entité s'attend à éteindre à l'occasion de son cycle d'exploitation normal ; ou
- dont le règlement doit intervenir dans les douze mois suivant la date de clôture de son exercice.

131-10 Le passif non courant comprend tous les éléments de passif qui ne constituent pas des passifs courants.

131-11 Les passifs à long terme portant intérêts doivent être classés en passifs non-courants même si leur règlement doit intervenir dans les douze mois suivant la date de clôture de l'exercice si les conditions suivantes sont simultanément remplies :

- leur échéance initiale était fixée à plus de douze mois ;
- l'entité a l'intention de refinancer l'obligation sur le long terme ;
- et cette intention est confirmée par un accord de refinancement ou de rééchelonnement des paiements finalisé avant la date de clôture des comptes

131-12 Les capitaux propres ou fonds propres ou capital financier correspondent à l'excédent des actifs de l'entité sur ses passifs courants et non courants tels que définis à l'article précédent.

Section 2 - Eléments constitutifs du compte de résultat

132-1 Le compte de résultat est un état récapitulatif des charges et des produits réalisés par l'entité au cours de la période considérée. Par différence des produits et des charges, il fait apparaître le résultat net de la période.

132-2 Les charges sont des diminutions d'avantages économiques au cours de la période sous forme de consommations, de sorties, de 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.

132-2 Bis Cas des entités, qui du fait de leurs activités, ont des impacts sur l'environnement : Charges environnementales

Les coûts environnementaux qui, compte tenu de leur nature, ne peuvent pas être activées, constituent des charges environnementales, et sont traitées comme les autres charges d'exploitation.

Ces entités pourraient parfois se voir infligées des amendes et pénalités pour les dommages qu'elles causent. Les amendes et pénalités, quelque soit leur importance, constituent des pures pertes à enregistrer en charges et ne sauraient en aucun cas être activées.

132-3 Les produits sont des 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.

132-3 Bis : Cas des entités dont l'activité essentielle provient de la protection de l'environnement : produits environnementaux

Les produits des entités mandataires d'espace environnemental peuvent revêtir plusieurs formes : crédit de carbone, produits résultant de la valorisation par le tourisme, produits résultant de la valorisation par la recherche.

Cas du crédit de carbone

Si l'entité mandataire d'espace environnemental perçoit des autorités publiques des recettes résultant des crédits de carbone, ces recettes prendront la forme d'une subvention publique. Les subventions publiques doivent être comptabilisées en produits, sur une base systématique sur les périodes nécessaires pour les rattacher aux coûts liés qu'elles sont censées compenser. Elles ne doivent pas être créditées directement en capitaux propres. Lors de l'enregistrement de l'encaissement de ces produits, une attention particulière devra donc être apportée au principe d'indépendance des exercices.

Cas des recettes résultant de la valorisation par le tourisme

Les recettes résultant de la valorisation par le tourisme découlent soit des droits d'entrée, soit d'un contrat de location simple, soit d'un contrat de concession passé par l'entité mandataire avec l'opérateur touristique qui exploite une partie de l'espace environnemental géré.

Les droits d'entrée constituent des produits des activités ordinaires.

Les actifs faisant l'objet de contrats de location simple doivent être présentés au bilan du bailleur selon la nature de l'actif. Les revenus locatifs provenant des contrats de location simple doivent être comptabilisés en produits de façon linéaire sur toute la durée de contrat de location à moins qu'une autre base systématique ne soit plus représentative de l'échelonnement dans le temps de la diminution de l'avantage retiré de l'utilisation de l'actif loué.

La concession est prévue dans les articles 341-1 et 341-2. Dans la comptabilité de l'entité mandataire d'espace environnemental, l'encaissement résultant d'un contrat de concession aura donc comme contrepartie le compte « Droits du concédant sur l'espace mis en concession ».

Cas des produits résultant de la valorisation par la recherche

Les produits résultant de la valorisation par la recherche représentent des produits d'exploitation au même titre que les droits d'entrée dans les parcs par exemple. Il y a lieu cependant d'être attentif au principe d'indépendance des exercices si la recherche du « Client chercheur » chevauche sur plusieurs exercices.

132-4 Le chiffre d'affaires correspond aux ventes de marchandises et production vendue de biens et services évalués sur la base du prix de vente hors taxes récupérables et réalisées par l'entité avec les tiers à l'occasion de son activité normale et courante.

132-5 Le résultat net de l'exercice est égal à la différence entre le total des produits et le total des charges de cet exercice. Il doit pouvoir être rapproché de la variation des capitaux propres entre le début et la fin de l'exercice, hors opérations affectant directement le montant des capitaux propres sans constituer des charges ou des produits.

CHAPITRE 4

Cas particulier des micro et petites entités

141-1 Les micro et petites entités qui remplissent certaines conditions de chiffre d'affaires, d'effectif et d'activité fixées par le Ministère chargé des Finances sont assujetties sauf option contraire de leur part à une comptabilité dite de trésorerie ou Système Minimal de Trésorerie.

141-1 Bis Cas des entités dont l'activité essentielle provient de la protection de l'environnement

Les communautés de base ayant reçu un transfert de gestion de ressources naturelles renouvelables sont assimilées à des micro et petites entités et assujetties au Système Minimal de Trésorerie.

141-2 Cette comptabilité de trésorerie repose sur l'établissement d'un état des encaissements et des décaissements dégageant le flux net de trésorerie.

- 141-3 Les entités assujetties à une comptabilité de trésorerie doivent tenir compte dans le calcul de leur résultat et dans l'établissement de leur situation financière des immobilisations, stocks, créances et dettes inventoriées et des variations constatées sur ces éléments entre le début et la fin d'exercice, dans la mesure où ces éléments présentent un caractère significatif compte tenu de leur importance relative ou de leur nature.
- 141-4 Dans le cadre d'une comptabilité de trésorerie, le fait générateur de l'enregistrement comptable est l'encaissement ou le décaissement.
- 141-5 La valeur probante d'une comptabilité de trésorerie suppose que les conditions suivantes soient 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 doivent être datées, classées et numérotées.

TITRE II - PRESENTATION DES ETATS FINANCIERS

CHAPITRE 1

Contenu et arrêté des états financiers

- 210-1 Toute entité entrant dans le champ d'application du présent Plan Comptable Général doit établir annuellement des états financiers.
Les états financiers des entités autres que les micro et petites entités assujetties à une comptabilité de trésorerie comprennent :
- un bilan ;
 - un compte de résultat ;
 - un tableau des variations des capitaux propres ;
 - un tableau des flux de trésorerie ;
 - une annexe précisant les règles et méthodes comptables utilisées et fournissant des compléments d'information sur le bilan et le 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 Plan Comptable Général.
Le détail des rubriques retenu pour la présentation des états financiers est fonction de l'importance significative des informations et de l'équilibre entre :
- les avantages procurés aux utilisateurs par la diffusion d'une information détaillée ; et
 - 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 une fois par an.
Les états financiers sont émis dans un délai maximum de six mois suivant la date de clôture de l'exercice. Ils doivent être distingués des autres informations éventuellement publiées par l'entité.
- 210-4 Chacun des documents composant les états financiers doit être clairement identifié et les informations suivantes doivent être mentionnées de façon précise :
- dénomination sociale et nom commercial de l'entité présentant les états financiers ;
 - date de clôture ;
 - monnaie de présentation qui est la monnaie nationale. D'autres informations permettant d'identifier l'entité doivent également être 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.
- 210-5 Les états financiers sont présentés dans la monnaie nationale.
- 210-6 Les états financiers fournissent les informations permettant d'effectuer des comparaisons avec l'exercice précédent. Ainsi :
- pour toutes les informations chiffrées figurant sur les états financiers, l'indication du montant relatif au poste correspondant de l'exercice précédent doit être mentionné ;
 - des informations comparatives sous forme narrative et descriptive doivent figurer en annexe lorsque cela est nécessaire à la bonne compréhension des états financiers de l'exercice.
- 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 différente 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.

210-7 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 2

Présentation du bilan

220-1 Le bilan décrit séparément les éléments d'actif, de passif et de capitaux propres à la date de clôture des comptes.

220-2 Les informations minimales présentées de façon distincte au bilan sont les suivantes :

- à l'actif :
 - . les immobilisations incorporelles,
 - . **les actifs biologiques (pour les entités ayant comme activité les opérations de reboisement),**
 - . les immobilisations corporelles,
 - . les actifs financiers immobilisés,
 - . les actifs d'impôt,
 - . les stocks,
 - . les clients et comptes rattachés,
 - . les autres créances et actifs assimilés (charges constatées d'avance),
 - . la trésorerie et équivalents de trésorerie ;
- 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, les intérêts minoritaires (comptes consolidés) et les autres éléments,
 - . les subventions d'investissement reçues, pour la partie non amortie,
 - . les passifs d'impôt,
 - . les provisions pour charges et passifs assimilés (produits constatés d'avance),
 - . les passifs non courants portant intérêt (découverts bancaires et assimilés),
 - . les fournisseurs et autres créditeurs.

220-3 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.

220-4 La présentation des actifs et des passifs dans le corps du bilan doit faire ressortir la distinction entre éléments courants et éléments non courants. Toutefois, une présentation des rubriques du bilan par ordre de liquidité des actifs et passifs est autorisée si cette présentation permet d'obtenir une information plus pertinente.

220-4 Bis Cas des entités dont l'activité essentielle provient de la protection de l'environnement
Pour les entités ayant comme activité les opérations de reboisement, la distinction classique dans le bilan entre immobilisations (arbres dans les plantations forestières) et stocks (produits issus des arbres, exemple rondins de bois) n'existe pas. L'ensemble des actifs biologiques doit être présenté en actifs non courants sous la rubrique « Actifs biologiques ».

220-5 D'autres informations doivent figurer 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 (ou société consolidante),
 - . des sociétés contrôlées,
 - . 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,
 - . 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.

CHAPITRE 3

Présentation du compte de résultat

230-1 Les informations minimales présentées de façon distincte au compte de résultat sont les suivantes :

- les produits des activités ordinaires ;
- les charges des activités ordinaires ;
- le résultat opérationnel ;
- les produits financiers et charges financières ;
- la charge d'impôt sur le résultat ;
- le résultat des activités ordinaires ;
- les éléments extraordinaires ;
- le résultat net de l'exercice ;
- la présentation d'états financiers consolidés :
 - . la part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence,
 - . le résultat net de l'ensemble consolidé, en précisant la part des minoritaires et la part du groupe.

230-2 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 charges et des produits par nature, faisant ressortir les grandeurs caractéristiques de gestion tels que le total de la production, la marge brute, le montant des consommations intermédiaires, la valeur ajoutée, l'excédent brut d'exploitation ;
- le montant des impôts, taxes et versements assimilés ;
- le montant des dotations aux amortissements et pertes de valeur concernant les immobilisations incorporelles ;
- le montant des dotations aux amortissements et pertes de valeur concernant les immobilisations corporelles et autres actifs ;
- le montant des charges de personnel ;
- le résultat net par action, pour les sociétés par action ;
- le montant des dividendes par action votés ou proposés, pour les sociétés par actions.

230-3 Les produits et charges résultant des activités ordinaires qui sont d'une importance, 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 séparément (exemple : coût de restructuration , dépréciation exceptionnelle des stocks, coûts résultant d'un abandon partiel d'activité...).

230-4 Les éléments extraordinaires sont des produits ou des charges résultant d'événements ou de transactions clairement distincts des activités ordinaires de l'entreprise, et dont on ne s'attend pas à ce qu'elles se reproduisent de manière fréquente ou régulière. Ces éléments résultent de circonstances exceptionnelles et correspondent à des cas de force majeure comme par exemple une expropriation ou une catastrophe naturelle imprévisibles. La nature et le montant de chaque élément extraordinaire sont indiqués séparément dans les états financiers.

230-5 Des compensations résultant d'opérations de couverture ou d'opérations relatives à des actifs et passifs faisant eux-mêmes l'objet d'une compensation dans la présentation du bilan sont autorisées.

230-6 Le résultat doit tenir compte des charges ou des produits qui ont pris naissance au cours de l'exercice ou au cours d'un exercice antérieur, même s'ils sont connus entre la date de clôture de l'exercice et celle de l'établissement des états financiers.

CHAPITRE 4

Le tableau des variations des capitaux propres

240-1 Le tableau des variations des capitaux propres procède à une analyse des mouvements ayant affecté chacune des rubriques constituant les capitaux propres de l'entité au cours de l'exercice.

240-2 Les informations minimales présentées dans ce tableau concernent les mouvements liés:

- au résultat net de l'exercice ;
- aux changements de méthodes comptables et aux corrections d'erreurs fondamentales dont l'impact a été directement enregistré en capitaux propres ;
- aux autres produits et charges enregistrés directement dans les capitaux propres ;
- aux opérations en capital (augmentation, diminution, remboursement...);
- aux distributions de résultat et affectations décidées au cours de l'exercice.

CHAPITRE 5

Le tableau des flux de trésorerie (méthodes directe et indirecte)

250-1 Le tableau des 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 ainsi que des informations sur l'utilisation de ces flux de trésorerie.

250-2 Un tableau des flux de trésorerie présente les entrées et les sorties de trésorerie et d'équivalents de trésorerie intervenues pendant l'exercice selon leur origine :

- flux générés par les activités opérationnelles (activités qui génèrent des produits et toutes autres activités qui ne sont pas des activités d'investissement et de financement) • flux générés par les activités d'investissement (acquisitions et sorties d'actifs à long terme et placements qui ne sont pas inclus dans la trésorerie) ;
- flux générés par les activités de financement (activités qui résultent des changements dans l'importance et la composition des capitaux propres et des emprunts) ;
- flux de trésorerie provenant des intérêts et des dividendes, présentés séparément et classés de façon permanente d'un exercice à l'autre dans les activités opérationnelles, d'investissement ou de financement.

250-3 Les flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles sont présentés soit par une méthode directe soit par une méthode indirecte.

La méthode directe 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, 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....).

250-4 La trésorerie et équivalents de trésorerie correspondent :

- aux liquidités (trésorerie), qui comprennent les fonds en caisse et les dépôts à vue ;
- aux équivalents de trésorerie, qui correspondent à des placements à court terme très liquides facilement convertibles en liquidités et soumis à un risque négligeable de changement de valeur.

250-5 Les flux de trésorerie suivants peuvent être présentés pour leur montant net, si cette présentation ne nuit pas à la pertinence des informations fournies :

- les flux concernant les liquidités détenues pour le compte de tiers (exemple : mouvements de trésorerie liés à des opérations effectuées à titre de mandataire) ;
- les éléments dont le rythme de rotation est rapide, les montants élevés et les échéances courtes (exemple : acquisitions et cessions de titres de placements dans le cadre d'une gestion de trésorerie).

CHAPITRE 6

L'annexe des états financiers

260-1 L'annexe des états financiers comporte des informations, des explications et des commentaires d'importance significative et utiles aux utilisateurs des états financiers sur les méthodes comptables spécifiques utilisées et sur les autres documents constituant les états financiers.

260-2 Les notes annexes aux états financiers doivent faire l'objet d'une présentation organisée de façon systématique. Chacun des postes du bilan, du compte de résultat, de l'état des variations des capitaux propres et du tableau des flux de trésorerie doit renvoyer à l'information correspondante dans l'annexe. L'annexe 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 internationales doit être précisée, et toute dérogation par rapport à ces normes doit être expliquée) ;
- 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, filiales ou société mère ainsi que les transactions ayant éventuellement eu lieu avec ces entités ou leurs dirigeants : nature des relations, type 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 du présent Plan Comptable Général (modèle d'états financiers).

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 doivent faire l'objet d'une information dans l'annexe s'ils sont d'une importance telle que leur omission pourrait affecter les jugements ou les décisions des utilisateurs des états financiers.

L'information doit alors préciser :

- 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 doivent fournir 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 doivent en particulier fournir des informations concernant :

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

TITRE III : METHODES DE COMPTABILISATION ET D'EVALUATION

CHAPITRE 1

Principes généraux de comptabilisation

- 310-1 La comptabilisation est le processus consistant à incorporer au bilan ou au compte de résultat une opération qui satisfait à la définition d'un élément des états financiers et qui répond aux critères de comptabilisation suivants :
- a) il est probable que tout avantage économique futur lié à cette opération ira à l'entité ou en proviendra ; et
 - b) l'opération a un coût ou une valeur qui peut être évalué de façon fiable.
- 310-2 Les transactions concernant des actifs, des passifs, des capitaux propres, des produits et des charges tels que définis dans le présent Plan Comptable Général 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 des états financiers.

CHAPITRE 2

Principes généraux d'évaluation

- 320-1 L'évaluation consiste dans la détermination des 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.
- 320-2 Sauf dispositions particulières, les éléments d'actifs, de passifs, de produits et de charges sont enregistrés en comptabilité et présentés dans les états financiers au coût historique et sans tenir compte des effets des variations de prix ou de l'évolution du pouvoir d'achat de la monnaie.
- 320-3 Le coût historique d'un actif est le montant de trésorerie payé ou la juste valeur de la contrepartie donnée pour l'acquérir à la date de son acquisition ou de sa production.
- 320-4 Le coût historique d'un passif est le montant des produits reçus en échange de l'obligation ou le montant de trésorerie que l'on s'attend à verser pour éteindre le passif dans le cours normal de l'activité.
- 320-5 Le coût historique des biens 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.
- 320-6 Le coût d'acquisition d'un élément est son 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 son contrôle 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.
- Les réductions commerciales et autres éléments similaires sont déduits pour obtenir le coût d'acquisition.
- 320-7 Le coût de production d'un élément est égal au coût d'acquisition des matières consommées et des services utilisés pour la production de cet élément, majoré des autres coûts engagés par l'entité au cours des opérations de production pour l'amener 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.
- Les charges liées à une utilisation non optimale des capacités de production (sous activité) doivent être exclus lors de la détermination du coût de production d'un actif.
- 320-8 A chaque arrêté des comptes, l'entité doit apprécier s'il existe un quelconque indice montrant qu'un actif a pu perdre de la valeur. Si un tel indice existe, l'entité doit estimer la valeur recouvrable de l'actif.
- 320-9 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 des flux de trésorerie futurs estimés attendus de l'utilisation continue de l'actif et de sa sortie à la fin de sa durée d'utilité.

Dans le cas où il ne serait pas possible de déterminer le prix de vente net d'un actif, sa valeur recouvrable pourra être considérée comme égale à sa valeur d'utilité.

Dans le cas où un actif ne générerait pas directement de flux de trésorerie, sa valeur recouvrable doit être déterminée sur la base de l'unité génératrice de trésorerie à laquelle il appartient.

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

320-10 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.

320-11 La perte de valeur d'un actif est constatée par la diminution dudit actif et par la comptabilisation d'une charge. Dans le cas où il ne serait pas possible de déterminer le prix de vente net d'un actif, sa valeur recouvrable pourra être considérée comme égale à sa valeur d'utilité.

320-12 A chaque arrêté des comptes, l'entité doit apprécier 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 doit estimer la valeur recouvrable de l'actif.

320-13 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 d'amortissements qui aurait été déterminée si aucune perte de valeur n'avait été comptabilisée pour cet actif au cours d'exercices antérieurs.

320-14 Cas des entités, qui du fait de leurs activités, ont des impacts sur l'environnement

Les actifs environnementaux sont soumis aux règles de dépréciation décrites précédemment.

Des facteurs environnementaux peuvent par ailleurs entraîner une diminution de la valeur d'un actif existant (cas de contamination d'un site). Si la valeur récupérable du fait de l'utilisation du site est devenue inférieure à sa valeur comptable, il conviendra de procéder à une correction de valeur, par le biais d'une perte de valeur.

CHAPITRE 3

Comptabilisation et évaluation de certains postes des états financiers

Section 1 - Immobilisations corporelles et incorporelles

- 331-1 Une immobilisation corporelle est un actif corporel détenu par une entité pour la production ou 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.
- 331-2 Une immobilisation incorporelle est un actif non monétaire, identifiable et sans substance physique, détenue par une entité pour la production ou la fourniture de biens ou de services, la location ou l'utilisation à des fins administratives. Il s'agit par exemple de fonds commerciaux acquis, de marques, de logiciels informatiques ou autres licences d'exploitation, de franchises ou de frais de développement d'un gisement minier destiné à une exploitation commerciale.
- 331-3 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.
- 331-4 Les immobilisations acquises par l'entité sont comptabilisées au coût d'acquisition. Les immobilisations produites par l'entité pour elle-même sont comptabilisées au coût de production. Les coûts suivants sont des frais directement rattachables qui entrent dans le coût d'une immobilisation :
- coût de préparation du site ;
 - frais initiaux de livraison et de manutention ;
 - frais d'installation ;
 - honoraires des professionnels tels qu'architectes et ingénieurs ;
 - coût de démantèlement d'une installation à la fin de sa durée d'utilité, ou coût de rénovation d'un site si ce démantèlement ou cette rénovation constitue une obligation pour l'entité. Dans ce cas, ce coût doit également faire l'objet d'une provision au passif du bilan.

331-4 bis Le coût d'une immobilisation corporelle comprend :

- *son prix d'achat, y compris les droits de douane et les taxes non remboursables, après déduction des remises et rabais commerciaux ;*
- *tout coût directement attribuable au transfert de l'actif jusqu'à son lieu d'exploitation et à sa mise en état pour permettre son exploitation de la manière prévue par la direction ;*
- *l'estimation initiale des coûts relatifs au démantèlement et à l'enlèvement de l'immobilisation et à la remise en état du site sur lequel elle est située.*

331-4 Ter Cas des entités, qui du fait de leurs activités, ont des impacts sur l'environnement

La distinction entre dégradation immédiate ou dégradation progressive est essentielle et requiert une analyse au cas par cas des obligations concernées. La comptabilisation des coûts de démantèlement d'une installation ou des coûts de rénovation (ou de remise en état) d'un site à

L'actif en contre partie de la constatation de la provision au passif n'est requise qu'en cas de dégradation immédiate. La provision doit être évaluée pour le montant correspondant à la meilleure estimation de la sortie de ressources nécessaires à l'extinction de l'obligation.

En cas de dégradation progressive, constatée au fur et à mesure de l'exploitation, un passif doit être pris en charge au fur et à mesure de l'engagement des dépenses et à hauteur du montant des travaux de remise en état correspondant à la dégradation effective du site à la date de clôture.

331-5 Les dépenses ultérieures relatives à des immobilisations corporelles ou incorporelles déjà comptabilisées en immobilisations sont comptabilisées en charges 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.

331-6 L'amortissement résulte de la 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.

La durée d'utilité et le mode d'amortissement d'une immobilisation corporelle doivent être réexaminés périodiquement, et en cas de modifications importantes des estimations ou prévisions antérieures, la dotation aux amortissements de l'exercice en cours et des exercices futurs doit être ajustée.

331-7 L'amortissement correspond à la consommation des avantages économiques liés à un actif corporel ou incorporel.

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, le mode linéaire étant adopté, si cette évolution ne peut être déterminée de façon fiable :

- 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.

331-8 La dotation aux amortissements pour un exercice est en général comptabilisée en charges. Toutefois, dans certaines circonstances, les avantages économiques représentatifs d'un actif sont intégrés par l'entreprise dans le cadre de la production

d'autres actifs, au lieu de constituer une charge. Dans ce cas la dotation aux amortissements comprend une partie du coût des autres actifs et est incluse dans sa valeur comptable.

331-9 Les terrains et les constructions constituent des actifs distincts et sont traités séparément en comptabilité même s'ils sont acquis ensemble ; les constructions sont des actifs amortissables, alors que les terrains sont généralement des actifs non amortissables.

331-10 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 dans le cas d'absence d'amortissement, des informations spécifiques sont fournies dans l'annexe des états financiers.

- 331-11 Les dépenses de développement ou des dépenses résultant de la phase de développement d'un projet interne constituent une immobilisation incorporelle si, et seulement si, l'entité peut démontrer tout ce qui suit :
- a) la faisabilité technique nécessaire à l'achèvement de l'immobilisation incorporelle en vue de sa mise en service ou de sa vente ;
 - b) son intention d'achever cette immobilisation incorporelle et de l'utiliser ou de la vendre ;
 - c) sa capacité à utiliser ou à vendre l'immobilisation incorporelle ;
 - d) la façon dont l'immobilisation incorporelle générera des avantages économiques futurs probables. L'entité doit démontrer, entre autres choses, l'existence d'un marché pour la production issue de l'immobilisation incorporelle ou pour l'immobilisation incorporelle elle-même ou, si celle-ci doit être utilisée en interne, son utilité ;
 - e) la disponibilité de ressources (techniques, financières et autres) appropriées pour achever le développement et utiliser ou vendre l'immobilisation incorporelle ; et
 - f) sa capacité à évaluer de façon fiable les dépenses attribuables à l'immobilisation incorporelle au cours de son développement.
- 331-12 Les dépenses de recherche ou les 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.

331-12 Bis Cas des entités, qui du fait de leurs activités, ont des impacts sur l'environnement

Etudes d'impact environnemental

Conformément à l'article 3 du décret 99-954 du 13 janvier 2000 appelé plus communément décret MECIE ou Mise En Compatibilité des Investissements avec l'Environnement ainsi qu'à l'article 10 de la loi n°90-033 du 21 décembre 1990 portant Charte de l'Environnement, les projets d'investissements publics ou privés, qu'ils soient soumis ou non à autorisation ou à approbation d'une autorité administrative ou qu'ils soient susceptibles de porter atteinte à l'environnement doivent faire l'objet d'une étude d'impact.

Ces études d'impact prennent la forme soit d'une Etude d'Impact Environnemental (EIE), soit d'un Programme d'Engagement Environnemental (PREE).

Aucune immobilisation incorporelle résultant de la recherche (ou de la phase de recherche d'un projet interne) ne doit être comptabilisée. De ce fait, les dépenses relatives à une Etude d'Impact Environnemental doivent être comptabilisées en charges lorsqu'elles sont encourues.

Mise en œuvre d'un plan environnemental et coût d'évaluation de la pollution émise

Les entités qui du fait de leurs activités produisent des impacts négatifs sur l'environnement peuvent être confrontées à des dépenses de mise en œuvre d'un plan environnemental et de coût d'évaluation de la pollution émise. Ces dépenses suivent les règles générales d'affectation en actif ou en charge des normes IAS/IFRS et du PCG 2005. Pour rappel, les actifs représentent les ressources contrôlées par l'entité du fait d'évènements passés et dont elle attend des avantages économiques futures (art. 131-2) et les charges sont des diminutions d'avantages économiques au cours de la période sous forme de consommations, de sorties, de diminutions d'actifs ou de survenance de passif ayant pour effet de diminuer les capitaux propres autrement que par des distributions aux participants aux capitaux propres. A ce titre, pour le cas de l'environnement, le paragraphe 11 de l'IAS 16 stipule « Des immobilisations corporelles peuvent être acquises pour des raisons de sécurité ou pour des raisons liées à l'environnement. L'acquisition de telles immobilisations corporelles, tout en n'augmentant pas directement les avantages économiques futurs se rattachant à une immobilisation corporelle donnée, peut se révéler nécessaire pour que l'entité puisse obtenir les avantages économiques futurs de ses autres actifs. Ces immobilisations corporelles remplissent les conditions de comptabilisation en tant qu'actifs parce qu'elles permettent à l'entité d'obtenir des avantages économiques futurs des actifs liés supérieurs à ceux

que l'entité aurait pu obtenir si elles n'avaient pas été acquises. A titre d'exemple, un fabricant de produits chimiques peut installer de nouveaux processus de manipulation de produits chimiques afin de se conformer à des dispositions environnementales sur la production et le stockage de produits chimiques dangereux ; les améliorations d'installations correspondantes sont comptabilisées en tant qu'actifs car, sans elles, l'entité n'est pas en mesure de fabriquer et de vendre des produits chimiques. ... ».

- 331-13 Les plus ou moins values dégagées lors d'une cession d'immobilisations corporelles ou incorporelles sont comptabilisées à la date de cession en produits ou en charges opérationnelles.
- 331-14 Après la comptabilisation initiale en tant qu'actif, une immobilisation corporelle doit être comptabilisée à son coût diminué du cumul d'amortissements et du cumul éventuel des pertes de valeurs.

Cas particulier des immeubles de placement

331-15 Un immeuble de placement est un bien immobilier (terrain ou bâtiment, ou partie d'un bâtiment) détenu pour en retirer des loyers ou pour valoriser le capital ou les deux à la fois. Il n'est donc pas destiné :

- à être utilisé dans la production ou la fourniture de biens ou de services ;
- à être utilisé à des fins administratives ;
- ou à être vendu dans le cadre de l'activité ordinaire.

331-16 Après sa comptabilisation initiale en tant qu'immobilisation corporelle, les immeubles de placement peuvent être évalués :

- soit à leur coût diminué du cumul d'amortissements et du cumul des pertes de valeur selon la méthode utilisée dans le cadre général des immobilisations corporelles (méthode du coût) ;
- soit sur la base de leur juste valeur (méthode de la juste valeur).

La méthode choisie doit être appliquée à tous les immeubles de placement jusqu'à leur sortie des immobilisations ou jusqu'à leur changement d'affectation. 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 devra être comptabilisé selon la méthode du coût historique et des informations devront être 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.

331-17 Le profit (ou la perte) 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

331-18 Un actif biologique doit être évalué lors de sa comptabilisation initiale et à chaque date de clôture à sa juste valeur diminuée des coûts estimés au point de vente, sauf lorsque sa juste valeur ne peut pas être évaluée de manière fiable.

Les gains ou pertes provenant d'une variation de la juste valeur diminuée des coûts estimatifs des points de vente doivent être constatés dans le résultat net de l'exercice au cours duquel ils se produisent.

331- 19 Cas des entités dont l'activité essentielle provient de la protection de l'environnement

Pour les entités ayant comme activité les opérations de reboisement, les arbres dans les plantations forestières constituent des actifs biologiques. L'évaluation de ces actifs obéit à la règle énoncée dans l'article précédent.

Section 2 - Actifs financiers non courants

(Immobilisations financières) : titres et créances

332-1 Les titres et créances détenus par une entité, autres que les valeurs mobilières de placement et autres actifs financiers détenus à des fins de transaction et 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 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 entreprises 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 entreprises dont les

titres sont détenus. Il s'agit d'actifs disponibles à la vente, mais non détenus à des fins de transaction ;

- 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 mois, prêts à plus de douze mois consentis à des tiers...

Ces quatre catégories de titres et créances 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 doivent alors figurer dans l'annexe.

332-2 A la date d'entrée dans les actifs de l'entité, les titres et créances sont comptabilisés à leur coût, qui est la juste valeur de la contrepartie donnée, y compris les frais de courtages, 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.

332-3 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 doivent également à la clôture de chaque exercice être soumis à un test de dépréciation afin de constater une éventuelle perte de valeur, conformément aux règles générales d'évaluation des actifs.

332-4 Le coût amorti correspond au montant auquel l'actif financier a été évalué lors de sa comptabilisation initiale, diminué des remboursements en principal obtenus et de toute réduction pour dépréciation ou non recouvrabilité.

332-5 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 doivent être évalués après leur comptabilisation initiale à leur juste valeur qui correspond notamment :

- pour les titres cotés, au cours à la date de clôture 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 doivent être comptabilisés directement en diminution ou en augmentation des capitaux propres.

Les montants ainsi constatés en capitaux propres sont repris en résultat :

- lorsque l'actif est vendu ou remboursé ;
- lorsqu'une perte de valeur est constatée à la suite d'un test de dépréciation de l'actif, cette perte de valeur devant alors être constatée en résultat.

332-6 Les titres 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 doivent également à la clôture de chaque exercice être soumis à un test de dépréciation et une perte de valeur peut devoir éventuellement être constatée en compte de résultat, conformément aux règles générales d'évaluation des actifs.

332-7 Les plus ou moins values dégagées lors d'une cession d'immobilisations financières sont comptabilisées, à la date de cession, en produits financiers ou en charges financières.

332-8 Des informations doivent figurer dans l'annexe 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.

332-9 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.

Section 3 - Stocks et en-cours

331-1 Les stocks comprennent les actifs :

- a) détenus pour être vendus dans le cours normal de l'activité ; ou
- b) en-cours de production pour une telle vente ;
- c) sous forme de matières premières ou de fournitures devant être consommées dans le processus de production ou de prestations de service.

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.

333-2 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. 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. Dans le cas d'un prestataire de service, les stocks incluent le coût du service pour lequel l'entité n'a pas encore comptabilisé les produits correspondants.

333-3 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 et 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.

333-4 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.

333-5 Dans les cas où une évaluation sur la base des coûts entraîne des contraintes excessives ou n'est pas réalisable, les actifs en stock sont évalués sur la base de leur valeur nette de réalisation. La valeur nette de réalisation est le prix de vente estimé dans le cours normal de l'activité, diminué des coûts estimés pour l'achèvement et des coûts estimés nécessaires pour réaliser la vente.

333-6 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.

333-7 Une perte de valeur des 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.

333-8 A leur sortie du magasin ou à l'inventaire, les biens interchangeableables (fongibles) sont évalués soit en considérant que le premier bien entré est le premier bien sorti (PEPS / FIFO), soit à leur coût moyen pondéré d'acquisition ou de production (CUMP).

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

Cas particulier des produits agricoles

333-9 Les produits agricoles doivent être évalués lors de leur comptabilisation initiale et à chaque date de clôture à leur juste valeur diminuée des coûts estimés du point de vente. Les gains ou pertes provenant d'une variation de la juste valeur diminuée des coûts estimatifs des points de vente doivent être constatés dans le résultat net de l'exercice au cours duquel ils se produisent.

***333-9 Bis Cas des entités dont l'activité essentielle provient de la protection de l'environnement
Pour les entités ayant comme activités les opérations de reboisement, les produits issus des arbres des plantations forestières constituent des produits agricoles dont la règle d'évaluation est énoncée à l'article précédent.***

Section 4 – Subventions

334-1 Les subventions correspondent à des transferts de ressources publiques pour compenser des coûts supportés ou à supporter par le bénéficiaire de la subvention en échange du fait qu'il s'est conformé ou qu'il se conformera à certaines conditions liées à ses activités.

334-2 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.

Les subventions liées à des actifs amortissables sont comptabilisées en produits dans le compte de résultat à proportion de l'amortissement comptabilisé. Les subventions d'investissement constituent pour la partie non amortie des produits constatés d'avance à faire figurer distinctement au bilan.

334-3 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.

334-4 La reprise d'une subvention finançant une immobilisation non amortissable est étalée sur la durée pendant laquelle l'immobilisation est inaliénable.

334-5 Les subventions, y compris les subventions non monétaires, sont comptabilisées en compte de résultat ou en passif (en tant que produits constatés d'avance) lorsqu'il existe une assurance raisonnable que :

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

334-6 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 constaté d'avance non amorti lié à la subvention ;
- l'excédent est comptabilisé en charges.

334-7 Cas des entités dont l'activité essentielle provient de la protection de l'environnement

Ces entités peuvent se voir doter de subventions publiques ou privées sous forme, soit monétaire, soit d'actif non monétaire. Le traitement des subventions sous forme monétaire est prévu aux articles précédents. Dans le cas d'une subvention sous forme d'un transfert d'un actif non monétaire, l'entité doit apprécier la juste valeur de cet actif et comptabiliser la subvention et l'actif à cette juste valeur.

Section 5 - Provisions pour charges

335-1 Une provision pour charges est un passif dont l'échéance ou le montant est incertain.

335-2 Une provision pour charges est comptabilisée lorsque :

- l'entité a une obligation actuelle (juridique ou implicite) résultant d'un événement passé ;

- il est probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques sera nécessaire pour éteindre cette obligation ; et

- le montant de l'obligation peut être estimé de façon fiable. Si ces conditions ne sont pas réunies, aucune provision pour charges n'est comptabilisée.

335-3 Le montant comptabilisé en provision pour charges correspond à une estimation de la dépense nécessaire à l'extinction de l'obligation actuelle à la date de clôture.

335-4 Les provisions pour charges sont revues à chaque date de clôture et ajustées pour refléter la meilleure estimation à cette date.

335-5 Une provision pour charges n'est utilisée que pour les dépenses pour lesquelles elle a été comptabilisée à l'origine.

335-6 Les pertes opérationnelles futures ne peuvent pas faire l'objet d'une provision pour charges.

Section 6 - Coûts d'émission, primes et coûts d'emprunt

336-1 Les coûts accessoires encourus pour la mise en place d'un emprunt et les primes de remboursement ou d'émission d'emprunt doivent être étalés de manière actuarielle sur la durée de l'emprunt.

336-2 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 à l'article suivant. Autre traitement comptable autorisé

336-3 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 avant d'être utilisé ou vendu sont incorporés dans le coût de cet actif (investissement immobilier, stock vinicole,...).

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

Section 7 - Charges et produits financiers

- 337-1 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.
- 337-2 Les actifs financiers détenus à des fins de transaction sont évalués à la juste valeur à la clôture de chaque exercice, et les variations constatées dans le cadre de cette évaluation sont comptabilisées en résultat dans des comptes de charges ou produits financiers. Ces actifs ne font pas l'objet de test de dépréciation.
- 337-3 Les opérations pour lesquelles un différé de paiement est obtenu ou accordé à des conditions inférieures aux conditions du marché doivent être 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 comptabilisé en produits financiers dans les comptes de l'acquéreur et en charges financières dans les comptes du vendeur.

Section 8 - Autres produits des activités ordinaires

- 338-1 Les produits des activités provenant de la vente de biens doivent être comptabilisés lorsque l'ensemble des conditions suivantes ont été 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 provenant de la vente des biens peut être évalué de façon fiable ;
 - il est probable que des avantages économiques associés à la transaction iront à l'entité (exemple : le produit d'une vente dans un pays étranger ne sera comptabilisé que lorsque l'autorisation de rapatrier la contrepartie de cette vente aura été obtenue) ;
 - les coûts encourus ou à encourir concernant la transaction peuvent être évalués de façon fiable.
- 338-2 Le produit d'une transaction faisant intervenir une prestation de service est comptabilisé en fonction de l'avancement de la transaction à la date de clôture si le résultat de cette transaction peut être estimé de façon fiable.
- 338-3 Le résultat d'une transaction faisant intervenir une prestation de service peut être estimé de façon fiable lorsque l'ensemble des conditions suivantes est satisfait :
- le montant du produit des activités ordinaires peut être évalué de façon fiable ;
 - il est probable que des avantages économiques associés à la transaction iront à l'entité ;
 - le degré d'avancement à la date de clôture peut être évalué de façon fiable ; et
 - les coûts encourus pour la transaction et les coûts pour achever la transaction peuvent être évalués de façon fiable.
- 338-4 Les produits provenant de la vente de biens, 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.
- 338-5 Les produits provenant de l'utilisation par des tiers d'actifs de l'entité sont comptabilisés sur les bases suivantes :
- les intérêts sont comptabilisés en fonction du temps écoulé en tenant compte du rendement effectif de l'actif ;
 - les redevances et les loyers sont comptabilisés au fur et à mesure qu'ils sont acquis, conformément à la substance de l'accord concerné ;
 - les dividendes sont comptabilisés lorsque le droit de l'actionnaire de percevoir le paiement est établi.

338-6 Les recettes des entités qui du fait de leurs activités produisent des impacts négatifs sur l'environnement ne diffèrent pas des recettes de toute autre entité ayant une activité commerciale. Néanmoins, une entité qui du fait de son activité produit des impacts positifs sur l'environnement pourrait se voir gratifiée de primes (Le conditionnel est de rigueur étant donné le caractère incertain d'une telle éventualité à Madagascar). A l'inverse des amendes et pénalités, ces primes constituent des produits qui seront rattachés à l'exercice concerné.

Section 9 - Autres charges des activités ordinaires

339-1 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.

Ce principe de rattachement des charges aux produits 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 sur la même période que le produit résultant de la vente des biens.

339-2 Une dépense qui ne peut pas être associée à un avantage économique futur doit être comptabilisée en charge dès sa réalisation.

339-3 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.

CHAPITRE 4

Modalités de comptabilisation et d'évaluation d'opérations particulières

Section 1 - Concessions et opérations faites en commun ou pour le compte de tiers

- 341-1 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.
- 341-2 Le maintien au niveau exigé par le service public du potentiel productif des installations concédées est assuré par le jeu des amortissements ou, éventuellement, par des constatations de pertes de valeur et des provisions pour renouvellement.
- 341-3 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.
- 341-4 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.
- 341-5 Lorsque les opérations faites en commun impliquent le contrôle conjoint et la copropriété d'un ou plusieurs actifs, chaque coparticipant doit comptabiliser, en plus de sa quote-part des produits et charges, une quote-part des actifs et passifs.
- 341-6 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.
- 341-7 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.
- 341-8 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 - Contrats à long terme

- 342-1 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.
- 342-2 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).

342-3 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, il peut être 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).

342-4 Lorsque dans le cadre d'un contrat à long terme des pertes à l'achèvement du contrat apparaissent comme probables, une provision pour charges est constituée à hauteur de la perte totale du contrat non encore constatée par les enregistrements comptables.

Section 3 - Impôts différés

343-1 L'imposition différée est une méthode comptable qui consiste à comptabiliser en charges ou en produits l'impôt sur le résultat imputable aux seules opérations de l'exercice.

343-2 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.

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'impôt dans un

avenir prévisible. Au niveau de la présentation des comptes, les impôts différés -

actif doivent être distingués des créances d'impôt courantes. Les impôts différés - passif doivent être distingués des dettes d'impôt courantes.

343-3 Les impôts différés sont déterminés ou revus à chaque date de clôture 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.

343-4 Des informations concernant ces impôts différés doivent figurer dans l'annexe (origine, montant, date d'expiration, méthode de calcul, enregistrement en comptabilité). Les éléments d'impôts différés qui divergent de la législation fiscale viennent en rapprochement entre le bénéfice fiscal et le bénéfice comptable.

Section 4 - Contrats de location financement

344-1 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 non transfert de propriété en fin de contrat.

344-2 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.

344-3 Les contrats 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 contrat de location financement. Les versements initiaux éventuellement effectués au titre de ces contrats représentent des pré loyers qui sont amortis sur la durée de contrat de location conformément aux avantages procurés.

344-4 Tout actif faisant l'objet d'un contrat de location financement doit être comptabilisé à la date d'entrée en vigueur du contrat en respectant le principe de la prééminence de la substance sur la forme :

- chez le preneur :
 - le bien loué est comptabilisé à l'actif du bilan à sa juste valeur, ou, si celle ci est inférieure, à la valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location,
 - l'obligation de payer les loyers futurs est comptabilisée pour le même montant au passif du bilan ;
- chez le bailleur non fabricant ou non distributeur du bien loué, la créance constituée par l'investissement net correspondant au bien loué est enregistrée à l'actif ;
- chez le bailleur fabricant ou distributeur du bien loué : la créance est comptabilisée pour un montant égal à la juste valeur du bien et les profits ou pertes sur ventes sont comptabilisés dans le résultat de l'exercice conformément aux principes retenus par l'entité pour ses ventes fermes. Toutefois si les taux d'intérêt du contrat de location sont artificiellement bas, le profit doit être limité à ce qu'il aurait été si l'on avait utilisé un taux d'intérêt commercial.

344-5 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 éventuellement 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 est totalement amorti sur la plus courte de la durée du contrat de location et de sa durée d'utilité.

344-6 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 du produit de cession par rapport à la valeur comptable chez le preneur n'est pas enregistré en produits à la date des contrats mais est réparti sur la durée du contrat de location.

Section 5 - Avantages octroyés au personnel

345-1 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.

345-2 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 pour charges.

Ces provisions pour charges 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.

Les autres avantages postérieurs à l'emploi portant sur les capitaux propres et indemnités de fin de contrat de travail sont soumis à des règles particulières selon la réglementation nationale.

Section 6 - Opérations effectuées en monnaies étrangères

346-1 Les actifs acquis et les passifs constatés en monnaies étrangères sont convertis en monnaie nationale lors de leur comptabilisation initiale par conversion de leur coût en monnaies étrangères sur la base du cours de change du jour de la transaction.

346-2 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.

346-3 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.

346-4 Lorsque les créances et les dettes libellées 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 aux articles suivants.

346-5 Lorsque l'opération traitée en monnaies étrangères est assortie par l'entité d'une opération symétrique destinée à couvrir les conséquences de la fluctuation du change, appelée couverture de change, les gains et pertes de change ne sont comptabilisés en compte de résultat qu'à concurrence du risque non couvert.

346-6 Les écarts de change résultant d'une forte dévaluation ou dépréciation de la monnaie et qui affectent des passifs directement liés à l'acquisition récente d'actifs facturés dans une monnaie étrangère peuvent être inclus dans la valeur comptable de l'actif concerné uniquement si les conditions suivantes sont remplies :

- la valeur comptable ainsi ajustée n'est pas supérieure au plus faible du coût de remplacement et de la valeur recouvrable de cet actif ;
- les passifs ne pouvaient être réglés ou ne pouvaient faire l'objet d'une couverture pour risque de change avant la survenance de la forte dévaluation ou dépréciation ;
- les actifs concernés ont été acquis dans les douze mois précédant la forte dévaluation ou dépréciation de la monnaie.

346-7 Les écarts de change relatifs à un élément monétaire qui fait partie intégrante de l'investissement net d'une entreprise dans une entité étrangère (par exemple : créance à recouvrer ou dette payable dont le règlement est à long terme ou n'est ni planifié ni probable dans un avenir prévisible) doivent être inscrits dans les capitaux propres.

Section 7 - Changements d'estimations ou de méthodes comptables, corrections d'erreurs ou d'omissions

- 347-1 Les changements d'estimations comptables sont des changements fondés sur de nouvelles informations ou sur une meilleure expérience et qui permettent d'obtenir une meilleure information. L'impact des changements d'estimations comptables est inclus dans le résultat net de l'exercice en cours ou des exercices futurs si ces changements les affectent également.
- 347-2 Les changements de méthodes comptables résultent de modifications de conventions comptables de base, des principes comptables fondamentaux, de méthodes d'évaluation ainsi que de règles et pratiques spécifiques appliqués par une entité pour établir et présenter ses états financiers.
- 347-3 Un changement de méthode comptable n'est effectué que s'il est imposé par une nouvelle réglementation ou s'il permet une amélioration dans la présentation des états financiers de l'entité concernée.
- 347-4 L'impact sur les résultats des exercices antérieurs d'un changement de méthode comptable ou d'une correction d'erreur significative est comptabilisé en capitaux propres d'ouverture.

Les données comparatives (informations de l'exercice précédent) doivent par ailleurs être retraitées afin d'assurer au niveau des états financiers la comparabilité entre les périodes, comme si la nouvelle méthode avait toujours été appliquée ou comme si l'erreur n'avait jamais été commise.

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

CHAPITRE 5

Les comptes consolidés

Section 1 - Définition et champ d'application

- 351-1 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.
- 351-2 Toute entité, qui a son siège social ou son activité principale sur le territoire malgache 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.
- 351-3 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).
- 351-4 Les entités dominantes, qui sont elles-mêmes sous le contrôle d'une autre entité soumise à une obligation de consolidation, sont dispensées de l'établissement et de la publication de comptes consolidés. Toutefois, cette exemption ne peut être invoquée :
- si l'entité fait publiquement appel à l'épargne ;
 - si des comptes consolidés sont exigés par un ensemble d'actionnaires représentant au moins le dixième du capital de l'entité dominante.
- 351-5 Sont consolidés les ensembles d'entités dont le chiffre d'affaires cumulé et dont l'effectif moyen cumulé de travailleurs dépassent, pendant deux exercices successifs, des limites minimales fixées par le Ministère chargé des Finances. Ces limites sont établies sur la base des derniers états financiers arrêtés par les entités incluses dans la consolidation.
- 351-6 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 obtenus 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.
- 351-7 Sont laissées en dehors du champ d'application de la consolidation les entités pour lesquelles des restrictions sévères et durables remettent en cause substantiellement, soit le contrôle ou l'influence exercée sur elles par l'entité consolidante, soit leurs possibilités de transfert de fonds. Il peut en être de même pour les entités dont les actions ou parts ne sont détenues qu'en vue de leur cession ultérieure.

Toute exclusion de la consolidation d'entités entrant dans les catégories visées dans cet article doit être justifiée dans l'annexe des comptes consolidés.

Section 2 - Méthode de consolidation des sociétés contrôlées

- 352-1 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.

352-2 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 retraitements liés à la consolidation sont inscrits directement au niveau des capitaux propres consolidés (écart de change).

352-3 Si la date de clôture de l'exercice d'une entité comprise dans la consolidation est antérieure de plus de trois mois à la date de clôture de l'exercice de consolidation, les états financiers consolidés sont établis sur la base de comptes intérimaires établis à la date de la consolidation et contrôlés par le commissaire aux comptes de l'entité consolidée.

352-4 L'annexe des états financiers consolidés doit comporter toutes les informations de 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.

Section 3 - Comptabilisation des participations dans les entités associées

353-1 Une entité associée est une entité dans laquelle l'entité consolidante exerce une influence notable et qui n'est ni une société contrôlée, 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'information technique essentielle ou échange de cadres et de dirigeants.

353-2 Dans le cadre de l'établissement de comptes consolidés, les participations dans les entreprises 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.

Section 4 - Ecart de première consolidation

354-1 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 des capitaux propres non réévaluée 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.

354-2 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 ".

354-3 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 ou goodwill, s'il est positif, est inscrit à l'actif du bilan sous une rubrique distincte ;
- l'écart de première consolidation négatif, ou goodwill négatif, est inscrit au passif du bilan et constitue un produit comptabilisé d'avance.

354-4 L'écart d'acquisition positif (ou goodwill) est amorti sur sa durée d'utilité. Cette durée est présumée ne pas excéder 5 ans, à moins qu'une période plus longue, ne pouvant être supérieure à 20 ans à compter de la date d'acquisition, puisse être justifiée, la méthode de l'amortissement linéaire est normalement retenue à moins qu'une autre méthode ne soit plus appropriée.

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 dépréciation de l'écart d'acquisition doit être constituée pour ramener le montant de cet écart à sa valeur économique. Cette dépréciation est irréversible.

354-5 Un écart d'acquisition négatif (ou goodwill négatif) doit être 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 produits.

354-6 Toutes explications sur le traitement de l'écart susvisé doivent être données dans l'annexe des comptes consolidés.

Section 5 - Comptes combinés

355-1 Les entités qui forment un ensemble économique soumis à un même centre stratégique de décisions, situé ou non sur le territoire malgache, sans qu'existent entre elles de liens juridiques de domination, doivent établir et présenter des comptes, obligatoirement dénommés " comptes combinés ", comme

s'il s'agissait d'une seule entité. Les limites minimales de chiffre d'affaires et d'effectif à partir desquelles un ensemble économique est soumis à l'obligation d'établir des comptes combinés sont identiques à celles prévues pour l'établissement des comptes consolidés.

355-2 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.

355-3 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.

ANNEXE 1 - MODELE 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 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 états financiers permet d'indiquer face à chaque rubrique le renvoi aux notes explicatives figurant éventuellement dans l'annexe.

BILAN ACTIF

exercice clos le

Unité monétaire : Ariary

ACTIF	Note	N Brut	N Amort./Prov.	N Net	N - 1 Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Immobilisations en cours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres immobilisations financières					
TOTAL ACTIFS NON COURANTS					
ACTIFS COURANTS					
Stocks et en cours					
Créances et emplois assimilés					
Clients et autres débiteurs					
Impôts					
Autres créances et actifs assimilés					
Trésorerie et équivalents de trésorerie					
Placements et autres équivalents de trésorerie					
Trésorerie (fonds en caisse et dépôts à vue)					
TOTAL ACTIFS COURANTS					
TOTAL DES ACTIFS					

BILAN

exercice clos le

Unité monétaire : Ariary

CAPITAUX PROPRES ET PASSIFS	Note	N	N - 1
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			
Primes et réserves consolidées			
Ecarts d'évaluation			
Ecart d'équivalence			
Résultat net – part du groupe			
Autres capitaux propres – report à nouveau			
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I			
PASSIFS NON-COURANTS			
Produits différés : subventions d'investissement			
Impôts différés			
Emprunts et dettes financières			
Provisions et produits constatés d'avance			
TOTAL PASSIFS NON-COURANTS II			
PASSIFS COURANTS			
Dettes court terme – partie court terme de dettes long terme			
Fournisseurs et comptes rattachés			
Provisions et produits constatés d'avance – passifs courants			
Autres dettes			
Comptes de trésorerie (découverts bancaires)			
TOTAL PASSIFS COURANTS			
TOTAL DES PASSIFS			

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

COMPTE DE RESULTAT

(par nature)

Unité monétaire : Ariary

Période du au

	Note	N	N - 1
Chiffre d'affaires			
Production stockée			
Production immobilisée			
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 (A)			
Impôts, taxes et versements assimilés			
IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION			
Autres produits opérationnels			
Autres charges opérationnels			
Dotations aux amortissements, aux provisions et pertes de valeur			
Reprise sur provisions et pertes de valeurs			
V- RESULTAT OPERATIONNEL			
Produits financiers			
Charges financières			
VI- RESULTAT FINANCIER			
VII- RESULTAT AVANT IMPOTS (V + VI)			
Impôts exigibles sur résultats			
Impôts différés (Variations)			
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			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			

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

COMPTE DE RESULTAT
(par fonctions)

Unité monétaire : Ariary

Période du au

	Note	N	N - 1
Produit des activités ordinaires			
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 AVANT IMPOT			
Impôts exigibles sur les résultats			
Impôts différés			
RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES			
Charges extraordinaires (à préciser)			
Produits extraordinaires (à préciser)			
RESULTAT NET DE L'EXERCICE			
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
XI- RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			

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

A préciser en annexe :

- détail des charges par nature : frais de personnel, impôts et taxes, dotations aux amortissements, pertes de valeur,
- soldes caractéristiques de gestion : valeur ajoutée, excédent brut d'exploitation.

**TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE
(METHODE DIRECTE)**

Unité monétaire : Ariary

	Note	Exercice N	Exercice N-1
<u>Flux de trésorerie liés aux activités opérationnelles :</u>			
Encaissement reçus des clients			
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel			
Intérêts et autres frais financiers payés			
Impôts sur les résultats payés			
<i>Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires</i>			
flux de trésorerie lié à des événements extraordinaires (à préciser)			
<i>Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)</i>			
<u>Flux de trésorerie liés aux activités d'investissement</u>			
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			
<i>Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement (B)</i>			
<u>Flux de trésorerie liés aux activités de financement</u>			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectués			
Encaissements provenant d'emprunts			
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilés			
<i>Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)</i>			
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			
<i>Rapprochement avec le résultat comptable</i>			

**TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE
(METHODE INDIRECTE)**

Unité monétaire : Ariary

:Période du au

	Note	Exercice N	Exercice N-1
<u>Flux de trésorerie liés à l'activité</u>			
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			
<i>Flux de trésorerie générés par l'activité (A)</i>			
<u>Flux de trésorerie liés aux opérations d'investissement</u>			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations			
Encaissements sur cessions d'immobilisations			
Incidence des variations de périmètre de consolidation (1)			
<i>Flux de trésorerie liés aux opérations d'investissement (B)</i>			
<u>Flux de trésorerie liés aux activités de financement</u>			
Dividendes versés aux actionnaires			
Augmentation de capital en numéraire			
Emission d'emprunt			
Remboursement d'emprunt			
<i>Flux de trésorerie liés aux opérations de financement (C)</i>			
<u>Variation de trésorerie de la période (A+B+C)</u>			
Trésorerie d'ouverture			
Trésorerie de clôture			
Incidence des variations de cours des devises			
<i>Variation de trésorerie</i>			

ETAT DE VARIATION DES CAPITAUX PROPRES

Unité monétaire : Ariary

	Note	Capital social	Prime & réserves	Ecart d'évaluation.	Résultat & R.N.	Total
Solde au 31 décembre N-2						
Changement de méthode comptable						
Correction d'erreurs						
Autres produits & charges						
Affectation du résultat N-2						
Opérations en capital						
Résultat net exercice N-1						
Solde au 31 décembre N-1						
Changement de méthode comptable						
Correction d'erreurs						
Autres produits & charges						
Affectation du résultat N-1						
Opérations en capital						
Résultat net exercice N						
Solde au 31 décembre N						

ANNEXE 2 – CONTENU DE L'ANNEXE DES ETATS FINANCIERS

L'annexe est un des documents composant les 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 utilisateurs des états financiers.

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 composant les états financiers. Une inscription dans l'annexe ne peut cependant en aucun cas se substituer à une inscription dans un des autres documents composant les 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 dans 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 variations des capitaux propres et du tableau des flux de trésorerie.
3. Informations concernant les entités associées, les entités contrôlées (filiales) ou entité consolidante (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 et 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 utilisateurs des états financiers peuvent porter sur la situation financière, la performance et la variation de la situation financière de l'entité.

Aussi la liste des informations figurant ci-après ne constitue-t-elle qu'une indication des éléments devant y figurer.

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,
 - des titres de participation correspondant à des détentions d'au moins 10% du capital (voir exemple de tableau ci-après),
 - des provisions pour charges,
 - des pertes de valeur,
 - des stocks et de leur suivi,
 - 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 éventuellement 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.

2. Compléments d'information nécessaires à une bonne compréhension du bilan, du compte de résultat, du tableau des variations des capitaux propres et du tableau des flux de trésorerie

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

- a) Etat de l'actif immobilisé en indiquant pour chaque poste : les entrées, les sorties et les virements de poste à poste (voir exemple de tableau ci-après) ;
- b) Etat des amortissements et pertes de valeur avec indication des modes de calcul utilisés et des dotations ou annulations effectuées au cours de l'exercice (voir exemple de tableau ci-après) ;
- c) Indication relative aux engagements pris en matière de location-financement : nature des biens, traitement comptable, échéance et montants ;
- d) Précisions sur la nature, le montant et le traitement comptable des dettes particulières à durée indéterminée ;

- e) Etat des provisions pour charges avec indication de la nature précise de chacune des provision et de leurs évolutions ;
- f) Montant des frais accessoires et frais financiers éventuellement inclus dans le coût de production d'immobilisations et de stocks fabriqués par l'entité ;
- g) Etat des échéances des créances et des dettes à la date de clôture 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) ;
- h) Méthode de détermination de la valeur comptable des titres, méthode de traitement des effets des changements de la valeur de marché pour les placements comptabilisés à la juste valeur, méthode de traitement de l'écart de réévaluation lors de la vente d'un placement réévalué ;
- i) Indication, pour chaque poste d'éléments fongibles de l'actif courant (stocks, titres de placement, instruments de trésorerie), de la différence, lorsqu'elle est d'un montant significatif, entre :
 - leur évaluation suivant la méthode pratiquée, et
 - leur évaluation sur la base du dernier prix de marché connu à la clôture des comptes ;
- j) Précisions sur la nature, le montant, l'évolution, l'amortissement, les pertes de valeur et le traitement comptable :
 - du fonds commercial,
 - 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,
 - des quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun ;
- k) Ventilation du chiffre d'affaires :
 - par secteurs d'activités,
 - par marchés géographiques ;
- l) Nature et objet de chacune des réserves figurant en capitaux propres ;
- m) 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,
- dépréciation exceptionnelle des stocks,
- abandon partiel d'activité,
- cessions d'immobilisations,
- règlements de litiges.

3. Informations concernant les entités associées, les entités contrôlées, la société consolidante et les transactions réalisées avec ces entités ou leurs dirigeants

- a) En ce qui concerne les entités détenues à plus de 10% ou sur lesquelles l'entité 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.
- b) Pour les membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance, indication du 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 allouées au titre de l'exercice ;
 - du montant des engagements contractés pour pensions de retraite à leur profit.
- c) Indication de la fraction des immobilisations financières, des créances et des dettes ainsi que des charges et produits financiers concernant :
 - la société consolidante ;
 - les sociétés contrôlées ;
 - les entités associées au groupe ;
 - les autres parties liées (actionnaires, dirigeants...).
- d) 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.

4. Informations à caractère général ou concernant certaines opérations particulières

- a) 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'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.
- b) 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.
- c) Indication des parts bénéficiaires, obligations convertibles, obligations 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.
- d) 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.
- e) Analyse des éléments significatifs sectoriels par secteur d'activité et par secteur géographique.
- f) 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.
- g) Montant des engagements pris en matière de pensions, compléments de retraite et indemnités assimilées : méthodes d'évaluation et détail des montants comptabilisés pour chaque catégorie
- h) 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.
- i) Risques et pertes non mesurables à la date d'établissement des états financiers et n'ayant pas fait l'objet d'une provision pour charges
- j) Evénements survenant après la clôture de l'exercice n'affectant pas la situation de l'actif ou du passif de la période précédant la clôture mais susceptibles, par leur importance et leur influence probable sur la situation financière ou l'activité de l'entité, d'affecter le jugement des utilisateurs des états financiers.
- k) Aides publiques non comptabilisées du fait de leur nature mais présentant un caractère significatif : par exemple, mesures prises par l'Etat et 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).

Modèle 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 «Notes» 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 peut être subdivisé si nécessaire en 'acquisitions', 'apports', 'créations'

Rq.4 : la colonne diminution peut être subdivisé 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 Eléments 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 « Notes » permet d'indiquer par un renvoi les informations complémentaire 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 CIRCULANT

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 ASSOCIES)

FILIALES ET ENTITES ASSOCIES	Notes	Capitaux propres	Dont capital de l'exercice	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 ASSOCIES Entité 1 Entité 2								

ANNEXE 3 – GLOSSAIRE

Index

A

Actif
Actifs biologiques
Actif courant
Actif non courant
Activité ordinaire
Amortissement pour dépréciation
Annexe des états financiers
Avantage économique futur

B

Bilan

C

Capital
Capitaux propres
Charges
Chiffre d'affaires
Comparabilité
Comptabilisation
Comptabilité d'exercice
Compte de résultat
Continuité d'exploitation
Contrôle
Contrôle d'un actif
Convention de l'entité
Coût
Coût actuel
Coût d'acquisition
Coût de production
Coût (frais) du point de vente
Coût historique
Crédit-bail
Cycle d'exploitation

D

Développement (frais de)
Différences temporelles
Durée d'utilité
Durée de vie économique

E

Eléments extraordinaires
Erreurs fondamentales
Etats financiers
Evaluation
Evénements survenant après la date de clôture

F

Fait générateur d'obligation
Fiabilité
Fonds commercial
Fusion

I

Image fidèle
Immobilisation corporelle
Immobilisation financière
Immobilisation incorporelle
Importance relative
Impôt différé
Indépendance des exercices
Intelligibilité
Inventaire

J

Juste valeur

L

Location (contrat de)
Location-financement
Location simple

M

Méthodes comptables
Monnaie de présentation

N

Neutralité
Non-compensation

O

Obligation

P

Passif
Passif courant
Passif non-courant
Performance
Permanence des méthodes
Perte de valeur
Pertinence
Prééminence de la substance sur la
forme
Prix de vente net
Produits
Produits agricoles
Provision pour charges
Prudence

R

Rattachement des charges aux
produits

Recherches
Réserves
Résultat net

S

Situation financière
Solvabilité
Stocks
Subventions publiques

T

Titres immobilisés
Titres de participation
Titres de placement
Transparence
Trésorerie

V

Valeur actualisée

Valeur comptable
Valeur d'apport

Valeur d'utilité
Valeur de marché
Valeur de réalisation
Valeur recouvrable
Valeur résiduelle

Liste alphabétique des définitions

	Termes	Définitions
1	Actif 131-1à5	Ressource contrôlée par une entité du fait d'événements passés et dont elle attend des avantages économiques futurs.
2	Actifs biologiques 331-18	Animal ou plantes vivants (ou regroupement d'animaux ou de plantes vivants similaires)
3	Actif courant 131-3/ 331/1	C'est un actif : a) que l'entité s'attend à pouvoir réaliser, vendre ou consommer dans le cadre de son cycle d'exploitation normal, ou b) 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 c) qui constitue de la trésorerie dont l'utilisation n'est pas soumise à restriction.
4	Actif non courant 131-5/ 332-1/ 331-1	C'est un actif : a) qui est destiné à être utilisé de manière continue pour les besoins des activités de l'entité, tels les immobilisations corporelles ou incorporelles, ou b) 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.
5	Activité ordinaire 230-1/ 230-3&4 331-15/ 338-2	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.
6	Amortissement pour dépréciation 331-6/ 331-7/ 331-8 331-14	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.
7	Annexe des états financiers 210-1/ 210-6/ 220-5 230-2/ 260-1/ 310-2 352-4/	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.
8	Avantage économique futur 131-2/ 310-1/331-5	Capacité à dégager, directement ou indirectement, des flux nets de trésorerie en faveur de l'entité.
9	Bilan 131-1/ 220-1à5	Etat récapitulatif des actifs, des passifs (externes = dettes) et des capitaux propres de l'entité à la date de clôture des comptes.
10	Capital 220-2/	Apports (externes) des participants aux capitaux propres de l'entité. Ils sont réalisés en numéraires ou en nature.
11	Capitaux propres 131-1/ 131-12/132-5 220/1&2/ 240/1	Intérêt résiduel des participants aux capitaux propres de l'entité dans ses actifs après déduction de ses passifs (externes).
12	Charges 123-8/ 132-1/ 132-2 132-5/ 230-2 510-3/	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.
13	Chiffre d'affaires 132-4	Le chiffre d'affaires est constitué par les ventes de marchandises et la production vendue de biens et services. Il correspond au montant des affaires réalisées avec les tiers dans l'exercice de l'activité professionnelle normale et courante de l'entité.

	Termes	Définitions
14	Comparabilité 122-6/ 123-4/ 210-6 347-5/	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 au sein de l'entité et dans l'espace, au niveau national et international entre entités.
15	Comptabilisation 310-1&2	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 : a) il est probable que tout avantage économique futur lié à cet élément ira à l'entité ou en proviendra, et b) l'élément a un coût ou une valeur qui peut être évalué de façon fiable.
16	Comptabilité d'exercice / 121-3	Les effets des transactions et autres événements sont constatés à la date de survenance de ces transactions ou événements.
17	Compte de résultat 132-1/ 210-1 230-1&2	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 121-4/	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 332-1/ 341-3/ 351-2 351-4/ 351-6&7	Pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles d'une entité afin d'obtenir des avantages économiques de ses activités
20	Contrôle d'un actif 338-1/ 341-5	Pouvoir d'obtenir les avantages économiques futurs procurés par cet actif.
21	Convention de l'entité 121-1	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.
22	Coût 210-2/ 310-1	Montant de trésorerie payé ou juste valeur de toute autre contrepartie donnée pour acquérir un élément, à la date de son acquisition ou de sa production.
23	Coût actuel	Voir juste valeur. 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.
24	Coût d'acquisition 320-5à7/ 331-4 333-4	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.
25	Coût de production 320-7/ 331-4/ 333-4	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 331-18	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.

	Termes	Définitions
27	Coût historique 123-5 / 320-2à5	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	Crédit bail	Voir Location-financement
29	Cycle d'exploitation 131-3&4 / 131-9	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.
30	Développement (frais de ..) 331-2/ 331-11	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.
31	Différences temporelles 343-2	Différences entre la valeur comptable d'un actif ou d'un passif au bilan et sa base fiscale. Les différences temporelles peuvent être : a) des différences temporelles imposables, ou b) 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.
32	Durée d'utilité 320-9 / 331-4à7 331-10/ 334-3/ 354-4	La durée d'utilité est : a) soit la période pendant laquelle l'entité s'attend à utiliser un actif amortissable b) soit le nombre d'unités de production ou d'unités similaires que l'entité s'attend à obtenir de l'actif considéré.
33	Durée de vie économique 344-2	La durée de vie économique est : a) soit la période attendue d'utilisation économique d'un actif par un ou plusieurs utilisateurs b) soit le nombre d'unités de production ou d'unités similaires attendues de l'utilisation d'un actif par un ou plusieurs utilisateurs.
34	Ecart de change 336-2/ 346-1à7 352-2/	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	Éléments extraordinaires 230-1/ 230-4	Produits ou charges résultant de circonstances exceptionnelles et correspondant à des cas de force majeure comme par exemple une expropriation ou une catastrophe naturelle imprévisibles. La nature et le montant de chaque élément extraordinaire sont indiqués séparément dans les états financiers.
36	Erreurs fondamentales 240-2 / 347-4	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 à la date de leur publication. (le traitement comptable des erreurs significatives et des erreurs fondamentales est identique).

	Termes	Définitions
37	Etats financiers 111-1/ 111-3/ 112-1 113-1/ 115-1/ 121-1 122-1/ 123-2/ 210-1à7	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 : a) un bilan b) un compte de résultat c) un tableau des variations des capitaux propres d) un tableau des flux de trésorerie e) une annexe.
38	Evaluation 347-2 / 354-2/	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 123-1 / 230-6/ 260-3	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 : a) ceux qui contribuent à confirmer des circonstances qui existaient à la date de clôture et b) 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 122-4 / 440-1/	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	Excédent, à la date d'acquisition de l'entité, du coût d'acquisition sur la juste valeur des actifs et passifs identifiables acquis.
43	Fusion	Une fusion est en général une opération entre deux sociétés, dans laquelle : a) les actifs et les passifs d'une société sont transférés à l'autre société et la première société est dissoute, ou b) les actifs et les passifs des deux sociétés sont transférés à une nouvelle société et les deux sociétés initiales sont dissoutes.
44	Image fidèle 111-1/ 122-4&5	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.
45	Immobilisation corporelle 331-1/ 331-3 à 9 331-14	Actif corporel : a) détenu par une entité pour la production, la fourniture de biens ou de services, la location ou l'utilisation à des fins administratives et b) qu'elle s'attend à utiliser sur plus d'un exercice.
46	Immobilisation financière	Actif : a) une créance dont le règlement doit intervenir dans un délai supérieur à un an ou b) un titre ou une valeur assimilée que l'entité a décidé de conserver sur plus d'un exercice.
47	Immobilisation incorporelle 331-2/ 331-10 à 14	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.

	Termes	Définitions
48	Importance relative 122-3/ 123-2/ 141-3	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 343-2/	Montant d'impôt sur les bénéfices payable (impôt différé passif) ou recouvrable (impôt différé actif) au cours d'exercices futurs et provenant : <ul style="list-style-type: none"> - 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 123-1	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	Intelligibilité 122-2/	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.
52	Inventaire 333-8/ 354-4/ 410-4 410-5	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).
53	Juste valeur 320-3/ 320-5/ 331-16 331-17/ 332-2&5/ 337-2&3/ 338-4	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.
54	Location (contrat de) 344-1 à 344-6	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.
55	Location-financement 344-1 à 6	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.
56	Location simple 344-2&3	Tout contrat de location autre qu'un contrat de location-financement.
57	Marché actif	Marché pour lequel sont réunies les conditions ci-après : <ol style="list-style-type: none"> a) les éléments négociés sur ce marché sont homogènes b) on peut normalement trouver à tout moment des acheteurs et des vendeurs consentants et c) les prix sont mis à la disposition du public.
58	Méthodes comptables 111-3 / 210-1/ 210-7	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.
59	Monnaie de présentation 210-4&5	Monnaie utilisée pour présenter les états financiers.

	Termes	Définitions
60	Neutralité 122-4	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
61	Non-compensation 123-8/ 220-3/ 230-5	La compensation entre éléments d'actif et éléments de passif au bilan, ou entre éléments de charges et éléments de produits dans le compte de résultat, n'est pas autorisée, sauf dans les cas où elle est imposée ou autorisée par le présent système comptable.
62	Obligation 131-6 à 8/ 335-2&3	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.
63	Passif 131-6/ 220-1à4	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.
64	Passif courant Comptes 13, 15 131-9	C'est un passif : a) que l'entité s'attend à éteindre dans le cadre de son cycle d'exploitation normal ou b) dont le règlement doit intervenir dans les douze mois suivant la date de clôture de son exercice.
65	Passif non-courant Comptes 13, 15 220-2/131-10/131-11	Le passif non-courant comprend tous les éléments de passif qui ne constituent pas des passifs courants.
66	Performance 111-1/ 113-1/ 230-3	Elle est présentée dans le compte de résultat de l'entité par la relation entre les produits et les charges.
67	Permanence des méthodes 122-6 / 123-4/	D'un arrêté des comptes à l'autre, es 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.
68	Perte de valeur 320-10à13 / 332-3	Montant de l'excédent de la valeur comptable d'un actif sur sa valeur recouvrable.
69	Pertinence 122-3 / 250-5	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.
70	Prééminence de la réalité sur l'apparence 122-4/ 123-7	Ou 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.
71	Prix de vente net 320-9/ 320-11	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.
72	Produits 132-1/ 132-3/ 132-5 230-1/ 230-3/ 310-2 338-1/ 338-4&5	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.
73	Produit agricole 333-9	Produit récolté des actifs biologiques de l'entité.

	Termes	Définitions
74	Provision pour charges / 335-1à6 339-3/ 342-4/ 345-2	Passif dont l'échéance ou le montant sont incertains.
75	Prudence 122-4 / 123-3/ 333-6 410-1	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.
76	Rattachement des charges aux produits 339-1	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.
77	Recherches 331-12	Investigation originale et programmée entreprise en vue d'acquérir une compréhension et des connaissances scientifiques ou techniques nouvelles.
78	Réserves 123-3/220-2/ 220-5	Parts de résultats nets conservées par l'entité.
79	Résultat net de l'exercice 132-1/ 132-5/220-2/ 230-1&2/ 240-2	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.
80	Situation financière 111-1/ 113-1/ 141-3/ 351-1/ 352-4 /	Elle est présentée par le bilan dans la relation des actifs avec les passifs (externes) et les capitaux propres.
81	Solvabilité	Disponibilités de trésorerie à plus long terme pour satisfaire aux engagements financiers lorsqu'ils arriveront à échéance.
82	Stocks Compte classe 3 / 141-3 / 220-2 / 230-3 333-1à8 /	Actifs : a) détenus pour être vendus dans le cours normal de l'activité, ou b) en cours de production pour une telle vente c) sous forme de matières premières ou de fournitures devant être consommées dans le processus de production ou de prestations de services. 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. 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. Dans le cas d'un prestataire de service, les stocks incluent le coût du service pour lequel l'entité n'a pas encore comptabilisé les produits correspondants. Nota : 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.

	Termes	Définitions
83	Subventions publiques 334-1à6 / compte 74	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.
84	Titres immobilisés 332-1 / compte 27	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.
85	Titres de participation 332-1 / 332-3 / 332-5	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.
86	Titres de placement 332-1 / comptes 50	Titres acquis pour être recédés à brève échéance avec l'espoir d'un gain en rendement ou en capital (actifs financiers détenus à des fins de transaction)
87	Transparence 410-1 /	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.
88	Trésorerie 131-3/ 220-2/ 250-4	Fonds en caisse et dépôts à vue.
89	Valeur actualisée 320-9/ 344-4/345-2/	Estimation actuelle de la valeur actualisée des flux futurs de trésorerie dans le cours normal de l'activité.
90	Valeur comptable 344-6	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.
91	Valeur d'apport 320-5	Valeur qui sert de base au calcul de la rémunération des apporteurs
92	Valeur d'utilité 320-9/ 320-11/ 354-4	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.
93	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 (voir 'juste valeur').
94	Valeur de réalisation	Montant de trésorerie qui pourrait être obtenu actuellement en vendant l'actif lors d'une sortie volontaire (voir 'juste valeur')
95	Valeur recouvrable 320-8à13/ 346-6	Valeur la plus élevée entre le prix de vente net d'un actif et sa valeur d'utilité.
96	Valeur résiduelle 331-6 /	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.

DEUXIEME PARTIE :

**ORGANISATION DE LA
COMPTABILITE
NOMENCLATURE ET
FONCTIONNEMENT DES COMPTES**

DEUXIEME PARTIE
ORGANISATION DE LA COMPTABILITE
NOMENCLATURE ET FONCTIONNEMENT DES COMPTES

TITRE I - ORGANISATION DE LA COMPTABILITE

Chapitre 1 – Organisation et contrôle

- 410-1 Dans le respect du principe de prudence, la comptabilité doit satisfaire aux obligations de régularité, de sincérité et de transparence inhérentes à la tenue, au contrôle, à la présentation et à la communication des informations qu'elle traite.
- 410-2 La comptabilité et les états financiers sont tenus en monnaie nationale. La monnaie utilisée doit être mentionnée sur tous les états financiers.
- 410-3 L'entité détermine sous sa responsabilité les procédures nécessaires à la mise en place d'une organisation comptable permettant un contrôle à la fois interne et externe. Une documentation décrivant les procédures et l'organisation comptable est établie si nécessaire en vue de permettre la compréhension et le contrôle du système de traitement de l'information comptable.
- 410-4 Les actifs et les passifs des entités soumises au présent Plan Comptable Général doivent faire l'objet au moins une fois par an d'inventaires en nature, en quantité et en valeur, sur la base de contrôles physiques et de recensements de pièces justificatives.
- 410-5 Ces inventaires doivent être organisés par les responsables de l'entité en vue d'élaborer des états financiers qui reflètent une situation réelle des actifs et passifs.

Chapitre 2 – Intangibilité des enregistrements

- 420-1 Les écritures comptables sont passées selon le système dit « en partie double ».
- 420-2 Tout enregistrement comptable précise l'origine, le contenu et l'imputation de chaque donnée, ainsi que la référence de la pièce justificative qui l'appuie.
- 420-3 Toutes les écritures comptables doivent être appuyées par une pièce justificative. Les pièces justificatives doivent être référencées de manière à pouvoir être retrouvées facilement et reliées à chacune des écritures comptables.
- 420-4 Une procédure de clôture destinée à figer la chronologie et à garantir l'intangibilité des enregistrements doit être mise en œuvre.

Chapitre 3 – Livres comptables

430-1 Toute entité tient un livre journal, un grand livre et un livre d'inventaire, sous réserve des dispositions spécifiques concernant les micro et petites entités.

- le livre journal enregistre les mouvements affectant les actifs, passifs, capitaux propres, charges et produits de l'entité par récapitulation au moins mensuelle des totaux des opérations comptabilisées ;
- les écritures du livre journal sont portés sur le grand livre ventilées selon le plan de compte de l'entité ;
- le livre d'inventaire reprend les états financiers de chaque exercice.

Le livre journal et le grand livre sont détaillés en autant de journaux auxiliaires et de livres auxiliaires que les besoins de l'entité l'exigent.

Les livres comptables sont établis sans blanc ni altération d'aucune sorte.

Les entités qui déposent leurs états financiers pour publication au registre du commerce ne sont pas tenues à l'établissement d'un livre d'inventaire.

430-2 La comptabilité peut être tenue manuellement ou au moyen de systèmes informatiques. L'organisation d'une comptabilité tenue au moyen de systèmes informatiques doit permettre :

- de satisfaire les exigences de sécurité et de fiabilité requises en la matière (sauvegarde des données, existence du chemin de révision ...)
- de restituer sur papier sous une forme directement intelligible toute donnée entrée dans le système de traitement.

L'identification des documents informatiques est obtenue par :

- une numérotation des pages et des écritures et par une datation des documents générés par le système et offrant toute garantie en matière de preuve,
- par l'utilisation de logiciels de comptabilité interdisant la modification ou l'annulation des opérations validées.

La réalisation de tout contrôle du système de traitement automatisé suppose l'accès à la documentation relative aux analyses, à la programmation et à l'exécution des traitements.

Dans le cas de logiciel de comptabilité standard, la documentation fournie avec le logiciel peut constituer la documentation requise.

Chapitre 4 – Justification et conservation des documents comptables

440-1 Les pièces justificatives sont datées et établies sur papier ou sur un support assurant la fiabilité, la conservation et la restitution éventuelle sur papier de leur contenu. Les opérations de même nature, réalisées en un même lieu et au cours d'une même journée, peuvent être récapitulées sur une pièce justificative unique.

440-2 Les livres comptables ou les documents qui en tiennent lieu ainsi que les pièces justificatives sont conservés selon les durées définies par la législation nationale.

TITRE II - NOMENCLATURE DES COMPTES

Chapitre 1 - Principes du plan de comptes

- 510-1 Chaque entité établit au moins un plan de comptes qui doit être 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.
- 510-2 Les comptes sont regroupés en catégories homogènes appelées classes. 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 trois chiffres ou plus, dans le cadre d'une codification décimale.

- 510-3 En complément du plan de comptes par nature imposé par le Plan Comptable Général, il est souhaitable que l'entité utilise un plan de comptes analytique lui permettant de connaître ses charges par fonction et par activité.

Chapitre 2 - Cadre comptable obligatoire

- 520-1 Un plan de comptes constitué de sept classes présentant pour chaque classe une liste des comptes à trois chiffres constitue le cadre comptable dont l'application est obligatoire à toutes les entités quelle que soit leur activité et quelle que soit leur taille, sauf dispositions particulières les concernant.
- 520-2 A l'intérieur de ce cadre figurant en annexe du présent Plan Comptable Général, les entités ont la possibilité d'ouvrir les subdivisions nécessaires pour répondre à leur besoins d'informations financières.
- 520-3 Les classes 0, 8 et 9 non utilisées au niveau du cadre comptable obligatoire peuvent être utilisées librement par les entités pour le suivi de leur comptabilité de gestion, de leurs engagements financiers hors bilan, ou de tout autres opérations qui n'auraient pas leur place dans les comptes de classes 1 à 7.

TITRE III - FONCTIONNEMENT DES COMPTES

CLASSE 1- COMPTES DES CAPITAUX PROPRES ET PASSIFS NON-COURANTS

10. CAPITAL, RESERVES ET ASSIMILES

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

- capital (social ou individuel selon la forme juridique de l'entité) ;
- compte de l'exploitant ;
- capital non appelé ;
- actions propres (autocontrôle) ;
- réserves (légal, statutaire, ordinaire) ;
- écarts d'évaluation.

Les apports et les bénéfices accumulés sont enregistrés dans les conditions suivantes :

- **Comptes à l'usage de l'exploitant individuel**

Le sous compte « Capital individuel » enregistre à son crédit :

- o la valeur des apports de l'entrepreneur au début ou en cours d'activité,
- o le bénéfice de l'exercice précédent (par le débit du compte 12 – « Résultat de l'exercice »).

Il enregistre à son débit :

- o les prélèvements de toute nature,
- o la perte de l'exercice précédent (par le crédit du compte 12).

Les apports ou les retraits personnels de l'exploitant et, le cas échéant, l'enregistrement de la rémunération « normale » attachée à son travail sont enregistrés au cours de l'exercice dans un compte dénommé « Compte de l'exploitant ».

A l'ouverture de l'exercice suivant, le solde de ce compte est viré au compte « Capital individuel ».

- **Comptes à l'usage des sociétés de capitaux**

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

Dans les sociétés publiques, le capital 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.

Il est crédité lors de l'augmentation du 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 du compte «capital et réserves») ;
- du montant des réserves.

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 compte «Capital social» par le débit d'un compte «Capital non appelé» (subdivision également du compte 10 «Capital et réserves»).

Le solde débiteur de ce compte «Capital non appelé» représente la créance de la société sur les associés et figure sous une rubrique particulière à l'actif du bilan.

Les actions rachetées par l'entreprise en vue d'être annulées, d'être conservées ou de permettre la régularisation des cours boursiers doivent être présentées au bilan sur une rubrique particulière, en déduction des capitaux propres, pour leur valeur d'acquisition. Leur acquisition est comptabilisée dans les états financiers comme une variation des capitaux propres, et est enregistré au débit d'un compte « Actions propres », subdivision du compte 10 « Capital et réserves ».

Les réserves à inscrire au crédit des subdivisions du compte 10 « Capital et réserves » sont, en principe, des bénéfices affectés durablement à l'entité jusqu'à décision contraire des organes compétents.

Ces comptes de réserves sont débités des incorporations au capital, des distributions aux associés, des prélèvements pour l'apurement des pertes,...

Les sous-comptes écart d'évaluation enregistrent les écarts dégagés lors d'une évaluation d'un actif à sa juste valeur, dans les cas où la réglementation prévoit l'enregistrement de ces écarts directement en capitaux propres et non dans des comptes de résultat.

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 entités 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 (PASSIFS NON COURANTS)

Sont généralement inscrits au crédit de ces comptes :

- les subventions d'équipement,
- les autres subventions d'investissement,
- les impôts différés passifs

Sont généralement inscrits au débit de ces comptes :

- les impôts différés actifs

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 accordée 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 Plan Comptable Général.

Seul figure au bilan le montant net de la subvention non encore inscrite au compte de résultat.

15. PROVISIONS POUR CHARGES – PASSIF NON COURANT

Sont enregistrées distinctement au crédit de ce compte :

- les provisions non-courantes pour charges ;
- les provisions pour engagements de retraite.

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

Lors de la survenance de la charge, la provision pour charges antérieurement constituée est soldée par le crédit d'un compte de reprise (78). Corrélativement, la charge intervenue est inscrite au compte intéressé de la classe 6.

Le compte de provision pour charges 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 doit être 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 doit être diminué ou annulé (provision devenue, en tout ou partie, sans objet).

16. EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILES

17. DETTES RATTACHEES A DES PARTICIPATIONS

Spécificité commune à ces deux catégories de compte :

L'utilisation de ces comptes est limitée aux opérations financières, à l'exclusion des opérations commerciales, et sont portés 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'entreprise, en distinguant :

- les opérations faites localement 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 à ces emprunts et dettes sont inscrits dans des subdivisions de chacun des comptes de dettes visées.

Les remboursements en capital de ces emprunts et dettes sont enregistrés au débit de chacun des comptes concernés, en contrepartie des comptes de tiers ou de trésorerie utilisés.

Compte 16, Emprunts et dettes assimilés

Les emprunts sont comptabilisés à leur coût, qui correspond à la juste valeur de la contrepartie reçue, après déduction éventuelle des frais d'émission et hors éventuelles primes d'émission et de remboursement.

Les primes d'émission et de remboursement ainsi que les frais sur emprunts sont comptabilisés au bilan 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 dotations financières.

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 ».

A la clôture de l'exercice, les frais courus non échus relatifs à ces emprunts (intérêts, dotations correspondant à l'amortissement des primes d'émission, primes de remboursement et frais d'émission) sont inscrits dans des subdivisions de chacun des comptes de dettes visées.

Les remboursements en capital de l'ensemble de ces emprunts et dettes sont enregistrés au débit de chacun des comptes visés, en contrepartie des comptes de tiers ou de trésorerie utilisés.

Compte 17 dettes rattachées à des participations

Il est courant de distinguer par des subdivisions spécifiques :

- les dettes rattachées à des participations groupe (filiales ou entreprises 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.

CLASSE 2 - COMPTES D'IMMOBILISATIONS

20. IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

Une subdivision du compte 20 enregistre à son débit les frais de développement qui doivent être inscrits à l'actif dans les conditions fixées par le présent Plan Comptable Général, en contrepartie d'un compte 72 « Production immobilisée d'actif incorporel » (après enregistrement des charges les concernant dans les comptes par nature).

Lorsque les frais de développement sont totalement amortis (au terme du délai prévu ou par un amortissement accéléré du fait de l'échec des projets visés), le compte « Amortissements des frais de développement » (subdivision du compte 28 « Amortissements ») est débité en contrepartie du compte « Frais de développement ».

Une subdivision du compte 20 « Logiciels informatiques et assimilés » est débitée :

- du coût d'acquisition des licences se rapportant à l'utilisation de logiciels (dissociés du matériel) en contrepartie directement des comptes de tiers ou des comptes d'instruments de trésorerie et assimilés ;
- ou du coût de production des logiciels créés en contrepartie d'un compte « Production immobilisée d'actif incorporel » subdivision du compte 72 (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 d'instruments de trésorerie et assimilés) :

- concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires ;
- fonds commercial ;
- Autres immobilisations incorporelles (droit au bail, ...).

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 le compte de résultat dans les comptes 65 (subdivision pertes sur sorties d'actifs immobilisés) ou 75 (subdivision profits sur sorties d'actifs immobilisés).

21 IMMOBILISATIONS CORPORELLES

Les comptes d'immobilisations corporelles sont débités à la date de leur prise de contrôle par 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 & associés) ;
- d'un compte 40 « Fournisseurs » ou autres comptes concernés ;
- d'un compte 72 – « Production immobilisée ».

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

- terrains ;
- constructions ;
- installations techniques ;
- installations générales, agencements, aménagements ;
- matériels de transport ;
- matériels de bureau, matériels informatiques et mobilier de bureau ;
- emballages récupérables ;
- autres immobilisations corporelles.

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 le compte de résultat dans les comptes 65 (subdivision pertes sur sorties d'actifs immobilisés) ou 75 (subdivision profits sur sorties d'actifs immobilisés)..

22 IMMOBILISATIONS MISES EN CONCESSION

Les immobilisations incorporelles ou corporelles mises en concession par le concédant 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.

La contrepartie de la valeur des actifs mis gratuitement dans la concession par le concédant est enregistrée dans une subdivision du compte 22 « Droits du concédant » et figure au passif du bilan (passif non courant).

23. IMMOBILISATIONS EN COURS

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

Ces comptes sont soldés lorsque l'immobilisation est achevée, avec pour contrepartie des comptes d'immobilisations (compte 21)

Aucun amortissement ne peut être pratiqué sur des immobilisations en cours, mais une perte de valeur peut être 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'entreprise,

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 72 « production immobilisée » pour le coût de production des éléments en cours (après enregistrement des charges dans les comptes de charge correspondant, comptes classe 6),

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 également 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 – avances et acomptes versés sur commandes », 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.

Pour des titres dont la valeur nominale est partiellement libérée, la valeur totale est portée au débit du compte 26 « Titres de participation », en contrepartie du compte de tiers (ou du compte financier) pour la partie appelée et d'une subdivision du même compte – « 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 d'instruments de trésorerie et assimilés).

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 comptes 27 enregistre à son débit :

- les titres immobilisés de l'activité de portefeuille ;
- les autres titres immobilisés ;
- les sommes versées par l'entité à titre de prêts financiers ou de cautionnement.

Les comptes concernant les titres non courants de l'activité de portefeuille et les autres titres immobilisés fonctionnent selon les mêmes modalités que celles décrites pour les titres de participation.

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

Les remboursements en capital de l'ensemble de ces créances sont enregistrés au crédit de chacun des comptes visés, en contrepartie des comptes d'instruments de trésorerie et assimilés utilisés.

28. AMORTISSEMENTS DES IMMOBILISATIONS

Les amortissements des immobilisations sont portés au crédit des comptes 28 « Amortissements 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 des éléments d'actifs, comme en cas de disparition des éléments d'actif sans indemnisation (par exemple : mise au rebut), les comptes d'amortissements sont virés au compte 20 ou 21 concerné.

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

29. PERTES DE VALEUR SUR IMMOBILISATIONS

Lors de la constatation d'une perte de valeur, le compte de provision concerné est crédité aux comptes 29 « Pertes de valeur sur immobilisations » (ces comptes étant subdivisés selon le même niveau de détail que les comptes principaux sur lesquels les provisions portent), en contrepartie du débit des comptes de dotations (d'exploitation, financières) concernés.

Les comptes 'Pertes de valeur' sont réajustés à la fin de chaque exercice par :

- le débit des comptes de dotations correspondants, lorsque le montant de la perte de valeur doit être augmentée ;
- le crédit d'un compte 78 (de même niveau que celui utilisé pour la dotation), lorsque le montant de la perte de valeur doit être diminuée ou annulée (perte de valeur devenue, en tout ou partie, sans objet).

CLASSE 3 - COMPTES DE STOCKS ET EN-COURS

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 doit faire 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 approvisionnements et marchandises achetés (matières premières, matières consommables, fournitures consommables, emballages) ;
- d'autre part les produits fabriqués par l'entreprise ou en cours d'élaboration (produits finis, produits intermédiaires, produits résiduels, en cours).

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 :

- Au cours de la période, les achats sont enregistrés au débit des comptes 60 achats consommés, par le crédit d'un compte de fournisseurs ou d'un compte de trésorerie.
Le compte 60 peut être subdivisé selon le même schéma que les comptes de stocks (607 marchandises , 601 matières premières et fournitures, 602 autres approvisionnements).
- A la clôture de la période, après avoir procédé à un inventaire extra-comptable, il convient :
 - de procéder à l'annulation du stock de début de période (crédit des comptes 37 «marchandises », 31 « matières premières et fournitures » et 32 « autres

- approvisionnements » par le débit d'une subdivision du compte 60 (sous comptes 603 «variations des stocks»),
- de constater le stock de fin de période par le débit des comptes stocks et le crédit des sous comptes 603 «variation des stocks» correspondant.

◆ **Enregistrement des produits fabriqués ou en cours de fabrication :**

- 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).
- 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 71 « production stockée ou déstockage» correspondant ;
 - de constater le stock de fin de période par le débit des comptes stocks et le crédit des comptes 71 correspondant.

b) 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. Il 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 :**

- Au cours de la période :
 - les achats sont enregistrés comme dans le cadre de l'inventaire intermittent au débit des comptes 60 achats consommés, par le crédit d'un compte de fournisseurs ou d'un compte de trésorerie ;
 - les comptes de stocks fonctionnent comme des comptes de magasins : ils sont débités des entrées en magasin par le crédit des sous comptes 603 « variations des stocks », et ils sont crédités des sorties par le débit de ces mêmes comptes 603.
- En fin de période, après analyse, les écarts éventuelles entre le stock physique évalué de façon extra-comptable et le stock figurant au débit des comptes 37, 31 ou 32 en comptabilité sont enregistrées afin de porter le montant de ces derniers à la valeur constatée dans l'inventaire physique.

◆ **Enregistrement des produits fabriqués ou en cours de fabrication :**

- 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 71 « production stockée ou déstockage», et sont crédités des sorties par le débit de ces mêmes comptes 71.
- 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 37 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 71 'production stockée ou déstockage'.

c) Les stocks mis en dépôt ou en consignation, ou qui sont en voie d'acheminement peuvent faire l'objet d'une comptabilisation dans un compte 38 '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 correspondant doit être établi par l'entité.

d) Lors de leur constitution, les pertes de valeur constatées sur les stocks sont créditées aux comptes 39 créés par nature d'éléments en stocks :

- pertes de valeur des stocks de matières premières et fournitures ;
- pertes de valeur des autres approvisionnements ;
- pertes de valeur des stocks d'en-cours de production ;
- pertes de valeur des stocks de produits ;
- pertes de valeur des stocks de marchandises.

En contrepartie, les comptes de dotations concernés sont débités.

Le compte de provision 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 perte de valeur doit être augmenté ;
- le crédit d'un compte 78 (de même niveau que celui utilisé pour la dotation), lorsque le montant de la perte de valeur doit être diminué ou annulé (perte de valeur devenue, en tout ou partie sans objet).

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 peuvent être ouvertes telles que :

- fournisseurs de biens et services ;
- effets à payer ;

- fournisseurs, emballages et matériels à rendre ;
- fournisseurs, charges à payer ;
- rabais, remises, ristournes et autres avoirs à recevoir ;
- avances et acomptes versés sur commandes.

La subdivision du compte 40 « Fournisseurs de biens et services » :

- est créditée du montant des factures d'achats de biens ou de prestations de services par le débit :
 - o des comptes concernés de la classe 6 (montant hors taxes récupérables),
 - o d'une subdivision du compte 40 pour les créances au titre des emballages et matériels à rendre,
 - o d'une subdivision du compte 44 « TVA déductible » pour le montant des taxes récupérables. ;
- est débitée par le crédit :
 - o d'un compte de trésorerie lors des règlements effectués par l'entité à ses fournisseurs,
 - o d'un compte de classe 6 pour le montant des factures d'avoir reçues à l'occasion de retour de marchandises au fournisseur ou des rabais, remises et ristournes obtenues (et du compte de TVA concerné),
 - o d'un compte « Effets à payer sur biens et services » (subdivision du compte 40) lors de l'acceptation d'une lettre de change ou de la remise d'un billet à ordre.

Les comptes « Effets à payer » sont soldés par un compte de trésorerie lors de leur paiement (ou sont ré imputés aux comptes « Fournisseurs de biens et services » concernés en cas de non-paiement à l'échéance).

Le compte « Fournisseurs – Charges à payer » 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 crédit des comptes concernés des classes 4 et 6.

La subdivision du compte « Rabais, remises, ristournes à obtenir et autres avoirs non encore reçus » est débitée 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 et 6.

La subdivision du compte 40 qui enregistre les avances et acomptes versés sur commandes est débitée, lors du paiement par l'entité d'avances sur commandes passées auprès des fournisseurs, par le crédit d'un compte de trésorerie. Il est crédité par le débit du compte fournisseurs.

Les avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations sont imputés au débit du compte 23, et non à une subdivision du compte 40 « avances et acomptes versés ».

La subdivision du compte 40 qui enregistre les créances pour emballages et matériels à rendre est débitée par le crédit du compte « Fournisseurs » lors de la consignation par les fournisseurs à l'entité d'emballages ou de matériels pour le montant de la consignation.

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 peuvent être ouvertes telles que :

- clients ;
- clients douteux ;
- effets à recevoir ;
- effets escomptés non échus ;
- clients, emballages et matériels prêtés ;
- clients, produits à recevoir ;
- rabais, remises, ristournes et autres avoirs à accorder ;
- avances et acomptes reçus sur commandes.

Le compte « Clients » :

- est débité du montant des factures de ventes de biens ou de prestations de services par le crédit :
 - o de l'une des subdivisions du compte 70 « Ventes de produits fabriqués et de marchandises » ou du compte 71 « Ventes de prestations de services et produits annexes » (montant hors TVA collecté),
 - o d'une subdivision du compte 41 pour les dettes au titre des emballages et matériels consignés, et
 - o d'une subdivision du compte 44 au titre de la TVA collectée ;
- est crédité par le débit :
 - o d'un compte de trésorerie lors des règlements reçus des clients,
 - o de l'une des subdivisions du compte 70 ou du compte 71 pour le montant des avoirs établis 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),
 - o du compte « Effets à recevoir » lors de l'acceptation par les clients d'une lettre de change ou de la réception d'un billet à ordre,
 - o d'une subdivision du compte 41 pour les avances et acomptes reçus sur commandes (pour solde de ces derniers).

Le compte « Effets à recevoir » est débité par le crédit du compte « Clients » au moment de l'entrée des effets en portefeuille. Ce compte est crédité :

- à l'échéance 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.

En cas de non-paiement à l'échéance, le montant des effets est ré imputé au débit du compte « Clients » en contrepartie du compte « Effets à recevoir ».

Le compte « Clients douteux » est débité par le crédit du compte « Clients » pour le montant total des créances que l'entité possède à l'encontre notamment de clients dont la solvabilité apparaît douteuse ou litigieuse.

Les subdivisions du compte 41 'créances sur travaux non encore facturables' enregistrent au débit la contrepartie des produits nets partiels hors taxes constatés au cours de la réalisation d'un contrat à long terme.

Les subdivisions du compte 41 – 'produits non encore facturés (ou factures à établir)'- sont débitées, 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.

Ces comptes sont crédités lors de l'établissement des factures par le débit des comptes de tiers concernés.

La subdivision du compte 41 « Rabais, remises, ristournes à accorder et autres avoirs à établir » enregistre au crédit (TVA comprise) 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 et 7.

La subdivision du compte « Clients, emballages et matériels prêtés » est créditée des créances correspondant aux montants facturés par l'entité à ses clients au titre des consignations d'emballages ou de matériel, en contrepartie du compte « Clients ».

Il est débité du même montant :

- par le crédit du compte « Clients », en cas de restitution de l'emballage ;
- par le crédit des comptes intéressés de la classe 7, dans le cas où l'emballage serait conservé par le client (cessions d'immobilisations ou d'approvisionnement en fonction du mode de comptabilisation retenu pour les emballages) ;
- par le crédit du compte « client » et d'une subdivision du compte 71 – « Bonis sur reprises d'emballages consignés », lorsque la reprise est effectuée pour un prix inférieur à celui de la consignation.

42 PERSONNEL ET COMPTES RATTACHES

Selon les besoins de la gestion et de l'information financière, des subdivisions du compte 42 peuvent être ouvertes telles que :

- personnel – rémunérations dues
- personnel – avances et acomptes
- personnel – oppositions sur salaires
- personnel – fonds des œuvres sociales
- personnel, charges à payer (Crédit) ou charges comptabilisées d'avance (débit).

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 (641 Rémunérations du personnel).

Il est débité :

- du montant des avances et acomptes versés au personnel par le crédit du compte 42 – « Personnel – avances et acomptes » (cas de l'imputation de tout ou partie des avances et acomptes versés) ;
- du montant des oppositions notifiées à l'entité à l'encontre des membres de son personnel par le crédit du compte 42 – « Personnel – oppositions » ;

- de la quote-part des charges sociales incombant au personnel par le crédit du compte 43 – « Organismes sociaux et comptes rattachés » ;
- du montant des règlements effectués au personnel par le crédit d'un compte de trésorerie.

Autres méthodes de comptabilisation des rémunérations du personnel :

Les comptes 42 « Personnel – rémunérations dues », peuvent également n'enregistrer que le montant net à payer (et non le brut) au vu des bulletins de paye.

Dans le cadre de cette méthode, les comptes de charges 64 (sous compte 641 rémunérations du personnel) sont alors crédité des comptes ouverts à chacun des tiers bénéficiaires :

421 rémunérations du personnel (montant net à payer),

425 Avances et acomptes au personnel,

427 Personnel – oppositions

43 Organismes sociaux et comptes rattachés (part salariale et part patronale figurant dans la rémunération brute).

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 desdites sommes, lors de leur versement aux tiers bénéficiaires de l'opposition, par le crédit d'un compte de trésorerie.

Le compte « Œuvres sociales » est crédité du montant des sommes mises à la disposition des œuvres au personnel (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 » 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 » est soldé en contrepartie du compte « personnel, rémunérations dues », les ajustements nécessaires étant enregistrés aux comptes intéressés. Ce compte peut aussi être contre-passé à l'ouverture de l'exercice qui suit.

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 à la Sécurité Sociale ainsi qu'aux différents organismes sociaux au titre des cotisations patronales d'assurances sociales, d'allocations familiales, d'accidents du travail, de retraites du personnel, ... par le débit des comptes de charges par nature intéressés ;
- des sommes à régler aux organismes susvisés pour le compte du personnel par le débit du compte « Personnel – rémunérations dues ».

Ils sont débités des règlements effectués à ces organismes par le crédit d'un compte de trésorerie.

Une subdivision du compte 43 « Organismes sociaux – charges à payer » est mouvementée 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 à caractère officiel, considérées en tant que puissance publique. Par conséquent 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 peut être subdivisé en fonction des besoins en sous comptes tels que :

- Etat, impôt sur les bénéfices ;
- Etat, taxe sur la valeur ajoutée ;
- Etat et autres collectivités publiques, subventions à recevoir ;
- Etat – autres impôts et taxes ;
- Organismes Internationaux ;
- Etat - charges à payer et produits à recevoir ;
- Etat – Impôt différé.

Le compte « Etat, impôt sur les bénéfices » est crédité du montant de l'impôt sur les bénéfices exigible en contrepartie des comptes 69. Il est débité du montant des règlements effectués, en contrepartie d'un compte de trésorerie.

Le compte « Etat – taxe sur la valeur ajoutée » reçoit :

- d'une part, le montant de la TVA collectée pour le compte de l'Etat (en contrepartie des ventes effectuées et des livraisons effectuées à soi-même) ;
- d'autre part, le montant de la TVA à récupérer selon les dispositions légales en contrepartie des achats effectués.

Au moment de leur exigibilité, les subdivisions « TVA collectée » et « TVA déductible » sont soldés :

- 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.

La subdivision du compte 44 '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 doivent normalement être comptabilisées en produits sur l'exercice auquel se rattachent les coûts qu'elles sont censés 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'entreprise ne répond pas encore aux conditions d'octroi à la clôture de l'exercice

Les comptes « Etat – autres impôts et taxes » sont crédités du montant de tous les autres impôts et taxes versés par l'entité, par le débit des comptes de charges intéressés. Ils sont débités du montant, des règlements effectués, en contrepartie d'un compte de trésorerie.

Une subdivision du compte 44 'organismes internationaux' doit être ouvert par les entités, généralement des ONG, qui concluent des conventions de financement de projet directement avec des organismes internationaux ou avec l'Etat. Sont alors comptabilisées dans cette subdivision du compte 44 toutes les opérations effectués 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 prévu dans le cadre de la convention conclue avec l'Organisme, et de la nature du projet financé ; en effet l'entité peut soit agir en son propre nom, soit agir en simple mandataire du bailleur de fonds.

Les comptes « Etat – charges à payer et produits à recevoir » sont 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, ces comptes sont soldés en contrepartie des comptes 44 concernés, les ajustements nécessaires étant enregistrés aux comptes intéressés. Ces comptes peuvent aussi être contre-passés à l'ouverture de l'exercice qui suit.

Les comptes « Etat – impôt différé » 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 leur imputations sur des bénéfices fiscaux ou des impôts futurs est probable.

Au niveau des états financiers, il est nécessaire de présenter distinctement

- les actifs et passifs d'impôt des autres actifs et passifs,
- les charges (et produits) d'impôt des autres charges (et produits),
- les actifs, passifs, charges et produits d'impôt différé des actifs, passifs, charges et produits d'impôt exigible.

Une compensation débit / crédit 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.

45. GROUPE ET ASSOCIES

Ce compte peut présenter les subdivisions suivantes :

- groupe ;
- associés - comptes courants ;
- associés - opérations sur le capital ;
- associés – dividendes à payer ;
- associés – opérations faites en commun ou en groupement.

Le compte Groupe et associés ne doit pas enregistrer les opérations effectuées en tant que fournisseur ou client qui sont inscrites respectivement aux comptes 40 « fournisseurs » ou 41 « clients ».

Le compte « 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 » doivent recevoir à la clôture de l'exercice le montant des intérêts courus non échus.

Le compte « 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 « 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 10 « Réserves » ;
- du compte 11 « Report à nouveau ».

Le compte « Associés – opérations faites en commun ou en groupement » enregistre les opérations faites en commun.

46. DEBITEURS DIVERS ET CREDITEURS DIVERS

Ce compte peut présenter les subdivisions suivantes :

- créances sur cessions d'immobilisations ;
- créances sur cessions de titres de placement ;
- dettes sur acquisitions de titres de placement ;
- créances sur cession des instruments de trésorerie ;
- dettes sur acquisitions des instruments de trésorerie ;
- divers – charges à payer et produits à recevoir.

Le compte « Créances sur cessions d'immobilisations » est débité en contrepartie d'un compte « Prix de cession des immobilisations incorporelles et corporelles » (subdivision du compte 75, autres produits de gestion courante), il est crédité en contrepartie du compte de trésorerie, lors du règlement.

Le compte « Créances sur cession de titres de placement » est débité en contrepartie du compte 50 de titres de placement concernés (pour le prix de cession), il est crédité en contrepartie du compte de trésorerie, lors du règlement.

Le compte « Dettes sur acquisitions de titres de placement » est crédité en contrepartie du compte 50 « Titres de placement » pour le coût d'acquisition des éléments visés, il est crédité en contrepartie du compte financier concerné, lors du règlement.

Les comptes « Créances sur cession des instruments de trésorerie » et « Dettes sur acquisitions des instruments de trésorerie » fonctionnent selon les mêmes modalités que les comptes relatifs aux créances et dettes relatives aux acquisitions ou cessions de titres de placement.

Le compte « Divers – 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. 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 doivent être enregistrées ou ;
- qui exigent une information complémentaire.

Toute opération portée au compte 47 doit être imputée au compte définitif dans les délais les plus brefs ; ce compte est normalement soldé à la clôture de l'exercice.

48. CHARGES OU PRODUITS CONSTATES D'AVANCE, ET PROVISIONS

Ce compte peut présenter les subdivisions suivantes :

- charges constatées d'avance ;
- produits constatés d'avance ;
- provisions courantes pour charges.

Les comptes «Charges constatées d'avance» et «Produits constatés d'avance» reçoivent, à la clôture de l'exercice, les charges et les produits concernant un exercice ultérieur (pour leur montant hors TVA).

Ces comptes sont soldés, et les charges et produits sont imputés dans les comptes par nature concernés, au cours de l'exercice auquel ils se rapportent en application du principe d'indépendance des exercices.

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 mois doivent faire l'objet d'un enregistrement comptable au crédit d'un compte 48 'provisions – passifs courants' par le débit du compte de charges 68 'dotations aux amortissements, provisions et perte de valeur.

Lorsque la charge qui a fait l'objet d'une provision est constaté, le compte de la classe 6 intéressé est débité par le crédit d'un compte financier (ou d'un compte de tiers), et le compte 48 provision est soldé par le crédit du compte de produit 78 'reprises sur provisions et sur pertes de valeur'.

La provision doit être également reprise si elle s'avère sans objet.

49. PERTES DE VALEUR SUR COMPTES DE TIERS

Lors de leur constitution, les pertes de valeur sur comptes de tiers sont créditées aux comptes 49 créés par nature de créances concernées :

- pertes de valeur sur comptes de clients ;

- pertes de valeur sur comptes de groupe et associés ;
- pertes de valeur sur comptes de débiteurs divers.

En contrepartie, les comptes de dotations sont débités.

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

- le débit des comptes de dotations correspondants, lorsque le montant de la perte de valeur doit être augmenté ;
- le crédit d'un compte 78 « Reprises sur pertes de valeur et provision » lorsque le montant de la perte de valeur doit être diminué ou annulé (perte de valeur devenue, en tout ou partie, sans objet).

CLASSE 5 – COMPTES D'INSTRUMENTS DE TRESORERIE ET ASSIMILES

50. TITRES DE PLACEMENT

Les comptes « Titres de placements » 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 dans une subdivision du compte 50 « Versements à effectuer sur titres de placement non libérés » (ce compte étant ensuite soldé au fur et à mesure des montants appelés versés, en contrepartie des comptes de trésorerie).

Les titres de placement sont des actifs financiers détenus à des fins de transaction et évalués à chaque clôture d'exercice à la juste valeur. La différence entre cette juste valeur et la valeur des titres figurant en comptabilité est enregistrée :

- au débit du compte 50 en contrepartie d'un compte « Plus-values sur titres de placement » (subdivision d'un compte 76), s'il s'agit d'une plus-value ;
- au crédit du compte 50 en contrepartie du compte « Moins-values sur titres de placement », (subdivision d'un compte 66), s'il s'agit d'une moins-value.

En cas de cession des titres de placement, le solde du compte 50 (valeur comptable au débit et prix de cession au crédit est viré :

- en contrepartie du débit d'un compte de charges financières « Moins-values sur titre de placement », s'il s'agit d'une moins-value de cession ;
- en contrepartie du crédit d'un compte de produits financiers « Plus-values sur titres de placement », s'il s'agit d'une plus-value de cession.

A la clôture de l'exercice, les intérêts courus non échus sur les titres de placement sont portés au débit d'un compte « Intérêts courus sur titres de placement » (subdivision du compte 50). Ce compte est soldé à l'échéance définitive.

51 BANQUES, ETABLISSEMENTS FINANCIERS ET ASSIMILES

Pour chaque compte bancaire dont elle est titulaire, l'entité utilise une subdivision distincte du compte 51 « Comptes bancaires ». Les mouvements débiteurs correspondent aux fonds reçus et les mouvements créditeurs aux fonds décaissés.

Les intérêts courus non échus à la clôture de l'exercice sont portés dans un compte « Intérêts courus » (subdivision du compte 51). Ce compte est soldé lors de l'échéance définitive.

Les concours bancaires courants tels que les crédits sur escompte s'enregistrent au débit du compte banque concerné par le crédit d'un compte « Concours bancaires courants » (subdivision du compte 51).

Les remboursements effectués s'enregistrent par une écriture inverse.

52 INSTRUMENTS DE TRESORERIE

Lors de l'acquisition des instruments de trésorerie, le coût d'acquisition est enregistré au débit du compte 52 « Instruments de trésorerie », en distinguant éventuellement dans des sous comptes la nature de ces instrument (instruments financiers immédiatement négociables sur un marché assurant la liquidité et la sécurité des transactions, instruments de couverture, autres instruments financiers), en contrepartie des comptes d'instruments de trésorerie et assimilés concernés.

Pour les instruments financiers immédiatement négociables qui sont évalués à la valeur de marché à la date de clôture des comptes, la différence entre cette valeur et la valeur des titres figurant en comptabilité est enregistrée :

- au débit du compte 52 en contrepartie d'un compte « Autres produits financiers » (subdivision du compte 76), s'il s'agit d'une plus-value ;
- au crédit du compte 52 en contrepartie d'un compte « Autres charges financières » (subdivision du compte 66), s'il s'agit d'une moins-value.

En cas de cession des instruments financiers : le solde du compte 54 (valeur comptable au débit et prix de cession au crédit) est viré :

- en contrepartie du débit d'une subdivision du compte 66 « Autres charges financières », s'il s'agit d'une moins-value de cession ;
- en contrepartie du crédit d'une subdivision du compte 76 « Autres produits financiers », s'il s'agit d'une plus-value de cession.

53 CAISSE

Ce compte est débité du montant des espèces encaissés par l'entité. Il est crédité du montant des espèces décaissés. Son solde est toujours débiteur ou nul.

54. REGIES D'AVANCES ET ACCREDITIFS

Le compte 54 « Régies d'avances et accreditifs » enregistre, le cas échéant, 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.

Ce compte est débité du montant des fonds remis aux régisseurs et aux titulaires d'accreditifs 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.

58. VIREMENTS INTERNES

Le compte 58 « Virements internes » est un compte de passage utilisé pour la comptabilisation d'opérations au terme desquelles il doit se trouver 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. PROVISIONS POUR DEPRECIATION DES COMPTES D'INSTRUMENTS DE TRESORERIE ET ASSIMILES

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 évalué à sa juste valeur à la clôture de la période doit être déprécié si sa valeur comptable est supérieure à sa valeur recouvrable.

Les actifs financiers 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 prêts et créances émis par l'entreprise et non détenus à des fins de transaction,
- aux placements détenus jusqu'à leur échéance,
- à tout actif financier qui n'a pas de prix cotés sur un marché actif et dont la juste valeur ne peut être évaluée de façon fiable.

Lors de leur constitution, les provisions pour la dépréciation des actifs enregistrés dans des comptes d'instruments de trésorerie et assimilés crédités au compte 59 « Pertes de valeur des comptes d'instruments de trésorerie et assimilés ».

En contrepartie, le compte de dotation financière doit être débité.

Le compte de provision relatif aux comptes d'instruments de trésorerie et assimilés qui ne font pas l'objet d'une évaluation à leur juste valeur est réajusté à la fin de chaque exercice par :

- le débit du compte de dotations, lorsque le montant de la provision doit être augmenté ;
- le crédit du compte de reprise financière, lorsque le montant de la provision doit être diminué ou annulé (provision devenue, en tout ou partie, sans objet).

A la date de la cession d'un instrument de trésorerie ou assimilé, la perte de valeur antérieurement constituée est soldée par le crédit du compte 78 (reprise sur provision).

CLASSE 6 – COMPTES DE CHARGES

Les produits et charges sont présentés dans le compte de résultat soit par fonction, soit par nature ; Cependant une ventilation des produits et charges en comptabilité par nature, sur la base d'une nomenclature de compte imposée, est obligatoire. Aussi une entité qui présente un compte de résultat par fonction doit-elle présenter dans l'annexe une ventilation des produits et charges par nature , faisant apparaître les agrégats de gestion suivants : marge brute, valeur ajoutée et excédent brut d'exploitation.

Les comptes prévus pour l'enregistrement comptable des charges par nature sont présentés ci-après.

CAS DE L'ANALYSE PAR NATURE

60 ACHATS CONSOMMÉS

Les comptes 60 (Matières premières consommées, Matières et fournitures consommées, 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 ceux afférents à des fournitures qui ne passent pas par un compte de magasin, sont également enregistrés en compte 60 achats consommés.

Les éléments enregistrés en achats (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.

61/62. 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 a conduit à l'utilisation de deux comptes divisionnaires, 61 et 62.

Ces deux comptes sont généralement regroupés sur une même ligne au niveau du compte de résultat.

63. 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 bénéfices et assimilés».

64. CHARGES DE PERSONNEL

Les charges de personnel comprennent :

- les rémunérations du personnel, y compris les rémunérations allouées aux dirigeants sociaux ;
- les cotisations de Sécurité Sociale 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.

65. AUTRES CHARGES OPERATIONNELLES

Les éléments par nature figurant dans ce compte sont réputés être constitutifs du résultat des activités ordinaires de l'entité.

Lors d'une sortie d'immobilisations sont inscrits dans une subdivision de ce compte :

- au débit, la valeur brute des éléments d'actifs cédés ;
- au crédit, le montant des amortissements et pertes de valeurs desdits éléments.

Ce compte enregistre également :

- les redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires ;
- les rémunérations des administrateurs relatives à leur fonction ;
- les pertes sur créances irrécouvrables ;

- la quote-part de résultat sur opérations faites en commun ;
- les pénalités sur marché, les amendes fiscales ou pénales ;
- les moins-values dégagées lors d'une cession de titres immobilisés.

66. CHARGES FINANCIERES

Ce compte peut être subdivisé en fonction des besoins en information afin de faire apparaître la nature ou l'origine des charges :

- charges d'intérêts ;
- moins-values de cession sur instruments financiers ;
- moins-values sur titres de placement ;
- autres charges financières tels qu'amortissements des primes de remboursement, des primes d'émission et des frais accessoires sur émission d'emprunt.

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 (par exemple : escompte d'effets à recevoir en portefeuille).

Le compte « Moins-values sur titres de placement » est débité en contrepartie du solde du compte 50 :

- lors de la cession de titres de placement faisant apparaître des moins-values ;
- à la clôture de l'exercice, lorsque des titres de placement immédiatement négociables (évalués à la valeur de marché) font apparaître une moins value (moins value déterminée par différence entre la valeur comptable et la valeur de marché).

Le compte « Autres charges financières » comprend notamment à son débit :

- les moins-values de cession des instruments de trésorerie ;
- les moins-values entre valeur comptable et valeur de marché des instruments de trésorerie immédiatement négociables, évalués à ladite valeur de marché.

67. ELEMENTS EXTRAORDINAIRES

Le compte 67 « Eléments extraordinaires » ne doit être utilisé que dans des circonstances exceptionnelles pour l'enregistrement d'opérations extraordinaires correspondant à des cas de force majeure comme par exemple une expropriation ou une catastrophe naturelle imprévisibles. La nature et le montant de chaque élément extraordinaire doivent être indiqués séparément au niveau des états financiers.

68. DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS, AUX PROVISIONS POUR CHARGES OU PERTES DE VALEUR

Les comptes 68 sont débités en contrepartie des comptes d'amortissements, de provisions ou de pertes de valeur concernées.

69. IMPOTS SUR LES BENEFICES ET ASSIMILES

Ce compte 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'ANALYSE DES CHARGES PAR FONCTION

Les mêmes principes s'appliquent au fonctionnement des comptes dans le cas où les charges et produits de l'entité font l'objet d'une analyse par fonction et non exclusivement par nature.

L'analyse par fonction doit être 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 soit dans le compte de résultat, soit dans l'annexe aux états financiers des informations concernant le montant de certaines charges par nature, le suivi des comptes de charge 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 d'une part, et d'une codification par fonction, d'autre part.

CLASSE 7 – COMPTES DE PRODUITS

70. VENTES DE PRODUITS FABRIQUES ET DE MARCHANDISES – 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 ;
- les ventes à l'étranger et les ventes locales ;
- 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 peuvent comprendre 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 facturés, des bonis sur reprises d'emballage consignés, des cessions d'approvisionnement....

71. PRODUCTION STOCKEE (OU DESTOCKAGE)

Le compte 71 est réservé à l'enregistrement des variations de la production stockée. Les variations des stocks d'approvisionnement et de marchandises sont, pour leur part, portés 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 crédité de la valeur de la production stockée finale. En conséquence, le solde du compte 71 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 71 figurent en compte de résultat sous la rubrique 'produits'.

72. 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 d'achat effectués par l'entité pour son compte propre (par exemple : transport, installation, montage effectués par l'entité au titre d'une immobilisation acquise).

74. SUBVENTIONS D'EXPLOITATION

Ce compte est crédité du montant des subventions d'exploitation 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 ces compte 75 sont réputés être constitutifs du résultat des activités ordinaires de l'entité.

Lors d'une cession d'immobilisations autre que des titres, ce compte enregistre le montant, hors TVA collectée, du prix de cession des éléments d'actif cédés.

Ce compte enregistre également au crédit :

- la quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice
- les redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires ;

- les rémunérations perçues par l'entité au titre de ses fonctions de direction (administrateur, gérant...) auprès d'autres entités du Groupe ;
- les revenus des immeubles non affectés à des activités professionnelles ;
- la quote-part de résultat sur opérations faites en commun ;
- les indemnités d'assurances reçues ;
- les dédits, pénalités, libéralités perçues ;
- les plus values dégagées lors d'une cession d'actifs non courants.

77. ELEMENTS EXTRAORDINAIRES (PRODUITS)

76. PRODUITS FINANCIERS

Ce compte peut être subdivisé en fonction des besoins en information afin de faire apparaître la nature ou l'origine des produits :

- intérêts sur prêts ou créances ;
- plus-values de cession sur titres de placement ;
- plus-values constatées à la clôture de l'exercice entre valeur comptable et valeur de marché des titres de placement immédiatement négociables ;
- plus-values de cession des instruments de trésorerie ;
- plus-values constatées à la clôture de l'exercice entre valeur comptable et valeur de marché des instruments de trésorerie immédiatement négociables.

78. REPRISES SUR PROVISIONS POUR CHARGES OU PERTES DE VALEUR

Ces comptes sont crédités par le débit des comptes de provisions pour charges ou des comptes de perte de valeur concernés.

ANNEXE I
PLAN DE COMPTES RECOMMANDE

- 1 CLASSE 1 - COMPTES DE CAPITAUX**
 - 10 Capital, réserves et assimilés**
 - 101 Capital
 - 104 Primes liées au capital social
 - 105 Ecart d'évaluation
 - 106 Réserves
 - 107 Ecart d'équivalence
 - 108 Compte de l'exploitant
 - 109 Actionnaires, capital souscrit non appelé
 - 11 Report à nouveau**
 - 110 Report à nouveau solde créditeur
 - 119 Report à nouveau solde débiteur
 - 12 Résultat de l'exercice**
 - 120 Résultat de l'exercice (bénéfice)
 - 129 Résultat de l'exercice (perte)
 - 13 Produits et charges différés – hors cycle d'exploitation**
 - 131 Subventions d'équipement
 - 132 Autres subventions d'investissement
 - 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 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 rattachés 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 Fonds commercial
 - 208 Autres immobilisations incorporelles

- 21 Immobilisations corporelles**
 - 211 Terrains
 - 212 Agencements et aménagements de terrain
 - 213 Constructions
 - 215 Installations techniques
 - 218 Autres immobilisations corporelles

- 22 Immobilisations mises 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 participation
 - 262 Autres formes de participations
 - 265 Titres de participation évalués par équivalence
 - 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
 - 275 Dépôts et cautionnements versés
 - 276 Autres créances immobilisées
 - 277 Actions propres (ou parts propres)
 - 279 Versements restant à effectuer sur titres immobilisés non libérés

- 28 **Amortissement des immobilisations**
 - 280 Amortissement des immobilisations incorporelles
 - 281 Amortissement des immobilisations corporelles
 - 282 Amortissement des immobilisations mises en concession

- 29 **Pertes de valeur sur immobilisations**
 - 290 Perte de valeur sur immobilisations incorporelles
 - 291 Perte de valeur sur immobilisations corporelles
 - 292 Dépréciation sur immobilisations mises en concession
 - 293 Perte de valeur sur immobilisations en cours
 - 296 Perte de valeur sur participations et créances rattachées à participations
 - 297 Perte de valeur sur autres immobilisations financières

- 3 **CLASSE 3 - COMPTES DE STOCKS ET EN-COURS**
 - 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 En cours de production de services**
 - 341 Etudes en cours
 - 345 Prestations de service en cours

- 35 stocks de produits**
 - 351 produits intermédiaires
 - 355 Produits finis
 - 358 Produits résiduels ou matières de récupération (déchets, rebuts)

- 36 (compte disponible)**

- 37 Stocks de marchandises**

- 38 Stocks à l'extérieur (en cours de route, en dépôt ou en consignation)**

- 39 Pertes de valeur sur stocks et en cours**
 - 391 Pertes de valeur Matières premières et fournitures
 - 392 Pertes de valeur Autres approvisionnements
 - 393 Pertes de valeur En cours de production de biens
 - 394 Pertes de valeur En cours de production de services
 - 395 Pertes de valeur stocks de produits
 - 397 Pertes de valeur Stocks de marchandises
 - 398 Pertes de valeur Stocks à l'extérieur

- 4 CLASSE 4 - COMPTES DE TIERS**
 - 40 Fournisseurs et comptes rattachés**
 - 401 Fournisseurs de biens 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

 - 41 Clients et comptes rattachés**
 - 411 Clients
 - 413 Clients effets à recevoir
 - 416 Clients douteux
 - 417 Créances sur travaux non encore facturables
 - 418 Clients - produits non encore facturés
 - 419 Clients créditeurs

- 42 Personnel et comptes rattachés**
 - 421 Personnel, rémunérations dues
 - 422 Fonds sociaux – œuvres sociales
 - 425 Personnel, avances et acomptes accordés
 - 426 Personnel, dépôts reçus
 - 427 Personnel, oppositions
 - 428 Personnel, charges à payer et produits à recevoir

- 43 Organismes sociaux et comptes rattachés**
 - 431 Organismes sociaux A
 - 432 Organismes sociaux B
 - 438 Organismes sociaux, charges à payer

- 44 Etat, collectivités publiques, organismes internationaux**
 - 441 Etat, subventions à recevoir
 - 442 Etat, impôts et taxes recouvrables sur des tiers
 - 443 Opérations particulières avec l'Etat et autres organismes publiques
 - 444 Etat, impôts sur les résultats
 - 445 Etat, taxes sur le chiffre d'affaires
 - 447 Autres impôts, taxes et versements assimilés
 - 448 Etat, charges à payer et produits à recevoir

- 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 de valeurs mobilières de placement
 - 465 Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement
 - 467 Autres comptes débiteurs ou créditeurs
 - 468 Divers charges à payer ou 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 des associés
- 496 Pertes de valeur sur comptes de débiteurs divers

- 5 CLASSE 5 - COMPTES FINANCIERS**
- 50 Valeurs mobilières de placement**
 - 501 Part dans des entreprises liées
 - 503 Actions
 - 504 Autres titres conférant un droit de propriété
 - 505 Obligations et bons émis par la société et rachetés par elle
 - 506 Obligations
 - 507 Bons du trésor et bons de caisse à court terme
 - 508 Autres valeurs mobilières de placement et créances assimilés
 - 509 Versements restant à effectuer sur VMP non libérées

- 51 Banque, établissements financiers et assimilés**
 - 511 Valeurs à l'encaissement
 - 512 banques comptes courants
 - 515 Caisse du Trésor Public et établissements publics
 - 517 Autres organismes financiers
 - 518 Intérêts courus
 - 519 Concours bancaires courants

- 52 Instruments de trésorerie**

- 53 Caisse**

- 54 Régies d'avances et accréditifs**

- 55 (disponible)**

- 56 (disponible)**

- 57 (disponible)**

- 58 Virements internes**
 - 581 Virements de fonds
 - 588 Autres virements internes

- 59 Pertes de valeur sur comptes financiers**
 - 591 Pertes de valeur sur valeurs en banque et Ets financiers
 - 594 Pertes de valeur sur régies d'avances et accréditifs

- 6 CLASSE 6 : COMPTES DE CHARGE (imputation par nature)**

- 60 Achats consommés**
 - 601. Matières premières
 - 602. Autres approvisionnements
 - 603. Variations des stocks
 - 604. Achats d'études et de prestations de service
 - 605. Achats de matériels, équipements et travaux
 - 606. Achats non stockés de matières et fournitures
 - 607. Achats de marchandises
 - 608. Frais accessoires d'achat
 - 609. Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats

- 61 SERVICES EXTERIEURS**
 - 611. Sous-traitance générale
 - 612. (disponible)
 - 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 EXTERIEURS**
 - 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. IMPOTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILES**
 - 631. Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations
 - 635. Autres impôts et taxes

- 64. CHARGES DE PERSONNEL**
 - 641. Rémunérations du personnel
 - 644. Rémunérations des dirigeants
 - 645. Cotisations aux organismes sociaux
 - 646. Charges sociales sur rémunérations des dirigeants

647. Autres charges sociales

648. Autres charges de personnel

65. AUTRES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES

651. Redevances pour concessions, brevets, licences, logiciels et valeurs similaires

652. Moins values sur cessions d'actifs non courants

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 FINANCIERES

661. Charges d'intérêts

664. Pertes sur créances liées a des participations

665. Moins-values sur titres de placement

666. Pertes de change

667. Moins-values sur instruments financiers et assimilés

668. Autres charges financières

67. ELEMENTS EXTRAORDINAIRES (CHARGES)

68. DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS, PROVISIONS, PERTES DE VALEUR

681. Dotations - actifs non courants

685. Dotations - actifs courants

69. IMPOTS SUR LES BENEFICES

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

CLASSE 7 - COMPTES DE PRODUITS

70. VENTES PRODUITS FABRIQUES, MARCHANDISES, PRESTATIONS

701. Ventes de produits finis

702. Ventes de produits intermédiaires

703. Ventes de produits résiduels

704. Vente de travaux

705. Vente d'études

706. Vente de prestations de service

- 707 Ventes de marchandises
- 708 Produits des activités annexes
- 709 Rabais, remises et ristournes accordés

- 71. PRODUCTION STOCKEE (OU DESTOCKAGE)**
 - 713 Variation de stocks d'en-cours
 - 714 Variation de stocks de produits

- 72 PRODUCTION IMMOBILISEE**
 - 721 Production immobilisée d'actif incorporel
 - 722 Production immobilisée d'actif corporel

- 74. SUBVENTIONS D'EXPLOITATION**
 - 741 Subvention d'équilibre
 - 748 Autres subventions d'exploitation

- 75. AUTRES PRODUITS OPERATIONNELS**
 - 751 Redevances pour concessions, brevets, licences, logiciels et valeurs similaires
 - 752 Plus-values sur cessions d'actifs non courants
 - 753 Jetons de présence et rémunérations d'administrateurs ou de gérant
 - 754 Quotes-parts de subventions d'investissement virées au résultat de l'exercice
 - 755 Quote-part de résultat sur opérations faites en commun
 - 756 Libéralités perçues, rentrées sur créances amorties
 - 757 Produits exceptionnels sur opérations de gestion
 - 758 Autres produits de gestion courante

- 76. PRODUITS FINANCIERS**
 - 761 Produits de participations
 - 762 Produits des autres immobilisations financières
 - 763 Revenus des autres créances
 - 764 Revenus et plus values des valeurs mobilières de placement
 - 766 Gains de change
 - 767 Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement
 - 768 Autres produits financiers

- 77. ELEMENTS EXTRAORDINAIRES (PRODUITS)**

- 78. REPRISES SUR PROVISIONS ET PERTES DE VALEUR**
 - 781 Reprise d'exploitation - actifs non courants
 - 785 Reprise d'exploitation - actifs courants
 - 786 Reprises financières

ANNEXE II

COMPTABILITE DE TRESORERIE APPLICABLE AUX MICRO ET PETITES ENTREPRISES (MPE)

Conformément aux articles 141-1 à 141-5 du Plan Comptable, les petites entités dont les caractéristiques sont définies par les autorités compétentes ont la possibilité d'utiliser un système comptable simplifié, fondé sur leurs encaissements et leurs décaissements, et dénommé comptabilité de trésorerie ou Système Minimal de Trésorerie (SMT).

1 Suivi des opérations en cours d'exercice

Tout au long de l'exercice, les entités soumises à une comptabilité de trésorerie 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 : livres de trésorerie (livre unique, ou livre des dépenses et livre des recettes) ;
- à la conservation, en appui des enregistrements sur le ou les livres de trésorerie, des pièces justificatives d'origine interne ou externe.

La trésorerie correspond à l'ensemble des avoirs de l'entreprise 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) ;
- 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).

2 Principes des corrections de fin d'exercice

En fin d'exercice, et uniquement si les montants concernés sont significatifs (c'est à dire s'ils représentent par exemple au niveau des stocks plus de 10% des achats effectués au cours de la période), le responsable de l'entité doit procéder à un inventaire extra-comptable de la situation de chacun des cinq éléments suivants :

- le montant des créances d'exploitation, dans le cas de ventes qui n'auraient pas fait l'objet d'encaissement au comptant ;
- le montant des dettes d'exploitation, dans le cas d'achats qui n'auraient pas fait l'objet de règlement au comptant ;
- le montant des stocks 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 pièces justificatives de la comptabilité de l'entité.

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'entreprise 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 en cours 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 en cours d'emprunts entre le début et la fin de l'exercice et détermination des frais financiers réglés au cours de l'exercice.

3 Etats financiers annuels

a. 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.

b. Détermination du résultat :

Le résultat de l'exercice est déterminé de la façon suivante :

SOLDE RECETTES – DEPENSES DE L'EXERCICE

- + prélèvements effectués par l'exploitant
- apports effectués par l'exploitant

+/- variations des en cours dettes et créances d'exploitation (si significatifs)
 +/- variations entre stock d'ouverture et stocks de clôture (si significatifs)
 +/- corrections relatives aux immobilisations (si significatifs) :
 +/- corrections relatives aux emprunts (si significatifs)
 = RESULTAT DE L'EXERCICE

c. Présentation des états financiers

Les états financiers annuels doivent être établis par les entités soumises à une comptabilité de trésorerie son 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 comporte 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 :

A l'actif :

- Immobilisations (valeurs nettes, amortissements déduits)
- créances d'exploitation (actif)
- stocks

Au passif

- emprunts
- dettes d'exploitation

COMPTE DE RESULTAT

RUBRIQUES	Montant
Recettes sur ventes ou prestations de service
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 L'AVOIR NET AU COURS DE L'EXERCICE

RUBRIQUES	Montant
Avoir net à l'ouverture de l'exercice	
Avoir net 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	
● Autres mouvements de trésorerie hors activités	
TRESORERIE : AUGMENTATION (+) ou DIMINUTION (-)	=====
	=====