

Titre II – L'actif

Chapitre I – Actifs non financiers

Section 1 – Définitions

Art. 211-1

Un actif est un élément identifiable du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'entité, c'est-à-dire un élément générant une ressource que l'entité contrôle du fait d'évènements passés et dont elle attend des avantages économiques futurs.

Art. 211-2

L'avantage économique futur représentatif d'un actif est le potentiel qu'a cet actif de contribuer, directement ou indirectement, à des flux nets de trésorerie au bénéfice de l'entité.

Le potentiel de services attendus de l'utilisation d'un actif par une association ou une entité relevant du secteur public est fonction de l'utilité sociale correspondant à son objet ou à sa mission.

Art. 211-3

Pour les entités qui appliquent le règlement n° 99-01 du CRC relatif aux modalités d'établissement des comptes annuels des associations et fondations, sont considérés comme des éléments d'actifs les éléments dont les avantages économiques futurs ou le potentiel de services attendus profiteront à des tiers ou à l'entité conformément à sa mission ou à son objet.

Art. 211-4

Pour les entités du secteur public, sont considérés comme des éléments d'actifs, les éléments utilisés pour une activité ou pour la partie d'activité autre qu'industrielle et commerciale et dont les avantages futurs, ou la disposition d'un potentiel de services attendus, profiteront à des tiers ou à l'entité, conformément à sa mission ou à son objet.

Sous-section 1 – Actifs incorporels

Art. 211-5

Une immobilisation incorporelle est un actif non monétaire sans substance physique.

Une immobilisation incorporelle est identifiable :

- si elle est séparable des activités de l'entité, c'est-à-dire susceptible d'être vendue, transférée, louée ou échangée de manière isolée ou avec un contrat, un autre actif ou passif ;
- ou si elle résulte d'un droit légal ou contractuel même si ce droit n'est pas transférable ou séparable de l'entité ou des autres droits et obligations.

Sous-section 2 – Actifs corporels

Art. 211-6

Une immobilisation corporelle est un actif physique détenu, soit pour être utilisé dans la production ou la fourniture de biens ou de services, soit pour être loué à des tiers, soit à des fins de gestion interne et dont l'entité attend qu'il soit utilisé au-delà de l'exercice en cours.

Sous-section 3 – Stocks

Art. 211-7

Un stock est un actif détenu pour être vendu dans le cours normal de l'activité, ou en cours de production pour une telle vente, ou destiné à être consommé dans le processus de production ou de prestation de services, sous forme de matières premières ou de fournitures.

Sous-section 4 – Charges constatées d'avance

Art. 211-8

Les charges constatées d'avance sont des actifs qui correspondent à des achats de biens ou de services dont la fourniture ou la prestation interviendra ultérieurement.

Section 2 – Conditions d’inscription à l’actif

Sous-section 1 – Conditions générales

Art. 212-1

Une immobilisation corporelle, incorporelle ou un stock est comptabilisé à l’actif lorsque les conditions suivantes sont simultanément réunies :

- il est probable que l’entité bénéficiera des avantages économiques futurs correspondants ou du potentiel de services attendus pour les entités qui appliquent le règlement n° 99-01 ou relèvent du secteur public ;
- son coût ou sa valeur peut être évalué avec une fiabilité suffisante, y compris, par différence et à titre d’exception, lorsqu’une évaluation directe n’est pas possible, selon les dispositions de l’article 213-7.

Art. 212-2

Une entité évalue selon ces critères de comptabilisation tous les coûts d’immobilisation au moment où ils sont encourus, qu’il s’agisse des coûts initiaux encourus pour acquérir, produire une immobilisation corporelle ou des coûts encourus postérieurement pour ajouter, remplacer des éléments ou incorporer des coûts de gros entretien ou grandes révisions sous réserve des dispositions de l’article 212-6 relatif aux éléments d’actif non significatifs.

Art. 212-3

1. Les frais de développement peuvent être comptabilisés à l’actif s’ils se rapportent à des projets nettement individualisés, ayant de sérieuses chances de réussite technique et de rentabilité commerciale – ou de viabilité économique pour les projets de développement pluriannuels associatifs. Ceci implique, pour l’entité, de respecter l’ensemble des critères suivants :

- la faisabilité technique nécessaire à l’achèvement de l’immobilisation incorporelle en vue de sa mise en service ou de sa vente ;
- l’intention d’achever l’immobilisation incorporelle et de l’utiliser ou de la vendre ;
- la capacité à utiliser ou à vendre l’immobilisation incorporelle ;

- la capacité de l'immobilisation incorporelle à générer des avantages économiques futurs probables. L'entité doit démontrer, entre autres choses, l'existence d'un marché pour la production issue de l'immobilisation incorporelle ou pour l'immobilisation incorporelle elle-même ou, si celle-ci doit être utilisée en interne, son utilité ;
- la disponibilité de ressources (techniques, financières et autres) appropriées pour achever le développement et utiliser ou vendre l'immobilisation incorporelle ; et,
- la capacité à évaluer de façon fiable les dépenses attribuables à l'immobilisation incorporelle au cours de son développement.

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

Ces dispositions ne s'appliquent pas aux logiciels dont le coût de production est déterminé conformément à l'article 611-4.

Les dépenses engagées durant la phase de recherche préalable à la phase de développement doivent être comptabilisées en charges lorsqu'elles sont encourues et ne peuvent plus être incorporées dans le coût d'une immobilisation incorporelle à une date ultérieure.

Si une entité ne peut distinguer la phase de recherche de la phase de développement d'un projet interne visant à créer une immobilisation incorporelle, elle traite les dépenses au titre de ce projet comme si elles étaient encourues uniquement lors de la phase de recherche.

2. Sont comptabilisés dans le poste fonds commercial les éléments incorporels du fonds de commerce acquis qui ne font pas l'objet d'une évaluation et d'une comptabilisation séparées au bilan et qui concourent au maintien et au développement du potentiel d'activité de l'entité.

3. Les dépenses engagées pour créer en interne des fonds commerciaux, des marques, des titres de journaux et de magazines, des listes de clients et autres éléments similaires en substance, ne peuvent pas être distinguées du coût de développement de l'activité dans son ensemble. Par conséquent, ces éléments ne sont pas comptabilisés en tant qu'immobilisations incorporelles. Il en est de même pour les coûts engagés ultérieurement relatifs à ces dépenses internes. »

Art. 212-4

Les immobilisations corporelles acquises pour des raisons de sécurité ou liées à l'environnement, bien que n'augmentant pas directement les avantages économiques futurs se rattachant à un actif existant donné,

sont comptabilisées à l'actif si elles sont nécessaires pour que l'entité puisse obtenir les avantages économiques futurs de ses autres actifs - ou le potentiel des services attendus pour les entités qui appliquent le règlement n° 99-01 ou relèvent du secteur public. Ces actifs ainsi comptabilisés appliquent les règles de dépréciation prévues aux articles 214-16 à 214-19.

Art. 212-5

Le titulaire d'un contrat de crédit-bail comptabilise en charges les sommes dues au titre de la période de location.

À la levée de l'option d'achat, le titulaire d'un contrat de crédit-bail inscrit l'immobilisation à l'actif de son bilan pour un montant établi conformément aux règles applicables en matière de détermination de la valeur d'entrée.

Sous-section 2 – Dispositions particulières

Art. 212-6

Les éléments d'actif non significatifs peuvent ne pas être inscrits au bilan ; dans ce cas, ils sont comptabilisés en charges de l'exercice.

Art. 212-7

Les immobilisations corporelles qui sont constamment renouvelées et dont la valeur globale est d'importance secondaire pour l'entité peuvent être conservées à l'actif pour une quantité et une valeur fixes si leur quantité, leur valeur et leur composition ne varient pas sensiblement d'un exercice à l'autre.

Art. 212-8

La valeur résiduelle des éléments récupérés à la suite de la mise hors service des immobilisations est comptabilisée dans un compte spécial d'immobilisations lorsqu'ils sont destinés à être récupérés pour de nouvelles installations ou dans un compte spécial de stocks s'ils sont destinés à être vendus.

Art. 212-9

Les dépenses engagées à l'occasion d'opérations qui conditionnent l'existence ou le développement de l'entité dans son ensemble mais dont le montant ne peut être rapporté à des productions de biens ou de services déterminées, suivent le traitement comptable suivant :

- les frais de constitution, de transformation, de premier établissement, peuvent être inscrits à l'actif comme frais d'établissement. Leur inscription en compte de résultat constitue néanmoins la méthode préférentielle ;

- les frais d'augmentation de capital, de fusion et de scission peuvent être inscrits à l'actif en frais d'établissement. Leur imputation sur les primes d'émission et de fusion constitue néanmoins la méthode préférentielle ; en cas d'insuffisance, ces frais sont comptabilisés en charges.

Les frais d'établissement sont amortis selon un plan et dans un délai maximum de 5 ans.

Art. 212-10

Le montant des primes de remboursement d'emprunt est amorti systématiquement sur la durée de l'emprunt soit au prorata des intérêts courus, soit par fractions égales. Toutefois, les primes afférentes à la fraction d'emprunt remboursée sont toujours amorties.

Art. 212-11

Les frais d'émission d'emprunt peuvent être répartis sur la durée de l'emprunt d'une manière appropriée aux modalités de remboursement de l'emprunt. Néanmoins, il est possible de recourir à une répartition linéaire lorsque les résultats obtenus ne sont pas sensiblement différents de la méthode précédente.

Section 3 – Evaluation des actifs à la date d'entrée dans le patrimoine

Sous-section 1 – Dispositions générales

Art. 213-1

Les immobilisations corporelles ou incorporelles et les stocks, répondant aux conditions de définition et de comptabilisation définies aux articles 211-1 et suivants et 212-1 et suivants, doivent être évalués initialement à leur coût.

A leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entité, la valeur des actifs est déterminée dans les conditions suivantes :

- les actifs acquis à titre onéreux sont comptabilisés à leur coût d'acquisition ;

- les actifs produits par l'entité sont comptabilisés à leur coût de production ;
- les actifs acquis à titre gratuit sont comptabilisés à leur valeur vénale ;
- les actifs acquis par voie d'échange sont comptabilisés à leur valeur vénale.

Les dispositions du présent article ne s'appliquent pas aux immobilisations corporelles constamment renouvelées visées à l'article 212-7.

Art. 213-2

Le coût d'acquisition s'entend pour les biens et titres reçus à titre d'apports en nature par la société bénéficiaire, des valeurs figurant dans le traité d'apport, déterminées et évaluées selon les dispositions du titre VII.

Les apports en nature d'actifs corporels ou incorporels isolés figurant dans le traité d'apport, sont assimilés à des échanges, et évalués selon les dispositions de l'article 213-3.

Art. 213-3

Une immobilisation corporelle, incorporelle ou un stock acquis en échange d'un ou plusieurs actifs non monétaires ou d'une combinaison d'actifs monétaires (soulte) et non monétaires est évalué à la valeur vénale à moins que :

- la transaction d'échange n'ait pas de substance commerciale ou
- la valeur vénale de l'immobilisation reçue ou de l'immobilisation donnée ne puisse être évaluée de façon fiable.

Un échange n'a une substance commerciale que s'il entraîne une modification des flux de trésorerie futurs résultant de la transaction, ou si l'analyse de la transaction confirme de manière explicite la substance commerciale.

Si l'immobilisation acquise ne peut pas être évaluée à la valeur vénale, son coût est évalué à la valeur comptable de l'actif cédé.

Art. 213-4

Les biens acquis à titre gratuit, c'est-à-dire sans aucune contrepartie présente ou future, monétaire ou non monétaire, sont comptabilisés en les estimant à leur valeur vénale.

Art. 213-5

Pour les biens acquis moyennant paiement de rentes viagères, le prix d'achat s'entend du montant qui résulte d'une stipulation de prix ou à défaut d'une estimation.

Art. 213-6

Les subventions obtenues pour l'acquisition ou la production d'un bien sont sans incidence sur le calcul du coût des biens financés.

Art. 213-7

Lorsque les actifs sont acquis conjointement, ou sont produits de façon conjointe et indissociable, pour un coût global d'acquisition, ou de production, le coût d'entrée de chacun des actifs est ventilé à proportion de la valeur attribuable à chacun d'eux, conformément aux dispositions des articles 213-8 et suivants.

À défaut de pouvoir évaluer directement chacun d'eux, le coût d'un ou plusieurs des actifs acquis ou produits est évalué par référence à un prix de marché, ou forfaitairement s'il n'en existe pas. Le coût des autres actifs s'établira par différence entre le coût d'entrée global et le coût déjà attribué.

Sous-section 2 – Coût d'entrée des immobilisations corporelles

Art. 213-8

Le coût d'acquisition d'une immobilisation corporelle est constitué de :

- son prix d'achat, y compris les droits de douane et taxes non récupérables, après déduction des remises, rabais commerciaux et escomptes de règlement ;
- de tous les coûts directement attribuables engagés pour mettre l'actif en place et en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction.

Dans les comptes individuels, les droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'actes, liés à l'acquisition, peuvent sur option, être rattachés au coût d'acquisition de l'immobilisation ou comptabilisés en charges.

- de l'estimation initiale des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de restauration du site sur lequel elle est située, en contrepartie de l'obligation encourue, soit lors de l'acquisition, soit en cours d'utilisation de l'immobilisation pendant une période donnée à des fins autres que de produire des éléments de stocks. Dans les comptes individuels, ces coûts font l'objet d'un plan d'amortissement propre tant pour la durée que le mode.

Les coûts d'emprunts peuvent être rattachés au coût d'acquisition selon les dispositions prévues à l'article 213-9.

Art. 213-9

1. Les coûts d'emprunt pour financer l'acquisition ou la production d'un actif éligible, immobilisation incorporelle, corporelle ou stock, peuvent être inclus dans le coût de l'actif lorsqu'ils concernent la période de production de cet actif, jusqu'à la date d'acquisition ou de réception définitive.

Deux traitements sont donc autorisés : comptabilisation des coûts d'emprunt en charges ou incorporation au coût de l'actif.

Un actif éligible est un actif qui exige une longue période de préparation ou de construction avant de pouvoir être utilisé ou vendu.

Le traitement retenu doit être appliqué, de façon cohérente et permanente, à tous les coûts d'emprunts directement attribuables à l'acquisition ou la production de tous les actifs éligibles de l'entité.

La méthode comptable adoptée pour les coûts d'emprunt doit être explicitement mentionnée en annexe.

2. Premier traitement autorisé : comptabilisation en charges

Les coûts d'emprunt sont comptabilisés en charges de l'exercice au cours duquel ils sont encourus, indépendamment de l'utilisation qui est faite des capitaux empruntés.

3. Deuxième traitement autorisé : incorporation dans le coût de l'actif

- Coûts d'emprunt directement attribuables

Les coûts d'emprunt qui sont directement attribuables à l'acquisition, ou à la période de construction ou de production d'un actif éligible sont incorporés dans le coût de cet actif lorsqu'il est probable qu'ils généreront des avantages économiques futurs pour l'entité et qu'ils peuvent être évalués de façon fiable. Les autres coûts d'emprunt sont comptabilisés en charges de l'exercice au cours duquel ils sont encourus.

- Coûts d'emprunt non directement attribuables

Dans la mesure où les fonds sont empruntés de façon générale et utilisés en vue de l'obtention d'un actif éligible, le montant des coûts d'emprunt incorporables au coût de l'actif doit être déterminé en appliquant un taux de capitalisation aux dépenses relatives à l'actif. Ce taux de capitalisation doit être la moyenne pondérée des coûts d'emprunt applicables aux emprunts de l'entité en cours au titre de l'exercice, autres que les emprunts contractés spécifiquement dans le but d'obtenir un actif éligible.

Art. 213-10

Les coûts sont attribués au coût de l'immobilisation à compter de la date à laquelle la direction a pris - et justifie au plan technique et financier - la décision de l'acquérir ou de la produire pour l'utiliser ou la céder ultérieurement, et démontre qu'elle générera des avantages économiques futurs.

Pour un actif acquis ou installé par un fournisseur externe, la notion d'utilisation prévue par la direction, visée ci-dessus, correspond généralement au niveau de performance nécessaire pour atteindre le rendement initial attendu à la date de réception.

La même approche s'applique pour un actif produit directement par l'entité.

Art. 213-11

Tous les coûts qui ne font pas partie du prix d'acquisition de l'immobilisation et qui ne peuvent pas être rattachés directement aux coûts rendus nécessaires pour mettre l'actif en place et en état de fonctionner conformément à l'utilisation prévue par la direction, sont comptabilisés en charges.

Art. 213-12

Les coûts cessent d'être activés lorsque l'immobilisation est en place et en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction. En

conséquence, les coûts supportés lors de l'utilisation effective ou du redéploiement de l'actif sont exclus du coût de cet actif.

Art. 213-13

Les opérations qui interviennent avant ou pendant la construction ou l'aménagement d'une immobilisation corporelle et qui ne sont pas nécessaires afin de mettre l'immobilisation en place et en état de fonctionner conformément à l'utilisation prévue par la direction, sont comptabilisées en charges.

Art. 213-14

Le coût d'une immobilisation produite par l'entité pour elle-même est déterminé en utilisant les mêmes principes que pour une immobilisation acquise. Il peut être déterminé par référence au coût de production des stocks (art. 213-32) si l'entité produit des biens similaires pour la vente.

Art. 213-15

Le coût de production d'une immobilisation corporelle est égal au coût d'acquisition des matières consommées augmenté des autres coûts engagés, au cours des opérations de production, c'est-à-dire des charges directes et indirectes qui peuvent être raisonnablement rattachées à la production du bien ou du service.

Les charges directes sont les charges qu'il est possible d'affecter, sans calcul intermédiaire, au coût d'un bien ou d'un service déterminé.

Art. 213-16

Les coûts d'emprunt peuvent être rattachés au coût de production selon les dispositions prévues à l'article 213-9.

Art. 213-17

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

Art. 213-18

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

Art. 213-19

Les dépenses ou les coûts qui ne répondent pas aux conditions de comptabilisation prévues aux articles 212-1, 212-2 et 214-9, comme

les dépenses courantes d'entretien et de maintenance, sont comptabilisés en charges.

Art. 213-20

Les coûts significatifs de remplacement ou de renouvellement d'un composant ou d'un élément d'une immobilisation corporelle doivent être comptabilisés comme l'acquisition d'un actif séparé et la valeur nette comptable du composant remplacé ou renouvelé doit être comptabilisée en charges.

Un composant séparé, qui n'a pas été identifié à l'origine, doit l'être ultérieurement si les conditions de comptabilisation prévues aux articles 212-1, 212-2 et 214-9 sont réunies, y compris pour les dépenses d'entretien faisant l'objet de programmes pluriannuels de gros entretien ou grandes révisions, si aucune provision pour gros entretien ou grande révision n'a été constatée. Si nécessaire, le coût estimé des dépenses d'entretien faisant l'objet d'un programme pluriannuel de gros entretien ou grandes révisions, futur et identique, peut être utilisé pour évaluer le coût du composant existant lors de l'acquisition ou de la construction du bien. Dans tous les cas, la valeur nette du composant remplacé ou renouvelé doit être comptabilisée en charges.

Art. 213-21

Les pièces de rechange et le matériel d'entretien sont habituellement inscrits en stocks et comptabilisés dans le résultat lors de leur consommation. Toutefois, les pièces de rechange principales et le stock de pièces de sécurité constituent des immobilisations corporelles si l'entité compte les utiliser sur plus d'une période. De même, si les pièces de rechange et le matériel d'entretien ne peuvent être utilisés qu'avec une immobilisation corporelle, ils sont comptabilisés en immobilisations corporelles.

Sous-section 3 – Coût d'entrée des immobilisations incorporelles

Art. 213-22

Le coût d'acquisition d'une immobilisation incorporelle acquise séparément est constitué de :

- son prix d'achat, y compris les droits de douane et taxes non récupérables, après déduction des remises, rabais commerciaux et escomptes de règlement, et
- de tous les coûts directement attribuables à la préparation de cet actif en vue de l'utilisation envisagée.

Dans les comptes individuels, les droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'actes, liés à l'acquisition, peuvent sur option, être rattachés au coût d'acquisition de l'immobilisation ou comptabilisés en charges.

Art. 213-23

Le point de départ d'attribution des coûts est déterminé conformément à l'article 213-10.

Art. 213-24

Les coûts d'emprunt peuvent être rattachés au coût d'acquisition selon les conditions prévues à l'article 213-9.

Art. 213-25

Les coûts cessent d'être activés lorsque l'immobilisation incorporelle est en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction. En conséquence, les coûts supportés lors de l'utilisation ou du redéploiement de l'actif sont exclus du coût de cet actif.

Art. 213-26

Les opérations qui interviennent avant ou pendant le développement de l'immobilisation incorporelle et qui ne sont pas nécessaires pour mettre l'immobilisation en état de fonctionner conformément à l'utilisation prévue par la direction, sont comptabilisées en charges au compte de résultat.

Art. 213-27

Le coût d'une immobilisation incorporelle générée en interne, répondant aux conditions de comptabilisation prévues à l'article 212-3/1, comprend toutes les dépenses pouvant lui être directement attribuées et qui sont nécessaires à la création, la production et la préparation de l'actif afin qu'il soit en mesure de fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction.

Art. 213-28

Les coûts d'emprunt peuvent être rattachés aux coûts de développement selon les dispositions prévues à l'article 213-9.

Art. 213-29

Les dépenses qui ne répondent pas aux conditions générales de comptabilisation des coûts initiaux d'acquisition ou des coûts de

développement, prévus respectivement aux articles 212-1, 212-2 et 212-3/1 sont comptabilisées en charges lorsqu'elles sont encourues.

Sous-section 4 – Coût d'entrée des stocks

Art. 213-30

Le coût des stocks doit comprendre tous les coûts d'acquisition, de transformation et autres coûts encourus pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent.

Les pertes et gaspillages sont exclus des coûts.

Les coûts d'emprunt peuvent être inclus dans le coût des stocks selon les dispositions prévues à l'article 213-9.

Art. 213-31

Le coût d'acquisition des stocks est constitué du :

- prix d'achat, y compris les droits de douane et autres taxes non récupérables, après déduction des rabais commerciaux, remises, escomptes de règlement et autres éléments similaires ;
- ainsi que des frais de transport, de manutention et autres coûts directement attribuables à l'acquisition des produits finis, des matières premières et des services.

Les coûts administratifs sont exclus du cout de production et d'acquisition à l'exclusion des coûts de structures dédiées.

Art. 213-32

Le coût de production des stocks comprend les coûts directement liés aux unités produites, telle que la main d'oeuvre directe. Il comprend également l'affectation systématique des frais généraux de production, fixes et variables, qui sont encourus pour transformer les matières premières en produits finis. Les frais généraux de production fixes sont les coûts indirects de production qui demeurent relativement constants indépendamment du volume de production, tels que :

- l'amortissement et l'entretien des bâtiments et de l'équipement industriels, augmentés, le cas échéant de l'amortissement des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de restauration de site ;
- la quote-part d'amortissement des immobilisations incorporelles telles que les frais de développement et logiciels.

Les frais de production variables sont les coûts indirects de production qui varient directement, ou presque directement, en fonction du volume de production, tels que les matières premières indirectes et la main-d'œuvre indirecte.

L'affectation des frais généraux fixes de production aux coûts de transformation est fondée sur la capacité normale des installations de production. La capacité normale est la production moyenne que l'on s'attend à réaliser sur un certain nombre d'exercices ou de saisons dans des circonstances normales, en tenant compte de la perte de capacité résultant de l'entretien planifié. Il est possible de retenir le niveau réel de production s'il est proche de la capacité de production normale. Le montant des frais généraux fixes, affecté à chaque unité produite, n'est pas augmenté par suite d'une baisse de production ou d'un outil de production inutilisé. Les frais généraux non affectés, sont comptabilisés comme une charge de l'exercice au cours duquel ils sont encourus. Les frais généraux variables de production sont affectés à chaque unité produite sur la base de l'utilisation effective des installations de production.

Art. 213-33

Le coût des stocks d'éléments qui ne sont pas habituellement fongibles et des biens ou services produits et affectés à des projets spécifiques doit être déterminé en procédant à une identification spécifique de leurs coûts individuels.

Art. 213-34

Pour les articles interchangeables qui, à l'intérieur de chaque catégorie, ne peuvent être unitairement identifiés après leur entrée en magasin, le coût d'entrée est considéré comme égal au total formé par :

- le coût des stocks à l'arrêté du précédent exercice, considéré comme un coût d'entrée dans les comptes de l'exercice ;
- le coût d'entrée des achats et des productions de l'exercice.

Ce total est réparti, entre les articles consommés dans l'exercice et les articles existants en stocks, par application d'un mode de calcul sur la base du coût moyen pondéré calculé à chaque entrée ou sur une période n'excédant pas la durée moyenne de stockage ou selon la méthode du premier entré - premier sorti (PEPS - FIFO).

Art. 213-35

Une entité doit utiliser la même méthode pour tous les stocks ayant une nature et un usage similaire pour l'entité. Pour des stocks de nature ou d'usage différents, différentes méthodes peuvent être utilisées.

Les techniques d'évaluation du coût des stocks, telles que la méthode du coût standard ou la méthode du prix de détail, peuvent être utilisées pour des raisons pratiques si ces méthodes donnent des résultats proches du coût.

- Méthode des coûts standards

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

- Méthode du prix de détail

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

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

Sous-section 1 – Définitions et principes

Art. 214-1

Un actif immobilisé dont la durée d'utilisation est limitée fait l'objet d'un amortissement. Le cas échéant, il fait également l'objet d'une dépréciation selon les modalités décrites à l'article 214-15 si les conditions prévues à l'article 214-17 sont remplies.

Le caractère limité de la durée d'utilisation d'un actif est déterminé, soit à l'origine, soit en cours d'utilisation, au regard des critères, généralement physiques, techniques, juridiques, ou économiques, inhérents à l'utilisation par l'entité de l'actif considéré

Si plusieurs critères s'appliquent, l'utilisation la plus courte, résultant de l'application de ces critères, est retenue.

Art. 214-2

Lorsqu'il n'y a pas de limite prévisible à la durée durant laquelle il est attendu qu'un actif immobilisé procurera des avantages économiques à l'entité, la durée d'utilisation de cet actif est non limitée et l'actif concerné ne fait pas l'objet d'amortissement. Le cas échéant, il fait l'objet d'une dépréciation selon les modalités décrites à l'article 214-15 si les conditions prévues à l'article 214-17 sont remplies.

Le caractère non limité de la durée d'utilisation d'un actif est déterminé à l'origine au regard des critères, généralement physiques, techniques, juridiques, ou économiques, inhérents à l'utilisation par l'entité de l'actif considéré.

Lorsque la durée d'utilisation, estimée lors de l'acquisition de l'actif comme non limitée, devient limitée au regard d'un des critères cités au deuxième alinéa de cet article, un test de dépréciation est réalisé ; l'actif, le cas échéant déprécié, est amorti sur la durée d'utilisation résiduelle.

Art. 214-3

Les frais de développement définis à l'article 212-3 sont amortis sur la durée d'utilisation estimée du projet. Si cette durée ne peut être déterminée de façon fiable, ils sont amortis sur une durée maximale de 5 ans.

Le fonds commercial, tel que défini à l'article 212-3, en ce compris la part du mali technique lui étant affecté, est présumé avoir une durée d'utilisation non limitée.

Lorsque la durée d'utilisation de ce dernier est limitée au regard des critères cités à l'article 214-1, cette présomption est réfutée.

Dans ce cas, le fonds commercial est amorti sur la durée d'utilisation ou, si cette durée ne peut être déterminée de manière fiable, sur 10 ans.

Dans les comptes individuels, les petites entreprises définies à critères visés à l'article L 12316 du Code de commerce, peuvent amortir sur 10 ans tous leurs fonds commerciaux.

Art. 214-4

Le montant amortissable d'un actif est sa valeur brute sous déduction de sa valeur résiduelle.

La valeur résiduelle est le montant, net des coûts de sortie attendus, qu'une entité obtiendrait de la cession de l'actif sur le marché à la fin de son utilisation.

La valeur résiduelle d'un actif n'est prise en compte pour la détermination du montant amortissable que lorsqu'elle est à la fois significative et mesurable.

Art. 214-5

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

Art. 214-6

La valeur brute d'un actif est sa valeur d'entrée dans le patrimoine ou sa valeur de réévaluation, sous réserve des dispositions de l'article 221-4 relatives aux titres évalués par équivalence et de celles de l'article 214-27 relatives à la réévaluation.

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

La valeur actuelle est la valeur la plus élevée de la valeur vénale ou de la valeur d'usage, sous réserve des dispositions de l'article 221-3 relatives aux titres de participation et de celles de l'article 221-4 relatives aux titres évalués par équivalence.

La valeur vénale est le montant qui pourrait être obtenu, à la date de clôture, de la vente d'un actif lors d'une transaction conclue à des conditions normales de marché, net des coûts de sortie.

Les coûts de sortie sont les coûts directement attribuables à la sortie d'un actif, à l'exclusion des charges financières et de la charge d'impôt sur le résultat.

La valeur d'usage d'un actif est la valeur des avantages économiques futurs attendus de son utilisation et de sa sortie. Ceux-ci correspondent à l'estimation des flux nets de trésorerie actualisée attendus de l'actif ou du groupe d'actifs conformément à l'article 214-15. Pour les activités où les flux de trésorerie attendus ne reflètent pas à eux seuls les avantages économiques futurs attendus, les éléments additionnels pertinents sont pris en considération.

Art. 214-7

Même en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfice, il est procédé aux amortissements et dépréciations nécessaires.

Art. 214-8

Lorsque, des textes particuliers de niveau supérieur prescrivent ou autorisent la comptabilisation d'amortissements dérogatoires ou de provisions répondant à la définition de provisions réglementées, ces amortissements, bien que ne correspondant pas à l'objet normal d'un amortissement ou d'une dépréciation, sont comptabilisés.

Sous-section 2 – Comptabilisation des immobilisations décomposables

Art. 214-9

Lorsque des éléments constitutifs d'un actif sont exploités de façon indissociable, un plan d'amortissement unique est retenu pour l'ensemble de ces éléments.

Cependant, si dès l'origine, un ou plusieurs de ces éléments ont chacun des utilisations différentes, chaque élément est comptabilisé séparément et un plan d'amortissement propre à chacun de ces éléments est retenu.

Les éléments principaux d'immobilisations corporelles devant faire l'objet de remplacement à intervalles réguliers, ayant des utilisations différentes ou procurant des avantages économiques à l'entité selon un rythme différent et nécessitant l'utilisation de taux ou de modes d'amortissement propres, doivent être comptabilisés séparément dès l'origine et lors des remplacements.

Art. 214-10

Les dépenses d'entretien faisant l'objet de programmes pluriannuels de gros entretien ou de grandes révisions en application de lois, règlements ou de pratiques constantes de l'entité, doivent être comptabilisées dès l'origine comme un composant distinct de l'immobilisation, si aucune provision pour gros entretien ou grandes révisions n'a été constatée.

Sont visées, les dépenses d'entretien ayant pour seul objet de vérifier le bon état de fonctionnement des installations et d'y apporter un entretien sans prolonger leur durée de vie au-delà de celle prévue initialement, sous réserve de répondre aux conditions de comptabilisation des articles 212-1 et 212-2.

La méthode de comptabilisation par composants de gros entretien ou de grandes révisions, exclut la constatation de provisions pour gros entretien ou de grandes révisions.

Sous-section 3 – Modalités d'évaluation des amortissements des immobilisations corporelles et incorporelles

Art. 214-11

A la clôture de l'exercice, une dotation aux amortissements est comptabilisée conformément au plan d'amortissement pour chaque actif amortissable même en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfice.

Art. 214-12

L'amortissement d'un actif commence à la date de début de consommation des avantages économiques qui lui sont attachés. Cette date correspond généralement à la mise en service de l'actif.

Art. 214-13

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

L'amortissement est déterminé par le plan d'amortissement établi en fonction de la durée et du mode d'amortissement propres à chaque actif amortissable, tels qu'ils sont déterminés par l'entité.

Les actifs de même nature ayant des conditions d'utilisation identiques doivent être amortis de la même manière.

Le mode d'amortissement doit permettre de traduire au mieux le rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif par l'entité. Il est défini, soit en termes d'unités de temps, soit en termes d'unités d'œuvre. Le mode linéaire est appliqué à défaut de mode mieux adapté.

Les petites entreprises définies à l'article L 123-16 du code de commerce, peuvent, dans les comptes individuels, retenir la durée d'usage pour déterminer le plan d'amortissement des immobilisations.

Art. 214-14

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

De même, en cas de dotation ou de reprise de dépréciations résultant de la comparaison entre la valeur actuelle d'un actif immobilisé et sa valeur nette comptable, il convient de modifier de manière prospective la base amortissable.

Art. 214-15

L'entité doit apprécier à chaque clôture des comptes, s'il existe un indice montrant qu'un actif a pu perdre de sa valeur. Lorsqu'il existe un indice de perte de valeur, un test de dépréciation est effectué : la valeur nette comptable de l'actif est comparée à sa valeur actuelle.

Pour les fonds commerciaux dont la durée d'utilisation est non limitée, ce test de dépréciation est réalisé au moins une fois par exercice qu'il existe ou non un indice de perte de valeur.

S'il n'est pas possible de déterminer la valeur actuelle de l'actif pris isolément, il convient de déterminer la valeur actuelle du groupe d'actifs auquel il appartient.

Art. 214-16

Pour apprécier s'il existe un quelconque indice qu'un actif ait pu perdre de la valeur, une entreprise doit au minimum considérer les indices suivants :

Externes : valeur de marché, changements importants, taux d'intérêt ou de rendement,

Internes : obsolescence ou dégradation physique, changements importants dans le mode d'utilisation, performances inférieures aux prévisions.

Art. 214-17

Si la valeur actuelle d'un actif immobilisé devient inférieure à sa valeur nette comptable, cette dernière est ramenée à la valeur actuelle par le biais d'une dépréciation.

Si l'actif considéré est amortissable, la comptabilisation d'une dépréciation modifie de manière prospective la base amortissable.

Art. 214-18

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

Art. 214-19

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

Par exception, les dépréciations comptabilisées sur le fonds commercial ne sont jamais reprises.

Art. 214-20

La plus-value constatée entre la valeur actuelle d'un bien et sa valeur d'entrée n'est pas comptabilisée sous réserve des dispositions de la section 8 du chapitre II du titre VI relative aux instruments financiers à terme et aux opérations de couverture.

Art. 214-21

Lorsque l'entité cède l'activité sur laquelle porte le fonds commercial, ce dernier doit être inclus dans le calcul du résultat de cession de l'activité.

Sous - section 4 – Evaluation et dépréciation des stocks

Art. 214-22

A la date de clôture de l'exercice, les stocks et les productions en cours sont évalués selon les règles générales d'évaluation énoncées aux articles 214-1 à 214-6 et 214-16 à 214-19, sous réserve des dispositions prévues aux articles 214-23 et 214-24.

A l'inventaire, les stocks et les productions en cours sont évalués unité par unité ou catégorie par catégorie.

L'unité d'inventaire est la plus petite partie qui peut être inventoriée sous chaque article.

Le prix et les perspectives de vente sont à prendre en considération pour juger des éventuelles dépréciations des stocks.

En ce qui concerne les stocks de marchandises et de matières premières, l'éventuelle dépréciation peut être estimée sur la base d'une position globale sur matière première (ou marchandise) documentée.

Une position globale sur matière première (ou marchandise) comprend le stock et un ensemble de transactions dans les deux sens, telles que des transactions futures matérialisées par un engagement ferme, des instruments financiers à terme en position ouverte isolée. Elle ne comprend pas les opérations de couverture et les éléments couverts, à hauteur de la partie couverte.

Les termes des éléments inclus dans cette position globale doivent être compris dans le même exercice.

La perte latente sur cette position globale est provisionnée sous forme de dépréciation des éléments d'actifs en perte latente et en provision pour risque pour le solde.

Art. 214-23

A la date de clôture de l'exercice, la valeur d'entrée est toujours retenue pour les stocks et les productions en cours qui ont fait l'objet d'un contrat de vente ferme dont l'exécution interviendra ultérieurement dès lors que le prix de vente stipulé couvre à la fois cette valeur et la totalité des frais restant à supporter pour la bonne exécution du contrat.

La valeur d'entrée est également retenue pour la fixation de la valeur des approvisionnements entrant dans la fabrication de produits qui ont fait l'objet d'un contrat de vente ferme, dès lors que ces stocks d'approvisionnement ont été individualisés et que le prix de vente stipulé couvre à la fois le coût d'entrée de ces approvisionnements, les coûts de transformation et la totalité des frais restant à supporter pour la bonne exécution du contrat.

Art. 214-24

Dans les cas exceptionnels où, à la date de clôture de l'exercice, il n'est pas possible de déterminer le coût d'acquisition ou de production par application des règles générales d'évaluation, les stocks sont évalués au coût d'acquisition ou de production de biens équivalents constaté ou estimé à la date la plus proche de l'acquisition ou de la production desdits biens.

Si la méthode précédente n'est pas praticable, les biens en stocks sont évalués à leur valeur d'inventaire à la date de clôture de l'exercice.

Si les méthodes précédentes entraînent des contraintes excessives pour la gestion de l'entité, les biens en stocks sont évalués en pratiquant la méthode du prix de détail mentionnée à l'article 213-35.

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

Art. 214-25

A la clôture, la valeur nette comptable des éléments d'actif, autres que les immobilisations corporelles, incorporelles et les stocks, est comparée à la valeur actuelle à la même date, sous réserve des dispositions de l'article 214-23 relatives aux stocks et productions en cours faisant l'objet d'un contrat de vente ferme.

L'amointrissement de la valeur d'un élément d'actif, autre qu'une immobilisation corporelle, incorporelle et les stocks, résultant de causes dont les effets ne sont pas jugés irréversibles, est constaté par une dépréciation, sous réserve des dispositions :

- de l'article 221-7 relatif aux titres immobilisés cotés autres que les titres de participation et les titres immobilisés de l'activité de portefeuille ;
- des articles 223-1 à 223-3 relatifs aux titres vendus à réméré ;
- des articles 628-1 à 628-18 relatifs aux instruments financiers à terme et aux opérations de couverture ;
- de l'article 420-5 relatif aux dettes et créances en monnaies étrangères ;
- de l'article 420-6 relatif à d'autres opérations en monnaies étrangères.

Art. 214-26

Pour l'application des articles 214-1 à 214-6 et 214-22, la valeur brute des biens fongibles est déterminée soit à leur coût moyen pondéré d'acquisition ou de production, soit en considérant que le premier bien sorti est le premier bien entré.

Sous - section 6 – Réévaluation

Art. 214-27

Des ajustements de valeur portant sur l'ensemble des immobilisations corporelles et financières peuvent être effectués dans le cadre de la réévaluation des comptes.

L'écart entre la valeur actuelle et la valeur nette comptable constatée lors d'une opération d'ensemble de réévaluation ne participe pas à la détermination du résultat. Il est inscrit directement dans les capitaux propres.

L'écart de réévaluation peut être incorporé en tout ou partie au capital. Il ne peut pas compenser les pertes, sauf s'il a été préalablement incorporé au capital.

Le produit hors frais de la cession qui excède la valeur nette comptable de l'immobilisation avant réévaluation, peut, en tout ou partie, être transféré à un compte distribuable à hauteur du montant résiduel de la réévaluation comptabilisée au passif du bilan, selon les

règles du droit commun. Il en est de même lors de chaque exercice bénéficiaire pour le supplément d'amortissement relatif à la partie réévaluée de l'immobilisation.

Chapitre II – Actifs financiers

Section 1 – Titres immobilisés

Art. 221-1

À leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entité, les titres immobilisés sont évalués selon les règles générales d'évaluation énoncées aux articles 213-1, 213-2, 213-3, 213-4, 213-5 et 213-8.

Le coût d'entrée des titres reçus en contrepartie d'un apport partiel d'actif par la société apporteuse, doit être égal à la valeur des apports retenue dans le traité d'apport.

Art. 221-2

En cas de cession partielle d'un ensemble de titres immobilisés conférant les mêmes droits, la valeur d'entrée de la fraction conservée est estimée au coût d'achat moyen pondéré ou, à défaut, en présumant que les titres conservés sont les derniers entrés.

Art. 221-3

Constituent des participations les droits dans le capital d'autres personnes morales, matérialisés ou non par des titres, qui, en créant un lien durable avec celles-ci, sont destinés à contribuer à l'activité de la société détentrice. Sont présumés être des participations les titres représentant une fraction du capital supérieure à 10 %.

À toute autre date que leur date d'entrée, les titres de participation, cotés ou non, sont évalués à leur valeur d'utilité représentant ce que l'entité accepterait de décaisser pour obtenir cette participation si elle avait à l'acquérir.

À condition que leur évolution ne résulte pas de circonstances accidentelles, les éléments suivants peuvent être pris en considération pour cette estimation : rentabilité et perspective de rentabilité, capitaux propres, perspectives de réalisation, conjoncture économique, cours moyens de bourse du dernier mois, ainsi que les motifs d'appréciation sur lesquels repose la transaction d'origine.

Art. 221-4

Les titres des sociétés contrôlées de manière exclusive peuvent être évalués par équivalence.

La valeur d'équivalence des titres d'une société contrôlée de manière exclusive est égale à la quote-part des capitaux propres correspondant aux titres, augmentée du montant de l'écart d'acquisition rattaché à ces titres. Les capitaux propres concernés sont les capitaux propres retraités selon les règles de la consolidation avant répartition du résultat et avant élimination des cessions internes à l'ensemble consolidé.

Si à la date de clôture de l'exercice la valeur globale des titres évalués par équivalence est inférieure au prix d'acquisition, une dépréciation globale du portefeuille est constituée. Une provision pour risque global de portefeuille est constituée si la valeur globale d'équivalence est également négative.

Pour l'établissement des comptes du premier exercice d'application de la présente méthode, la valeur nette comptable des titres figurant au bilan à l'ouverture tient lieu de prix d'acquisition. Lors de la cession d'une fraction ou de la totalité des titres concernés, ceux-ci sont sortis de l'actif du bilan pour leur prix d'acquisition.

Art. 221-5

À toute autre date que leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entité, les titres immobilisés de l'activité de portefeuille (TIAP) sont évalués titre par titre à une valeur qui tienne compte des perspectives d'évolution générale de l'entité dont les titres sont détenus et qui soit fondée, notamment, sur la valeur de marché.

Art. 221-6

À la clôture de chaque exercice, la valeur actuelle des titres immobilisés, autres que les titres de participation et les titres immobilisés de l'activité de portefeuille (TIAP), est estimée :

- pour les titres cotés, au cours moyen du dernier mois, à l'exception des titres qui sont détenus explicitement dans le but de réduire le capital : leur valeur comptable n'est soumise à aucune dépréciation et reste égale à leur prix d'achat jusqu'à leur annulation dès lors que dès l'origine, leur inscription doit être regardée comme équivalant à une réduction des capitaux propres ;
- pour les titres non cotés, à leur valeur probable de négociation. Par dérogation aux articles 511-2 et 512-1, les plus-values et moins-

values de cession de titres immobilisés de l'activité de portefeuille (TIAP) sont comptabilisées, selon le cas, en produit ou en charge.

Art. 221-7

Par exception à la règle d'évaluation élément par élément définie à l'article 214-20, en cas de baisse anormale et momentanée des titres immobilisés, cotés, autres que les titres de participation et des titres immobilisés de l'activité de portefeuille (TIAP), l'entité n'est pas obligée de constituer, à la date de clôture de l'exercice, de dépréciation à concurrence des plus-values latentes normales constatées sur d'autres titres.

Il n'est pas constitué de dépréciation sur les titres qui font l'objet d'opérations de couverture.

Art. 221-8

L'évaluation de la souscription ou de l'acquisition de parts d'un groupement d'intérêt économique (GIE) et des avances qui ne sont pas réalisables à court terme s'effectue dans les conditions suivantes.

À la souscription ou à l'acquisition, la participation est enregistrée pour le prix pour lequel elle est effectuée. Les avances sont enregistrées pour le montant figurant au contrat qui les a prévues.

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

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

Section 2 – Titres de placement

Art. 222-1

L'évaluation des titres de placement est effectuée dans les mêmes conditions que celles prévues aux articles 221-1, 221-2, 221-6 et 221-7 pour les titres immobilisés. Par dérogation aux articles 511-2 et 512-1, les plus-values et moins-values de cession des titres de placement sont comptabilisées selon le cas, en produit ou en charge.

Section 3 – Opérations sur titres

Sous - section 1 – Ventes à réméré

Art. 223-1

Dans la comptabilité du cédant, les titres vendus à réméré sont enregistrés dans les conditions suivantes :

- à la date de l'opération, les titres sont sortis de l'actif et le résultat de la cession est inscrit au compte de résultat ;
- à la date de clôture d'un exercice, lorsque la résolution de la vente est envisagée avec suffisamment de certitude, la plus-value ou la moins-value de cession est annulée. Une provision pour risques est constatée s'il apparaît une décote de la valeur actuelle des titres par rapport à leur valeur comptable à la date de sortie et si les éléments cédés n'ont pas fait l'objet d'une opération de couverture. Les charges et produits sur opérations de réméré sont inscrits dans le compte de résultat selon les règles comptables applicables aux différents opérateurs.

Art. 223-2

Dans la comptabilité du cessionnaire, les titres achetés à réméré sont enregistrés dans les conditions suivantes :

- à la date de l'opération, les titres sont enregistrés à leur prix d'achat ;
- à la date de clôture d'un exercice, si la résolution de l'achat est envisagée avec suffisamment de certitude, aucune provision n'est constituée lorsqu'une moins-value potentielle est constatée sur les titres concernés. Les produits à inscrire au compte de résultat sont ceux à percevoir en cas de résolution.

Art. 223-3

En cas de résolution de la vente, les écritures qui résultent de la cession et de l'acquisition sont contre-passées chez le cédant et chez le cessionnaire.

Sous - section 2 – Opération de désendettement de fait

Art. 223-4

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

- le transfert à l'entité juridique distincte est irrévocable ;
- les titres transférés :
 - sont affectés de manière exclusive au service de la dette ;
 - sont exempts de risques relatifs à leur montant, à leur échéance et au paiement du principal et des intérêts ;
 - sont émis dans la même monnaie que la dette ;
 - ont des échéances en principal et intérêts telles que les flux de trésorerie dégagés permettent de couvrir parfaitement le service de la dette ;
- l'entité tierce assure l'affectation exclusive des titres qu'elle a reçus au remboursement du montant de la dette.

Art. 223-5

La dette pour son montant restant à rembourser, les intérêts courus non échus, la prime de remboursement et les frais d'émission ainsi que les titres et les éléments qui se rapportent aux titres, notamment les dépréciations et les intérêts courus non échus sont sortis du bilan de l'entité cédante pour le montant pour lequel ils y figurent au jour de l'opération. Ils sont inscrits pour un montant identique dans la comptabilité de l'entité chargée du service juridique de la dette.

Art. 223-6

Dans la comptabilité de l'entité qui transfère, sont enregistrées dans le résultat :

- d'une part, la différence entre le montant de sortie des titres et des éléments qui s'y rapportent et le montant de sortie de la dette et des éléments qui s'y rapportent ;
- d'autre part, les commissions qui se rapportent à cette opération.

Art. 223-7

Dans la comptabilité de l'entité chargée du service de la dette, seule la commission participe à la détermination du résultat. La fraction de la commission qui est afférente aux exercices ultérieurs est inscrite en produits constatés d'avance et rapportée au résultat au fur et à mesure de l'exécution de l'obligation.

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

Art. 312-1

Le montant des subventions d'investissement, lorsqu'il est inscrit dans les capitaux propres, est repris au compte de résultat selon les modalités qui suivent :

1. La reprise de la subvention d'investissement qui finance une immobilisation amortissable s'effectue sur la même durée et au même rythme que l'amortissement de la valeur de l'immobilisation acquise ou créée au moyen de la subvention.

2. La reprise de la subvention d'investissement qui finance une immobilisation non amortissable est étalée sur le nombre d'années pendant lequel l'immobilisation est inaliénable aux termes du contrat. À défaut de clause d'inaliénabilité, le montant de la reprise de chaque exercice est égal au dixième du montant de la subvention.

Art. 312-2

Toutefois, des dérogations aux modalités fixées à l'article 312-1 peuvent être admises si des circonstances particulières le justifient, par exemple le régime juridique de l'entité, l'objet de son activité, les conditions posées ou les engagements demandés par l'autorité ou l'organisme ayant alloué la subvention.

Section 3 – Provisions réglementées

Art. 313-1

Les provisions réglementées sont des provisions qui ne correspondent pas à l'objet normal d'une provision. Elles sont comptabilisées en application de dispositions légales.

Elles sont créées suivant un mécanisme analogue à celui des provisions proprement dites.

Ont le caractère de provisions réglementées les provisions :

- pour investissement relatif à la participation des salariés ;
- pour hausse des prix ;
- autorisées spécialement pour certaines professions, par exemple pour la reconstitution de gisements minier et pétrolier.