

[RETOUR](#)[HISTOIRE DU NORD](#)[eDOCUMENTS](#)[DÉFI INTERNET](#)

CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITÉ
AVIS 98-13 RELATIF À LA RÉÉCRITURE DU PLAN COMPTABLE GÉNÉRAL

TITRE III

Règles de comptabilisation et d'évaluation

CHAPITRE I - *Date de comptabilisation des actifs, des passifs, des produits et des charges* 20

Section 1 - Règles générales

- 311-1. - Eléments rattachés à l'exercice
- 311-2. - Principe d'annualité
- 311-3. - Risques et pertes
- 311-4. - Amortissements et provisions
- 311-5. - Incidence des changements de méthodes comptables
- 311-6. - Incidence des changements d'estimation, des modalités d'application et des changements d'options fiscales

Section 2 - Cas particuliers

- 312-1. - Transactions assorties de clauses de réserve de propriété
- 312-2. - Remises accordées dans le cadre du règlement des difficultés d'entreprises
- 312-3. - Créances non déclarées en cas de règlement judiciaire

CHAPITRE II - *Evaluation et mode de comptabilisation des actifs et des passifs*

Section 1 - Evaluation des actifs à la date d'entrée

- 321-1. - Coût d'acquisition, coût de production, valeur vénale
- 321-2. - Coût d'acquisition
- 321-3. - Coût de production
- 321-4. - Subventions
- 321-5. - Valeur vénale
- 321-6. - Biens acquis ou produits pour un coût global

Section 2 - Evaluation des actifs et des passifs à une date postérieure

- 322-1. - Définitions
- 322-2. - Evaluation à une date postérieure
- 322-3. - Biens fongibles
- 322-4. - Variations des éléments du passif externe

CHAPITRE III - *Modalités particulières d'évaluation et de comptabilisation*

Section 1 - Immobilisations incorporelles et corporelles

Sous-section 1 - A la date d'entrée

- 331-1. - Règles générales
- 331-2. - Brevets
- 331-3. - Logiciels
- 331-4. - Biens considérés comme entièrement consommés dans l'exercice
- 331-5. - Biens constamment renouvelés

331-3. - Biens constamment renouvelés

331-6. - Éléments récupérés à la suite de la mise hors service des immobilisations

331-7. - Immobilisations louées en crédit-bail

Sous-section 2 - A une date postérieure

331-8. - Plan d'amortissement

331-9. - Exception à l'évaluation à la valeur actuelle

Section 2 - Titres

Sous-section 1 - Titres immobilisés

332-1. - Règles générales

332-2. - Valeur d'entrée en cas de cession partielle

332-3. - Titres de participation

332-4. - Titres évalués par équivalence

332-5. - Titres immobilisés de l'activité de portefeuille (T.I.A.P.)

332-6. - Autres titres immobilisés

332-7. - Compensation des plus et moins-values

332-8. - Parts de G.I.E. et avances

Sous-section 2 - Titres de placement

332-9. - Règles générales

Section 3 - Stocks et productions en cours

Sous-section 1 - A la date d'entrée

333-1. - Règles générales

333-2. - Coût d'entrée de certaines catégories de biens

Sous-section 2 - A une date postérieure

333-3. - Valorisation

333-4. - Contrats de vente ferme

333-5. - Méthodes exceptionnelles

Section 4 - Impôts sur les résultats

334-1. - Détermination

Section 5 - Autres passifs

335-1. - Pensions, retraites et versements similaires

CHAPITRE IV - *Evaluation des actifs et des passifs dont la valeur dépend des fluctuations des monnaies étrangères*

Section 1 - Règles générales

341-1. - Cours de change

Section 2 - Règles spécifiques

342-1. - Immobilisations incorporelles et corporelles

342-2. - Titres

342-3. - Autres titres immobilisés et valeurs mobilières de placement

342-4. - Stocks

342-5. - Créances et dettes

342-6. - Provisions partielles

342-7. - Disponibilités

CHAPITRE V - *Réévaluation*

350-1. - Immobilisations corporelles et financières

CHAPITRE VI - *Evaluation et comptabilisation des éléments d'actif et de passif de nature particulière*

Section 1 - Actifs de nature particulière

361-1. - Frais d'établissement

361-2. - Frais de recherche et de développement

361-3. - Amortissement des frais d'établissement et des frais de recherche et de développement

361-4. - Charges différées

361-5. - Primes de remboursement d'emprunt

361-6. - Frais d'émission d'emprunt

361-7. - Frais d'acquisition des immobilisations

Section 2 - Passif de nature particulière

362-1. - Subventions d'investissement

CHAPITRE VII - *Evaluation et comptabilisation des opérations financières spécifiques*

Section 1 - Opérations sur titres

371-1. - Ventes à réméré

371-2. - Désendettement de fait

Section 2 - Opérations à terme fermes ou conditionnelles

372-1. - Enregistrement des contrats

372-2. - Opérations de couverture

372-3. - Autres opérations

CHAPITRE VIII - *Prise en compte des opérations dépassant l'exercice*

380-1. - Contrats à long terme

CHAPITRE IX - *Evaluation et comptabilisation des opérations faites en commun et pour le compte de tiers*

Section 1 - Sociétés en participation

391-1. - Sociétés en participation

Section 2 - G.I.E.

392-1. - G.I.E.

392-2. - Autres communautés d'intérêt

Section 3 - Immobilisations faisant l'objet d'une concession de service

public et résultat de la concession **393-1.** - Immobilisations et résultat

Section 4 - Opérations faites pour le compte de tiers

394-1. - Opérations faites pour le compte de tiers

CHAPITRE I

Date de comptabilisation des actifs, des passifs,
des produits et des charges

Section 1

Règles générales

311-1. - Pour calculer le résultat par différence entre les produits et les charges de l'exercice, sont rattachés à l'exercice :

- les produits acquis à cet exercice, auxquels s'ajoutent éventuellement les produits acquis à des exercices précédents mais qui, par omission, n'ont pas alors fait l'objet d'un enregistrement comptable ;

- les charges supportées par l'exercice, auxquelles s'ajoutent éventuellement les charges afférentes à des exercices précédents mais ou omission, n'ont pas alors fait l'objet d'un enregistrement comptable.

311-2. - Seuls les bénéfices réalisés à la date de clôture d'un exercice peuvent être inscrits dans le résultat de cet exercice.

311-3. - Le résultat tient compte des risques et des pertes qui ont pris naissance au cours de l'exercice ou d'un exercice antérieur mêm connus entre la date de clôture de l'exercice et celle de l'établissement des comptes annuels.

Les risques et charges nettement précisés quant à leur objet, que des événements survenus ou en cours rendent probables, entraîne constitution de provisions.

311-4. - Même en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfice, il est procédé aux amortissements et provisions nécessaires.

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

311-5. - Lors de changements de méthodes comptables, l'effet, après impôt, de la nouvelle méthode est calculé de façon rétrospectiv celle-ci avait toujours été appliquée. Dans les cas où l'estimation de l'effet à l'ouverture en peut être faite de façon objective, en parti nouvelle méthode est caractérisée par la prise en compte d'hypothèses, le calcul de l'effet du changement sera fait de manière prospé changements de méthodes conduisant à inscrire à l'actif des frais de recherche et de développement ne peuvent être appliqués que d prospective, c'est-à-dire aux nouveaux projets.

L'impact du changement déterminé à l'ouverture, après effet d'impôt, est imputé en " report à nouveau " dès l'ouverture de l'exercice raison de l'application de règles fiscales, l'entreprise est amenée à comptabiliser l'impact du changement dans le compte de résultat.

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

311-6. - I. - Les changements d'estimation et de modalités d'application n'ont qu'un effet sur l'exercice en cours et les exercices futurs changement correspondant à l'exercice en cours est enregistrée dans les comptes de l'exercice. Les changements d'estimation peuve sur les différentes lignes du bilan et du compte de résultat.

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

Section 2

Cas particuliers

312-1. - Les transactions assorties d'une clause de réserve de propriété sont comptabilisées à la date de la livraison du bien et non à c de propriété.

312-2. - Les remises ou réductions accordées dans le cadre du règlement des difficultés d'entreprises sont enregistrées ainsi qu'il suit.

Lorsqu'elles sont accordées sous condition résolutoire, les remises ou réductions sont comptabilisées dès l'accord des parties, s'il s'agit amiable, ou dès la décision du tribunal arrêtant le plan de redressement, s'il s'agit d'un règlement judiciaire.

Lorsqu'elles sont accordées sous condition suspensive, les remises ou réductions sont comptabilisées lorsque la condition est remplie.

312-3. - Les créances non déclarées en cours de redressement judiciaire sont enregistrées ainsi qu'il suit.

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

- si aucune demande en relevé de forclusion n'a été formée dans un délai d'un an à compter du jugement d'ouverture de la procédure de ce délai ;

- si une demande en relevé de forclusion a été formée et reietée : à la date de l'ordonnance de reiet. Tant que la décision n'est pas d

débiteur constitue une provision.

CHAPITRE II

Evaluation et mode de comptabilisation des actifs et des passifs

Section 1

Evaluation des actifs à la date d'entrée

321-1. - A leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entité, la valeur des biens est déterminée dans les conditions suivantes :

- les biens acquis à titre onéreux sont comptabilisés à leur coût d'acquisition ;
- les biens produits par l'entité sont comptabilisés à leur coût de production ;
- les biens acquis à titre gratuit sont comptabilisés en les estimant à leur valeur vénale.

Les dispositions du présent article ne s'appliquent pas aux brevets visés à l'article **331-2** et aux immobilisations corporelles constamment renouvelées visées à l'article **331-5**.

321-2. - Le coût d'acquisition d'un bien est égal au prix d'achat majoré des frais accessoires.

I. - Le prix d'achat est le montant résultant de l'accord des parties à la date de l'opération, après déduction des taxes récupérables par

Dans les cas ci-après, le prix d'achat s'entend :

- a) pour les biens acquis moyennant paiement de rentes viagères, du montant qui résulte d'une stipulation de prix ou, à défaut d'une e
- b) pour les biens reçus à titre d'apports en nature, des valeurs respectives figurant dans le traité d'apport ;
- c) pour les biens acquis par voie d'échange, de la valeur vénale de celui des deux lots dont l'estimation est la plus sûre.

II. - Les frais accessoires sont les charges, après déduction des taxes légalement récupérables, directement ou indirectement liées à l'acquisition et nécessaires à la mise en état d'utilisation du bien.

Les droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'actes, sont exclus du coût d'acquisition des immobilisations, et sont comptabilisés en charges dans les conditions fixées à l'article **361-7**.

321-3. - Le coût de production d'un bien ou d'un service est égal au coût d'acquisition des matières consommées augmenté des autres charges au cours des opérations de production, c'est-à-dire des charges directes et des charges indirectes qui peuvent être raisonnablement imputées 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.

Les charges financières peuvent être incluses dans le coût de production, pour les immobilisations incorporelles et corporelles, dans les conditions fixées au 2ème alinéa de l'article **331-1**, pour les stocks et les productions en cours, dans les conditions fixées à l'article **333-1**.

Les frais de recherche et de développement et les frais d'administration générale en sont exclus, sauf si des conditions spécifiques d'appréciation justifient leur prise en compte.

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

Les dispositions du présent article ne s'appliquent pas aux logiciels. Leur coût de production est déterminé conformément au **b) du II 3**.

321-4. - Les subventions obtenues pour l'acquisition ou la production d'un bien sont sans incidence sur le calcul du coût des biens finis.

321-5. - La valeur vénale d'un bien correspond au prix qui aurait été acquitté dans les conditions normales de marché.

321-5. - La valeur vénale d'un bien correspond au prix qui aurait été acquitté dans les conditions normales de marché.

A défaut de marché, la valeur vénale d'un bien est le prix présumé qu'accepterait d'en donner un acquéreur éventuel de l'entité dans où se trouve ledit bien.

321-6. - Lorsque les biens sont acquis conjointement, ou sont produits de façon conjointe et indissociable, pour un coût global d'acquisition, le coût d'entrée de chacun des biens est ventilé à proportion de la valeur attribuable à chacun d'eux.

A défaut de pouvoir attribuer une valeur individualisée à chacun d'eux, le coût d'un ou plusieurs des biens acquis ou produits est évalué à un prix de marché, ou forfaitairement s'il n'en existe pas. Le coût des autres biens s'établira par différence entre le coût d'entrée global déjà attribué.

Section 2

Evaluation postérieure à la date d'entrée

322-1. - La valeur brute des biens correspond à leur valeur d'entrée dans le patrimoine, sous réserve des dispositions de l'article **332-2** relatives aux titres évalués par équivalence et de celles de l'article **350-1** relatives à la réévaluation.

La valeur nette comptable correspond à la valeur brute diminuée des amortissements et provisions pour dépréciation.

La valeur d'inventaire est égale à la valeur actuelle, sous réserve des dispositions de l'article **332-3** relatif aux titres de participation et de l'article **332-4** relatives aux titres évalués par équivalence. La valeur actuelle d'un bien s'apprécie en fonction du marché et de l'utilité de l'entité.

Pour l'établissement de cette valeur, l'entreprise utilise les références ou les techniques les mieux adaptées à la nature du bien, telles que le marché, barèmes, mercuriales, indices spécifiques.

322-2. - A la date de clôture, la valeur nette comptable des éléments d'actif et de passif est comparée à leur valeur d'inventaire à la fin de l'exercice, sous réserve des dispositions de l'article **333-4** relatives aux stocks et productions en cours faisant l'objet d'un contrat de vente ferme.

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

Dans les cas exceptionnels où il n'est pas possible de déterminer le coût d'acquisition ou le coût de production des stocks et productions à la date de clôture, l'évaluation s'effectue conformément à l'article **333-5**.

La plus-value constatée entre la valeur d'inventaire d'un bien et sa valeur d'entrée n'est pas comptabilisée, sous réserve des dispositions de l'article **372-1** à **372-3** relatifs aux variations de valeur des contrats financiers à terme et des options de taux d'intérêt sur les marchés organ

L'amoindrissement de la valeur d'un élément d'actif résultant de causes dont les effets ne sont pas jugés irréversibles est constaté par provision pour dépréciation, sous réserve des dispositions de l'article **333-7** relatif aux titres immobilisés de l'activité de portefeuille, de l'article **333-8** relatif aux dettes et créances en monnaies étrangères, de l'article **342-6** relatif à d'autres opérations en monnaies étrangères, de l'article **372-2** et de l'article **372-3** relatifs aux variations de valeur des options de taux d'intérêt constatées sur les marchés organisés ou lors de transactions de gré à gré.

Lorsque les effets sont irréversibles, la dépréciation est constatée comme une perte ou comme un amortissement s'il s'agit d'un actif. Le potentiel des services attendus s'amoindrit avec le temps, l'usage, le changement des techniques ou toute autre cause.

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

322-3. - Pour l'application de l'article **322-1**, la valeur brute des biens fongibles est déterminée soit à leur coût moyen pondéré d'acquisition, soit en considérant que le premier bien sorti est le premier bien entré.

322-4. - Les variations des éléments du passif externe entre la date d'entrée et la date de clôture de l'exercice sont comptabilisées de la manière suivante.

L'augmentation de valeur d'un élément du passif externe est comptabilisée comme une dette si elle est jugée irréversible sinon elle est comptabilisée sous forme de provision.

La diminution de valeur d'un élément du passif externe est comptabilisée comme une réduction de dette si elle est devenue irréversible.

CHAPITRE III

Modalités particulières d'évaluation et de comptabilisation

Section 1

Immobilisations incorporelles et corporelles

Sous-section 1

A la date d'entrée

331-1. - A la date d'entrée des immobilisations incorporelles et corporelles dans le patrimoine, les règles générales d'évaluation énoncées **321-1 à 321-6** s'appliquent sous réserve des dispositions des articles **331-2 à 331-7**.

Les intérêts des capitaux empruntés pour financer la réalisation d'une immobilisation incorporelle ou corporelle peuvent être inclus dans la production lorsqu'ils concernent la période de production de cette immobilisation.

331-2. - En cas de prise de brevet consécutive à des recherches liées à la réalisation de projets, la valeur d'entrée du brevet est au prorata fraction non amortie des frais de recherche et de développement correspondant enregistrés et amortis conformément aux articles **361-2 et 361-3**.

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

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

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

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

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

c). - I Les logiciels destinés à un usage commercial sont comptabilisés en immobilisations, si les conditions suivantes sont simultanément

- le projet est considéré par l'entité comme ayant de sérieuses chances de réussite technique et de rentabilité commerciale,

- l'entité manifeste sa volonté de produire le logiciel concerné et de s'en servir durablement pour les besoins de la clientèle et identifie les ressources humaines et techniques qui seront mises en œuvre.

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

- le projet est considéré comme ayant de sérieuses chances de réussite technique,

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

331-4. - Les biens de peu de valeur peuvent être considérés comme entièrement consommés dans l'exercice de leur mise en service et ne sont pas comptabilisés en immobilisations.

331-5. - Les immobilisations corporelles qui sont constamment renouvelées et dont la valeur globale est d'importance secondaire pour l'entité sont conservées à l'actif pour une quantité et une valeur fixes si leur quantité, leur valeur et leur composition ne varient pas sensiblement d'un exercice à l'autre.

331-6. - La valeur résiduelle des éléments récupérés à la suite de la mise hors service des immobilisations est comptabilisée dans un compte d'immobilisations lorsqu'ils sont destinés à être récupérés pour de nouvelles installations ou dans un compte spécial de stocks s'ils sont vendus.

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

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

Sous-section 2

A une date postérieure

331-8. - La valeur nette comptable des immobilisations amortissables tient compte des plans d'amortissement.

Le plan d'amortissement consiste à répartir le coût d'un bien, diminué le cas échéant de sa valeur résiduelle, sur sa durée probable d'utilisation, en tenant compte de cette valeur résiduelle lorsque la durée d'utilisation du bien est nettement inférieure à sa durée probable de vie.

Toute modification significative des conditions d'utilisation du bien justifie la révision du plan en cours d'exécution.

La valeur d'entrée d'une immobilisation diminuée des amortissements constitue la valeur nette comptable.

Si la valeur actuelle devient inférieure à sa valeur nette comptable, cette dernière est ramenée à la valeur actuelle que la dépréciation ou non.

Lorsque la dépréciation est définitive, le bien fait l'objet d'un amortissement exceptionnel pour la différence entre sa valeur nette comptable et sa valeur actuelle. Le reliquat du plan d'amortissement est modifié en conséquence.

Lorsque la dépréciation n'est pas jugée définitive, une provision pour dépréciation est comptabilisée, sous réserve des dispositions de l'article **331-9** relatif aux immobilisations incorporelles et corporelles.

331-9. - A la date de clôture de l'exercice, les immobilisations incorporelles et corporelles sont évaluées selon les règles générales d'évaluation énoncées aux articles **322-1** et **322-2**.

Toutefois, lorsque la valeur actuelle d'une immobilisation incorporelle ou corporelle n'est pas jugée notablement inférieure à sa valeur nette comptable, celle-ci est retenue comme valeur d'inventaire.

Section 2

Titres

Sous-section 1

Titres immobilisés

332-1. - A leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entité, les titres immobilisés sont évalués selon les règles générales d'évaluation énoncées aux articles **321-1**, **321-2** et **321-4** à **321-6**.

332-2. - En cas de cession partielle d'un ensemble de titres immobilisés conférant les mêmes droits, la valeur d'entrée de la fraction cédée est estimée au coût d'achat moyen pondéré ou, à défaut, en présumant que les titres conservés sont les derniers entrés.

332-3. - A toute autre date que leur date d'entrée, les titres de participation, cotés ou non, sont évalués à leur valeur d'utilité représentée par le prix auquel l'entité accepterait de décaisser pour obtenir cette participation si elle avait à l'acquiescer.

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

332-4. - 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 correspondants à ces titres, augmentée du montant de l'écart d'acquisition rattaché à ces titres. Les capitaux propres concernés sont les capitaux propres consolidés 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 provision pour dépréciation globale du portefeuille est constituée. Une provision pour risque global de portefeuille est constituée si la valeur globale des titres est également négative.

Pour l'établissement des comptes du premier exercice d'application de la présente méthode, la valeur nette comptable des titres figurant à l'ouverture tient lieu de prix d'acquisition.

Lors de la cession d'une fraction ou de la totalité des titres concernés, ceux-ci sont sortis de l'actif du bilan pour leur prix d'acquisition.

332-5. - A toute autre date que leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entité, les titres immobilisés de l'activité de portefeuille (T.I.P.) sont évalués à leur valeur d'utilité représentée par le prix auquel l'entité accepterait de décaisser pour obtenir cette participation si elle avait à l'acquiescer.

évalués titre par titre à une valeur qui tienne compte des perspectives d'évolution générale de l'entité dont les titres sont détenus et notamment, sur la valeur de marché.

332-6. - A la clôture de chaque exercice, la valeur actuelle des titres immobilisés, autres que les titres de participation et les titres immobilisés de l'activité de portefeuille (T.I.A.P.), est estimée :

- pour les titres cotés, au cours moyen du dernier mois ;
- pour les titres non cotés, à leur valeur probable de négociation.

Par dérogation aux articles **221-1** et **222-1**, les plus-values et moins-values de cession de titres immobilisés de l'activité de portefeuille sont comptabilisées, selon le cas, en produit ou en charge.

332-7. - Par exception à la règle d'évaluation élément par élément définie à l'article **322-2**, en cas de baisse anormale et momentanée des titres immobilisés, cotés, autres que les titres de participation et les titres immobilisés de l'activité de portefeuille (T.I.A.P.), l'entité n'est pas tenue de constituer, à la date de clôture de l'exercice, de provision à concurrence des plus-values latentes normales constatées sur d'autres titres.

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

332-8. - L'évaluation de la souscription ou de l'acquisition de parts d'un groupement d'intérêt économique (G.I.E.) et des avances qui lui sont consenties, réalisables à court terme s'effectue dans les conditions suivantes.

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

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

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

Sous-section 2

Titres de placement

332-9. - L'évaluation des titres de placement est effectuée dans les mêmes conditions que celles prévues aux articles **332-1**, **332-2**, **332-3** et **332-4** pour les titres immobilisés.

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

Section 3

Stocks et productions en cours

Sous-section 1

A la date d'entrée

333-1. - A leur date d'inscription dans les comptes de l'entité, les stocks et les productions en cours sont comptabilisés selon les règles d'évaluation fixées aux articles **321-1** à **321-6**. Les intérêts des capitaux empruntés pour financer les biens et services peuvent être inclus dans leur coût lorsqu'ils concernent la période de production desdits biens et services et que le cycle de production est supérieur à un an. Les charges de stocks et de productions en cours sont comptabilisées au coût d'acquisition ou de production lorsque les conditions spécifiques d'exploitation le justifient.

Les pertes et gaspillages sont exclus des coûts.

333-2. - Le coût d'entrée des articles ou catégories d'articles individualisables, qui ne sont pas interchangeables, ainsi que ceux qui sont matériellement identifiés et affectés à des projets spécifiques est déterminé article par article ou catégorie par catégorie.

Pour les articles interchangeables qui, à l'intérieur de chaque catégorie, ne peuvent être unitairement identifiés après leur entrée en compte, 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 du coût moyen pondéré calculé à chaque entrée ou sur une période n'excédant pas la durée moyenne de stockage ou en presumant que existants en stocks sont les derniers entrés.

Sous-section 2

A une date postérieure

333-3. - A la date de clôture de l'exercice, les stocks et les productions en cours sont évalués selon les règles générales d'évaluation des articles 322-1 à 322-3, sous réserve des dispositions prévues aux articles 333-4 et 333-5.

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 provisions pour dépréciation des stocks.

333-4. - 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 les 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 l'objet d'un contrat de vente ferme, dès lors que ces stocks d'approvisionnements ont été individualisés et que le prix de vente stipulé couvre 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.

333-5. - 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, les stocks sont évalués au coût d'acquisition ou de production de biens équivalents existants 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 prix de vente à la date de clôture de l'exercice un abattement correspondant à la marge pratiquée par l'entité sur chaque catégorie de biens.

Section 4

Impôts sur les résultats

334-1. - Le taux d'impôt à appliquer est celui en vigueur à la date de clôture.

Lorsque le vote de l'impôt modifiant le taux existant survient après la clôture de l'exercice, les effets de cette modification affectent l'exercice duquel ce vote intervient et non l'exercice closuré.

Dans cette situation, une information donnant les effets sur les résultats de l'exercice concerné de toute modification d'impôt votée en cours d'exercice et d'arrêté, est fournie dans l'annexe.

Section 5

Autres passifs

335-1. - Le montant des engagements de l'entité en matière de pensions, de compléments de retraite, d'indemnités et d'allocations en déduction de la retraite ou avantages similaires des membres de son personnel et de ses associés et mandataires sociaux peut être, en tout ou partie, constaté sous forme de provision.

La comptabilisation de provisions, en totalité pour les actifs et les retraits, conduisant à une meilleure information financière, est considérée comme une méthode préférentielle.

CHAPITRE IV

Evaluation des actifs et des passifs dont la valeur dépend des fluctuations

de la valeur des immobilisations
des monnaies étrangères

Section 1

Règles générales

341-1. - Lorsque l'évaluation des éléments d'actif ou de passif dépend des cours de change, les cours de change à utiliser sont pour le cotées les cours indicatifs de la Banque de France publiés au Journal officiel, et pour les autres devises les cours moyens mensuels de la Banque de France.

Section 2

Règles spécifiques

342-1. - Le coût d'entrée des immobilisations incorporelles et corporelles exprimé en monnaie étrangère est converti en monnaie nationale au jour de l'opération.

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

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

342-3. - A la date de clôture de l'exercice, les autres titres immobilisés et les valeurs mobilières de placement cotés et libellés en monnaie étrangère sont évalués :

- si les titres sont cotés en France : aux cours français,

- si les titres sont cotés seulement à l'étranger : aux cours étrangers auxquels on applique le cours du change à la date de clôture.

342-4. - La valeur en monnaies étrangères de stocks détenus à l'étranger est convertie en monnaie nationale, en fin d'exercice, à un cours de change déterminé, à la date d'acquisition, à la date d'entrée en magasin des éléments considérés. En cas de difficulté d'application de cette méthode de calcul, l'entité peut utiliser une autre méthode de mesure où elle n'est pas susceptible d'affecter sensiblement les résultats.

Des provisions pour dépréciation sont constituées si la valeur au jour de l'inventaire, compte tenu du cours de change au jour de l'inventaire, est inférieure à la valeur d'entrée en compte.

342-5. - Les créances et les dettes en monnaies étrangères sont converties et comptabilisées en monnaie nationale sur la base du cours de change.

Lorsque l'application du taux de conversion à la date de clôture de l'exercice a pour effet de modifier les montants en monnaie nationale précédemment comptabilisés, les différences de conversion sont inscrites à des comptes transitoires, en attente de régularisations ultérieures.

- à l'actif du bilan pour les différences correspondant à une perte latente;

- au passif du bilan pour les différences correspondant à un gain latent.

Les pertes de change latentes entraînent à due concurrence la constitution d'une provision pour risques, sous réserve des dispositions de l'article **342-6**.

342-6. - Lorsque les circonstances suppriment en tout ou partie le risque de perte, les provisions sont ajustées en conséquence. Il en est de même dans les cas suivants.

I. - Lorsque l'opération traitée en devises est assortie par l'entité d'une opération symétrique destinée à couvrir les conséquences de la variation du cours de change, appelée couverture de change, la provision n'est constituée qu'à concurrence du risque non couvert.

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

III. - Lorsque pour des opérations dont les termes sont suffisamment voisins les pertes et les gains latents peuvent être considérés comme concourant à une position globale de change, le montant de la dotation peut être limité à l'excédent des pertes sur les gains.

IV. - Lorsque les charges financières liées à un emprunt en devises sont inférieures à ce qu'elles auraient été si l'emprunt avait été converti en monnaie nationale, la provision pour risques est constituée à concurrence de la différence.

monnaie nationale, le montant de la dotation annuelle au compte de provision peut être limité à la différence entre ces charges calculées et les charges réellement supportées.

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

342-7. - Les liquidités ou exigibilités immédiates en devises existant à la clôture de l'exercice sont converties en monnaie nationale sur le dernier cours de change au comptant.

Les écarts de conversion constatés sont comptabilisés dans le résultat de l'exercice.

CHAPITRE V

Réévaluation

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

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

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

CHAPITRE VI

Evaluation et comptabilisation des éléments d'actif et de passif de nature particulière Section 1

Actifs de nature particulière

361-1. - Les dépenses engagées à l'occasion d'opérations qui conditionnent l'existence ou le développement de l'entité mais dont le montant ne peut pas être rapporté à des productions de biens ou services déterminés peuvent être inscrits en immobilisations incorporelles, au poste fin d'établissement.

361-2. - A titre exceptionnel, les frais de recherche appliquée et de développement peuvent être inscrits en immobilisations incorporelles et se rapporter à des projets nettement individualisés ayant de sérieuses chances de réussite technique et de rentabilité commerciale. Ce poste peut être distinctement établi.

L'inscription en immobilisations incorporelles des frais de recherche appliquée et de développement, constitutive d'un changement de nature, est ouverte qu'aux nouveaux projets.

361-3. - Les frais d'établissement ainsi que les frais de recherche appliquée et de développement, inscrits en immobilisations incorporelles conformément aux articles **361-1** et **361-2**, sont amortis selon un plan et dans un délai maximal de cinq ans. A titre exceptionnel et pour des projets particuliers, les frais de recherche appliquée et de développement peuvent être amortis sur une période plus longue qui n'excède pas la durée d'utilisation de ces actifs.

En cas d'échec des projets, les frais de recherche appliquée et de développement correspondants font immédiatement l'objet d'un amortissement exceptionnel.

361-4. - Des charges enregistrées au cours d'un exercice peuvent être différées lorsqu'elles se rapportent à des opérations spécifiques ayant de sérieuses chances de rentabilité globale.

361-5. - Le montant des primes de remboursement d'emprunt est amorti systématiquement sur la durée de l'emprunt soit au prorata du montant des versements, soit par fractions égales. Toutefois, les primes afférentes à la fraction d'emprunt remboursée sont toujours amorties.

361-6. - 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.

361-7. - Les droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'actes sont exclus du coût d'acquisition des immobilisations et peuvent être répartis sur plusieurs exercices.

Section 2

Passif de nature particulière

362-1. - Le montant des subventions d'investissement, lorsqu'il est inscrit dans les capitaux propres, est repris au compte de résultat : modalités qui suivent.

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

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

III. - Toutefois, des dérogations aux modalités fixées aux I et II peuvent être admises si des circonstances particulières le justifient, par exemple : le régime juridique de l'entité, l'objet de son activité, les conditions posées ou les engagements demandés par l'autorité ou l'organisme ayant financé la subvention.

CHAPITRE VII

*Evaluation et comptabilisation des opérations financières
spécifiques**Section 1*

Opérations sur titres

371-1. - I. - 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 est constatée. 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 réméré sont inscrits dans le compte de résultat selon les règles comptables applicables aux différents opérateurs.

II. - 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 constatée lorsqu'une moins-value potentielle est constatée sur les titres concernés. Les produits à inscrire au compte de résultat sont ceux à percevoir à la résolution.

III. - 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 le cessionnaire.

371-2. - I. - La comptabilisation d'une opération de désendossement de fait est subordonnée à la réunion des conditions suivantes :

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

b) les titres transférés :

- sont affectés de manière exclusive au service de la dette;
- sont exempts de risques relatifs à leur montant, à leur échéance et au paiement du principal et des intérêts;
- sont émis dans la même monnaie que la dette;
- ont des échéances en principal et intérêts telles que les flux de trésorerie dégagés permettent de couvrir parfaitement le service de la dette.

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

II. - La dette pour son montant restant à rembourser, les intérêts courus non échus, la prime de remboursement et les frais d'émission des titres et les éléments qui se rapportent aux titres, notamment les provisions pour dépréciation et les intérêts courus non échus sont inscrits au compte de résultat 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 le compte de résultat de l'entité chargée du service juridique de la dette.

l'entité chargée du service juridique de la dette.

III. - 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 qui s'y rapportent,
- d'autre part, les commissions qui se rapportent à cette opération.

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

Section 2

Opérations à terme fermes ou conditionnelles

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

372-3. - Les variations de valeur des contrats négociés sur les marchés organisés, constatées par la liquidation quotidienne des marges créditrices, sont portées au compte de résultat en charges ou produits financiers.

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

- à l'actif du bilan pour les variations qui correspondent à une perte latente,
- au passif du bilan pour les variations qui correspondent à un gain latent.

Les gains latents n'interviennent pas dans la formation du résultat.

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

CHAPITRE VIII

Prise en compte des opérations dépassant l'exercice

380-1. - Le contrat portant sur la réalisation d'un bien, d'un service ou d'un ensemble de biens ou services dont l'exécution s'étend sur plusieurs exercices, appelé pour l'application du présent règlement contrat à long terme, est comptabilisé dans les conditions suivantes.

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

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

II. - Sauf en cas d'adoption généralisée de la méthode à l'avancement, l'option retenue pour chaque contrat engage l'entité jusqu'à la clôture du contrat.

III. - La méthode à l'achèvement consiste à comptabiliser le résultat au terme de l'opération. En cours d'opération, qu'il s'agisse de prestations de services ou de productions de biens, les travaux en cours sont évalués à la clôture de l'exercice.

IV. - La méthode à l'avancement consiste à comptabiliser le résultat au fur et à mesure de la réalisation de l'opération.

Deux techniques peuvent être appliquées pour déterminer le résultat à l'avancement :

- la technique à l'avancement dans laquelle le chiffre d'affaires et le résultat sont déterminés à l'avancement,

- la technique des produits nets partiels dans laquelle le résultat est déterminé à l'avancement, mais le chiffre d'affaires à l'achèvement.

V. - Le bénéfice réalisé sur une opération partiellement exécutée ne peut être pris en compte à la date de clôture, après inventaire, que si les conditions suivantes sont réunies :

- l'opération est acceptée par le cocontractant,

- sa réalisation est certaine,

- il est possible d'évaluer avec une sécurité suffisante le bénéfice global de l'opération.

VI. - Que l'entité applique une méthode à l'achèvement ou une méthode à l'avancement, la perte globale probable est provisionnée, dès qu'elle est connue.

CHAPITRE IX

Evaluation et comptabilisation des opérations faites en commun et pour le compte de tiers

Section 1

Sociétés en participation

391-1. - I. - L'enregistrement du résultat des opérations faites par l'intermédiaire d'une société en participation dépend des clauses de l'organisation comptable prévue par les coparticipants.

II. - Lorsque la comptabilité de la société en participation est tenue par un gérant, seul juridiquement connu des tiers, les charges et les produits de la société en participation sont compris dans les charges et les produits du gérant.

La répartition du résultat s'effectue de la façon suivante :

a) dans la comptabilité du gérant, la quote-part dans les résultats revenant aux coparticipants est portée dans un compte de charges spécifique, suivant le cas, par le crédit ou le débit des comptes courants des intéressés,

b) dans la comptabilité des autres coparticipants, la quote-part de résultat leur revenant est inscrite suivant le cas dans un compte de charges spécifique par le débit ou le crédit du compte courant du gérant.

Section 2

G.I.E.

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

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

Lorsque les résultats du G.I.E. sont déficitaires, les membres comptabilisent une charge correspondant au versement du complément de résultat. Si la perte est définitive, les membres comptabilisent des apports ou des avances complémentaires.

392-2. - A défaut de dispositions spéciales, la comptabilité des communautés d'intérêt autres que les sociétés en participation et les groupements d'intérêt économique est établie par référence aux règles énoncées à l'article

391-1 pour les sociétés en participation.

Section 3

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

393-1. - Les immobilisations faisant l'objet d'une concession de service public ou de travaux publics sont évaluées dans les conditions :

1. - Le droit exclusif d'utilisation de biens du domaine public ou le droit exclusif d'exploitation est porté pour mémoire à l'actif du bilan de concessionnaire.

Exceptionnellement, lorsque le droit du concessionnaire sur les immobilisations non renouvelables mises en concession par le concédant est évalué, soit dans le contrat de concession, soit à l'occasion d'un transfert, son montant constitue un élément amortissable si la concession est définitive. Dans ce cas, la valeur des biens en pleine propriété est portée au passif du bilan.

2. Les biens mis dans la concession par le concédant ou par le concessionnaire sont inscrits à l'actif du bilan de l'entité concessionnaire.

L'inscription à l'actif du bilan du concessionnaire de la valeur des biens mis gratuitement dans la concession par le concédant comporte contrepartie au passif du bilan, classée dans les autres fonds propres.

3. Le maintien au niveau exigé par le service public du potentiel productif des installations concédées est assuré par le jeu des amortissements éventuellement, par des provisions adéquates et en particulier les provisions pour renouvellement. Dans la mesure où la valeur utile d'une installation peut être conservée par un entretien convenable, l'installation ne fait pas l'objet de dotations aux amortissements pour dépréciation et son résultat est porté au résultat du concessionnaire.

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

Section 4

Opérations faites pour le compte de tiers

394-1. - Les opérations traitées par l'entité pour le compte de tiers en qualité de mandataire sont comptabilisées dans un compte de tiers. La rémunération de l'entité est comptabilisée dans le résultat.

Les opérations traitées, pour le compte de tiers, au nom de l'entité, sont inscrites selon leur nature dans les charges et les produits de