



AUTORITE DES NORMES COMPTABLES

Règlement n° 2018-01 du 20 avril 2018
modifiant le règlement ANC N°2014-03 relatif
au plan comptable général
concernant les changements de méthodes, changements
d'estimation et corrections d'erreurs

Règlement en cours d'homologation
Version du règlement avec les commentaires infra-réglementaires

Livre I : principes généraux applicables aux différents postes des documents de synthèse

Titre I – Objet et principes de la comptabilité

Chapitre II – Principes de la comptabilité

Section 1 – Principes d'établissement des comptes annuels

Sous-section 5 – Permanence des méthodes

Art. 121-5

La cohérence et la comparabilité des informations comptables au cours des périodes successives reposent sur la permanence des méthodes comptables et de la structure du bilan et du compte de résultat.

Les méthodes comptables sont les principes, règles et pratiques spécifiques appliqués par une entité lors de l'établissement de ses comptes annuels.

Les termes « méthode comptable » s'appliquent :

- aux méthodes d'évaluation et de comptabilisation;
- aux méthodes de présentation des comptes.

Les méthodes comptables peuvent être:

- explicites : elles résultent d'une disposition spécifique définie par l'Autorité des normes comptables ;
- ou implicites : en l'absence de texte, elles résultent d'une pratique conforme aux principes d'établissement des comptes annuels énoncés aux articles 121-1 à 121-5.



L'adoption initiale d'une méthode comptable résulte d'une décision de l'entité qui n'a pas à être justifiée.

Une entité doit appliquer de manière cohérente et permanente une méthode comptable aux opérations et informations similaires. Les exceptions au principe de permanence des méthodes sont définies aux articles 122-1 et 122-2.

Les méthodes comptables considérées par l'Autorité des normes comptables comme conduisant à une meilleure information car répondant aux principes généraux des normes de comptabilité privée sont qualifiées de méthodes de référence.

- Les méthodes comptables suivantes sont qualifiées de méthode de référence : le provisionnement des engagements en matière de pensions, de compléments de retraite, d'indemnités et versements similaires conformément à l'article 324-1 ;
- la comptabilisation à l'actif des coûts de développement et des frais de création de sites internet conformément aux articles 212-3 et 612-1 ;
- la comptabilisation en charges des frais de constitution, de transformation et de premier établissement conformément à l'article 212-9 ;
- la comptabilisation à l'actif des droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'actes liés à l'acquisition de l'actif conformément aux articles 213-8, 213-22, 221-1 et 222-1.

Un changement de méthode dans le but d'adopter une méthode de référence n'a pas à être justifié. L'adoption d'une méthode comptable de référence est irréversible.

IR 2 Choix de méthodes comptables

Un choix entre plusieurs méthodes, dont aucune n'est qualifiée de méthode de référence, est explicitement prévu par le présent règlement pour traduire les opérations suivantes :

- *les coûts d'emprunt engagés pour financer l'acquisition ou la production d'un actif éligible en application de l'article 213-9 ;*
- *l'évaluation des stocks en application de l'article 213-34 ;*
- *les programmes pluriannuels de gros entretien ou de grandes révisions en application de l'article 214-10 ;*
- *l'amortissement des primes de remboursements d'emprunt (en application de l'article 212-3 ;*
- *les frais d'émission d'emprunt en application de l'article 212-11,*
- *les subventions d'investissement en application des articles 312-1,*
- *les contrats à long terme en application de l'article 622-2,*
- *l'évaluation par équivalence de certains titres de participation en application de l'article 221-4*
- *les frais d'augmentation de capital, de fusion, de scission, d'apport en application de l'article 212-9,*
- *les primes d'option en application de l'article 628-12,*
- *le report / déport du change à terme en application de l'article 628-13.*

Lorsque le présent règlement propose un choix entre une ou plusieurs méthodes dont aucune n'est qualifiée de méthode de « référence », les méthodes sont adoptées indifféremment et tout changement de l'une à l'autre est effectué dans le respect des conditions fixées à l'article 122-2 du présent règlement.

Section 2 – Méthodes comptables, changements de méthodes comptables, d'estimation et de modalités d'application, corrections d'erreurs, options fiscales

Sous-section 1 – Méthodes comptables et changements de méthodes comptables

Art. 122-1 Changements de méthode

Un changement de méthode résulte soit d'un changement de réglementation comptable, soit d'un changement de méthode comptable à l'initiative de l'entité.

Un changement de réglementation s'impose à l'entité et le changement comptable en résultant n'a pas à être justifié.

IR 2 : Modalités de première application d'une nouvelle réglementation comptable

Lors d'un changement de réglementation comptable, l'Autorité des normes comptables peut prévoir des modalités particulières de première application.

Art. 122-2 Changement de méthode comptable à l'initiative de l'entité

Un changement de méthode comptable à l'initiative de l'entité n'est possible qu'à la double condition qu'il existe un choix entre plusieurs méthodes comptables conformes aux principes d'établissement des comptes annuels et que le changement de méthode conduise à fournir une meilleure information financière.

Le choix peut résulter d'une option prévue par le plan comptable général ou de l'existence de plusieurs méthodes implicites pour traduire une même opération ou information.

La nouvelle méthode conduit à une meilleure information financière lorsqu'elle reflète de façon plus adaptée et plus pertinente la performance ou le patrimoine de l'entité au regard de son activité, sa situation et son environnement.

Dans un même contexte et pour une même opération ou information, une méthode qui a été considérée par l'entité comme fournissant une meilleure information financière ne peut être ultérieurement remise en cause.

L'adoption d'une méthode comptable pour des événements ou opérations qui diffèrent sur le fond d'événements ou d'opérations survenus précédemment, ou l'adoption d'une méthode comptable pour des événements, opérations ou éléments qui étaient jusqu'alors sans importance significative, ne constituent pas des changements de méthodes comptables mais des changements d'estimation à traiter conformément à l'article 122-5.

IR 2 : Changement de méthodes comptables

La décision de changer de méthode comptable n'est pas discrétionnaire, elle résulte de circonstances qui justifient ce changement car l'adoption d'une autre méthode conforme au plan comptable général ou à tout autre règlement comptable (consistant en une adaptation du PCG) fournit une meilleure information financière. Ainsi, à droit fiscal constant, le bénéfice d'une méthode comptable favorable à l'entité d'un point de vue fiscal ne peut pas être la seule justification à un changement de méthode comptable. A titre d'exemple, une entité peut procéder à des changements de méthodes comptables en vue :

- *d'adopter une méthode comptable de référence ;*
- *d'adopter les méthodes comptables les plus généralement retenues dans le secteur d'activité concerné sous réserve qu'elles soient conformes au plan comptable général ou à un autre règlement comptable ;*
- *d'harmoniser les méthodes comptables retenues dans les comptes individuels et les méthodes comptables retenues dans les comptes consolidés sous réserve que cette harmonisation conduise à retenir, dans les comptes individuels, une méthode comptable conforme au plan comptable général ou à un autre règlement comptable ;*
- *d'adapter les méthodes comptables aux modes de suivi interne de gestion de la performance ou du patrimoine, dont l'évolution a été rendue nécessaire par une modification de l'activité, de la situation ou de l'environnement de l'entité sous réserve que les nouvelles méthodes soient conformes au plan comptable général ou à un autre règlement comptable.*

Art. 122-3

Lors de changements de méthodes comptables, l'effet, après impôt sur le résultat, de la nouvelle méthode est calculé de façon rétrospective, comme si celle-ci avait toujours été appliquée. Si l'effet à l'ouverture ne peut être calculé de façon objective, en particulier lorsque la nouvelle méthode est caractérisée par la prise en compte d'hypothèses, le changement est appliqué de manière prospective.

L'impact du changement déterminé à l'ouverture, après effet d'impôt, est imputé en « report à nouveau » dès l'ouverture de l'exercice sauf si, en raison de l'application de règles fiscales, l'entité est amenée à le comptabiliser dans le résultat de l'exercice. Dans ce dernier cas, l'impact net d'impôt est comptabilisé en dehors du résultat courant tel que défini à l'article 821-4.

IR 3 : Précisions sur la comptabilisation de l'impact du changement

L'application de la nouvelle méthode comptable aux opérations en cours ne peut avoir pour effet de modifier les comptes des exercices antérieurs.

Ainsi :

- *le bilan et le compte de résultat du dernier exercice clos avant le changement de méthode comptable ne peuvent être affectés par celui-ci ;*
- *le résultat de l'exercice du changement de méthode n'est pas affecté par l'effet du changement de méthode comptable sauf exception fiscale ;*
- *ce changement n'affecte pas non plus la détermination, par l'assemblée générale des actionnaires, du bénéfice distribuable antérieur à la comptabilisation de l'effet du changement de méthode, constitué aux termes de l'article L 232-11 du Code de commerce.*

Si, en raison de l'application de règles fiscales, l'entité est amenée à comptabiliser l'impact du changement de méthode dans le compte de résultat de ses comptes individuels, une telle écriture est retraitée dans les comptes consolidés.

IR 3 : Précisions sur le calcul de l'effet d'impôt du changement de méthode

Lorsque l'entité ne comptabilise pas d'impôts différés dans ses comptes individuels, l'impôt à considérer est égal à la différence entre l'impôt exigible calculé sur le résultat de l'exercice après prise en compte du changement de méthode et celui calculé avant prise en compte du changement de méthode. En cas d'utilisation de déficits fiscaux reportables de l'entité durant l'exercice du changement de méthode, l'effet du changement de méthode est imputé prioritairement sur les déficits fiscaux reportables.

IR 4 : Exemple de calcul de l'effet d'impôt du changement de méthode

Une entité A, dont l'exercice coïncide avec l'année civile, réalise au titre de l'année N un bénéfice fiscal de 400 K€ avant prise en compte du changement de méthode et de 500 K€ après prise en compte du changement de méthode, soit un impact de 100 K€ lié au changement de méthode. Elle a enregistré par ailleurs un déficit fiscal au titre de l'exercice N - 1 s'élevant à 200 K€. Conformément à la règle de calcul ci-dessus, l'effet du changement de méthode, 100K€, est imputé prioritairement sur les déficits fiscaux de 200 K€. En conséquence, l'entité ne comptabilisera aucun impôt exigible au titre du changement de méthode. L'effet du changement sera comptabilisé en capitaux propres ou, le cas échéant en résultat, pour un montant de 100 K€.

Art. 122-4 Définition des estimations comptables

Les estimations comptables sont le résultat de l'exercice du jugement et de la mise en œuvre d'hypothèses dans l'application d'une méthode comptable.

IR 2 : Précisions sur les estimations comptables

En raison des incertitudes inhérentes à la vie des affaires, de nombreux éléments des états financiers ne peuvent être évalués avec précision. L'entité doit alors recourir à des estimations comptables pour appliquer ses méthodes comptables. Ces estimations nécessitent l'exercice du jugement et/ou l'utilisation d'hypothèses fondées sur les dernières informations disponibles. Le recours à des estimations raisonnables est une part essentielle de la préparation des comptes.

Sont qualifiées d'estimations comptables toutes les modalités d'application d'une méthode comptable dès lors que ces modalités ne résultent pas d'un choix de méthodes comptables explicite et permettent d'évaluer au mieux la transaction.

A titre d'exemple, pour calculer la valeur d'usage d'un actif, l'entité met en œuvre des modalités pratiques qui peuvent évoluer au cours du temps afin d'obtenir une meilleure évaluation en fonction des informations à sa disposition. Ces éléments de calcul sont des estimations.

Il en est de même des modalités de calcul de la dépréciation d'une créance, des titres ou des modalités retenues pour mesurer l'avancement d'un contrat à long terme.

Sous-section 2 – Changements d'estimation

Art 122-5 Changement d'estimation

Les changements d'estimation résultent soit :

- d'un changement de circonstances sur lesquelles l'estimation était fondée ;
- de nouvelles informations ou ;
- d'une meilleure expérience.

Les changements d'estimation n'ont un effet que sur l'exercice en cours et les exercices futurs. L'incidence du changement sur l'exercice en cours est enregistrée dans les comptes de l'exercice. Les changements d'estimation peuvent avoir un effet sur les différentes lignes du bilan et du compte de résultat.

Les changements d'estimations ne constituent pas des corrections d'erreur sauf si les estimations antérieures étaient fondées sur des données elles-mêmes manifestement erronées sur la base des informations disponibles à l'époque.

A défaut de pouvoir qualifier clairement une modification de changement de méthode comptable ou de changement d'estimation, cette modification est assimilée à un changement d'estimation.

IR 3 : Précisions sur les changements d'estimation

Exemples :

- *Un changement d'intention peut conduire l'entité à modifier certaines évaluations. Une marque précédemment non amortie peut commencer à être amortie sur sa durée d'utilisation résiduelle si l'entité a programmé l'arrêt de son exploitation.*
- *Une nouvelle estimation de la durée de vie d'une immobilisation conduit à revoir le plan d'amortissement futur.*
- *Un nouvel outil de gestion permettant de suivre de manière plus fiable les coûts de garantie par produit peut conduire l'entité à changer les modalités d'évaluation de sa provision pour garantie antérieurement calculée sur une base forfaitaire.*

Sous-section 4– Corrections d'erreurs

Art. 122-6 Corrections d'erreur

Les corrections d'erreurs résultent d'erreurs, d'omissions matérielles ou d'interprétations erronées. Constitue également une erreur, l'adoption par l'entité d'une méthode comptable non admise.

Les corrections d'erreurs sont comptabilisées dans le résultat de l'exercice au cours duquel elles sont constatées sauf lorsqu'il s'agit de corriger une écriture ayant été directement imputée sur les capitaux propres. L'incidence des corrections d'erreurs significatives est présentée sur une ligne séparée du compte de résultat, en dehors du résultat courant tel que défini à l'article 821-4 du présent règlement ou, le cas échéant, sur une ligne séparée du report à nouveau.

Titre II – L'actif

Chapitre I – Actifs non financiers

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 de référence.**

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. 212-9

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 de référence ;**
- les frais d'augmentation de capital, de fusion et de scission peuvent être inscrits à l'actif en frais d'établissement ou imputés sur les primes d'émission et de fusion ; 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. 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. **Leur rattachement au coût d'acquisition de l'immobilisation constitue la méthode de référence.**

- 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 méthodes comptables sont donc autorisées : 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.

La méthode retenue doit être appliquée, 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.

2. Première méthode : 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 méthode : 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. 213-22

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. **Leur rattachement au coût d'acquisition de l'immobilisation constitue la méthode de référence.**

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 l'article L 123-16 du code de commerce, peuvent amortir sur 10 ans tous leurs fonds commerciaux. Cette mesure de simplification peut être adoptée à tout moment. Elle est appliquée de manière prospective à tous les fonds commerciaux inscrits au bilan au moment de son adoption.

Lorsque l'entité dépasse les seuils prévus à l'article L.123-16 du code de commerce et qu'elle a pris antérieurement l'option d'amortir sur 10 ans ses fonds commerciaux, elle peut maintenir le plan d'amortissement des fonds commerciaux inscrits à son bilan à la date de dépassement des seuils. En revanche, le plan d'amortissement des fonds commerciaux inscrits au bilan de l'entité postérieurement à la date de dépassement des seuils, est défini conformément aux deuxième, troisième et quatrième alinéas du présent article.

Art. 214-8

Lorsque des textes particuliers de niveau supérieur prescrivent ou autorisent la comptabilisation d'amortissements dérogatoires 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 au sein des provisions réglementées.

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 définie au 2° du 1 de l'article 39 du code général des impôts pour déterminer le plan d'amortissement des immobilisations.

Lorsque l'entité dépasse les seuils définis à l'article L.123-16 du code de commerce, elle peut maintenir le plan d'amortissement antérieur des actifs inscrits à son bilan à la date de dépassement des seuils. En revanche, le plan d'amortissement des actifs inscrits au bilan de l'entité postérieurement à la date de de dépassement des seuils, est défini conformément aux quatre premiers alinéas du présent article.

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. Cette réévaluation est une option ponctuelle à l'initiative de l'entité ou prévue par la loi.

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.

Titre III – Le passif

Chapitre I – Capitaux propres

Section 3 – Provisions réglementées

Art. 313-1

Les provisions réglementées sont des provisions constituées en application de textes particuliers de niveau supérieur. Elles ne correspondent pas à la définition d'une provision telle que définie à l'article 321-5. Elles sont comptabilisées suivant un mécanisme analogue à celui des provisions proprement dites. Les conditions de comptabilisation, de reprise et d'évaluation de ces provisions sont définies par les textes qui les ont créées.

IR 4 : exemples de provisions réglementées

Ont le caractère de provisions réglementées les provisions :

- pour hausse des prix ;
- pour risques afférents aux crédits à moyen terme résultant d'opérations faites à l'étranger ;
- autorisées spécialement pour certaines professions, par exemple pour la reconstitution de gisements minier et pétrolier.

Les amortissements dérogatoires prévus à l'article 214-8 constituent également des provisions réglementées.

Art. 324-1

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

La constatation de provisions pour la totalité des engagements à l'égard des membres du personnel actif et retraité, conduisant à une meilleure information financière, est considérée comme la méthode de référence.

IR 2 : Changement de méthodes d'évaluation et de comptabilisation des engagements de retraites

Les trois méthodes d'évaluation et de comptabilisation des engagements de retraite et avantages similaires sont mentionnées dans la recommandation ANC n° 2013

- Méthode 1: Application des dispositions présentées dans l'annexe 1 de cette recommandation. Il s'agit des dispositions de la norme IAS 19 dans sa version avant 2012.
- Méthode 2: Application des dispositions de la norme IAS 19 telle qu'adoptée par la Commission Européenne dans le cadre de son règlement n° 475/2012 du 5 juin 2012, à l'exception des paragraphes traitant de l'information en annexe au titre des engagements de retraite et avantages similaires à prestations définies, et en tenant compte de certaines adaptations.
- Méthode 3: Méthode simplifiée pour les entreprises ou groupes de moins de 250 salariés.

Tout changement entre ces méthodes constitue un changement de méthode comptable au sens de l'article 122-2.

En outre les méthodes 1 et 2 offrent la possibilité de comptabiliser les écarts actuariels

- soit selon la méthode du corridor
- soit selon toute autre méthode conduisant à comptabiliser de manière systématique tous les écarts actuariels plus rapidement en résultat.

Tout changement entre ces deux possibilités constitue un changement de méthode comptable au sens de l'article 122-2.

Livre II : modalités particulières d'application des principes généraux

Titre VI – Dispositions et opérations de nature spécifique

Chapitre I – Dispositions de nature spécifique

Section 2 – Sites internet

Art. 612-2

Les coûts engagés au cours de la phase de développement et de production de sites internet qui peuvent être comptabilisés à l'actif à leur coût de production si les conditions de comptabilisation visées à l'article 612-1 sont satisfaites, comprennent les dépenses relatives à :

- l'obtention et à l'immatriculation d'un nom de domaine ;
- l'acquisition ou le développement du matériel et du logiciel d'exploitation qui se rapportent à la mise en fonctionnalité du site ;
- le développement, l'acquisition ou la fabrication sur commande d'un code pour les programmes, de logiciels de bases de données, et de logiciels intégrant les applications distribuées dans les programmes ;
- la réalisation de la documentation technique ;
- les coûts afférents au contenu, notamment les frais induits par la préparation, l'alimentation et la mise à jour du site ainsi que l'expédition du contenu du site.

Les graphiques constituant un élément du logiciel, les coûts de développement des graphiques initiaux sont comptabilisés comme les logiciels auxquels ils se rapportent.

La comptabilisation des coûts de développement et de production de sites internet à l'actif est considérée comme la méthode de référence.

Chapitre II – Opérations de nature spécifique

Section 2 – Contrats long terme

Art. 622-3

Si l'entité retient la méthode à l'avancement et est en mesure d'estimer de façon fiable le résultat à terminaison, le résultat est constaté en appliquant au résultat à terminaison le pourcentage d'avancement.

Ce pourcentage d'avancement est déterminé en utilisant les modalités qui permettent de mesurer de façon fiable selon leur nature, les travaux ou les services exécutés et acceptés. Peuvent être retenus : le rapport entre les coûts des travaux et services exécutés à la date de clôture et le total prévisionnel des coûts d'exécution du contrat, les mesures physiques ou études permettant d'évaluer le volume des travaux ou services exécutés.

Par travaux et services exécutés et acceptés, il y a lieu d'entendre ceux qui peuvent être considérés comme entrant, avec une certitude raisonnable, dans les conditions d'acceptation prévues par le contrat.

A la date de clôture, les produits contractuels sont comptabilisés en chiffre d'affaires puis régularisés le cas échéant, à la hausse comme à la baisse, pour dégager le résultat à l'avancement.

IR 2 : Changement de modalités de détermination du pourcentage d'avancement

Le changement de modalités de détermination du pourcentage d'avancement constitue un changement d'estimation au sens de l'article 122-5.

Art. 622-7

La décision d'adopter la méthode à l'avancement porte sur tous les contrats en cours à cette date. L'effet du changement de méthode est calculé de façon rétrospective sur la base du pourcentage d'avancement et du résultat à terminaison estimée à l'ouverture de l'exercice du changement de méthode.

Dans le cas où le résultat à terminaison n'est pas déterminable de façon fiable au début de l'exercice, l'effet du changement de méthode à l'ouverture se mesure en prenant en compte l'estimation du résultat à terminaison à la clôture de l'exercice du changement. Il est mentionné dans l'annexe une description appropriée de cette modalité de calcul.

Livre III : modèles de comptes annuels

Titre VIII – Documents de synthèse

Chapitre III – Contenu de l'annexe des comptes annuels

Section 2 – Contenu de l'annexe pour les personnes morales relevant de l'article L.123-16 du code de commerce

Art. 832-2

L'annexe comporte les informations suivantes sur les règles et méthodes comptables, selon les conditions définies à l'article 832-1

1. Principes généraux :
 - a. Mention du règlement comptable de l'Autorité des normes comptables utilisé pour l'élaboration des comptes annuels ;
 - b. Indication et justification des dérogations en précisant leur influence sur le patrimoine, la situation financière et les résultats :
 - i. aux règles générales d'établissement et de présentation des comptes annuels;
 - ii. à la durée de l'exercice comptable ;
 - c. Liste des principales méthodes retenues par l'entité lorsqu'il existe un choix de méthode ou lorsqu'il n'existe pas de méthode explicite applicable à la transaction ;
 - d. Information sur les événements n'ayant aucun lien direct prépondérant avec une situation existant à la clôture de l'exercice survenus entre la date de clôture et la date d'établissement des comptes
2. Changements comptables :
 - a. Changement de réglementation comptable :
 - i. Mention de l'impact du changement de réglementation déterminé à l'ouverture en précisant les postes concernés ;
 - b. Changement de méthode à l'initiative de l'entité :
 - i. Mention et justification du changement de méthode comptable conformément à l'article 122-2 du présent règlement ;
 - ii. Mention de l'impact du changement de méthode déterminé à l'ouverture en précisant les postes concernés ;
 - c. Changement d'estimation :
 - i. Mention et justification du changement d'estimation.
 - d. Correction d'erreurs :
 - i. Mention de la nature de l'erreur corrigée ;
 - ii. Mention de l'impact de la correction d'erreur sur les comptes de l'exercice ;
 - iii. Présentation des principaux postes des exercices antérieurs présentés, corrigés de l'erreur.

Section 3– Contenu de l'annexe pour les autres personnes morales

Art. 833-2

L'annexe comporte les informations suivantes sur les règles et méthodes comptables, selon les conditions définies à l'article 833-1

1. Principes généraux :
 - a. Mention du règlement comptable de l'Autorité des normes comptables utilisé pour l'élaboration des comptes annuels ;
 - b. Indication et justification des dérogations en précisant leur influence sur le patrimoine, la situation financière et les résultats :
 - i. aux règles générales d'établissement et de présentation des comptes annuels;
 - ii. à la durée de l'exercice comptable ;
 - c. Liste des principales méthodes retenues par l'entité lorsqu'il existe un choix de méthode ou lorsqu'il n'existe pas de méthode explicite applicable à la transaction ;
 - d. Information sur les événements n'ayant aucun lien direct prépondérant avec une situation existant à la clôture de l'exercice survenus entre la date de clôture et la date d'établissement des comptes.

2. Changements comptables :
 - a. Changement de réglementation comptable :
 - i. Mention de l'impact du changement de réglementation déterminé à l'ouverture en précisant les postes concernés ;
 - ii. Lorsqu'un changement de réglementation a été appliqué de manière rétrospective, présentation des principaux postes des exercices antérieurs présentés, retraités selon la nouvelle méthode ;
 - iii. Lorsqu'un changement de réglementation a été appliqué de manière prospective, indication de son impact sur les principaux postes concernés de l'exercice, sauf impraticabilité.
 - b. Changement de méthode à l'initiative de l'entité :
 - i. Mention et justification du changement de méthode comptable conformément à l'article 122-2 du présent règlement ;
 - ii. Mention de l'impact du changement de méthode déterminé à l'ouverture en précisant les postes concernés ;
 - iii. Lorsqu'un changement de méthode comptable a été appliqué de manière rétrospective, présentation des principaux postes des exercices antérieurs présentés, retraités selon la nouvelle méthode ;
 - iv. Lorsqu'un changement de méthode a été appliqué de manière prospective, indication des raisons de son application prospective et de son impact sur les principaux postes concernés de l'exercice, sauf impraticabilité.
 - c. Changement d'estimation :
 - i. Mention et justification du changement d'estimation.
 - d. Correction d'erreurs :
 - i. Mention de la nature de l'erreur corrigée ;
 - ii. Mention de l'impact de la correction d'erreur sur les comptes de l'exercice ;
 - iii. Présentation des principaux postes des exercices antérieurs présentés, corrigés de l'erreur.

Section 4 – Contenu de l'annexe des personnes physiques relevant de l'article L 123-16

Art. 834-2

L'annexe comporte les informations suivantes sur les règles et méthodes comptables, selon les conditions définies à l'article 832-1

3. Principes généraux :
 - a. Mention du règlement comptable de l'Autorité des normes comptables utilisé pour l'élaboration des comptes annuels ;
 - b. Indication et justification des dérogations en précisant leur influence sur le patrimoine, la situation financière et les résultats :
 - i. aux règles générales d'établissement et de présentation des comptes annuels;
 - ii. à la durée de l'exercice comptable ;
 - c. Liste des principales méthodes retenues par l'entité lorsqu'il existe un choix de méthode ou lorsqu'il n'existe pas de méthode explicite applicable à la transaction ;
 - d. Information sur les événements n'ayant aucun lien direct prépondérant avec une situation existant à la clôture de l'exercice survenus entre la date de clôture et la date d'établissement des comptes
4. Changements comptables :
 - a. Changement de réglementation comptable :
 - i. Mention de l'impact du changement de réglementation déterminé à l'ouverture en précisant les postes concernés ;
 - b. Changement de méthode à l'initiative de l'entité :
 - i. Mention et justification du changement de méthode comptable conformément à l'article 122-2 du présent règlement ;
 - ii. Mention de l'impact du changement de méthode déterminé à l'ouverture en précisant les postes concernés ;
 - c. Changement d'estimation :
 - i. Mention et justification du changement d'estimation.

- d. Correction d'erreurs :
 - i. Mention de la nature de l'erreur corrigée ;
 - ii. Mention de l'impact de la correction d'erreur sur les comptes de l'exercice ;
 - iii. Présentation des principaux postes des exercices antérieurs présentés, corrigés de l'erreur.

Ce règlement est applicable sur l'exercice ouvert à sa date de publication au Journal Officiel.

©Autorité des normes comptables avril 2018