

## **LA MODERNISATION DES ETATS FINANCIERS DES COOPERATIVES AGRICOLES ET DE LEURS UNIONS**

En complément du guide d'application relatif à la réglementation comptable des coopératives agricoles et de leurs unions, (édition 2024) édité par UNAGRI, le conseil d'administration d'UNAGRI souhaite attirer votre attention sur certaines dispositions du règlement ANC n° 2022-06 relatif à la modification du PCG (règlement ANC n° 2014-03) qui ont entraîné la modification du règlement ANC n° 2021-01 par le règlement ANC n° 2023-06, spécifiques aux coopératives agricoles et leurs unions.

Le règlement ANC n° 2022-06 a été homologué par arrêté du 26 décembre 2023 publié au Journal Officiel du 30 décembre 2023.

Il est applicable aux exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2025 avec application anticipée possible à compter de sa publication au Journal Officiel, soit le 30 décembre 2023. Seuls les exercices décalés ouverts en 2025 seront visés.

Les principaux changements de cette modernisation des états financiers sont les suivants :

- Une nouvelle définition du résultat exceptionnel,
- La suppression de la technique du transfert de charges,
- L'évolution de la nomenclature des comptes,
- Une mise à jour du modèle des comptes annuels.

Cet UNAGRI Info traitera de l'incidence de ces modifications qui impacteront les comptes des Coopératives Agricoles et de leurs Unions mais aussi du traitement de la provision pour engagement de soutien des associés coopérateurs face aux aléas agricoles et des subventions d'investissement reçues de l'UE, de l'État, des collectivités publiques ou d'établissements publics avant et après la mise en œuvre des règlements ANC n° 2022-06 et n° 2023-06.

## SOMMAIRE

I. Une nouvelle définition du résultat exceptionnel par le règlement ANC n°2022-06.....	3
1) Rappel des nouvelles règles.....	3
2) Modifications du plan de comptes .....	4
3) Tableau de correspondance (compte de résultat) .....	6
4) Présentation du résultat exceptionnel dans les états financiers :.....	8
5) Traitement du résultat exceptionnel de N-1 lors de la première application des règlements ANC n° 2022-06 et ANC n° 2023-06. ....	8
6) Information dans l'annexe des comptes annuels .....	9
II. Le règlement ANC n° 2022-06 supprime la technique du transfert de charges.....	9
1) Reclassement d'une charge initialement inscrite dans un compte non adéquat. ....	9
2) Traitements comptables proposés dans différentes situations afin de pallier la suppression du compte transfert de charges.....	9
3) Traitement du transfert de charges de N-1 lors de la première application du règlement ANC n° 2022-06 et n° 2023-06 .....	10
III. Provision pour engagement de soutien des associés coopérateurs face aux aléas agricoles.....	11
1) Traitement comptable de la provision avant l'application des règlements ANC n° 2022-06 et n° 2023-06 : .....	11
2) Traitement comptable de la provision depuis l'application des règlements ANC n° 2022-06 et n° 2023-06 : .....	11
IV. Subventions d'investissement reçues de l'Union Européenne, de l'Etat, de collectivités publiques ou d'établissements publics.....	12
1) Traitement comptable de la subvention d'investissement avant l'application des règlements ANC n° 2022-06 et ANC n° 2023-06 :.....	12
2) Traitement comptable de la subvention d'investissement depuis l'application des règlements ANC n° 2022-06 et n° 2023-06 : .....	13
<b>Conclusion</b> .....	<b>14</b>

## I. Une nouvelle définition du résultat exceptionnel par le règlement ANC n°2022-06

### 1) Rappel des nouvelles règles

Article 513-5 du plan comptable général (PCG) modifié

- **Sont comptabilisés en résultat exceptionnel les trois cas suivants :**

- a) **Les produits et les charges directement liés à un événement majeur et inhabituel.**

**Un événement est majeur** lorsque ses conséquences sont susceptibles d'avoir une influence sur le jugement que les utilisateurs des documents de synthèse peuvent porter sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'entité ainsi que sur les décisions qu'ils peuvent être amenés à prendre.

**Un événement inhabituel** est un événement qui n'est pas lié à l'exploitation normale et courante de l'entité. Un événement est présumé inhabituel lorsqu'un même événement ne s'est pas produit au cours des derniers exercices comptables et qu'il est peu probable qu'il se reproduise au cours des prochains exercices comptables.

Un même événement peut avoir des conséquences sur plusieurs exercices comptables. Dans ce cas, si les charges et les produits liés à cet événement sont classés en résultat exceptionnel au cours du premier exercice comptable, les produits et charges ultérieurs sont également classés en résultat exceptionnel jusqu'à l'extinction des conséquences de l'événement.

Les produits et les charges directement liés à un événement majeur et inhabituel sont ceux qui n'auraient pas été constatés en l'absence de cet événement. Les aides, les remboursements et les indemnités directement liés à l'événement majeur et inhabituel et reçus en compensation de charges d'exploitation sont classés en résultat d'exploitation.

- b) **Les écritures comptables d'origine purement fiscale, telles que définies et prévues par les règlements de l'Autorité des Normes Comptables, y compris les amortissements dérogatoires comptabilisés pour des raisons fiscales.**

- c) De même, sont inscrits en résultat exceptionnel **les changements de méthode comptable que l'entité est amenée à comptabiliser en résultat**, plutôt qu'en capitaux propres, en raison de l'application de règles fiscales, ou les corrections d'erreurs sauf lorsqu'il s'agit de corriger une écriture ayant été directement imputée sur les capitaux propres.



<p>771 - Produits exceptionnels sur opérations de gestion</p> <p>7711 - Débits et pénalités perçus sur achats et sur ventes</p> <p>7713 - Libérations reçues</p> <p>7714 - Rentrées sur créances amorties</p> <p>7715 - Subventions d'équilibre</p> <p>7717 - Dégrèvements d'impôts autres qu'impôts sur les bénéfices</p> <p>7718 - Autres produits exceptionnels sur opérations de gestion</p> <p>772 - (Compte à la disposition des entités pour enregistrer, en cours d'exercice, les produits sur exercices antérieurs)</p> <p>774 - Opérations de constitution ou liquidation des fiducies</p> <p>7741 - Opérations liées à la constitution de fiducie - Transfert des éléments</p> <p>7742 - Opérations liées à la liquidation de la fiducie</p> <p>775 - Produits des cessions d'éléments d'actif</p> <p>7751 - Immobilisations incorporelles</p> <p>7752 - Immobilisations corporelles</p> <p>7756 - Immobilisations financières</p> <p>7758 - Autres éléments d'actif</p> <p>777- Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice</p> <p>778 - Autres produits exceptionnels</p> <p>7781 - Bonis provenant de clauses d'indexation</p> <p>7782 - Lots</p> <p>7783 - Bonis provenant du rachat par l'entreprise d'actions et d'obligations émises par elle-même</p> <p>7788 - Produits exceptionnels divers</p>	<p>772 (Compte à la disposition des entités pour enregistrer, en cours d'exercice, les produits sur exercices antérieurs)</p> <p>778 Autres produits exceptionnels</p>
--	--

### 3) Tableau de correspondance (compte de résultat)

Le tableau de correspondance, ci-dessous, indique les comptes à utiliser, lors de l'application du règlement ANC n° 2022-06, pour les éléments comptabilisés jusqu'alors en résultat exceptionnel qui ne seraient pas relatifs à un événement majeur et inhabituel.

De même ce tableau intègre les spécificités comptables applicables aux comptes annuels des coopératives agricoles et à leurs unions modifiées par le règlement ANC n° 2023-06 (Sans commentaires Infra Réglementaires), ces comptes sont surlignés en jaune.

Règlementation antérieure	Règlements ANC n° 2022-06 & ANC n° 2023-06
<b>Charges exceptionnelles</b>	<b>Charges d'exploitation</b>
6711 - Pénalités sur marchés (et débits payés sur achats et ventes) 6712 - Pénalités, amendes fiscales et pénales 6713 - Dons, Libéralités 6714 - Créances devenues irrécouvrables dans l'exercice 6715 - Subventions accordées 6717 - Rappel d'impôts (autres qu'impôts sur les bénéfices)  <b>673 – Charges exceptionnelles relatives aux pénalités statutaires</b> <b>6731 – Indemnités compensatrices</b> <b>6733 – Pénalités subies en tant qu'associé défaillant</b> <b>6735 – Frais de poursuite</b> 674 - Opérations de constitution ou liquidation des fiducies 6751 - Valeurs comptables des éléments d'actif cédés - Immobilisations incorporelles 6752 - Valeurs comptables des éléments d'actif cédés - Immobilisations corporelles 6781 - Malis provenant de clauses d'indexation 6782 - Lots	6581 - Pénalités sur marchés (et débits payés sur achats et ventes) 6582 - Pénalités, amendes fiscales et pénales 6238 - Divers (pourboires, dons courants) 654 - Pertes sur créances irrécouvrables  638 - Rappel d'impôts (autres qu'impôts sur les bénéfices) <b>658 – Pénalités et autres charges</b> <b>6585 – Charges relatives aux pénalités Statutaires</b> <b>65851 – Indemnités compensatrices</b> <b>65852 – Pénalités subies en tant qu'associé défaillant</b> <b>65853 – Frais de poursuite</b> 6588 - Opérations de constitution ou liquidation des fiducies 657 - Valeurs comptables des immobilisations incorporelles et corporelles cédées 657 - Valeurs comptables des immobilisations incorporelles et corporelles cédées 6583 - Malis provenant de clauses d'indexation 6584 - Lots
<b>Charges exceptionnelles</b>	<b>Charges financières</b>
6756 - Valeurs comptables des éléments d'actif - cédés - Immobilisations financières  6783 - Malis provenant du rachat par l'entreprise d'actions et obligations émises par elle-même	6671 - Valeurs comptables des immobilisations financières cédées 6683 - Mali provenant du rachat par l'entité d'actions et obligations émises par elle-même

Produits exceptionnels	Produits d'exploitation
<p>7711 - Débits et pénalités perçus sur rachats et sur ventes</p> <p>7713 - Libéralités reçues</p> <p>7714 - Rentrées sur créances amorties</p> <p>7715 - Subventions d'équilibre</p> <p>7717 - Dégrèvements d'impôts autres qu'impôts sur les bénéfices</p> <p>773 – Produits exceptionnels relatifs aux pénalités statutaires</p> <p>7731 – Indemnités proportionnelles (participation correspondant à la quote-part des charges que représentent les quantités non livrées)</p> <p>7733 – Pénalités infligées aux associés défaillants (sanctions pour non-respect des engagements)</p> <p>7735 – Frais de poursuite récupérés</p> <p>774 - Opérations de constitution ou liquidation des fiducies</p> <p>7751 - Produits des cessions d'éléments d'actif Immobilisations incorporelles</p> <p>7752 - Produits des cessions d'éléments d'actif Immobilisations corporelles</p> <p>777 - Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice</p> <p>7781 - Bonis provenant de clauses d'indexation</p> <p>7782 - Lots</p>	<p>7581 - Débits et pénalités perçus sur achats et ventes</p> <p>7582 - Libéralités reçues</p> <p>7583 - Rentrées sur créances amorties</p> <p>742 - Subventions d'équilibre</p> <p>7584 - Dégrèvements d'impôts autres qu'impôts sur les bénéfices</p> <p>75812 – Produits relatifs aux pénalités statutaires</p> <p>758121 – Indemnités proportionnelles (participation correspondant à la quote-part des charges que représentent les quantités non livrées)</p> <p>758122 – Pénalités infligées aux associés défaillants (sanction pour non-respect des engagements)</p> <p>758123 – Frais de poursuite récupérés</p> <p>7588 - Opérations de constitution ou liquidation des fiducies</p> <p>757 - Produits des cessions d'immobilisations incorporelles et corporelles</p> <p>757 - Produits des cessions d'immobilisations incorporelles et corporelles</p> <p>747 - Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice</p> <p>7585 - Bonis provenant de clauses d'indexation</p> <p>7586 - Lots</p>
Produits exceptionnels	Produits financiers
<p>7756 - Produits des cessions d'éléments d'actif Immobilisations financières</p> <p>7783 - Bonis provenant du rachat par l'entreprise d'actions et d'obligations émises par elle-même</p>	<p>7671 - Produits des cessions d'immobilisations financières</p> <p>7683 - Bonis provenant du rachat par l'entreprise d'actions et d'obligations émises par elle-même</p>

4) Présentation du résultat exceptionnel dans les états financiers :

Le résultat exceptionnel est présenté dans le compte de résultat (système de base et abrégé) comme un total des produits et des charges exceptionnels de l'exercice. Cette présentation diminue le niveau de détail par rapport à la réglementation antérieure comme le montre le tableau ci-dessous. Les produits et les charges exceptionnels comprendront ainsi tous les éléments comptabilisés en résultat exceptionnel et notamment les dotations et les reprises exceptionnelles.

Règlementation antérieure	Règlements ANC n° 2022-06 & ANC n° 2023-06
Produits exceptionnels : Sur opérations de gestion Sur opérations en capital Reprises sur provisions et dépréciations et transferts de charges Total	Produits exceptionnels
Charges exceptionnelles : Sur opérations de gestion Sur opérations en capital Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions Total	Charges exceptionnelles
<b>Résultat exceptionnel</b>	<b>Résultat exceptionnel</b>

5) Traitement du résultat exceptionnel de N-1 lors de la première application des règlements ANC n° 2022-06 et ANC n° 2023-06.

Lors de la première application du règlement ANC n° 2022-06, le résultat exceptionnel de l'exercice N sera traité conformément aux dispositions des règlements ANC n° 2022-06 et ANC n° 2023-06 ; sans emporter de conséquence sur les comptes antérieurs.

**Le résultat exceptionnel de l'exercice N-1 ne fera pas l'objet de retraitements particuliers.**

Celui-ci sera classé en charges et produits exceptionnels sous 2 lignes :

- Charges exceptionnelles : somme des charges exceptionnelles N-1.
- Produits exceptionnels : somme des produits exceptionnels N-1.

6) Information dans l'annexe des comptes annuels

Dans la mesure où l'entreprise le juge utile des informations pertinentes seront mentionnées dans l'annexe des comptes annuels afin d'apporter un éclairage nécessaire sur la compréhension du résultat exceptionnel N-1 par rapport au résultat exceptionnel N.

## II. Le règlement ANC n° 2022-06 supprime la technique du transfert de charges.

Trois types de transfert de charges sont distingués dans le compte de résultat :

- Les transferts de charges d'exploitation,
- Les transferts de charges financières,
- Les transferts de charges exceptionnelles.

Pour améliorer la lisibilité des états financiers la technique du transfert de charges est supprimée par les règlements ANC n° 2022-06 et n°2023-06.

En pratique : les comptes 791,796 et 797 sont supprimés du plan de comptes et les postes transferts de charges figurant dans les modèles du compte de résultat sont supprimés.

1) Reclassement d'une charge initialement inscrite dans un compte non adéquat.

Lorsque la charge n'a pas été inscrite directement dans le compte adéquat, le montant concerné est transféré en créditant le compte de charge utilisé initialement et en débitant le compte de charge approprié (Article 1221 PCG modifié)

2) Traitements comptables proposés dans différentes situations afin de pallier la suppression du compte transfert de charges.

Les cas et les solutions sont résumés dans le tableau suivant :

Situation	Règlementation ou pratique actuelle	Règlements ANC n° 2022-06 & n° 2023-06
Frais d'émission d'emprunts	Activation des frais d'émission d'emprunt : enregistrement dans le compte 627. Ensuite débit du compte 481 charge à répartir par le crédit 79 Transfert de charges. Amortissements charge annuelles : débit du 6872 / Crédit du 481	Enregistrement direct dans le compte 481 "Frais d'émission d'emprunts". Puis chaque année au crédit du compte 481, par le débit d'un compte de charge financière. Le compte "6862" dotations aux amortissements des frais d'émission d'emprunts

Remboursements reçus en compensation de charges de personnel	<p align="center"><b><u>Différentes pratiques :</u></b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- En déduction des comptes de charges de personnel débités à l'origine</li> <li>- En transferts de charges</li> <li>- En subventions d'exploitation en compte 74</li> </ul>	Au crédit de compte 649 "Remboursement de charges"
Refacturations diverses	Crédit de compte 708 ou 791	Crédit de compte 708 "Produits des activités annexes" Crédit du compte 7084 "Mise à disposition de personnel facturée"
Indemnités d'assurance couvrant un sinistre	Crédit de compte 79	Crédit de compte 7587 "Indemnités d'assurance"
Indemnités d'assurance en compensation de la destruction totale ou du vol d'une immobilisation	En exceptionnel 67 et 77 comme une cession d'immobilisations	Crédit du compte 757 "Produits de cessions d'immobilisations incorporelles et corporelles" Attention : Demeure un produit exceptionnel si l'opération est jugée non courante C'est-à-dire résultant d'un évènement majeur et inhabituel
Avantage en nature	Crédit du compte	Débit du compte 64 et crédit du compte 6419

3) Traitement du transfert de charges de N-1 lors de la première application du règlement ANC n° 2022-06 et n° 2023-06

Les comptes de transfert de charges n'existent plus au titre de la clôture de l'exercice N.

**Par simplification, les transferts de charges constatés dans le compte de résultat N-1 tel qu'il a été arrêté et publié sont à présenter dans la colonne « exercice N-1 » dans les postes relatifs aux reprises sur dépréciations provisions et amortissements.**

Les informations pertinentes et nécessaires à la compréhension des changements de présentation sont fournies dans l'annexe des comptes de l'exercice N.

### III. Provision pour engagement de soutien des associés coopérateurs face aux aléas agricoles

Les modalités de mise en œuvre de la possibilité de constituer cette provision (prévue par l'article L. 521-3-2 modifié du CRPM) ont fait l'objet d'une communication d'UNAGRI (Flash UNAGRI N° 2022-12-4) et d'un communiqué de la CNCC de Mars 2023.

La provision pour engagement de soutien des associés coopérateurs face aux aléas agricoles étant une **provision règlementée à caractère non fiscal\***, le traitement de cette provision sera différent en fonction de l'application postérieure ou antérieure aux règlements ANC n° 2022-06 et ANC n° 2023-06.

*\* Art. 313-1 du PCG : provision constituée en application d'un texte particulier de niveau supérieur ne correspondant pas à la définition d'une provision telle que définie à l'article 321-5 du PCG*

- 1) Traitement comptable de la provision avant l'application des règlements ANC n° 2022-06 et n° 2023-06 :

Lors de la constitution ou de l'augmentation de la provision :

- Débiter le compte charge « 6874 Dotations aux autres provisions règlementées pour engagement de soutien des associés coopérateurs ».
- Créditer le compte « 1481 Provisions pour engagement de soutien des associés coopérateurs face aux aléas agricoles ».

Lors de la reprise de la provision :

- Débiter le compte « 1481 Provisions pour engagement de soutien des associés coopérateurs face aux aléas agricoles ».
- Créditer le compte « 7874 Reprise aux provisions règlementées pour engagement de soutien des associés coopérateurs ».

- 2) Traitement comptable de la provision depuis l'application des règlements ANC n° 2022-06 et n° 2023-06 :

Lors de la constitution ou de l'augmentation de la provision :

- Débiter le compte charge « 6815 Dotations aux provisions d'exploitation<sup>1</sup> ».
- Créditer le compte « 1481 Provisions pour engagement de soutien des associés coopérateurs face aux aléas agricoles ».

---

<sup>1</sup> La coopérative agricole pourra créer une subdivision concernant la dotation ou la reprise de cette provision – cf commentaire IR 3 p. 23 du règlement ANC n° 2023-06 « Provision pour engagement de soutien des coopérateurs face aux aléas agricoles »

Lors de la reprise de la provision :

- Débiter le compte « 1481 Provisions pour engagement de soutien des associés coopérateurs face aux aléas agricoles ».
- Créditer le compte « 7815 Reprise sur provisions d'exploitation<sup>1</sup> ».

#### **IV. Subventions d'investissement reçues de l'Union Européenne, de l'Etat, de collectivités publiques ou d'établissements publics**

Les modalités de mise en œuvre de la possibilité de classer en produits au compte de résultat 50 % au plus de ces subventions (prévues par l'article L. 523-7 modifié du CRPM) ont fait l'objet d'une communication d'UNAGRI (Flash UNAGRI N° 2019-04-1).

Les modalités de comptabilisation de ces subventions d'investissement reçues par les coopératives agricoles seront traitées différemment avant et après l'application des règlements ANC n° 2022-06 et ANC n° 2023-06.

- 1) Traitement comptable de la subvention d'investissement avant l'application des règlements ANC n° 2022-06 et ANC n° 2023-06 :

La subvention d'investissement reçue par la coopérative pouvait être affectée selon les trois modalités suivantes en fonction de la décision du conseil d'administration :

- a) affectation de la subvention pour 100 % de son montant au compte « 10621 Part indisponible des subventions d'investissement reçues de l'UE, de l'Etat, des collectivités publiques ou d'établissements publics »
- b) affectation de la subvention dans la limite de 50 % de son montant au compte « 10621 Part indisponible des subventions d'investissement reçues de l'UE, de l'Etat, des collectivités publiques ou d'établissements publics » et les 50 % restants au compte « 777 Subventions d'investissement non réparties ».
- c) affectation de la subvention dans la limite de 50 % de son montant au compte « 10621 Part indisponible des subventions d'investissement reçues de l'UE, de l'Etat, des collectivités publiques ou d'établissements publics » et les 50 % restants au compte « 132 Part disponible des subventions d'investissement et d'équipement reçues de l'UE, de l'Etat, des collectivités publiques et des établissements publics ». Cette quote-part de subvention est portée par la suite au compte « 1392 Subventions d'investissement et d'équipement reçues de l'UE, de l'Etat, des collectivités publiques et des établissements publics » au rythme de l'amortissement de l'immobilisation ainsi subventionnée par le compte « 7471 Subventions d'investissement versées par l'UE, l'Etat, les collectivités publiques ou les établissements publics\* ».

*\*Classification : déjà en exploitation dans le règlement ANC N° 2021-01.*

---

<sup>1</sup> La coopérative agricole pourra créer une subdivision concernant la dotation ou la reprise de cette provision – cf commentaire IR 3 p. 23 du règlement ANC n° 2023-06 « Provision pour engagement de soutien des coopérateurs face aux aléas agricoles »

2) Traitement comptable de la subvention d'investissement depuis l'application des règlements ANC n° 2022-06 et n° 2023-06 :

A la suite de la nouvelle définition du résultat exceptionnel conformément au règlement ANC n° 2022-06 les changements de traitement comptable de la subvention d'investissement reçue par la coopérative interviennent au niveau des comptes de produits utilisés dans les cas b) et c) précédents :

- b) affectation de la subvention dans la limite de 50 % de son montant au compte « 10621 Part indisponible des subventions d'investissement reçues de l'UE, de l'Etat, des collectivités publiques ou d'établissements publics » et les 50 % restants au compte « 7473 Subventions d'investissement versées par l'UE, l'Etat, les collectivités publiques ou les établissements publics, non réparties\* »

*\*Changement de classification : ex compte « 777 Subventions d'investissement non réparties ».*

- c) affectation de la subvention dans la limite de 50 % de son montant au compte « 10621 Part indisponible des subventions d'investissement reçues de l'UE, de l'Etat, des collectivités publiques ou d'établissements publics » et les 50 % restants au compte « 132 Part disponible des subventions d'investissement et d'équipement reçues de l'UE, de l'Etat, des collectivités publiques et des établissements publics ». Cette quote-part de subvention est portée par suite au compte « 1392 Subventions d'investissement et d'équipement reçues de l'UE, de l'Etat, des collectivités publiques et des établissements publics » au rythme de l'amortissement de l'immobilisation ainsi subventionnée par le compte « 7471 Quote-part des subventions d'investissement versées par l'UE, l'Etat, les collectivités publiques ou les établissements publics virée au résultat de l'exercice\* »

*\*Evolution de terminologie : ex compte « 7471 Subventions d'investissement versées par l'UE, l'Etat, les collectivités publiques ou les établissements publics »*

Il est rappelé que les autres subventions d'investissement sont comptabilisées en application des règlements ANC n° 2022-06 et ANC n° 2023-06 de la façon suivante :

- Pour 100 % de leur montant en résultat au compte « 747 Subventions d'investissement virées au résultat de l'exercice »,
- Ou lorsqu'elles sont inscrites dans les capitaux propres, elles sont portées au compte « 131 Subventions d'investissement autres que celles reçues de l'UE, de l'Etat, des collectivités et des établissements publics ». Cette subvention est portée par la suite au compte « 1391 Subventions d'investissement autres que celles reçues de l'UE, de l'Etat, des collectivités et des établissements publics » au rythme de l'amortissement de l'immobilisation ainsi subventionnée par le compte « 7472 Quote-part des autres subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice »

## Conclusion

Les modifications de nomenclature comptable qui débouchent sur des changements de classification du résultat exceptionnel vers le résultat d'exploitation, n'interfèrent pas sur le montant de l'excédent répartissable, défini par les textes légaux et réglementaires spécifiques aux coopératives agricoles.

En effet, suivant la définition fournie par l'article 48 §2 des modèles de statuts et par l'article L. 524-2-1 al 2 du CRPM, l'excédent répartissable est constitué de l'excédent<sup>2</sup> après imputation du report à nouveau déficitaire, le cas échéant, et diminué des sommes affectées aux réserves obligatoires.

Ce même article 48 §3 des modèles de statuts, modifié par l'arrêté du 23 avril 2008 homologuant les nouveaux modèles de statuts, limite, au seul cas de figure de répartition de l'excédent sous forme de ristournes, l'application de la condition que celui-ci soit obtenu à partir d'opérations réalisées entre les associés coopérateurs et la coopérative (rapport Guillaume visant à maximiser la rémunération des associés coopérateurs). En ce sens, ces dispositions sont en ligne avec l'article 15 de la loi n° 47-1775 du 10 septembre 1947.

Les plus-values de cessions d'immobilisations ne faisant plus l'objet d'une affectation obligatoire en réserves, ces plus-values peuvent être réparties sous forme de rémunération du capital social dans les conditions et limites règlementaires. Cette répartition semble confortée par les changements intervenus au niveau des classifications entre les résultats exceptionnels et d'exploitation.

On notera à cet égard, que dans ce contexte réglementaire évolutif, la mention à l'article R. 523-9 du CRPM relative à l'exclusion des plus-values de cessions d'immobilisations portées en réserves pour le calcul de la participation des salariés, doit se comprendre pour les seules plus-values ayant été volontairement affectées en réserves ou constituées avant 2008.

En revanche, dans la mesure où elles relèvent de la gestion du patrimoine et non de l'activité opérationnelle réalisée avec les associés coopérateurs, elles ne peuvent pas faire l'objet de répartition sous forme de ristournes.

**Enfin, il est rappelé qu'indépendamment de la plus-value dégagée au cours de l'exercice, la rémunération des associés coopérateurs devra demeurer en cohérence avec les valeurs de marché ou celles observées dans l'historique récent de la coopérative.**

---

<sup>2</sup> Art. 48 § 1 des modèles de statuts : L'excédent de l'exercice est la résultante des produits et des charges de la coopérative tels qu'ils sont comptabilisés selon les règles visées à l'article 46. Ces produits ne comportent pas le montant total des subventions d'investissement reçues de l'Union Européenne, de l'Etat, des collectivités ou des établissements publics qui sera porté directement à une réserve indisponible spéciale. Toutefois, sur décision du conseil d'administration et dans la limite de 50 % de leur montant, ces subventions peuvent être comptabilisées comme produits au compte de résultat.

Art. 46 des modèles de statuts : La coopérative établit des comptes annuels suivant les principes et les méthodes définis aux articles L. 123-12 à L. 123-22 et R. 123-172 à R. 123-199-1 et D. 123-200 du code de commerce et s'il y a lieu des comptes consolidés ou combinés selon les dispositions des articles R. 232-8, R. 233-11, R. 233-12 et R. 233-14 du code de commerce et, sous réserve des règles posées par le plan comptable des sociétés coopératives agricoles et de leurs unions.