

Rapport soumis par :



BURUNDI

**Projet d'appui à la
gestion économique**

**Projet ID P078627
WB3152-687/06**

**ETUDE POUR LA MISE A
JOUR DU PLAN
COMPTABLE NATIONAL
DU BURUNDI**

**GUIDE D'APPLICATION
DU PLAN COMPTABLE
NATIONAL**

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

SOMMAIRE

TITRE I : ORGANISATION COMPTABLE.....	10
1.1 Définitions et descriptions	10
1.2 Conditions de forme	10
1.3 Pièces justificatives et chemin de révision	11
1.4 Séparation des tâches.....	12
1.5 Manuel des procédures comptables de l'entité	12
TITRE II : NOMENCLATURE ET FONCTIONNEMENT DES COMPTES	13
2.1 Principes du plan de comptes	13
2.2 - Cadre comptable obligatoire	13
TITRE III : FONCTIONNEMENT ET REGROUPEMENT DES COMPTES ...	16
CLASSE 1- CAPITAUX PROPRES ET PASSIF NON COURANT.....	16
10 CAPITAL ET ASSIMILES.....	16
101 Capital social	16
102 Primes liées au capital social.....	17
103 Capital personnel.....	18
104 Comptes bloqués des établissements et succursales	18
105 Fonds de dotation	18
108 Compte de l'exploitant	19
109 Associés – capital souscrit non libéré ou capital détenu.....	19
11 RESERVES	19
111 Réserves réglementaires.....	20
112 Réserves facultatives.....	20
116 Réserves consolidées.....	20
117 Ecarts d'équivalence.....	20
12 RESULTAT ET REPORT A NOUVEAU	20
120 Report à nouveau	20
125 Résultat net de l'exercice.....	21
13 AUTRES ELEMENTS DE CAPITAUX PROPRES	21
131 Ecarts de conversion	21
132 Ecarts de réévaluation	21
133 Ecarts d'évaluation	21
138 Autres profits et pertes non comptabilisés en résultat	22

14 PASSIFS NON COURANTS : CHARGES ET PRODUITS DIFFERES	22
141 Subventions d'équipement	22
142 Autres subventions d'investissement.....	22
143 Etat - Impôts différés actif	23
144 Etat - impôts différés passif	23
15 COMPTES DE LIAISON	23
151 Comptes de liaison des établissements,.....	24
156 Biens et prestations de services échangés entre établissements (charges).....	24
157 Biens et prestations de services échangés entre établissements (produits).....	24
158 Comptes de liaison des sociétés en participation	24
16 EMPRUNTS OBLIGATAIRES	24
17 AUTRES EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILEES DU PASSIF NON COURANT	24
176 Dettes rattachées à des participations.....	25
178 Dettes sur contrats de location financement.....	25
19 PROVISIONS – PASSIFS NON COURANTS.....	26
192 Provisions pour renouvellement des immobilisations	26
196 Provisions pour pensions et obligations similaires.....	27
198 Autres provisions	27

CLASSE 2 - COMPTES D'IMMOBILISATIONS28

20. IMMOBILISATIONS INCORPORELLES ET ASSIMILES.....	28
Ecart d'acquisition ou goodwill.....	29
203 Frais de développement	29
204 Logiciels informatiques	29
205 Autres concessions, brevets, licences, marques et droits similaires.....	29
206 Fonds de commerce et droit au bail.....	30
21 TERRAINS.....	30
211 Terrains de construction et chantier.....	30
212 Terrains d'exploitation industrielle (ou terrains de gisement).....	30
213 Terrains d'exploitation agricole	30
219 Autres terrains	31
22 AUTRES IMMOBILISATIONS CORPORELLES	31
Cas particulier : les Immobilisations en location financement.....	31

23. IMMOBILISATIONS EN COURS	34
231 En cours de construction	35
232 Immobilisations en cours de route	35
235 Autres immobilisations en cours	35
24 AVANCES ET ACOMPTES VERSES SUR COMMANDES D'IMMOBILISATIONS.....	35
25 PRÊTS ET AUTRES CREANCES A LONG ET MOYEN TERME	35
251 Prêts à plus d'un an	36
252 Avances consenties à plus d'un an.....	36
253 Créances sur clients à plus d'un an et effets à recevoir à plus d'un an	36
254 Dépôts et cautionnements à plus d'un an	36
257 Intérêts courus non échus	37
258 Créances sur contrats de location financement	37
26 TITRES ET AUTRES INSTRUMENTS FINANCIERS, ACTIFS NON COURANTS.....	37
261 Participations et créances rattachées	37
263 Participations mises en équivalence	38
265 Titres immobilisés de l'activité de portefeuille	38
268 Autres immobilisations financières.....	38
269 Versements à effectuer sur titres non libérés	39
28 AMORTISSEMENTS DES IMMOBILISATIONS.....	39
29.DEPRECIATION SUR ELEMENTS D'ACTIF NON COURANT	39
CLASSE 3 - COMPTES DE STOCKS ET EN-COURS.....	41
30 MARCHANDISES	42
31 MATIERES ET FOURNITURES	42
32 DECHETS ET PRODUITS DE RECUPERATION	42
33 EMBALLAGES COMMERCIAUX.....	42
34 PRODUITS SEMI-OUVRES.....	42
35 PRODUITS FINIS.....	42
36 PRODUITS ET TRAVAUX EN COURS.....	43

37 ACHATS STOCKES ET FRAIS SUR ACHATS.....	43
38 STOCKS EN COURS DE ROUTE EN CONSIGNATION OU A RECEPTIONNER	45
39 DEPRECIATION DES STOCKS.....	45
CLASSE 4 – COMPTES DE TIERS	46
40 FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHES	46
401 fournisseurs ordinaires,	46
402 fournisseurs d'immobilisations,	47
403 Fournisseurs Etat et collectivités publiques	47
404 Fournisseurs – Effets à payer	47
405 Fournisseurs sociétés apparentées	47
406 fournisseurs, retenues de garantie	48
407 Fournisseurs, factures à recevoir.....	48
408 Fournisseurs débiteurs	48
41 CLIENTS ET COMPTES RATTACHES	48
411 Clients ordinaires,	49
412 Clients douteux,	49
413 Clients - Etat et collectivités publiques.....	49
414 Clients – Effets à recevoir.....	50
415 Clients - sociétés apparentées	50
416 Clients – retenues de garantie	50
417 Clients – Factures à établir	50
418 Clients créditeurs	51
42 PERSONNEL ET COMPTES RATTACHES	51
421 personnel, rémunérations dues	52
422 Prêts, avances et acomptes au personnel.....	53
423 Oppositions sur traitements et salaires,	53
424 Délégation de salaires et d'appointements	53
425 Compte courant du personnel	53
429 Personnel, charges à payer et autres créances ou dettes.....	54
43 ETAT ET AUTRES COLLECTIVITES PUBLIQUES	54
431 Etat, impôts sur les résultats.....	54
432 Etat, autres impôts et taxes	55
433 Etat, impôts et taxes recouvrables sur des tiers	55
434 Prêts et avances de l'Etat et autres collectivités publiques.....	55
435 Etat, subventions à recevoir	55
437 Opérations particulières avec l'Etat, les collectivités publiques, les organismes internationaux	55

44 ASSOCIES ET SOCIETES APPARENTEES.....	56
443 Associés – dividendes à payer	56
444 Associés - comptes courants.....	56
445 Sociétés apparentées	57
45 ORGANISMES SOCIAUX.....	57
46 CREDITEURS ET DEBITEURS DIVERS	58
462 dépôts et cautionnements reçus à moins d'un an.....	58
463 dépôts et cautionnements versés à moins d'un an	58
464 Part à moins d'un an des emprunts et dettes LMT.....	58
465 Part à moins d'un an des prêts et créances LMT.....	58
466 Créances sur cessions d'actifs	58
467 Opérations effectuées pour le compte de tiers	59
47 COMPTES DE REGULARISATION.....	59
471 Comptes de régularisation actif	59
475 Comptes de régularisation passif.....	60
48 COMPTES D'ATTENTE ET TRANSITOIRES.....	60
49. DEPRECIATION SUR CREANCES DE L'ACTIF COURANT	60
CLASSE 5 – COMPTES FINANCIERS.....	62
52 VALEURS MOBILIERE DE L'ACTIF CIRCULANT	62
527 Instruments financiers dérivés	63
53 WARRANTS A PAYER.....	64
54 WARRANTS A RECEVOIR.....	64
55 VALEURS A L'ENCAISSEMENT.....	64
551 Chèques à encaisser	64
552 Coupons échus à l'encaissement	64
553 Effets à l'encaissement.....	65
554 Effets à l'escompte	65
56 BANQUES, CHEQUES POSTAUX, COMPTES DE REGIES D'AVANCE ET D'ACCREDITIFS.....	65
561 Banques locales	65
562 Organismes financiers locaux.....	65
563 Chèques postaux.....	65

564 Banques et organismes financiers à l'étranger	65
565 Régies d'avances et accréditifs	66
566 Crédits documentaires – fonds bloqués.....	66
568 Comptes à terme	66
569 Autres concours bancaires	67
 57 CAISSE	 67
 58 VIREMENTS INTERNES.....	 67
 59 DEPRECIATION SUR COMPTES FINANCIERS.....	 67
CLASSE 6 – COMPTES DE CHARGES.....	69
 60 COUT DES STOCKS VENDUS.....	 70
 61 MATIERES ET FOURNITURES CONSOMMEES.....	 70
 62 TRANSPORTS CONSOMMES	 71
 63 AUTRES SERVICES CONSOMMES.....	 71
631 Loyers et charges locatives	72
632 Entretien et réparation	72
633 Honoraires et assimilés	72
634 Achats de services extérieurs.....	73
635 Commissions et courtages sur ventes	73
636 Sous-traitance générale.....	73
637 Primes d'assurance	73
638 Autres services consommés.....	74
639 Rabais, remises, ristournes et escomptes obtenus.	74
 64 AUTRES CHARGES DE GESTION.....	 74
646 Moins values sur cessions d'actifs.....	74
648 Quote-part de résultat sur opérations faites en commun	75
 65 CHARGES DE PERSONNEL.....	 75
651 Rémunérations directes.....	75
652 Indemnités de logement	75
653 Prestations familiales.....	76
654 Charges sociales	76
655 Indemnités de fin de contrat	76
656 Autres avantages et indemnités au personnel.....	76
 66 IMPOTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILES	 76

67 CHARGES FINANCIERES	77
671 Pertes de change.....	77
672 Ecart d'évaluation sur instruments financiers – Moins-values	77
673 Charges financières sur emprunts et dettes	78
674 Intérêts bancaires sur opérations de financement	78
675 Autres intérêts sur opérations de financement	78
677 Pertes sur créances liées à des participations.....	78
678 Charges nettes sur cessions d'actifs financiers	78
68 DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS, DEPRECIATIONS ET PROVISIONS.	78
69 IMPOTS SUR LES RESULTATS ET ASSIMILES	79
CLASSE 7 – COMPTES DE PRODUITS	81
70. VENTES DE MARCHANDISES.....	82
71 PRODUCTION VENDUE DE BIENS ET SERVICES.....	82
72 PRODUCTION STOCKEE OU DESTOCKEE)	83
73 PRODUCTION IMMOBILISEE	83
74 PRODUITS ET PROFITS DIVERS	83
76 SUBVENTIONS D'EXPLOITATION	84
77 PRODUITS FINANCIERS	84
771 Profits de change.....	85
772 Ecart d'évaluation sur instruments financiers – Plus-values	85
773 Produits financiers sur prêts et créances.....	85
774 Intérêts bancaires sur opérations de financement	85
776 Autres revenus des actifs financiers	85
775 Produits des participations (dividendes perçus)	85
778 Profits nets sur cessions d'actifs financiers	85
78 REPRISES SUR DEPRECIATION ET PROVISIONS.....	86
ANNEXE I : Liste des comptes	95

ANNEXE II : Correspondance entre états financiers / comptes95

**ANNEXE III : Système comptable applicable aux entreprises autorisées
à tenir une comptabilité de trésorerie99**

ORGANISATION DE LA COMPTABILITE, NOMENCLATURE ET FONCTIONNEMENT DES COMPTES

TITRE I : ORGANISATION COMPTABLE

1.1 Définitions et descriptions

- 11-1 La comptabilité doit satisfaire, dans le respect du principe de prudence, aux obligations de régularité, de sincérité et de transparence inhérentes à la tenue, au contrôle, à la présentation et à la communication des informations qu'elle traite.
- 11-2 L'entité détermine sous sa responsabilité les procédures nécessaires à la mise en place d'une organisation comptable permettant un contrôle à la fois interne et externe. Une documentation décrivant les procédures et l'organisation comptable est établie en vue de permettre la compréhension et le contrôle du système de traitement de l'information comptable.
- 11-3 Les actifs et les passifs des entités doivent faire l'objet au moins une fois par an d'inventaires en quantité et en valeur sur la base d'examens physiques et/ou de recensements de documents justificatifs.
Ces inventaires doivent être organisés par les responsables de l'entité en vue d'élaborer des états financiers qui reflètent la situation de ses actifs et passifs.

1.2 Conditions de forme

- 12-1 La comptabilité est tenue en monnaie nationale et en langue française. Les arrondis ne sont pas admis dans l'enregistrement comptable des opérations.
- 12-2 Les écritures comptables sont passées selon le système dit « en partie double » : chaque écriture affecte au moins deux comptes, l'un étant débité et l'autre crédité.
- 12-3 Une procédure de clôture destinée à figer la chronologie et à garantir l'intangibilité des enregistrements est mise en œuvre périodiquement.
- 12-4 La comptabilité peut être tenue manuellement ou au moyen de systèmes informatiques. L'organisation d'une comptabilité tenue au moyen de systèmes informatiques doit permettre :
- de satisfaire les exigences de sécurité et de fiabilité requises en la matière (sauvegarde des données, existence du chemin de révision ...)
 - de restituer sur papier sous une forme directement intelligible toute donnée entrée dans le système de traitement.

L'identification des documents informatiques est obtenue :

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

La réalisation de tout contrôle du système de traitement automatisé suppose l'accès à la documentation relative aux analyses, à la programmation et à l'exécution des traitements. Dans le cas de progiciel de comptabilité standard, la documentation fournie avec le progiciel peut constituer la documentation requise.

12-5 Toute entité établit un journal général, un grand livre et un livre d'inventaire, sous réserve des dispositions spécifiques concernant les très petites entités.

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

- Le livre journal (ou journal général) enregistre les mouvements affectant les actifs, passifs, capitaux propres, charges et produits de l'entité. En cas d'utilisation de journaux auxiliaires, le livre journal ne comprend que la centralisation mensuelle (ou trimestrielle) des écritures portées sur les journaux auxiliaires (totaux mensuels ou trimestriels de chaque journal auxiliaire).
- Le livre d'inventaire reprend les états financiers de l'entité conformément aux dispositions légales (bilan, compte de résultat, état de variation des capitaux propres, tableau des flux de trésorerie, annexe).

Les livres comptables ou les documents informatiques qui en tiennent lieu, ainsi que les pièces justificatives sont conservés pendant dix ans.

1.3 Pièces justificatives et chemin de révision

13-1 L'organisation du système de traitement des données comptables doit assurer l'existence d'un chemin de révision : tout enregistrement comptable doit préciser l'origine, le contenu et l'imputation de chaque donnée, ainsi que la référence de la pièce justificative qui l'appuie.

13-2 Chaque écriture comptable s'appuie sur une pièce justificative datée, établie sur papier ou sur un support assurant la fiabilité, la conservation et la restitution éventuelle sur papier de son contenu. Toutefois les opérations de même nature, réalisées en un même lieu et au cours d'une même journée peuvent être récapitulées sur une pièce justificative unique et enregistrées par une même écriture comptable.

13-3 Les pièces justificatives sont établies sur papier ou sur un support assurant la fiabilité, la conservation et la restitution en clair de leur contenu pendant les délais requis et comporte la mention de la date.

Les pièces justificatives sont classées dans un ordre défini dans la documentation décrivant les procédures et l'organisation comptables.

1.4 Séparation des tâches

14-1 Une séparation adéquate des tâches doit permettre de déceler les erreurs et de limiter les risques de dissimulation d'irrégularités.

Il convient d'organiser les tâches de façon que, pour une même opération, une même personne ne puisse pas être en mesure de commettre des omissions, des erreurs ou des fraudes et de les dissimuler dans le cours normal des tâches qui lui sont confiées.

Cette organisation doit éviter l'attribution, à une même personne, de tâches incompatibles consistant, à la fois, en ;

- la conservation des actifs,
- l'autorisation des transactions liées à ces actifs,
- la tenue des enregistrements et comptes y afférents,
- et de façon générale l'exécution d'une tâche, et son contrôle.

1.5 Manuel des procédures comptables de l'entité

15.1 Une documentation décrivant les procédures et l'organisation comptables est établie en vue de permettre la compréhension et le contrôle du système de traitement ; cette documentation est conservée aussi longtemps qu'est exigée la conservation des documents comptables auxquels elle se rapporte, et est obligatoire pour toutes les entités relevant de la première catégorie.

15.2 Le manuel comptable de l'entité décrit l'organisation comptable de l'entité, les méthodes de saisie et de traitement des informations, les politiques comptables et les supports utilisés

Il comprend notamment les informations ayant trait :

- à l'organisation générale de l'entité
- à l'organisation comptable de l'entité
- au plan des comptes, à la description du contenu des comptes et à un guide des imputations comptables
- à la description des procédures de collecte, de saisie, de traitement et de contrôle des informations
- au système de classement et d'archivage
- aux livres comptables obligatoires et aux liens entre ces livres et autres documents et pièces comptables
- au modèle retenu de présentation des états financiers
- au guide de justification des comptes et des travaux d'inventaire avec des modèles de rapprochement et d'états de justification pour les travaux récurrents
- aux instructions concernant la réalisation des inventaires physiques
- à l'organisation des travaux d'élaboration et de présentation des états financiers.

TITRE II : NOMENCLATURE ET FONCTIONNEMENT DES COMPTES

2.1 Principes du plan de comptes

21-1 Chaque entité établit au moins un plan de comptes adapté à sa structure, son activité, et ses besoins en information de gestion. Le compte est la plus petite unité retenue pour le classement et l'enregistrement des mouvements comptables.

Les comptes sont regroupés en catégories homogènes appelées classe.

Il existe deux catégories de classe de comptes :

- des classes de comptes de situation
- des classes de comptes de gestion

21-2 Les comptes de gestion regroupent les charges et produits et correspondent à une ventilation des opérations selon les besoins de l'entité soit par nature, soit par destination (ou fonction).

21-3 Compte tenu de l'obligation de faire apparaître dans le compte de résultat des informations correspondant à une ventilation des charges et produits par nature, le suivi des comptes de charge par fonction, lorsqu'il est mis en œuvre, est généralement effectué par une méthode de codification multiple : chaque charge ou produit fait l'objet lors de son enregistrement en comptabilité d'une double imputation, d'une part sur la base d'une codification par nature selon la nomenclature prévue par le présent guide, et d'autre part sur la base d'une codification par fonction déterminée selon les besoins de l'entité.

2.2 - Cadre comptable obligatoire

22-1 Un résumé du plan de comptes présentant pour chaque classe une liste de comptes à deux chiffres dans le cadre d'une codification décimale constitue le cadre comptable dont l'application est obligatoire pour toutes les entités quelle que soit leur activité et quelle que soit leur taille sauf dispositions spécifiques les concernant. A l'intérieur de ce cadre, les entités ont la possibilité d'ouvrir toutes les subdivisions nécessaires pour répondre à leurs besoins.

Au niveau des comptes de gestion, ce cadre obligatoire correspond à une classification des charges et des produits par nature.

La ventilation des charges et des produits par fonction (ou destination), également nécessaire à certaines entités, doit être opérée selon les spécificités propres à chaque entité.

- 22-2 Les éléments relatifs à l'actif, au passif et aux capitaux propres d'une entité sont répartis en cinq classes de comptes qualifiés de comptes de situation.
Le cadre comptable de ces comptes est le suivant :

CLASSE 1- CAPITAUX PROPRES ET PASSIF NON COURANT

- 10 Capital et assimilés
- 11 Réserves
- 12 Résultat et report à nouveau
- 13 Autres éléments de capitaux propres
- 14 Passifs non courants : charges et produits différés
- 15 Comptes de liaison entre établissements et sociétés en participation
- 16 Emprunts obligataires
- 17 Autres emprunts et dettes assimilés du passif non courant
- 19 Provisions – passifs non courants

CLASSE 2 - COMPTES D'IMMOBILISATIONS

- 20 Immobilisations incorporelles et assimilés
- 21 terrains
- 22 Autres immobilisations corporelles
- 23 Immobilisations corporelles en cours
- 24 Avances et acomptes sur commande d'immobilisation en cours
- 25 Prêts et autres créances à long et moyen terme
- 26 Titres et autres instruments financiers non courants
- 28 Amortissements des immobilisations
- 29 Dépréciation sur actifs non courants

CLASSE 3 - COMPTES DE STOCKS ET EN-COURS

- 30 Marchandises
- 31 Matières et fournitures
- 32 Déchets et produits de récupération
- 33 Emballages commerciaux
- 34 Produits semi-ouvrés
- 35 Produits finis
- 36 Produits et travaux en cours
- 37 Achats stockés et frais sur achats
- 38 Stocks en cours de route, en consignation ou à réceptionner
- 39 Dépréciation des stocks

CLASSE 4 – COMPTES DE TIERS

- 40 Fournisseurs et comptes rattachés
- 41 Clients
- 42 Personnel
- 43 Etat et autres collectivités publiques
- 44 Associés et sociétés apparentées
- 46 Crédeurs et Débiteurs divers
- 47 Comptes de régularisation
- 48 Comptes d'attente et transitoires
- 49 Dépréciation sur créances de l'actif courant

CLASSE 5 – COMPTES FINANCIERS

- 52 Valeurs mobilières de l'actif circulant
- 53 Warrants à payer
- 54 Warrants à recevoir
- 55 Chèques et coupons à encaisser
- 56 Banques, chèques postaux, comptes de régies d'avance et d'accréditifs
- 57 Caisse
- 58 Virements internes
- 59 Dépréciation sur comptes financiers

22-3 Les éléments relatifs aux charges et produits d'une entité sont enregistrés dans les comptes de gestion, selon une classification par nature de charges et de produits, répartis en deux classes.

Le cadre comptable de cette classification est la suivante :

CLASSE 6 – COMPTES DE CHARGES

- 60 Coûts des stocks vendus
- 61 Matières et fournitures consommées
- 62 Transports consommés
- 63 autres services consommés
- 64 autres charges de gestion courante
- 65 Charges de personnel
- 66 Impôts, taxes et versements assimilés
- 67 charges financières
- 68 Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions
- 69 Impôts sur les résultats et assimilés

CLASSE 7 – COMPTES DE PRODUITS

- 70 Ventes de marchandises
- 71 Production vendue de biens et services
- 72 Production stockée (ou déstockée)
- 73 Production immobilisée
- 74 Produits et profits divers
- 76 Subventions d'exploitation
- 77 Produits financiers
- 78 Reprises sur dépréciations et provisions

22-4 Les classes 0, 8 et 9 non prévues au niveau du cadre comptable obligatoire sont utilisées librement par les entités pour le suivi de leur comptabilité de gestion, de leurs engagements financiers hors bilan, ou d'éventuelles opérations particulières qui n'auraient pas leur place dans les comptes des classes 1 à 7.

TITRE III : FONCTIONNEMENT ET REGROUPEMENT DES COMPTES

CLASSE 1- CAPITAUX PROPRES ET PASSIF NON COURANT

Les comptes de la classe 1 regroupent les capitaux propres (comptes 10 à 13), les éléments de passif non courant (comptes 14, 16, 17 et 19) ainsi que les comptes de liaison des établissements et sociétés en participation (compte 15).

Les subdivisions essentielles sont les suivantes :

- 10 Capital et assimilés
- 11 Réserves
- 12 Résultat et report à nouveau
- 13 Autres éléments de capitaux propres
- 14 Passifs non courants : charges et produits différés
- 15 Comptes de liaison entre établissements et sociétés en participation
- 16 Emprunts obligataires
- 17 Autres emprunts et dettes assimilés du passif non courant
- 19 Provisions – passifs non courants

10 CAPITAL ET ASSIMILES

Ce compte est subdivisé en sous comptes ; ces sous comptes peuvent différer selon la forme juridique sous laquelle s'exerce l'activité de l'entité :

- 101 Capital social
- 102 Primes liées au capital social,
- 103 Capital personnel
- 104 Comptes bloqués des établissements et succursales
- 105 Fonds de dotation
- 108 Compte de l'exploitant
- 109 associés, capital souscrit non libéré et capital détenu

101 Capital social

Le compte capital social représente les apports faits à une société par ses actionnaires ou ses associés, ainsi que, le cas échéant, les réserves ou bénéfices qui ont été incorporés à ce capital à l'occasion d'une augmentation de capital, d'une fusion ou d'une opération assimilée. Il est divisé en actions ou parts sociales.

Le compte capital s'entend capital souscrit, que les actions soient libérées, en instance de libération ou non libérées.

Ce compte est crédité lors de la création de la société ou à l'occasion des augmentations de capital décidées par les organes compétents du montant des apports en espèces ou en nature effectués par les associés ou du montant des réserves, du report à nouveau ou des résultats incorporés.

Il est débité des réductions de capital décidées par les assemblées, généralement par compensation avec des pertes.

Lorsque les opérations de souscription et de libération du capital sont échelonnées dans le temps, il est recommandé d'utiliser les sous comptes suivants :

- 1011 Capital souscrit non appelé

En contrepartie de ce compte, l'engagement des associés est enregistré au débit du compte 109 '*associés – capital souscrit non libéré*'

- 1012 Capital souscrit appelé non libéré

La dette correspondante des associés est également inscrite au débit d'un compte 109 *associés – capital souscrit non libéré*

- 1013 Capital souscrit appelé libéré

Au niveau de la présentation des états financiers, le montant du capital non versé ainsi éventuellement que les titres d'autocontrôle (actions ou parts de la société détenus par elle-même) doivent figurer en diminution des capitaux propres et non dans des rubriques de l'actif courant ou non courant du bilan.

102 Primes liées au capital social

Les primes liées au capital social correspondent à la partie des apports purs et simples non représentée dans le capital social, telles que :

- 1021 Primes d'émission
- 1022 Primes d'apport

les primes d'émission (dans le cas des sociétés par action) et les primes d'apport représentent l'excédent de la valeur des apports en numéraire ou en nature par rapport à la valeur nominale que représentent les parts ou actions émises en rémunération de ces apports.

- 1023 Primes de fusion (ou bonis de fusion)

Les primes de fusion représentent la différence entre la valeur des biens reçus en apport et le montant de l'augmentation de capital de la société absorbante.

Ces primes peuvent se décomposer en deux fractions distinctes liées :

- L'une, comme les primes d'émission ou d'apport, à l'existence de réserves ou de plus values latentes au bilan de la société absorbante (prime de fusion),
- L'autre, à la présence, dans la société absorbante, d'actions de la société absorbée (bonis de fusion).

103 Capital personnel

Ce compte est à usage des exploitants individuels.

A la différence des sociétés qui sont dotées de la personnalité juridique, les entreprises individuelles ne disposent pas d'un patrimoine propre distinct de celui de l'exploitant.

Le capital personnel correspond donc à une fiction comptable, et le droit ne soumet à publicité ni la constitution du compte 'capital personnel', ni son augmentation, ni sa réduction.

Ce compte enregistre à son crédit :

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

Il enregistre à son débit :

- les prélèvements de toute nature, enregistrés en cours d'exercice dans le compte 108 '*compte de l'exploitant*'
- la perte de l'exercice précédent (par le crédit du compte 12)

Les transactions effectuées au cours de l'exercice entre l'entité et l'exploitant (retraits personnels, paiements pour compte...) ainsi, le cas échéant, que la rémunération « normale » de l'exploitant attachée à son travail sont enregistrées dans le compte 108 '*Compte de l'exploitant*'. A la clôture de l'exercice, pour l'établissement des états financiers, le solde de ce compte est viré au compte 103 '*capital personnel*'.

104 Comptes bloqués des établissements et succursales

Ce compte est destiné à recevoir les dotations accordées par une entreprise à ses établissements ou succursales, lorsqu'il existe un engagement de blocage de ces fonds qui permet de les assimiler à des fonds propres de l'établissement ou succursale.

105 Fonds de dotation

Ce compte reçoit les fonds de dotation des entreprises publiques. Les fonds de dotation correspondent aux apports en nature ou en espèces effectués à un service ou à un établissement d'utilité publique. Ce compte enregistre notamment la contre valeur des biens affectés à titre irrévocable aux entreprises publiques.

Les subventions publiques, y compris les subventions liées à des actifs (subventions d'équipement) prenant la forme de transferts de ressources à une entreprise, en échange du fait que celle-ci s'est conformée ou se conformera à certaines conditions liées à ses activités opérationnelles, ne correspondent pas à des fonds de dotation et ne constituent pas des capitaux propres de l'entreprise.

108 Compte de l'exploitant

Dans les entreprises individuelles, le capital initial est porté au compte 101 'capital individuel'.

Les apports ou les retraits personnels de l'exploitant et, le cas échéant, de sa famille sont enregistrés en cours d'exercice dans un compte 108 'compte de l'exploitant'. Ces retraits peuvent être des retraits en nature de biens ou services (ils doivent être évalués à leur coût réel) ou des prélèvements financiers. En fin d'exercice, le solde de ce compte est viré au compte 101 'capital individuel'.

109 Associés – capital souscrit non libéré ou capital détenu

Ce compte enregistre à son débit l'engagement pris par les actionnaires ou associés lors de la souscription du capital.

Cet engagement des actionnaires est ferme et définitif, et ils doivent exécuter leur engagement sans délai à la première demande des dirigeants de l'entité.

Il peut cependant être souhaitable dans certains cas de distinguer

- les dettes des associés correspondant au capital souscrit non appelé (dette non exigible)
- les dettes des associés correspondant au capital souscrit, appelé et non libéré (dette immédiatement exigible).

Au niveau de la présentation des états financiers, le solde de ce compte doit figurer dans une rubrique au bilan en diminution des capitaux propres.

Une subdivision du compte 109 reçoit au débit le coût d'acquisition des titres que l'entité détient provisoirement sur elle-même dans les conditions fixées par la législation nationale.

Il convient de souligner que dans la présentation du bilan, ce compte doit également figurer sous une rubrique particulière en diminution des capitaux propres.

11 RESERVES

Ce compte est subdivisé en sous comptes :

- 111 Réserves réglementaires
- 112 Réserves facultatives
- 116 Réserves consolidées
- 117 Ecart d'équivalence

111 Réserves réglementaires

112 Réserves facultatives

Les réserves sont, en principe, des bénéfices affectés durablement à l'entité jusqu'à décision contraire des organes compétents.

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

On peut distinguer

- les réserves réglementaires figurant en compte 111, constituées par les prélèvements effectués sur les résultats de l'entreprise en vertu des dispositions législatives, statutaires ou contractuelles. Sauf exception, ces réserves ne peuvent pas être distribuées ni incorporées au capital,
- les réserves facultatives figurant en compte 112, dont la constitution n'est prévue ni par la loi, ni par les statuts, ni par des clauses contractuelles. L'entreprise constitue ces réserves à son initiative et les utilise selon ses besoins.

116 Réserves consolidées

Ce compte est utilisé uniquement dans le cadre de l'élaboration et de la présentation d'états financiers consolidés (voir PCN §252-1 et suivants).

117 Ecart d'équivalence

Dans le cadre de l'établissement de comptes consolidés, les participations dans les entreprises associées sont comptabilisées selon la méthode de mise en équivalence qui conduit à substituer à la valeur comptable des titres (qui correspond normalement au prix d'acquisition de ces titres) la part que ces titres représentent dans les capitaux propres et le résultat de l'entité associée. L'écart dégagé lors de ce retraitement est enregistré en réserves consolidées (compte 107 écart d'équivalence) pour la part correspondant aux capitaux propres, et en résultat consolidé pour la part correspondant au résultat.

Par ailleurs le plan comptable national prévoit également la possibilité pour les entreprises qui ne sont pas soumises à l'obligation de présenter des comptes consolidés de présenter des états financiers dans lesquels leurs participations dans les filiales, les coentreprises et les entités associées sont évaluées selon la méthode de mise en équivalence (voir PCN §241-7)

12 RESULTAT ET REPORT A NOUVEAU

120 Report à nouveau

Le report à nouveau est constitué par la somme des bénéfices et des pertes antérieurs non encore affectés.

La partie du résultat (bénéficiaire ou déficitaire) dont l'affectation a été renvoyée par l'assemblée générale à une décision d'affectation définitive ultérieure s'enregistre au compte 120 '*report à nouveau*' (solde créditeur en cas de report à nouveau bénéficiaire, solde débiteur en cas de report à nouveau déficitaire).

125 Résultat net de l'exercice

Le compte 125 '*Résultat net de l'exercice*' enregistre pour solde les comptes de charges et les comptes de produits de l'exercice. Le solde du compte 125 représente un bénéfice (ou excédent) si les produits sont d'un montant supérieur aux charges (solde créditeur) ou une perte (ou déficit) dans le cas contraire (solde débiteur).

Dans les sociétés, le compte 125 est soldé selon la décision juridique d'affectation du résultat prise par l'organe compétent.

Dans les entreprises individuelles, le compte 125 est viré au compte 103 '*Capital individuel*' au premier jour de l'ouverture de l'exercice qui suit celui de sa réalisation.

13 AUTRES ELEMENTS DE CAPITAUX PROPRES

Ce compte est subdivisé en sous comptes :

- 131 Ecart de conversion
- 132 Ecart de réévaluation
- 133 Ecart d'évaluation
- 138 Autres profits et pertes non comptabilisés en résultat

131 Ecart de conversion

Ce compte enregistre les écarts de change relatifs à un élément monétaire qui, en substance, fait partie de l'investissement net d'une entreprise dans une entité étrangère (voir PCN § 246-6)

132 Ecart de réévaluation

Une immobilisation est comptabilisée sur la base de son coût diminué du cumul d'amortissement et du cumul éventuel des pertes de valeur constatées. Les réévaluations ponctuelles destinées à tenir compte de la dépréciation de la monnaie ou de l'augmentation du coût de remplacement d'un bien ne sont pas autorisées.

Cependant dans certaines conditions une entité est autorisée à comptabiliser sur la base de leur montant périodiquement réévalué les immobilisations dont la juste valeur peut être évaluée de manière fiable et qui appartiennent à une ou plusieurs catégories d'immobilisations qu'elle aura préalablement définies.

Les entités qui utilisent cette possibilité doivent enregistrer directement en capitaux propres, dans ce compte écart de réévaluation, les écarts positifs résultant de ces estimations à la juste valeur (voir PCN § 231-21)

133 Ecart d'évaluation

Le compte « Ecart d'évaluation » enregistre la variation de valeur à chaque clôture d'exercice résultant de l'évaluation à la juste valeur des instruments financiers tels que les actifs disponibles à la vente (voir PCN § 232-9)

138 Autres profits et pertes non comptabilisés en résultat

Ce compte enregistre l'impact des opérations constatées au cours d'un exercice et correspondant :

- à des erreurs ou des omissions de comptabilisation ou d'évaluation concernant des exercices antérieurs (voir PCN § 212-7),
- ou à des changements de méthode faisant l'objet d'une application selon le principe de la rétroactivité (voir PCN § 212-7)

14 PASSIFS NON COURANTS : CHARGES ET PRODUITS DIFFERES

Sont enregistrés distinctement dans ce compte :

- 141 Les subventions d'équipement,
- 142 Les autres subventions d'investissements
- 143 Les impôts différés actif
- 144 Les impôts différés passif,
- 148 Les autres produits et charges différés

La comptabilisation d'une dépense en charges ne peut être différée qu'en application du principe de rattachement des charges aux produits ; ainsi une dépense non liée de façon certaine à un produit futur identifiable doit être comptabilisée en charges dès sa survenance.

141 Subventions d'équipement

142 Autres subventions d'investissement

Les subventions d'investissement sont les subventions dont bénéficie l'entreprise en vue d'acquérir ou de créer des valeurs immobilisées (subventions d'équipement) ou de financer des activités à long terme.

Ces comptes sont crédités du montant de la subvention acquise par le débit d'un compte,

- classe 2, lorsque la subvention correspond à un transfert gratuit d'immobilisations à l'entité,
- classe 4, compte de tiers (financement en attente), lorsque la subvention donne lieu à un mouvement financier.

Les autres subventions d'investissement correspondent à des subventions dont bénéficie l'entreprise pour financer ses activités à long terme : implantation à l'étranger, prospection d'un nouveau marché...

Les subventions d'investissement font l'objet d'une reprise annuelle selon les modalités prévues par le plan comptable nationale (voir PCN § 234-3).

Les subventions d'investissement sont comptabilisées en produits (sous compte 754 des autres produits opérationnels) au même rythme que les coûts auxquels elles sont rattachées et qu'elles sont censées compenser. Ces coûts correspondent pour les immobilisations amortissables au montant de l'amortissement.

La comptabilisation en produits d'une subvention d'investissement finançant une immobilisation non amortissable est étalée sur la durée pendant laquelle l'immobilisation est inaliénable.

La quote-part des subventions rapportée aux résultats est directement enregistrée au débit du compte subvention correspondant (compte 141 ou compte 142) et seul figure au passif du bilan le montant net de la subvention non encore inscrite au compte de résultat.

Dans le cas où l'entreprise souhaiterait conserver en comptabilité la trace du montant initial de la subvention, il est possible de créer des sous comptes (compte 1419, compte 1429) enregistrant au débit la quote-part des subventions rapportée au résultat.

143 Etat - Impôts différés actif

144 Etat - impôts différés passif

Les comptes de passif non courant « Etat – Impôts différés » sont destinés à recevoir le montant calculé d'impôt différé en contrepartie d'un compte de charges 663 'Charges d'impôts différés'(voir PCN § 243-3).

Ils enregistrent les impositions différées actives et passives déterminées à chaque clôture d'exercice sur la base de la réglementation fiscale en vigueur à la date de clôture, sans calcul d'actualisation, et résultant :

- d'un décalage temporaire entre la constatation d'un produit ou d'une charge en comptabilité et sa prise en compte dans la base fiscale,
- de déficits fiscaux ou de crédits d'impôts reportables dans la mesure où leur imputation sur des bénéfices fiscaux ou des impôts futurs est probable,
- des éliminations et retraitements effectués dans le cadre de l'élaboration d'états financiers consolidés.

Les impôts différés correspondant à chaque catégorie de différence temporelle ou à chaque catégorie de pertes fiscales ou de crédits d'impôt non utilisés sont enregistrés distinctement.

Une compensation entre impôts différés actif et impôts différés passif est possible au niveau de la présentation du bilan et du compte de résultat uniquement lorsque :

- les débits et les crédits relèvent de la même administration fiscale pour la même entité imposable
- il existe un droit juridiquement exécutoire de compenser compte tenu de la nature et de l'origine de l'impôt concerné.

15 COMPTES DE LIAISON

Ce compte est subdivisé en sous comptes :

- 151 Comptes de liaison des établissements,
- 156 Biens et prestations de services échangés entre établissements (charges)
- 157 Biens et prestations de services échangés entre établissements (produits)
- 158 Comptes de liaison des sociétés en participation

151 Comptes de liaison des établissements,

156 Biens et prestations de services échangés entre établissements (charges)

157 Biens et prestations de services échangés entre établissements (produits)

Ces comptes sont utilisés pour comptabiliser des cessions entre établissements, succursales, usines ou ateliers d'une même entité qui tiennent des comptabilités autonomes.

Les soldes des comptes 15 apparaissent dans les balances et situations comptables de chaque établissement. Dans la balance cumulée de l'entreprise, le solde du compte 15 est nul.

Les cessions sont comptabilisées :

- par l'établissement qui fournit, au crédit du compte 157 par le débit du compte de liaison 151, ouvert au nom de l'établissement client,
- par l'établissement qui reçoit, au débit du compte 156 par le crédit du compte de liaison 151 ouvert au nom de l'établissement fournisseur.

158 Comptes de liaison des sociétés en participation

Ce compte est utilisé pour les opérations réalisées par l'intermédiaire de sociétés en participation ou assimilés (opérations en 'joint venture' par exemple).

Le regroupement des comptes de la société en participation dans la comptabilité du gérant responsable de la gestion des opérations peut s'effectuer par ce compte.

Ce compte doit être soldé en fin d'exercice, sur la base des informations fournies par le gérant.

16 EMPRUNTS OBLIGATAIRES

17 AUTRES EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILEES DU PASSIF NON COURANT

Les emprunts obligataires sont des emprunts représentés par des titres négociables appelés obligations.

Les obligations sont des titres mobiliers émis par des personnes morales de droit public ou privé, domiciliés ou non sur le territoire national, rémunérés par un intérêt et généralement négociables en bourse.

Le compte 17 est subdivisé en sous comptes :

- 171 Dépôts et cautionnements reçus à plus d'un an
- 172 Fournisseurs à plus d'un an
- 173 Avances reçues et comptes bloqués à plus d'un an
- 174 Avances de l'Etat à plus d'un an
- 175 Emprunts à long et moyen terme
- 176 Dettes rattachées à des participations
- 178 dettes sur contrats de location financement

Les emprunts obligataires et autres emprunts et dettes assimilés sont comptabilisés initialement en tant que passifs financiers de l'entreprise à la juste valeur de la contrepartie reçue après déduction des frais d'émission et sans tenir compte des éventuelles primes d'émission ou de remboursement (voir PCN § 232-4).

Après leur comptabilisation initiale, ces passifs financiers doivent être évalués au coût amorti selon la méthode du taux d'intérêt effectif. L'application de cette méthode consiste à comptabiliser les charges d'intérêts, les frais d'émission et les primes et décotes de manière actuarielle (voir PCN § 232-2)

A la clôture de l'exercice, les intérêts courus non échus relatifs aux emprunts sont inscrits dans des subdivisions de chacun des comptes de dettes concernés.

Les opérations enregistrées dans ces comptes correspondent à des passifs financiers pour lesquels il est nécessaire de distinguer la part remboursable à moins d'un an qui, sauf conditions particulières, ne doit pas figurer au bilan en passif non courant, mais en passif courant (voir PCN §131-6).

Ainsi en fin d'exercice la part à moins d'un an des emprunts et dettes à long et moyen terme fait l'objet d'un enregistrement comptable dans un compte de passif financier courant (compte 422, 434 445, 466)

176 Dettes rattachées à des participations

Les dettes rattachées aux participations représentent les dettes nées à l'occasion d'emprunts contractés auprès d'une entité ayant des liens directs ou indirects de participation avec l'emprunteur.

Ces dettes ont pour contrepartie, dans la comptabilité du créancier, des créances rattachées à des participations (compte 261).

Il est nécessaire de distinguer par des subdivisions spécifiques :

- les dettes rattachées à des participations groupe (filiales, coentreprises et entreprises associées),
- les dettes rattachées à des participations hors groupe.

178 Dettes sur contrats de location financement

La dette inscrite en contrepartie de la disposition d'un actif pris par un contrat de location financement figure dans ce compte pour la partie à plus d'un an.

En effet un contrat de location financement est comptabilisé chez le preneur comme un achat à crédit, conformément aux principes généraux suivants :

- enregistrement du bien en immobilisation à l'actif du bilan (comptes 22)
- comptabilisation de l'emprunt correspondant au passif du bilan (comptes 178), conformément aux règles générales de comptabilisation d'un emprunt (comptabilisation initiale à sa juste valeur, ou à la valeur actualisée des décaissements futurs, et comptabilisation à chaque clôture d'exercice au coût amorti).

- comptabilisation d'une charge financière et d'un remboursement progressif de l'emprunt,
- comptabilisation de l'amortissement de l'immobilisation et le cas échéant de pertes de valeur,
- constatation des impôts différés éventuels liés au retraitement des contrats.

Les procédures de comptabilisation des opérations de location financement sont précisées ci après sous la rubrique 22 – '*immobilisations corporelles*' / *cas particulier : les immobilisations en location financement*

19 PROVISIONS – PASSIFS NON COURANTS

Sont enregistrées distinctement dans ce compte :

- 192 : les provisions pour renouvellement des immobilisations (entreprises concessionnaires)
- 196 : les provisions pour pensions et obligations similaires
- 198 : les autres provisions

Les provisions constituent des dettes à venir dont le montant et/ou l'échéance peuvent être incertain (voir PCN § 235-1 et suivants).

Une provision doit obligatoirement répondre à la définition d'un passif : Obligation actuelle résultant d'un événement passé et dont l'extinction se traduira par une sortie de ressources. Ainsi ne peut-il être constitué de provisions pour charges à répartir ou pour risques non encore réalisés (provision pour grosse réparation ou de propre assureur, par exemple).

Lors de la constitution d'une provision, le compte de provision est crédité par le débit d'un compte de dotation soit d'exploitation, soit financière.

Lors de la survenance de la charge, la provision antérieurement constituée est soldée par imputation directe des coûts correspondant à la charge. L'excédent éventuel du montant de la provision fait l'objet d'une annulation par le crédit d'un compte de reprise (78).

Le compte de provision est réajusté, en tout état de cause, à la fin de chaque exercice par :

- le débit des comptes de dotation, lorsque le montant de la provision est augmenté ;
- le crédit d'un compte 78 de reprise (produit), lorsque le montant de la provision est diminué ou annulé (provision devenue, en tout ou partie, sans objet).

192 Provisions pour renouvellement des immobilisations

Ce compte est destiné à recevoir les provisions constituées par les entreprises concessionnaires qui, en vertu d'obligations contractuelles, sont tenues de renouveler ou de remettre en état les immobilisations figurant dans la concession avant de les transférer en fin de contrat au concédant ou à un tiers.

196 Provisions pour pensions et obligations similaires

Ce compte enregistre le montant des engagements de l'entité en matière de pension, de compléments de retraite, d'indemnités et d'allocations en raison du départ à la retraite ou d'avantages similaires des membres de son personnel et de ses associés et mandataires sociaux.

La comptabilisation de ces régimes de pension, retraites ou assimilés à prestations définies implique pour l'entreprise :

- d'utiliser des techniques actuarielles pour estimer de façon fiable le montant des avantages accumulés par les membres du personnel en contrepartie des services rendus pendant l'exercice et les exercices antérieurs. Par conséquent des estimations doivent être faites sur les variables démographiques (mortalité et rotation du personnel) et financières (augmentations futures des salaires et des coûts médicaux).
- De déterminer la valeur actualisée de ces avantages dus au personnel et assimilés,

Cependant des estimations ou moyennes et des calculs simplifiés peuvent fournir une approximation fiable de ces engagements à faire figurer au passif.

198 Autres provisions

Les provisions généralement constituées concernent :

- les provisions pour litiges en cours,
- les provisions pour garanties données aux tiers,
- les provisions pour amendes ou pénalités
- ...

CLASSE 2 - COMPTES D'IMMOBILISATIONS

Une immobilisation est une catégorie d'actif.

Les immobilisations corporelles ou incorporelles comprennent les biens de toute nature, matériels ou non, acquis ou créés par l'entreprise non pour être vendus ou transformés mais pour être utilisés d'une manière durable par l'entreprise et qui sont destinés à générer des ressources.

Les comptes d'immobilisations doivent comprendre la valeur de toutes les immobilisations contrôlées par l'entreprise.

Il est à noter que les frais de mutation et les frais d'actes versés pour l'acquisition d'une immobilisation sont compris dans la valeur d'entrée de l'immobilisation à l'actif.

Les comptes principaux d'immobilisations sont les suivants :

- 20 Immobilisations incorporelles et assimilés
- 21 terrains
- 22 Autres immobilisations corporelles
- 23 Immobilisations corporelles en cours
- 24 Avances et acomptes versés sur commande d'immobilisation en cours
- 25 Prêts et autres créances à long et moyen terme
- 26 Titres et autres instruments financiers non courants
- 28 Amortissement des immobilisations
- 29 Dépréciation sur actifs non courants

20. IMMOBILISATIONS INCORPORELLES ET ASSIMILES

Sont enregistrées distinctement dans ce compte :

- 201 Ecart d'acquisition (ou goodwill)
- 203 Frais de développement
- 204 Logiciels informatiques
- 205 Autres concessions, brevets, licences, marques et droits similaires
- 206 Fonds de commerce et droit au bail
- 208 Autres immobilisations incorporelles

Les éléments d'actif non courant incorporel s'enregistrent directement au débit d'un compte 20 en contrepartie d'un compte de tiers (fournisseurs, créateurs divers) ou d'un compte financier.

Sortie d'une immobilisation incorporelle

Les profits ou les pertes provenant de la mise hors service ou de la sortie d'une immobilisation incorporelle sont déterminés par différence entre les produits de sortie nets estimés et la valeur comptable de l'actif, et sont comptabilisés en produits ou en charges dans les comptes 64 (subdivision moins values sur sorties d'actifs immobilisés) ou 74 (subdivision plus values sur sorties d'actifs immobilisés)..

Ecart d'acquisition ou goodwill

Ce compte enregistre les écarts d'acquisition positifs (goodwill) résultant d'un regroupement d'entreprises dans le cadre d'une acquisition, d'une fusion ou d'une consolidation (voir PCN §253-2).

Au niveau de la présentation des états financiers, il doit figurer au bilan sous une rubrique de l'actif non circulant.

L'écart d'acquisition est distingué des immobilisations incorporelles.

Les pertes de valeur constatées à la suite d'un test de dépréciation sur un écart d'acquisition ne peuvent pas faire l'objet de reprises ultérieures, contrairement aux pertes de valeur constatées sur les autres actifs.

203 Frais de développement

Ce compte enregistre à son débit les frais de développement inscrits à l'actif dans les conditions fixées par la présente réglementation (PCN § 231-3).

Cet enregistrement à l'actif s'effectue en contrepartie d'un compte 73 « Production immobilisée » si ces frais de développement correspondent à des travaux effectués directement par l'entreprise (après enregistrement des coûts correspondant à ces actifs dans les comptes de charge par nature de la même période)

Les dépenses relatives à un élément incorporel qui ont été initialement comptabilisées en charges par l'entreprise car les conditions pour comptabiliser ces dépenses en actif n'étaient pas alors remplies ne peuvent pas être incorporées dans le coût d'une immobilisation incorporelle à une date ultérieure.

Les dépenses de recherche dont l'issue (échec ou réussite) n'est pas encore déterminée sont donc comptabilisées en charges sans possibilité de transfert ultérieurement en actif.

204 Logiciels informatiques

Ce compte est débité :

- du coût d'acquisition des licences se rapportant à l'utilisation de logiciels en contrepartie des comptes de tiers ou des comptes financiers,
- ou du coût de production des logiciels créés en contrepartie d'un compte « Production immobilisée d'actifs incorporels » (subdivision du compte 73) (après enregistrement des charges les concernant dans les comptes par nature).

205 Autres concessions, brevets, licences, marques et droits similaires

Le compte 205 enregistre les concessions ou licences acquises dans le but de disposer d'un droit pendant la durée du contrat : concession d'utilisation de marques, licence d'exploitation de procédés par exemple.

Ce sont des éléments incorporels correspondant aux dépenses faites pour l'obtention de l'avantage que constitue la protection accordée sous certaines conditions à l'inventeur, à l'auteur ou au bénéficiaire du droit d'exploitation d'un brevet, d'une marque, de modèles, dessins, droits de propriété littéraire et artistique ou au titulaire d'une concession.

206 Fonds de commerce et droit au bail

Le fonds de commerce est constitué par la clientèle, l'achalandage, le droit au bail, auxquels peuvent s'ajouter le nom commercial ou l'enseigne.

La clientèle et l'achalandage correspondent au potentiel de bénéfice représenté par l'existence d'une clientèle déterminée ou justifiée par l'emplacement de l'entreprise.

Afin de permettre la réalisation à chaque fin d'exercice d'un test de dépréciation permettant de contrôler si une perte de valeur doit être constatée sur ces éléments, il est indispensable lors de l'acquisition d'un fonds de commerce d'évaluer correctement et sur la base de critères précis et mesurables les différents éléments qui le composent.

Un fonds de commerce créé par l'entreprise dans le cadre de ses activités ordinaires ne doit pas figurer dans ses actifs.

21 TERRAINS

Sont enregistrés distinctement dans ce compte :

- 211 Terrains de construction et chantiers,
- 212 Terrains d'exploitation industrielle (ou terrains de gisement)
- 213 Terrains d'exploitation agricole
- 219 autres terrains

211 Terrains de construction et chantier

Les terrains de construction sont les sols des bâtiments ou d'ouvrages d'art ainsi que tous les autres terrains susceptibles de recevoir une construction.

Les chantiers sont des emplacements non couverts, clos ou non, aménagés ou non, utilisés pour l'exercice d'une profession industrielle ou commerciale, notamment pour le dépôt de matériels, de matières, de marchandises, etc.

212 Terrains d'exploitation industrielle (ou terrains de gisement)

Il s'agit généralement de terrains d'extraction de matières destinées soit aux besoins de l'entreprise, soit à être revendues en l'état ou après transformation. Ces terrains contrairement à la règle générale concernant les terrains, doivent faire l'objet d'un amortissement, et non pas uniquement d'une dépréciation éventuelle, selon les mêmes principes que les autres immobilisations (amortissement sur la durée d'utilité, en tenant compte de la valeur résiduelle au terme de la durée d'utilité).

213 Terrains d'exploitation agricole

Les terrains d'exploitation agricoles sont des terrains utilisés dans le cadre d'une activité agricole : bois, élevage ou culture.

Dans la mesure où ils constituent un actif biologique, ils doivent être évalués à chaque date de clôture à leur juste valeur si cette juste valeur peut être évaluée de manière fiable (voir PCN § 231-26).

Compte 219 Autres terrains

Terrains non compris dans les précédentes rubriques

22 AUTRES IMMOBILISATIONS CORPORELLES

Sont enregistrés distinctement dans ce compte :

- 221 Constructions
- 222 Travaux de mise en valeur des terrains
- 223 Travaux d'aménagement des plantations (actifs biologiques)
- 224 Mobilier
- 225 Machines et autres matériels
- 226 Agencements, aménagements et installations
- 227 Immobilisations animales (actifs biologiques)
- 229 Autres immobilisations corporelles

Les comptes d'immobilisations corporelles sont débités, à la date d'entrée des actifs sous le contrôle de l'entité :

- de la valeur d'apport,
- du coût d'acquisition,
- du coût de production,

par le crédit, suivant le cas

- d'un compte « Capital » (subdivision compte 10) ou du compte « Associés – opérations sur le capital » (subdivision compte 44 Groupe & associés) dans le cas d'un apport pur et simple;
- d'un compte 40 « Fournisseurs » ou autres comptes concernés dans le cas d'une acquisition ou d'un apport à titre onéreux,
- d'un compte 73 – « Production immobilisée » si l'immobilisation résulte d'une production de l'entreprise.

Les profits ou les pertes provenant de la mise hors service ou de la sortie d'une immobilisation corporelle sont déterminés par différence entre les produits de sortie nets estimés et la valeur comptable de l'actif, et sont comptabilisés en produits ou en charges en compte de résultat dans les comptes 64 (subdivision moins values sur sorties d'actifs immobilisés) ou 74 (subdivision plus values sur sorties d'actifs immobilisés).

Les immobilisations qui n'appartiennent pas juridiquement à l'entité mais qui néanmoins correspondent à la définition d'un actif immobilisé telle qu'elle est précisée dans la présente réglementation doivent faire l'objet d'un enregistrement distinct dans des sous-comptes des comptes 22 lorsque l'information ainsi fournie est à la fois significative et pertinente pour les utilisateurs des états financiers.

Cas particulier : les Immobilisations en location financement

Les immobilisations en location financement qui ne sont pas juridiquement la propriété de l'entreprise mais qui répondent à la définition d'un actif figurent en immobilisations corporelles à l'actif du preneur, et en créances à l'actif du bailleur.

Comptabilisation chez le preneur

Le bien en location financement figure à l'actif du preneur au montant le plus faible entre la juste valeur du bien loué et la valeur actualisée des paiements minimaux prévus au contrat (ces paiements minimaux incluant la valeur actualisée de rachat en fin de bail, si à la conclusion du contrat il existe une certitude raisonnable que l'option d'achat sera levée).

La valeur actualisée est déterminée au taux implicite du contrat, ou à défaut au taux d'intérêt d'endettement marginal du preneur.

Dès la prise de contrôle par le preneur, le bien est enregistré :

- au débit d'un compte d'immobilisation,
- par le crédit d'un compte de dettes sur contrat de location financement.

Lors du paiement des redevances prévues au contrat, le montant de la redevance est enregistré au crédit d'un compte de trésorerie

- par le débit du compte dettes sur contrat de location financement (sous compte 167) pour la partie remboursement en principal d'une part,
- par le débit d'un compte frais financier pour la partie intérêts d'autre part.

par ailleurs le bien est traité après sa comptabilisation initiale comme les autres immobilisations de l'entreprise : amortissement sur la durée d'utilité, éventuellement constatation d'une perte de valeur.

En fin de contrat,

- si le preneur conserve le bien et verse une dernière échéance correspondant à la levée de l'option d'achat, ce paiement devra correspondre chez le bailleur au solde du compte de créance concerné, et viendra donc solder ce compte.
- Si le preneur remet le bien au bailleur, le bailleur enregistrera le bien à son actif en compte stock ou en compte immobilisation pour le montant de l'option d'achat non levée, montant devant correspondre au solde de la créance restant due par le preneur (ce compte créance sera ainsi soldé).

Selon l'utilisation envisagée, le bien ainsi repris pourra figurer dans les stocks du bailleur (en vue d'une prochaine vente) ou dans ses immobilisations (si le bailleur envisage d'utiliser lui-même le bien ou envisage de le proposer en location simple à d'autres tiers).

Comptabilisation chez le bailleur

Le montant des biens mis en location financement figure chez le bailleur à l'actif dans un compte de créances en distinguant la partie à moins de douze mois de cette créance (actif courant, compte 465) et la partie à plus de douze mois (actif non courant, immobilisations financières, compte 258 'créances sur contrats de location financement').

Ces biens ne doivent pas figurer chez le bailleur dans un compte d'immobilisations corporelles, même si le bailleur conserve la propriété du bien sur un plan juridique.

Le montant de la créance à l'actif du bailleur est égal au montant de l'investissement net ayant donné lieu au contrat de location, ce montant

correspondant en pratique à la juste valeur du bien donné en location financement.

Dans le cas d'un contrat de location financement consenti par un bailleur de fonds non fabricant et non distributeur, ce montant inclut les coûts directs liés à la négociation et à la mise en place du contrat.

Le revenu financier (partie du loyer qui rémunère l'investissement du bailleur) est constaté en produit au fur et à mesure des paiements des redevances par le preneur, sur la base d'un montant calculé au moyen d'une formule traduisant le taux de rentabilité global du contrat pour le bailleur (taux d'intérêt effectif global).

Ainsi chaque redevance perçue fait l'objet d'une comptabilisation chez le bailleur

- au crédit d'un compte de produits financiers (compte 773 'Produits financiers sur prêts et créances')
- au crédit du compte de prêt concerné pour la partie remboursement en capital ; compte 465 (part à moins d'un an des prêts et créances LMT) ou autre subdivision spécifique du compte 46.
- par le débit d'un compte de trésorerie.

Contrats de location financement consentis par un bailleur fabricant ou distributeur

Ce genre de contrat procure au bailleur deux types de revenus :

- le profit ou la perte résultant d'une vente simple,
- un produit financier sur la durée de vie du bail.

La vente est comptabilisée suivant les règles habituelles de l'entreprise pour une cession : enregistrement au crédit d'un compte de produits sur vente (compte 70) par le débit d'un compte de tiers créances sur contrat de location financement (compte 258)

Toutefois si les taux d'intérêt du contrat de location sont sensiblement inférieurs aux taux du marché, le profit réalisé sur la vente sera limité au profit que l'on obtiendrait si l'on facturait à un taux d'intérêt commercial.

Dans ce cas le montant de la vente et de la créance est comptabilisé pour la somme des valeurs actualisées au taux d'intérêt commercial des paiements minimaux prévus au contrat augmenté éventuellement de la valeur résiduelle du bien en fin de contrat (c'est à dire de la valeur actualisée de rachat en fin de bail prévue au contrat).

.

Par ailleurs contrairement aux règles applicables aux locations financements consenties par un non fabricant et non distributeur, les coûts directs initiaux engagés par le bailleur fabricant ou distributeur pour la négociation et la mise en place du contrat (commissions, honoraires...) sont constatés en charge à la date de conclusion du contrat, sans possibilité d'étalement sur la durée du bail. En effet on considère que ces coûts sont liés à la réalisation par le fabricant ou le distributeur d'un profit sur les ventes.

En fin de contrat,

- Si le preneur décide de conserver le bien et doit pour cela verser une dernière échéance correspondant contractuellement à la levée

de l'option d'achat, le montant de cette dernière échéance doit correspondre au solde du compte de dettes sur contrat de location, et le paiement de cette échéance viendra solder ce compte dettes.

- Si le preneur ne lève pas l'option d'achat, le bien revient au bailleur et est sorti de l'actif du preneur ; cette sortie pour valeur nulle ne devrait pas entraîner de plus ou moins value pour le preneur, car la durée d'amortissement du bien aura été dans ce cas identique à la durée de location.

23. IMMOBILISATIONS EN COURS

Sont enregistrés distinctement dans ce compte :

- 231 Immobilisations en cours de constructions
- 232 Immobilisations en cours de route
- 235 Autres immobilisations en cours
- 238 Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations

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

Ces comptes sont soldés lorsque l'immobilisation est mise en service, avec pour contrepartie des comptes d'immobilisations (compte 20, 21 ou 22)

Aucun amortissement n'est pratiqué sur des immobilisations en cours, mais une dépréciation est constatée si compte tenu des changements d'estimation survenus au cours des travaux, la valeur recouvrable de l'immobilisation devient inférieure à sa valeur comptable.

Les immobilisations en cours se répartissent en deux groupes :

- les immobilisations qui résultent de travaux de plus ou moins longue durée confiés à des tiers,
- les immobilisations créées par les moyens propres de l'entreprise,

a) Immobilisations acquises auprès des tiers

Les immobilisations dont la réalisation est confiée à des tiers et qui ne sont pas achevées à la fin de l'exercice sont inscrites en immobilisations en cours en contrepartie des comptes de tiers concernés (comptes classe 4), sur la base des factures ou des décomptes de travaux fournis par ces tiers.

b) Immobilisations créées par les moyens propres de l'entité

Les immobilisations créées par les moyens propres de l'entité et non achevées à la fin de l'exercice sont inscrites en immobilisations en cours en contrepartie d'un compte 73 « production immobilisée » pour le coût de production des éléments en cours (après enregistrement des charges dans les comptes de charge correspondant, comptes classe 6),

231 En cours de construction

Il s'agit :

- des immobilisations créées par l'entreprise pour elle-même et non encore mises en service ;
- des livraisons partielles, par tranche de travaux effectués par des tiers, dont la réception entraîne le transfert de propriété ou tout au moins le transfert de contrôle. Elles sont inscrites au débit du compte 231 jusqu'à la mise en service, partielle ou totale suivant les cas.

232 Immobilisations en cours de route

Ce compte enregistre les immobilisations non encore réceptionnées mais qui se trouvent sous le contrôle effectif de l'entreprise.

235 Autres immobilisations en cours

Ce compte enregistre les immobilisations déjà réceptionnées et placées sous le contrôle effectif de l'entreprise mais qui n'ont pas encore été mis en service, même partiellement, et par conséquent qui ne procurent aucun avantage à l'entreprise (immobilisation en cours de montage par exemple).

24 AVANCES ET ACOMPTES VERSES SUR COMMANDES D'IMMOBILISATIONS

Les avances et acomptes versés à des tiers dans le cadre de l'acquisition d'immobilisations sont portés au compte 24 « avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations ».

Les entités ont également la faculté de comptabiliser en cours d'exercice ces avances et acomptes dans une subdivision du compte 40 intitulé « fournisseurs – avances et acomptes versés sur commandes », à condition en fin d'exercice de virer ces avances et acomptes en compte 24 afin qu'ils apparaissent au bilan sous la rubrique immobilisations.

Les avances et acomptes sur commandes sont classés en deux catégories :

- ceux consentis aux entrepreneurs et constructeurs,
- ceux consentis aux fournisseurs sur des commandes de marchandises, fournitures et services.

Ces deux catégories d'avances et acomptes doivent figurer au niveau des états financiers sous une rubrique d'immobilisations (actifs non courants).

25 PRÊTS ET AUTRES CREANCES A LONG ET MOYEN TERME

Sont enregistrés distinctement dans ce compte :

- 251 Prêts à plus d'un an
- 252 Avances consenties à plus d'un an
- 253 Créances sur clients à plus d'un an et effets à recevoir à plus d'un an
- 254 Dépôts et cautionnements à plus d'un an
- 257 Intérêts courus non échus

- **258 Créances sur contrats de location financement**

Le compte 25 enregistre les actifs financiers non courants correspondant à des prêts, créances et dettes émis par l'entité qui ne sont pas détenus à des fins de transaction (l'entreprise n'a pas l'intention ou pas la possibilité de les vendre à court terme).

Ces actifs sont évalués de la façon suivante :

- lors de leur entrée dans l'entreprise, à leur coût,
- postérieurement à leur entrée, et à chaque clôture d'exercice, au coût amorti sur la base du taux effectif tel que défini par le plan comptable national (voir PCN §232-2)

Par ailleurs ces actifs financiers doivent être soumis à la clôture de chaque exercice à un test de dépréciation afin de constater une éventuelle perte de valeur, conformément aux règles générales d'évaluation des actifs (voir PCN § 222-1 et suivants).

A chaque clôture d'exercice, la partie à moins d'un an des actifs financiers enregistrés dans ce compte dont l'échéance de remboursement est connue doit être retraitée de façon à figurer au bilan en actif courant (compte 465, part à moins d'un an des prêts et avances à long et moyen terme).

251 Prêts à plus d'un an

Il s'agit de fonds versés à des tiers en vertu de dispositions contractuelles par lesquelles l'entreprise s'engage à transmettre à des personnes physiques ou morales l'usage de moyens de paiement pendant un temps préalablement défini.

Ces prêts sont classés dans la mesure du possible en fonction de la qualité de leur bénéficiaire : associés, personnel, entreprises...

La part à moins d'un an de ces prêts doit faire l'objet d'un classement lors de l'élaboration des états financiers dans des comptes d'actif courant (classe 4).

252 Avances consenties à plus d'un an

Ces opérations d'avances sont assimilées à des prêts ; elles correspondent à des sommes mises à la disposition des tiers dans l'intérêt de l'entreprise et dont la récupération, soit par transfert de fonds soit par compensation avec une dette liquide et exigible, est prévue à plus d'un an (exemples : avances à des sociétés du groupe, avances au personnel)

253 Créances sur clients à plus d'un an et effets à recevoir à plus d'un an

Les actifs financiers figurant dans ce compte correspondent à des créances pour lesquelles des délais de paiement à long et moyen terme ont été accordés.

254 Dépôts et cautionnements à plus d'un an

Sommes versées à des tiers à titre de garantie d'exécution de contrats et indisponibles jusqu'à la réalisation d'une condition suspensive.

257 Intérêts courus non échus

En application du principe d'indépendance des exercices, les intérêts doivent être rattachés à l'exercice pendant lequel ils ont couru et non à l'exercice pendant lequel ils sont échus. En conséquence, à la clôture de l'exercice, il convient de calculer le montant des intérêts courus relatifs aux prêts et de les enregistrer dans ce compte par le crédit d'un compte 77 de produits financiers.

258 Créances sur contrats de location financement

La créance inscrite en contrepartie de la mise à disposition d'un actif auprès d'un tiers dans le cadre d'un contrat de location financement figure dans ce compte pour la partie à plus d'un an.

En effet un contrat de location financement est comptabilisé chez le bailleur comme une vente à crédit, conformément aux principes généraux concernant les contrats de location financement (voir ci-dessus compte 22 cas particulier des locations financements et PCN § 244-1 et suivants)

26 TITRES ET AUTRES INSTRUMENTS FINANCIERS, ACTIFS NON COURANTS

Sont enregistrés distinctement dans ce compte :

- 261 Participations et créances rattachées
- 263 Participations mises en équivalence
- 265 Titres immobilisés de l'activité de portefeuille
- 268 Autres immobilisations financières
- 269 Versements à effectuer sur titres non libérés

Ce compte enregistre les actifs financiers correspondant à des titres négociables ou non négociables, cotés ou non sur un marché organisé, cessibles ou incessibles, que l'entreprise n'a pas l'intention ou la possibilité de céder dans les douze prochains mois.

Ces actifs financiers doivent être initialement évalués au coût (coût d'acquisition) qui est la juste valeur de la contrepartie donnée pour acquérir l'actif.

En cas de cession de titres, les plus ou moins values dégagées, après avoir tenu compte des pertes de valeurs préalablement comptabilisées en résultat et des écarts éventuels figurant en capitaux propres, sont enregistrées en produits ou en charges (subdivision des comptes 75 et 65).

261 Participations et créances rattachées

Les participations sont constituées par les droits dans le capital d'autres entreprises, matérialisés ou non par des titres, qui en créant un lien durable avec celles-ci, sont destinés à contribuer à l'activité de la société détentrice.

Constituent des titres de participation les titres dont la possession durable est estimée utile à l'activité de l'entreprise notamment parce qu'elle permet d'exercer une influence sur la société émettrice des titres ou d'en assurer le contrôle.

Selon l'importance et la nature de l'influence exercée, on distingue dans les participations les filiales, les coentreprises et les sociétés associées.

Le compte 261 reçoit à son débit le coût d'acquisition (ou la valeur d'apport) des titres de participation ainsi que les créances rattachées à ces titres.

Les créances rattachées aux participations représentent les créances nées à l'occasion d'un prêt octroyé à une entité ayant des liens directs ou indirects de participation avec le prêteur.

Ces créances ont pour contrepartie, dans la comptabilité du bénéficiaire du prêt, des dettes rattachées à des participations (compte 176).

263 Participations mises en équivalence

Au niveau des états financiers consolidés, les participations des sociétés associées doivent faire l'objet d'une évaluation selon la méthode de mise en équivalence et le montant des participations ainsi évaluées doit figurer sous une rubrique particulière du bilan.

Par ailleurs les entreprises non soumises à l'obligation d'établir des comptes consolidés ont la possibilité de présenter leurs états financiers en évaluant les participations qu'elles possèdent selon la méthode de mise en équivalence.

L'écart entre le coût d'acquisition des titres et l'évaluation de ces titres selon la méthode de mise en équivalence figure au niveau des états financiers sous les rubriques 'réserves consolidées' (compte 117 'écarts d'équivalence') et 'résultat net consolidé'.

265 Titres immobilisés de l'activité de portefeuille

l'activité de portefeuille consiste pour une entreprise à investir tout ou partie de ses actifs dans un portefeuille de titres pour en retirer, à plus ou moins longue échéance, une rentabilité financière satisfaisante ; cette activité s'exerce sans intervention dans la gestion des entreprises dont les titres sont détenus.

Après leur comptabilisation initiale, ces titres sont évalués à leur juste valeur et les écarts d'évaluation dégagés lors de cette évaluation sont comptabilisés directement en diminution ou en augmentation des capitaux propres (compte 133 'écarts d'évaluation').

268 Autres immobilisations financières

Le compte 268 'autres immobilisations financières' comprennent :

- les titres, autres que les titres de participation et que les titres immobilisés de l'activité de portefeuille, que l'entreprise n'a pas l'intention ou la possibilité de revendre à bref délai ; il peut s'agir de titres dont la détention durable est subie plus que voulue.
- les titres représentatifs de droit de créance tels que les parts de fonds commun de placement que l'entreprise a l'intention de conserver durablement.
- les autres placements à échéance fixée que l'entité a l'intention et la capacité de détenir jusqu'à leur échéance,
- et les instruments de capitaux propres (actions ou parts) non cotés dont la juste valeur ne peut être évaluée de manière fiable.

Il s'agit de titres immobilisés ou autres placements que l'entité a la possibilité, ainsi que l'intention ou l'obligation de conserver jusqu'à leur échéance.

Après leur comptabilisation initiale, ces actifs financiers doivent faire l'objet d'une évaluation à chaque fin d'exercice au coût amorti, et doivent être soumis à un test de dépréciation afin de constater éventuellement une perte de valeur.

269 Versements à effectuer sur titres non libérés

En cas de titres dont la valeur nominale est partiellement libérée, la valeur totale est portée au débit du compte 26 – « Titres », en contrepartie du compte de tiers (ou du compte financier) pour la partie appelée, et d'une subdivision du même compte (compte 269) – « Versements restant à effectuer sur titres non libérés » pour la partie non appelée (cette dernière étant ensuite soldée au fur et à mesure des montants appelés versés, en contrepartie des comptes financiers).

28 AMORTISSEMENTS DES IMMOBILISATIONS

Sont enregistrés distinctement dans ce compte :

- 280 Amortissements sur immobilisations incorporelles et assimilés
- 281 Amortissements des terrains
- 282 Amortissements des autres immobilisations corporelles

L'amortissement est une répartition systématique du montant amortissable d'un actif sur sa durée d'utilité ; la durée d'utilité d'un bien varie en fonction des conditions de son utilisation, et par conséquent la seule référence aux usages de la profession pour déterminer la durée d'utilité des biens constitue une anomalie. Les amortissements des immobilisations sont portés au crédit des comptes 28 « Amortissements des immobilisations ». Ces comptes sont subdivisés selon le même niveau de détail que les comptes principaux (20, 21 et 22) sur lesquels ils portent.

En contrepartie, les dotations aux amortissements sont enregistrées en charge au débit des comptes de dotations (compte 681) dotations aux amortissements'.

En cas de cession, d'expropriation ou de disparition indemnisée ou non (mise au rebut) des éléments d'actifs, les comptes d'amortissements y afférents sont soldés et seuls les plus ou moins values de cession figurent en compte de résultat (compte 64 charges et pertes diverses ou 74 produits et profits divers).

29.DEPRECIATION SUR ELEMENTS D'ACTIF NON COURANT

Sont enregistrés distinctement dans ce compte :

- 290 Dépréciation des immobilisations incorporelles et assimilés
- 291 Dépréciation des terrains
- 292 Dépréciation des autres immobilisations corporelles
- 293 Dépréciation des immobilisations corporelles en cours
- 294 Dépréciation des avances et acomptes sur commande d'immobilisation en cours
- 295 Dépréciation des prêts et autres créances à long et moyen terme
- 296 Dépréciation des participations
- 297 Dépréciation des autres actifs financiers non courants

Lors de la constatation de pertes de valeur consécutives à une dépréciation d'un élément d'actif non courant, le compte 29 est crédité par le débit d'un compte 682 'Dotations aux dépréciations des immobilisations corporelles et incorporelles'

Le compte de dépréciation est réajusté à la fin de chaque exercice par :

- le débit des comptes de dépréciation correspondant, lorsque le montant de la dépréciation a augmenté ;
- le crédit d'un compte 78 reprise sur dépréciation, lorsque le montant de la dépréciation a diminué ou n'a plus de raison d'être (dépréciation devenue, en tout ou partie, sans objet).

Le montant net des immobilisations, après déduction des amortissements et des dépréciations éventuelles doit figurer au bilan.

A la date de cession de l'immobilisation, la perte de valeur antérieurement constatée est enregistrée en diminution de la valeur de l'immobilisation afin de déterminer la plus ou moins value à constater dans le compte de résultat.

CLASSE 3 - COMPTES DE STOCKS ET EN-COURS

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

Deux critères de classement sont généralement retenus dans le cadre de la nomenclature des comptes de stocks :

- l'ordre chronologique du cycle de production (approvisionnements, en cours de production, production stockée, marchandises revendues en l'état).
- la nature de l'actif stocké, qui fait l'objet d'une ventilation au sein de chaque entité selon ses besoins internes de gestion ;

La nomenclature proposée est la suivante :

- 30 Marchandises
- 31 Matières et fournitures
- 32 Déchets et produits de récupération
- 33 Emballages commerciaux
- 34 Produits semi-ouvrés
- 35 Produits finis
- 36 Produits et travaux en cours
- 37 Achats stockés et frais sur achats
- 38 Stocks en cours de route, en consignment ou à réceptionner
- 39 Dépréciation des stocks

cette nomenclature retient la distinction entre :

- Les marchandises achetées en vue d'être revendues en l'état (compte 30)
- les approvisionnements et marchandises achetés pour être transformés : matières premières et matières consommables (compte 31), les déchets et produits de récupération (compte 32), les emballages commerciaux (compte 33),
- les produits fabriqués par l'entreprise ou en cours d'élaboration : produits semi-ouvrés (compte 34), produits finis (compte 35), les en cours de production de biens et les en-cours de production de services (compte 36).
- Les stocks contrôlés par l'entreprise mais non détenus physiquement à la clôture de l'exercice : stocks en dépôt ou en consignment, stocks en cours de route (compte 38)

Les coûts d'entrée des stocks ainsi que leur évaluation à la clôture de chaque exercice doivent être déterminés selon les règles fixés par le Plan comptable national (voir PCN § 233-2 et suivants).

30 MARCHANDISES

Les marchandises sont des biens (objets, matières, fournitures) acquis par l'entreprise et destinés à être revendus en l'état.

31 MATIERES ET FOURNITURES

Il est d'usage de distinguer deux catégories de matières et fournitures :

- Les matières premières (et fournitures), objets ou substances plus ou moins élaborés destinés à entrer dans la composition de produits traités ou fabriqués,
- Les matières consommables (et fournitures), objets ou substances plus ou moins élaborés consommés au premier usage ou rapidement et qui concourent au traitement, à la fabrication ou à l'exploitation, sans entrer dans la composition des produits traités ou fabriqués.

32 DECHETS ET PRODUITS DE RECUPERATION

Les déchets et rebuts sont des résidus de toute nature (y compris ceux provenant de la production) impropres à une utilisation ou à un écoulement normal.

Les produits de récupération sont des matières récupérées à la suite de la mise hors services de certaines immobilisations.

Une évaluation de ces stocks sur la base de leur coût n'est généralement pas réalisable, et il est alors possible de les évaluer sur la base du coût d'acquisition d'actifs équivalents (valeur de marché) (voir PCN § 233-4)

33 EMBALLAGES COMMERCIAUX

Les emballages perdus ou emballages non récupérables sont des emballages destinés à être livrés avec leur contenu sans consignation ni reprise.

Les emballages susceptibles d'être provisoirement conservés par les tiers et que l'entreprise s'engage à reprendre dans des conditions déterminées constituent des immobilisations dès lors qu'ils sont détenus pour être utilisés dans la production ou la fourniture de biens ou de services et que l'entreprise attend qu'ils soient utilisés au-delà de douze mois. Ils ne doivent donc pas figurer dans un compte de stocks.

34 PRODUITS SEMI-OUVRES

Les produits semi-ouvrés ou produits intermédiaires sont des produits qui ont atteint un stade déterminé de fabrication et qui sont disponibles pour des fabrications ultérieures. Ils sont destinés à entrer dans une nouvelle phase du cycle de production.

35 PRODUITS FINIS

Les produits finis sont des produits qui ont atteint un stade d'achèvement définitif dans le cycle de production. Ils sont destinés à être vendus, loués ou fournis.

36 PRODUITS ET TRAVAUX EN COURS

Les produits en cours sont des biens ou des services en cours de formation ou de transformation à la clôture de l'exercice, au travers d'un processus de fabrication ; ils ne sont pas inscrits à un compte de magasin.

Les travaux en cours correspondent généralement à des biens d'équipement lourd, immeubles, constructions dont les délais de fabrication sont relativement longs et dont la propriété et le contrôle n'ont pas encore été transférés à l'acheteur.

Ces produits ou travaux sont généralement évalués au coût de production, sauf lorsqu'il s'agit de produits ou travaux entrant dans la catégorie des contrats de construction et autres contrats long terme : dans ce cas, leur valorisation doit être effectuée selon la méthode à l'avancement (voir PCN § 242-2)

37 ACHATS STOCKES ET FRAIS SUR ACHATS

Les comptes 37 'achats stockés et frais sur achats' sont soldés en fin d'exercice, et sont utilisés différemment en cours d'exercice selon que l'entreprise utilise pour la gestion comptable de ses stocks la méthode de l'inventaire permanent ou la méthode de l'inventaire intermittent.

Le choix entre ces deux méthodes de suivi en comptabilité des stocks relève d'une décision de gestion.

a) Utilisation des comptes 37 dans le cadre de l'inventaire intermittent

♦ Enregistrement des approvisionnements et marchandises consommés :

- En cours de période, le compte 37 'achats stockés' est débité du montant des achats et des frais accessoires d'achat par le crédit d'un compte de fournisseurs ou d'un compte de trésorerie,
En fonction des besoins d'information et de gestion, le compte 37 peut être subdivisé selon le même schéma que les comptes 60 'achats consommés' et que les autres comptes de stocks.
- A la clôture de la période, après avoir procédé à un inventaire extracomptable, il convient :
 - de procéder à l'annulation des stocks existant en début de période : crédit des comptes de stocks par le débit des comptes d'achats (compte 60 coûts des stocks vendus et 61 Matières et fournitures consommées),
 - De constater les stocks de fin de période au débit des comptes de stocks par le crédit des comptes 37 'achats stockés'.
 - de solder les reliquats des comptes 37 'achats stockés' par le débit des comptes 60 et 61 correspondant (coûts des stocks vendus, coûts des matières et fournitures consommées...)

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

- En cours de période, aucune écriture spécifique n'est enregistrée en compte de stocks (les éléments nécessaires à la production sont enregistrés dans les comptes de charges par nature).
- En fin de période, après avoir procédé à un inventaire extracomptable, il convient comme pour l'enregistrement des approvisionnements et marchandises consommés,
 - De procéder à l'annulation du stock de début de période : crédit des comptes 34 «Produits semi-ouvrés», 35 « Produits finis» et 36 « Produits et travaux en cours» par le débit des comptes 72 « production stockée ou déstockée» correspondant,
 - de constater le stock de fin de période par le débit des comptes stocks et le crédit des comptes 72 correspondant.

b) Utilisation des comptes 37 dans le cadre de l'inventaire permanent

La méthode de l'inventaire permanent permet un suivi comptable des stocks et favorise l'arrêté rapide des situations comptables périodiques. Il permet également au niveau des produits finis d'établir une correspondance directe entre les coûts des stocks vendus et les revenus y afférents.

♦ **Enregistrement des approvisionnements et marchandises consommés :**

- En cours de période
 - Les comptes 37 'achats stockés' sont débités du montant des achats et des frais accessoires d'achat par le crédit d'un compte de fournisseurs ou d'un compte de trésorerie, comme dans le cadre d'un inventaire intermittent.
 - les comptes de stocks (31 'matières premières et fournitures,' comptes 32 'autres approvisionnements', compte 30 'stocks de marchandises') fonctionnent comme des comptes de magasins : ils sont débités des entrées en magasin par le crédit du compte 37, et ils sont crédités des sorties par le débit des comptes 60 ou 61 marchandises, matières et fournitures consommés.
- En fin de période, après analyse, les écarts éventuels entre le stock physique évalué de façon extracomptable et le stock figurant au débit des comptes de stocks 30, 31 ou 32, sont enregistrées afin de porter le montant de ces derniers à la valeur constatée dans l'inventaire physique.

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

- En cours de période,
 - Les comptes de stocks (35 «Produits finis» et éventuellement 34 «Produits semi-ouvrés» et 36 «Produits et travaux en cours») fonctionnent comme des comptes de magasin : ils sont débités des entrées en magasin par le crédit des comptes 72 « production stockée ou déstockée», et sont crédités des sorties par le débit de ces mêmes comptes 72.

- En fin de période, après analyse, les écarts éventuels entre le stock physique, évalué de façon extra comptable, et le stock figurant au débit des comptes 34, 35 ou 36 en comptabilité, sont enregistrés afin de porter le montant de ces derniers à la valeur constatée dans l'inventaire physique. Ces boni et mali d'inventaire sont généralement enregistrés également en compte 72 'production stockée ou déstockage'.

REMARQUE : Une autre procédure de comptabilisation consiste à enregistrer les achats à stocker dans les comptes 60 (Marchandises) et 61 (Matières et fournitures), et utiliser un compte spécifique 60 ou 61 pour constater les variations de stocks, sans utiliser le compte 37.

38 STOCKS EN COURS DE ROUTE, EN CONSIGNATION OU A RECEPTIONNER

Les stocks mis en dépôt ou en consignation, ou qui sont en voie d'acheminement font l'objet d'une comptabilisation dans un compte 38 jusqu'à réception dans les magasins de l'entité ou jusqu'au dénouement de l'opération (en cas de dépôt-vente).

En fin de période, si ce compte n'est pas soldé, un état détaillé des stocks correspondant est établi par l'entité.

39 DEPRECIATION DES STOCKS

Ces dépréciations obéissent aux mêmes règles d'évaluation et de comptabilisation que les dépréciations constatées sur les éléments d'actifs des classes 2, 3 et 4 (voir PCN § 222-1 et suivants).

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

- Dépréciations sur stocks de marchandises.
- Dépréciations sur stocks de matières premières et fournitures,
- Dépréciations sur autres approvisionnements,
- Dépréciations sur stocks d'en-cours de production,
- Dépréciations sur stocks de produits,

En contrepartie, les comptes de dotation concernés sont débités

Le compte 'Dépréciations' relatif à chaque nature d'éléments en stocks, est réajusté à la fin de chaque exercice par :

- le débit des comptes de dotation correspondant, lorsque le montant de la provision est augmenté ;
- le crédit d'un compte 78 (de même niveau que celui utilisé pour la dotation), lorsque le montant de la provision est diminué ou annulé (dépréciation devenue en tout ou partie sans objet).

Le montant net des stocks, après déduction des dépréciations, figure au bilan. Les soldes des comptes 39 sont imputés en diminution du montant des stocks concernés lors de la sortie des stocks de l'actif.

CLASSE 4 – COMPTES DE TIERS

Les comptes de tiers enregistrent au cours de l'exercice les créances et les dettes liées à des opérations non exclusivement financières faites en général à court terme.

Par extension, ils enregistrent en fin de période les écritures de régularisation des charges et des produits.

Les dettes et les créances à court terme et à caractère financier prédominant sont inscrites en classe 5 ; les dettes et les créances à plus d'un an figurent généralement en actifs ou passifs non courants, dans des comptes de classe 2 (actifs) ou 1 (passifs).

La nomenclature proposée est la suivante :

- 40 Fournisseurs et comptes rattachés
- 41 Clients
- 42 Personnel
- 43 Etat et autres collectivités publiques
- 44 Associés et sociétés apparentées
- 45 Organismes sociaux
- 46 Créiteurs et Débiteurs divers
- 47 Comptes de régularisation
- 48 Comptes d'attente
- 49 Dépréciation sur créances de l'actif courant

40 FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHES

Le fournisseur est un tiers auprès duquel sont acquis ou obtenus des biens (marchandises, matières premières, immobilisations) ou des services en application d'un contrat commercial.

Figurent sous le compte 40 les dettes et avances de fonds liés à l'acquisition de biens ou de services.

Selon les besoins, des subdivisions du compte 40 sont ouvertes telles que :

- 401 fournisseurs ordinaires,
- 402 fournisseurs d'immobilisations,
- 403 Fournisseurs Etat et collectivités publiques
- 404 Fournisseurs – Effets à payer
- 405 Fournisseurs sociétés apparentées
- 406 fournisseurs, retenues de garantie
- 407 Fournisseurs, factures à recevoir
- 408 Fournisseurs débiteurs

401 fournisseurs ordinaires,

Le compte fournisseur est crédité du montant des factures d'achats de biens ou de prestations de services par le débit des comptes concernés de la classe 6 ;

Il est débité par le crédit :

- d'un compte de trésorerie lors des règlements effectués par l'entreprise à ses fournisseurs,
- d'un compte de la classe 6 pour le montant des avoirs reçus à l'occasion de retours de marchandises au fournisseur, ou à l'occasion de rabais, remises ou ristournes obtenus sur achats,
- du compte 409 fournisseurs débiteurs pour le montant des avances et acomptes versés sur commande d'exploitation, pour solde de ce dernier.

402 fournisseurs d'immobilisations,

Lors de l'acquisition d'immobilisations par l'entreprise, ce compte est crédité par le débit du compte d'immobilisations concerné.

Il est crédité notamment par le crédit d'un compte de trésorerie lors des règlements effectués par l'entreprise à ses fournisseurs.

Les avances sur commandes d'immobilisations accordées par l'entreprise à un fournisseur d'immobilisations doivent figurer dans un compte 24 d'immobilisations (actifs non courants) et non dans un compte 40 fournisseurs.

403 Fournisseurs Etat et collectivités publiques

Ce compte est crédité du montant des factures d'achats de biens ou de prestations de services provenant de l'Etat ou de collectivités publiques.

404 Fournisseurs – Effets à payer

Les effets de commerce se composent essentiellement des lettres de change et des billets à ordre.

- Les lettres de change ou traites sont des écrits par lesquels un tireur donne à un tiré (généralement son banquier) l'ordre de payer à un preneur ou bénéficiaire une certaine somme à une échéance déterminée (ou à vue).
- Les billets à ordre sont des écrits par lesquels un souscripteur s'engage directement à payer à un bénéficiaire, ou à son ordre, une certaine somme à une échéance déterminée.

Le compte 404 est crédité par le compte fournisseur concerné le jour de l'acceptation de la lettre de change ou le jour de la remise au bénéficiaire du billet à ordre.

405 Fournisseurs sociétés apparentées

Compte tenu des conditions particulières qui accompagnent parfois les prestations fournies entre sociétés apparentées, et compte tenu du suivi particulier sur le plan juridique comme sur le plan comptable (dans le cadre des opérations de consolidation) des dettes et créances entre ces sociétés, il est souhaitable de distinguer cette catégorie de fournisseurs dans des comptes spécifiques.

406 fournisseurs, retenues de garantie

Ce compte permet de suivre les retenues de garantie accordées à l'entreprise lors de la livraison d'un bien, d'une immobilisation ou d'une prestation de services.

Ces retenues de garantie ne doivent pas être prises en compte lors de la détermination du délai moyen de paiement des fournisseurs.

407 Fournisseurs, factures à recevoir

Ce compte est crédité, à la clôture de la période comptable, du montant taxes comprises des factures imputables à la période close, mais non encore parvenue, dont le montant est suffisamment connu et évaluable, par le débit des comptes concernés de classe 6.

A l'ouverture de la période suivante, ces écritures sont contre-passées.

Toutefois, les entreprises peuvent également débiter directement le compte 407 par le crédit du compte 401 lors de la réception de la facture au cours de la période suivante, les ajustements éventuellement nécessaires étant enregistrés aux comptes intéressés.

Si le montant d'une facture à recevoir ne peut pas être estimé avec suffisamment de précision au moment de l'arrêté des comptes, on utilisera un compte de régularisation (compte 471, régularisations passif) et non le compte 407 pour constater cette dette.

408 Fournisseurs débiteurs

Le compte 409 « fournisseurs débiteurs : avances et acomptes, RRR à obtenir, autres créances » est débité à la clôture de l'exercice du montant, TVA comprise, des avoirs imputables à la période close mais non encore parvenus, dont le montant est suffisamment certain et évaluable, par le crédit des comptes concernés de la classe 6 (charges).

Les avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations doivent figurer au bilan sous une rubrique 'immobilisations en cours', et non sous une rubrique fournisseur. En conséquences ces avances sur immobilisations sont généralement comptabilisées dans un compte 238 « avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations » et non dans le compte 409.

41 CLIENTS ET COMPTES RATTACHES

Figurent sous le compte 41 les créances liées à la vente de biens ou services rattachés au cycle d'exploitation de l'entité.

Selon les besoins de la gestion et de l'information financière, des subdivisions du compte 41 sont créées telles que :

- 411 Clients ordinaires,
- 412 Clients douteux,
- 413 Clients - Etat et collectivités publiques
- 414 Clients - effets à recevoir
- 415 Clients - sociétés apparentées
- 416 Clients – retenues de garantie

- 417 Clients – Factures à établir
- 418 Clients créditeurs

Ces subdivisions sont modifiées ou étendues en fonction des besoins de chaque entité.

411 Clients ordinaires,

Le compte 411 « Clients »

- est débité du montant des factures de ventes de biens ou de prestations de services par le crédit :
 - de l'une des subdivisions du compte 70 – « Ventes de produits fabriqués, de marchandises ou prestations »
 - d'une subdivision du compte 41 pour les dettes au titre des emballages et matériels consignés ;
- est crédité par le débit :
 - d'un compte de trésorerie lors des règlements reçus des clients ;
 - de l'une des subdivisions du compte 70 pour le montant des avoirs établis par l'entité lors du retour de marchandises par les clients, ou pour le montant des rabais, remises et ristournes accordés
 - du compte « Clients effets à recevoir » (sous compte du compte 411) lors de l'acceptation par les clients d'une lettre de change ou de la réception d'un billet à ordre ;

Les subdivisions du compte 41 «créances sur travaux ou prestations en cours» enregistrent au débit la contrepartie des produits nets partiels hors taxes constatés au cours de la réalisation d'un contrat à long terme, mais qui contractuellement ne peuvent pas encore faire l'objet d'une facturation. Ce compte est crédité par le débit du compte client correspondant lors de l'établissement de la facture.

412 Clients douteux,

Le compte « Clients douteux » est débité par le crédit d'un compte 411, 413, 415 ou 416 'clients' » pour le montant total des créances que l'entité possède à l'encontre notamment de clients dont la solvabilité apparaît douteuse ou avec lesquels l'entité est en litige.

413 Clients - Etat et collectivités publiques

Ce compte est crédité du montant des factures établies dans le cadre de ventes ou de fournitures de services effectuées à un organisme relevant de l'Etat ou d'une collectivité publique.

Ces clients bénéficiant le plus souvent de conditions particulières, des procédures spécifiques de recouvrement ou de facturation leur sont généralement appliquées.

414 Clients – Effets à recevoir

Lorsque l'entreprise utilise habituellement les effets de commerce comme mode de règlement pour ses clients, il est conseillé de créer un compte d'effets à recevoir par échéance.

Le compte 414 est débité par le compte 411 'clients' au moment de l'entrée des effets en portefeuille.

Il est crédité, à l'échéance de l'effet ou à la date de l'escompte (pour les effets escomptés) par le débit :

- d'un compte de trésorerie,
- de la subdivision d'un compte 679 'autres frais financiers',
- de la subdivision d'un compte 634 'achats de services extérieurs, frais bancaires'.

En cas de renvoi de l'effet par l'établissement de crédit pour non-paiement ou pour tout autre cause (notamment réclamation, refus d'acceptation ou irrégularité de l'effet), l'annulation de l'effet et le remboursement éventuel du crédit d'escompte entraînent :

- une inscription au crédit du compte de trésorerie,
- le rétablissement à l'actif de la créance initiale, éventuellement augmentée des frais facturés par l'établissement de crédit,
- et le cas échéant la constatation d'une dépréciation de la créance à concurrence du montant de la perte probable.

415 Clients - sociétés apparentées

Compte tenu des conditions particulières qui accompagnent parfois les prestations fournies entre sociétés apparentées, et compte tenu du suivi particulier sur le plan juridique comme sur le plan comptable (dans le cadre des opérations de consolidation) des dettes et créances entre ces sociétés, il est souhaitable de distinguer cette catégorie de clients dans des comptes spécifiques.

416 Clients – retenues de garantie

Ce compte enregistre le montant des retenues de garantie effectuées par les clients au moment du règlement de leur dette.

Il est généralement crédité par le débit d'un compte client 411, 413, 415 ou 416 du montant du règlement restant à percevoir, et il est soldé par le règlement du client.

417 Clients – Factures à établir

Le compte 417 – 'factures à établir' – est débité, à la clôture de la période comptable, du montant des créances imputables à la période close et pour lesquelles les pièces justificatives (factures, décompte...) n'ont pas encore été établies, par le crédit des comptes concernés des classe 7

A l'ouverture de la période suivante ces écritures sont contre-passées. Toutefois les entreprises peuvent également créditer directement le compte 417 par le débit du compte 411, 413, 415 ou 416 'clients' lors de l'établissement de la pièce justificative (facture), les ajustements éventuellement nécessaires étant enregistrés aux comptes intéressés.

Ce compte enregistre également les intérêts courus dus par les clients sur des créances non réglées.

418 Clients créditeurs

Le compte 418 «Clients créditeurs : rabais, remises, ristournes à accorder et autres avoirs à établir » enregistre au crédit à la clôture de l'exercice les avoirs à établir imputables à la période close, dont le montant est suffisamment connu et évaluable, par le débit des comptes concernés de la classe 7 (produits).

Les comptes 418 'clients créditeurs' enregistrent :

- les avances ou acomptes reçus par l'entreprise sur les commandes à livrer, les travaux à exécuter ou les services à rendre.
- Les avoirs ou trop perçus ; afin de respecter la règle de non compensation des éléments d'actifs et passifs dans la présentation des états financiers, il convient en effet de virer en fin d'exercice les soldes créditeurs des clients correspondant à des trop perçus ou à des avoirs dans ces comptes 419, dont le montant devra figurer au passif du bilan.
- Les emballages et matériels consignés, correspondant aux sommes facturées au client à titre de consignment d'emballages ou de matériels.

42 PERSONNEL ET COMPTES RATTACHES

Ce compte enregistre les opérations intervenant avec les personnes liées à l'entreprise par un contrat de travail. Par extension, les opérations concernant le comité d'entreprise ou organismes similaires figurent également dans ce compte.

Le personnel comprend le personnel de direction, les employés et les ouvriers de l'entreprise, quelle que soit leur situation ou leur fonction.

Font partie du personnel :

- Les salariés, y compris les membres de la famille de l'exploitant exerçant un emploi salarié dans l'entreprise,
- Les associés et les dirigeants de la société en ce qui concerne les rémunérations qu'ils peuvent percevoir à raison d'un emploi exercé dans l'entreprise.

Les opérations en compte courant des associés et administrateurs non liées à la rémunération de leur travail dans l'entreprise ne doivent pas figurer dans ces comptes.

Par ailleurs les opérations figurant dans ces comptes sont des opérations dont le dénouement se situe dans un délai de 12 mois : ainsi les prêts à moyen ou long terme à des salariés, ou les charges liées aux indemnités de fin de carrière dues au

personnel sont-ils des actifs non courants qui doivent figurer dans des comptes de la classe 1 ou 2.

Seules les avances à court terme ou les acomptes accordés au personnel, ou les dépôts du personnel confiés à l'entreprise pour de courtes périodes figurent en compte 42.

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

- 421 Personnel, rémunérations dues
- 422 Avances et acomptes au personnel
- 423 Oppositions sur traitements et salaires,
- 424 Délégation de salaires et d'appointements
- 425 Compte courant du personnel
- 429 Personnel, charges à payer et autres créances ou dettes

421 personnel, rémunérations dues

Les rémunérations correspondent aux gains de toute nature, susceptibles d'être évalués en espèces qui sont dus, en vertu d'un contrat de travail écrit ou verbal, par un employeur à un salarié.

Les montants de rémunération non mis immédiatement à la disposition du salarié ne doivent pas figurer dans le compte 421 personnel – rémunérations dues, mais sont enregistrés en charges à payer (compte 429) ; il s'agit par exemple des rémunérations dues à la clôture de l'exercice mais versées postérieurement telles que les gratifications de fin d'année (prime de bilan), les primes de vacances, les indemnités de congés payés.

Procédure de comptabilisation

Le compte 421 'Personnel – rémunérations dues' est crédité des rémunérations brutes à payer au personnel par le débit des comptes de charges intéressés (65 frais de personnel)

Il est débité :

- du montant des avances et acomptes versés au personnel par le crédit du compte 422 – 'Personnel – avances et acomptes'
- du montant des oppositions notifiées à l'entité à l'encontre des membres de son personnel par le crédit du compte 423 'Personnel – oppositions sur traitements et salaires',
- de la quote-part des charges sociales incombant au personnel par le crédit des comptes 45 – 'Organismes sociaux et comptes rattachés' ;
- du montant des règlements effectués au personnel par le crédit d'un compte de trésorerie.

Autre méthode de comptabilisation des rémunérations du personnel :

Le compte 421 'Personnel – rémunérations dues' peut également n'enregistrer que le montant net à payer (et non le brut) au vu des bulletins de paye.

Dans le cadre de cette méthode, les comptes de charges 65 (sous compte 651 rémunérations du personnel) sont alors débités par le crédit des comptes ouverts à chacun des tiers bénéficiaires :

- 421 Personnel, rémunérations dues (montant net à payer),
- 422 Fonds des œuvres sociales (éventuellement)
- 422 Personnel – prêts, avances et acomptes
- 423 Personnel – oppositions sur traitements et salaires
- 45 Organismes sociaux et comptes rattachés

.....

Le compte 421 est ensuite soldé par le crédit d'un compte de trésorerie lors du règlement de la paye.

422 Prêts, avances et acomptes au personnel

Ce compte est débité du montant des avances et acomptes versés au personnel généralement par le crédit d'un compte de trésorerie ; Ces avances et acomptes font généralement l'objet de retenus sur la paye, et ce compte est alors crédité, pour solde, par le débit du compte 421 'personnel, rémunérations dues'.

Certaines avances accordées au personnel qui à l'origine ne sont pas destinées à être régularisées par une retenue sur la rémunération ne doivent pas figurer dans ce compte 422 ; il s'agit par exemple des avances sur frais de voyage, à enregistrer en compte 425 'Personnel – comptes courants', et qui sont régularisées par la transmission à l'entreprise de justificatifs de frais de voyage.

Les prêts au personnel à plus d'un an doivent figurer dans un compte de prêt du passif non courant (compte 251)

La part à moins d'un an des prêts à moyen ou long terme accordés au personnel figure également dans le compte 422.

423 Oppositions sur traitements et salaires,

Ce compte est crédité du montant des sommes faisant l'objet d'oppositions obtenues par des tiers à l'encontre de membres du personnel de l'entité, par le débit du compte 421 'personnel, rémunérations dues'.

Il est débité du montant des dites sommes, lors de leur versement aux tiers bénéficiaires de l'opposition, par le crédit d'un compte de trésorerie.

424 Délégation de salaires et d'appointements

Ce compte est utilisé lorsque suite à un accord formel entre l'employeur et le salarié, tout ou partie de la rémunération du salarié est versé à une tierce personne.

Le fonctionnement de ce compte est comparable à celui du compte 423 'oppositions sur traitements et salaires'

425 Compte courant du personnel

Ce compte enregistre les opérations effectuées avec le personnel non directement liées à la rémunération du travail effectué, comme par exemple :

- avances sur frais destinés à être régularisé ultérieurement sur la base de justificatifs de dépenses,

- opérations commerciales avec le personnel (ventes de biens ou de services au personnel),
- les sommes confiées en dépôt à l'entreprise par des membres de son personnel

429 Personnel, charges à payer et autres créances ou dettes

Le compte « Personnel – charges à payer » est mouvementé à la clôture de l'exercice pour permettre l'enregistrement des charges et des produits rattachables à l'exercice clos (exemples : dettes de l'entité envers son personnel au titre des congés à payer, des primes d'intéressement ou des gratifications à accorder, enregistrées au crédit du compte en contrepartie du compte de charges de personnel).

Lors du paiement effectif, le compte « personnel – charges à payer » est soldé en contrepartie du compte « personnel, rémunérations dues », les ajustements nécessaires étant enregistrés aux comptes intéressés. Ce compte peut aussi être contre-passé à l'ouverture de l'exercice suivant.

D'autres créances ou dettes liées au personnel figurent dans ce compte, telles que les sommes dues aux œuvres sociales (cantines, comités d'entreprises, ...)

43 ETAT ET AUTRES COLLECTIVITES PUBLIQUES

D'une manière générale, les opérations à inscrire au compte 43 sont celles qui sont faites avec l'Etat, les collectivités publiques et les organismes internationaux à caractère officiel, considérés en tant que puissance publique, à l'exception, par conséquent, des ventes et des achats qui s'inscrivent au compte 403 'Fournisseurs Etat et collectivités publiques' et 413 'Clients - Etat et collectivités publiques'.

Selon les besoins, des subdivisions du compte 43 sont ouvertes telles que :

- 431 Etat, impôts sur les résultats,
- 432 Etat, autres impôts et taxes
- 433 Etat, impôts et taxes recouvrables sur des tiers
- 434 Prêts et avances de l'Etat et autres collectivités publiques – passif courant
- 435 Etat, subventions à recevoir
- 437 Opérations particulières avec l'Etat, les collectivités publiques, les organismes internationaux

431 Etat, impôts sur les résultats

Le compte 431 'Etat, impôt sur les résultats' est crédité du montant des impôts exigibles sur les résultats de l'exercice, par le débit du compte 691 'impôts sur les résultats et assimilés'.

Il est débité du montant des règlements effectués au Trésor (acomptes provisionnels, régularisations de fin d'exercice, rappels sur exercices antérieurs), en contrepartie d'un compte de trésorerie.

Il n'enregistre pas les dettes ou créances correspondant aux impôts différés, ces dettes et créances devant figurer en actif ou passif non courant (compte 143 'impôts différés actif' et 144 'impôts différés passif')

432 Etat, autres impôts et taxes

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

433 Etat, impôts et taxes recouvrables sur des tiers

Ce compte est crédité des retenues effectuées par l'entreprise pour le compte de l'Etat sur des sommes dues à des tiers par le débit de leur compte (retenues effectuées conformément à l'article 78 du Code Général des impôts).

434 Prêts et avances de l'Etat et autres collectivités publiques

Ce compte enregistre les prêts, avances et assimilés reçus de l'Etat ou d'autres organismes à caractère public.

Il enregistre également en fin d'exercice la part à moins d'un an des prêts et avances obtenus à moyen et long terme, figurant initialement dans un compte du passif non courant.

435 Etat, subventions à recevoir

Ce compte est débité en fin d'exercice des subventions acquises mais non encore encaissées par le crédit d'un compte de produits (subventions d'exploitation) ou de produits comptabilisés d'avance (subvention d'investissement).

Ce compte est soldé en contrepartie d'un compte de trésorerie lors de la perception des montants concernés.

Les subventions publiques sont normalement comptabilisées en produits sur l'exercice auquel se rattachent les coûts qu'elles sont censées compenser.

Cependant ce rattachement n'autorise pas la comptabilisation en subventions à recevoir de subventions non encore acquises, c'est à dire qui ne correspondent pas à une obligation pour la partie versante, ou pour lesquelles l'entreprise ne répond pas encore à la clôture de l'exercice aux conditions d'octroi.

437 Opérations particulières avec l'Etat, les collectivités publiques, les organismes internationaux

Ce compte est ouvert par les entités, généralement des ONG, qui concluent des conventions de financement de projet directement avec des organismes internationaux. Sont alors comptabilisées dans cette subdivision du compte 43 toutes les opérations effectuées avec ces organismes, à l'exception de celles faites en tant que fournisseur ou client qui sont inscrites respectivement aux comptes 403 'Fournisseurs Etat et collectivités publiques' et 413 'Clients - Etat et collectivités publiques'.

Dans ce contexte, le mode de fonctionnement de ce compte dépend des clauses contractuelles, de l'organisation comptable prévue dans le cadre de la convention conclue avec l'Organisme, et de la nature du projet financé ; en effet l'entité soit agit en son propre nom, soit agit en simple mandataire du bailleur.

Sont également enregistrés dans ce compte les produits ou charges résultant d'avantages accordés ou de sujétions imposées par l'Etat, les collectivités publiques, les organismes internationaux à un établissement public, à une entreprise publique, ou à tout autre organisme ou toute autre entreprise.

44 ASSOCIES ET SOCIETES APPARENTEES

Diverses obligations et interdictions juridiques, fiscales et comptables sont édictées dans le cadre des opérations effectuées entre une entité et ses associés ou entre sociétés appartenant à un même groupe (société mère, coentreprises, entreprises associées ou filiales).

Pour faciliter le suivi de ces opérations, il est donc souhaitable d'enregistrer dans des comptes spécifiques ces opérations.

Ce compte présente en fonction des besoins les subdivisions suivantes :

- 443 Associés – dividendes à payer
- 444 Associés - comptes courants
- 445 Sociétés apparentées

Il est à noter que dans la présentation du bilan, le capital souscrit non appelé doit figurer en diminution des capitaux propres de l'entité, et non à l'actif dans un compte de créances sur les associés ou actionnaires. Par conséquent la créance correspondant au montant du capital souscrit non appelé d'une société figure dans un compte de classe 1 (compte 109 'Associés, capital souscrit non appelé') et ne doit pas figurer dans ce compte 44.

443 Associés – dividendes à payer

Le compte 453 'Associés – dividendes à payer' est crédité du montant des dividendes dont la distribution a été décidée par les organes compétents, par le débit selon le cas :

- du compte 125 – Résultat de l'exercice
- du compte 112 – Réserves
- du compte 120 – Report à nouveau

444 Associés - comptes courants

Le compte 444 'Associés – comptes courants' enregistre à son crédit le montant des fonds mis ou laissés temporairement à la disposition de l'entité par les associés.

Des subdivisions pour les « Intérêts courus » reçoivent à la clôture de l'exercice le montant des intérêts courus non échus, par le débit d'un compte de charges financières.

445 Sociétés apparentées

Les comptes 'Groupe et associés' n'enregistrent pas les opérations effectuées en tant que fournisseur ou client qui sont inscrites respectivement aux comptes 403 'Fournisseurs sociétés apparentées' et 413 'Clients - sociétés apparentées'.

Les sociétés mères contrôlant un groupe de filiales peuvent être appelées à prélever les disponibilités des unes pour soutenir la trésorerie des autres, jouant ainsi le rôle d'un établissement financier en vue d'assurer au mieux l'utilisation des disponibilités du groupe.

Dans ce contexte, le compte 445 enregistre à son débit le montant des fonds avancés directement ou indirectement de façon temporaire par l'entité aux entités du groupe, et à son crédit le montant des fonds mis directement ou indirectement à disposition de l'entité par les entités du groupe.

Ce compte enregistre également :

- la part à moins d'un an (dans un compte débiteur) des créances rattachées aux participations figurant dans un compte d'actif non courant (compte 261).
- La part à moins d'un an (dans un compte créditeur) des dettes rattachées aux participations figurant dans un compte de passif non courant (compte 176)

45 ORGANISMES SOCIAUX

Les comptes 45 – «Organismes sociaux et comptes rattachés » sont crédités respectivement du montant :

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

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

Il est créé une subdivision de ce compte par organismes sociaux auxquels l'entité verse des cotisations ou des primes d'assurance.

Par ailleurs une subdivision du compte 43 « Organismes sociaux – charges à payer et produits à recevoir » est mouvementée à la clôture de l'exercice pour permettre l'enregistrement des charges et des produits rattachables à l'exercice clos (exemple : charges sociales patronales liées aux congés payés, aux primes d'intéressement ou aux gratifications à accorder au personnel).

Lors du paiement effectif, ce compte est soldé en contrepartie des comptes des organismes sociaux concernés, les ajustements nécessaires étant enregistrés aux comptes intéressés. Ce compte peut aussi être contre-passé à l'ouverture de l'exercice qui suit.

46 CREDITEURS ET DEBITEURS DIVERS

Ce compte enregistre les créances et les dettes non financières dont les échéances se situent dans un délai inférieur à 12 mois et qui ne peuvent pas être enregistrées dans un autre compte de la classe 4.

Aucune compensation n'est admise entre ces dettes et ces créances dans la présentation des états financiers.

Ce compte présente en fonction des besoins les subdivisions suivantes :

- 462 dépôts et cautionnements reçus à moins d'un an
- 463 dépôts et cautionnements versés à moins d'un an
- 464 Part à moins d'un an des emprunts et dettes LMT
- 465 Part à moins d'un an des prêts et créances LMT
- 466 Créances sur cessions d'actifs
- 467 Opérations effectuées pour le compte de tiers
- 468 Autres créditeurs divers
- 469 Autres débiteurs divers

462 dépôts et cautionnements reçus à moins d'un an

463 dépôts et cautionnements versés à moins d'un an

Les fonds ou titres remis à des tiers (ou reçus de tiers) à titre de cautionnement ou pour garantir l'exécution d'un contrat ou d'une obligation, et dont leur propriétaire ne peut disposer jusqu'à la réalisation d'une condition déterminée sont enregistrés dans ces comptes.

464 Part à moins d'un an des emprunts et dettes LMT

465 Part à moins d'un an des prêts et créances LMT

Les emprunts à plus d'un an sont enregistrés aux comptes 16 (emprunts obligataires) ou 17 (autres emprunts et dettes assimilées).

Les prêts à plus d'un an sont enregistrés au compte 25 'prêts et autres créances à long et moyen terme'.

En fin d'exercice, la part à moins d'un an de ces dettes et créances doit figurer en actif ou passif courant, et doit donc être déduit des comptes d'actif et de passif non courant correspondant.

466 Créances sur cessions d'actifs

Lors d'une cession d'actifs autres que de titres immobilisés de l'activité de portefeuille, l'écart entre le prix de cession et la valeur nette comptable de l'immobilisation cédée est directement comptabilisé

- au débit d'un compte 'autres charges opérationnelles' (compte 646 'moins values sur sortie d'actifs immobilisés'), si cet écart est négatif,
- au crédit d'un compte 'autres produits opérationnels' (compte 746 'plus values sur sorties d'actifs immobilisés') si cet écart est positif.

Le compte 466 enregistre le montant net à percevoir par l'entreprise dans le cadre de cette cession.

Lors d'une cession d'actifs financiers, l'écart entre le prix de cession et la valeur nette comptable après reprise des écarts d'évaluation éventuels figurant en capitaux propres est directement comptabilisé

- au débit d'un compte de charges financières (compte 678 'Pertes nettes sur cessions d'actifs financiers') si cet écart est négatif,
- au crédit d'un compte de produits financiers (compte 778 'Profits nets sur cessions d'actifs financiers') si cet écart est positif.

467 Opérations effectuées pour le compte de tiers

Comptabilisation des opérations effectuées dans le cadre d'un mandat (opérations effectuées pour le compte de tiers)

Les opérations traitées en qualité de mandataire sont enregistrées dans un compte de tiers 467 ouvert au nom du mandant, et seule la rémunération du mandataire est comptabilisée dans le résultat (sous compte 71 'prestations de service' si l'activité de mandataire constitue l'activité principale de l'entité, sous compte 749 'produits et profits divers' dans les autres cas).

Le mandataire est donc amené à enregistrer en compte 467 à la fois des créances et des dettes vis-à-vis du mandant.

Le mandant enregistre les opérations effectuées par son mandataire en charges et en produits, et la rémunération du mandataire est portée dans un compte 633 'honoraires et assimilés'.

47 COMPTES DE REGULARISATION

Les comptes de régularisation servent à répartir les charges et les produits dans le temps de manière à rattacher à un exercice déterminé toutes les charges et tous les produits le concernant effectivement, et uniquement ces charges et ces produits.

Les comptes de régularisation permettent donc de respecter le principe de l'indépendance des exercices.

Ce compte présente les subdivisions suivantes :

- 471 Comptes de régularisation actif
- 475 Comptes de régularisation passif

471 Comptes de régularisation actif

Les comptes de la classe 6 enregistrent au cours de l'exercice toutes les charges dès qu'elles se produisent.

Ils comprennent ainsi des charges engagées pendant un exercice mais qui concernent en tout ou partie l'exercice suivant.

Ces charges constatées d'avance doivent venir en diminution des charges de l'exercice et figurer à l'actif du bilan sous la rubrique comptes de régularisation.

Ainsi ce compte est débité en fin d'exercice par le crédit des comptes de charges intéressés, et il est crédité à l'ouverture de l'exercice suivant par le débit de ces mêmes comptes.

Doivent également figurer dans ce compte le montant des produits définitivement acquis à l'entreprise et non encore enregistrés à la clôture de la période.

Dans ce cas ce compte est débité par le crédit du compte de produit concerné, et il est crédité à l'ouverture de l'exercice suivant par le débit de ce même compte de produit (il est également possible au cours de l'exercice suivant de solder ce compte de régularisation actif en y enregistrant directement le produit concerné)

475 Comptes de régularisation passif

Les comptes de classe 7 enregistrent tous les produits dans l'exercice au fur et à mesure de leur naissance. Ils comprennent ainsi des produits constatés pendant cet exercice mais qui ont un caractère de dettes vis à vis de l'exercice suivant. Ces produits constatés d'avance doivent figurer au passif du bilan sous la rubrique 'comptes de régularisation'.

Doivent également figurer dans ce poste de régularisation passif toutes les charges certaines dont le montant est suffisamment connu et évaluable qui n'ont pas été enregistrées en charge à la date de clôture de la période.

Ce compte est crédité en fin d'exercice par le débit des comptes de produits ou de charges intéressés, et débité à l'ouverture de l'exercice suivant par le crédit de ces mêmes comptes de charges ou de produits.

48 COMPTES D'ATTENTE ET TRANSITOIRES

Les comptes 48 - comptes transitoires ou d'attente- sont à la disposition des entités pour recevoir, en cours d'exercice, les opérations :

- qui ne peuvent être imputées de façon certaine à un compte déterminé au moment où elles sont enregistrées,
- qu qui exigent une information complémentaire avant de faire l'objet d'une imputation définitive en comptabilité.

Toute opération portée au compte 48 est imputée au compte définitif dans les délais les plus brefs, et ce compte doit être soldé lors de l'élaboration des états financiers de fin d'exercice.

49. DEPRECIATION SUR CREANCES DE L'ACTIF COURANT

Une dépréciation est la constatation comptable d'un amoindrissement de la valeur d'un élément d'actif résultant de causes dont les effets ne sont pas jugés irréversibles.

Une dépréciation est à constater lorsque la valeur actuelle d'un actif est devenue inférieure à sa valeur nette comptable (voir PCN §222-1 et suivants)

Lors de leur constatation, les dépréciations sur créances de l'actif courant sont créditées aux comptes 49. Des subdivisions par nature de créances peuvent être créées:

- Dépréciation sur comptes clients,
- Dépréciation sur comptes Etat et collectivités publiques,
- Dépréciation sur comptes de groupe et associés
- Dépréciation sur comptes de débiteurs divers.

En contrepartie, des comptes de charges (68 Dotations aux dépréciations) sont débités.

Le compte de dépréciation relatif à chaque compte de tiers est rajusté à la fin de chaque exercice par :

- le débit des comptes de dotations correspondants, lorsque le montant de la dépréciation est augmenté ;
- le crédit d'un compte 78 « reprises sur amortissement, provision et dépréciation » lorsque le montant de la dépréciation est diminué ou annulé (dépréciation devenue, en tout ou partie, sans objet).

A la date du remboursement de la créance ayant fait l'objet d'une dépréciation, la dépréciation antérieurement constatée est soldée par le crédit du compte 78.

Lorsque la créance s'avère irrécouvrable, la dépréciation est imputée sur le montant de la créance et le solde éventuel est comptabilisé en résultat.

CLASSE 5 – COMPTES FINANCIERS

Les comptes financiers enregistrent les mouvements de valeurs en espèces, chèques, coupons ainsi que les opérations faites avec les banques, les agents de change et assimilés. Par extension, ils comprennent également les comptes relatifs aux valeurs mobilières de placement.

Les liquidités sont les espèces ou valeurs assimilables à des espèces et, d'une manière générale, toutes valeurs qui, en raison de leur nature, sont immédiatement convertibles en espèces pour leur montant nominal. Sont également compris dans les liquidités les Bons qui, dès leur souscription, sont remboursables à tout moment, ainsi que les comptes bancaires à terme lorsqu'il est possible d'en disposer par anticipation.

Les comptes de la classe 5 ne doivent enregistrer que des opérations à caractère strictement financier.

Ainsi les prêts (ou emprunts) à moins d'un an n'étant pas immédiatement disponibles (ou exigibles) ne doivent-ils pas figurer dans les comptes financiers de la classe 5 ; ils sont enregistrés en classe 4 .

De même, alors que les warrants ont un caractère financier et figurent en classe 5, les effets de commerce sont à rattacher aux dettes et créances commerciales et doivent figurer en classe 4 (effets reçus de clients, effets émis au profit de fournisseurs...).

Ce compte présente les subdivisions suivantes :

- 52 Valeurs mobilières de l'actif circulant
- 53 Warrants à payer
- 54 Warrants à recevoir
- 55 Chèques et coupons à encaisser
- 56 Banques, chèques postaux, comptes de régies d'avance et d'accréditifs
- 57 Caisse
- 58 Virements internes
- 59 Dépréciation sur comptes financiers

52 VALEURS MOBILIERE DE L'ACTIF CIRCULANT

Les valeurs mobilières de placement sont des actifs financiers acquis par l'entité en vue de réaliser un gain en capital à brève échéance. Ces actifs financiers s'opposent aux valeurs mobilières immobilisées qui sont des titres acquis par l'entité avec l'intention de les conserver durablement.

Les subdivisions proposées pour ce compte sont les suivantes :

- 521 Parts dans les entreprises liées
- 523 Autres actions ou titres conférant un droit de propriété
- 526 Obligations, bons du trésor et bons de caisse à court terme
- 527 Instruments financiers dérivés
- 528 Autres Valeurs Mobilières de Placement et créances assimilées
- 529 Versements restant à effectuer sur VMP non libérées

Il s'agit d'actifs financiers détenus à des fins de transaction qui correspondent généralement

- à des instruments financiers primaires (créances, emprunts, bons du trésor, bons de caisse..)
- ou à des instruments financiers dérivés (swaps, options, contrats à terme...)
- ou à des instruments de capitaux propres (placements à court terme en actions).

A leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entreprise, les valeurs mobilières de placement sont portées en comptabilité pour leur coût d'acquisition.

A la date d'arrêté des comptes, ces actifs sont évalués à leur juste valeur (voir PCN § 232-9).

La différence entre cette valeur et la valeur des titres figurant en comptabilité est enregistrée :

- au débit du compte 52 en contrepartie d'un compte 772 'Ecart d'évaluation sur instruments financiers – Plus-values' s'il s'agit d'une plus-value ;
- au crédit du compte 52 en contrepartie du compte 672 'Ecart d'évaluation sur instruments financiers – Moins values', s'il s'agit d'une moins-value.

En cas de cession des titres de placement, le solde du compte 52 (valeur brute d'entrée corrigée des plus ou moins values latentes au débit, et prix de cession au crédit), est viré :

- en contrepartie du débit d'un compte de charges financières 678 « Charges nettes sur cessions d'actifs financiers », s'il s'agit d'une moins-value de cession ;
- en contrepartie du crédit d'un compte de produits financiers 778 « Profits nets sur cessions d'actifs financiers », s'il s'agit d'une plus-value de cession.

En cas de titres de placement dont la valeur nominale est partiellement libérée, la valeur totale est portée au débit de ces comptes, la partie non appelée étant inscrite au crédit dans une subdivision du compte 509 « Versements à effectuer sur VMP non libérés » (ce compte étant ensuite soldé au fur et à mesure des montants appelés versés, en contrepartie des comptes de trésorerie).

A la clôture de l'exercice, les intérêts courus non échus sur les valeurs mobilières de placement sont portés au débit d'une subdivision des comptes concernés « Intérêts courus ». Ce compte est soldé à l'échéance.

527 Instruments financiers dérivés

Les instruments financiers dérivés correspondent à des instruments financiers tels que les options, les contrats à terme (de gré à gré ou normalisés) et les swaps de taux d'intérêt et de devises qui engendrent des droits et des obligations ayant pour effet de transférer entre les parties à l'instrument un ou plusieurs des risques inhérents à un instrument financier primaire sous-jacent.

Les instruments dérivés ne donnent pas lieu à un transfert de l'instrument financier primaire sous-jacent au moment de la prise d'effet du contrat, et il n'y a pas nécessairement transfert à l'échéance du contrat.

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

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

Toutefois par exception à ce principe, les variations de valeur de ces contrats ou options constatées sur ces marchés et effectuées à titre de couverture sont enregistrées dans le compte 52 et rapportées au compte de résultat, pendant la durée de vie de l'élément couvert, de manière symétrique au mode de comptabilisation des produits et charges sur cet élément.

53 WARRANTS A PAYER

54 WARRANTS A RECEVOIR

Les warrants sont des billets à ordre dont le paiement est garanti par un gage sur les marchandises généralement déposées dans un magasin général.

Les marchandises ne pourront être dégagées qu'après désintéressement du porteur du warrant.

Dans les entités utilisant habituellement ce mode de financement, il est conseillé d'ouvrir un compte d'effets et warrants à payer (et à recevoir) par échéance afin de faciliter leur suivi et les prévisions de trésorerie.

55 VALEURS A L'ENCAISSEMENT

Les subdivisions proposées pour ce compte sont les suivantes :

- 551 Chèques à encaisser
- 552 Coupons échus à l'encaissement
- 553 Effets à l'encaissement
- 554 Effets à l'escompte

551 Chèques à encaisser

552 Coupons échus à l'encaissement

Les chèques à encaisser sont les chèques que l'entreprise a reçus de ses clients et qu'elle n'a pas encore transmis à la banque ou qui n'ont pas encore été crédités par la banque.

Les chèques étant payables à vue et ne pouvant en aucun cas constituer un instrument de crédit, l'utilisation d'un compte chèques à encaisser ne se

justifie que si les délais d'encaissement sont longs (chèques sur l'étranger, ou délai imposé par les banques selon le principe des 'jours de valeur').

Les coupons à encaisser correspondent aux intérêts des obligations ou des dividendes des actions, échus et non encore encaissés.

En cours d'exercice, les entreprises ne sont pas tenues d'utiliser le compte 551 et 552 ; cependant à la clôture de l'exercice, elles doivent inscrire au débit de ces comptes d'une part le montant des chèques non encore remis en banque et qui ne saurait de ce fait être inclus dans l'avoir disponible chez les banquiers, et, d'autre part, les coupons échus détenus par l'entreprise.

553 Effets à l'encaissement

554 Effets à l'escompte

Ce compte n'est utilisé que par les entreprises qui effectuent un suivi en comptabilité des effets reçus de ses clients ou autres débiteurs et remis à l'encaissement ou à l'escompte auprès d'une banque ou d'un établissement financier.

En effet les entreprises ont la possibilité de créditer directement le compte 419 'Clients, effets à recevoir' par un compte de trésorerie lors de la remise à l'encaissement ou à l'escompte d'un effet, sans passer par un compte 553 (voir note sur le compte 414). Dans ce cas, l'entreprise met en place un suivi extracomptable de ces effets.

Ces comptes peuvent également n'être utilisés qu'à la clôture de l'exercice.

56 BANQUES, CHEQUES POSTAUX, COMPTES DE REGIES D'AVANCE ET D'ACCREDITIFS

Les subdivisions proposées pour ce compte sont les suivantes :

- 561 Banques locales
- 562 Organismes financiers locaux
- 563 Chèques postaux
- 564 Banques et organismes financiers à l'étranger
- 565 Régies d'avances et accreditifs
- 566 Crédits documentaires – fonds bloqués
- 567 Dépôts et cautionnements bancaires
- 568 Comptes à terme
- 569 Autres concours bancaires

561 Banques locales

562 Organismes financiers locaux

563 Chèques postaux

564 Banques et organismes financiers à l'étranger

Pour chaque compte bancaire dont elle est titulaire, l'entité utilise une subdivision distincte du compte 56 – « Comptes bancaires ». Les mouvements débiteurs correspondent aux fonds reçus et les mouvements créditeurs aux fonds décaissés.

Périodiquement le solde comptable de chaque compte doit être rapproché du solde bancaire tel qu'il ressort sur les extraits de compte envoyés par les banques ou établissements financiers.

Les différences éventuelles doivent être recherchées et faire l'objet d'écritures de redressement lorsqu'elles n'ont pas pour origine un simple chevauchement de date.

En fin de période, les avoirs en monnaies étrangères sont évalués au dernier cours officiel de change connu à la date du bilan.

Les comptes bancaires dont le solde apparaît créditeur en fin de période comptable sont inscrits au passif du bilan, sans compensation possible avec les soldes débiteurs d'autres comptes.

Les intérêts courus non échus à la clôture de l'exercice sont portés dans un compte « Intérêts courus » (subdivision du compte 56). Ce compte est soldé à l'échéance, lorsque les intérêts sont exigibles..

Les concours bancaires courants tels que les crédits sur escompte s'enregistrent au débit du compte banque concerné par le crédit d'un compte « Concours bancaires courants – » (compte 569).

565 Régies d'avances et accréditifs

Le compte 565 enregistre, le cas échéant, les écritures relatives aux fonds gérés par les régisseurs ou les comptables subordonnés et aux accréditifs ouverts dans les banques au nom d'un tiers ou d'un agent de l'entité.

Ce compte est débité du montant des fonds remis aux régisseurs et aux titulaires d'accréditifs par le crédit d'un compte de trésorerie. Il est crédité :

- du montant des dépenses effectuées pour le compte de l'entité par le débit d'un compte de tiers ou de charges ;
- du montant des reversements de fonds avancés, par le débit d'un compte de trésorerie.

566 Crédits documentaires – fonds bloqués

Fonds bloqués par la banque suite à l'ouverture d'un crédit documentaire en faveur d'un vendeur (le banquier prenant l'engagement de régler au vendeur le prix des marchandises importées dès que lui sera présenté un certain nombre de documents prouvant l'expédition des marchandises prévues).

568 Comptes à terme

Seuls les dépôts bancaires à terme que l'on peut débloquent avant l'échéance doivent être comptabilisés dans ce compte, dans la mesure où il est possible d'en disposer par anticipation. En effet la baisse du taux de rémunération du dépôt à terme liée à cet éventuel déblocage est indépendante de son caractère liquide.

Les dépôts bancaires à terme que l'on ne peut pas débloquent sont à comptabiliser en autres immobilisations financières compte 26 Titres et autres instruments financiers non courants (blocage sur plus de 12 mois) ou 469 Autres débiteurs divers (blocage sur une durée inférieure à 12 mois).

569 Autres concours bancaires

Les concours bancaires représentent des dettes à l'égard des banques contractées en raison de besoin de trésorerie résultant de l'exploitation courante : crédit de mobilisation de créances, crédits de campagne, crédits de préfinancement export.

57 CAISSE

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

Ce compte peut être subdivisé de la façon suivante :

- 571 Caisse principale
- 572 Petite caisse
- 574 Caisse des établissements et succursales.

58 VIREMENTS INTERNES

Le compte 58 – « Virements internes » est un compte de passage utilisé pour la comptabilisation d'opérations au terme desquelles il se trouve soldé.

Ce compte est notamment destiné à permettre la centralisation, sans risque de double emploi :

- des virements de fonds d'un compte de trésorerie (caisse ou banque) à un autre compte de trésorerie (banque ou caisse) ;
- et, plus généralement, de toute opération devant faire l'objet d'un enregistrement dans plusieurs journaux auxiliaires.

59 DEPRECIATION SUR COMPTES FINANCIERS

La nature et le fonctionnement du compte 59 est comparable à celui du compte 49 : ce sont des comptes de correction de valeur, qui permettent de ramener la valeur comptable d'un actif à sa valeur recouvrable.

En effet comme tout autre actif, un actif financier non réévalué à sa juste valeur à la clôture de la période est déprécié si sa valeur comptable est supérieure à sa valeur recouvrable.

Les actifs financiers courants non évalués à leur juste valeur et devant donc être soumis à un test de dépréciation afin de constater une éventuelle perte de valeur correspondent :

- aux créances auprès des banques, des établissements financiers et assimilés,
- aux régies d'avances et accréditifs

Lors de leur constatation, les pertes de valeur sont enregistrées dans des comptes financiers crédités au compte 59 «Dépréciation sur actifs financiers ».

En contrepartie, un compte 68 (dotation financière) est débité.

Le compte de provision relatif à chaque compte financier est réajusté à la fin de chaque exercice par :

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

LES COMPTES DE GESTION

Les comptes de gestion sont réunis dans les classes 6 et 7 (comptes de charges et comptes de produits).

Les produits et charges peuvent être présentés en comptabilité soit par fonction, soit par nature ; cependant au niveau de la présentation des états financiers une présentation du compte de résultat par nature, sur la base d'une nomenclature de compte imposée, est obligatoire.

Une entité qui présente un compte de résultat par fonction doit donc également présenter ce même compte de résultat par nature afin de faire apparaître les agrégats de gestion suivants : marge brute, valeur ajoutée et excédent brut d'exploitation.

Dans la pratique, un système de comptabilité analytique simple ou même un simple tableau de répartition pour les petites entreprises permet de passer d'une classification par nature à une classification par fonction et vice versa.

Les classes 6 et 7 regroupent les comptes destinés à enregistrer les charges et les produits par nature concernant un même exercice.

Les charges et produits constatés au cours d'un exercice mais correspondant à l'impact sur les exercices précédents d'un changement de méthode comptable, d'une omission, ou d'une erreur ou une fraude ne doivent pas être enregistrés dans un compte de classe 6 ou 7 mais doivent être directement imputées dans un compte de capitaux propres compte 138 (voir PCN §212-7 concernant l'impact des changements de méthode comptable, des erreurs ou des omissions).

Par ailleurs les méthodes d'évaluation de certains actifs ou passifs amènent également à enregistrer directement dans des comptes de capitaux propres des écarts de conversion, de réévaluation ou d'évaluation constatés au cours d'un exercice.

CLASSE 6 – COMPTES DE CHARGES

Les comptes de charges peuvent être classés en deux catégories :

- Les charges correspondant à des consommations intermédiaires (les coûts des stocks vendus étant considérés comme des consommations intermédiaires),
 - o 60 Coûts des stocks vendus
 - o 61 Matières et fournitures consommés
 - o 62 Transports consommés
 - o 63 autres services consommés
- les composantes de la valeur ajoutée brute, qui servent à rémunérer les facteurs de production (approche économique) :
 - o 64 autres charges de gestion courante (charges n'ayant pas le caractère de consommations)
 - o 65 Frais de personnel (rémunération du travail)

- 66 Impôts et taxes (rémunération de l'Etat)
- 67 charges financières (rémunération des prêteurs)
- 68 Dotations aux provisions, aux amortissements et aux autres dépréciations d'actifs.

60 COUT DES STOCKS VENDUS

Ce compte enregistre le coût des marchandises et produits acquis par l'entreprise et revendus en l'état.

Ce coût est constitué du prix d'achat et des frais accessoires d'achats (transports, commissions, assurances) qui peuvent être affectés de façon certaine à ces marchandises, déductions faites des rabais, remises ou escomptes obtenus.

Ce montant des stocks vendus permet de déterminer la marge commerciale, définie comme la différence entre le montant des ventes de marchandises et leur coût d'achat.

La détermination des stocks vendus au cours de la période est fonction de la méthode de comptabilisation des stocks :

- si l'entreprise tient un inventaire permanent, le compte 60 est débité directement du coût d'achat des marchandises vendues lors de la sortie du magasin des marchandises,
- si l'entreprise ne tient pas un inventaire permanent, le compte 60 est débité en fin d'exercice des achats de l'exercice (enregistrés en cours d'exercice dans un compte d'achats stockés, compte 37), corrigé de la variation entre le stock de début de période et le stock de fin de période (voir fonctionnement des comptes de la classe 3).

Il appartient à chaque entreprise de définir les subdivisions des comptes 60 en fonction de la nature de ses stocks de marchandises et des procédures administratives et comptables de suivi de ces stocks.

Les sous comptes suivants peuvent être envisagés :

- 601 Coûts des marchandises vendues
- 603 Coûts des emballages vendus
- 609 Réductions obtenues sur marchandises

61 MATIERES ET FOURNITURES CONSOMMEES

Les matières et fournitures consommées correspondent aux objets et substances plus ou moins élaborés qui sont :

- soit destinés à entrer dans la composition des produits traités ou fabriqués (matières premières),
- soit consommés au premier usage ou rapidement, et qui concourent au traitement, à la fabrication, ou à l'exploitation.

Ces matières et fournitures consommées sont évaluées au coût d'acquisition, les frais accessoires d'achat (transports, commissions, assurances ...) venant se rajouter au prix d'achat, net de rabais, remises et ristournes obtenus.

Au niveau du traitement comptable, il est nécessaire de distinguer deux catégories de matières et fournitures :

- les matières et fournitures qui font l'objet d'un suivi en magasin au niveau de l'entreprise, comme généralement les matières premières (matières et fournitures stockées),
- les matières et fournitures qui ne font pas l'objet d'un suivi en stock (eau, électricité, petits outillages, produits d'entretien, imprimés et fournitures de bureau, carburant.....)

Matières et fournitures stockées

Les comptes 61 concernant les achats de matières et fournitures stockées puis consommées fonctionnent selon les mêmes procédures que les comptes 60 'stocks consommés'.

Le fonctionnement de ces comptes a été précisé au niveau du fonctionnement des comptes de stocks (classe 3).

Matières et fournitures non stockées

Les achats non stockés par l'entité mais acquis et non consommés à la clôture de l'exercice sont inscrits en tant que charges constatées d'avance au débit du compte 475 régularisations - Actif

Les achats d'études et autres prestations de service ainsi que les achats d'équipements et de travaux directement incorporés aux ouvrages, travaux ou produits fabriqués par l'entité sont également enregistrés dans les comptes 61.

62 TRANSPORTS CONSOMMES

Les subdivisions proposées pour ce compte sont les suivantes :

- 621 Transports sur ventes
- 622 Transports et déplacements tiers non salariés
- 623 Transports et déplacements concernant le personnel
- 624 Transports collectifs du personnel
- 628 Autres frais de transport et déplacement

Les transports sur achats sont à inclure dans le coût des achats lorsque ces transports peuvent être affectés à des achats identifiés.

Les transports sur ventes sont à imputer en compte 622, même si le coût de ces transports est refacturé aux clients.

Les frais de transport remboursés au personnel sont portés au compte 623 lorsque les déplacements du personnel de l'entreprise ne comportent pas d'autres frais ; le compte 634 services extérieurs (sous compte 'Frais de représentation et de mission' enregistre l'ensemble des frais supportés lors des missions : frais de transport, de nourriture, de logement.

63 AUTRES SERVICES CONSOMMES

Les comptes 63 enregistrent les charges externes autres que les achats en provenance des tiers.

Il existe un grand nombre de catégories de charges constituant les charges externes ;

Les subdivisions proposées pour ce compte sont les suivantes :

- 631 Loyers et charges locatives
- 632 Entretien et réparation
- 633 Honoraires et assimilés
- 634 Achats de services extérieurs
- 635 Commissions et courtages sur ventes
- 636 Sous-traitance générale
- 637 Assurances
- 638 Autres services consommés
- 639 Rabais, remises, ristournes et escomptes obtenus.

631 Loyers et charges locatives

Ces loyers figurant dans ce compte concernent uniquement les loyers et charges locatives correspondant à des contrats de location simple (par opposition au contrat de location financement) portant sur des terrains, des constructions, des véhicules ou autres biens.

Les paiements au titre de contrat de location simple doivent être comptabilisés en charges dans ces comptes sur une base linéaire pendant toute la durée du contrat de location.

Cependant, par référence au principe de rattachement des charges aux produits, une autre base systématique peut être utilisée si elle s'avère plus représentative de l'échelonnement dans le temps des avantages qu'en retirera l'utilisateur. Dans ce cas les charges de locations seront enregistrées sur un autre rythme que celui des paiements des loyers.

632 Entretien et réparation

Les dépenses d'entretien et réparation à comptabiliser en charges dans ce compte sont celles qui ne répondent pas à la définition et aux critères de comptabilisation d'un actif.

Les dépenses de réparation peuvent être comptabilisées comme un composant séparé d'une immobilisation même si un composant n'a pas été identifié à l'origine.

Ainsi les dépenses de gros entretien ou de grande révision constituent-elles généralement un composant d'une immobilisation ; elles doivent par conséquent être enregistré comme un élément immobilisé dès l'acquisition de l'immobilisation au quelle elles sont rattachées, et être amorties selon leur propre critère.

L'effet bénéfique sur les exercices futurs d'une dépense d'entretien ou de réparation s'apprécie au moment où une dépense est engagée. Ainsi le remplacement standard du moteur d'une voiture sera considéré comme ayant un effet bénéfique sur les exercices futurs et sera à immobiliser.

633 Honoraires et assimilés

Les honoraires constituent la rémunération d'une prestation ou d'une collaboration réalisée par une personne en toute indépendance et pour laquelle la pratique d'un art ou d'une science est prépondérante.

En pratique, les honoraires consistent en des rémunérations, occasionnelles ou non, versées à des personnes exerçant une profession libérale, à des agents d'affaires, de contentieux (avocats), d'information, de publicité, de recouvrement de créances...

634 Achats de services extérieurs

Doivent figurer dans ce compte les dépenses relatives :

- aux services bancaires et assimilés (mais non aux intérêts bancaires),
- aux frais de télécommunication et aux frais postaux,
- à la location de main d'œuvre,
- aux achats d'études,
- aux frais de représentation et de mission,
- aux frais de publicité,
- aux frais de documentation
- aux frais de contentieux (frais de justice)

Les frais d'acte et de contentieux ainsi que l'ensemble des frais de justice engagés dans le cadre d'opérations intéressant l'activité de l'entreprise figurent dans ce compte.

Le personnel détaché ou prêté à l'entreprise par une autre entreprise du groupe ou extérieur au groupe est à inscrire dans ce compte, et non en charges de personnel.

Les achats d'études rattachés à des frais de recherche sont obligatoirement enregistrés dans ce compte de charge ; les frais de développement répondant à certains critères doivent au contraire être immobilisés (voir PCN §231-3).

635 Commissions et courtages sur ventes

Dans le cadre d'un contrat de mandat, la rémunération versée au mandataire dans le cadre d'opérations commerciales (ventes pour compte) est enregistrée dans ce compte.

636 Sous-traitance générale

Est enregistrée au débit de ce compte la sous-traitance autre que celle incorporée directement aux ouvrages, travaux et produits fabriqués inscrite aux comptes d'achats consommés (comptes 60 ou 61)

637 Primes d'assurance

Sont notamment à comptabiliser au compte 637 :

- Les primes d'assurance IARD (Incendie, accident, responsabilité, dommages) des bâtiments, des véhicules, du matériel.
- Les primes d'assurance RC (responsabilité civile)
- les primes destinées à couvrir les risques de décès ou d'invalidité des dirigeants et des salariés,
- les primes destinées à garantir les risques liés à l'environnement

Lorsque les primes d'assurance peuvent être rattachées à un achat déterminé, elles doivent être rattachées aux comptes d'achat correspondant (60 ou 61).

638 Autres services consommés

Les frais de documentation, les frais de publicité, de parrainage ou de mécénat, de publications, de relations publiques, les services bancaires et assimilés, les frais de formation pour les salariés de l'entreprise sont à enregistrer dans ce compte.

639 Rabais, remises, ristournes et escomptes obtenus.

Ces réductions obtenues sur les achats de services extérieurs sont enregistrées au crédit de ce compte et figurent donc au niveau de la présentation du compte de résultat en diminution des charges correspondantes

64 AUTRES CHARGES DE GESTION

Le compte 64 'Autres charges de gestion' enregistrent un certain nombre de charges qui ne sont pas considérées comme des consommations intermédiaires pour le calcul de la valeur ajoutée de l'entreprise au sens de la comptabilité nationale (elles ne sont pas déduites de la production pour la détermination de cette valeur ajoutée).

Ainsi sont enregistrés dans ces comptes :

- 641 : les redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires. Ces opérations ne sont en effet pas considérées comme des services extérieurs mais constituent des opérations en capital (selon l'analyse de la comptabilité nationale),
- 644 : les rémunérations des administrateurs ou associés relatives à leur fonction (considérées comme des revenus distribués selon l'analyse de la comptabilité nationale : jetons de présence, tantièmes),
- 645 : les dons, libéralités et subventions accordés, les cotisations versées,
- 646 : Les moins-values dégagées lors d'une cession d'un actif immobilisé non financier (sortie d'immobilisations corporelles ou incorporelles, titres de participations).
- 647 les pertes sur créances irrécouvrables,
- 648 : la quote-part de résultat sur opérations faites en commun
- 649 : les pertes diverses sur manquants ou avaries, les amendes et pénalités de toute nature.

646 Moins values sur cessions d'actifs

Le compte 646 enregistre la perte nette dégagée lors de la sortie d'un actif immobilisé non financier par cession, disparition, destruction ou mise hors service. Ainsi dans le cas d'une cession pour un prix de cession inférieur à la valeur nette comptable, le prix de cession est imputé au crédit du compte 646, et la valeur nette comptable de l'actif, qui correspond au solde des comptes d'immobilisations et d'amortissement ou perte de valeur concernés, est enregistrée au débit de ce même compte.

Il est également possible en comptabilité (mais non dans la présentation du compte de résultat) de subdiviser le compte 646 en deux parties pour distinguer au niveau du résultat de cession :

- les valeurs comptables des éléments d'actifs cédés,
- les produits des cessions de ces mêmes éléments d'actifs.

Dans le cas où une cession d'actif immobilisé non financier dégage un profit net, ce profit est comptabilisé dans le compte 752 'plus values sur sorties d'actifs immobilisés non financiers'

648 Quote-part de résultat sur opérations faites en commun

Lorsque la comptabilité d'une société en participation ou assimilés (groupement, 'joint-venture') est exclusivement 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 quote-part des résultats revenant aux autres coparticipants est enregistrée dans la comptabilité du gérant au débit du compte 648 par le crédit du compte 448 'associés, opérations faites en commun ou en groupement' s'il s'agit d'un bénéfice, ou au crédit d'un compte 748 par le débit du compte 448 s'il s'agit d'une perte.

Symétriquement, la quote-part de résultat revenant à chaque participant non-gérant est enregistrée dans leur comptabilité aux comptes 748 ou 648 par le débit ou le crédit du compte 458.

65 CHARGES DE PERSONNEL

Les subdivisions proposées pour ce compte sont les suivantes :

- 651 Rémunérations directes
- 652 Indemnités de logement
- 653 Prestations familiales
- 654 Charges sociales
- 655 Indemnités de fin de contrat
- 656 Autres avantages et indemnités au personnel

651 Rémunérations directes

Sont portées à ce compte toutes les rémunérations versées au personnel, y compris celles versées aux dirigeants, à l'exclusion des jetons de présence (rémunération des administrateurs propre à leur fonction) qui sont comptabilisés en compte 64 autres charges de gestion.

Les avantages en nature dont bénéficie le personnel sont enregistrés par l'entreprise dans les différents comptes de charge par nature concernés.

632 Indemnités de logement

Ce compte enregistre les indemnités versées aux salariés non logés par l'entreprise et qui ne constituent pas un complément de salaires mais la contrepartie d'un avantage en nature non fourni.

653 Prestations familiales

Ce compte enregistre le supplément familial de traitement éventuellement accordé directement par l'employeur indépendamment des allocations familiales.

654 Charges sociales

Ce compte est débité des diverses cotisations sociales (parts patronales uniquement) versées aux différentes caisses sociales.

655 Indemnités de fin de contrat

Les indemnités de préavis non effectués, les indemnités de licenciement, les indemnités de départ à la retraite et autres indemnités liées au départ volontaire ou forcé d'un salarié ou d'un dirigeant figurent dans ce compte.

656 Autres avantages et indemnités au personnel

Sont notamment portées à ce compte :

- les indemnités allouées au personnel et correspondant à des remboursements globaux ou forfaitaires de frais, quels qu'en soit l'objet et la durée, telles qu'indemnité pour frais de transport, de déplacement, de représentation.

Ces indemnités sont à distinguer des remboursements de frais réels qui doivent être classés selon leur nature propre dans les divers comptes de charges : frais de déplacement (compte 623), frais de mission (compte 634).

Ainsi les diverses dépenses effectuées par le personnel dans l'exercice de ses fonctions pour le compte de l'employeur et dont le montant lui est remboursé doivent être enregistrées comme des consommations intermédiaires (comptes 62 ou 63).

- Les sommes versées à titre d'indemnités à des étudiants ou aux stagiaires accueillis dans l'entreprise,
- les autres charges sociales, telles que les versements aux œuvres sociales (cantines, comités d'entreprise),

66 IMPOTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILES

Les impôts, taxes et versements assimilés sont des charges correspondant :

- d'une part, à des versements obligatoires à l'Etat et aux collectivités locales pour subvenir aux dépenses publiques ;
- d'autre part, à des versements institués par l'autorité publique notamment pour le financement d'actions d'intérêt économique ou social.

Le compte 66 enregistre tous les impôts et taxes qui sont à la charge de l'entreprise, à l'exception :

- de l'impôt professionnel (impôt sur les bénéfices) qui est porté au compte 69,
- des impôts qui, payés par l'entreprise, doivent être récupérés sur des tiers et sont enregistrés au compte 433,

- des rappels d'impôts concernant les bénéfices taxables des exercices antérieures, à porter directement dans un compte de capitaux propres (dans la mesure où ils n'avaient pas fait l'objet d'une provision pour charges à payer),
- des pénalités et amendes fiscales qui doivent être enregistrées en autres charges de gestion (compte 649)

Le compte 66 est subdivisé selon les catégories d'impôt définies par le Code Général des impôts :

- 661 Impôts sur les revenus locatifs
- 662 Impôts réels (impôts fonciers, impôts sur les véhicules...),
- 664 Impôts sur les revenus mobiliers
- 668 Douanes et taxes assimilés
- 669 Autres impôts et taxes

67 CHARGES FINANCIERES

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

- 671 Pertes de change
- 672 Ecart d'évaluation sur instruments financiers – Moins-values
- 673 Charges financières sur emprunts et dettes
- 674 Intérêts bancaires sur opérations de financement
- 675 Autres intérêts sur opérations de financement
- 677 Pertes sur créances liées à des participations
- 678 Charges nettes sur cessions d'actifs financiers
- 679 Autres charges financières

671 Pertes de change

Les pertes de change, consécutives à une modification des taux de change dans le temps, doivent figurer dans ce compte de frais financiers (compte 671) et non dans un compte de charges diverses.

672 Ecart d'évaluation sur instruments financiers – Moins-values

Le compte « Ecart d'évaluation sur instruments financiers - Moins-values » est débité en contrepartie des comptes d'actifs ou passifs financiers concernés lors de l'évaluation de ces actifs ou passifs financiers à leur juste valeur, lorsque cette évaluation fait apparaître une moins value qui, selon la réglementation, doit être comptabilisée en résultat de la période.

Ce compte ne concerne donc pas les éléments financiers qui doivent être évalués à leur valeur amortie ou pour lesquels l'écart entre la juste valeur et la valeur comptable doit être imputé directement en capitaux propres.

673 Charges financières sur emprunts et dettes

674 Intérêts bancaires sur opérations de financement

675 Autres intérêts sur opérations de financement

Ces comptes enregistrent les charges rattachées à la gestion financière des emprunts et dettes assimilées (dettes sur contrats de location financement par exemple).

Des subdivisions de ces comptes permettent d'identifier, notamment, les intérêts des emprunts et dettes assimilées concernant les entreprises liées.

Sont à rattacher aux charges de l'exercice les charges financières courues jusqu'à la date de clôture de l'exercice. Des subdivisions destinées à enregistrer ces charges financières courues sont prévues dans les comptes d'emprunts et de dettes. Elles sont créditées par le débit de ces comptes 67.

Les intérêts payés d'avance sont portés au crédit de ces comptes 67 par le débit d'un compte 471 (Charges constatées d'avance).

677 Pertes sur créances liées à des participations

Le compte 677 'Pertes sur créances liées à des participations' enregistre les créances irrécouvrables liées à des participations ; les créances rattachées aux participations représentent les créances nées à l'occasion de prêts octroyés à des entités dans lesquelles le prêteur détient une participation (titres de participation ou autres formes de participation).

678 Charges nettes sur cessions d'actifs financiers

Ce compte enregistre en particulier les charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement enregistrées en compte 52 (cas où la cession est génératrice d'une perte). Il est débité de la valeur brute des titres cédés, et crédité du prix de cession de ces titres.

68 DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS, DEPRECIATIONS ET PROVISIONS.

L'amortissement d'un actif est la répartition systématique de son montant amortissable sur sa durée d'utilité pour l'entreprise.

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

Une provision est un passif dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de façon précise.

Le compte 68 comporte des subdivisions permettant d'effectuer des distinctions

- d'une part entre amortissement, dépréciation d'actifs et provision,
- d'autre part entre les charges concernant les éléments d'exploitation et les charges concernant les éléments financiers (immobilisations financières, prêts et créances financières).

Les comptes 68 sont débités en contrepartie des comptes d'amortissements, de pertes de valeur et de provisions concernés (comptes 19, 28, 29, 39, 49 ou 59).

Les modifications concernant les modes d'amortissement ne peuvent être appliquées que de façon prospective ; par conséquent les amortissements enregistrés sur un actif immobilisé doivent être considérés comme irréversibles. Les dépréciations comme les provisions doivent au contraire être révisées à chaque clôture d'exercice, et les reprises sur dépréciation ou provision sont comptabilisées au débit du compte 19, 29, 39, 49 ou 59 correspondant par le crédit du compte 78 'reprise sur dépréciation et provisions'.

Les subdivisions suivantes sont proposées pour le compte 68 :

- 681 Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles et incorporelles
- 682 Dotations aux dépréciations des immobilisations corporelles et incorporelles
- 684 Dotations aux dépréciations des actifs circulants
- 685 Dotations aux provisions d'exploitation
- 686 Dotations aux provisions financières
- 687 Dotations aux dépréciations des éléments financiers

69 IMPOTS SUR LES RESULTATS ET ASSIMILES

Ce compte enregistre à son débit le montant dû au titre du résultat de l'exercice et devant normalement rester à la charge de la société : impôts calculés sur le montant des bénéfices, impôts forfaitaires, supplément d'impôts liés aux distributions.

Il est nécessaire de distinguer au niveau du compte 69 :

- 691 : l'impôt exigible de la période, qui est le montant des impôts sur le résultat payable – solde débiteur - (ou récupérable – solde créditeur) au titre du bénéfice imposable (ou de la perte fiscale),
- 697 / 699 : les impôts différés qui correspondent à un montant d'impôt sur les résultats payable (impôt différé passif – compte 697 débiteur) ou recouvrable (impôt différé actif – compte 699 créditeur) au cours d'exercices futurs.

• REMARQUES : IMPUTATION DES CHARGES PAR FONCTION

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

La ventilation par fonction est opérée selon les spécificités propres à chaque entité.

Les regroupements de charge rencontrés les plus fréquemment sont les suivants :

- regroupement par fonction économique ou par activités,
Exemple : Achats, production, distribution, administration
- regroupement par moyen d'exploitation,
Exemple : magasin, usine, bureau
- regroupement par produits ou services
Exemple : chantiers ou type de chantiers
- regroupement par centre de responsabilité

Exemple : direction générale, administration, direction commerciale,
service études, service technique

- regroupement par zone géographique

Le suivi des comptes de charge par fonction est le plus souvent effectué par une méthode de codification multiple : chaque charge fait l'objet lors de son enregistrement en comptabilité d'une double imputation sur la base d'une codification par nature selon la nomenclature imposée d'une part, et d'une codification par fonction selon la nomenclature spécifique à l'entreprise d'autre part.

CLASSE 7 – COMPTES DE PRODUITS

La classe 7 regroupe les comptes destinés à enregistrer dans l'exercice les produits par nature relatifs à l'exercice.

Les produits concernent les sommes ou valeurs reçues ou à recevoir, soit

- en contrepartie de la fourniture par l'entreprise de biens, travaux, services ainsi que des avantages qu'elle a consentis,
- en vertu d'une obligation légale existant à la charge d'un tiers,
- exceptionnellement, sans contrepartie.

Ils comprennent également, pour la détermination du résultat de l'exercice :

- la production stockée au cours de l'exercice,
- la production immobilisée,
- les reprises sur amortissements, dépréciations et provisions,
- les plus values de cession sur les éléments d'actifs cédés,
- les plus values latentes sur les instruments financiers.

Le classement des produits en fonction de leur nature et de leur origine amène à créer les comptes subdivisionnaires suivants :

- 70 Ventes de marchandises
- 71 Production vendue de biens et services
- 72 Production stockée (ou déstockée)
- 73 Production immobilisée
- 74 Produits et profits divers
- 76 Subventions d'exploitation
- 77 Produits financiers
- 78 Reprises sur amortissements et provisions

Ces subdivisions permettent de faire apparaître la formation du résultat net en dégagant trois principaux agrégats nécessaires à la détermination de la valeur ajoutée et de l'excédent brut d'exploitation :

- la marge commerciale (pour les entreprises ayant une activité purement commerciale), par différence entre le montant des ventes de marchandises (compte 70) et le montant des achats et frais accessoires d'achat de marchandises (compte 60)
- Le chiffre d'affaires constitué par les ventes de marchandises (compte 70) et la production vendue de biens et services (compte 71)
- la production de l'exercice constituée du chiffre d'affaires (compte 70 et 71), de la production stockée (ou déstockage) (compte 72), de la production immobilisée (compte 73), et des subventions destinées à compenser l'insuffisance de certains produits d'exploitation ou de faire face à certaines charges d'exploitation (compte 76).

Sont donc exclus du chiffre d'affaires la production non vendue de la période, les travaux faits par l'entreprise pour elle-même, les produits et profits divers, les subventions d'exploitation et les reprises sur dépréciation et provisions.

70. VENTES DE MARCHANDISES

71 PRODUCTION VENDUE DE BIENS ET SERVICES

L'utilisation des comptes 70 pour enregistrer les ventes de marchandises ne se justifie que pour les entreprises purement commerciales, ou pour les entreprises industrielles ayant une activité commerciale distincte de l'activité productrice, car il permet de dégager après déduction du montant des achats et frais accessoires d'achat de marchandises enregistrés en compte 60 la marge commerciale.

Les ventes sont enregistrées au crédit des comptes par nature, pour leur prix net de taxes, déduction faite des rabais, remises et ristournes accordées (et ceci quelle que soit la dénomination de ces rabais, remises ou ristournes)

En fonction des besoins de l'entreprise, les comptes de vente sont subdivisés pour distinguer par exemple :

- la nature des ventes (production industrielle, production animale, production agricole...)
- les groupes de produits (par régime fiscal, par mode de production...)
- les ventes à l'étranger et les ventes locales,
- les cessions à prix coûtant,
- les ventes au sein du groupe et les ventes hors groupe,
- les ventes liées à l'activité principale et les produits liés à des activités annexes.

Les comptes 709 et 719 enregistrent les réductions sur ventes, quels que soient la nature et le mode de règlement de ces réductions, dans la mesure où l'opération qui justifie la ristourne est liée à l'opération de vente. Ainsi un fournisseur à qui un client facture des frais de publicité pour assurer la promotion de son produit devra enregistrer cette facture de publicité au débit du compte 709 (donc en diminution du chiffre d'affaires) et non en compte de charges 634 'frais de publicité' (parallèlement, le client enregistre les facturations de frais de publicité adressées à ces fournisseurs en diminution des achats, et non en produits).

Les produits des activités annexes enregistrés au compte 71 comprennent les produits des services exploités dans l'intérêt du personnel (restaurant, transport, logement...), des locations diverses, des mises à disposition de personnel, des frais de port ou autres frais accessoires refacturés, des bonis sur reprises d'emballages consignés, des cessions d'approvisionnement....

Les comptes 70 et 71 correspondent au montant des affaires réalisées avec les tiers dans l'exercice de l'activité professionnelle normale et courante de l'entreprise.

72 PRODUCTION STOCKEE OU DESTOCKEE)

Le compte 72 est réservé à l'enregistrement des variations de la production stockée.

Dans le cadre d'un inventaire intermittent, ces comptes de variation des stocks de production sont débités de la valeur de la production stockée initiale et crédité de la valeur de la production stockée finale. En conséquence, le solde du compte 71 représente la variation globale de la production stockée (solde créditeur) ou déstockée (solde débiteur) entre le début et la fin de la période (voir fonctionnement des comptes de stocks classe 3).

La subdivision de ce compte est liée aux procédures mises en place par l'entreprise pour le suivi physique de ses stocks. La classification suivante est proposée :

- 722 Déchets et rebuts,
- 723 Emballages commerciaux fabriqués par l'entreprise,
- 724 Produits semi-ouvrés
- 725 Produits finis
- 726 Produits et travaux en cours

73 PRODUCTION IMMOBILISEE

Ce compte enregistre au crédit le coût de production des éléments d'actif incorporel (frais de développement) et des éléments d'actif corporel créés par l'entité et inscrits à l'actif non courant (les charges ayant été préalablement enregistrées dans les comptes par nature).

Ce compte enregistre aussi au crédit le montant des frais accessoires d'achat sur immobilisations supportés par l'entité pour son compte propre (par exemple : transport, installation, montage effectués par l'entité au titre d'une immobilisation acquise).

74 PRODUITS ET PROFITS DIVERS

Les éléments par nature figurant dans ce compte 74 sont réputés être constitutifs du résultat des activités ordinaires de l'entité, mais ne sont pas pris en compte pour la détermination de la production de l'entreprise permettant de déterminer la valeur ajoutée générée au cours de la période.

Ce compte enregistre au crédit :

- 741 les redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires,
- 743 Cotisations et dons reçues
- 744 les rémunérations perçues par l'entité au titre de ses fonctions d'administrateur ou d'associé (jetons de présence, tantièmes)
- 745 la quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice,
- 746 Les plus values dégagées lors d'une cession d'actifs immobilisés non financiers (immobilisations corporelles ou incorporelles, titres de participations).
- 747 les subventions d'équilibre perçues.
- 748 la quote-part de résultat sur opérations faites en commun,

- 749 les autres produits de gestion courante tels que :
 - les revenus des immeubles non affectés à des activités professionnelles,
 - les indemnités d'assurance reçues
 - Les rentrées sur créances amorties
 - les débits, pénalités perçus

Le compte 748 "Quote-part de résultat sur opérations faites en commun" enregistre au niveau des comptes du gérant la quote-part des pertes à imputer aux coparticipants, et au niveau des coparticipants la quote-part des bénéfices leur revenant. (voir fonctionnement du compte 648)

Une subvention d'équilibre correspond à une subvention dont bénéficie l'entreprise pour compenser, en tout ou partie, la perte globale qu'elle aurait constatée si cette subvention ne lui avait pas été accordée. Elle doit être distinguée des subventions d'investissement, des subventions d'exploitation, et des fonds de dotation.

76 SUBVENTIONS D'EXPLOITATION

Ce compte enregistre les subventions dont bénéficie l'entreprise pour lui permettre de compenser l'insuffisance de certains produits d'exploitation ou de faire face à certaines charges d'exploitation préalablement définies.

Contrairement aux subventions d'équilibre, ces subventions ont le caractère de complément de prix de vente des produits, ce qui justifie leur enregistrement dans un compte de production.

Ce compte est crédité du montant des subventions d'exploitation obtenues par l'entité par le débit du compte de tiers ou de trésorerie intéressé.

Les subventions d'exploitation se distinguent des subventions d'équilibre (compte 747), des subventions d'investissement (compte 14) et des fonds de dotation (compte 105)

77 PRODUITS FINANCIERS

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

- 771 Profits de change
- 772 Ecart d'évaluation sur instruments financiers – Plus-values
- 773 Produits financiers sur prêts et créances
- 774 Intérêts bancaires sur opérations de financement
- 775 Produits des participations (dividendes perçus)
- 776 Autres revenus des actifs financiers
- 778 Profits nets sur cessions d'actifs financiers
- 779 Autres produits financiers

771 Profits de change

Les profits de change, consécutifs à une modification des taux de change dans le temps, doivent figurer dans ce compte de produits financiers (compte 771) et non dans un compte de produits divers.

772 Ecart d'évaluation sur instruments financiers – Plus-values

Le compte « Ecart d'évaluation sur instruments financiers - Plus-values » est crédité en contrepartie des comptes d'actifs ou passifs financiers concernés lors de l'évaluation de ces actifs ou passifs financiers à leur juste valeur, lorsque cette évaluation fait apparaître une plus value qui, selon la réglementation, doit être comptabilisé en résultat de la période.

Ce compte ne concerne donc pas les éléments financiers qui doivent être évalués à leur valeur amortie ou pour lesquels l'écart entre la juste valeur et la valeur comptable doit être imputé directement en capitaux propres.

773 Produits financiers sur prêts et créances

774 Intérêts bancaires sur opérations de financement

776 Autres revenus des actifs financiers

Ces comptes enregistrent les produits rattachés à la gestion financière des prêts ou créances assimilées (créances sur contrats de location financement par exemple).

Des subdivisions de ces comptes permettent d'identifier, notamment, les intérêts des prêts et créances assimilées concernant les entreprises liées.

Sont à rattacher aux produits de l'exercice les produits financiers courus jusqu'à la date de clôture de l'exercice. Des subdivisions destinées à enregistrer ces produits financiers courus sont prévues dans les comptes de prêts et créances. Elles sont débitées par le crédit de ces comptes 77.

Les intérêts perçus d'avance sont portés au débit de ces comptes 77 par le crédit d'un compte 475 (produits constatés d'avance).

Figurent également en autres revenus des actifs financiers les revenus des valeurs mobilières de placement et les revenus des titres immobilisés du portefeuille.

775 Produits des participations (dividendes perçus)

Ce compte enregistre les revenus des titres de participations (dividendes) et les revenus sur autres formes de participation.

778 Profits nets sur cessions d'actifs financiers

Ce compte enregistre en particulier les profits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement enregistrées en compte 52 (cas où la cession est génératrice d'un profit). Il est débité de la valeur brute des titres cédés, et crédité du prix de cession de ces titres.

78 REPRISES SUR DEPRECIATION ET PROVISIONS

Ces comptes sont crédités par le débit des comptes de dépréciation ou de provisions concernés lorsque la provision ou la dépréciation antérieurement constatée s'avère sans objet,

ANNEXE I

LISTE DES COMPTES

CLASSE 1- CAPITAUX PROPRES ET PASSIF NON COURANT

10 Capital et assimilés

- 101 Capital social
- 102 Primes liées au capital social,
- 103 Capital personnel
- 104 Comptes bloqués des établissements et succursales
- 105 Fonds de dotation
- 108 Compte de l'exploitant
- 109 associés, capital souscrit non libéré

11 Réserves

- 111 Réserves réglementaires
- 112 Réserves facultatives
- 116 Réserves consolidées
- 117 Ecarts d'équivalence

12 Résultat et report à nouveau

- 120 Report à nouveau
- 125 Résultat net de l'exercice

13 Autres éléments de capitaux propres

- 131 Ecarts de conversion
- 132 Ecarts de réévaluation
- 133 Ecarts d'évaluation
- 138 Autres profits et pertes non comptabilisés en résultat

14 Passifs non courants : charges et produits différés

- 141 Subventions d'équipement,
- 142 Autres subventions d'investissements
- 143 Impôts différés actif
- 144 Impôts différés passif,
- 148 Autres produits et charges différés

15 Comptes de liaison entre établissements et sociétés en participation

- 151 Comptes de liaison des établissements,
- 156 Biens et prestations de services échangés entre établissements (charges)
- 157 Biens et prestations de services échangés entre établissements (produits)
- 158 Comptes de liaison des sociétés en participation

16 Emprunts obligataires

17 Autres emprunts et dettes assimilés du passif non courant

- 171 Dépôts et cautionnements reçus à plus d'un an
- 172 Fournisseurs à plus d'un an

- 173 Avances reçues et comptes bloqués à plus d'un an
- 174 Avances de l'Etat à plus d'un an
- 175 Emprunts à long et moyen terme
- 176 Dettes rattachées à des participations
- 178 dettes sur contrats de location financement

19 Provisions – passifs non courants

- 192 Provisions pour renouvellement des immobilisations
- 196 Provisions pour pensions et obligations similaires
- 198 Autres provisions

CLASSE 2 - COMPTES D'IMMOBILISATIONS

20 Immobilisations incorporelles et assimilés

- 201 Ecart d'acquisition (ou goodwill)
- 203 frais de développement
- 204 Logiciels informatiques
- 205 Autres concessions, brevets, licences, marques et droits similaires
- 206 Fonds de commerce et droit au bail
- 208 Autres immobilisations incorporelles

21 terrains

- 211 Terrains de construction et chantiers,
- 212 Terrains d'exploitation industrielle (ou terrains de gisement)
- 213 Terrains d'exploitation agricole
- 219 autres terrains

22 Autres immobilisations corporelles

- 221 Constructions
- 222 Travaux de mise en valeur des terrains
- 223 Travaux d'aménagement des plantations (actifs biologiques)
- 224 Mobilier
- 225 Machines et autres matériels
- 226 Agencements, aménagements et installations
- 227 Immobilisations animales (actifs biologiques)
- 229 Autres immobilisations corporelles

23 Immobilisations corporelles en cours

- 231 Immobilisations en cours de constructions
- 232 Immobilisations en cours de route
- 235 Autres immobilisations en cours

24 Avances et acomptes versés sur commande d'immobilisations

25 Prêts et autres créances à long et moyen terme

- 251 Prêts à plus d'un an
- 252 Avances consenties à plus d'un an
- 253 Créances sur clients à plus d'un an et effets à recevoir à plus d'un an
- 254 Dépôts et cautionnements à plus d'un an
- 257 Intérêts courus non échus
- 258 Créances sur contrats de location financement

26 Titres et autres instruments financiers non courants

- 261 Participations et créances rattachées
- 263 Participations mises en équivalence
- 265 Titres immobilisés de l'activité de portefeuille
- 268 Autres immobilisations financières
- 269 Versements à effectuer sur titres non libérés

28 Amortissements des immobilisations

- 280 Amortissements sur immobilisations incorporelles et assimilés
- 281 Amortissements des terrains
- 282 Amortissements des autres immobilisations corporelles

29 Dépréciation sur actifs non courants

- 290 Dépréciation des immobilisations incorporelles
- 291 Dépréciation des terrains
- 292 Dépréciation des autres immobilisations corporelles
- 293 Dépréciation des immobilisations corporelles en cours
- 294 Dépréciation des avances et acomptes sur commande d'immobilisation en cours
- 295 Dépréciation des prêts et autres créances à long et moyen terme
- 296 Dépréciation des participations
- 297 Dépréciation des autres actifs financiers non courants

CLASSE 3 - COMPTES DE STOCKS ET EN-COURS

30 Marchandises

31 Matières et fournitures

32 Déchets et produits de récupération

33 Emballages commerciaux

34 Produits semi-ouvrés

35 Produits finis

36 Produits et travaux en cours

37 Achats stockés et frais sur achats

38 Stocks en cours de route, en consignment ou à réceptionner

39 Dépréciation des stocks

CLASSE 4 – COMPTES DE TIERS

40 Fournisseurs et comptes rattachés

- 401 fournisseurs ordinaires,
- 402 fournisseurs d'immobilisations,
- 403 Fournisseurs Etat et collectivités publiques
- 404 Fournisseurs – Effets à payer
- 405 Fournisseurs sociétés apparentées
- 406 fournisseurs, retenues de garantie
- 407 Fournisseurs, factures à recevoir
- 408 Fournisseurs débiteurs

41 Clients

- 411 Clients ordinaires,
- 412 Clients douteux,
- 413 Clients - Etat et collectivités publiques
- 414 Clients - effets à recevoir
- 415 Clients - sociétés apparentées
- 416 Clients – retenues de garantie
- 417 Clients – Factures à établir
- 418 Clients créditeurs

42 Personnel

- 421 Personnel, rémunérations dues
- 422 Avances et acomptes au personnel
- 423 Oppositions sur traitements et salaires,
- 424 Délégation de salaires et d'appointements
- 425 Compte courant du personnel
- 429 Personnel, charges à payer et autres créances ou dettes

43 Etat et autres collectivités publiques

- 431 Etat, impôts sur les résultats,
- 432 Etat, autres impôts et taxes
- 433 Etat, impôts et taxes recouvrables sur des tiers
- 434 Prêts et avances de l'Etat et autres collectivités publiques – passif courant
- 435 Etat, subventions à recevoir
- 437 Opérations particulières avec l'Etat, les collectivités publiques, les organismes internationaux

44 Associés et sociétés apparentées

- 443 Associés – dividendes à payer
- 444 Associés - comptes courants
- 445 Sociétés apparentées

- 448 Opérations faites en commun ou en groupement

45 Organismes sociaux

46 Créiteurs et Débiteurs divers

- 462 dépôts et cautionnements reçus à moins d'un an
- 463 dépôts et cautionnements versés à moins d'un an
- 464 Part à moins d'un an des emprunts et dettes LMT
- 465 Part à moins d'un an des prêts et créances LMT
- 466 Créances sur cessions d'actifs
- 467 Opérations effectuées pour le compte de tiers
- 468 Autres créiteurs divers
- 469 Autres débiteurs divers

47 Comptes de régularisation

- 471 Comptes de régularisation actif
- 475 Comptes de régularisation passif

48 Comptes d'attente et transitoires

49 Dépréciation sur créances de l'actif courant

CLASSE 5 – COMPTES FINANCIERS

52 Valeurs mobilières de l'actif circulant

- 521 Parts dans les entreprises liées
- 523 Autres actions ou titres conférant un droit de propriété
- 526 Obligations, bons du trésor et bons de caisse à court terme
- 527 Instruments financiers dérivés
- 528 Autres valeurs mobilières de placement et créances assimilées
- 529 Versements restant à effectuer sur VMP non libérées

53 Warrants à payer

54 Warrants à recevoir

55 Chèques et coupons à encaisser

- 551 Chèques à encaisser
- 552 Coupons échus à l'encaissement
- 553 Effets à l'encaissement
- 554 Effets à l'escompte

56 Banques, chèques postaux, comptes de régies d'avance et d'accréditifs

- 561 Banques locales
- 562 Organismes financiers locaux

- 563 Chèques postaux
- 564 Banques et organismes financiers à l'étranger
- 565 Régies d'avances et accréditifs
- 566 Crédits documentaires – fonds bloqués
- 567 Dépôts et cautionnements bancaires
- 568 Comptes à terme
- 569 Autres concours bancaires

57 Caisse

- 571 Caisse principale
- 572 Petite caisse
- 574 Caisse des établissements et succursales.

58 Virements internes

59 Dépréciation sur comptes financiers

CLASSE 6 – COMPTES DE CHARGES

60 Coûts des stocks vendus

- 601 Coûts des marchandises vendues
- 603 Coûts des emballages vendus
- 609 Réductions obtenues sur marchandises

61 Matières et fournitures consommées

62 Transports consommés

- 621 Transports sur ventes
- 622 Transports et déplacements tiers non salariés
- 623 Transports et déplacements concernant le personnel
- 624 Transports collectifs du personnel
- 628 Autres frais de transport et déplacement

63 autres services consommés

- 631 Loyers et charges locatives
- 632 Entretien et réparation
- 633 Honoraires et assimilés
- 634 Achats de services extérieurs
- 635 Commissions et courtages sur ventes
- 636 Sous-traitance générale
- 637 Assurances
- 638 Autres services consommés
- 639 Rabais, remises, ristournes et escomptes obtenus.

64 autres charges de gestion courante

- 641 Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires
- 644 Rémunérations des administrateurs
- 645 Dons, libéralités et subventions accordées, cotisations versées,
- 646 Moins-values sur cessions d'actifs immobilisés
- 647 Pertes sur créances irrécouvrables,
- 648 Quote-part de résultat sur opérations faites en commun
- 649 Pertes diverses

65 Charges de personnel

- 651 Rémunérations directes
- 652 Indemnités de logement
- 653 Prestations familiales
- 654 Charges sociales
- 655 Indemnités de fin de contrat
- 656 Autres avantages et indemnités au personnel

66 Impôts, taxes et versements assimilés

- 661 Impôts sur les revenus locatifs
- 662 Impôts réels
- 664 Impôts sur les revenus mobiliers
- 668 Douanes et taxes assimilés
- 669 Autres impôts et taxes

67 charges financières

- 671 Pertes de change
- 672 Ecart d'évaluation sur instruments financiers – Moins-values
- 673 Charges financières sur emprunts et dettes
- 674 Intérêts bancaires sur opérations de financement
- 675 Autres intérêts sur opérations de financement
- 677 Pertes sur créances liées à des participations
- 678 Charges nettes sur cessions d'actifs financiers
- 679 Autres charges financières

68 Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions

- 681 Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles et incorporelles
- 682 Dotations aux dépréciations des immobilisations corporelles et incorporelles
- 684 Dotations aux dépréciations des actifs circulants
- 685 Dotations aux provisions d'exploitation
- 686 Dotations aux provisions financières
- 687 Dotations aux dépréciations des éléments financiers

69 Impôts sur les résultats et assimilés

- 691 Impôts exigibles de la période

- 697 Impôts différés payables
- 699 Impôts différés récupérables

CLASSE 7 – COMPTES DE PRODUITS

70 Ventes de marchandises

71 Production vendue de biens et services

72 Production stockée (ou déstockée)

- 722 Déchets et rebuts,
- 723 Emballages commerciaux fabriqués par l'entreprise,
- 724 Produits semi-ouvrés
- 725 Produits finis
- 726 Produits et travaux en cours

73 Production immobilisée

74 Produits et profits divers

- 741 Redevances reçues pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires,
- 743 Cotisations et dons reçus
- 744 Jetons de présence, tantièmes et assimilés perçus
- 745 Quote-part subventions d'investissement
- 746 Plus values sur cession d'actifs immobilisés non financiers
- 747 Subventions d'équilibre perçues.
- 748 Quote-part de résultat sur opérations faites en commun,
- 749 Autres produits et profits divers

76 Subventions d'exploitation

77 Produits financiers

- 771 Profits de change
- 772 Ecart d'évaluation sur instruments financiers – Plus-values
- 773 Produits financiers sur prêts et créances
- 774 Intérêts bancaires sur opérations de financement
- 775 Produits des participations (dividendes perçus)
- 776 Autres revenus des actifs financiers
- 778 Profits nets sur cessions d'actifs financiers
- 779 Autres produits financiers

78 Reprises sur dépréciations et provisions

ANNEXE II

Correspondance entre les rubriques des états financiers (modèles présentés dans le Plan Comptable National) et les comptes figurant dans la nomenclature proposée par le guide d'application du Plan comptable National.

ANNEXE II

Correspondance entre les rubriques des états financiers (modèles présentés dans le Plan Comptable National) et les comptes figurant dans la nomenclature proposée par le guide d'application du Plan comptable National.

BILAN ACTIF

ACTIFS	Montant brut N° de compte	Amortissement ./Dépréciation N° de compte
ACTIFS NON-COURANTS		
Immobilisations incorporelles et assimilés		
Ecarts d'acquisition (goodwill)	201	(1)
Dépenses de développement	203	280, 290
Autres immobilisations incorporelles	204, 205, 206, 208	280, 290
Immobilisations corporelles		
Terrains	21	281, 291
Autres immobilisations corporelles	22	282&292
Immobilisations corporelles en cours	23 (sauf 238)	293
Avances-acomptes sur immobilisations en cours	238	294
Immobilisations financières		
Prêts et autres créances long terme	25	295
Titres mis en équivalence	263	
Autres actifs financiers non courants	261, 265, 268, 269	296&297
Impôts différés actifs	143	
TOTAL ACTIFS NON-COURANTS		
ACTIFS COURANTS		
Stocks et en cours	3	39
Créances et emplois assimilés		
Fournisseurs – avances et acomptes versés	40	49
Clients	41	49
Associés et sociétés apparentés	44	49
Impôts & taxes	431, 432, 433 débit	49
Prêts à long et moyen terme – part à moins d'un an	465	49
Autres débiteurs à moins d'un an	42, 45, 435, débit 46&437	49
Comptes de régularisation actif	471	
Disponibilités et assimilés		
Placements et autres actifs financiers courant	52&54	59
Trésorerie et équivalents de trésorerie	55, 56&57	59
TOTAL ACTIFS COURANTS		
TOTAL GENERAL ACTIF		

(1) Les dépréciations éventuelles sur écarts d'acquisition, constatées à la suite d'un test de dépréciation, sont directement imputées en diminution du montant des écarts d'acquisition.

ANNEXE II (suite) -

Correspondance entre les rubriques des états financiers (modèles présentés dans le Plan Comptable National) et les comptes figurant dans la nomenclature proposée par le guide d'application du Plan comptable National.

CAPITAUX PROPRES ET PASSIFS

CAPITAUX PROPRES ET PASSIFS	N°de compte
CAPITAUX PROPRES	
Capital social (ou personnel)	101, 103
Primes liées au capital social	102
Réserves réglementaires ou statutaires	111
Réserves libres /(Réserves consolidées (1))	112, 116, 117
Ecarts de réévaluation	132
Report à nouveau et autres ajustements ou éléments sur capitaux propres	104à109,120, 13 (-132
Résultat net / (Résultat net part du groupe (1))	
Part de la société consolidante (1)	
Part des minoritaires (1)	
TOTAL CAPITAUX PROPRES I	
PASSIFS NON-COURANTS	
Provisions	19
Subventions d'équipement (part non amortie)	141,142
Emprunts obligataires	16
Dettes sur contrats de location financement	178
Autres emprunts et dettes assimilés	171à 176
Impôts différés passifs	144
Autres passifs non courants	148,
TOTAL PASSIFS NON-COURANTS II	
PASSIFS COURANTS	
Fournisseurs	40
Clients – avances et acomptes reçus	41 créditeurs
Etats et organismes africains ou internationaux	434, 437
Associés et sociétés apparentées	44 créditeur
Impôts et taxes	431, 432, 433 créditeur
Passifs non courants : part à court terme	464
Autres dettes et créances court terme	462, 467 créditeur, 468
Comptes de régularisation passif	471
Concours bancaires et autres comptes financiers cour terme	53, 554, 56 créditeur
TOTAL PASSIFS COURANTS	
TOTAL GENERAL PASSIF	

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

ANNEXE II (suite) -

Correspondance entre les rubriques des états financiers (modèles présentés dans le Plan Comptable National) et les comptes figurant dans la nomenclature proposée par le guide d'application du Plan comptable National.

COMPTE DE RESULTAT

(par nature) (2)

	N° de compte
Chiffre d'affaires	70, 71
Variation stocks produits finis et en cours	72
Production immobilisée	73
Subventions d'exploitation	76
I – Production de l'exercice	
Achats consommés	60
Services extérieurs et autres consommations	61, 62, 63
II – Consommation de l'exercice	
III VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I – II)	
Charges de personnel	65
Impôts, taxes et versements assimilés	66
IV EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	
Autres produits opérationnels	74, 77
Autres charges opérationnelles	64
Dotations aux amortissements et aux provisions	68
Reprise sur pertes de valeur et provisions	78
V RESULTAT OPERATIONNEL	
Charges financières	67
VI RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)	
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	691
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires	697, 699
VII RESULTAT NET DE L'EXERCICE	
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)	
VIII RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)	
Dont part des minoritaires (1)	
Part du groupe (1)	

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

(2) En cas de présentation du compte de résultat par fonction, une nomenclature spécifique des charges par fonction doit également être mise en place. Cette nomenclature est spécifique à chaque entité..

ANNEXE III

SYSTEME COMPTABLE APPLICABLE AUX ENTREPRISES AUTORISEES A TENIR UNE COMPTABILITE DE TRESORERIE

1. Suivi des opérations en cours d'exercice.....	101
2. Principes des corrections de fin d'exercice.....	102
3. Etats financiers annuels	103

COMPTABILITE SIMPLIFIEE APPLICABLE AUX TRES PETITES ENTREPRISES

Les petites entités dont les caractéristiques sont définies par les autorités compétentes ont la possibilité d'utiliser un système comptable simplifié, fondé sur leurs encaissements et leurs décaissements, et dénommé comptabilité de trésorerie.

1. Suivi des opérations en cours d'exercice

Tout au long de l'exercice, les entités soumises à une comptabilité simplifiée sont tenues à l'obligation d'enregistrer de façon systématique et fiable leurs recettes et leurs dépenses.

La fiabilité de ces enregistrements est liée :

- à l'existence d'un support régulièrement tenu : journal de trésorerie (journal unique, ou journal des dépenses et journal des recettes)
- à la conservation, en appui des enregistrements sur le ou les journaux de trésorerie, des pièces justificatives d'origine interne ou externe.

La trésorerie correspond à l'ensemble des avoirs de l'entreprise en caisse d'une part (billets, pièces...) et en banque ou établissement assimilé d'autre part.

Le mode d'enregistrement des opérations de recettes et dépenses au cours de l'exercice sur le ou les livres de trésorerie doit permettre de distinguer ces opérations :

- selon le compte de trésorerie concerné (banque, caisse). Il est généralement ouvert un journal par compte de trésorerie (ou deux, dans le cas où l'organisation de l'entreprise nécessite l'ouverture d'un journal des recettes et d'un journal des dépenses).
- selon les natures d'opérations.

Les natures d'opérations qui doivent être distinguées sont fonction des activités de l'entité et des besoins en information de gestion de son responsable.

Cette distinction doit porter au minimum sur les opérations suivantes :

- Retraits personnels de fonds ou versements complémentaires de capital effectués par l'exploitant,
- Achats de marchandises destinées à la revente en état,
- Autres charges (frais de personnel, impôts, frais administratifs et de gestion, achats de fournitures et autres consommables),
- Recettes sur ventes et prestations de service
- Autres recettes (subventions, dons, cessions d'immobilisations...),
- Virements de fonds dans le cas où il existerait au moins deux comptes de trésorerie (dépôts ou retraits d'espèces en banque par exemple).
- Achats d'immobilisations
- Emprunts auprès de tiers
- Prêts accordés à des tiers

2. Principes des corrections de fin d'exercice

En fin d'exercice, et uniquement si les montants concernés sont significatifs, le responsable de l'entité doit procéder à un inventaire extra comptable de chacun des quatre éléments suivants :

- le montant des créances et des dettes d'exploitation, dans le cas où les ventes et les achats ne feraient pas l'objet d'un règlement au comptant,
- le montant des stocks (produits finis, matières premières, consommables...) et des travaux en cours,
- le montant des immobilisations acquises ou cédées au cours de l'exercice,
- le montant des emprunts souscrits ou remboursés au cours de l'exercice.
- Le montant des prêts accordés ou remboursés au cours de l'exercice

Les états récapitulatifs de ces inventaires doivent être conservés en tant que pièce justificative de la comptabilité de l'entité.

Un inventaire des créances et des dettes d'exploitation ou un inventaire des stocks n'est nécessaire que lorsque les variations entre le début et la fin de l'exercice de ces éléments représentent des montants significatifs.

Les entités possédant des immobilisations doivent tenir un registre des immobilisations indiquant pour chaque immobilisation la date d'acquisition, le montant de l'acquisition, la durée présumée d'utilisation et la date de cession. Chaque immobilisation doit faire l'objet d'un tableau d'amortissement (calcul basé sur un amortissement linéaire, par exercice, sans prorata temporis).

L'inventaire des stocks doit être effectué par nature, en quantités et en valeur, selon des modalités qui doivent pouvoir être justifiées.

Un tableau d'amortissement des emprunts doit également être établi. Ce tableau doit faire apparaître pour chaque exercice le montant du capital et le montant des intérêts remboursés

En conséquence, l'entreprise procède, le cas échéant, aux calculs suivants à la clôture de chaque exercice :

- calcul de la variation des en cours des créances et dettes d'exploitation entre le début et la fin de l'exercice,
- calcul de la variation des stocks et travaux en cours entre le début et la fin de l'exercice
- calcul de la dotation aux amortissements de l'exercice relatifs aux immobilisations existant à la clôture de l'exercice (immobilisations acquises au cours de l'exercice ou des exercices antérieurs)
- calcul des plus ou moins values dégagées au titre des cessions d'immobilisations de l'exercice (prix de cession diminué de la valeur nette comptable en début d'exercice de l'immobilisation concernée)
- calcul de la variation des en cours d'emprunts entre le début et la fin de l'exercice et détermination des frais financiers réglés au cours de l'exercice.

3. Etats financiers annuels

Contrôles de fin d'exercice

En fin d'exercice, il convient de vérifier :

- la concordance entre le solde final du compte caisse et le montant réellement disponible en caisse,
- l'égalité entre le solde final du compte banque et le solde figurant sur le relevé bancaire à la date de clôture de l'exercice, corrigé éventuellement des opérations de rapprochement.
- L'absence de suspens au niveau des opérations de virement de fonds.

Détermination du résultat :

Le résultat de l'exercice est présenté dans les états financiers sous forme d'un tableau et est déterminé de la façon suivante :

- + Recettes sur activités (après déduction des apports de l'exploitant)
- Dépenses sur charges d'activité (hors prélèvement de l'exploitant)
- +/- variations des en cours dettes et créances d'exploitation **(si significatifs)**
- +/- variations entre stock d'ouverture et stocks de clôture **(si significatifs)**
- +/- corrections relatives aux immobilisations **(si significatifs) :**
- +/- corrections relatives aux emprunts **(si significatifs)**
- = RESULTAT DE L'EXERCICE**

Présentation des états financiers

Les états financiers annuels qui doivent être établis par les entités soumises à une comptabilité de trésorerie sont constitués d'une situation de fin d'exercice, d'un compte de résultat de l'exercice, et d'un état de variation de l'avoir net relatif à l'exercice, (ces deux derniers états pouvant être présentés en un seul tableau).

Ces états financiers sont présentés sur un feuillet unique et comporte au minimum les rubriques suivantes :

SITUATION EN FIN D'EXERCICE

ACTIF	Montant	PASSIF	Montant
Caisse		Capital personnel
Banque (en + ou en -)	Résultat de l'exercice (en + ou en -)
TOTAL ACTIF	÷	TOTAL PASSIF	÷

Une ou plusieurs des rubriques suivantes doivent le cas échéant figurer également sur la situation de fin d'exercice si elles correspondent à des montants significatifs :

SITUATION EN FIN D'EXERCICE

ACTIF	Montant	PASSIF	Montant
Immobilisations	Capital personnel
Stocks	Résultat de l'exercice (en+ou en -)
Créances d'exploitation	Sous-total
Caisse	Emprunts
Banque (en + ou en -)	Dettes d'exploitation
TOTAL ACTIF	±	TOTAL PASSIF	±

COMPTE DE RESULTAT

RUBRIQUES	Montant
Recettes sur ventes ou prestations de services
Autres recettes sur activités
TOTAL DES RECETTES SUR PRODUITS	±
Dépenses sur achats
Autres dépenses sur activités
TOTAL DEPENSES SUR CHARGES	±
SOLDE : (RECETTES – DEPENSES) DE L'EXERCICE (A)
Variation des créances d'exploitation N / N-1	±
Variation des dettes d'exploitation N / N-1
Variation des stocks N / N-1	±
Corrections relatives aux emprunts ou aux prêts	
Corrections relatives aux immobilisations	
RESULTAT DE L'EXERCICE
	==

	±

D'autres rubriques peuvent éventuellement figurer au compte de résultat : charges de personnel, impôts et taxes, charges calculées d'amortissement, charges financières.

VARIATION DE LA TRESORERIE AU COURS DE L'EXERCICE

RUBRIQUES	Montant
Trésorerie nette à l'ouverture de l'exercice	
Trésorerie nette à la clôture de l'exercice
TRESORERIE : AUGMENTATION (+) ou DIMINUTION (-)	=
Provenant de	=
- Apport net (+) ou retrait net (-) de l'exploitant	
- Solde (recettes – dépenses) de l'exercice (A)	
- Autres mouvements de trésorerie hors activités	
TRESORERIE : AUGMENTATION (+) ou DIMINUTION (-)	=
	=
	=