

Comptabilité approfondie

Jean-Jacques FRIEDRICH

Directeur du Master Comptabilité Contrôle Audit

Professeur agrégé d'Economie et Gestion

Diplômé expert-comptable

Plan de cours

1. LE CURSUS DE L'EXPERTISE COMPTABLE EN FRANCE

- Les examens nationaux d'expertise comptable : DCG – DSCG - DEC.
- La voie universitaire des études d'expertise comptable : le Master CCA.

2. NORMALISATION COMPTABLE FRANCAISE ET EUROPEENNE

- Le Droit comptable français, européen, anglo-saxon.
- Les principes comptables français, européens, anglo-saxons.
- Les praticiens de la comptabilité.

3. LES REGLES D'EVALUATION DES ACTIFS

- 2.1. Immobilisations.
- 2.2. Actifs financiers.
- 2.3. Stocks.

4. LES ACTIFS ACQUIS EN CREDIT-BAIL

5. LA REEVALUATION DES BILANS

6. LES PROVISIONS

- Provisions (risques et charges).
- Provisions réglementées : Textes particuliers d'origine fiscale.

7. LES EVENEMENTS POSTERIEURS A LA CLOTURE DE L'EXERCICE

8. LES CONTRATS A LONG TERME

Bibliographie

Ouvrages de référence :

Comptabilité approfondie

G. LANGLOIS, M. FRIEDERICH, A. BURLAUD - Editions Foucher

Comptabilité approfondie et Révision

R. OBERT – Editions Dunod

Ouvrages de référence :

- **Mémento Comptable Francis LEFEBVRE**
- **Mémentos Fiscal Francis LEFEBVRE**
- **IFRS – Editions Francis Lefebvre**

Revue de recherche en Comptabilité :

Revue Française de comptabilité (*Revue du Conseil Supérieur de l'OEC*)

Comptabilité – Contrôle - Audit (*Revue de L'Association Française de Comptabilité*)

Sites internet :

PCG français :

www.plancomptable.com

CNC (Conseil National de la Comptabilité) :

http://www.minefi.gouv.fr/directions_services/CNCompta/

CSOEC (Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts Comptables) :

www.experts-comptables.org

AMF (Autorités des Marchés Financiers)

<http://www.amf-france.org/>

IASB : www.iasb.org

IAS Plus (site du cabinet Deloitte) : www.iasplus.com

FOCUS IFRS : www.focusifrs.com

Site de PriceWaterhouseCoopers : www.pwc.com

LEGIFRANCE : www.legifrance.com

Le plan des comptes du PCG

Le plan de comptes, visé à l'article 410-5 et présenté ci-après, est commun au système de base, au système abrégé et au système développé. Les comptes utilisés dans chaque système sont distingués de la façon suivante :

- système de base : comptes imprimés en caractères normaux,
- système abrégé : comptes imprimés en caractères gras exclusivement,
- système développé : comptes du système de base et comptes imprimés en caractères italiques.

Règles d'établissement d'un plan de comptes

433-1. – Le plan de comptes est suffisamment détaillé pour permettre l'enregistrement des opérations conformément aux normes comptables. Lorsque les comptes prévus par les normes comptables ne suffisent pas à l'entité pour enregistrer distinctement toutes ses opérations, elle peut ouvrir toute subdivision nécessaire. Inversement, si les comptes prévus à l'article **432-1** sont trop détaillés par rapport aux besoins de l'entité, elle peut regrouper les comptes dans un compte global de même niveau ou de niveau plus contracté, conformément aux possibilités ouvertes par l'article visé ci-avant.

433-2. – Les opérations sont réparties en 8 classes de comptes. Le numéro de chacune des classes 1 à 8 constitue le premier chiffre des numéros de tous les comptes de la classe considérée. Chaque compte peut lui-même se subdiviser. Le numéro de chaque compte divisionnaire commence toujours par le numéro du compte ou sous-compte dont il constitue une subdivision.

433-3. – Dans les comptes à trois chiffres et plus, le zéro terminal ou la série terminale de zéros a une signification de regroupement de comptes ou de compte global. Le compte de terminaison zéro est utilisé comme compte de regroupement lorsque les opérations ont fait, pour des besoins d'analyse, l'objet d'un classement préalable dans des comptes de même niveau se terminant par les chiffres de 1 à 8. Le compte de terminaison zéro est utilisé comme compte global lorsqu'aucune analyse ne s'impose pour les opérations à classer dans le compte de niveau immédiatement supérieur. Les entités peuvent inscrire directement la totalité des opérations concernées dans le compte de niveau supérieur ou, dans un souci d'homogénéité du plan de comptes, ouvrir un compte de même intitulé en lui adjoignant un ou plusieurs zéro à sa droite. Toutefois cette utilisation du zéro ne peut pas avoir pour effet de faire obstacle à la présentation normalisée des documents de synthèse.

433-4. – 1 - Dans les comptes à deux chiffres, les comptes de terminaison 1 à 8 ont une signification de regroupement. Par dérogation à cette règle, le compte 28 « Amortissements des immobilisations » fonctionne comme un compte de sens contraire de celui des comptes de la classe concernée.

2- Dans les comptes à trois chiffres et plus, les terminaisons 1 à 8 enregistrent le détail des opérations couvertes par le compte de niveau immédiatement supérieur ou par le compte de même niveau de terminaison zéro. Dans les comptes de la classe 4, la terminaison 8 est affectée à l'enregistrement des produits à recevoir et des charges à payer rattachés aux comptes qu'ils concernent.

433-5. – (Règlement n°2005-09 du CRC) – 1 - Dans les comptes à deux chiffres, les comptes de bilan se terminant par 9 identifient les dépréciations des classes 2 à 5 correspondantes.

2- Dans les comptes à trois chiffres et plus, pour les comptes de bilan, la terminaison 9 permet d'identifier les opérations de sens contraire à celles normalement couvertes par le compte de niveau immédiatement supérieur et classées dans les subdivisions se terminant par 1 à 8.

CLASSE 1 : COMPTES DE CAPITAUX**10 - CAPITAL ET RESERVES****101 - Capital***1011 - Capital souscrit - non appelé**1012 - Capital souscrit - appelé, non versé**1013 - Capital souscrit - appelé, versé**10131 - Capital non amorti**10132 - Capital amorti**1018 - Capital souscrit soumis à des réglementations particulières**104 - Primes liées au capital social**1041 - Primes d'émission**1042 - Primes de fusion**1043 - Primes d'apport**1044 - Primes de conversion d'obligations en actions**1045 - Bons de souscription d'actions***105 - Écarts de réévaluation***1051 - Réserve spéciale de réévaluation**1052 - Écart de réévaluation libre**1053 - Réserve de réévaluation**1055 - Écarts de réévaluation (autres opérations légales)**1057 - Autres écarts de réévaluation en France**1058 - Autres écarts de réévaluation à l'Étranger**106 - Réserves***1061 - Réserve légale***10611 - Réserve légale proprement dite**10612 - Plus-values nettes à long terme**1062 - Réserves indisponibles***1063 - Réserves statutaires ou contractuelles****1064 - Réserves réglementées***10641 - Plus-values nettes à long terme**10643 - Réserves consécutives à l'octroi de subventions d'investissement**10648 - Autres réserves réglementées***1068 - Autres réserves***10681 - Réserve de propre assureur**10688 - Réserves diverses**107 - Écart d'équivalence***108 - Compte de l'exploitant***109 - Actionnaires : Capital souscrit - non appelé**11 - REPORT A NOUVEAU (solde créditeur ou débiteur)**110 - Report à nouveau (solde créditeur)**119 - Report à nouveau (solde débiteur)***12 - RESULTAT DE L'EXERCICE (bénéfice ou perte)***120 - Résultat de l'exercice (bénéfice)**129 - Résultat de l'exercice (perte)***13 - SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT***131 - Subventions d'équipement**1311 - État**1312 - Régions**1313 - Départements**1314 - Communes**1315 - Collectivités publiques**1316 - Entreprises publiques**1317 - Entreprises et organismes privés**1318 - Autres**138 - Autres subventions d'investissement**(même ventilation que celle du compte 131)**139 - Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat**1391 - Subventions d'équipement**13911 - État**13912 - Régions**13913 - Départements**13914 - Communes**13915 - Collectivités publiques**13916 - Entreprises publiques**13917 - Entreprises et organismes privés**13918 - Autres**1398 - Autres subventions d'investissement (même ventilation**que celle du compte 1391)***14 - PROVISIONS REGLEMENTEES***142 - Provisions réglementées relatives aux immobilisations**1423 - Provisions pour reconstitution des gisements miniers**et pétroliers**1424 - Provisions pour investissement (participation des**salariés)**143 - Provisions réglementées relatives aux stocks**1431 - Hausse des prix**1432 - Fluctuation des cours**144 - Provisions réglementées relatives aux autres éléments**de l'actif***145 - Amortissements dérogatoires****146 - Provision spéciale de réévaluation****147 - Plus-values réinvesties****148 - Autres provisions réglementées****15 - PROVISIONS – (Règlement n°2005-09 du CRC)***151 - Provisions pour risques**1511 - Provisions pour litiges**1512 - Provisions pour garanties données aux clients**1513 - Provisions pour pertes sur marchés à terme**1514 - Provisions pour amendes et pénalités**1515 - Provisions pour pertes de change**1516 – Provisions pour pertes sur contrats**(Règlement n°2000-06 du CRC)**1518 - Autres provisions pour risques**153 - Provisions pour pensions et obligations similaires**154 – Provisions pour restructurations (Règlement n°2000-**06 du CRC)**155 - Provisions pour impôts**156 - Provisions pour renouvellement des immobilisations**(entreprises concessionnaires)**157 - Provisions pour charges à répartir sur plusieurs**exercices**1572 - Provisions pour gros entretien ou grandes révisions**(Règlement n°2003-07 du CRC)**158 - Autres provisions pour charges**1581 – Provisions pour remises en état (Règlement n°2000-**06 du CRC)***16 - EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILEES***161 - Emprunts obligataires convertibles**163 - Autres emprunts obligataires**164 - Emprunts auprès des établissements de crédit**165 - Dépôts et cautionnements reçus**1651 - Dépôts**1655 - Cautionnements*

166 - Participation des salariés aux résultats
 1661 - Comptes bloqués
 1662 - Fonds de participation
 167 - Emprunts et dettes assortis de conditions particulières
 1671 - Émissions de titres participatifs
 1674 - Avances conditionnées de l'État
 1675 - Emprunts participatifs
 168 - Autres emprunts et dettes assimilées
 1681 - Autres emprunts
 1685 - Rentes viagères capitalisées
 1687 - Autres dettes
 1688 - Intérêts courus
 16881 - Sur emprunts obligataires convertibles
 16883 - Sur autres emprunts obligataires
 16884 - Sur emprunts auprès des établissements de crédit
 16885 - Sur dépôts et cautionnements reçus
 16886 - Sur participation des salariés aux résultats
 16887 - Sur emprunts et dettes assortis de conditions particulières
 16888 - Sur autres emprunts et dettes assimilées
 169 - Primes de remboursement des obligations
 17 - DETTES RATTACHEES A DES PARTICIPATIONS
 171 - Dettes rattachées à des participations (groupe)
 174 - Dettes rattachées à des participations (hors groupe)
 178 - Dettes rattachées à des sociétés en participation
 1781 - Principal
 1788 - Intérêts courus
 18 - COMPTES DE LIAISON DES ETABLISSEMENTS ET SOCIETES EN PARTICIPATION
 181 - Comptes de liaison des établissements
 186 - Biens et prestations de services échangés entre établissements (charges)
 187 - Biens et prestations de services échangés entre établissements (produits)
 188 - Comptes de liaison des sociétés en participation

CLASSE 2 : COMPTES D'IMMOBILISATIONS

20 - IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

201 - Frais d'établissement

2011 - Frais de constitution
 2012 - Frais de premier établissement
 20121 - Frais de prospection
 20122 - Frais de publicité
 2013 - Frais d'augmentation de capital et d'opérations diverses
 (fusions, scissions, transformations)

203 - Frais de recherche et de développement
 205 - Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires

206 - Droit au bail

207 - Fonds commercial

208 - Autres immobilisations incorporelles

21 - IMMOBILISATIONS CORPORELLES

211 - Terrains
 2111 - Terrains nus
 2112 - Terrains aménagés

2113 - Sous-sols et sur-sols
 2114 - Terrains de gisement
 21141 - Carrières
 2115 - Terrains bâtis
 21151 - Ensembles immobiliers industriels (A, B...)
 21155 - Ensembles immobiliers administratifs et commerciaux (A, B...)
 21158 - Autres ensembles immobiliers
 211581 - affectés aux opérations professionnelles (A, B...)
 211588 - affectés aux opérations non professionnelles (A, B...)
 2116 - Compte d'ordre sur immobilisations (art. 6 du décret n°78-737 du 11 juillet 1978)
 212 - Agencements et aménagements de terrains (même ventilation que celle du compte 211)
 213 - Constructions
 2131 - Bâtiments
 21311 - Ensembles immobiliers industriels (A, B...)
 21315 - Ensembles immobiliers administratifs et commerciaux (A, B...)
 21318 - Autres ensembles immobiliers
 213181 - affectés aux opérations professionnelles (A, B...)
 213188 - affectés aux opérations non professionnelles (A, B...)
 2135 - Installations générales - agencements - aménagements des constructions
 (même ventilation que celle du compte 2131)
 2138 - Ouvrages d'infrastructure
 21381 - Voies de terre
 21382 - Voies de fer
 21383 - Voies d'eau
 21384 - Barrages
 21385 - Pistes d'aérodromes
 214 - Constructions sur sol d'autrui (même ventilation que celle du compte 213)
 215 - Installations techniques, matériels et outillage industriels
 2151 - Installations complexes spécialisées
 21511 - sur sol propre
 21514 - sur sol d'autrui
 2153 - Installations à caractère spécifique
 21531 - sur sol propre
 21534 - sur sol d'autrui
 2154 - Matériel industriel
 2155 - Outillage industriel
 2157 - Agencements et aménagements du matériel et outillage industriels
 218 - Autres immobilisations corporelles
 2181 - Installations générales, agencements, aménagements divers
 2182 - Matériel de transport
 2183 - Matériel de bureau et matériel informatique
 2184 - Mobilier
 2185 - Cheptel
 2186 - Emballages récupérables
 22 - IMMOBILISATIONS MISES EN CONCESSION
 23 - IMMOBILISATIONS EN COURS
 231 - Immobilisations corporelles en cours
 2312 - Terrains

- 2313 - Constructions
 2315 - Installations techniques, matériel et outillage industriels
 2318 - Autres immobilisations corporelles
 232 - Immobilisations incorporelles en cours
 237 - Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations incorporelles
 238 - Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles
 2382 - Terrains
 2383 - Constructions
 2385 - Installations techniques, matériel et outillage industriels
 2388 - Autres immobilisations corporelles
 25 - PARTS DANS DES ENTREPRISES LIEES ET CREANCES SUR DES ENTREPRISES LIEES
 26 - PARTICIPATIONS ET CREANCES RATTACHEES A DES PARTICIPATIONS
 261 - Titres de participation
 2611 - Actions
 2618 - Autres titres
 266 - Autres formes de participation
 267 - Créances rattachées à des participations
 2671 - Créances rattachées à des participations (groupe)
 2674 - Créances rattachées à des participations (hors groupe)
 2675 - Versements représentatifs d'apports non capitalisés (appel de fonds)
 2676 - Avances consolidables
 2677 - Autres créances rattachées à des participations
 2678 - Intérêts courus
 268 - Créances rattachées à des sociétés en participation
 2681 - Principal
 2688 - Intérêts courus
 269 - Versements restant à effectuer sur titres de participation non libérés
27 - AUTRES IMMOBILISATIONS FINANCIERES
 271 - Titres immobilisés autres que les titres immobilisés de l'activité de portefeuille (droit de propriété)
 2711 - Actions
 2718 - Autres titres
 272 - Titres immobilisés (droit de créance)
 2721 - Obligations
 2722 - Bons
 273 - Titres immobilisés de l'activité de portefeuille
 274 - Prêts
 2741 - Prêts participatifs
 2742 - Prêts aux associés
 2743 - Prêts au personnel
 2748 - Autres prêts
 275 - Dépôts et cautionnements versés
 2751 - Dépôts
 2755 - Cautionnements
 276 - Autres créances immobilisées
 2761 - Créances diverses
 2768 - Intérêts courus
 27682 - Sur titres immobilisés (droit de créance)
 27684 - Sur prêts
 27685 - Sur dépôts et cautionnements
 27688 - Sur créances diverses
 277 - Actions propres ou parts propres
 2771 - Actions propres ou parts propres
 2772 - Actions propres ou parts propres en voie d'annulation
 279 - Versements restant à effectuer sur titres immobilisés non libérés
 28 - AMORTISSEMENTS DES IMMOBILISATIONS
280 - Amortissements des immobilisations incorporelles
 2801 - Frais d'établissement (même ventilation que celle du compte 201)
 2803 - Frais de recherche et de développement
 2805 - Concessions et droits similaires, brevets, licences, logiciels, droits et valeurs similaires
 2807 - Fonds commercial
 2808 - Autres immobilisations incorporelles
281 - Amortissements des immobilisations corporelles
 2811 - Terrains de gisement
 2812 - Agencements, aménagements de terrains (même ventilation que celle du compte 212)
 2813 - Constructions (même ventilation que celle du compte 213)
 2814 - Constructions sur sol d'autrui (même ventilation que celle du compte 214)
 2815 - Installations techniques, matériel et outillage industriels (même ventilation que celle du compte 215)
 2818 - Autres immobilisations corporelles (même ventilation que celle du compte 218)
 282 - Amortissements des immobilisations mises en concession
 29 - DEPRECIATIONS DES IMMOBILISATIONS - (REGLEMENT N°2002-10 DU CRC)
290 - Dépréciations des immobilisations incorporelles
 2905 - Marques, procédés, droits et valeurs similaires
 2906 - Droit au bail
 2907 - Fonds commercial
 2908 - Autres immobilisations incorporelles
291 - Dépréciations des immobilisations corporelles (même ventilation que celle du compte 21) - (Règlement n°2002-10 du CRC)
 2911 - Terrains (autres que terrains de gisement)
292 - Dépréciations des immobilisations mises en concession
293 - Dépréciations des immobilisations en cours - (Règlement n°2002-10 du CRC)
 2931 - Immobilisations corporelles en cours
 2932 - Immobilisations incorporelles en cours
296 - Dépréciations des participations et créances rattachées à des participations - (Règlement n°2005-09 du CRC)
 2961 - Titres de participation
 2966 - Autres formes de participation
 2967 - Créances rattachées à des participations (même ventilation que celle du compte 267)
 2968 - Créances rattachées à des sociétés en participation (même ventilation que celle du compte 268)
297 - Dépréciations des autres immobilisations financières

(Règlement n°2005-09 du CRC)

- 2971 - Titres immobilisés autres que les titres immobilisés de l'activité de portefeuille, droit de propriété (même ventilation que celle du compte 271)
- 2972 - Titres immobilisés, droit de créance (même ventilation que celle du compte 272)
- 2973 - Titres immobilisés de l'activité de portefeuille
- 2974 - Prêts (même ventilation que celle du compte 274)
- 2975 - Dépôts et cautionnements versés (même ventilation que celle du compte 275)
- 2976 - Autres créances immobilisées (même ventilation que celle du compte 276)

CLASSE 3 : COMPTES DE STOCKS ET EN-COURS

31 - MATIERES PREMIERES (ET FOURNITURES)

- 311 - Matières (ou groupe) A
- 312 - Matières (ou groupe) B
- 317 - Fournitures A, B, C, ...

32 - AUTRES APPROVISIONNEMENTS

- 321 - Matières consommables
- 3211 - Matières (ou groupe) C
- 3212 - Matières (ou groupe) D
- 322 - Fournitures consommables
- 3221 - Combustibles
- 3222 - Produits d'entretien
- 3223 - Fournitures d'atelier et d'usine
- 3224 - Fournitures de magasin
- 3225 - Fournitures de bureau
- 326 - Emballages
- 3261 - Emballages perdus
- 3265 - Emballages récupérables non identifiables
- 3267 - Emballages à usage mixte

33 - EN-COURS DE PRODUCTION DE BIENS

- 331 - Produits en cours
- 3311 - Produits en cours P 1
- 3312 - Produits en cours P 2
- 335 - Travaux en cours
- 3351 - Travaux en cours T 1
- 3352 - Travaux en cours T 2

34 - EN-COURS DE PRODUCTION DE SERVICES

- 341 - Études en cours
- 3411 - Études en cours E 1
- 3412 - Études en cours E 2
- 345 - Prestations de services en cours
- 3451 - Prestations de services S 1
- 3452 - Prestations de services S 2

35 - STOCKS DE PRODUITS

- 351 - Produits intermédiaires
- 3511 - Produits intermédiaires (ou groupe) A
- 3512 - Produits intermédiaires (ou groupe) B
- 355 - Produits finis
- 3551 - Produits finis (ou groupe) A
- 3552 - Produits finis (ou groupe) B
- 358 - Produits résiduels (ou matières de récupération)
- 3581 - Déchets
- 3585 - Rebut
- 3586 - Matières de récupération

36 - (compte à ouvrir, le cas échéant, sous l'intitulé « stocks provenant d'immobilisations »)

37 - STOCKS DE MARCHANDISES

- 371 - Marchandises (ou groupe) A
- 372 - Marchandises (ou groupe) B

38 - (lorsque l'entité tient un inventaire permanent en comptabilité générale, le compte 38 peut être utilisé pour comptabiliser les stocks en voie d'acheminement, mis en dépôt ou donnés en consignation)

39 - DEPRECIATIONS DES STOCKS ET EN-COURS – (Règlement n°2005-09 du CRC)

391 - Dépréciations des matières premières (et fournitures)

- (Règlement n°2005-09 du CRC)
- 3911 - Matières (ou groupe) A
- 3912 - Matières (ou groupe) B
- 3917 - Fournitures A, B, C, ...

392 - Dépréciations des autres approvisionnements

- (Règlement n° 2005-09 du CRC)
- 3921 - Matières consommables (même ventilation que celle du compte 321)
- 3922 - Fournitures consommables (même ventilation que celle du compte 322)
- 3926 - Emballages (même ventilation que celle du compte 326)

393 - Dépréciations des en-cours de production de biens

- (Règlement n°2005-09 du CRC)
- 3931 - Produits en cours (même ventilation que celle du compte 331)
- 3935 - Travaux en cours (même ventilation que celle du compte 335)

394 - Dépréciations des en-cours de production de services

- (Règlement n°2005-09 du CRC)
- 3941 - Études en cours (même ventilation que celle du compte 341)
- 3945 - Prestations de services en cours (même ventilation que celle du compte 345)

395 - Dépréciations des stocks de produits

- (Règlement n°2005-09 du CRC)
- 3951 - Produits intermédiaires (même ventilation que celle du compte 351)
- 3955 - Produits finis (même ventilation que celle du compte 355)

397 - Dépréciations des stocks de marchandises

- (Règlement n°2005-09 du CRC)
- 3971 - Marchandise (ou groupe) A
- 3972 - Marchandise (ou groupe) B

CLASSE 4 : COMPTES DE TIERS

40 - FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHES

400 - Fournisseurs et Comptes rattachés

- 401 - Fournisseurs
- 4011 - Fournisseurs - Achats de biens et prestations de services
- 4017 - Fournisseurs - Retenues de garantie
- 403 - Fournisseurs - Effets à payer
- 404 - Fournisseurs d'immobilisations

- 4041 - Fournisseurs - Achats d'immobilisations
 4047 - Fournisseurs d'immobilisations - Retenues de garantie
 405 - Fournisseurs d'immobilisations - Effets à payer
 408 - Fournisseurs - Factures non parvenues
 4081 - Fournisseurs
 4084 - Fournisseurs d'immobilisations
 4088 - Fournisseurs - Intérêts courus
409 - Fournisseurs débiteurs
 4091 - Fournisseurs - Avances et acomptes versés sur commandes
 4096 - Fournisseurs - Créances pour emballages et matériel à rendre
 4097 - Fournisseurs - Autres avoirs
 40971 - Fournisseurs d'exploitation
 40974 - Fournisseurs d'immobilisations
 4098 - Rabais, remises, ristournes à obtenir et autres avoirs non encore reçus
 41 - CLIENTS ET COMPTES RATTACHES
410 - Clients et Comptes rattachés
 411 - Clients
 4111 - Clients - Ventes de biens ou de prestations de services
 4117 - Clients - Retenues de garantie
 413 - Clients - Effets à recevoir
 416 - Clients douteux ou litigieux
 (Supprimé par le règlement n°99-08 du CRC)
 418 - Clients - Produits non encore facturés
 4181 - Clients - Factures à établir
 4188 - Clients - Intérêts courus
419 - Clients créditeurs
 4191 - Clients - Avances et acomptes reçus sur commandes
 4196 - Clients - Dettes sur emballages et matériels consignés
 4197 - Clients - Autres avoirs
 4198 - Rabais, remises, ristournes à accorder et autres avoirs à établir
 42 - PERSONNEL ET COMPTES RATTACHES
421 - Personnel - Rémunérations dues
 422 - Comités d'entreprises, d'établissement, ...
 424 - Participation des salariés aux résultats
 4246 - Réserve spéciale (art. L. 442-2 du Code du travail)
 4248 - Comptes courants
 425 - Personnel - Avances et acomptes
 426 - Personnel - Dépôts
 427 - Personnel - Oppositions
428 - Personnel - Charges à payer et produits à recevoir
 4282 - Dettes provisionnées pour congés à payer
 4284 - Dettes provisionnées pour participation des salariés aux résultats
 4286 - Autres charges à payer
 4287 - Produits à recevoir
43 - SECURITE SOCIALE ET AUTRES ORGANISMES SOCIAUX
 431 - Sécurité sociale
 437 - Autres organismes sociaux
 438 - Organismes sociaux - Charges à payer et produits à recevoir
 4382 - Charges sociales sur congés à payer
 4386 - Autres charges à payer
 4387 - Produits à recevoir
 44 - ETAT ET AUTRES COLLECTIVITES PUBLIQUES
 441 - Etat - Subventions à recevoir
 4411 - Subventions d'investissement
 4417 - Subventions d'exploitation
 4418 - Subventions d'équilibre
 4419 - Avances sur subventions
 442 - État - Impôts et taxes recouvrables sur des tiers
 4424 - Obligataires
 4425 - Associés
 443 - Opérations particulières avec l'État, les collectivités publiques, les organismes internationaux
 4431 - Créances sur l'Etat résultant de la suppression de la règle du décalage d'un mois en matière de T.V.A.
 4438 - Intérêts courus sur créances figurant au compte 4431
444 - État - Impôts sur les bénéficiaires
445 - État - Taxes sur le chiffre d'affaires
 4452 - T.V.A. due intracommunautaire
 4455 - Taxes sur le chiffre d'affaires à décaisser
 44551 - T.V.A. à décaisser
 44558 - Taxes assimilées à la T.V.A.
 4456 - Taxes sur le chiffre d'affaires déductibles
 44562 - T.V.A. sur immobilisations
 44563 - T.V.A. transférée par d'autres entreprises
 44566 - T.V.A. sur autres biens et services
 44567 - Crédit de T.V.A. à reporter
 44568 - Taxes assimilées à la T.V.A.
 4457 - Taxes sur le chiffre d'affaires collectées par l'entreprise
 44571 - T.V.A. collectée
 44578 - Taxes assimilées à la T.V.A.
 4458 - Taxes sur le chiffre d'affaires à régulariser ou en attente
 44581 - Acomptes - Régime simplifié d'imposition
 44582 - Acomptes - Régime du forfait
 44583 - Remboursement de taxes sur le chiffre d'affaires demandé
 44584 - T.V.A. récupérée d'avance
 44586 - Taxes sur le chiffre d'affaires sur factures non parvenues
 44587 - Taxes sur le chiffres d'affaires sur factures à établir
 446 - Obligations cautionnées
447 - Autres impôts, taxes et versements assimilés
 448 - État - Charges à payer et produits à recevoir
 4482 - Charges fiscales sur congés à payer
 4486 - Charges à payer
 4487 - Produits à recevoir
 449 - Quotas d'émission à restituer à l'Etat (Règlement n°2004-08 du CRC)
45 - GROUPE ET ASSOCIES
 451 - Groupe
455 - Associés - Comptes courants
 4551 - Principal
 4558 - Intérêts courus
 456 - Associés - Opérations sur le capital
 4561 - Associés - Comptes d'apport en société
 45611 - Apports en nature
 45615 - Apports en numéraire
 4562 - Apporteurs - Capital appelé, non versé
 45621 - Actionnaires - Capital souscrit et appelé, non versé

45625 - Associés - Capital appelé, non versé
 4563 - Associés - Versements reçus sur augmentation de capital
 4564 - Associés - Versements anticipés
 4566 - Actionnaires défaillants
 4567 - Associés - Capital à rembourser
 457 - Associés - Dividendes à payer
 458 - Associés - Opérations faites en commun et en G.I.E.
 4581 - Opérations courantes
 4588 - Intérêts courus
46 - DEBITEURS DIVERS ET CREDITEURS DIVERS
 462 - Créances sur cessions d'immobilisations
 464 - Dettes sur acquisitions de valeurs mobilières de placement
 465 - Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement
 467 - Autres comptes débiteurs ou créditeurs
 468 - Divers - Charges à payer et produits à recevoir
 4686 - Charges à payer
 4687 - Produits à recevoir
47 - COMPTES TRANSITOIRES OU D'ATTENTE
 471 à 475 - Comptes d'attente
 476 - Différence de conversion - ACTIF
 4761 - Diminution des créances
 4762 - Augmentation des dettes
 4768 - Différences compensées par couverture de change
 477 - Différences de conversion - PASSIF
 4771 - Augmentation des créances
 4772 - Diminution des dettes
 4778 - Différences compensées par couverture de change
 478 - Autres comptes transitoires
48 - COMPTES DE REGULARISATION
481 - Charges à répartir sur plusieurs exercices – (Règlement n°2004-06 du CRC)
 4816 - Frais d'émission des emprunts
486 - Charges constatées d'avance
487 - Produits constatés d'avance
 488 - Comptes de répartition périodique des charges et des produits
 4886 - Charges
 4887 - Produits
 489 – Quotas d'émission alloués par l'Etat – (Règlement n°2004-08 du CRC)
 49 - DEPRECIATIONS DES COMPTES DE TIERS – (Règlement n°2005-09 du CRC)
491 - Dépréciations des comptes de clients – (Règlement n°2005-09 du CRC)
 495 - Dépréciations des comptes du groupe et des associés (Règlement n°2005-09 du CRC)
 4951 - Comptes du groupe
 4955 - Comptes courants des associés
 4958 - Opérations faites en commun et en G.I.E.
496 - Dépréciations des comptes de débiteurs divers (Règlement n°2005-09 du CRC)
 4962 - Créances sur cessions d'immobilisations
 4965 - Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement
 4967 - Autres comptes débiteurs

CLASSE 5 : COMPTES FINANCIERS**50 - VALEURS MOBILIERES DE PLACEMENT**

501 - Parts dans des entreprises liées
 502 - Actions propres
 503 - Actions
 5031 - Titres cotés
 5035 - Titres non cotés
 504 - Autres titres conférant un droit de propriété
 505 - Obligations et bons émis par la société et rachetés par elle
 506 - Obligations
 5061 - Titres cotés
 5065 - Titres non cotés
 507 - Bons du Trésor et bons de caisse à court terme
 508 - Autres valeurs mobilières de placement et autres créances assimilées
 5081 - Autres valeurs mobilières
 5082 - Bons de souscription
 5088 - Intérêts courus sur obligations, bons et valeurs assimilées
 509 - Versements restant à effectuer sur valeurs mobilières de placement non libérées

51 - BANQUES, ETABLISSEMENTS FINANCIERS ET ASSIMILES

511 - Valeurs à l'encaissement
 5111 - Coupons échus à l'encaissement
 5112 - Chèques à encaisser
 5113 - Effets à l'encaissement
 5114 - Effets à l'escompte
 512 - Banques
 5121 - Comptes en monnaie nationale
 5124 - Comptes en devises
 514 - Chèques postaux
 515 - « Caisses » du Trésor et des établissements publics
 516 - Sociétés de bourse
 517 - Autres organismes financiers
 518 - Intérêts courus
 5181 - Intérêts courus à payer
 5188 - Intérêts courus à recevoir
 519 - Concours bancaires courants
 5191 - Crédit de mobilisation de créances commerciales (CMCC)
 5193 - Mobilisation de créances nées à l'étranger
 5198 - Intérêts courus sur concours bancaires courants
52 - INSTRUMENTS DE TRESORERIE

53 - CAISSE

531 - Caisse siège social
 5311 - Caisse en monnaie nationale
 5314 - Caisse en devises
 532 - Caisse succursale (ou usine) A
 533 - Caisse succursale (ou usine) B

54 - REGIES D'AVANCE ET ACCREDITIFS**58 - VIREMENTS INTERNES**

59 - DEPRECIATIONS DES COMPTES FINANCIERS – (Règlement n°2005-09 du CRC)

590 - Dépréciations des valeurs mobilières de placement (Règlement n°2005-09 du CRC)

5903 - Actions
 5904 - Autres titres conférant un droit de propriété
 5906 - Obligations
 5908 - Autres valeurs mobilières de placement et créances assimilées

CLASSE 6 : COMPTES DE CHARGES

60 - ACHATS (sauf 603)

601 - Achats stockés - Matières premières (et fournitures)
 6011 - Matières (ou groupe) A
 6012 - Matières (ou groupe) B
 6017 - Fournitures A, B, C, ...
 602 - Achats stockés - Autres approvisionnements
 6021 - Matières consommables
 60211 - Matières (ou groupe) C
 60212 - Matières (ou groupe) D
 6022 - Fournitures consommables
 60221 - Combustibles
 60222 - Produits d'entretien
 60223 - Fournitures d'atelier et d'usine
 60224 - Fournitures de magasin
 60225 - Fournitures de bureau
 6026 - Emballages
 60261 - Emballages perdus
 60265 Emballages récupérables non identifiables
 60267 - Emballages à usage mixte
 604 - Achats d'études et prestations de services
 605 - Achats de matériel, équipements et travaux
 606 - Achats non stockés de matières et fournitures
 6061 - Fournitures non stockables (eau, énergie, ...)
 6063 - Fournitures d'entretien et de petit équipement
 6064 - Fournitures administratives
 6068 - Autres matières et fournitures
 607 - Achats de marchandises
 6071 - Marchandise (ou groupe) A
 6072 - Marchandise (ou groupe) B
 608 - (Compte réservé, le cas échéant, à la récapitulation des frais accessoires incorporés aux achats)
 609 - Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats
 6091 - de matières premières (et fournitures)
 6092 - d'autres approvisionnements stockés
 6094 - d'études et prestations de services
 6095 - de matériel, équipements et travaux
 6096 - d'approvisionnements non stockés
 6097 - de marchandises
 6098 - Rabais, remises et ristournes non affectés

603 - VARIATIONS DES STOCKS (approvisionnements et marchandises)

6031 - Variation des stocks de matières premières (et fournitures)
 6032 - Variation des stocks des autres approvisionnements
 6037 - Variation des stocks de marchandises
 61/62 - AUTRES CHARGES EXTERNES

61 - Services extérieurs

611 - Sous-traitance générale
 612 - Redevances de crédit-bail
 6122 - Crédit-bail mobilier

6125 - Crédit-bail immobilier
 613 - Locations
 6132 - Locations immobilières
 6135 - Locations mobilières
 6136 - Malis sur emballages
 614 - Charges locatives et de copropriété
 615 - Entretien et réparations
 6152 - sur biens immobiliers
 6155 - sur biens mobiliers
 6156 - Maintenance
 616 - Primes d'assurances
 6161 - Multirisques
 6162 - Assurance obligatoire dommage construction
 6163 - Assurance-transport
 61636 - sur achats
 61637 - sur ventes
 61638 - sur autres biens
 6164 - Risques d'exploitation
 6165 - Insolvabilité clients
 617 - Études et recherches
 618 - Divers
 6181 - Documentation générale
 6183 - Documentation technique
 6185 - Frais de colloques, séminaires, conférences
 619 - Rabais, remises et ristournes obtenus sur services extérieurs

62 - Autres services extérieurs

621 - Personnel extérieur à l'entreprise
 6211 - Personnel intérimaire
 6214 - Personnel détaché ou prêté à l'entreprise
 622 - Rémunérations d'intermédiaires et honoraires
 6221 - Commissions et courtages sur achats
 6222 - Commissions et courtages sur ventes
 6224 - Rémunérations des transitaires
 6225 - Rémunérations d'affacturage
 6226 - Honoraires
 6227 - Frais d'actes et de contentieux
 6228 - Divers
 623 - Publicité, publications, relations publiques
 6231 - Annonces et insertions
 6232 - Échantillons
 6233 - Foires et expositions
 6234 - Cadeaux à la clientèle
 6235 - Primes
 6236 - Catalogues et imprimés
 6237 - Publications
 6238 - Divers (pourboires, dons courants, ...)
 624 - Transports de biens et transports collectifs du personnel
 6241 - Transports sur achats
 6242 - Transports sur ventes
 6243 - Transports entre établissements ou chantiers
 6244 - Transports administratifs
 6247 - Transports collectifs du personnel
 6248 - Divers
 625 - Déplacements, missions et réceptions
 6251 - Voyages et déplacements
 6255 - Frais de déménagement
 6256 - Missions

- 6257 - Réceptions
626 - Frais postaux et de télécommunications
627 - Services bancaires et assimilés
6271 - Frais sur titres (achat, vente, garde)
6272 - Commissions et frais sur émission d'emprunts
6275 - Frais sur effets
6276 - Location de coffres
6278 - Autres frais et commissions sur prestations de services
628 - Divers
6281 - Concours divers (cotisations, ...)
6284 - Frais de recrutement de personnel
629 - Rabais, remises et ristournes obtenus sur autres services extérieurs
- 63 - IMPOTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILES**
631 - Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (administrations des impôts)
6311 - Taxe sur les salaires
6312 - Taxe d'apprentissage
6313 - Participation des employeurs à la formation professionnelle continue
6314 - Cotisation pour défaut d'investissement obligatoire dans la construction
6318 - Autres
633 - Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (autres organismes)
6331 - Versement de transport
6332 - Allocations logement
6333 - Participation des employeurs à la formation professionnelle continue
6334 - Participation des employeurs à l'effort de construction
6335 - Versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage
6338 - Autres
635 - Autres impôts, taxes et versements assimilés (administrations des impôts)
6351 - Impôts directs (sauf impôts sur les bénéfices)
63511 - Taxe professionnelle
63512 - Taxes foncières
63513 - Autres impôts locaux
63514 - Taxe sur les véhicules des sociétés
6352 - Taxes sur le chiffre d'affaires non récupérables
6353 - Impôts indirects
6354 - Droits d'enregistrement et de timbre
63541 - Droits de mutation
6358 - Autres droits
637 - Autres impôts, taxes et versements assimilés (autres organismes)
6371 - Contribution sociale de solidarité à la charge des sociétés
6372 - Taxes perçues par les organismes publics internationaux
6374 - Impôts et taxes exigibles à l'Étranger
6378 - Taxes diverses
- 64 - CHARGES DE PERSONNEL**
641 - Rémunérations du personnel
6411 - Salaires, appointements
6412 - Congés payés
6413 - Primes et gratifications
6414 - Indemnités et avantages divers
6415 - Supplément familial
- 644 - Rémunération du travail de l'exploitant**
645 - Charges de sécurité sociale et de prévoyance
6451 - Cotisations à l'URSSAF
6452 - Cotisations aux mutuelles
6453 - Cotisations aux caisses de retraites
6454 - Cotisations aux ASSEDIC
6458 - Cotisations aux autres organismes sociaux
- 646 - Cotisations sociales personnelles de l'exploitant**
647 - Autres charges sociales
6471 - Prestations directes
6472 - Versements aux comités d'entreprise et d'établissement
6473 - Versements aux comités d'hygiène et de sécurité
6474 - Versements aux autres oeuvres sociales
6475 - Médecine du travail, pharmacie
648 - Autres charges de personnel
- 65 - AUTRES CHARGES DE GESTION COURANTE**
651 - Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires
6511 - Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels
6516 - Droits d'auteur et de reproduction
6518 - Autres droits et valeurs similaires
653 - Jetons de présence
654 - Pertes sur créances irrécouvrables
6541 - Créances de l'exercice
6544 - Créances des exercices antérieurs
655 - Quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun
6551 - Quote-part de bénéfice transférée (comptabilité du gérant)
6555 - Quote-part de perte supportée (comptabilité des associés non gérants)
658 - Charges diverses de gestion courante
- 66 - CHARGES FINANCIERES**
661 - Charges d'intérêts
6611 - Intérêts des emprunts et dettes
66116 - des emprunts et dettes assimilées
66117 - des dettes rattachées à des participations
6615 - Intérêts des comptes courants et des dépôts créditeurs
6616 - Intérêts bancaires et sur opérations de financement (escompte,...)
6617 - Intérêts des obligations cautionnées
6618 - Intérêts des autres dettes
66181 - des dettes commerciales
66188 - des dettes diverses
664 - Pertes sur créances liées à des participations
665 - Escomptes accordés
666 - Pertes de change
667 - Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement
668 - Autres charges financières
- 67 - CHARGES EXCEPTIONNELLES**
671 - Charges exceptionnelles sur opérations de gestion

6711 - Pénalités sur marchés (et débits payés sur achats et ventes)
 6712 - Pénalités, amendes fiscales et pénales
 6713 - Dons, libéralités
 6714 - Créances devenues irrécouvrables dans l'exercice
 6715 - Subventions accordées
 6717 - Rappel d'impôts (autres qu'impôts sur les bénéfices)
 6718 - Autres charges exceptionnelles sur opérations de gestion
 672 - (Compte à la disposition des entités pour enregistrer, en cours d'exercice, les charges sur exercices antérieurs)
 675 - Valeurs comptables des éléments d'actif cédés
 6751 - Immobilisations incorporelles
 6752 - Immobilisations corporelles
 6756 - Immobilisations financières
 6758 - Autres éléments d'actif
 678 - Autres charges exceptionnelles
 6781 - Malis provenant de clauses d'indexation
 6782 - Lots
 6783 - Malis provenant du rachat par l'entreprise d'actions et obligations émises par elle-même
 6788 - Charges exceptionnelles diverses
 68 - DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS, DEPRECIATIONS ET PROVISIONS (Règlement n°2005-09 du CRC)
681 - Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions – Charges d'exploitation – (Règlement n°2005-09 du CRC)
 6811 - Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles
 68111 - Immobilisations incorporelles
 68112 - Immobilisations corporelles
 6812 - Dotations aux amortissements des charges d'exploitation à répartir
 6815 - Dotations aux provisions d'exploitation (Règlement n°2005-09 du CRC)
 6816 - Dotations aux dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles (Règlement n°2002-10 du CRC)
 68161 - Immobilisations incorporelles
 68162 - Immobilisations corporelles
 6817 - Dotations aux dépréciations des actifs circulants (Règlement n°2005-09 du CRC)
 68173 - Stocks et en-cours
 68174 - Créances
686 - Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions Charges financières – (Règlement n°2005-09 du CRC)
 6861 - Dotations aux amortissements des primes de remboursement des obligations
 6865 - Dotations aux provisions financières – (Règlement n°2005-09 du CRC)
 6866 - Dotations aux dépréciations des éléments financiers (Règlement n°2005-09 du CRC)
 68662 - Immobilisations financières
 68665 - Valeurs mobilières de placement
 6868 - Autres dotations
687 - Dotations aux amortissements dépréciations et provisions - Charges exceptionnelles – (Règlement n°2005-09 du CRC)

6871 - Dotations aux amortissements exceptionnels des immobilisations
 6872 - Dotations aux provisions réglementées (immobilisations)
 68725 - Amortissements dérogatoires
 6873 - Dotations aux provisions réglementées (stocks)
 6874 - Dotations aux autres provisions réglementées
 6875 - Dotations aux provisions exceptionnelles (Règlement n°2005-09 du CRC)
 6876 - Dotations aux dépréciations exceptionnelles (Règlement n°2002-10 du CRC)
 69 - PARTICIPATION DES SALARIES - IMPOTS SUR LES BENEFICES ET ASSIMILES
691 - Participation des salariés aux résultats
695 - Impôts sur les bénéfices
 6951 - Impôts dus en France
 6952 - Contribution additionnelle à l'impôt sur les bénéfices
 6954 - Impôts dus à l'étranger
 696 - Suppléments d'impôt sur les sociétés liés aux distributions
697 - Imposition forfaitaire annuelle des sociétés
 698 - Intégration fiscale
 6981 - Intégration fiscale - Charges
 6989 - Intégration fiscale - Produits
699 - Produits - Report en arrière des déficits

CLASSE 7 : COMPTES DE PRODUITS

70 - VENTES DE PRODUITS FABRIQUES, PRESTATIONS DE SERVICES, MARCHANDISES
701 - Ventes de produits finis
 7011 - Produits finis (ou groupe) A
 7012 - Produits finis (ou groupe) B
 702 - Ventes de produits intermédiaires
 703 - Ventes de produits résiduels
 704 - Travaux
 7041 - Travaux de catégorie (ou activité) A
 7042 - Travaux de catégorie (ou activité) B
 705 - Études
706 - Prestations de services
707 - Ventes de marchandises
 7071 - Marchandises (ou groupe) A
 7072 - Marchandises (ou groupe) B
708 - Produits des activités annexes
 7081 - Produits des services exploités dans l'intérêt du personnel
 7082 - Commissions et courtages
 7083 - Locations diverses
 7084 - Mise à disposition de personnel facturée
 7085 - Ports et frais accessoires facturés
 7086 - Bonis sur reprises d'emballages consignés
 7087 - Bonifications obtenues des clients et primes sur ventes
 7088 - Autres produits d'activités annexes (cessions d'approvisionnements,...)
709 - Rabais, remises et ristournes accordés par l'entreprise
 7091 - sur ventes de produits finis

- 7092 - sur ventes de produits intermédiaires
 7094 - sur travaux
 7095 - sur études
 7096 - sur prestations de services
 7097 - sur ventes de marchandises
 7098 - sur produits des activités annexes
 71 - PRODUCTION STOCKEE (OU DESTOCKAGE)
713 - Variation des stocks (en-cours de production, produits)
 7133 - Variation des en-cours de production de biens
 71331 - Produits en cours
 71335 - Travaux en cours
 7134 - Variation des en-cours de production de services
 71341 - Études en cours
 71345 - Prestations de services en cours
 7135 - Variation des stocks de produits
 71351 - Produits intermédiaires
 71355 - Produits finis
 71358 - Produits résiduels
72 - PRODUCTION IMMOBILISEE
 721 - Immobilisations incorporelles
 722 - Immobilisations corporelles
73 (Supprimé par le règlement n°99-08 du CRC)
 731 et 739 (Supprimés par le règlement n°99-08 du CRC)
74 - SUBVENTIONS D'EXPLOITATION
75 - AUTRES PRODUITS DE GESTION COURANTE
 751 - Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires
 7511 - Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels
 7516 - Droits d'auteur et de reproduction
 7518 - Autres droits et valeurs similaires
 752 - Revenus des immeubles non affectés à des activités professionnelles
753 - Jetons de présence et rémunérations d'administrateurs, gérants
754 - Ristournes perçues des coopératives (provenant des excédents)
755 - Quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun
 7551 - Quote-part de perte transférée (comptabilité du gérant)
 7555 - Quote-part de bénéfice attribuée (comptabilité des associés non-gérants)
 758 - Produits divers de gestion courante
76 - PRODUITS FINANCIERS
 761 - Produits de participations
 7611 - Revenus des titres de participation
 7616 - Revenus sur autres formes de participation
 7617 - Revenus des créances rattachées à des participations
 762 - Produits des autres immobilisations financières
 7621 - Revenus des titres immobilisés
 7626 - Revenus des prêts
 7627 - Revenus des créances immobilisées
 763 - Revenus des autres créances
 7631 - Revenus des créances commerciales
 7638 - Revenus des créances diverses
 764 - Revenus des valeurs mobilières de placement
 765 - Escomptes obtenus
 766 - Gains de change
 767 - Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement
 768 - Autres produits financiers
77 - PRODUITS EXCEPTIONNELS
 771 - Produits exceptionnels sur opérations de gestion
 7711 - Débits et pénalités perçus sur achats et sur ventes
 7713 - Libéralités reçues
 7714 - Rentrées sur créances amorties
 7715 - Subventions d'équilibre
 7717 - Dégrèvements d'impôts autres qu'impôts sur les bénéfices
 7718 - Autres produits exceptionnels sur opérations de gestion
 772 - (Compte à la disposition des entités pour enregistrer, en cours d'exercice, les produits sur exercices antérieurs)
 775 - Produits des cessions d'éléments d'actif
 7751 - Immobilisations incorporelles
 7752 - Immobilisations corporelles
 7756 - Immobilisations financières
 7758 - Autres éléments d'actif
 777 - Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice
 778 - Autres produits exceptionnels
 7781 - Bonis provenant de clauses d'indexation
 7782 - Lots
 7783 - Bonis provenant du rachat par l'entreprise d'actions et d'obligations émises par elle-même
 7788 - Produits exceptionnels divers
 78 - REPRISES SUR AMORTISSEMENTS, DEPRECIATIONS ET PROVISIONS (Règlement n°2005-09 du CRC)
781 - Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions (à inscrire dans les produits d'exploitation) – (Règlement n°2005-09 du CRC)
 7811 - Reprises sur amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles
 78111 - Immobilisations incorporelles
 78112 - Immobilisations corporelles
 7815 - Reprises sur provisions d'exploitation (Règlement n°2005-09 du CRC)
 7816 - Reprises sur dépréciations des immobilisations corporelles et incorporelles – (Règlement n°2002-10 du CRC)
 78161 - Immobilisations incorporelles
 78162 - Immobilisations corporelles
 7817 - Reprises sur dépréciations des actifs circulants (Règlement n°2005-09 du CRC)
 78173 - Stocks et en-cours
 78174 - Créances
786 - Reprises sur dépréciations et provisions (à inscrire dans les produits financiers) – (Règlement n°2005-09 du CRC)
 7865 - Reprises sur provisions financières – (Règlement n°2005-09 du CRC)
 7866 - Reprises sur dépréciations des éléments financiers

(Règlement n°2005-09 du CRC)

78662 - *Immobilisations financières*

78665 - *Valeurs mobilières de placement*

787 - Reprises sur dépréciations et provisions (à inscrire dans les produits

exceptionnels) – (Règlement n°2005-09 du CRC)

7872 - Reprises sur provisions réglementées (immobilisations)

78725 - *Amortissements dérogatoires*

78726 - *Provision spéciale de réévaluation*

78727 - *Plus-values réinvesties*

7873 - Reprises sur provisions réglementées (stocks)

7874 - Reprises sur autres provisions réglementées

7875 - Reprises sur provisions exceptionnelles – (Règlement n°2005-09 du CRC)

7876 - Reprises sur dépréciations exceptionnelles (Règlement n°2002-10 du CRC)

79 - TRANSFERTS DE CHARGES

791 - Transferts de charges d'exploitation

796 - Transferts de charges financières

797 - Transferts de charges exceptionnelles

Évaluation et traitement comptable des immobilisations

A. Valeur d'entrée

1. Immobilisations acquises à titre onéreux : coût d'acquisition

Il est déterminé par l'addition des éléments suivants :

1. Le **prix d'achat** convenu après déduction des taxes légalement récupérables ainsi que des RRR obtenus sur achats et escomptes de règlement.
2. Les **frais accessoires**, c'est-à-dire, les charges directement attribuables à l'acquisition de l'immobilisation, engagés pour mettre le bien en place et en état de fonctionner, selon l'utilisation prévue par la Direction.

Constituent des frais accessoires, à inclure dans le coût d'entrée de l'immobilisation acquise :

- a. Les **frais variables** ou présentant un certain degré de variabilité, à condition d'être engagés dans la période d'acquisition (ou de production). Il s'agit par exemple des frais de transit, de transport et assurances-transport, des droits de douane à l'importation, de la TVA non récupérable, des frais de livraison, des frais de transport, d'installation et de montage nécessaires à la mise en état d'utilisation des immobilisations par l'entreprise, de la rémunération de la main d'oeuvre directe utilisée pour installer le bien.
- b. Certains **frais fixes** à condition d'être engagés dans la période d'acquisition.
 - frais de réception (déchargement) et de transport par l'entreprise (manutention) comprenant la rémunération du magasinier et l'amortissement du matériel de manutention ;
 - rémunération du chef d'atelier ou du personnel d'entretien lorsque ceux-ci installent le bien et que leurs temps peuvent être imputés (sur la base de feuilles de temps) à l'opération d'acquisition.

Les droits de mutation, honoraires, commissions ou frais d'actes peuvent :

- soit être rattachés au coût d'acquisition ;
- soit être comptabilisés en charges.

FISCALEMENT, idem.

2. Immobilisations créées par l'entreprise : coût de production.

Il s'obtient en additionnant les éléments suivants :

1. Le coût d'acquisition, évalué comme indiqué ci-dessus, des matières et fournitures consommées pour la production du bien ;
2. Les charges directes de production ;
3. Les charges indirectes de production dans la mesure où elles peuvent être rattachées à la production du bien
4. L'estimation initiale des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de restauration du site sur lequel l'immobilisation produite est située.

Sont exclus :

- les charges financières;

- les frais de Recherche et Développement;
- les frais d'administration générale;

Les charges financières pour financer la production d'une immobilisation peuvent être incorporées dans le coût de l'actif, à condition :

- qu'elles se rapportent à un actif éligible, c'est-à-dire un actif qui exige une longue période de préparation ou de construction.
- Qu'elles concernent la période de production de cet actif.
- Qu'elles génèrent probablement des avantages économiques futurs ;
- Qu'elles peuvent être évaluées de façon fiable.

La quote-part des charges correspondant à la sous-activité est également exclue du coût de production.

FISCALEMENT :

- Le coût de production s'entend du "coût d'acquisition des matières et fournitures consommées, augmenté de toutes les charges directes ou indirectes de production à l'exclusion des frais financiers" (CGI, A III, art. 38 quinquès).

- L'inclusion de frais financiers dans le coût de production devrait normalement provenir d'une décision prise dans les plans comptables professionnels. Lorsqu'elle est effectuée, il en résulte l'obligation de leur déduction du résultat fiscal sur le tableau 2058-N.

3. Immobilisations acquises à titre gratuit (successions, donations, legs)

Les biens acquis à titre gratuit sont enregistrés à leur valeur vénale (C. com. art. L 123-18 et PCG, art. 321-1)

Définition valeur vénale : montant qui pourrait être obtenu, à la date de la clôture, de la vente de l'actif lors d'une transaction conclue à des conditions normales de marché, net de coûts de sortie (PCG art. 322-1.10).

La contrepartie devrait être être enregistrée en produits exceptionnels, sauf lorsqu'elle a le caractère de subventions d'investissement.

FISCALEMENT : Idem. La contrepartie constitue un bénéfice imposable, sauf lorsqu'elle a le caractère de subventions d'investissement.

4. Immobilisations acquises par voie d'échange

Elles sont comptabilisées à leur **valeur vénale**.

5. Immobilisations reçues à titre d'apports en nature

Les immobilisations reçues par voie d'apport sont comptabilisées pour les valeurs respectives figurant dans le traité d'apport.

FISCALEMENT : Idem

6. Immobilisations acquises avec clause de réserve de propriété (Loi du 12 mai 1980)

La clause de réserve de propriété suspend le transfert de propriété d'un bien (marchandises ou immobilisations) jusqu'au complet paiement du prix par l'acheteur.

Selon le PCG (313-3), et par exception aux principes généraux, les immobilisations objet d'une clause de réserve de propriété doivent figurer au bilan de l'acquéreur dès la date de leur remise matérielle. Le bien est amorti dès cette date.

FISCALEMENT, il en est de même.

7. Immobilisations libellées en devises

Conversion du coût en euros au cours du jour de l'opération. Si le prix effectivement payé, compte tenu des modalités de règlement est différent, la différence est une charge ou un produit financier (compte 666. *Pertes de change* ou 766. *Gain de change*). La valeur de l'immobilisation n'a pas à être recalculée.

FISCALEMENT : Le Conseil d'Etat (CE du 28 juin 1991) s'est aligné sur la règle comptable. L'administration fiscale s'est alignée sur cette position.

Exemple :

Acquisition le 1er juillet N d'une construction sise en Suisse au prix de 300 000 CHF (1 CHF = 0.70 €). Cette construction est payable moitié au comptant, moitié au 1er octobre N.

Le 1er octobre N, le cours du CHF est de 0.75 €.

8. Immobilisations acquises au moyen de redevances annuelles

Certaines immobilisations (fonds de commerce, concessions de licences d'exploitation de brevets) sont acquises moyennant le paiement d'une redevance périodique calculée sur un chiffre d'affaires, pendant une certaine durée.

Selon le CNCC (Bulletin 57), ces immobilisations doivent être comptabilisées pour la valeur des redevances probables qui seront versées au cours de la période prévue (valeur estimée). En contrepartie, le 404. *Fournisseurs d'immobilisations* est crédité d'un montant équivalent, puis les redevance versées seront imputées sur ce compte.

Si la valeur totale des redevances est inférieure ou supérieure à la valeur d'entrée comptabilisée, la différence doit être enregistrée en résultat exceptionnel.

Exemple :

Une société commercialisant des appareils de précision a signé avec un inventeur, début N, un contrat de licence qui, moyennant une redevance fixe de 100 000 €, payée comptant, et une redevance variable de 10 € par appareil, autorise la société à commercialiser le produit dans la CEE, pendant 10 ans.

La société a prévu de commercialiser 100 000 appareils en 10 ans, à raison de 10 000 par an. Les redevances sont versées le 1er avril de chaque année sur la base du nombre d'appareils vendus au cours de l'année précédente.

Supposons qu'en N, la société ait vendu 12 000 appareils.

Exemple (suite) : Supposons qu'au 31-12-N+5, le solde du compte 404. *Fournisseurs d'immobilisations*, soit créditeur de 50 000 € et que les ventes de cet exercice s'élève à 9 000 appareils.

FISCALEMENT :

L'administration fiscale estime que la base d'amortissement doit être ajustée en fonction des redevances effectivement versées. Il y a donc divergence entre la solution comptable et la solution fiscale. L'entreprise peut :

- soit adopter en comptabilité la solution fiscale, ce qui porte atteinte à la règle des coûts historiques;
- soit adopter la solution du PCG, tout en faisant figurer dans sa déclaration fiscale une mention expresse (article 1732 du CGI) de la solution comptable utilisée.

9. Immobilisations acquises moyennant paiement de rentes viagères

Le contrat de rente viagère est un contrat selon lequel une première personne - le *crédirentier* - cède un bien à une deuxième personne - le *débirentier* - moyennant le paiement d'une rente jusqu'au décès du crédirentier.

Selon le PCG (326-5), la valeur à retenir comme valeur d'entrée dans le patrimoine est le montant résultant d'une stipulation de prix sur l'acte ou, à défaut, d'une estimation. La contrepartie est portée pour la même valeur au passif du bilan dans le compte 1685. *Rentes viagères capitalisées*.

Le paiement de la rente s'impute au compte 1685 qui se trouve donc apuré au fur et à mesure des règlements. Les écarts éventuels entre le coût d'entrée et les sommes effectivement payées constituent des charges (ou des produits) à caractère exceptionnel (PCG art. 441/16).

FISCALEMENT : La doctrine fiscale s'est alignée sur la position comptable, sauf que les écarts entre le coût d'entrée et les sommes effectivement payées constituent des charges (ou des produits) à caractère financier.

Exemple

L'entreprise X a acquis le 1^{er} juillet N un immeuble commercial aux conditions suivantes :

- versement comptant de 100 000 € ;
- rente semestriellement versée à partir du 31-12-N d'un montant de 25 000 €.

Le montant de la rente a été calculé à partir de la valeur vénale de l'immeuble commercial, en tenant compte de l'espérance de vie du crédirentier, soit 12 ans, et d'un taux d'intérêt annuel de 10 %.

L'immeuble est amortissable sur une durée de 20 ans.

Mission :

1. Enregistrer au journal les écritures de régularisation nécessaires au 31 décembre N.
2. Enregistrer au journal les écritures nécessaires en retenant les deux hypothèses suivantes :
 - Hypothèse 1 : le crédirentier décède le 15 juillet N+5 ;
 - Hypothèse 2 : le crédirentier est toujours vivant le 31 décembre N+12.

B. Valeur à la clôture de l'exercice

◆ Les amortissements

Règlement CRC n° 2002-10 du 12 décembre 2002.

Ancienne définition de l'amortissement

Pour le PCG (art. 322-2), l'amortissement des immobilisations correspond à un processus de correction de l'évaluation des immobilisations dont le potentiel des services attendus s'amointrit normalement d'une manière irréversible.

Futures règles comptables : Art 322-1

L'amortissement d'un actif est la répartition systématique de son montant en fonction de son utilisation. L'utilisation se mesure par la consommation des avantages économiques attendus de l'actif.

La distinction actuelle entre immobilisations amortissables et non amortissables ne change pas. Selon les nouvelles règles comptables, un actif est amortissable si son utilisation par l'entité est déterminable, c'est-à-dire lorsque l'usage attendu de l'actif est limité dans le temps, notamment pour des raisons physique, technique ou juridique.

L'amortissement d'un actif commence à la date de début de consommations des avantages économiques futurs, laquelle correspond généralement à la date de mise en service.

Fiscalement, les biens amortissables sont ceux dont la dépréciation est irréversible (CGI, Ann. III, art. 38 sexies) du fait de l'usage ou du temps.

1. Amortissement par composants des éléments principaux d'un même actif.

Des plans d'amortissement différents devront donc être appliqués aux éléments principaux d'un même actif, identifiés et comptabilisés de manière séparée dès l'acquisition de l'actif, mais ayant des durées de vie différentes. En contrepartie, aucune provision pour grosses réparations ne pourra plus être constituée au titre de ces dépenses.

Exemple : Une entreprise acquiert un avion pour 160 000 en début d'exercice 1. Cet appareil est composé des éléments suivants :

- l'avion pour 140 000, dont la durée de vie est de 16 ans ;
- les sièges pour 20 000. Les sièges devant être changés tous les 8 ans. Leur durée d'utilisation est donc de 8 ans. Ces sièges auront une valeur de 30 000 dans 8 ans.

2. Amortissement par composants ou provisions pour grosses réparations.

Les entreprises qui engageaient habituellement des dépenses de grosses réparations couvrant des dépenses de gros entretien ou de révision d'actifs auront le choix entre les deux traitements suivants :

- soit constituer des provisions pour grosses réparations (conformément au **Règl. 00-06** sur les passifs),
- soit comptabiliser ces dépenses dès l'origine comme un composant des actifs concernés (**règlement CRC du 12 décembre 2002**).

Approche par composants

- les dépenses d'entretien futures figurent distinctement à l'actif en tant qu'élément du coût d'entrée du bien ;
- l'actif principal est amorti sur la base du coût d'entrée global diminué des dépenses d'entretien, sur la durée de vie du bien ;
- le composant (dépenses d'entretien) est amorti sur la période séparant deux révisions ;
- lorsque la dépense d'entretien est réalisée, elle vient augmenter le coût de l'actif en remplacement du composant comptabilisé à l'origine, ce dernier, complètement amorti, étant sorti de l'actif.

Exemple 1 : un bien d'une valeur de 100, amorti sur 10 ans, nécessitant une dépense de gros entretien de 20 au bout de 5 ans, figurera à l'actif pour :

- actif principal : 80 (100-20), amorti sur 10 ans,
- composant (dépenses d'entretien) : 20, amorti sur 5 ans et renouvelé au bout de 5 ans.

Exemple 2 : Une entreprise acquiert début N une machine dont la durée d'utilisation prévue est de 20 ans, pour un prix de 120 000. Cette machine doit être révisée tous les 5 ans. Le coût prévisionnel de la révision est estimé à 25 000. La révision effectuée à fin N+4 a coûté effectivement 28 000.

3. Amortissement en fonction de l'utilisation du bien par l'entreprise

Art 322-1

Les actifs immobilisés sont amortis sur leur durée d'utilisation attendue dans l'entreprise, ce qui pourra conduire à amortir un bien sur une durée plus courte que sa durée de vie probable.

Le montant amortissable est égal à sa valeur brute sous déduction de sa valeur résiduelle, lorsque celle-ci est significative et mesurable.

La valeur résiduelle est égale au prix de revente prévisionnel, net de coûts de sortie.

FISCALEMENT : La base amortissable est la valeur brute. Les amortissements fiscaux qui excèdent l'amortissement comptable sont enregistrés en amortissements dérogatoires.

Exemple : une entreprise dont l'activité est la livraison de colis utilise ses véhicules de livraison en moyenne sur 7 ans (durée conforme aux usages) et les cède au terme de cette période pour 15 % de leur prix d'achat. Les coûts engagés par l'entité pour céder ces biens représentent 10 % du prix de vente des véhicules.

Le prix d'achat d'un véhicule est de 70 000.

4. Les dépréciations

S'inspirant largement de la norme IAS 36, Dépréciations d'actifs, le règlement CRC n° 2002-10 définit une nouvelle démarche pour déterminer les éventuelles dépréciations d'actifs immobilisés.

S'il existe à la clôture d'un exercice un indice montrant qu'un actif a pu perdre de sa valeur, un test de dépréciation doit être effectué. La valeur nette comptable de cet actif est comparée à sa valeur actuelle.

La valeur actuelle d'un actif est la valeur la plus élevée entre :

- la **valeur vénale** (montant qui pourrait être obtenu de la vente de cet actif à la date de clôture, net des coûts de sortie)

- et la **valeur d'usage**, qui est calculée en fonction des avantages économiques attendus de l'utilisation de l'actif, c'est-à-dire en fonction des flux nets de trésorerie futurs.

Une dépréciation doit être comptabilisée si la valeur actuelle de l'actif est inférieure à sa valeur nette comptable.

La dépréciation est constatée si l'actif continue d'être utilisé. A défaut, l'entreprise doit comptabiliser un amortissement exceptionnel ne pouvant être repris.

La comptabilisation d'une dépréciation modifie de manière prospective la base d'amortissement de l'actif déprécié (PCG 322-5).

Exemple 1 : soit un matériel acquis pour 10 000 début N. Il est amorti linéairement en 5 ans. A la clôture de l'exercice N+1, on observe l'apparition de matériels concurrents plus performants. Un test de dépréciation est effectué. Il conclut à une valeur vénale de 3 000, nets de coûts de sortie et à une valeur d'usage de 4 100.

Nouveau plan d'amortissement

La constatation d'une dépréciation entraîne désormais une modification du plan d'amortissement de l'actif liée à la modification de la base amortissable (qui deviendra égale à la valeur brute moins la dépréciation).

Exemple 2 : Un matériel industriel acquis 100 000 au début de l'exercice 1 est amorti selon le mode linéaire en 10 ans. A la fin de l'exercice 3, la direction décide de supprimer une activité constituant un débouché pour les éléments produits par ce matériel. La valeur d'usage pour l'entreprise de ce matériel est désormais de 20 000, puis diminue de manière linéaire sur une durée de 4 ans.

Remarque : l'actif continuant d'être utilisé, cette suppression n'entraîne pas la constitution d'un amortissement exceptionnel.

C. Valeur à la sortie du patrimoine : Cession des immobilisations

Il convient de constater en comptabilité :

- d'une part la sortie du bien du patrimoine de l'entreprise, d'où l'annulation de sa valeur au bilan par le débit du compte de charges exceptionnelles 675. VCEAC;
- d'autre part le prix de cession du bien, d'où il résulte un produit exceptionnel enregistré au compte 775. PCEA.

FISCALEMENT,

1. IS : Distinction entre plus-value et moins-value à long terme et à court terme.
2. TVA : La cession des immobilisations est soumise à la TVA.

Cas particulier des cessions d'immeubles :

Fiscalement, les ventes d'immeubles bâtis ne sont soumises à la TVA immobilière au taux de 19,6 % que lorsqu'ils sont :

- vendus en l'état futur d'achèvement ;
- vendus après l'achèvement, à la double condition que la vente intervienne avant un délai de 5 ans et qu'elle n'ait pas été précédée d'une autre vente postérieurement à l'achèvement.

Les cessions d'immeubles effectuées par les entreprises ne sont donc généralement pas soumises à la TVA, mais aux droits d'enregistrement supportés par l'acquéreur (sauf s'il s'agit d'une première vente réalisée dans les 5 ans de l'achèvement).

En contrepartie, lorsqu'un immeuble est cédé avant le début de la 9^e année suivant celle de son acquisition (ou la 19^e année pour les acquisitions postérieures au 1-1-96), le cédant est tenu de reverser au Trésor public une fraction de la TVA qu'il a pu déduire lors de l'achat.

APPLICATION

Le 1er avril N, la société Jacquet a cédé un ensemble immobilier pour 950 000 €, dont 350 000 € pour le terrain. Cet ensemble a été acquis le 01-01-N-5 pour un prix de 750 000 € HT (TVA à 19,6 %), dont 250 000 € pour le terrain. Cette opération de cession n'est pas soumise à la TVA. Les constructions sont amortissables sur 20 ans en linéaire.

MISSION

- Enregistrer les écritures de cession.
- Préciser les incidences fiscales.

Évaluation et traitement comptable des actifs financiers

Les règles applicables aux immobilisations non amortissables valent également pour les valeurs mobilières sous réserve des spécificités suivantes.

A. Valeur d'entrée

Depuis 2005, les règles générales relatives à la détermination du coût d'acquisition s'appliquent également aux titres :

Les droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'actes sont (PCG art. 332-1 renvoyant sur art. 321-10) :

- soit inclus dans le coût d'acquisition ;
- soit comptabilisés en charges.

En pratique, les commissions et de frais de courtage, impôts de bourse, relèvent de cette nature.

Classification des titres

Le PCG distingue 4 catégories de titres :

1. Titres de Participation

Ce sont 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. (PCG 82 non repris dans le PCG 99).

Sauf preuve contraire, sont présumés être des titres de participation, les titres représentant au moins 10% du capital d'une entreprise.

Compte 261. *Titres de Participation*

2. Autres titres immobilisés

Il s'agit des titres autres que les titres de participation, que l'entreprise a l'intention de conserver durablement. Ils sont représentatifs de parts de capital ou de placements à long terme.

Compte 271. *Titres immobilisés (Droit de propriété)*

Compte 272. *Titres immobilisés (Droit de créance)*

3. Les Titres Immobilisé de l'Activité de Portefeuille (T.I.A.P.)

Il s'agit de titres destinés par une entreprise à l'activité de portefeuille, activité définie par le C.N.C. n°30 comme celle qui consiste à "investir tout ou partie de ses actifs dans un portefeuille de titres pour en retirer, à plus ou moins longue échéance, une rentabilité satisfaisante, sans intervention dans la gestion des entreprises dont les titres sont détenus".

Compte 273 TIAP.

4. Valeurs mobilières de placement.

Il s'agit des titres acquis en vue de réaliser un gain à brève échéance.

B. Valeur à la clôture de l'exercice

1. Valeur d'inventaire

Elle est constituée :

- **pour les titres de participation (art 332-3 du PCG)**, par la **valeur d'utilité**, représentant ce que l'entité accepterait de décaisser pour obtenir cette participation si elle avait à l'acquérir.

Estimation sur la base de :

- critères objectifs (cours de bourse, capitaux propres réévalués ou non, motifs d'appréciation sur lesquels repose la transaction d'origine).
- critères prévisionnels (rentabilité et perspectives de rentabilité, de réalisation, conjoncture économique, ...)
- critères subjectifs (utilité pour l'entreprise détentrice).

- **pour les TIAP (art 332-5 du PCG)**, par la valeur tenant compte de perspectives d'évolution générale de l'entité dont les titres sont détenus, fondée notamment sur la valeur de marché.

- **pour les autres titres immobilisés et les VMP (art 332-6 du PCG)**, par :

- le cours moyen de bourse du dernier mois pour les titres cotés ;
- la valeur probable de négociation (prix stipulé lors de transactions récentes, valeur mathématique, valeur de rendement, importance des bénéfices, activité de la société, ampleur et crédit de l'entreprise...) pour les titres non cotés.

2. Valeur au bilan

Les valeurs d'entrées sont maintenues au bilan en valeurs brutes.

Les valeurs comptables nettes résulte d'une comparaison entre valeur d'entrée et valeur d'inventaire.

Les différences entre la valeur d'inventaire et la valeur d'entrée dans le patrimoine font apparaître des plus-values ou des moins values latentes. Conformément au principe de prudence, seules les moins values latentes affectent le résultat de l'exercice par le biais de provisions pour dépréciation de titres **à caractère financier**.

La comparaison est effectuée par catégories de titres de même nature et conférant les mêmes droits. Aucune compensation n'est en principe pratiquée avec les plus-values des titres en hausse, mais des exceptions concernent certaines catégories de titres.

C. Valeur à la sortie du patrimoine (Cession des titres)

Lorsqu'elle porte sur la fraction d'un ensemble de titres de même nature, conférant les mêmes droits, la valeur d'entrée de la fraction cédée est estimée au coût d'achat moyen pondéré (méthode C.U.M.P.) ou, à défaut, en présumant que le premier élément sorti est le premier entré (méthode FIFO).

FISCALEMENT, la règle est la méthode FIFO (CGI, art. 38 duodécies et A III, art. 38 octies), mais l'administration autorise, pour les titres de participation, l'utilisation de la méthode C.U.M.P.

Comptablement, l'écriture de cession est différente selon la nature de la valeur mobilière:

- Titres immobilisés (TP, TIAP, ATI) : il est distingué entre la sortie du patrimoine et la vente (même traitement que pour les immobilisations corporelles et incorporelles. (Comptes 675 et 775). La plus ou moins value affecte par conséquent le résultat exceptionnel;

- V.M.P.: seul le résultat de cession (différence entre le prix de cession et la valeur d'entrée) est comptabilisé. (comptes 667. *Charges nettes sur cessions de VMP* et 767. *Produits nets sur cessions de VMP*)
La plus ou moins value affecte par conséquent le résultat financier.

FISCALEMENT :

1. les cessions de titres soumises au régime des plus ou moins values sont les suivants :

Pour les entreprises soumises à l'IR : toutes.

Pour les entreprises soumises à l'IS :

- les titres de participation ;
- les titres de certains fonds communs de placement à risques ou de sociétés de capital risque détenus depuis au moins cinq ans.

→ Acquisitions depuis moins de 2 ans : taux de droit commun

→ Acquisitions depuis plus de 2 ans : 15 %

Les plus values réalisées sur les autres titres sont imposées au taux de droit commun (quelle que soit la durée de détention).

2. Les reprises sur dépréciations présente le caractère d'une plus-value à long terme au taux de 15 % si elles concernent des titres soumis au régime des plus-values professionnelles. A défaut, elles sont imposées au taux de droit commun.

D. Application

ENONCE

1er juillet N-3 : acquisition de 200 titres X à 150 €

1er août N-1: acquisition de 300 titres X à 200 €

Au 31/12/N-1, on constate une dépréciation de 5 000 € sur ces titres.

Cession le 15 mai N de 400 titres X au prix de 185 €

Valeur d'inventaire des titres X au 31/12/N : 189 €

Évaluation et traitement comptable des stocks et en-cours

A. Valeur d'entrée dans le patrimoine

Ils sont valorisés à leur coût d'acquisition pour les matières, fournitures et marchandises et à leur coût de production pour les encours et les produits finis.

1. Coût d'acquisition

Selon le PCG, (art 321-2), le coût d'acquisition est égal à la somme des deux éléments suivants :

- le prix d'achat, c'est-à-dire le montant en euros, après déduction des taxes légalement récupérables ;
- les frais accessoires, c'est-à-dire les charges directement ou indirectement liées à l'acquisition.

2. Le coût de production

Selon le PCG (art 321-3) , le coût de production d'un bien s'obtient en additionnant les éléments suivants :

- le coût d'acquisition des matières consommés pour la production du bien ;
- les autres coûts engagés par l'entreprise, c'est-à-dire :

- * les charges directes de production ;

Ce sont celles qu'il est possible d'affecter sans calcul intermédiaire au coût d'un produit ou d'un service déterminé ;

- * les charges indirectes de production qui peuvent être raisonnablement rattachées à la production du bien ou du service.

(Ce sont celles dont l'imputation nécessite un calcul intermédiaire)

En sont donc exclus :

- les charges d'administration générale et les charges de distribution
- les charges exceptionnelles
- les frais de recherche et de développement
- les charges financières

Le problème des charges financières

L'incorporation des charges financières au coût de production est en principe interdite. Cependant, par le décret du 29/11/83, la possibilité d'intégrer une fraction des charges financières a été ouverte aux entreprises selon les règles suivantes :

- seul les capitaux empruntés pour financer la fabrication. Il n'est toutefois pas nécessaire que l'emprunt ait été contracté spécifiquement pour financer la production, on peut incorporer une fraction d'un emprunt global.
- seul le montant des intérêts qui se rattachent à la période de fabrication peuvent être pris en compte
- le cycle de production doit dépasser la durée de l'exercice.

FISCALEMENT :

Le CGI exclut expressément les frais financiers du coût de revient des stocks. Dès lors, les entreprises qui ont inclus dans leur coût comptable de leurs stocks des charges financières, doivent par voie extra-comptable :

- déduire ces charges financières du résultat fiscal de l'exercice au cours duquel elles ont été acquittées;
- les réintégrer au résultat de l'exercice au cours duquel les produits ont été vendus.

Le problème des frais de recherche et développement

Les frais de recherche et de développement sont généralement exclus du coût de production. Cependant, il convient de distinguer entre les différents types de recherche. Les frais de recherche engagés à l'occasion d'une commande spécifique d'un client sont inclus dans le coût de revient de la commande et par conséquent, dans le coût des stocks.

La prise en compte de la sous-activité

Le calcul du coût de production des stocks doit prendre en compte l'incidence de la sous-activité, dès lors que le coût de celle-ci est significatif pour l'entreprise.

En conséquence, dans le cas d'une production inférieure à la capacité normale, les charges fixes de production ne sont imputées au coût de production que pour la fraction correspondant à son activité normale. (Principe de l'imputation rationnelle).

La capacité normale est définie en fonction des moyens dont elle dispose et de la production qu'elle peut raisonnablement en attendre.

FISCALEMENT :

- Le Conseil d'Etat, dans un arrêt du 27-06-94, décide que « dans le cas où la production est inférieure à la capacité normale de production, la part des charges fixes qui ne peut pas être imputée à la production constitue une charge déductible de l'exercice au cours duquel la sous-activité est constatée. Les charges liées à la sous-activité, dès lors qu'elles n'ont pas concouru à la production en stocks, ne doivent donc pas être pris en compte pour les évaluer ».

B. Valeur à la clôture de l'exercice

1. Valeur d'inventaire

A l'inventaire, l'évaluation des stocks et productions en cours est faite à leur **valeur actuelle**.

Les stocks doivent être évalués unités par unités ou catégorie par catégorie.

Cette évaluation nécessite la mise en oeuvre d'un inventaire physique annuel (Article L 123-12) du code de commerce). L'inventaire doit être réalisé à la clôture de l'exercice (ou à une date voisine).

La valeur actuelle s'apprécie en fonction du marché et de l'utilité du bien pour l'entité.

FISCALEMENT, Idem :

Toutefois, le montant de la dépréciation qui doit être constatée ne prend pas en compte les événements postérieurs à la clôture. L'évaluation doit être faite abstraction faite des circonstances postérieures à la clôture.

De plus, le PCG précise que les perspectives de ventes sont à prendre en considération pour juger des éventuelles provisions pour dépréciation à effectuer.

2. Valeur au bilan

Pour l'arrêté des comptes, l'évaluation est faite distinctement en comparant valeur actuelle et :

- **le coût réel d'entrée** s'il s'agit d'articles ou de catégories individualisables

- **le coût estimé d'entrée** par la méthode du CUMP ou la méthode FIFO, s'il s'agit d'articles interchangeables.

C'est la plus basse des deux valeurs comparée qui est retenue comme valeur nette à l'actif du bilan.

Si la plus basse des deux valeurs est la valeur actuelle, celle-ci est présentée à partir du coût d'entrée par l'application d'une dépréciation .

Exceptions (art 333-5 du PCG) :

Si la méthode précédente entraîne des contraintes excessives, les biens en stocks sont évalués en pratiquant sur le prix de vente à la date de clôture un abattement correspondant à la marge pratiquée par l'entité sur chaque catégorie de biens (concerne essentiellement le secteur du commerce et de la distribution).

Remarque

Lorsque les stocks font l'objet de provisions fiscales ne correspondant pas à une dépréciations (provisions pour hausse des prix, elles sont comprises dans les capitaux propres au compte 143. *Provisions réglementées relatives aux stocks*.

C. Valeur à la sortie

Il s'agit de la comptabilisation d'une vente ordinaire.

Dans le système de l'inventaire intermittent, seul le prix de vente est enregistré.

Traitement comptable et fiscal du crédit-bail

1. Le crédit-bail mobilier

* Pendant la période de location

Le bien reste la propriété du bailleur et ne peut figurer à l'actif du bilan. Les redevances doivent être comptabilisées dans le compte 6122. *Redevances de crédit-bail mobilier.*

* Lors de la levée de l'option

Le bien acquis est inscrit à l'actif du bilan au prix contractuel de cession, lequel correspond en principe au prix convenu au contrat.

* Lors des exercices ultérieurs

Le bien est amorti sur le prix contractuel de cession et sur la durée probable d'utilisation du bien appréciée à la date de la levée d'option. S'agissant d'un élément usagé, l'amortissement est obligatoirement pratiqué selon le mode linéaire.

FISCALEMENT, il en est de même.

Exemple

Le 1er avril N, l'entreprise X souscrit un contrat de crédit-bail mobilier portant sur un matériel d'une valeur de 100 000 € HT dont la durée de vie est de 5 ans.

Le contrat prévoit le paiement de 3 redevances annuelles de 35 000 € HT chacune.

La première redevance est payée le 1er avril N.

Le prix de rachat fixé au contrat lors de la levée d'option au 1er avril N+3 est de 15 000 € HT.

La durée d'utilisation résiduelle du bien est estimé à 3 ans.

INFORMATIONS DEVANT FIGURER DANS L'ANNEXE AU 31-12-N+1

1.	Valeur des biens au moment de la signature du contrat	100 000
2.	Redevances afférentes à l'exercice	35 000
	Et montant cumulé des redevances des exercices précédents.....	35 000
3.	Dotations aux amortissements qui auraient été enregistrées pour ces biens au titre de l'exercice clos s'ils avaient été acquis par l'entreprise (100 000 x 20 %)	20 000
	Et montant cumulé des amortissements qui auraient été effectués au titre des exercices précédents (100 000 x 20 % x 9/12).....	15 000
4.	Redevances restant à payer à la clôture de l'exercice	
	Total (105 000 - 70 000)	35 000
	à un an ou plus	35 000
	à plus d'un an et moins de 5 ans	0
	à plus de 5 ans	0
5.	Prix d'achat résiduel des biens stipulés au contrat	15 000

*** Lors de la levée de l'option****Exemple (suite)**

Supposons que le 01-04-N+3, l'entreprise X lève l'option d'achat concernant le matériel.

Remarque

Si la levée de l'option s'opère à un prix inférieur à la valeur vénale du bien, cette circonstance ne peut que faire présumer qu'une fraction des loyers versés a trouvé sa contrepartie dans un accroissement de l'actif et qu'elle n'aurait pas dû être déduite des résultats imposables du locataire. Mais il faut une disproportion marquée entre le prix de cession et la valeur vénale.

2. Le crédit-bail immobilier

Il s'agit du cas de l'acquisition par l'intermédiaire d'une société de crédit-bail (SICOMI ou autres) d'une ensemble immobilier (Terrain + Construction).

Les différences entre le crédit-bail mobilier et immobilier sont essentiellement d'ordre fiscal.

2.1. Traitement comptable du crédit-bail (idem crédit-bail mobilier)

* Pendant la période de location

Le bien reste la propriété du bailleur et ne peut figurer à l'actif du bilan. Les redevances doivent être comptabilisées dans le compte 6125. *Redevances de crédit-bail immobilier.*

* Lors de la levée de l'option

L'immeuble est inscrit à l'actif du bilan au prix contractuel de cession.

* Lors des exercices ultérieurs

La construction est amortie sur le prix contractuel de cession et sur sa durée probable d'utilisation du bien appréciée à la date de la levée d'option. Celle-ci peut donc ne pas correspondre à la durée résiduelle d'amortissement dans la comptabilité du bailleur.

2.2. Régime fiscal de droit commun du crédit-bail immobilier (Contrats conclus à compter du 01-01-96)

Réintégration des loyers en cours de contrat dans certains cas

Le nouveau régime fiscal du crédit-bail immobilier procède d'une reconnaissance de la dimension financière du crédit-bail immobilier, c'est-à-dire d'un moyen de financement des investissements qui s'apparente à une opération de crédit. Cette reconnaissance entraîne toutefois un durcissement des règles fiscales applicables au crédit-preneur.

Les déductions fiscales des redevances de crédit-bail susceptibles d'être opérées chez le crédit-preneur sont désormais déjà limitées pendant la période de location. Corrélativement, les réintégrations à opérer à l'échéance du contrat seront diminuées de celles effectuées antérieurement.

■ Pendant la période de location

- La quote-part des loyers prise en compte pour la détermination du prix de cession de l'immeuble et se rapportant à des éléments non amortissables n'est pas déductible du résultat imposable du crédit-preneur.

- Pour la détermination de la quote-part des loyers à réintégrer aux résultats de chaque exercice, les loyers dus sont réputés affectés :
 - d'abord, au financement des frais d'acquisition de l'immeuble supportés par le crédit-bailleur;
 - ensuite, aux éléments amortissables;
 - enfin, aux éléments non amortissables.

■ Lors de la levée de l'option

La fraction des loyers versés que le crédit-preneur doit réintégrer dans le bénéfice de l'exercice en cours au moment de la cession est égal à :

Valeur résiduelle théorique de l'immeuble (valeur de l'immeuble à la signature du contrat diminué des amortissements théoriques que le locataire aurait pu pratiquer s'il avait été propriétaire du bien depuis cette date;

- Prix de levée d'option;
- Quote-part des loyers non admise en déduction des résultats imposables au cours du contrat.

En résumé :

■ Lorsque le prix de levée d'option est inférieur au prix de revient du terrain, l'ordre d'affectation permet la déduction intégrale des loyers pendant les premières années de location, la quote-part non déductible n'apparaissant que les dernières années de location. Cette règle d'affectation permet donc de tempérer le durcissement du régime fiscal.

■ Lorsque le prix de levée d'option est supérieur au prix de revient du terrain, il n'y aura pas de réintégration à effectuer pendant la période de location, mais uniquement à l'échéance du contrat.

2.3. Provisions pour impôts

Faut-il enregistrer chaque année sur la durée du contrat une provision pour couvrir la charge latente d'IS à reverser au moment de la levée de l'option.

2 positions de doctrine divergentes :

- **Bulletin du CNC (n°26, avril 1976)** : favorable .

Argumentaire : le fait générateur de l'impôt est constitué par la déductibilité des redevances versées au cours du contrat et le caractère probable de la levée d'option.

- **Bulletin du CNCC (n°103, septembre 1996)** : défavorable.

Argumentaire : le fait générateur est constitué par la levée de l'option. Ainsi, l'impôt constitue une charge qu'au moment de l'acquisition du bien.

Les entreprises restent libres de leur choix.

Exemple : Crédit-bail immobilier

Le 1er janvier N, l'entreprise X signe un contrat de crédit-bail immobilier avec une société de crédit-bail concernant un ensemble immobilier :

- Valeur d'origine du terrain 150 000
- Valeur d'origine de la construction 550 000
- Frais d'acquisition supportés par le crédit-bailleur 70 000
- Durée de vie probable de la construction 20 ans
- Durée du contrat 8 ans
- Taux annuel du financement 10 %
- Versement semestriel à partir du 01-01-N
- Levée d'option le 01-01-N+8, pour un prix de 270 000 €.

A partir de la levée de l'option, la construction est amortie sur sa durée de vie résiduelle.

**Tableau de calcul des loyers de crédit-bail non déductibles
pendant la période de location**

Caractéristiques du contrat de crédit-bail

Valeur d'orig. du Terrain	150 000
Valeur d'orig. de la Construc.	550 000
Frais d'acquisition	70 000
Durée du contrat (en années)	8
Taux annuel du financement	10%
Prix de levée d'option	270 000
Redevance semestrielle	45 745

Caractéristiques de l'emprunt implicite

Capital	500 000
Taux annuel	10,00%
Nb d'année	8
Période (k)	2
Taux période	4,8809%
Nb période	16

	Capital restant dû	Loyers	Intérêts	Loyers pris en compte pour la fixation du prix de vente	Loyers réputés affectés au financement des frais d'acquis.	Loyers réputés affectés au financement de la construction	Loyers réputés affectés au financement du terrain
1	500 000	45 745	24 405	21 340	21 340		
2	478 660	45 745	23 363	22 382	22 382		
3	456 278	45 745	22 270	23 475	23 475		
4	432 803	45 745	21 125	24 620	2 803	21 817	
5	408 183	45 745	19 923	25 822		25 822	
6	382 361	45 745	18 663	27 082		27 082	
7	355 279	45 745	17 341	28 404		28 404	
8	326 875	45 745	15 954	29 791		29 791	
9	297 084	45 745	14 500	31 245		31 245	
10	265 839	45 745	12 975	32 770		32 770	
11	233 069	45 745	11 376	34 369		34 369	
12	198 700	45 745	9 698	36 047		36 047	
13	162 653	45 745	7 939	37 806		37 806	
14	124 847	45 745	6 094	39 651		39 651	
15	85 196	45 745	4 158	41 587		41 587	
16	43 609	45 738	2 129	43 609		43 609	

Total	731 913	231 913	500 000	70 000	430 000		
--------------	----------------	----------------	----------------	---------------	----------------	--	--

C. Cession ultérieure d'un bien acquis en crédit-bail

1. Le cas du crédit-bail mobilier (Règle générale)

COMPTABLEMENT : La cession d'un bien acquis à l'issue d'un contrat de crédit-bail est comptabilisée comme une cession ordinaire d'immobilisation.

FISCALEMENT, la plus-value est égale à la différence entre :

- le prix de cession;
- et le prix de levée d'option résultant du contrat de crédit-bail diminué des amortissements pratiqués.

Il n'y a donc pas de divergence entre comptabilité et fiscalité sur le montant de la plus-value.

2. Le cas du crédit-bail immobilier

COMPTABLEMENT : Idem (cession ordinaire)

FISCALEMENT, la plus-value est égale à la différence entre :

- le prix de cession ;
- et le prix de revient fiscal (c-à-d le prix de levée d'option résultant du contrat de crédit-bail augmenté des réintégrations opérées (en cours et à la fin du contrat) diminué des amortissements pratiqués (pour dépréciation et dérogatoires).

Il y a donc divergence entre comptabilité et fiscalité :

Le résultat comptable doit être minoré extra-comptablement de la fraction des loyers réintégrés.

$$\begin{array}{l} \text{Résultat comptable} \\ - \text{ Réintégrations opérées} \\ \hline = \text{ +/- Value fiscale} \end{array}$$

Il faut déterminer le résultat de cession en distinguant respectivement les terrains et les constructions.

La plus-value de cession des terrains est égal à la différence entre :

- le prix de cession du terrain;
- et son prix de revient au moment de la signature du contrat.

La plus-value de cession des constructions est déterminée par différence entre :

- le prix de cession de la construction;
- le prix de revient fiscal (prix de levée d'option + réintégrations opérées), diminué des amortissements pratiqués (pour dépréciation et dérogatoires).

Exemple (Suite)

Supposons que la société X cède le 01-04-N+12 l'ensemble immobilier.

Le prix de cession est fixé à 1 000 000, soit :

Terrain280 000

Constructions720 000

La réévaluation des bilans

Justification :

La méthode du coût historique (basé sur le principe du nominalisme monétaire) ne tient pas compte de la dépréciation de l'unité de mesure (l'euro). Cette situation pénalise l'évaluation des actifs à faible rotation, tels les immobilisations, dont les valeurs comptables s'éloignent, d'exercice en exercice des valeurs réelles. Pour respecter l'objectif d'image fidèle, il est donc légitime de procéder à leur réévaluation.

Définition :

La réévaluation est une opération de caractère exceptionnel consistant à retenir la valeur actuelle des immobilisations lorsqu'elle est supérieure à leur coût d'entrée. La différence constitue un écart de réévaluation compris dans les capitaux propres.

Avant l'entrée en vigueur du PCG 82, le législateur institua divers régimes de réévaluation, présentant, soit un caractère légal (obligation ou faculté), soit un caractère libre (faculté).

1. Réévaluations légales de 1945 à 1959
2. Réévaluations libres de 1960 à 1975
3. Réévaluation légale de 1976
4. Réévaluations libres de 1980 à 1983
5. Réévaluations réglementées facultatives depuis le 1er janvier 1984

Le régime de la réévaluation après 1983

(Article L 123-12 du Code de commerce)

Le régime actuel de la réévaluation est sans incidence sur le résultat comptable, mais pas sur le résultat fiscal.

A. Le principe du dispositif

Selon l'article L 123-18 du Code de commerce modifié par la loi du 30 avril 1983 :

Les entreprises peuvent procéder à la réévaluation de l'ensemble de leurs immobilisations corporelles et financières. Les immobilisations incorporelles (fonds commercial notamment), contrairement au dispositif de 1976, en sont exclues.

L'écart de réévaluation dégagé entre la valeur actuelle et la valeur comptable nette doit être inscrit distinctement au passif du bilan :

- il ne peut être utilisé pour compenser des pertes;
- il peut être, en tout ou partie, incorporé au capital;
- il n'est pas distribuable.

B. Modalités de l'opération

1. Lors de réévaluation

La valeur actuelle réévaluée n'est pas définie par le Code de commerce.
Les immobilisations sont réévaluées sur la base des valeurs d'utilité.

C'est la valeur comptable nette qui fait l'objet de la réévaluation, et non la valeur d'origine. En conséquence, il n'y a pas à réévaluer les amortissements antérieurement pratiqués sur le bien.

L'écart de réévaluation est égal à la différence entre :

- la valeur actuelle réévaluée;
- la valeur nette comptable avant réévaluation.

L'écart est porté au compte au compte 1052. *Ecart de réévaluation libre*.
En effet, l'écart ne constitue pas un élément du résultat comptable.

Si l'entreprise avait pratiqué sur le bien des amortissements dérogatoires, le solde de ces amortissements, non encore repris, devrait être rapporté au résultat comptable.

Doivent être données dans l'annexe les modifications comptables qui résultent de l'opération : méthodes utilisées, listes des postes concernés au bilan et au compte de résultat, traitement fiscal de l'écart de réévaluation, mouvements ayant affectés pendant l'exercice le poste *Ecart de réévaluation libre*.

FISCALEMENT :

L'écart de réévaluation doit être déterminé en comparant la valeur actuelle réévaluée et la valeur fiscale nette (c'est-à-dire la VCN non réévaluée).

Si des amortissements dérogatoires ont été comptabilisés, il doit en être tenu compte pour déterminer l'écart de réévaluation fiscal.

La doctrine fiscale estime que l'écart de réévaluation constitue un produit imposable. En conséquence :

- l'exercice de réévaluation, il convient de réintégrer cet écart dans le résultat fiscal;
- les amortissements dérogatoires non encore rapportés au résultat sont également imposables, mais comme ils ont été repris en comptabilité lors de la réévaluation, aucun retraitement fiscal n'est à opérer.

2. Lors des exercices suivants

Les amortissements sont calculés en appliquant à la valeur réévaluée le plan d'amortissement initialement choisi.

FISCALEMENT : Idem

3. Lors de la cession ultérieure du bien

La comptabilisation de la cession s'effectue normalement à partir des valeurs réévaluées.

Le traitement de l'écart de réévaluation libre fait l'objet d'avis divergents :

- pour certains (Bull. CNCC n°88, déc. 92), l'écart ne doit pas être réintégré au résultat ;
- pour d'autre, l'écart pourrait faire l'objet d'une réintégration au résultat (sans imposition) pour le rendre distribuable ;
- pour d'autres encore, il pourrait être transféré à un poste de réserve distribuable (IAS 16 révisé).

FISCALEMENT :

La plus ou moins-value est déterminée à partir des valeurs réévaluées, contrairement à ce que prévoyait le régime de 1976. En effet, l'écart de réévaluation a déjà fait l'objet d'une imposition lors de sa création ; il ne doit pas être imposé deux fois.

Donc, il n'y a pas de divergence entre comptabilité et fiscalité.

Si l'écart de réévaluation est rapporté au résultat, celui-ci doit être déduit du résultat fiscal (tableau 2058).

Exemple 1 : Soit une immobilisation acquise début N pour 100 000, amortissable en 10 ans, ayant fait l'objet d'un amortissement dérogatoire de 25 000 € non encore repris au résultat.

A la fin de l'année N+3, le bien fait l'objet d'une réévaluation.

La valeur d'utilité est estimée à 90 000 à cette date.

L'écart de réévaluation est incorporé au capital en N+4 pour 24 000.

L'immobilisation est cédée début N+6 pour un prix de 74 000 € HT.

Exemple 2 : Soit des titres de participation acquis en N pour 200 000.

- A la fin de l'année N+5, ces titres font l'objet d'une réévaluation. Leur valeur d'utilité est estimée à 290 000 à cette date.

- L'assemblée générale des actionnaires, statuant sur les comptes de l'exercice N+5, décide d'incorporer une fraction de cet écart égal à 70 000 au capital.

- Fin N+7, la valeur d'utilité de ces titres n'est plus que de 280 000.

- Au cours de l'année N+8, les titres sont cédés pour 325 000.

Les Passifs et les Provisions

L'avis 00-01 du CNC du 20 avril 2000 adopté par le CRC le 7 décembre 2000 a défini de nouvelles règles relatives aux provisions pour risques et charges.

Article 212-1 : Définition d'un passif

1. Un passif est un élément du patrimoine ayant une valeur économique négative pour l'entité, c'est-à-dire une obligation de l'entité à l'égard d'un tiers dont il est probable ou certain qu'elle provoquera une sortie des ressources au bénéfice de ce tiers, sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci.
2. Cette obligation peut-être d'ordre légal, réglementaire ou contractuel. Elle peut également découler des pratiques passées de l'entité, de sa politique affichée ou d'engagements publics suffisamment explicites qui ont créé une attente légitime des tiers concernés sur le fait qu'elle assumera certaines responsabilités.
3. Le tiers peut-être une personne physique ou morale, déterminable ou non.
4. L'estimation du passif correspond au montant de la sortie de ressources que l'entité doit supporter pour éteindre son obligation envers le tiers.
5. La contrepartie éventuelle est constituée des avantages économiques que l'entité attend du tiers envers lequel elle a une obligation.

Article 212-2 : Définition d'une dette

Une dette est un passif certain dont l'échéance et le montant sont fixés de façon précise.

Article 212-3 : Définition d'une provision pour risques et charges

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

Article 212-4 : Définition d'un passif éventuel

Un passif éventuel est :

- soit une obligation potentielle de l'entité à l'égard d'un tiers résultant d'événements dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance, ou non, d'un ou plusieurs événements futurs incertains qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'entité ;
- soit une obligation de l'entité à l'égard d'un tiers dont il n'est pas probable ou certain qu'elle provoquera une sortie de ressources sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci.

Article 312-1 : Conditions de comptabilisation d'un passif à la clôture

A la clôture de l'exercice, un passif est comptabilisé si l'obligation existe à cette date et s'il est probable ou certain, à la date d'établissement des comptes, qu'elle provoquera une sortie de ressources au bénéfice de tiers sans contrepartie au moins équivalente attendue de ceux-ci après la date de clôture.

FISCALEMENT, Les provisions sont « constituées en vue de faire face à des pertes ou charges **nettement précisées** et que des événements en cours rendent **probables** » (CGI art. 39-1-5°) .

NORMES IAS

Selon la **norme IAS 37**, une provision est une dette dont la date de règlement ou le montant sont incertains.

La **norme IAS 10** révisée précise qu'il n'est tenu compte pour évaluer les provisions que des événements postérieurs à la clôture qui démontrent que les conditions d'enregistrement de la charge existaient à la clôture.

Les **éventualités** ne remplissant pas ces conditions peuvent faire l'objet d'une information dans l'annexe (**IAS 37**).

Ne sont pas comprises dans cette catégorie les dettes provisionnées (charges à payer) dont la vocation à se transformer en dettes est irréversible.

En pratique, ces nouvelles règles devraient avoir les conséquences suivantes :

1° En règle générale, une restriction des provisions constatées.

En effet, jusqu'à présent, le caractère probable d'un risque ou d'une charge entraînait en pratique la constitution d'une provision.

Désormais,

1. Obligation à l'égard d'un tiers, c'est-à-dire engagée envers lui.

Ainsi, un certain nombre de provisions basées sur des décisions internes telles les restructurations ne pourront plus être comptabilisées que lorsqu'il y a un engagement envers les tiers, à savoir, pour les restructurations, l'information des salariés (qui peut être faite de manière collective, par le biais du comité d'entreprise par exemple).

Les nouvelles règles correspondent donc à une application plus restrictive du principe de prudence, dans le but affiché de limiter les interprétations divergentes.

2. Obligations appréciées à la date de clôture et non plus à la date d'arrêté des comptes .

Ainsi, par exemple, une restructuration annoncée en janvier $n + 1$ ne pourra plus donner lieu à provision dans les comptes au 31/12/n.

3. Sortie probable ou certaine de ressources sans contrepartie équivalente vis-à-vis du tiers : empêche d'anticiper sur l'exercice à clore des charges dont la décision a bien été prise sur l'exercice mais dont les prestations correspondantes seront réalisées l'exercice suivant.

Exemples : provisions pour entretien, travaux, formation, déménagement, marketing, déjà décidés à la clôture ne pourront plus être constituées si ceux-ci sont réalisés les exercices suivants.

4. Interdiction d'anticiper des dépenses se rapportant à des activités futures, pour lesquelles une contrepartie - les produits - est attendue les exercices ultérieurs.

Exemples : coûts de mise en conformité, car servant à l'activité future, dépenses de restructuration, dépenses de formation, modifications des systèmes d'information, de marketing, etc.

En conclusion, les nouvelles règles sur les provisions renforcent considérablement le principe d'indépendance des exercices, **en retardant la reconnaissance des provisions, ou en les interdisant**, les charges correspondantes étant alors comptabilisées « au fil de l'eau », c'est-à-dire dans les exercices où elles sont encourues.

D'où au total, un rapprochement avec les règles fiscales

2° Dans certains cas particuliers, l'obligation de constituer de nouvelles provisions.

Dans certain cas, la notion d'obligation « implicite » (par exemple pour les garanties volontaires données aux clients ou les engagements pris en matière d'environnement) permettra aux entreprises de constituer des provisions nouvelles.

Il en est de même en matière de provisions pour entretien ou grandes révisions qui, eu égard à l'utilisation passée des biens correspondants, ou d'obligation légale ou contractuelle devient obligatoire.

3° De nouvelles informations à fournir en annexe

Les règles actuelles françaises se bornent à exiger un tableau de variation par catégorie de provisions et à mentionner les éléments présentant un caractère significatif.

Les nouvelles règles distinguent six différentes mentions à donner en annexe qui permettront une information plus précise :

- un tableau de variation des provisions permettant d'identifier les montants repris parce qu'utilisés des montants repris parce que non utilisés,
- une information détaillée sur les provisions d'un montant individuellement significatif,
- une information détaillée sur les passifs éventuels,
- une indication des cas exceptionnels où aucune évaluation fiable du montant de l'obligation ne peut être réalisée,
- une indication de l'impossibilité de fournir des informations,
- une information minimum dans les cas exceptionnels ou tout ou partie d'une information requise causerait un préjudice sérieux à l'entité.

Ces nouvelles règles sont applicables aux comptes afférents aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2002.

Classification des provisions

Comptablement, elles sont portées dans le compte 15. *Provisions*

151. *Provisions pour risques*

153. *Provisions pour pensions et obligations similaires*

154. *Provisions pour restructuration*

155. *Provisions pour impôts*

156. *Provisions pour renouvellement des immobilisations*

157. *Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices*

1572. *Provisions pour gros entretien ou grandes révisions*

158. Autres provisions pour charges

La provision pour impôt enregistre la charge probable d'impôt imputable à l'exercice mais différée dans le temps et dont la prise en compte définitive dépend des résultats futurs.

FISCALEMENT, elle n'est pas déductible lorsque l'impôt provisionné ne l'est pas. Elle doit alors être réintégrée sur le tableau 2058.

Tableau de différenciation des passifs

	Obligation à la date de clôture	Sortie de ressources	Echéance	Montant	Classification au bilan
Dettes	certaine	certaine	précise et	précis	Dettes
Charges à payer	certaine	certaine	Non précise mais incertitude faible ou	Non précise mais incertitude faible	Dettes
Provision pour risques et charges	certaine	Probable ou certaine	Non précise ou	Non précis	Provisions pour risques et charges
Passifs éventuels	1. Eventuelle	-	-	-	Information dans l'annexe
	2. Certaine	Probable ou certaine	Non précise et	Evaluation non fiable	Information dans l'annexe

Les événements postérieurs à la clôture de l'exercice

1. Le problème

1.1. Définition

Les événements postérieurs à la clôture de l'exercice sont ceux qui sont intervenus au cours de l'exercice ou d'un exercice antérieur mais qui ne sont connus qu'entre la date de clôture de l'exercice et celle de **l'établissement des comptes annuels**. De tels événements doivent être pris en compte pour l'établissement des comptes annuels.

(Code de com. art. 123-20)

PCG 313-5. – (Règlement n°2004-06 du CRC) – Le résultat tient compte des risques et des pertes qui ont pris naissance au cours de l'exercice ou d'un exercice antérieur même s'ils sont connus entre la date de clôture de l'exercice et celle de l'établissement des comptes annuels.

Cependant, selon leur lien avec l'exercice clos et leur degré de signification, les événements postérieurs entraîneront modifications des comptes annuels ou ne donneront lieu qu'à une information dans l'annexe.

1.2. Les principes à respecter

La prise en compte de tels événements pour la détermination du résultat de l'exercice doit respecter les principes fondamentaux de la comptabilité :

Principe d'indépendance des exercices : seuls sont pris en compte, les événements rattachables à l'exercice clos.

Principe de prudence : seuls sont pris en compte les événements susceptibles d'entraîner une diminution du résultat, c'est-à-dire un risque ou une perte. Un événement susceptible d'entraîner un produit supplémentaire n'entraînera aucune modifications des comptes. En revanche, le réajustement à la baisse d'une charge (diminution d'une provision par exemple) n'est pas assimilé à un produit.

Principe d'importance significative : seuls les événements dont l'incidence sur la situation financière du patrimoine ou du résultat de l'exercice est significative doivent donner lieu à rectifications des comptes annuels.

2. Conditions de prise en compte des événements

2.1. Evénements ayant un lien direct et prépondérant avec l'exercice clos

Selon l'OEC, un événement postérieur ne peut être rattaché à l'exercice que s'il existe un lien de causalité direct et prépondérant entre l'événement considéré et des événements ou situations existant à la clôture.

Exemples donnés par la recommandation de l'OEC :

- détermination définitive du prix d'achat d'une immobilisation réceptionnée avant la clôture ;

- pour une immobilisation : expertises, cessions, amenant à dégager une valeur inférieure à celle constatée en comptabilité ;
- révélation de la situation compromise d'un client rendant la créance douteuse : dépôt de bilan par exemple ;
- jugement intervenu aggravant la charge probable ;
- retour de marchandises livrées avant la clôture ;
- indemnités obtenues au terme de négociation ou dossiers en cours à la clôture ;
- ristournes sur achats obtenus.

Incidences sur les comptes :

Les comptes doivent être ajustés en fonction de ces événements postérieurs et faire l'objet d'une information. L'ajustement consiste généralement à créer ou augmenter une provision pour risque ou pour dépréciation.

Cependant, si les risques et les pertes ne sont pas mesurables à la date d'établissement des documents de synthèse, les comptes de l'exercice clos ne seront pas ajustés, mais une information est donnée dans l'annexe (*PCG art. 531-2/4*).

2.2. Evénements n'ayant pas de lien direct et prépondérant avec l'exercice clos

Dans ce cas, il ne peut être rattaché à l'exercice clos.

Il en est ainsi par exemple pour :

- un sinistre survenu après la date de clôture ;
- une ouverture ou fermeture de branches d'activité ;
- une fusion, scissions ou apports partiels d'activité ;
- une émission de titres ;
- des fluctuations de cours et de conjoncture sur les marchés de l'entreprise,...

Incidences sur les documents de synthèse :

Le bilan et le compte de résultat ne doivent pas être modifiés.

Concernant l'annexe, il convient de distinguer deux types de situations :

1. La continuité de l'exploitation est remise en cause :

Dans ce cas, une information est à donner dans l'annexe si l'événement est susceptible par son influence sur le patrimoine et la situation financière de remettre en cause la continuité de l'exploitation.

2. La continuité de l'exploitation n'est pas remise en cause :

Le PCG n'exige alors aucune information dans l'annexe. Cependant, selon l'OEC et l'IASB (norme IAS 10), si l'événement a des incidences financières significatives et si leur connaissance est nécessaire à la bonne information concernant l'activité et la situation financière de l'entreprise, il importe d'en faire mention dans l'annexe.

A défaut d'incidences financières significatives ces événements doivent, dans tous les cas, être exposés dans le rapport de gestion.

3. Période de référence

*** Entre la date de clôture et la date d'établissement des comptes**

Les comptes doivent être ajustés comme il vient d'être précisé.

*** Entre la date d'arrêté des comptes et la date de réunion de l'assemblée générale.**

En principe, les dirigeants n'ont plus d'obligations particulières. Cependant, le devoir d'information qui leur incombe a été étendu jusqu'à l'Assemblée Générale :

- par le PCG : en présence d'événements significatifs;
- par l'OEC, en cas de gravité exceptionnelle.

En conséquence, selon la CNCC, les dirigeants devront, en fonction des délais disponibles :

- soit réunir un nouveau Conseil d'administration qui pourra modifier les comptes ou donner l'information nécessaire dans le rapport de gestion;
- soit faire une communication à l'Assemblée générale, laquelle pourra, le cas échéant, faire procéder à une modification des comptes avant de les approuver.

Il conviendra éventuellement, en cas de modification des comptes, de déposer une déclaration fiscale rectificative.

FISCALEMENT :

- Seules peuvent être prises en compte les opérations faites par la société avant la clôture de l'exercice. Les provisions résultant de la prise en compte d'un événement postérieur à la clôture ne sont donc pas déductibles.
- En revanche, la symétrie n'est pas respectée en cas de reprise sur provision, celle-ci étant immédiatement taxable quelles que soient les raisons qui ont conduit l'entreprise à l'effectuer.

Application : Cas Formatec

La SA Formatec clôture ses comptes au 31/12/N-1. L'expert-comptable chargé de réviser les comptes de la société, achève ses travaux le 28 février N. Le CA autorisant la publication des comptes se réunit le 15 mars N. L'AG approuve les comptes le 25 avril N.

Les dirigeants de Formatec sont confrontés aux situations suivantes :

1. Un litige avec un client est survenu le 10 mars N concernant une livraison effectuée en janvier N. Les produits livrés se sont révélés défectueux et impropres à la consommation. La société estime qu'elle sera amenée à verser une indemnité évaluée à 80 000 €.

2. Un client faisait l'objet au 31/12/N-1 d'une procédure de redressement judiciaire. Sur la base des informations dont il avait alors connaissance, le comptable avait enregistré une dépréciation de 60 % d'une créance figurant au bilan pour 482 400 € TTC. Ce client a été déclaré en liquidation judiciaire en février N. La société Formatec estime perdre l'intégralité de sa créance.

3. En février N, préalablement à la signature d'un projet de fusion avec la société Marielle, les dirigeants de la société Formatec ont fait procéder à une expertise de leurs brevets. Le rapport de l'expert conclut à une valeur de 125 000 € alors que la valeur comptable nette de ces brevets, au 31/12/N-1, s'élève à 185 000 €.

4. Un sinistre survenu en février N a partiellement détruit un entrepôt. L'estimation des dommages subis est la suivante :

- les installations techniques entièrement détruites avaient au 31/12/N-1 une valeur comptable nette de 540 000 €;
- les stocks de matières premières endommagés ont été cédés pour 50 000 HT alors que le coût d'achat s'élevait à 250 000 HT.

Les travaux de réparations sont actuellement en cours. L'activité de la société, certes ralentie à la suite de ce sinistre, n'est toutefois pas compromise.

5. Au 31/12/N-1, l'entreprise Formatec a inscrit au bilan un stock de sucre valorisé à 590 000 €. Le 5 mars N, elle apprend que le cours du sucre s'est brutalement effondré à la suite de rumeurs de surproduction mondiale. La valeur actuelle du stock figurant au bilan est estimée désormais à 350 000 €.

6. La SA Formatec détient une participation de 30 % dans le capital d'une société brésilienne. Les états financiers arrêtés au 31/12/N-1 en provenance de cette société parviennent le 30 mars N. Ils révèlent une dégradation sensible de la situation financière de cette société qui entraîne une remise en cause significative des perspectives de rentabilité future.

7. Une machine à commande numérique a été acquise fin décembre N-1. Certains éléments relatifs aux frais accessoires d'achats (transports, montage, mise en service) ne sont pas encore connus avec exactitude à la date de clôture. Les documents relatifs à la détermination exacte des frais accessoires parviennent à l'entreprise le 25 janvier N.

8. Une importante créance douteuse a fait l'objet d'une dépréciation dans les comptes de l'exercice clos au 31/12/N-1. Au cours du mois de décembre, des négociations ont été conduites avec ce client en vue d'aboutir à un protocole d'accord. Ce protocole est signé le 15 janvier N. Il entraîne une réduction de la moitié de la perte prévisible.

MISSION

Indiquer pour chacune des situations précédentes le traitement comptable qu'il convient d'effectuer pour l'arrêté des comptes de l'exercice N-1.

Les provisions réglementées

A. Principes

1. Définition

PCG 322-2 : Par exception, des textes particuliers prescrivent ou autorisent la comptabilisation d'amortissements dérogatoires ou de provisions réglementées ne correspondant pas à l'objet normal d'un amortissement ou d'une dépréciation.

Elles doivent être créées suivant un mécanisme analogue à celui des provisions proprement dites, l'octroi d'un régime fiscal qui leur est propre étant subordonné à une telle comptabilisation.

Ont ce caractère :

- la provision pour investissement ;
- pour hausse de prix ;
- les provisions autorisées spécialement pour certaines professions (reconstitution des gisements pétroliers).

Sont assimilés à des provisions réglementées les amortissements dérogatoires.

Ces provisions ont le caractère de réserves non libérées d'impôt, sur lesquelles pèse donc une charge latente d'impôt qui n'est pas comptabilisée.

→ d'où leur inclusion dans les capitaux propres.

2. Conditions de constitution

Pas de règle générale -> elles sont constituées en fonction des textes du CGI.

Leur constitution est facultative. C'est une décision de gestion. Cette décision peut être différente d'un exercice à l'autre; le principe de permanence des méthodes ne s'applique pas aux provisions réglementées.

→ d'où la nécessité de commentaires dans l'annexe.

3. Classification

142. *Provisions réglementées relatives aux immobilisations.*

1423. *Provisions pour reconstitution des gisements miniers et pétroliers.*

1424. *Provisions pour investissement.*

143. *Provisions réglementées relatives aux stocks.*

1431. *Provisions pour hausse des prix.*

144. *Provisions réglementées relatives à d'autres éléments d'actifs*

- Provisions pour risques afférents aux crédits à moyen terme résultant d'opérations faites à l'étranger.

- Provisions pour prêt d'installation à d'anciens salariés.

145. *Amortissements dérogatoires*

148. *Autres provisions réglementées :*

- Provisions exceptionnelles des entreprises de presses.

B. Les amortissements exceptionnels

Pour favoriser le développement de certains investissements, des dispositifs d'**amortissements exceptionnels** ont été mis en place. Ces dispositifs prennent en général la forme d'un amortissement massif, dès l'année de réalisation de l'investissement, qui n'a pas besoin d'être justifié par une dépréciation particulière.

Lorsqu'un bien est décomposé à l'actif du bilan conformément à la réglementation comptable, l'**amortissement exceptionnel** s'applique à chacun des composants et à la structure lors de sa mise en service. Le nouveau composant acquis en remplacement sera en revanche amorti sur sa durée réelle d'utilisation sauf s'il constitue par nature un bien admis au régime de l'**amortissement exceptionnel**.

Remarque : Une procédure spéciale d'accord préalable permet aux entreprises de se prémunir contre le risque de remise en cause des **amortissements exceptionnels** qu'elles entendent pratiquer. Si l'administration ne répond pas dans les trois mois aux entreprises qui lui font connaître leur intention de faire application d'un des régimes étudiés ci-après, en lui fournissant tous les éléments de fait utiles, son silence vaut accord tacite. Cette procédure ne joue pas toutefois pour les investissements suivants : logiciels, terminaux d'accès à l'Internet haut débit, titres de Sofica, sociétés d'investissement régional, sociétés d'investissement pour le développement rural et sociétés d'épargne forestière, équipements nécessaires à l'utilisation de véhicules non polluants et installations consacrées à la recherche de certaines maladies.

Logiciels

Les entreprises qui acquièrent un logiciel peuvent procéder à l'amortissement intégral de celui-ci sur douze mois, réparti « prorata temporis » sur l'exercice d'acquisition et sur l'exercice suivant. Par exemple, un logiciel acquis le 20 mai 2006 par une entreprise dont l'exercice coïncide avec l'année civile peut être amorti à hauteur de 8/12 sur l'exercice 2006 et de 4/12 sur l'exercice 2007.

- a. En cas d'acquisition simultanée de matériels informatiques et de logiciels, seuls les logiciels (qui doivent normalement faire l'objet d'une facturation distincte) peuvent bénéficier de l'**amortissement exceptionnel**.
- b. Les dépenses d'acquisition d'un site Internet sont fiscalement assimilées à celles engagées pour l'achat d'un logiciel et peuvent faire l'objet d'un **amortissement exceptionnel** sur douze mois
- c. L'achat d'un logiciel ou d'un site Internet d'une valeur unitaire n'excédant pas 500 € peut être passé en charges.

Terminaux d'accès à l'Internet haut débit

Les terminaux permettant l'accès à l'Internet haut débit par satellite acquis entre le 1^{er} janvier 2004 et le 31 décembre 2006 peuvent faire l'objet d'un amortissement accéléré sur douze mois à compter de la date de leur mise en service. Sont principalement concernés par cette mesure la parabole et le modem d'émission/réception (Inst. 4 D-2-04).

Matériels destinés à économiser l'énergie

Peuvent être amortis selon le mode linéaire sur douze mois à compter de leur mise en service les matériels destinés à économiser l'énergie et les équipements de production d'énergies renouvelables acquis ou fabriqués avant le 1^{er} janvier 2007 qui figurent sur une liste fixée par arrêté (CGI ann. IV art. 02 modifié par l'arrêté du 27-12-2005) et qui sont susceptibles d'être séparés des matériels auxquels ils ont été adjoints sans être rendus définitivement inutilisables.

Investissements en faveur de l'environnement

Plusieurs dispositifs d'**amortissements exceptionnels** sont applicables en ce domaine.

- Immeubles anti-pollution :

Les entreprises qui construisent ou font construire des immeubles destinés à l'épuration des eaux industrielles ou à la lutte contre les pollutions atmosphériques et les odeurs peuvent amortir le prix de revient de ces constructions sur douze mois selon le mode linéaire. Ce régime s'applique aux constructions achevées avant le 1^{er} janvier 2007 (Loi 2005-1719 du 30-12-2005 art. 111) qui s'incorporent à des installations de production préexistantes ou achevées à la même date.

- Matériels destinés à lutter contre le bruit :

Les matériels destinés à réduire le niveau acoustique d'installations existant au 31 décembre 1990 peuvent faire l'objet d'un **amortissement exceptionnel** sur douze mois à compter de leur mise en service. Cet amortissement s'applique aux matériels acquis ou fabriqués avant le 1^{er} janvier 2007 (Loi 2005-1719 du 30-12-2005 art. 111) qui figurent sur une liste fixée par arrêté (CGI ann. IV art. 06).

Installations de production agricole

Les constructions qui s'incorporent à des installations de production agricole, réalisées pour satisfaire aux obligations résultant de la loi 76-663 du 19 juillet 1976 modifiée relative aux installations classées pour la protection de l'environnement, peuvent faire l'objet d'un amortissement accéléré sur douze mois. Ce dispositif est applicable aux constructions réalisées avant le 1^{er} janvier 2007 (Loi 2005-1719 du 30-12-2005 art. 111).

Véhicules non polluants

Un **amortissement exceptionnel** sur douze mois s'applique, à compter de leur première mise en circulation, aux véhicules terrestres dont la conduite nécessite un permis de conduire, ainsi qu'aux cyclomoteurs, acquis à l'état neuf avant le 1^{er} janvier 2007 (Loi 2005-1719 du 30-12-2005 art. 111), et qui fonctionnent, exclusivement ou non, au moyen de l'énergie électrique, du gaz naturel véhicules (GNV) ou du gaz de pétrole liquéfié (GPL).

Lorsqu'il s'agit de voitures particulières, le plafond d'amortissement de 9 900 € ou 18 300 € mentionné est applicable mais il est apprécié sans tenir compte des accumulateurs et équipements spécifiques « GPL » ou « GNV » s'ils sont facturés à part et inscrits séparément à l'actif (Inst. 4 D-4-97 n° 31).

a. Bénéficient également de la mesure à compter de leur mise en service les équipements accessoires aux véhicules non polluants, acquis neufs ou d'occasion avant le 1^{er} janvier 2007 (Loi 2005-1719 du 30-12-2005 art. 111) : accumulateurs et installations de charge des véhicules électriques, équipements spécifiques permettant l'utilisation de l'électricité, du GNV ou du GPL pour la propulsion des véhicules fonctionnant également au moyen d'autres sources d'énergie et matériels spécifiquement destinés au stockage, à la compression et à la distribution de GNV ou de GPL.

b. Les véhicules et équipements destinés à la location ne peuvent bénéficier de l'**amortissement exceptionnel** que s'ils sont acquis par des sociétés ou organismes soumis à l'impôt sur les sociétés.

Installations consacrées à la recherche sur certaines maladies

Certains matériels et bâtiments construits pour abriter des laboratoires confinés, acquis ou fabriqués entre le 1^{er} janvier 2001 et le 31 décembre 2005, peuvent faire l'objet d'un **amortissement exceptionnel** sur douze mois (voir : BIC-X-54000 s.).

Immeubles construits par les PME dans les zones prioritaires

Les PME qui, entre le 1^{er} janvier 1995 et le 31 décembre 2006 (Loi 2005-157 du 23-2-2005 art. 5), ont construit ou ont fait construire des immeubles à usage industriel ou commercial pour les besoins de leur exploitation dans les zones de revitalisation rurale ou de redynamisation urbaine ont pu, ou peuvent pratiquer, à l'achèvement des constructions, un **amortissement exceptionnel** égal à 25 % du prix de revient. La valeur résiduelle des constructions est amortissable sur leur durée normale d'utilisation. Lorsque l'immeuble est décomposé, la valeur résiduelle de chaque composant est amortie sur sa durée réelle d'utilisation propre tandis que la valeur résiduelle de la structure est amortie sur la durée issue des usages admis avant 2005. La première annuité qui s'ajoute à l'**amortissement exceptionnel** peut être calculée selon le mode dégressif si l'investissement concerné y ouvre droit. L'**amortissement exceptionnel** concerne également les travaux de rénovation des immeubles définis ci-dessus réalisés entre le 1^{er} janvier 2004 et le 31 décembre 2006 (Loi 2005-157 du 23-2-2005 art. 5).

L'**amortissement exceptionnel** est réservé aux PME qui :

- emploient moins de 250 salariés ;
- réalisent, hors produits exceptionnels, un chiffre d'affaires hors taxes de moins de 21,4 M € ou dont le total du bilan est inférieur à 10,7 M € (critères non cumulatifs) ;
- ne sont pas détenues à plus de 25 % par des entreprises ne répondant pas à ces conditions (exception faite des SDR, des sociétés de capital-risque et des sociétés financières d'innovation).

Ces conditions s'apprécient à la clôture de l'exercice précédant l'achèvement de l'immeuble ou à la clôture du premier exercice de l'entreprise s'il est achevé au cours dudit exercice.

Titres de sociétés de financement d'oeuvres cinématographiques ou audiovisuelles (Sofica)

Les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés qui souscrivent en numéraire au capital de Sofica, en vue du financement d'oeuvres cinématographiques ou audiovisuelles agréées par le ministère de la culture, peuvent pratiquer un **amortissement exceptionnel** égal à 50 % des sommes versées. Qu'il s'agisse de souscriptions au capital initial ou à des augmentations de capital, il importe que le capital de la Sofica ait été agréé par le ministère de l'économie et des finances.

L'amortissement doit être pratiqué à la clôture de l'exercice en cours à la date du versement de la souscription.

C. Provisions pour hausse des prix

Provisions instituées pour permettre aux entreprises de déduire temporairement des bases de l'impôt une fraction des bénéfices investis dans la reconstitution des stocks en cas de hausse des prix.

La dotation se calcule séparément pour chaque élément des stocks de matières premières, approvisionnement, marchandises et produits, à l'exception de ceux susceptibles de donner lieu à constitution d'une provision pour fluctuation des cours.

a. Règle de calcul

Lorsque pour une matière ou un produit donné, il est constaté, en cours d'une période ne pouvant excéder deux exercices successifs clos postérieurement à cette date, une hausse des prix supérieure à 10%, l'entreprise peut pratiquer une provision correspondant à la fraction de cette hausse > 10%.

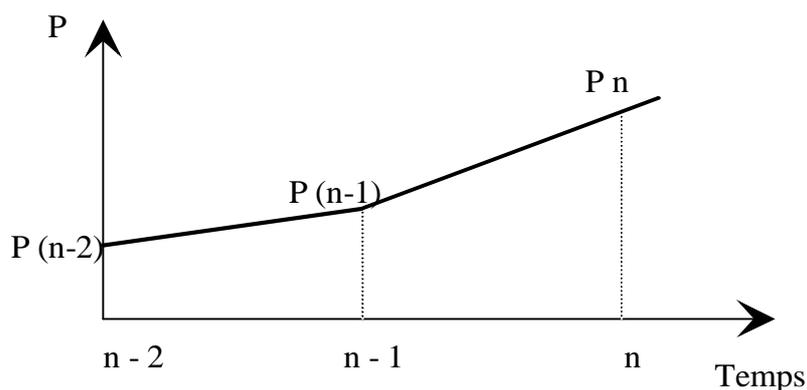
Le montant maximal de la dotation est, pour chaque matière, produit ou approvisionnement, déterminé à la clôture de chaque exercice en multipliant les quantités en stock à la date de clôture par la différence entre la valeur unitaire d'inventaire à cette date et une somme égale à 110% de la valeur unitaire d'inventaire à la clôture de l'avant-dernier exercice (ou si elle est inférieure, à la clôture du dernier exercice).

(Par la valeur d'inventaire, on entend valeur du bilan, donc dépréciation éventuelle déduite.)

Cette provision doit être rapportée au résultat de l'exercice à l'expiration de la sixième année suivant la clôture de l'exercice au cours duquel elle a été constituée.

Deux cas peuvent être considérés :

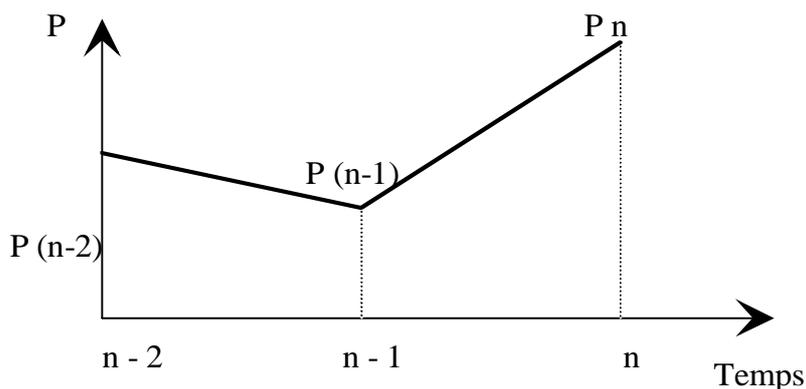
1er Cas : $P_{n-2} < P_{n-1}$:



$$\text{Dot } n = (P_n - 1,10 P_{n-2}) \times Q_n - \text{Dot } n-1$$

Si le résultat du calcul est négatif, la dotation n est égale à 0.

2ème cas : $P_{n-2} > P_{n-1}$



$$\text{Dot } n = (P_n - 1,10 P_{n-1}) \times Q_n$$

Si le résultat du calcul est négatif, la dotation n est égale à 0.

Dans ce deuxième cas, la formule ne prévoit pas de retrancher D_{n-1} .

b. Comptes

compte 1431- Provisions pour hausse des prix

Dotations exceptionnelles: 6873 Dotation aux provisions réglementées (stocks).

Application :

Éléments du stock	Prix unitaire au			Quantité au 31/12/N	Dotation au 31/12/N-1
	31/12/N-2	31/12/N-1	31/12/N		
X1	100	108	119	1 000	4 000
X2	60	62	70	2 000	10 000
X3	105	100	112	500	200
X4	90	80	87	1 200	-

Calculer le montant de la provision pour hausse des prix :

D. Provisions pour risques afférents aux crédits à moyen résultant d'opérations faites à l'étranger.

a. Constitution de la provision

Les entreprises industrielles ou commerciales qui consentent des crédits dont la durée est comprise entre 2 et 5 ans pour le règlement des ventes ou des travaux qu'elles effectuent à l'étranger, peuvent constituer une provision destinée à faire face globalement, au risque de non-recouvrement de ces crédits.

b. Conditions

Le montant global de la provision (compte tenu le cas échéant de la provision antérieure) ne doit pas excéder 10% du montant des crédits à moyen terme figurant au bilan et afférents à des opérations, effectuées à l'étranger, dont les résultats entrent dans les bases de l'impôt français.

c. Comptabilisation

Débit: 6874. *Dotations aux autres provisions réglementées.*

Crédit: 144. *Provisions réglementées relatives aux autres éléments de l'actif.*

d. Sort de la provision

Ajustement en plus ou en moins à la clôture de chaque exercice.

6874. *Dotations aux autres provisions réglementées.*

7874. *Reprises sur autres provisions réglementées.*

E. Provision pour prêts d'installation à d'anciens salariés (Art. 39 quinquies H du CGI)

a. Entreprises concernées

Entreprises qui aident d'anciens salariés à créer ou reprendre une entreprise exerçant une activité industrielle, commerciale, artisanale ou libérale.

Cette aide peut prendre la forme :

- d'un prêt à un taux privilégié d'une durée minimale de 7 ans ;
- d'une souscription au capital.

b. Calcul de la provision

La provision est égale à :

- 50 % des sommes versées sous forme de prêt ;
- 75 % du montant des souscriptions en capital.

Elle est plafonnée à 46 000 € pour un même salarié.

c. Sort de la provision

La provision pratiquée à la clôture d'un exercice est rapportée par tiers aux résultats imposables des exercices clos au cours des 5^e, 6^e, 7^e année suivant celle de sa constitution.

Par ailleurs, elle doit être réintégrée à due concurrence, lorsque son montant excède la moitié du prêt restant dû et 75% du capital non remboursé.

d. Comptabilisation

Débit: 6874. *Dotations aux autres provisions réglementées*

Crédit: 144. *Provisions réglementées relatives aux autres éléments de l'actif.*

Remarque : L'éventuelle dépréciation des titres de la société constituée par l'ancien salarié n'est déductible que pour la fraction de son montant qui excède la provision spéciale.

F. Provisions pour investissement

o CGI art. 39 octies E

Les entreprises individuelles soumises à un régime réel d'imposition et les EURL relevant de l'impôt sur le revenu peuvent constituer au titre des exercices clos à compter du 4 août 2005 et avant le 1^{er} janvier 2010, une provision spéciale. Cette faculté est réservée aux PME créées depuis moins de trois ans qui exercent une activité industrielle, commerciale ou artisanale. La dotation annuelle ne peut excéder 5 000 € et le montant total de la provision inscrite au bilan à la clôture d'un exercice ne peut être supérieur à 15 000 €.

La provision doit être utilisée, au plus tard à la clôture du cinquième exercice suivant la première dotation annuelle pour financer l'acquisition d'immobilisations amortissables à l'exclusion des immeubles et des véhicules de tourisme. Elle est rapportée au résultat pour sa fraction utilisée par parts égales sur l'exercice d'acquisition de l'immobilisation et les quatre exercices suivants (Loi 2005-882 du 2-8-2005 art. 10, I).

Précisions :

- a.** Les PME concernées sont les entreprises qui, d'une part, emploient moins de vingt salariés et, d'autre part, réalisent un chiffre d'affaires qui n'excède pas 50 M€ ou disposent d'un total du bilan qui n'est pas supérieur à 43 M€.
- b.** Sont expressément exclues du dispositif les activités exercées dans l'un des secteurs suivants : transport, production ou transformation de produits agricoles, pêche et aquaculture.

G. Provisions pour dépenses de mise en conformité en matière de sécurité alimentaire

o CGI art. 39 octies F

Les entreprises individuelles soumises à un régime réel d'imposition et les EURL relevant de l'impôt sur le revenu peuvent constituer au titre des exercices clos à compter du 4 août 2005 et avant le 1^{er} janvier 2010, une provision pour dépenses de mise en conformité en matière de sécurité alimentaire.

La dotation est subordonnée à l'existence à la clôture de l'exercice d'une obligation légale ou réglementaire de mise en conformité.

Son montant correspond au montant estimé des dépenses qui devront être exposées pour faire face à ces obligations, plafonné à 15 000 euros.

La provision doit être utilisée à la clôture du cinquième exercice suivant la première dotation. La provision est rapportée au résultat pour sa fraction utilisée par parts égales sur l'exercice d'engagement de la dépense et les quatre exercices suivants.

Entreprises concernées :

Entreprises exerçant une activité industrielle, commerciale ou artisanale.

Les contrats à long terme

En principe le résultat d'un exercice devrait provenir des seules activités de cet exercice. Mais il n'en est pas toujours ainsi. Lorsque la réalisation d'importants marchés demande plusieurs années (barrages, ensembles industriels, autoroutes), le résultat n'étant définitivement réalisé que lors de la livraison de l'ouvrage à la fin des travaux, le résultat global du marché apparaît pour sa totalité dans le résultat de l'exercice au cours duquel a lieu cette livraison. Les exercices précédents, les travaux en cours sont évalués à leur coût de production.

Il en résulte des à-coups dans les résultats annuels des entreprises des secteurs concernés qui ne correspondent pas à la réalité économique. En sont faussés l'analyse financière et le jugement que l'on peut porter sur les dirigeants de l'entreprise s'ils viennent à changer. Les résultats de l'année proviennent de commandes obtenues plusieurs années auparavant et exécutées sur plusieurs exercices.

➤ Définition d'un contrat à long terme

PCG 380-1. « Est appelé contrat à long terme, un contrat d'une durée généralement longue, spécifiquement négocié dans le cadre d'un projet unique portant sur la construction, la réalisation ou, le cas échéant, la participation en qualité de sous-traitant à la réalisation, d'un bien, d'un service ou d'un ensemble de biens ou services fréquemment complexes, dont l'exécution s'étend sur au moins deux périodes comptables ou exercices. Le droit de l'entité à percevoir les revenus contractuels est fonction de la conformité au contrat du travail exécuté ».

➤ Durée de l'opération

Aucune durée précise n'est fournie, la seule condition étant que la durée des contrats se répartisse au minimum sur deux exercices. Cette position correspond désormais à celle de l'IASB.

➤ Objet et forme de l'opération

C'est un contrat qui porte sur la réalisation d'un bien, d'un service ou d'un ensemble de biens ou de services.

Exemples : construction de ponts, barrages, navires, immeubles et biens d'équipements complexes, contrats d'architecture ou d'ingénierie se rattachant à la construction d'un bien.

1. Les différentes méthodes en présence

◆ La méthode à l'achèvement des travaux

Dans cette méthode, le bénéfice provenant de contrats à long terme n'est acquis que lors de la livraison du bien.

- En cours d'exécution du contrat, les en-cours sont valorisés et constatés à la clôture de chaque exercice : aucun bénéfice n'est pris en compte.
- En fin de contrat, le produit en résultant est constaté lors de la réception de l'ouvrage.

◆ La méthode à l'avancement des travaux

Dans cette méthode, lorsque certaines conditions très strictes sont remplies (Article L 123-21 du Code de commerce), l'entreprise peut constater le résultat et le chiffre d'affaires à l'avancement ;

D'après le PCG Art 380-1 :

Les entreprises sont libres d'utiliser l'une de ces deux méthodes.

Néanmoins, la méthode à l'avancement conduisant à une meilleure information est considérée comme préférentielle par le PCG car conduisant à une meilleure information.

2. La mise en oeuvre des méthodes

2.1. La méthode de l'achèvement

Selon cette méthode, le résultat provenant du contrat à long terme n'est acquis que lors de la livraison du bien. Cette méthode consiste donc à appliquer les principes du PCG, en traitant les contrats à long terme comme toute production de biens ou services non terminée à la clôture de l'exercice.

Cette méthode n'est soumise à aucune condition particulière.

a. En-cours d'exécution des travaux

Les en-cours se rapportant au contrat à long terme sont valorisés et constatés à la clôture de chaque exercice. Aucun bénéfice n'est ainsi pris en compte dans le résultat.

b. En fin de contrat

On constate le produit lors de la réception des travaux par le maître d'ouvrage.

Exemple : Cas Tractoplus.

La société Tractoplus est une entreprise de travaux publics (Routes, ponts, ouvrages d'art). Plusieurs chantiers engagés par cette société s'échelonnent sur deux, voire plus de deux exercices.

Certaines informations concernant le contrat à long terme A commencé le 1^{er} avril N et terminé fin décembre N+2 sont fournies ci-dessous (en k€).

	01/04/N	31/12/N	31/12/N+1	31/12/N+2
Prix de vente total prévisionnel				
Prix de vente de base	2 600	2 600	2 600	
Révision de prix		50	100	
Avenants		200	250	
		2 850	2 950	
Coût total prévisionnel				
Achats	400	410	450	
Autres charges	1 700	1 720	1 750	
Coût des avenants		160	190	
	2 100	2 290	2 390	
Dépenses réelles cumulées				
Achats		100	300	500
Autres charges		600	1 340	1 800
Coût des avenants			160	200
		700	1 800	2 500

Le prix de vente finalement facturé au client à fin décembre N+2 s'élève à 3 000 k€.

MISSION

Enregistrer les écritures nécessaires au titre de l'exercice N+1 et N+2.

2.2. La méthode à l'avancement♦ **Le résultat à terminaison peut être estimé de façon fiable :**

La capacité à mesurer le résultat de façon fiable repose sur l'utilisation de 3 critères prévus à l'article 380-1 du PCG.

- la possibilité d'identifier clairement le montant total des produits du contrat.
- la possibilité d'identifier clairement le montant total des coûts imputables au contrat,
- l'existence d'outils de gestion, de comptabilité analytique et de contrôle interne permettant de valider le pourcentage d'avancement et de réviser, au fur et à mesure de l'avancement, les estimations de charges, de produits et de résultat.

Conditions non reprises dans le PCG, mais à notre avis toujours applicables :

- prix de vente connu avec suffisamment de certitude, en tenant compte des probabilités de baisse susceptibles d'intervenir;
- avancement dans la réalisation du contrat suffisant pour que des prévisions raisonnables puissent être faites sur la totalité des coûts qui interviendront dans le coût de revient final du produit livré ou du service rendu;
- aucun risque quant à l'aptitude de l'entreprise et du client à exécuter leurs obligations contractuelles (par exemple : client dans un pays à hauts risques politiques ou économiques).

◆ **Le résultat à terminaison ne peut être estimé de façon fiable :**

Le chiffre d'affaires dégagé à l'avancement est normalement pris en compte, mais la limite des coûts correspondants. Dans ce cas, aucun résultat n'est dégagé et le CA correspond au montant du stock déstocké.

b. Traitement comptable

◆ **En cours d'exécution des travaux**

On comptabilise à la clôture de l'exercice une estimation du chiffre d'affaires dans un compte de « Produits à recevoir », le compte 4181. *Clients - factures à établir.*

Ce chiffre d'affaires est calculé en fonction du degré d'avancement des travaux estimé à la clôture de l'exercice, selon le rapport suivant :

$$\text{Chiffre d'affaires estimé} = \text{C.A. global prévu} \times \frac{\text{Coût des travaux réalisés à la clôture de l'exercice}}{\text{Coût total estimé}}$$

Les travaux partiellement réalisés à la clôture de l'exercice et qui ont donné lieu à comptabilisation d'un chiffre d'affaire ne sont alors plus compris dans les stocks.

◆ **En fin de contrat**

Lors de la livraison au client, le chiffre d'affaires est normalement constaté. Les produits à recevoir antérieurement comptabilisés sont annulés.

Suite de l'exemple : Reprenons le même exemple en appliquant maintenant la méthode de l'avancement.