

Exporter la comptabilité « Le système comptable d'entreprise »

ÉRIC DELESALLE - GILBERT GELARD



Dans son étude sur la mise en œuvre du Plan comptable général français 1982 (P.C.G.) (1), la Commission des études générales du Conseil National de la Comptabilité (C.N.C.) précisait que : « art, science ou technique, la comptabilité a pour ambition de constituer un système cohérent d'information et de communication au service de l'entreprise, aussi bien sur le plan interne que sur le plan externe. »

C'est dans cet esprit que le Conseil supérieur de l'Ordre des experts-comptables vient d'éditer un document intitulé « Système comptable d'entreprise » (2). Celui-ci a notamment pour objet de participer, en tant qu'outil théorique et pratique, à l'élaboration et à l'évolution de la normalisation comptable — dont

1. *Étude sur « l'évolution de la comptabilité et son utilisation comme moyen d'information de l'entreprise », Commission des études générales du C.N.C., document n° 77, juin 1989.*

2. *Document préparé et édité par le Conseil supérieur de l'Ordre des experts-comptables sous le haut patronage du ministère de l'Économie, des Finances et du Budget (France).*

Travaux techniques réalisés par MM. Delesalle et Gélard.

Ont fait part de leurs avis et commentaire le Secrétaire général et le Rapporteur général du C.N.C..

Diffusion assurée par les Éditions Comptables Malesherbes (2 tomes).

pourront s'inspirer utilement les professionnels et les Pouvoirs publics des pays en marche vers l'économie de marché (tels que, par exemple, les pays d'Europe de l'Est).

Le « système comptable d'entreprise » (S.C.E.) s'inspire des principes de la normalisation comptable française ; il est aussi d'une part, totalement cohérent avec les directives européennes en matière comptable (4^e directive du 25 juillet 1978 et 7^e directive du 13 juin 1983), et d'autre part, compatible avec les normes (révisées) de l'International Accounting Standards Committee (I.S.A.S.C.).

Le S.C.E. vise donc à :

— promouvoir la comptabilité en tant qu'outil de gestion pour l'en-

treprise, et en tant qu'instrument d'échange et de comparaison d'informations financières fiables ;

— réaliser la définition de normes, de principes, de règles et de documents de synthèse à partir d'une terminologie précise et adaptée ;

— faciliter sa mise en œuvre pratique dans les entreprises, à partir de solutions techniques basées sur l'expérience tirée des pratiques françaises, européennes et internationales (3).

Le S.C.E. est présenté en deux volumes : le premier volume présente l'ensemble des règles générales (en 43 pages) ; le deuxième volume, divisé en neuf annexes, récapitule des informations complémentaires et techniques, utiles à la mise en œuvre pratique des principes généraux décrits dans le premier volume (en 189 pages).

Le premier volume est divisé en quatre chapitres :

— les objectifs, conditions et modalités de la définition d'un système comptable national (chapitre I),

— le cadre comptable général, au niveau des objectifs et conventions comptables (chapitre II),

— les méthodes d'évaluation (chapitre III),

— la présentation des documents de synthèse (chapitre IV).

Le deuxième volume, composé de neuf annexes, comprend :

— une terminologie des 161 principaux termes utilisés (4) (annexe I),

— une liste des comptes, complétée par des règles de fonctionnement (annexes II et III),

— des commentaires sur le suivi pratique de certaines opérations particulières (annexe IV),

— des développements en matière de comptabilité analytique (annexe V), en cas de situation d'hyperinflation (annexe VI), pour la première application en cas de privatisation (annexe VII) et dans le cadre de la consolidation des

groupes de sociétés (annexe VIII) ;
— un exemple schématique d'application (annexe IX).

Cette étude a pour objet de présenter les éléments principaux du cadre comptable retenu dans le S.C.E. (§ I), puis de détailler trois modalités de technique comptable particulière précisée dans le S.C.E. : la comptabilisation des stocks, le suivi de l'impôt sur les bénéficiaires et l'enregistrement des opérations faites en commun (6 II). Ainsi, par ces éléments, l'originalité et l'utilité du S.C.E. seront démontrées.

Le cadre comptable retenu dans le « système comptable d'entreprise »

Dans le cadre comptable général, il

3. *Le S.C.E. ne comprend que la description des opérations applicables aux entreprises industrielles et commerciales générales ; des adaptations doivent être opérées selon leur taille, leur activité, leur particularité et les spécificités des législations nationales.*

Le cadre comptable spécifique aux entreprises bancaires et d'assurances n'est pas envisagé dans le S.C.E.

4. *Chaque fois qu'un terme utilisé dans l'ouvrage est défini dans cette annexe, il est suivi d'un astérisque.*

5. *La régularité est la « conformité aux règles et procédures en vigueur, définies notamment à partir des conventions de base ».*

6. *La sincérité est « l'application de bonne foi de ces règles et procédures en fonction de la connaissance que les responsables des comptes doivent normalement avoir de la réalité et de l'importance des opérations, événements et situations ».*

est notamment précisé les objectifs de la comptabilité et les conventions comptables ; ceux-ci sont identiques à ceux retenus par la 4^e directive européenne et par le P.C.G.

Ainsi, sont affirmés les éléments suivants (1^{er} volume, chapitre II, p. 6 à 8) :

— « la comptabilité d'une entreprise doit permettre de fournir des documents de synthèse réguliers (5), sincères (6) et donnant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de la dite entreprise, afin que cette information soit utile à l'ensemble des utilisateurs de celle-ci lorsqu'ils prennent leurs décisions économiques » ;

— « si, dans un cas exceptionnel, l'application d'une prescription comptable se révèle impropre à donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ou du résultat de l'entreprise, il doit y être dérogé » ;

— les conventions comptables sont analysées en :

■ d'une part, deux hypothèses sous-jacentes : continuité d'exploitation et indépendance des exercices ;

■ d'autre part, six conventions de base : prudence, permanence des méthodes, coût historique, bilan d'ouverture d'un exercice qui doit correspondre au bilan de clôture de l'exercice précédent, importance relative et non compensation.

Description des méthodes d'évaluation

Le S.C.E. opère une présentation des principes généraux et des règles particulières. La méthode d'évaluation de base est celle du coût historique (7). Les commentaires sont développés en distinguant les quatre périodes de l'évaluation d'un élément : la date d'entrée dans le patrimoine, la date

d'inventaire, la date d'arrêté des comptes et la date de sortie du patrimoine. Un commentaire sur la prise en compte des produits et des charges est aussi opéré.

a) Évaluation à l'entrée dans le patrimoine

Les principes d'évaluation sont les suivants (1^{er} volume, chapitre III, p. 10 et 11) :

- pour les biens acquis à titre onéreux : évaluation au coût d'acquisition (8) ;
- pour les biens produits par l'entreprise : évaluation au coût de production (9) ;
- pour les biens acquis à titre gratuit : évaluation à la valeur d'utilité (voir infra) (10).

Les éléments libellés en devises étrangères doivent être convertis au cours du jour de l'opération ; le S.C.E. précise que, pour les créances et dettes, cette conversion s'opère dans les conditions suivantes :

- pour les opérations commerciales : le cours de conversion doit être fonction du laps de temps séparant la date d'acceptation du prix (conclusion du contrat) et la date du règlement financier de la transaction ; par simplification, il est admis de retenir le cours de change au comptant à la date de la facture, « si cette méthode ne fausse pas l'appréciation que l'on peut porter sur l'activité, le patrimoine ou la gestion de l'entreprise » ;
- pour les opérations financières : le cours de conversion doit être le cours de change au comptant à la date de la mise à disposition des devises au débiteur par le créancier ;
- en cas de couverture de change fixant précisément le taux de change pour tout ou partie du montant : la créance et la dette doivent être comptabilisées pour cette valeur de couverture, et la différence par

rapport à la valorisation à l'entrée est inscrite directement au compte de résultat (gain de change ou perte de change) (11) (1^{er} volume,

chapitre III., p. 15 et 16).

Les frais de recherche appliquée et les frais de recherche développement doivent (12) être inscrits en immobilisations incorporelles s'ils remplissent les trois conditions suivantes :

- la direction de l'entreprise doit avoir indiqué concrètement son intention de produire et de commercialiser ou d'utiliser le produit ou le procédé ;
- les projets en cours doivent être nettement individualisés et leur coût distinctement établi ;
- chaque projet doit avoir, à la date d'établissement des comptes, de sérieuses chances de réussite technique et de rentabilité commerciale (1^{er} volume, chapitre III, p. 17).

Il en est de même pour les logiciels ; créés ou acquis, à usage interne ou à usage commercial, ils doivent être immobilisés pour leur coût d'acquisition ou de production (13) (1^{er} volume, chapitre III), p. 18).

Seuls les fonds commerciaux acquis ou apportés à l'entreprise peuvent figurer à l'actif du bilan, à l'exclusion de ceux créés par l'entreprise (1^{er} volume, chapitre III, p. 18).

Le S.C.E. prévoit l'inscription à l'actif du preneur des biens pris par contrat de location-financement (14) ; à la date de prise d'effet du contrat, le bien doit être évalué pour sa valeur d'utilité (la dette étant inscrite au passif pour le même montant) (1^{er} volume, chapitre III, p. 18).

b) Évaluation à l'inventaire (15)

La valeur d'inventaire est égale à la valeur d'utilité ; celle-ci est définie comme le prix présumé qu'accepterait de donner un acquéreur éventuel de l'entreprise pour le bien visé, dans l'état et le lieu où se trouve ce dernier.

7. Les corrections nécessaires à une situation d'hyperinflation sont détaillées dans l'annexe VI de l'ouvrage.

8. Définition identique à celle du P.C.G., sauf que le « périmètre » des frais accessoires d'achat comprend l'ensemble des charges directes ou indirectes liées à la première utilisation du bien ou à son entrée en magasin (y compris les commissions et honoraires, qui ne sont pas inclus dans le coût d'acquisition du P.C.G.).

9. Définition identique à celle du P.C.G. : on retient les charges directes et les charges indirectes « raisonnablement » rattachables.

10. Vocabulaire identique à celui de « valeur vénale » ou de « valeur actuelle » utilisé dans le P.C.G..

11. Pour l'intérêt de ces définitions : voir note de synthèse publiée par M. Delesalle dans la R.F.C. n° 222, avril 1991.

12. C'est une obligation et non une option.

13. A l'exclusion des frais liés à la conception générale, à l'analyse fonctionnelle, à la formation et à la maintenance.

14. Un contrat de location-financement est défini comme un « contrat ayant pour effet de transférer substantiellement au preneur les avantages et les inconvénients inhérents à la propriété d'un bien, que la propriété soit ou non finalement transférée ».

15. Le S.C.E. pose le principe que « l'entreprise doit contrôler par inventaire, au moins une fois tous les douze mois, l'existence et la valeur des actifs et des passifs de son patrimoine (pour les éléments inscrits en comptabilité ou constituant des engagements) » (1^{er} volume, § II, p. 9).

Il est précisé que pour les immobilisations incorporelles créées par l'entreprise qui ne peuvent pas être inscrites à l'actif immobilisé, la détermination de leur valeur d'inventaire n'est pas exigée.

Pour les titres détenus en portefeuille, les principes suivants sont définis (1^{er} volume, chapitre III, p. 12) :

— titres de participation : la valeur d'utilité correspond « à ce qu'un chef d'entreprise prudent et avisé accepterait de décaisser pour obtenir cette participation s'il avait à l'acquiescer (...) ; à condition que leur évolution ne résulte pas de circonstances accidentelles, les éléments suivants peuvent notamment être pris en considération pour cette estimation : cours de bourse, rentabilité et perspectives de rentabilité, capitaux propres, perspectives de réalisation, conjoncture économique, ainsi que les motifs d'appréciation sur lesquels repose la transaction d'origine » ;

— titres immobilisés de l'activité de portefeuille : la valeur d'utilité doit « tenir compte des perspectives d'évolution générale de l'entreprise dont les titres sont détenus ; elle est notamment fondée sur la valeur de marché » ;

— autres titres immobilisés et titres de placement : la valeur d'utilité correspond à la valeur de négociation, à savoir : pour les titres cotés : cours moyen boursier du dernier mois de l'exercice ; pour les titres cotés : valeur probable de négociation (16).

Les créances et les dettes libellées en devises étrangères doivent être converties au cours de la devise à la date d'inventaire (sauf celles faisant l'objet d'une couverture de change) (17) (1^{er} volume, chapitre III, p. 16).

c) *Évaluation à la date d'arrêt des comptes*

Le S.C.E. reprend les principes généraux : pour chaque catégorie d'éléments, on compare la valeur d'entrée et la valeur d'inventaire ; en principe :

— les plus-values latentes ne sont pas comptabilisées ;

— les moins-values latentes font l'objet d'un amortissement ou d'une provision.

En matière d'évaluation des titres, le S.C.E. prévoit que :

— les titres de placement immédiatement négociables sur un marché assurant la sécurité et la liquidité des transactions sont à comptabiliser en valeur de marché (la valeur d'inventaire se substitue à la

valeur d'entrée (1^{er} volume, chapitre III, p. 13) ;

— les titres de participation détenus dans des sociétés contrôlées exclusivement peuvent être évalués par équivalence (18) (1^{er} volume, chapitre III, p. 16).

Pour les créances et les dettes libellées en devises étrangères (19) : les différences de conversion doivent être comptabilisées dans des comptes d'attente au bilan ; seules les moins-values latentes participent à la formation du résultat par la dotation d'une provision pour perte de change. Celle-ci doit faire l'objet d'un ajustement en cas d'existence d'opération de couverture de change ne fixant pas définitivement le cours de la monnaie, ou lorsqu'il s'agit d'une perte liée à un emprunt finançant une immobilisation ; sur option de l'entreprise, une position globale de change peut aussi être déterminée (1^{er} volume, chapitre III, p. 16).

En ce qui concerne les stocks acquis en devises étrangères (20), le S.C.E. précise que la conversion peut être opérée soit au cours d'achat, soit au cours du jour de paiement pour la partie des stocks ayant fait l'objet d'un règlement et au cours de clôture pour la partie des stocks non encore réglée. « La première méthode est la plus simple, et pourra être retenue lorsque les variations de change entre les deux monnaies sont de faible amplitude. La deuxième méthode permet de mieux appréhender le résultat d'exploitation » (1^{er} volume, chapitre III, p. 17).

d) *Évaluation à la date de sortie du patrimoine*

Il convient d'enregistrer la sortie (cession, destruction, vol, disparition, remboursement...) en ressortant la valeur d'entrée de l'élément actif ou passif. Le S.C.E. précise que pour les éléments fongibles de l'ac-

16. *Le S.C.E. distingue, parmi les autres titres immobilisés, les titres d'investissements (que l'entreprise a l'intention de conserver durablement) ; pour ceux-ci, la valeur d'inventaire est au moins égale à la valeur de remboursement prévue au contrat.*

17. *Les créances douteuses ne font l'objet de la conversion qu'à concurrence du montant jugé recouvrable (1^{er} volume, chapitre III, p. 16).*

18. *Pour une analyse de cette méthode : voir note de synthèse publiée par M. Delesalle dans le présent numéro de la R.F.C.*

19. *Bien entendu les liquidités ou exigibilités immédiates en devises sont converties et comptabilisées sur la base du cours de la devise à la clôture (1^{er} volume, chapitre III, p. 17).*

20. *Quant à la valeur en devises étrangères des stocks détenus à l'étranger, le S.C.E. indique qu'il faut opérer une conversion à un cours égal (pour chaque nature d'élément) à la moyenne pondérée des cours pratiqués à la date d'achat ou d'entrée en magasin des éléments considérés.*

tif circulant, l'entreprise peut procéder à l'évaluation soit selon la méthode du coût moyen pondéré, soit selon la méthode du premier entré-premier sorti : « le choix de la méthode doit être effectué aux fins d'obtenir une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise » (1^{er} volume, chapitre III, p. 14).

e) *Prise en compte des produits et des charges*

Le S.C.E. (1^{er} volume, chapitre III, p. 15) opère un récapitulatif des principes généraux :

— respect du principe d'indépendance des exercices ;

— « dans l'hypothèse où un événement, ayant un lien de causalité direct et prépondérant avec une situation existant à la date d'arrêt des comptes d'un exercice, est connu entre cette date et celle de l'établissement des comptes dudit exercice, il convient de rattacher cet événement postérieur à l'exercice clos — dans le cadre du respect du principe de prudence » ;

— les ventes de biens sont à comptabiliser dès lors que le vendeur a transféré l'essentiel des risques et avantages inhérents à la propriété (21) ;

— les prestations de services sont à comptabiliser au fur et à mesure que les services sont rendus ;

— les charges et les produits financiers sont pris en compte en fonction de l'écoulement du temps, et rattachés à l'exercice pendant lequel les intérêts ont couru.

Au niveau des contrats à long terme, il est précisé que « les charges et les produits doivent être constatés au fur et à mesure de l'avancement des travaux. Chacun des contrats est considéré isolément. Le résultat de chaque contrat est donc mis en évidence au fur et à mesure de sa réalisation ». Toutefois, dans le cadre d'un contrat défi-

citaire, « une provision pour risques doit être constituée à hauteur de la perte totale du contrat non encore mise en évidence par l'enregistrement à l'avancement » (1^{er} volume, chapitre III, p. 19 et 20).

Le S.C.E. prévoit aussi que les éléments de l'actif immobilisé corporel et financier peuvent faire l'objet d'une réévaluation (si la législation nationale l'autorise). Cette opération a pour objet de porter les valeurs comptables des éléments concernés à leur valeur d'utilité, en contrepartie des capitaux propres (1^{er} volume, chapitre III, p. 21).

Présentation des documents de synthèse

Le S.C.E. présente deux systèmes de présentation des documents de synthèse : un système de base et un système développé (pour les entreprises de taille importante). Les documents de synthèse sont adaptés à ces deux systèmes (le système développé comprenant un niveau de détails beaucoup plus important que le système de base) ; il en est de même pour la liste des comptes qui est proposée dans l'annexe II de l'ouvrage (2^e volume) (22).

21. *L'existence de clause de réserve de propriété ne remet pas en cause ce principe.*

22. *La liste des comptes se présente en sept classes de comptes : classes 1 à 5 pour les comptes de bilan, classes 6 et 7 pour le compte de résultat. Voir présentation en appendice 4 à cette étude. Les libellés indiqués en majuscule concernent à la fois le système développé et le système de base, alors que ceux en minuscule ne sont relatifs qu'au système développé.*

Les documents de synthèse comprennent :

- les comptes annuels : bilan, compte de résultat, annexe (qui forment un tout indissociable) ;
- le tableau de financement : uniquement dans le cadre du système développé.

a) *Le bilan* (1^{er} volume, chapitre IV, p. 22 à 25 et 36 et 37)

Le modèle du système développé est présenté ci-après en appendice 1. Les numéros indiqués dans les colonnes font référence à la liste des comptes, conçue comme un outil technique d'aide à la tenue comptable et à l'élaboration de ce document (voir appendice 4).

Le bilan est présenté sous forme de tableaux. Les actifs et passifs sont classés selon leur destination ou provenance (avec, comme dans le P.C.G., le système des comptes rattachés). Il est présenté avant répartition du résultat.

b) *Le compte de résultat* (1^{er} volume, chapitre IV, p. 26 à 31 et 39 à 42)

Le modèle du système développé est présenté ci-après en appendice 2. Comme pour le bilan, les numéros indiqués dans les colonnes font référence à la liste des comptes proposés dans l'ouvrage.

Le compte de résultat se présente sous la forme de soldes intermédiaires, décomposant la formation du résultat. Les charges et les produits sont classés par nature.

Il faut relever que, dans sa présentation, il a été retenu la mise en évidence (après impôt sur les bénéfices) d'un résultat des activités ordinaires et d'un résultat extraordinaire, constituant le résultat net comptable de l'exercice. Le résultat extraordinaire est défini comme comprenant :

- les éléments de nature inhabi-

tuelle par rapport aux activités ordinaires de l'entreprise, et de survenance exceptionnelle ;

— l'impact des effets des changements de méthodes et des corrections d'erreurs ;

— le résultat sur cession ou cessation de branches ou de secteurs d'activités ;

— les mouvements sur provisions réglementées.

c) *L'annexe* (1^{er} volume, chapitre IV, p. 32 à 34 et 43)

L'annexe doit comprendre les informations significatives, susceptibles d'influencer le jugement que les destinataires des documents peuvent porter sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'entreprise.

Le S.C.E. propose une liste indicative de ces informations, en distinguant les informations sur les règles et méthodes comptables, les compléments d'informations relatifs au bilan et au compte de résultat et les autres éléments d'informations.

d) *Le tableau de financement* (1^{er} volume, chapitre IV, p. 34 et 35)

Le modèle proposé par le S.C.E. est un tableau d'analyse de la variation de la trésorerie, distinguant les opérations d'exploitation, les opérations d'investissement et les opérations de financement.

Celui-ci est reproduit en appendice 3 supra.

L'application de ces principes et règles est facilitée par une liste des comptes (2^e volume, annexe 2), en sept classes (voir grille générale en appendice 4 supra). Son fonctionnement et des dispositions particulières sont ainsi explicités (2^e volume, annexes 3 et 4).

Cette liste de comptes se rapproche de celle prévue par le P.C.G., bien que pour certains points particu-

liers, des solutions originales ont été déterminées par le S.C.E.. On peut citer, par exemple :

— la création d'un compte 15 « Emprunts particuliers à durée indéterminée » (23) destiné à enregistrer les capitaux reçus en application de contrats d'émission qui ne prévoient ni remboursement à l'initiative du prêteur, ni rémunération obligatoire en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéficiaires, et qui se présente soit dans les capitaux propres, soit dans les dettes financières (selon la législation nationale) ;

— le contenu du compte 472 « Frais à répartir sur plusieurs exercices », à savoir : les frais de premier établissement, les frais d'augmentation de capital et d'opérations diverses, les frais d'émission des emprunts, et les frais différés ; ce compte se présente en pied de bilan actif ;

— l'inscription en autres services extérieurs des redevances versées ;

— l'imputation en autres charges et produits courants des valeurs comptables et prix de cession des éléments d'actif corporel et incorporel cédés, et en charges et produits financiers des valeurs comptables et prix de cession de l'ensemble des titres détenus en portefeuille ;

23. *Les provisions pour risques et charges sont portées en compte 19.*

24. *La mise en évidence séparée des éléments du résultat des activités ordinaires n'est prévue ni dans la liste des comptes ni dans le compte de résultat ; chaque entreprise peut cependant réaménager la liste de ses propres comptes pour faire ressortir cette information, qui doit être mentionnée dans l'annexe si elle est significative.*

— l'utilisation des comptes 67, 687, 77 et 787 pour la mise en évidence des éléments extraordinaires (24) ;

— le développement du compte 79 en « Transferts de charges et de produits » ;

— etc.

Au niveau des techniques comptables proprement dites, trois points développés par le S.C.E. sont différents de la pratique retenue par le P.C.G. ; la comptabilisation des stocks, le suivi de l'impôt sur les bénéficiaires et l'enregistrement des opérations faites en commun. Ceux-ci sont expliqués ci-après.

Les techniques comptables particulières du « système comptable d'entreprise »

Comptabilisation des stocks

Pour le suivi comptable, il a été retenu la distinction entre :

— d'une part, les approvisionnements (matières premières, matières consommables, fournitures consommables et emballages) et marchandises acquises à l'extérieur ;

— d'autre part, les produits de travaux fabriqués par l'entreprise (biens et prestations de services).

Au niveau de l'enregistrement comptable des achats stockés, le principe retenu est l'imputation du coût d'acquisition au débit d'un compte de classe 3 (stocks), seules les consommations effectives étant portées en classe 6. La mise en œuvre pratique diffère ensuite selon le système d'inventaire retenu dans l'entreprise : inventaire intermittent ou inventaire permanent.

Les avantages de ce mode de comptabilisation sont les suivants :

— il est cohérent avec la distinction fondamentale entre élément d'actif et charge (25) ;

ÉTUDES

— il permet de mieux suivre la composition du coût d'acquisition (prix en principal et frais accessoires d'achat) ;
— le compte de résultat se présente clairement en terme de consommations (26) ;

— il offre la possibilité, notamment dans le cadre de l'inventaire intermittent, d'évaluer par étape les coûts d'acquisition (avec aussi une possibilité d'inclusion de coûts standards, avant fixation de coûts réels).

a) *Approvisionnements et marchandises acquis à l'extérieur*

Exemple de schéma comptable (2^e volume, annexe IV, § III, p. 90) :

DESIGNATION	COMPTABILISATION SELON LE SYSTEME DE L'INVENTAIRE INTERMITTENT						COMPTABILISATION SELON LE SYSTEME DE L'INVENTAIRE PERMANENT						
	30/31/35 Stocks	370/371/ 375 Achats stockés	401 Fournis- seurs	4426 - TVA déductible	600/601/ 605 Achats consommés		30/31/35	370/371/ 375 Achats stockés (27)	401 Four- nisseurs	4426-TVA déductible	600/601/ 605 Achats consommés		
Stock Initial	100						100						
Achats													
• Prix en principal		600	660	60				600	60				
• Frais accessoires		150	165	15				150	15				
• Fixation coût définitif							750	750					
Sortie : Coût des stocks vendus ou consommés (23)							300				300		
Inventaire													
Calcul du stock final = 540													
• Différence d'inventaire		100			100		10				10		
• Annulation stock initial					750								
• Annulation achats													
• Constatation stock final	540					540							
TOTAL	640	100	750	750	825	75	850	310	750	750	825	75	310
SOLDE		540			825	75		540			825	75	310

b) *Produits et travaux fabriqués par l'entreprise*

Exemple de schéma comptable (2^e volume, annexe IV, § III, p. 92) :
(voir tableau page suivante)

Suivi de l'impôt sur les bénéfices

Le montant d'impôts sur les bénéfices enregistrés au titre d'un exercice doit comprendre, par principe, à la fois le montant des impôts immédiatement exigibles, et le montant des impôts différés (qui seront exigibles ultérieurement, à une échéance connue mais dont le montant peut ne pas être connu de manière certaine) (29). Chacun des

25. Il est plus logique qu'un achat, par nature à stocker, ne soit pas comptabilisé directement en charge consommée ; la formation aux mécanismes comptables de base en est facilitée (on peut aussi se référer, à ce titre, à la pratique du plan comptable de l'O.C.A.M.).
26. Un renvoi est prévu pour l'indication des achats de la période.

27. Dans le cadre de l'inventaire permanent, l'utilisation du compte 37 ou du compte 38, en attente de fixation du

coût d'entrée définitif, est facultatif ; il permet d'opérer, le cas échéant, un suivi comptable plus précis.

28. Le prix de vente est enregistré en produits (classe 7).

29. Les impôts latents (qui correspondent aux éléments d'imposition à payer ou à récupérer en cas de survenance d'événements extérieurs ou de décisions internes) ne doivent pas être comptabilisés, s'agissant de simples éventualités.

ÉTUDES

DESIGNATION	COMPTABILISATION SELON LE SYSTEME DE L'INVENTAIRE INTERMITTENT						COMPTABILISATION SELON LE SYSTEME DE L'INVENTAIRE PERMANENT							
	32 Stocks d'en cours de production		33 Stocks de produits		72 Production stockée		32 Stocks d'en cours de production		33 Stocks de produits		38 Produits fabriqués (27)		72 Production stockée	
Stock initial	40		200				40		200					
Compléments sur production des encours														
• Charges directes											17		17	
• Quote-part charges indirectes											3		3	
• Total							20				20			
Virement en produits finis								60	60					
Coût des stocks vendus (28)											130		130	
Production complémentaire d'en cours														
• Charges directes											70			70
• Quote-part charges indirectes											30			30
• Total							100				100			
Inventaire : calcul du stock final (en cours : 100 ; produits finis : 130)														
• Annulation stock initial		40		200	240									
• Constatation stock final	100		130			230								
Total	140	40	330	200	240	230	160	60	260	130	120	120	130	120
SOLDE		<u>100</u>		<u>130</u>		<u>10</u>		<u>100</u>		<u>130</u>				<u>10</u>

impôts doit être ventilé selon qu'il porte sur le résultat des activités ordinaires ou sur le résultat extraordinaire.

a) Analyse des sources d'imposition différée

Le S.C.E. a analysé les actifs (créances) et passifs (dettes) d'impôts différés suivants :

- les différences temporaires (entre résultat comptable et résultat fiscal) ;
- les subventions d'investissement ;
- les provisions réglementées (30).

Les reports déficitaires (en avant) ne faisant pas naître une créance certaine dans son principe et dans son montant sur l'État ne peuvent être qualifiés d'impôts différés

(actifs) que si ces déficits peuvent être imputés à due concurrence sur des impôts différés passifs ou s'ils résultent d'une perte tout à fait exceptionnelle et non récurrente, ou encore lorsqu'il existe une très forte probabilité que l'entreprise se trouve dans une situation bénéficiaire (2^e volume, annexe VII, § 7.1.2., p. 102 et 103).

b) Calcul des impôts

Le montant d'impôts exigibles est calculé en vertu des principes et règles de la législation fiscale en

■
30. Postes créés en fonction de la législation nationale.
■

vigueur au titre de l'exercice où le résultat est déterminé.

Le montant d'impôts différés se calcule aux taux d'imposition officiellement fixés (c'est-à-dire inclus dans une disposition définitive de la législation fiscale), auxquels les éléments à réintégrer ou à déduire seront imposés ou déduits ; à défaut de connaissance de ces taux, le S.C.E. précise qu'« il faut prendre en considération les taux d'impôt applicables au titre de l'exercice qui suit celui dont les comptes sont arrêtés (si ces taux ne sont pas encore fixés, il faut retenir les taux applicables au titre de l'exercice clos) » (2^e volume, annexe VII, § 7.1.3., p. 103).

c) Comptabilisation

Exemple de schéma comptable :

LIBELLE	ECRITURE					
Impôts exigibles – basés sur le résultat des activités ordinaires 80 – basés sur le résultat extraordinaire 20 – TOTAL 100	6911 - Impôts exigibles (résultat des activités ordinaires)	6971 - Impôts exigibles (résultat extraordinaire)	441 - Etat, impôt sur les bénéfices			
	80	20	100			
Impôts différés – sur différences temporaires • impôt différé actif au titre du résultat Les activités ordinaires - 50 • impôt différé passif au titre du résultat extraordinaire + 70 • TOTAL 20 – sur subventions d'investissement – sur provisions réglementées	6918 - Impôts différés (résultat des activités ordinaires)	6978 - Impôts différés (résultat extraordinaire)	139 - Dette d'impôt différé (subventions d'investissement)	149 - Dette d'impôt différé (provisions réglementées)	4498 - Dette d'impôt différé	6874 - Dotations aux provisions réglementées
	50	70	30	10	20	30
		10		10	10	10

Il faut relever que (2^e volume, annexe VII, § 7.2.4, p. 1094) :

— « l'ensemble des comptes de bilan relatifs aux éléments d'impôts différés doivent être annulés (par une contrepassation) à l'ouverture de l'exercice suivant » ;

— « les incidences de changement de taux constituent des éléments de charges ou de produits de l'exercice au cours duquel le changement est fixé ».

Enregistrement des opérations faites en commun

Le S.C.E. propose une solution de suivi des opérations faites en commun (2^e volume, annexe VIII), basée sur le fonctionnement des sociétés en participation. Ces règles doivent être adaptées aux autres modalités et mécanismes juridiques de coopération entre entreprises.

Pour ce qui concerne les opérations

faites sous le couvert de sociétés en participation (31), le S.C.E. pose le principe de l'intégration proportionnelle des comptes des sociétés en participation dans les comptes des sociétés participantes (2^e volume, annexe VIII, § 8.2, p. 109) :

— « l'ensemble des comptes de la société en participation doivent être intégrés dans les comptes des sociétés participantes, à hauteur de la quote-part qu'elle détiennent dans la société en participation » ;

— « pour la comptabilisation des opérations réalisées par les participants pour le compte de la société en participation, le compte 485

« Compte de liaison des sociétés en participation » est utilisé en cours d'année ; il doit être soldé lors de l'arrêté des comptes, par l'intégration proportionnelle des éléments de la société en participation dans les comptes des co-participants ».

Exemple de schéma comptable (2^e volume, annexe VIII, 6 8.3 p. 110 à 112) : voir page suivante.

En conclusion à cette présentation du S.C.E., il faut souligner que son élaboration — décidée et mise en œuvre par le Conseil supérieur de l'Ordre des experts-comptables — a pour objet de constituer un outil théorique et pratique d'aide à la normalisation comptable, notamment à l'intention des pays en marche vers l'économie de marché. Il ne s'agit donc pas d'un « modèle » qu'il faudrait reprendre in extenso, mais d'un document technique présentant, à partir de l'expérience

31. Caractéristiques retenues par les sociétés en participation : absence de personnalité morale ; reddition de comptes ; tenue d'une comptabilité autonome.

ÉTUDES

Comptabilité de la société en participation P

DESIGNATION	COMPTABILISATION												
	215 Matériel de transport	2815 Amortiss' des matériels de transport	35 Stocks de marchandises	411 Clients	442 Etat-taxe sur la valeur ajoutée	485 Compte de liaison avec A	485 Compte de liaison avec B	605 Marchan- dises consommées	681 Dotations aux amortis- sements	705 Ventes de marchan- dises			
- A a acheté un véhicule pour P	100						110						
- B a acheté des marchandises pour P			180					198					
- A a vendu des marchandises de P • prix de vente • coût d'achat				150		30	330		150	300			
- P a vendu des marchandises • prix de vente • coût d'achat			30		55			30		50			
- Dotations aux amortissements du matériel		20							20				
TOTAL	100	20	180	180	55	28	35	330	110	198	180	20	350
SOLDE	<u>100</u>	<u>20</u>			<u>55</u>	<u>28</u>	<u>35</u>	<u>330</u>	<u>110</u>	<u>198</u>	<u>180</u>	<u>20</u>	<u>350</u>

Remarques : ces comptes sont soldés par la reprise des soldes par les sociétés A et B dans des conditions décrites ci-après.

Comptabilité de la société A (Gérante - associée à 50 % de la société en participation P)

DESIGNATION	COMPTABILISATION										
	215 Matériels de transport	2815 Amortiss' des matériels de transport	411 Clients	442 Etat-taxe sur la valeur ajoutée	458 Associés opérations faites en commun (société B)	485 Compte de liaison avec P	501 Banques	605 Marchan- dises consommées	681 Dotations aux amortis- sements	705 Ventes de marchan- dises	
- Acquisition véhicule pour P						110		110			
- Vente de marchandises pour P						330	330				
- Intégration des soldes des comptes de P	50	10	27,5	3,5	209	220		90	10	175	
TOTAL	50	10	27,5	3,5	209	330	330	110	90	10	175
SOLDE	<u>50</u>	<u>10</u>	<u>27,5</u>	<u>3,5</u>	<u>209</u>			<u>220</u>	<u>90</u>	<u>10</u>	<u>175</u>

Remarques : Le solde du compte 458 représente la dette de la société A envers la société B au titre des opérations effectuées par, ou sous le couvert de P.

Comptabilité de la société B (associée à 50 % de la société en participation P)

DESIGNATION	COMPTABILISATION										
	215 Matériels de transport	2815 Amortiss' des matériels de transport	411 Clients	442 Etat-taxe sur la valeur ajoutée	458 Associés opérations faites en commun (société A)	485 Compte de liaison avec P	501 Banques	605 Marchan- dises consommées	681 Dotations aux amortis- sements	705 Ventes de marchan- dises	
- Achats de marchandises pour P						198		198			
- Intégration de 50 % des soldes des comptes de P	50	10	27,5	3,5	209	198		90	10	175	
TOTAL	50	10	27,5	3,5	209	198	198	198	90	10	175
SOLDE	<u>50</u>	<u>10</u>	<u>27,5</u>	<u>3,5</u>	<u>209</u>			<u>198</u>	<u>90</u>	<u>10</u>	<u>175</u>

Remarques : Le solde du compte 458 représente la créance de la société B sur la société A au titre des opérations effectuées par, ou sous le couvert de P.

française, un ensemble de principes, de règles, de documents de synthèse et de mécanismes comptables compatibles avec les directives européennes et avec les normes de l'I.A.S.C..

Bien entendu, les solutions proposées par les auteurs du S.C.E. doivent être adaptées aux spécificités de chaque pays, afin de pouvoir répondre aux besoins des différents utilisateurs de la comptabilité des entreprises. Il présente cependant l'avantage d'une rédaction à la fois alléguée et précise sur un certain

nombre de situations économiques ou juridiques.

Le S.C.E. constitue ainsi un outil efficace d'aide à la clarification du langage comptable, de propositions de mécanismes comptables, et de base à la formation aux techniques comptables approfondies. Il contribue à renforcer l'utilité de la comptabilité, et à préciser l'objectif assigné aux documents de synthèse : « donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise »...

Et, comme l'a écrit Auguste Renoir, « ce dessin m'a pris cinq minutes, mais j'ai mis soixante ans pour y arriver ».

par **Éric DELESALLE**
Expert-comptable diplômé,
Agrégé d'économie et gestion,
Professeur à l'INTEC
et **Gilbert GELARD**
Directeur des études techniques
au Conseil supérieur
de l'Ordre des experts-comptables

Appendice 1 : Modèle de bilan (système développé).

BILAN AU

ACTIF	EXERCICE			EXERCICE PRECEDENT	PASSIF	EXERCICE	EXERCICE PRECEDENT
	Brut	Amortissem' et provisions (à déduire)	Net				
Actionnaires - capital souscrit non appelé	1019						
ACTIF IMMOBILISE					CAPITAUX PROPRES		
<i>Immobilisations incorporelles</i>					Capital	1011/1012/108	
Frais de recherche appliquée et de développ'	201	2801			Primes liées au capital	102	
Logiciels	202	2802/2902			Ecarts de réévaluation	104	
Concession et droits similaires	205	2805/2905			Ecarts d'équivalence	105	
Fonds commercial	207	2807/2907			Réserves	106	
Autres immobilisations incorporelles	208	2808/2908			Report à nouveau	107	
Immobilisations incorporelles en cours	231	2931			Résultat de l'exercice	12	
Avances et acomptes versés sur commandes	241				Subventions d'investissement	13	
					Provisions réglementées	14	
<i>Immobilisations corporelles</i>					Emprunts particuliers à durée indéterminée (4)	15	
Terrains	211	2811/2911			Total capitaux propres		
Constructions	212	2812/2912					
Installations techniques	213	2813/2913			PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES		
Installations générales, agencem ^{es} , aménag ^{es}	214	2814/2914			Provisions pour risques	191	
Matériels de transport	215	2815/2915			Provisions pour retraite	192	
Matériels de bureau, matériels informatiques et mobilier	216/217	2816/2916			Provisions pour charge à répartir	197	
Emballages récupérables	217	2817/2917			Autres provisions pour charges	198	
Autres immobilisations corporelles	218	2818/2918			Total provisions pour risques et charges		
Immobilisations corporelles en cours	232	2932					
Avances et acomptes versés sur commande	242	294					
<i>Immobilisations financières</i>							
Titres de participation	261	2961/2962					
Titres immobilisés de l'activité de portefeuille	263	2963					
Autres titres immobilisés	265	2965					
Créances immobilisées	267	2967					
Total actif immobilisé							

SUITE DU BILAN

ACTIF	EXERCICE			EXERCICE PRECEDENT	PASSIF	EXERCICE	EXERCICE PRECEDENT
	Brut	Amortissem ^t et provisions (à déduire)	Net				
ACTIF CIRCULANT					DETTES		
Stocks et en-cours							
Matières premières	30/36	390			Emprunts particuliers à durée déterminée ⁽⁴⁾	15	
Matières et fournitures consommables	31/361	391			Emprunts obligataires	1611/1618	
En-cours de production	32	392			Emprunts auprès des établissements de crédit	163	
Produits	33	393			Dettes de location - financement	164	
Marchandises	35/365	395			Découverts bancaires et concours bancaires courants	501/508 (5) /509	
Avances et comptes versés sur commandes	4091				Dépôts et cautionnements reçus	165	
<i>Créances</i>					Autres emprunts et dettes financières	166/167/168	
Clients et comptes attachés	41 (1)		491		Avances et comptes reçus sur commandes	4191	
Fournisseurs débiteurs	409 (2)				Fournisseurs et comptes rattachés	40 (6)	
Personnel et comptes attachés	42 (3)				Clients créditeurs	419 (7)	
Organismes sociaux et comptes rattachés	43 (3)				Personnel et comptes rattachés	42 (5)	
Etat, organismes internationaux et comptes rattachés	44 (3)				Organismes sociaux et comptes rattachés	43 (5)	
Etat-créance d'impôt différé	4491				Etat et comptes rattachés	44 (5)	
Groupe et associés	45 (3)	495			Etat-dette d'impôt différé	4498	
Débiteurs divers	46 (3)	496			Groupe et associés	45 (5)	
<i>Titres de placement</i>	53	593			Créditeurs divers	46 (5)	
<i>Instruments de trésorerie</i>	54	594			Produits constatés d'avance	477	
<i>Disponibilités</i>					Total dettes		
Banques	501/508/56 (3)						
Caisse	51/56				AUTRES PASSIFS		
<i>Charges constatées d'avance</i>	476				<i>Différences de conversion-passif</i>	475	
Total actif circulant							
AUTRES ACTIFS							
Frais à répartir sur plusieurs exercices	472						
Différences de conversion-actif	474						
<i>Primes de remboursement des emprunts obligataires</i>	1619						
TOTAL GENERAL					TOTAL GENERAL		

(1) A l'exception du compte 419

(2) A l'exception de la subdivision 4091

(3) Soldes débiteurs des comptes visés (à l'exception de la subdivision 4491)

(4) Les emprunts particuliers à durée indéterminée sont inclus dans les capitaux propres si la législation nationale le prévoit. A défaut, il s'agit de dettes financières. Les intérêts courus sur ces emprunts sont toujours placés au niveau des dettes (financières).

(5) Soldes créditeurs des comptes visés (à l'exception de la subdivision 4498)

(6) A l'exception du compte 409

(7) A l'exception de la subdivision 4191

Appendice 2 : Modèle de compte de résultat (système développé).

COMPTE DE RESULTAT AU

PRODUITS			CHARGES			SOLDES INTERMEDIAIRES		
Désignation	Exercice	Exercice Précédent	Désignation	Exercice	Exercice Précédent	Désignation	Exercice	Exercice Précédent
Ventes de marchandises Total A	705	_____	Marchandises vendues (1) Total B	605	_____	• Marge commercial (A - B)	=====	=====
Ventes des produits fabriqués	701/702 /703	_____						
Ventes de prestations de services	711/712	_____						
Produits annexes	713/718	_____						
Production stockée (ou déstockée)	72	_____						
Production immobilisée	73	_____						
Total C	_____	_____				• Production (C)	=====	=====
• Marge commercial • Production de l'exercice			Matières et fournitures consommées					
			Matières (2)	600/601				
			Achats incorporés aux ouvrages et produits	603				
			Achats non stockés	606				
			Services extérieurs					
			Locations	612				
			Entretien et réparations	613				
			Primes d'assurances	614				
			Autres	autres 61				
			Autres services extérieurs					
			Personel extérieur	621				
			Publicité, publication relations publiques	624				
			Services bancaires	628				
			Autres	autres 62				
Total D	_____	_____	Total E	_____	_____	• Valeur ajoutée (D - E)	=====	=====
• Valeur ajoutée Subventions d'exploitation	74	_____	Impôts, taxes et versements assimilés					
			Impôts et taxes calculés sur les rémunérations	636				
			Autres impôts et taxes	autres 63				
			Charges de personnel					
			Rémunération du personnel	641				
			Cotisations sociales	644/645 /647				
			Rémunération et cotisations de l'exploitant individuel	643/646				
Total F	_____	_____	Total G	_____	_____	• Excédent brut d'exploitation (F - G)	=====	=====

ÉTUDES

PRODUITS			CHARGES			SOLDES INTERMEDIAIRES		
Désignation	Exercice	Exercice Précédent	Désignation	Exercice	Exercice Précédent	Désignation	Exercice	Exercice Précédent
• Excédent brut d'exploitation			Autres charges courantes					
Autres produits courants			Valeurs comptables des immobilisations incorporelles et corporelles cédées	652				
Quotes-parts de subventions d'investissement virées au résultat	751		Pertes sur créances irrécouvrables	657				
Prix de cession des immobilisations incorporelles et corporelles	752		Autres charges courantes	autres 65				
Autres produits courants	autres 75							
Reprises d'exploitation sur amortissements	7811		Dotations d'exploitation aux amortissements	6811				
Reprises d'exploitation sur provisions	7812/7813		Dotations d'exploitation aux provisions	6812/6813				
Transfert de charges et de produits d'exploitation	791		Quote-parts des frais à répartir sur plusieurs exercices virées au résultat de l'exercice	6818				
<hr/>			<hr/>					
Total H			Total I			Résultat d'exploitation (H - I)		
• Résultat d'exploitation			Charges financières					
Produits financiers			Charges d'intérêts	661				
Produits des titres immobilisés	761		Valeurs comptables des titres immobilisés cédés	662				
Prix de cession des immobilisations financières	762		Pertes sur créances liées à des participations	663				
Produits des créances immobilisés	763		Moins values sur titres de placement	665				
Plus values sur titres de placement	765		Pertes de change	667				
Produits des titres de placement	766		Autres charges financières	autres 66				
Gains de change	767		Dotations financières aux provisions	6862/6863				
Autres produits financiers	autres 76		Dotations aux amortissements des primes de remboursement des obligations	6868				
Reprises financières sur provisions	786							
Transfert de charges et de produits financiers	796		Impôts sur les bénéfices basés sur le résultat des activités ordinaires					
			Impôts exigibles	6911				
			Impôts différés	6918				
<hr/>			<hr/>					
Total J			Total K			• Résultat des activités ordinaires (J - K)		

ÉTUDES

PRODUITS			CHARGES			SOLDES INTERMEDIAIRES		
Désignation	Exercice	Exercice Précédent	Désignation	Exercice	Exercice Précédent	Désignation	Exercice	Exercice précédent
Produits extraordinaires			Charges extraordinaires					
Produits de changement de stratégie	771		Charges de changement de stratégie	671				
Produits de changement de méthode	772		Charges de changement de méthode	672				
Autres produits extraordinaires	778		Autres charges extraordinaires	678				
Reprises extraordinaires sur amortissements	7871		Dotations extraordinaires aux amortissements	6871				
Reprises extraordinaires sur provision	7872/7873 /7874		Dotations extraordinaires aux provisions	6872/6873 /6874				
Transfert de charges et de produits extraordinaires	797							
			Impôts sur les bénéfices basés sur le résultat extraordinaire					
			Impôts exigibles	6971				
			Impôts différés	6978				
Total L			Total M			• Résultat extraordinaire (L-M)		
• Résultat des activités ordinaires								
• Résultat extraordinaire								
Total N						• Résultat de l'exercice (N)		
			(1) Montant des achats de marchandises					
			(2) Montant des achats de matières et fournitures					

ÉTUDES

Appendice 3 : Modèle de tableau de financement (système développé).

DESIGNATION	EXERCICE		EXERCICE PRECEDENT
I Opérations d'exploitation			
Excédent brut d'exploitation			
- Variation du besoin en fonds de roulement d'exploitation ⁽¹⁾		X	
= Excédent de trésorerie d'exploitation			
+/- Autres produits courants et autres charges courantes susceptibles d'entraîner une variation de trésorerie ⁽²⁾			
+/- Autres produits financiers et autres charges financières susceptibles d'entraîner une variation de trésorerie ⁽³⁾			
+/- Autres produits extraordinaires et autres charges extraordinaires susceptibles d'entraîner une variation de trésorerie ⁽⁴⁾			
- Variation des besoins en fonds de roulement hors exploitation ⁽⁵⁾			
= Flux de trésorerie provenant de (affecté aux) opérations d'exploitation (A=)		X =	
II Opérations d'investissement			
Prix de cession des immobilisations incorporelles			
+ Prix de cession des immobilisations corporelles			
+ Prix de cession des immobilisations financières			
+ Remboursement obtenu des créances immobilisées			
- Coût d'acquisition ou de production des immobilisations incorporelles			
- Coût d'acquisition ou de production des immobilisations corporelles			
- Coût d'acquisition ou de production des immobilisations financières			
- Frais répartis sur plusieurs exercices			
= Flux de trésorerie provenant de (affecté aux) opérations d'investissement (B=)		X =	
III Opérations de financement			
Encaissements issus d'augmentation de capital			
+ Subventions d'investissement reçues			
+ Autres augmentations de fonds propres			
+ Augmentation des dettes financières ⁽⁶⁾			
- Réductions de capitaux propres (ayant entraîné un décaissement)			
- Remboursements de dettes financières			
- Distributions mises en paiement au cours de l'exercice			
= Flux de trésorerie provenant de (affecté aux) opérations de financement (C=)		X =	
Variation de trésorerie (A+B+C=)		X =	
Trésorerie à l'ouverture de l'exercice ⁽⁷⁾ (D=)			
- Trésorerie à la clôture de l'exercice ⁽⁷⁾ (E=)			
= Variation de trésorerie (D-E=)		X =	

Appendice 4 : Liste des comptes proposée dans le « système comptable d'entreprise » *

CLASSE 1	CLASSE 2	CLASSE 3	CLASSE 4	CLASSE 5	CLASSE 6	CLASSE 7
COMPTES DE CAPITAUX	COMPTES D'IMMOBILISATIONS	COMPTES DE STOCKS ET EN-COURS	COMPTES DE TIERS	COMPTES FINANCIERS	COMPTES DE CHARGES	COMPTES DE PRODUITS
10 CAPITAL ET RESERVES	20 IMMOBILISATIONS INCORPORELLES	30 STOCKS DE MATIERES PREMIERES	40 FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHES	50 BANQUES	60 ACHATS CONSOMMES	70 VENTE DE PRODUITS FABRIQUES ET DE MARCHANDISES
11 Capital remboursable par l'Etat	21 IMMOBILISATIONS CORPORELLES	31 STOCKS DE MATIERES ET FOURNITURES CONSOMMABLES	41 CLIENTS ET COMPTES RATTACHES	51 CAISSE	61 SERVICES EXTERIEURS	71 VENTES DE PRESTATIONS DE SERVICES ET PRODUITS ANNEXES
12 RESULTAT DE L'EXERCICE		32 STOCKS D'EN-COURS DE PRODUCTION	42 PERSONNEL ET COMPTES RATTACHES		62 AUTRES SERVICES EXTERIEURS	72 PRODUCTION STOCKEE
13 SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT	23 IMMOBILISATIONS EN COURS	33 STOCKS DE PRODUITS	43 ORGANISMES SOCIAUX ET COMPTES RATTACHES	53 TITRES DE PLACEMENT	63 IMPORT, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILES	73 PRODUCTION IMMOBILISEE
14 PROVISIONS REGLEMENTEES	24 AVANCES ET ACOMPTES VERSES SUR COMMANDES D'IMMOBILISATIONS		44 ETAT, ORGANISMES INTERNATIONAUX ET COMPTES RATTACHES	54 Instruments de trésorerie	64 CHARGES DE PERSONNEL	74 SUBVENTIONS D'EXPLOITATION
15 Emprunts particuliers à durée indéterminée		35 STOCKS DE MARCHANDISES	45 GROUPE ET ASSOCIES		65 AUTRES CHARGES COURANTES	75 AUTRES PRODUITS COURANTS
16 AUTRES EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILES	26 IMMOBILISATIONS FINANCIERES	36 Stocks en cours de route	46 DEBITEURS DIVERS ET CREDITEURS DIVERS	56 Régies d'avance et accreditifs	66 CHARGES FINANCIERES	76 PRODUITS FINANCIERS
		37 ACHATS STOCKES	47 COMPTES TRANSITOIRES ET COMPTES DE REGULARISATION		67 CHARGES EXTRAORDINAIRES	77 PRODUITS EXTRAORDINAIRES
	28 AMORTISSEMENTS DES IMMOBILISATIONS	38 PRODUITS FABRIQUES	48 COMPTES D'ATTENTE	58 VIREMENTS INTERNES	68 DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS ET AUX PROVISIONS	78 REPRISES SUR AMORTISSEMENTS ET PROVISIONS
19 PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES	29 PROVISIONS POUR DEPRECIATION DES IMMOBILISATIONS	39 PROVISIONS POUR DEPRECIATION DES STOCKS ET EN COURS	49 PROVISIONS POUR DEPRECIATION DES COMPTES DE TIERS	59 PROVISION POUR DEPRECIATION DES COMPTES FINANCIERS	69 IMPOTS SUR LES BENEFICES	79 TRANSFERT DE CHARGES ET DE PRODUITS

* Cette liste est détaillée en comptes, dont une numérotation décimale indicatrice est portée (jusqu'à 4 chiffres) (Annexe II de l'ouvrage, 2^e volume, p. 28 à 48 ; l'annexe III de l'ouvrage, p. 49 à 80, explicite le fonctionnement de ces comptes).

Note appendice 3

1. Le besoin en fonds de roulement d'exploitation correspond au montant :
 - d'actif circulant : stocks et créances d'exploitation,
 - sous déduction du montant de passif induit : dettes d'exploitation.
2. A l'exception des quote-parts de subventions d'investissement virées sur résultat de l'exercice, des plus-values et moins-values de cessions des immobilisations, et des mouvements sur les charges calculées.
3. A l'exception des plus-values et moins-values de cession des immobilisations financières et des mouvements sur les charges calculées.
4. A l'exception des plus-values et moins-values de cession des immobilisations et des mouvements sur les charges calculées.
5. Le besoin en fonds de roulement hors exploitation correspond au montant :
 - d'actif circulant : créances hors exploitation, tires de placement et instruments de trésorerie,
 - sous déduction du montant de passif induit : dettes hors exploitation et intérêts courus sur dettes financières.
6. Hors soldes débiteurs en banques et concours bancaires courants.
7. Comptes de disponibilités, de découverts bancaires et de concours bancaires courants.