

**Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts**

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-DECLA-30-10-20-10-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

**BIC - Régimes d'imposition et obligations déclaratives - Obligations
fiscales et comptables dans le cadre du régime du réel normal
d'imposition - Tenue de la comptabilité**

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux

Régimes d'imposition et obligations déclaratives

Titre 3 Obligations déclaratives

Chapitre 1 : Obligations fiscales et comptables dans le cadre du régime du réel normal d'imposition

Section 2 : Obligations comptables

Sous-section 1 : Tenue de la comptabilité

Sommaire :

- I. Dispositions applicables à l'ensemble des entreprises
 - A. Code de commerce
 - B. Plan comptable général
 - 1. Généralités
 - 2. Liste des comptes
 - 3. Définitions et modalités de fonctionnement des comptes
 - 4. Modalités générales d'utilisation des comptes
 - 5. Forme de la comptabilité
 - 6. Autres règles de tenue, structure et fonctionnements des comptes
 - a. Livres de comptabilité
 - b. Utilisation des traitements automatisés
 - c. Clôture des exercices comptables
 - d. Modalités de comptabilisation des produits et des charges
 - e. Pièces justificatives
 - C. Réglementation sociale
 - D. Réglementation économique (établissement des factures)
 - E. Code général des impôts
 - 1. Comptabilisation des avantages en nature accordés au personnel
 - 2. Obligations des employeurs
 - 3. Obligations des assujettis à la TVA
- II. Dispositions propres à certaines entreprises

1

Les obligations relatives à la tenue des livres, documents et pièces comptables procèdent :

- de dispositions de portée générale applicables à l'ensemble des entreprises industrielles et commerciales ;
- de dispositions propres à certaines activités professionnelles.

I. Dispositions applicables à l'ensemble des entreprises

10

Les obligations de droit commun relatives à la tenue des comptabilités ont leur fondement dans les [articles L123-12 du code de commerce](#) à [L123-28 du code de commerce](#) dont les prescriptions sont reprises et précisées par le Plan comptable général. Le Code du travail et, en ce qui concerne les factures, la réglementation économique, constituent également une source d'obligations comptables. Quant au code général des impôts, s'il astreint ([CGI, art. 54](#)) les entreprises à représenter à l'administration fiscale les documents de nature à justifier les résultats déclarés en vue de l'imposition des bénéficiaires (cf. [BOI-BIC-DECLA-30-10-20-50](#) et [BOI-CF-CPF-10](#)) il ne comporte, pour ce qui touche à la tenue proprement dite des documents comptables, que des dispositions peu nombreuses et de portée limitée.

A. Code de commerce

20

Les [articles L123-12 du code de commerce](#) à [L123-27 du code de commerce](#) font obligation à toute personne, physique ou morale, ayant la qualité de commerçant, notamment :

- de procéder à l'enregistrement comptable chronologique des mouvements affectant le patrimoine de son entreprise ;
- de contrôler par inventaire, au moins une fois tous les douze mois, l'existence et la valeur des éléments actifs et passifs du patrimoine de l'entreprise ;
- d'établir des comptes annuels à la clôture de l'exercice, qui comprennent le bilan, le compte de résultat et une annexe formant un tout indissociable.

30

Toutefois, les dispositions fiscales et comptables applicables aux petites entreprises sont allégées par les [articles L123-25 du code de commerce](#) à [L123-27 du code de commerce](#), et les [articles R123-203 du code de commerce](#), [R123-204 du code de commerce](#) et [R123-207 du code de commerce](#) alignent, pour l'essentiel, les obligations comptables des commerçants personnes physiques placés sous le régime du bénéfice réel simplifié d'imposition, ou des micro-entreprises (cf. [BOI-BIC-DECLA-30-20-10](#)) sur les règles déjà applicables en fiscalité.

40

Les documents comptables sont établis en euros et en langue française. Ces documents ainsi que les pièces justificatives doivent être conservés pendant dix ans. En revanche, les livres, registres, documents ou pièces sur lesquels peuvent s'exercer les droits de communication, d'enquête et de contrôle doivent être conservés pendant un délai de six ans. Sans préjudice de ces dispositions, lorsqu'ils sont établis ou reçus sur support informatique, ces documents doivent être conservés sous cette forme pendant une durée au moins égale au délai prévu au [premier alinéa de l'article L 169 du livre de procédures fiscales \(LPF \)](#) (LPF, art. L. 102 B).

50

Par ailleurs, les [articles R 123-172 à R 123-177 du Code de commerce](#) traitant des livres, documents et pièces comptables obligatoires, prescrivent aux commerçants :

- d'établir un document décrivant les procédures et l'organisation comptables, lorsqu'il est nécessaire à la compréhension du système de traitement et à la réalisation des contrôles. Ce document est conservé aussi longtemps qu'est exigée la présentation des documents comptables auxquels il se rapporte.

- de tenir :

- un livre-journal enregistrant opération par opération et jour par jour les mouvements affectant le patrimoine de l'entreprise. Toutefois, les opérations de même nature, réalisées en un même lieu et au cours d'une même journée, peuvent être récapitulées sur une pièce justificative unique ;
- un grand livre sur lequel les écritures du livre-journal sont ventilées selon le plan des comptes ;
- un livre d'inventaire, suffisamment détaillé pour justifier le contenu de chacun des postes du bilan.

Le livre-journal et le livre d'inventaire sont cotés et paraphés sauf s'il s'agit de documents informatiques. Dans ce dernier cas, les documents doivent être identifiés, numérotés et datés dès leur établissement par des moyens offrant toute garantie en matière de preuve.

Les entreprises peuvent ouvrir des journaux et des livres auxiliaires mais les écritures qui y sont portées doivent être centralisées au moins une fois par mois sur le livre-journal et le grand livre.

Tout enregistrement comptable précise l'origine, le contenu et l'imputation de chaque donnée ainsi que les références de la pièce justificative qui l'appuie.

60

Par ailleurs, les [articles L210-1 et suivants du code de commerce](#) prévoient :

- qu'à la clôture de chaque exercice, l'inventaire et les comptes annuels doivent être dressés et un rapport de gestion écrit établi ([article L232-1 du code de commerce](#)) ;
- que les modifications intervenant dans la présentation des comptes annuels ou dans les méthodes d'évaluation retenues doivent être signalées dans le rapport de gestion et, le cas échéant, dans le rapport des commissaires aux comptes ([article L232-6 du code de commerce](#)).

B. Plan comptable général

70

Le plan comptable général (PGP 1999) a été homologué par l'arrêté du 22 juin 1999.

1. Généralités

80

La comptabilité générale a pour objet d'enregistrer toutes les opérations affectant le patrimoine de l'entreprise.

Elle permet :

- de dégager le résultat à la fin de l'exercice ou de toute autre période ;
- de présenter la situation comptable des éléments actifs et passifs à la fin de l'exercice ou de toute autre période.

À cet effet, elle respecte, outre les dispositions du titre I du PCG 99 la concernant (objectif et principe de la comptabilité), un ensemble de dispositions relatives :

- aux méthodes d'évaluation et à la détermination du résultat ;
- au fonctionnement des comptes et aux documents de synthèse ;
- à certaines situations et à certaines opérations.

La comptabilité d'une entreprise doit être organisée de telle sorte qu'elle permette :

- la saisie complète, l'enregistrement chronologique et la conservation des données de base ;
- la disponibilité des informations élémentaires et l'établissement, en temps opportun, d'états dont la production est prévue ou requise ;
- le contrôle de l'exactitude des données et des procédures de traitement.

90

Le PCG 1999 propose un plan des comptes commun à trois systèmes caractérisés par les documents de synthèse particuliers à chacun d'eux. Il permet de passer d'un système à l'autre sans rupture de classification. Ce passage peut être global mais il peut n'être que partiel, par exemple lorsque l'entreprise a besoin d'un compte qui n'existe pas dans le système qu'elle applique.

100

Les documents de synthèse sont présentés par référence aux systèmes suivants :

- système de base comportant les dispositions minimales de la comptabilité que doivent tenir les entreprises de moyenne ou grande dimension ;
- système abrégé concernant les entreprises dont la dimension ne justifie pas nécessairement le recours au système de base ;
- système développé proposant des documents qui mettent en évidence l'analyse des données de base en vue de mieux éclairer la gestion. Si elles l'estiment utile, les entreprises ont la faculté d'y faire appel partiellement ou de le choisir dans sa totalité pour la présentation de leurs documents de synthèse.

Quel que soit le système retenu par l'entreprise, les documents de synthèse comprennent nécessairement : le bilan, le compte de résultat et l'annexe qui forment un tout.

110

Dans la présentation matérielle du PCG 1999, les comptes des classes 1 à 7 normalement utilisés dans chacun des différents systèmes sont distingués de la façon suivante :

- dans le système abrégé : comptes en caractères noirs (gras seulement) ;
- dans le système de base : comptes imprimés en caractères noirs (gras et maigres) ;
- dans le système développé : comptes imprimés en caractères noirs (gras et maigres) et comptes imprimés en caractères bleus.

Par ailleurs, la classe 8 regroupe tous les comptes spéciaux qui n'ont pas leur place dans les classes 1 à 7, la classe O reste disponible.

Le Plan comptable général comporte, quant à la tenue de la comptabilité, les prescriptions et recommandations reproduites ci-après.

2. Liste des comptes

120

Le plan des comptes de l'entreprise est établi conformément aux dispositions énoncées ci-dessous, par référence au Plan général des comptes que comporte le PCG 1999.

Les comptes sont ouverts pour autant que de besoin.

La codification et l'intitulé doivent être respectés pour les comptes imprimés en noir (cf. **I-B-1 § 110**).

La codification et l'intitulé des comptes imprimés en bleu (cf. **I-B-1 § 110**) sont indicatifs.

130

Toutefois, si des opérations qui concernent l'un de ces comptes doivent être classées dans une seule subdivision, indicative ou non, le numéro de code du niveau supérieur doit être maintenu mais l'intitulé retenu peut être celui qui couvre les opérations en cause, en rappelant brièvement, si nécessaire, la particularité attachée au niveau supérieur.

Lorsque d'autres modifications sont apportées aux comptes relevant du système de base, elles doivent avoir un caractère exceptionnel et être approuvées en application des procédures en vigueur.

3. Définitions et modalités de fonctionnement des comptes

140

Le fonctionnement des comptes est lié à l'établissement du plan des comptes de l'entreprise sous les règles exposées au **I-B-2**.

4. Modalités générales d'utilisation des comptes

150

Le plan des comptes de chaque entreprise doit être suffisamment détaillé pour permettre l'enregistrement des opérations conformément aux normes comptables.

Les opérations sont enregistrées dans les comptes dont l'intitulé correspond à leur nature. Toute compensation est interdite, sauf lorsqu'elle est explicitement prévue par les dispositions en vigueur.

Les écritures rappellent les numéros et /ou les intitulés des comptes.

Lorsque les comptes prévus par les normes comptables ne suffisent pas à l'entreprise pour enregistrer distinctement toutes ses opérations, elle peut ouvrir toutes subdivisions nécessaires. Inversement, si les comptes prévus par les normes comptables sont trop détaillés par rapport aux besoins de l'entreprise, elle peut regrouper les comptes dans un compte global de même niveau ou de niveau plus contracté, conformément aux possibilités ouvertes par le plan des comptes.

Les entreprises ventilent, en tant que de besoin, leurs opérations :

- selon qu'elles sont faites en France ou à l'étranger, en euros ou en devises ;
- qu'elles sont traitées à long, à moyen ou à court terme. La distinction demandée au bilan et dans l'annexe concerne, pour les créances, les échéances dans l'exercice à venir (court terme) et au-delà (moyen et long terme) et, pour les dettes, les échéances dans l'exercice à venir (court terme), les échéances suivantes venant à expiration jusqu'à la clôture du cinquième exercice (moyen terme) et au-delà (long terme).

Il est à noter que les opérations en cause n'ont pas été codifiées, toute liberté étant laissée aux entreprises pour organiser dans leur comptabilité la collecte des informations demandées en la matière.

5. Forme de la comptabilité

160

Les documents comptables sont établis en € et en langue française.

Certains comptes peuvent enregistrer des opérations libellées en une autre monnaie. Dans ce cas, le solde de ces comptes doit être converti en euros, à la date de clôture de l'exercice.

Les écritures sont passées selon le système dit « en partie double ».

6. Autres règles de tenue, structure et fonctionnements des comptes

a. Livres de comptabilité

170

S'agissant des livres de comptabilité, toute entreprise doit tenir un livre-journal, un grand livre, un livre d'inventaire, un livre de paie et, le cas échéant, les autres registres ou documents dont la tenue est obligatoire en application des dispositions législatives ou réglementaires.

Les documents comptables doivent être établis et tenus sans blanc ni altération d'aucune sorte.

Ils doivent être conservés, avec les pièces justificatives, pendant dix ans.

Il est recommandé de détailler le livre-journal et le grand livre en autant de journaux auxiliaires et livres auxiliaires, ou documents en tenant lieu, que l'importance et les besoins de l'entreprise l'exigent. Les données, enregistrées dans les journaux et livres auxiliaires ou les documents en tenant lieu, sont périodiquement centralisées dans le livre-journal et le grand livre. Les écritures des journaux auxiliaires sont récapitulées au livre-journal au moins une fois par mois.

Les documents comptables peuvent être tenus par tous moyens ou procédés appropriés conférant un caractère d'authenticité aux écritures et compatibles avec les nécessités de contrôle de la comptabilité.

Enfin, il est recommandé de tenir un répertoire de l'ensemble des livres de comptabilité ou documents en tenant lieu.

b. Utilisation des traitements automatisés

180

S'agissant de l'utilisation de traitements automatisés. : cf. [BOI-BIC-DECLA-30-10-20-40](#).

c. Clôture des exercices comptables

190

S'agissant de la date de clôture des exercices comptables, les entreprises la fixent librement.

Toutefois, toute entreprise fait, au moins une fois par an, un inventaire de ses éléments actifs et passifs et arrête tous ses comptes en vue d'établir ses documents de synthèse (bilan, compte de résultat et annexe).

d. Modalités de comptabilisation des produits et des charges

200

S'agissant des modalités de comptabilisation des produits et des charges, ceux-ci sont détaillés, sinon au livre-journal, du moins dans les documents auxiliaires tenus à cet effet.

Par mesure de simplification, il est admis que certaines opérations soient inscrites globalement en fin de journée (cf. [I-A § 50](#)).

e. Pièces justificatives

210

Enfin, chaque écriture est, sauf exception valable, appuyée par une pièce justificative datée et susceptible d'être présentée à toute demande. En particulier, les achats de produits, denrées et marchandises et les prestations de services effectuées pour les besoins d'une exploitation industrielle ou commerciale font l'objet d'une facture.

Pour leur conservation (cf. [BOI-BIC-DECLA-30-10-20-30](#)).

C. Réglementation sociale

220

Selon l'[article L 3243-4 du code du travail](#), tout employeur conserve un double des bulletins de paie des salariés ou les bulletins de paie remis aux salariés sous forme électronique pendant cinq ans.

D. Réglementation économique (établissement des factures)

230

Aux termes de l'[article L441-3 du code de commerce](#), tout achat de produits ou toute prestation de services pour une activité professionnelle doivent faire l'objet d'une facturation.

Le vendeur est tenu de délivrer la facture dès la réalisation de la vente ou de la prestation du service. L'acheteur doit la réclamer.

La facture doit être rédigée en double exemplaire. Le vendeur et l'acheteur doivent en conserver chacun un exemplaire.

La facture doit mentionner le nom des parties ainsi que leur adresse, la date de la vente ou de la prestation de services, la quantité, la dénomination précise, et le prix unitaire hors TVA des produits vendus et des services rendus ainsi que toute réduction de prix acquise à la date de la vente ou de la prestation de services et directement liée à cette opération de vente ou de prestation de services, à l'exclusion des escomptes non prévus sur la facture.

240

La facture mentionne également la date à laquelle le règlement doit intervenir. Elle précise les conditions d'escomptes applicables en cas de paiement à une date antérieure à celle résultant de l'application des conditions générales de vente ainsi que le taux des pénalités exigibles le jour suivant la date de règlement inscrite sur la facture. Le règlement est réputé réalisé à la date à laquelle les

fonds sont mis, par le client, à la disposition du bénéficiaire ou de son subrogé.

250

Toute infraction à ces dispositions est punie d'une amende de 75 000 € qui peut être portée à 50 % de la somme facturée ou de celle qui aurait dû être facturée, conformément aux dispositions de l'[article L441-4 du code de commerce](#).

Par ailleurs, il est admis que les menues acquisitions de produits consommables peuvent ne pas être assorties des factures correspondantes.

E. Code général des impôts

260

Les entreprises industrielles et commerciales relevant du régime du bénéfice réel doivent représenter aux agents de l'Administration fiscale tous les documents comptables de nature à justifier l'exactitude des résultats déclarés en vue de l'assiette de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés ([CGI, art. 54, al. 1er](#)). Ces dispositions sont étudiées au [BOI-BIC-DECLA-30-10-20-50](#).

En outre, le code général des impôts comporte les mesures suivantes :

1. Comptabilisation des avantages en nature accordés au personnel

270

Les [articles 54 bis du CGI](#), , et [223-3 du CGI](#) font obligation aux entreprises industrielles et commerciales relevant du régime du bénéfice réel (ou du régime simplifié d'imposition) et aux sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés d'inscrire en comptabilité, sous une forme explicite, la nature et la valeur des avantages en nature accordés à tous les membres de leur personnel (employés, dirigeants ou cadres).

À cet égard, une distinction doit être opérée entre les avantages particuliers accordés à certains salariés et les avantages alloués collectivement à l'ensemble du personnel.

280

La nature et le montant des avantages particuliers accordés à certains salariés (notamment affectation à titre privatif d'un logement ou d'une voiture automobile) déterminés suivant les règles prévues en matière de cotisation de sécurité sociale, doivent apparaître distinctement pour chaque bénéficiaire. Les écritures peuvent être passées seulement par trimestre, par semestre ou même globalement en fin d'exercice pour l'ensemble des avantages en nature accordés à chaque intéressé au cours dudit exercice.

290

Pour les avantages accordés collectivement à l'ensemble du personnel (notamment avantage résultant du fonctionnement d'une cantine d'entreprise) qui, en principe, doivent également être évalués comme en matière de cotisations de sécurité sociale, l'inscription en comptabilité peut être effectuée globalement en fin d'exercice pour toute la durée de celui-ci et pour l'ensemble du

personnel, sans qu'il y ait lieu de préciser le nom des bénéficiaires.

Les entreprises sont autorisées à ne pas mentionner effectivement la nature et la valeur des avantages en nature dans leur comptabilité, sous réserve de représenter, à l'appui de leur déclaration, un état comportant, soit pour chaque bénéficiaire, soit globalement (selon qu'il s'agit d'avantages particuliers ou d'avantages collectifs) l'indication du montant par catégorie des avantages alloués au cours de l'exercice.

2. Obligations des employeurs

300

L'[article 86 du CGI](#) astreint tout employeur à mentionner sur son livre, fichier ou autre document destiné à l'enregistrement de la paye (cf. [I-C](#)) ou, à défaut, sur un livre spécial :

- la date, la nature et le montant des paiements pour chaque bénéficiaire ;
- le nombre de personnes déclarées par celui-ci comme étant à sa charge.

3. Obligations des assujettis à la TVA

310

L'[article 286-I-3° du CGI](#) dispose que toute personne assujettie à la TVA, doit, si elle ne tient pas habituellement une comptabilité permettant de déterminer son chiffre d'affaires, avoir un livre aux pages numérotées sur lequel elle inscrit, jour par jour, sans blancs ni ratures, le montant de chacune de ses opérations, en distinguant, au besoin, ses opérations taxables et celles qui ne le sont pas. Toutefois, il est admis que certaines opérations au comptant (ventes au détail, services rendus à des particuliers), lorsqu'elles sont inférieures à 76 €, soient comptabilisées globalement en fin de journée.

En ce qui concerne les obligations relatives à l'établissement des factures ([CGI, art. 289](#) et [art. 242 nonies A de l'annexe II au CGI](#)), cf. [BOI-TVA-DECLA-30-20](#).

II. Dispositions propres à certaines entreprises

320

Indépendamment des obligations de portée générale examinées ci-dessus, les entreprises exerçant certaines activités sont astreintes à des obligations particulières qui interfèrent plus ou moins sur la tenue de leur comptabilité.

Ainsi, des textes non fiscaux prescrivent la tenue de livres ou documents spécifiques, notamment :

;

- le registre de police des antiquaires et brocanteurs ([article 321-7 et suiv du code pénal](#)) ;
- l'ordonnancier des pharmaciens ([code de la santé publique, art R 5125-45](#)) ;
- le registre spécial des armuriers ([article 16-1 du décret n° 95-589 du 6 mai 1995 modifié](#))

De même, en vertu de l'[article L123-3 du code de commerce](#), les commissionnaires de transport sont tenus d'inscrire certaines mentions particulières sur leur livre-journal.

Par ailleurs, la comptabilité des administrateurs judiciaires et celle des mandataires-liquidateurs sont soumises à une réglementation spéciale ([décret n° 98-1232 du 29 décembre 1998](#)).

Enfin, la tenue d'une comptabilité distincte des matières premières et fournitures est imposée aux personnes employant des travailleurs à domicile ([code du travail, art. R 7413-1](#)).

330

Bien entendu, les obligations particulières ont parfois leur source dans la législation fiscale. À cet égard, on citera notamment :

- le livre spécial des établissements de spectacles où il est d'usage de consommer ([CGI, ann. IV, art. 145](#)) ;
- le registre des fabricants et des marchands d'or, d'argent et de platine ouvrés ou non ([CGI, art. 537](#)) ;
- la comptabilité spéciale imposée par la réglementation des boissons aux fabricants, marchands en gros, etc. ([article 118 de l'annexe III au CGI à 178 AB de l'annexe III au CGI](#)) ;
- le registre des essences d'absinthe et produits assimilés dont la tenue est prescrite aux pharmaciens d'officine ([article 178 M de l'annexe III au CGI, 178 N de l'annexe III au CGI, 178 T de l'annexe III au CGI et 178 W de l'annexe III au CGI](#)) ;
- le registre spécial des façonniers ([CGI, art. 286 quater II](#)) ;
- le registre des biens expédiés par un assujetti dans un autre État membre de la CEE à titre temporaire dans les conditions de l'[article 256-III du CGI](#) ([CGI, art. 286 quater-I](#)) ;
- la comptabilité annexe des cercles et maisons de jeux ([CGI, ann. IV, art. 149](#)).