

**NOTE D'INFORMATION 2007/08 du 12/07/2007**  
**Les livres et registres comptables obligatoires**

## **I- Livres obligatoires**

### **A- Quels sont les livres comptables obligatoires ?**

Selon l'article 2 du décret du 29 novembre 1983 (repris dans le PCG, art. 410-6), tout commerçant tient obligatoirement :

- un **livre journal**
- un **grand livre**
- et un **livre d'inventaire**.

Ces obligations s'imposent :

- **quel que soit le régime fiscal** applicable (et notamment aux commerçants soumis au régime des micro-entreprises qui doivent également tenir un registre des achats et un livre de recettes),
- et **quel que soit le système comptable utilisé**.

D'autres livres obligatoires **spéciaux** sont prévus pour certaines professions.

Cette obligation résulte du Code de commerce, du droit fiscal, de la législation économique ou de la réglementation professionnelle. Bien que ces livres ne soient pas spécifiquement comptables, nous citerons notamment les registres ou livres suivants :

- registre des exportations (CGI A III, art. 74-1) et opérations assimilées (CGI A IV, art. 42 à 45) ;
- registre des lotisseurs et marchands de biens (CGI A IV, art. 50 sexies) ;
- registre des fabricants et marchands d'or, d'argent et de platine (CGI art.537)
- registre d'entrée des malades dans les cliniques et établissements hospitaliers (arrêté du 29 juin 1978).

### **B- Contenu du livre d'inventaire**

Le livre d'inventaire regroupe les éléments d'actif et de passif (quantité et valeur) relevés lors de l'inventaire (C. com. Art. D 6, al. 1 et 2 et PCG, art. 410-8).

Selon que le commerçant a ou non l'obligation de déposer ses comptes annuels au greffe, les comptes annuels sont ou non également transcrits sur ce livre (C. com. Art. D 6, al. 3 et PCG, art. 410-8).

#### **1) Pour les sociétés tenues de déposer leurs comptes annuels au greffe**

Seul doit être transcrit chaque année sur le livre d'inventaire (à notre avis après l'approbation des comptes par l'assemblée ou les organes correspondants et avant le dépôt des comptes greffe) le regroupement des données d'inventaire distinguées selon la nature et le mode d'évaluation des éléments qu'elles représentent. A cet effet, le livre d'inventaire doit être

suffisamment détaillé pour justifier le contenu de chacun des postes du bilan (C. com. art. D 6, al. 2).

## **2) Pour les autres commerçants**

N'étant pas tenus à l'obligation de déposer leurs comptes au greffe, ils doivent transcrire chaque année sur leur livre d'inventaire :

- outre le regroupement des données d'inventaire, comme les sociétés par actions et SARL ;
- leurs comptes annuels, c'est-à-dire le bilan, le compte de résultat et l'annexe (C. com. art. D 6, al. 3).

L'annexe doit donc, dans ce cas, être retranscrite pour sa totalité sans restriction aucune, mais, pour ces commerçants, elle est en général réduite.

## **II- Forme, authentification et tenue des livres obligatoires**

### **A- Forme des livres obligatoires**

La forme du livre journal et du livre d'inventaire n'est pas fixée de manière exhaustive par les textes (le grand livre n'est soumis à aucune forme particulière). Le livre-journal et le livre d'inventaire doivent être tenus séparément, quelle que soit la technique utilisée (Rép. Sergheraert, AN 25 octobre 1978, p. 6596).

Il pourra s'agir des formes suivantes (en respectant pour chacune d'elles les régimes d'authentification examinés ci-après) :

- **véritable registre** cousu et collé selon la technique de la reliure ;
- **registre à feuillets mobiles**
- **documents informatiques écrits** (C. com. art. D 2, al. 3) : c'est-à-dire, semble-t-il, uniquement des documents informatiques édités sur un support papier et (PCG, art. 410-6), s'ils sont identifiés, numérotés et datés dès leur établissement par des moyens offrant toute garantie en matière de preuve ;
- **support informatique** sur lequel est apposée une **signature électronique fiable** (en ce sens, BOI 13 L-1-06, n°114).

### **B- Authentification des livres obligatoires**

Trois régimes d'identification sont prévus : l'utilisation de documents informatiques, l'utilisation d'un support informatique ou le cote et paraphe.

**1) Utilisation de documents informatiques écrits** (à la place du livre journal et du livre d'inventaire cotés et paraphés).

L'utilisation de documents informatiques écrits est soumise aux conditions suivantes : ces documents doivent « être identifiés, numérotés et datés dès leur établissement par des moyens offrant toute garantie en matière de preuve » (C. com. art. D 2, al. 3 et PCG, art. 410-6).

Selon le PGC (art. 420-5), le caractère définitif des enregistrements du livre-journal et du livre d'inventaire est assuré pour les comptabilités tenues au moyen de systèmes informatisés, par

une procédure de validation, qui interdit toute modification ou suppression de l'enregistrement.

Interrogé à plusieurs reprises sur l'application pratique de ces conditions, le Ministre de la Justice a proposé, sous réserve de l'appréciation souveraine des juridictions, et après avoir indiqué que ces moyens étaient laissés à l'initiative du chef d'entreprise, les deux moyens suivants (Rép. Destrade, AN 2 juillet 1984, p. 3017 reprise par Rép. Mauger, AN 3 avril 1989, p. 1582) :

- soit **l'intervention d'un tiers autorisé** (greffe, administration, etc.) aussi proche que possible de la date de l'établissement des documents comptables informatiques ;
- soit **l'utilisation d'un procédé technique inviolable** authentifiant les mentions obligatoires (identification, date, numérotation des feuillets).

Le Ministre a précisé (Rép. Mauger, An août 1988, P ; 2406) qu'il fallait donc exclure tout procédé permettant de modifier ou supprimer des écritures après l'établissement des documents considérés.

Le Ministre de la Justice propose (Rép. Tiberi, AN 10 avril 1989, p. 1694) à un parlementaire de considérer comme livre-journal, un « journal général unique » tiré sur documents informatiques comportant la totalité des écritures, sans journaux auxiliaires, dès lors, qu'il répond aux conditions de preuve énoncées ci-dessus.

**Remarque procédures remises en cause par la pratique :** on notera que **ces réponses ne sont pas en harmonie avec celles des professionnels** (chargés d'appliquer ou de faire appliquer les textes), qui estiment (Bull. CNCC n° 65, mars 1987, p. 111 et Bull. CNC n° 88, 3<sup>ème</sup> trimestre 1991, p. 4 s.) cette procédure peu commode pour les entreprises, plus coûteuse que la procédure de cote et paraphe et inadaptée à l'évolution technique permettant de conserver les documents comptables sur les supports autres que le papier.

En ce qui concerne la solution de l'intervention d'un tiers, on imagine difficilement, compte tenu notamment de la masse et parfois de la localisation des documents, qu'un représentant de l'entreprise aille au greffe, ne serait-ce qu'une fois par mois, pour faire parapher ces listings. En outre, le tiers en question devrait alors lui-même tenir, par entreprise, un registre lui permettant de connaître les mois et les journaux informatiques qu'il a déjà paraphés.

En pratique, il faut savoir que les **moyens les plus couramment mis en œuvre** sont les suivants :

- numérotation des pages ;
- utilisation de la date système (date du jour de traitement) qui ne peut être modifiée par l'utilisateur, pour dater le listing ;
- utilisation d'un programme d'édition interdisant les éditions multiples ;
- visa d'un responsable sur les listings ;
- description de la procédure d'authentification des documents informatiques retenue par l'entreprise dans le document décrivant les procédures et l'organisation comptables de l'entreprise prévu à l'article 1 du décret du 29 novembre 1983.

**2) Utilisation d'un support informatique** Lorsque les livres obligatoires sont tenus sous la forme informatique, ils sont authentifiés par l'apposition d'une signature électronique fiable (BOI 13L-1-06, n° 114).

La signature électronique est considérée comme fiable à condition (C. civ., art. 1316-4 ; décret n° 01-272 du 30 mars 2001, art. 2 ; BOI précité, n° 115 et n° 116) :

- qu'elle soit sécurisée,
- qu'elle soit établie grâce à un dispositif sécurisé de création de signature,
- que sa vérification repose sur l'utilisation d'un certificat électronique qualifié.

### 3) La cote et le paraphe

Remarque : Obligation supprimée : jusqu'en mars 2002, la cote et le paraphe du livre-journal et du livre d'inventaire étaient obligatoires et constituaient le régime de droit commun (à côté de l'utilisation de documents informatiques) permettant l'authentification de ces livres. Cette obligation a été supprimée (décret n° 2002-312 du 26 février 2002) car elle ne permettait en rien de préjuger de la régularité et de la sincérité des comptes et, en outre, n'était pas en harmonie avec les règles prévues en la matière par la plupart des autres pays.

Le livre-journal et le livre d'inventaire peuvent, à la demande de l'entité, être cotés et paraphés (PCG, art. 410-6 ; cette disposition n'est pas prévue pour le grand livre), dans la forme ordinaire et sans frais, par le greffier du tribunal de commerce ou, le cas échéant, du tribunal de grande instance statuant en matière commerciale, au registre duquel le commerçant est immatriculé (C. com. art. D 2).

Il en est de même pour la plupart des livres spéciaux.

**a- Définition :** La cote est l'attestation du nombre de pages ou de folios contenu dans chaque livre, chaque page ou folio étant numéroté. Le paraphe certifie l'existence du livre obligatoire et lui confère une date certaine. Ces formalités ont pour but d'éviter que des pages ne soient supprimées, remplacées ou ajoutées.

Dans le cas d'un registre à feuillets mobiles, chaque feuillet comporte dans ce cas, outre sa cote, le numéro d'identification de la liasse de feuillets, le visa étant apposé sur le premier feuillet où est mentionné le nombre total de feuillets ; les feuillets mobiles sont enliassés dès que les écritures y sont portées (solution confirmée par le ministre de la Justice – Rép. Sergheraert, AN 21 janvier 1985, p. 258, chaque liasse délivrée par le greffier recevant un numéro d'identification répertorié sur un registre spécial de manière à permettre les contrôles nécessaires).

**b- Date :** Les livres sont cotés et paraphés avant qu'aucune écriture n'y soit portée. Les commerçants devraient donc dès le début de leur activité se procurer les livres légaux et les faire coter et parapher. Lorsque des écritures sont portées a posteriori sur les livres (livres cotés et paraphés avec retard), ils perdent toute force probante.

**c- Coût :** La formule « sans frais » signifie que la formalité de la cote et du paraphe ne s'accompagne d'aucune taxation fiscale mais n'exclut pas pour autant la rémunération des personnes exécutant ladite formalité, en l'espèce, les greffiers des tribunaux de commerce et des tribunaux de grande instance statuant commercialement (Rép. Didier, Sén. 30 août 1984, p. 1369).

**d- Personnes pouvant l'effectuer :** Seul le greffier du Tribunal de Commerce ou, le cas échéant, du Tribunal de grande instance statuant en matière commerciale au registre duquel le commerçant est immatriculé, peut régulièrement procéder à cette formalité, sans faculté de délégation (Rép. Dupont et Maujoüan du Gasset, AN 11 janvier 1988, p. 145 s.).

## C- Tenue des livres obligatoires

L'article L 123-22 du Code de commerce et le PCG en fixent les caractéristiques :

**Tenue sans blanc ni altération d'aucune sorte :** Les documents comptables relatifs à l'enregistrement des opérations et à l'inventaire sont établis et tenus sans blanc ni altération d'aucune sorte (C. com. art. L 123-22, al. 3), ce qui garantit leur caractère définitif (PCG, art. 420-5) :

Cette obligation s'applique aux comptabilités informatisées sous forme d'une procédure de validation interdisant toute modification ou suppression.

**a- Inscription manuscrite ou dactylographiée :** Les livres peuvent être écrits à la main ou dactylographiés, l'utilisation d'un procédé moderne de reproduction serait néanmoins admissible à la place d'une copie à la main (en ce sens, Prof. Terré, Eco. et compt. Sept. 1971, p.31).

Afin d'éviter une retranscription manuelle, les bulletins CNCC (n° 60, décembre 1985, p. 511 et n° 65, mars 1987, p. 111) proposent l'utilisation d'un format compatible avec la photocopie. En revanche, il n'est pas possible de coller des documents informatiques sur un registre coté et paraphé (Rép. Farran, AN 22 octobre 1990, p. 4974). Les erreurs et omissions peuvent être rectifiées selon des procédés utilisés pour les actes notariés (Rép. Martin, AN 21 janvier 1980, p. 208).

**b- Aucun blanc :** En cas d'erreur matérielle, il est donc interdit d'effacer soit par rature rendant l'inscription d'origine illisible, soit par un procédé chimique.

**c- Aucune altération :** Le crayon ne peut donc être utilisé comme procédé d'impression. Le Conseil d'Etat (13 novembre 1959, n° 43886) a d'ailleurs jugé que l'utilisation du crayon enlève à l'écrit la force probante qu'il tire précisément de sa permanence et de son inaltérabilité.

### **III- Conservation des livres obligatoires**

#### **A- Délai**

Les documents comptables (donc les livres obligatoires) doivent être conservés pendant 10 ans (C. com. art. L 123-22, al. 2). Ce délai court à partir de la date de la dernière inscription sur le livre (Rép. Ribadeau-Dumas, AN 6 août 1966, p. 2737) et ne peut être ni interrompu, ni suspendu.

#### **B- Forme**

Pendant ce délai les livres obligatoires doivent être conservés sous la forme originale, ce qui exclut la possibilité, lorsqu'ils sont établis manuellement, de les archiver sur supports informatiques (en ce sens, Rép. Zimmermann, AN 18 septembre 1965, p. 3235).