

DCG 10 COMPTABILITÉ APPROFONDIE CORRIGÉS

Marie-Pierre Mairesse

Docteur en sciences de gestion

Professeur des universités

(Université polytechnique des Hauts-de-France)

Diplômée d'expertise comptable

Arnaud Desenfans

Agrégé d'économie et gestion

Coresponsable du master CCA

(Université polytechnique des Hauts-de-France)

Diplômé d'expertise comptable

Maquette de couverture :
Hokus Pokus

Maquette intérieure :
Yves Tremblay

<p>Le pictogramme qui figure ci-contre mérite une explication. Son objet est d'alerter le lecteur sur la menace que représente pour l'avenir de l'écrit, particulièrement dans le domaine de l'édition technique et universitaire, le développement massif du photocopillage.</p> <p>Le Code de la propriété intellectuelle du 1^{er} juillet 1992 interdit en effet expressément la photocopie à usage collectif sans autorisation des ayants droit. Or, cette pratique s'est généralisée dans les établissements</p>	<p>d'enseignement supérieur, provoquant une baisse brutale des achats de livres et de revues, au point que la possibilité même pour les auteurs de créer des œuvres nouvelles et de les faire éditer correctement est aujourd'hui menacée.</p> <p>Nous rappelons donc que toute reproduction, partielle ou totale, de la présente publication est interdite sans autorisation de l'auteur, de son éditeur ou du Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC, 20, rue des Grands-Augustins, 75006 Paris).</p>
--	--



© Dunod, 2019

11 rue Paul Bert, 92240 Malakoff

www.dunod.com

ISBN 978-2-10-079487-4

Le Code de la propriété intellectuelle n'autorisant, aux termes de l'article L. 122-5, 2° et 3° a), d'une part, que les « copies ou reproductions strictement réservées à l'usage privé du copiste et non destinées à une utilisation collective » et, d'autre part, que les analyses et les courtes citations dans un but d'exemple et d'illustration, « toute représentation ou reproduction intégrale ou partielle faite sans le consentement de l'auteur ou de ses ayants droit ou ayants cause est illicite » (art. L. 122-4).

Cette représentation ou reproduction, par quelque procédé que ce soit, constituerait donc une contrefaçon sanctionnée par les articles L. 335-2 et suivants du Code de la propriété intellectuelle.

SOMMAIRE

PARTIE 1 Profession et normalisation comptables

Chapitre ❶	Profession comptable	5
Chapitre ❷	Normalisation comptable	11
▶	Partie 1 : cas de synthèse	21

PARTIE 2 Actif

Chapitre ❸	Principes généraux d'évaluation et de comptabilisation de l'actif	27
Chapitre ❹	Évaluation et comptabilisation des entrées d'immobilisations	31
Chapitre ❺	Évaluation et comptabilisation des immobilisations après la date d'entrée	39
Chapitre ❻	Évaluation et comptabilisation des immobilisations corporelles : cas spécifiques	49
Chapitre ❼	Comptabilisation des immobilisations incorporelles : spécificités	61
Chapitre ❽	Évaluation et comptabilisation des sorties d'immobilisations	67
Chapitre ❾	Évaluation et comptabilisation des stocks et en-cours	73
Chapitre ❿	Actifs financiers	81
▶	Partie 2 : cas de synthèse	95

PARTIE 3 Passif

Chapitre ❾	Comptabilisation du capital à la constitution des entités	101
Chapitre ❿	Comptabilisation de la variation des capitaux propres	109
Chapitre ❿	Affectation du résultat	117
Chapitre ❿	Provisions réglementées	125
Chapitre ❿	Comptabilisation des passifs externes	129
Chapitre ❿	Emprunts obligataires	141
▶	Partie 3 : cas de synthèse	149

PARTIE 4 Charges et produits

Chapitre ❿	Contrats à long terme	157
Chapitre ❿	Dispositifs associant le personnel aux performances de l'entreprise	163

Chapitre 19	Aides aux entreprises : subventions, abandons de créance et remise de dette	169
Chapitre 20	Impôt sur les sociétés	177
Chapitre 21	Abonnement des charges et produits	183
Chapitre 22	Changements comptables et événements postérieurs à la clôture	189
►	Partie 4 : cas de synthèse	199

PARTIE 5 Entités spécifiques

Chapitre 23	Comptabilité des collectivités territoriales	205
Chapitre 24	Comptabilité des associations	211
►	Partie 5 : cas de synthèse	217

Évaluer les savoir

1 QCM

1. a. Il n'est donc pas indépendant.
2. d. Elle ne contrôle pas les entités privées.
3. c, d. Il lui est interdit d'établir les comptes.
4. b. Il s'applique à tous les experts-comptables.
5. a, b, c, d. Le CAC engage sa responsabilité sur tous les plans.
6. d. Il est devenu plus central dans la mission du CAC.
7. c. Le dirigeant est responsable en premier lieu même s'il n'est pas seul (rôle du CAC et de l'expert-comptable).

2 Éthique et déontologie de l'expert-comptable

1. Déterminez, dans chacune des situations suivantes, les règles de déontologie qui prévalent. Justifiez vos réponses.

Suivant l'article 158 du code de déontologie, « les honoraires sont fixés librement entre le client et les experts comptables en fonction de l'importance des diligences à mettre en œuvre, de la difficulté des cas à traiter, des frais exposés ainsi que de la notoriété de l'expert-comptable. Les cotisations ou honoraires des associations de gestion et de comptabilité sont fixés conformément aux règles ou barèmes déterminés. »

Article 159 précise que, « en cas de contestation par le client ou adhérent des conditions d'exercice de la mission ou de différend sur les honoraires, les personnes mentionnées à l'article 141 s'efforcent de faire accepter la conciliation ou l'arbitrage du président du Conseil régional de l'Ordre avant toute action en justice. La même obligation pèse sur l'expert-comptable qui succède à un confrère dans les conditions prévues à l'article 164. »

Attention, les experts-comptables et les AGC ne sont pas tout à fait soumis aux mêmes règles en matière de fixation d'honoraires :

- L'article 158 du Code de déontologie dispose que les honoraires sont fixés librement entre l'expert-comptable et son client en fonction de différents critères, dont certains sont cités à titre d'exemple. Il n'existe de ce fait aucun barème indicatif, qui pourrait être considéré comme une entrave au droit de la concurrence.
- L'article 24 de l'ordonnance de 1945 dispose notamment que « ces honoraires doivent être équitables et constituer la juste rémunération du travail fourni comme du service rendu [...]. Ils ne peuvent en aucun cas être calculés d'après les résultats financiers obtenus par les clients ». Pour les AGC, hormis la cotisation de base liée à l'adhésion à l'association, les honoraires sont fixés d'après les règles ou barèmes propres à chaque structure et sont fonction des différents niveaux de services que choisit l'adhérent.

La loi de modernisation des professions judiciaires et juridiques du 28 mars 2011 a complété les dispositions de l'ordonnance par un nouvel article 7 *quater* afin de préciser que les prises de participations financières dans des entreprises de toute nature restent soumises



Les honoraires, dans tout exercice professionnel, constituent l'un des éléments essentiels du contrat qui lie le client au professionnel.

au contrôle des conseils régionaux selon les conditions fixées par le règlement intérieur. L'arrêté du 19 février 2013, définit les participations financières comme les actions ou parts sociales émises par une même société ou un même groupement, de droit français ou de droit étranger, et représentant une fraction des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux supérieure à 10 %. Ne sont pas prises en compte les participations détenues par des personnes physiques dans des sociétés ou groupements qui ont pour objet la gestion de leur propre patrimoine mobilier ou immobilier. Ces participations financières supérieures à 10 % sont soumises au contrôle des conseils régionaux, à l'occasion de la surveillance prévue à l'article 31 de l'ordonnance n° 45-2138 du 19 septembre 1945 et du contrôle qualité, afin de vérifier que celles-ci ne font pas obstacle à l'accomplissement des devoirs professionnels et tout particulièrement au principe d'indépendance.

Maîtriser les compétences

3 Les missions de l'expert-comptable

Compétence attendue

Identifier les modalités d'exercice de la profession, ses missions et responsabilités

Décryptage des compétences

Il s'agit pour le candidat d'appréhender la diversité et l'évolution des métiers exercés par les professionnels de la comptabilité et plus particulièrement les principaux domaines de compétence de l'expert-comptable par la mise en évidence de l'expansion des missions de conseil. Il doit aussi être capable de positionner les missions de l'expert-comptable par rapport aux missions du CAC.

Analysez le texte présenté. Précisez quelles sont les missions normalisées de l'expert-comptable. Qu'est-ce que le degré d'assurance et quelles relation pouvez-vous établir entre degré d'assurance et missions ?

En analysant le cadre de référence des missions du professionnel de l'expertise comptable, on distingue les missions normalisées suivantes :

- la mission d'audit dans laquelle l'expert-comptable fournit une assurance élevée mais non absolue ;
- la mission d'examen limité dans laquelle l'expert-comptable fournit une assurance modérée ;
- les missions de procédures convenues dans lesquelles l'expert-comptable fournit une assurance qui dépend des diligences accomplies ;
- la mission de présentation, mission spécifique à la France dans laquelle l'expert-comptable fournit une assurance modérée (assurance dont le niveau est inférieur à celui d'un examen limité) ;
- la mission de compilation dans laquelle l'expert-comptable fournit un travail de mise en forme ;
- les missions relatives à la production d'autres informations, telles les missions de reporting (elles peuvent, si les informations ont un caractère historique, faire l'objet d'une mission d'audit, une mission d'examen limité ou d'une mission de procédures convenues) ;

– les missions relatives aux systèmes et procédures (telles une mission d'analyse du contrôle interne) qui, le plus souvent, sont des missions de procédures convenues.

À chacune des missions correspond un niveau d'assurance. Selon le cadre conceptuel de l'IAASB de l'IFAC, le terme « assurance » désigne la satisfaction de l'auditeur quant à la fiabilité d'une déclaration formulée par une partie à l'intention d'une autre partie. Pour acquérir cette assurance, l'auditeur évalue les documents probants réunis lors de la mise en œuvre des procédures et formule une conclusion. Le degré de satisfaction atteint, et donc le niveau d'assurance qui peut être donné, résulte des procédures mises en œuvre et de leurs résultats.

Dans une mission d'audit, l'auditeur donne une assurance élevée, mais non absolue, que les informations, objet de l'audit, ne sont pas entachées d'anomalies significatives. Cette opinion est exprimée positivement sous forme d'une assurance raisonnable.

Dans une mission d'examen limité, l'auditeur donne une assurance modérée que les informations, objet de l'examen, ne sont pas entachées d'anomalies significatives. Cette opinion est exprimée sous forme d'une assurance négative.

La mission de présentation des comptes est une mission d'assurance de niveau modéré aboutissant à une opinion exprimée sous une forme négative portant sur la cohérence et la vraisemblance des comptes d'une entité pris dans leur ensemble ; le niveau d'assurance est inférieur à celui d'un audit ou d'un examen limité.

Dans les missions de procédures convenues, l'auditeur n'exprime aucune assurance ; l'auditeur établit simplement un rapport sur les faits relevés. Ce sont les utilisateurs du rapport qui évaluent les procédures mises en œuvre et les faits présentés et tirent leurs propres conclusions à partir des travaux de l'auditeur.

Dans une mission de compilation, bien que les utilisateurs des informations tirent parti de l'implication d'un comptable, aucune assurance n'est exprimée dans le rapport.

Le référentiel normatif des experts-comptables a été révisé (arrêté du 1.09.2016). Sont concernées les trois normes les plus utilisées (présentation des comptes, attestations et maîtrise de la qualité), ainsi que le cadre de référence et le glossaire.

Le cadre de référence est modifié et un glossaire est mis en place.

Conformément au référentiel international, la norme distingue les principes fondamentaux à mettre en œuvre et les modalités d'application (ces dernières étant matérialisées par un paragraphe qui commence par un « A » dans le cadre de référence). Seuls les principes fondamentaux revêtent un caractère obligatoire.

4 La déontologie de l'expert-comptable et du CAC

Compétence attendue

Appliquer les règles déontologiques à respecter par les experts-comptables et les commissaires aux comptes, dans une situation donnée

Décryptage des compétences

À partir d'un contexte professionnel, il s'agit pour le candidat d'analyser la situation et de se prononcer sur l'existence ou non d'un problème déontologique. Il doit être capable d'identifier et de justifier les principes fondamentaux de comportement mis en cause. Cette analyse pourra éventuellement s'appuyer sur des extraits des codes de déontologie.

Commentez le code de bonne conduite au regard des règles d'éthique professionnelle.

Article 5 : *Interventions publiques* : il est interdit aux professionnels libéraux d'effectuer toute démarche non sollicitée en vue de proposer leurs services à des tiers. La participation des professionnels libéraux à des colloques, séminaires ou autres manifestations universitaires ou scientifiques, est autorisée dans la mesure où les professionnels concernés ne se livrent pas, à cette occasion, à des actes assimilables à du démarchage.

Article 6 : *Internet* : les actions de communication sont permises au professionnel libéral dans la mesure où elles procurent au public une nécessaire information. Les moyens auxquels il est recouru à cet effet sont mis en œuvre avec discrétion, de façon à ne pas porter atteinte à l'indépendance, à la dignité et à l'honneur de la profession, pas plus qu'aux règles du secret professionnel, à la loyauté envers les clients et les autres membres de la profession.

Article 7 : *Congrès, forums, foires et salons* : la participation à des congrès, forums, foires et salons est autorisée.

Article 8 : *Annonces de recrutement* : le professionnel ne doit pas faire de déclarations exagérées pour les services qu'il peut offrir.

Article 9 : *Événements affectant les cabinets* : si des actions de communication sont autorisées, le professionnel ne doit pas :

- recourir à des moyens qui discréditent la profession ;
- effectuer de déclarations exagérées pour les services qu'il peut offrir ;
- dénigrer le travail d'autres professionnels.

Article 10 : *Annuaire* : les autres formes de communication sont autorisées sous réserve :

- que l'expression en soit décente et empreinte de retenue ;
- que leur contenu ne comporte aucune inexactitude ni ne soit susceptible d'induire le public en erreur ;
- qu'elles soient exemptes de tout élément comparatif.

Article 11 : *Articles rédactionnels* : les professionnels libéraux peuvent utiliser leur titre d'expert-comptable et/ou de commissaire aux comptes et le faire suivre de l'indication du conseil régional et/ou de la compagnie régionale dont ils sont membres.

Article 12 : *Interviews* : lorsqu'il présente son activité professionnelle à des tiers, par quelque moyen que ce soit, le professionnel libéral doit garder à l'esprit qu'il est responsable de l'image qu'il donne de la profession. Il ne doit adopter aucune forme d'expression qui soit de nature à compromettre la dignité de sa fonction.

Articles 13, 14 et 15 : *Parrainage – Mécénat – Publipostage – Signalisation* : les opérations de parrainage ou de mécénat, la diffusion aux fins d'enquête technique d'un questionnaire aux clients, les plaques, enseignes et logos utilisés par les cabinets ainsi que les panneaux indicateurs sont autorisés dans la mesure où les règles d'éthique relatives à la publicité et à la communication sont respectées.

Préparer l'examen

5 Cas pratique : éthique du professionnel comptable

Compétence attendue

Appliquer les règles déontologiques à respecter par les experts-comptables et les commissaires aux comptes, dans une situation donnée

Déterminez, pour chacune des opérations, si elle est conforme à l'éthique du professionnel comptable. Justifiez vos réponses et précisez, dans chacun des cas, la règle applicable.

- Affirmation 1 : non. Règle de compétence : la compétence professionnelle peut être analysée en trois phases : elle s'acquiert par une formation initiale, laquelle est généralement validée par un diplôme ; elle implique une expérience professionnelle (laquelle est parfois demandée pour la délivrance du diplôme) ; elle doit être maintenue par une formation continue, tout au long de l'activité.
- Affirmation 2 : oui. Règle de confidentialité.
- Affirmation 3 : non. Règle de relative aux activités internationales : si un professionnel réside dans un pays alors qu'il assume des services dans un autre pays, il doit appliquer les règles de déontologie (et d'éthique) les plus exigeantes de son pays ou du pays dans lequel il assume ses fonctions.
- Affirmation 4 : oui. Respect des règles techniques.
- Affirmation 5 : oui. Règle d'objectivité.
- Affirmation 6 : non. Règle d'intervention en matière fiscale : il doit aussi lui recommander d'effectuer une rectification de déclaration auprès de l'Administration fiscale.
- Affirmation 7 : non. Règle d'intégrité : il peut simplement accepter des cadeaux de valeur non significative.
- Affirmation 8 : oui. Règle de communication.
- Affirmation 9 : oui. Règle d'utilisation du personnel salarié.
- Affirmation 10 : oui. Règle de comportement.

Évaluer les savoirs

1 QCM

1. **a et c.** C'est un cadre qui présente un ensemble de principes généraux formulés par une organisation normative en vue de fournir une base commune permettant l'élaboration de règles cohérentes (définition donnée dans le manuel p. 4). C'est aussi un cadre qui définit les concepts à la base de la préparation et de la présentation des états financiers à l'usage des utilisateurs externes (définition donnée par le cadre conceptuel 2010 de l'IASB § « Objectifs et statuts »).

2. **b et c.** La quatrième directive du Conseil des Communautés européennes (actuellement Union européenne) du 25 juillet 1978 a été élaborée en vue notamment de coordonner les différents modes d'évaluation dans la mesure nécessaire de façon à assurer la comparabilité et l'équivalence des informations contenues dans les comptes annuels (comptes individuels) des sociétés de capitaux. Elle aussi pour motifs de fixer les conditions juridiques minimales quant à l'étendue des renseignements financiers à porter à la connaissance du public et la coordination des dispositions nationales concernant la structure et le contenu des comptes annuels et du rapport de gestion des sociétés à responsabilité limitée. La septième directive du 13 juin 1983 avait des objectifs semblables en ce qui concerne les groupes. La nouvelle directive relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents du 26 juin 2013, quant à elle, a les mêmes objectifs en matière de coordination des dispositions nationales, de comparabilité et d'équivalence (voir notamment introduction de la directive § 3).

3. **a et d.** L'Autorité des normes comptables est chargée d'établir, sous forme de règlements (homologués par arrêté du ministre chargé de l'Économie), les prescriptions comptables que doivent respecter les personnes (physiques et morales) soumises à l'obligation légale d'établir des documents comptables. Elle ne prépare pas les lois mais doit simplement donner un avis sur toute disposition législative ou réglementaire concernant la comptabilité. Elle émet aussi, de sa propre initiative ou à la demande du ministre chargé de l'Économie, des avis et prises de position dans le cadre de l'élaboration des normes comptables internationales. Enfin, c'était le comité d'urgence du Conseil national de la comptabilité qui était chargé de répondre à toute question relative à l'interprétation ou à l'application d'une norme comptable nécessitant un avis urgent. En juin 2014, l'ANC a adopté un nouveau règlement (ANC 2014-03) relatif au Plan comptable général, remplaçant le règlement CRC 99-03 et tous les autres règlements publiés depuis 1999.

4. **a.** IASB signifie International Accounting Standards Board. C'est une organisation dont l'objectif est d'élaborer et de publier, dans l'intérêt du public, des normes comptables internationales, ainsi que d'assurer l'acceptation et l'application de ces normes à l'échelon mondial.

5. **d.** Selon le cadre conceptuel de l'IASB, la continuité de l'exploitation est définie comme le cas dans lequel l'entreprise doit poursuivre ses activités dans un avenir prévisible et qu'elle n'a ni la nécessité, ni l'intention de mettre fin à ses activités, ni de réduire de façon importante la taille de ses activités.

6. **a, b, c, d, e.** Toutes les réponses conviennent.

7. c. La définition de la sincérité est donnée par le Plan comptable général qui stipule (article 121-3) : « La comptabilité est conforme aux règles et procédures en vigueur qui sont appliquées afin de traduire la connaissance de l'établissement des comptes ont de la réalité et de l'importance relative des événements enregistrés. »

8. b. L'article L. 123-14 du Code de commerce dispose que « 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, il doit y être dérogé : cette dérogation est mentionnée à l'annexe et dûment motivée, avec l'indication de son influence sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'entreprise ».

9. c. L'article 38 *quater* de l'annexe III du Code général des impôts est ainsi rédigé : « Les entreprises doivent respecter les définitions édictées par le plan comptable général, sous réserve que celles-ci ne soient pas incompatibles avec les règles applicables pour l'assiette de l'impôt ».

10. b et e. L'annexe est un document obligatoire qui complète et commente l'information donnée par le bilan et le compte de résultat. Elle contient notamment des informations complémentaires lorsque l'application des principes comptables ne suffit pas à donner l'image fidèle. L'annexe comptable est différente de l'annexe fiscale, même si certains documents peuvent être communs. Elle ne se limite pas aux engagements hors bilan. Elle n'est pas non plus un document de contrôle.

2 Cadre conceptuel

Le groupe est-il tenu de présenter des comptes consolidés ?

Pour l'établissement des comptes consolidés, les critères de dispense applicables aux petits groupes sont applicables dès lors que deux seuils sur trois ne sont pas atteints :

Montant net du CA inférieur à 48 millions d'euros ;

Total du bilan inférieur à 24 millions d'euros ;

Nombre moyen de salariés permanents inférieur à 250.

Concernant Sport'IN, un seul critère est atteint (effectif supérieur à 250) donc le groupe n'est pas tenu d'établir de compte consolidé s'il le souhaite.

Maîtriser les compétences

3 L'indépendance des exercices

Compétence attendue

Identifier les principes fondamentaux de la comptabilité et **justifier** le rôle d'un cadre conceptuel

Décryptage des compétences

À partir d'un contexte professionnel, le candidat doit être capable d'identifier le cadre comptable s'appliquant à l'entité et de justifier ce choix. La connaissance des principes comptables doit notamment lui permettre d'analyser et de justifier les traitements comptables mis en œuvre dans l'établissement des comptes individuels des sociétés françaises.

1. Rappelez le principe de l'indépendance des exercices.

Ce principe permet la comparaison dans le temps d'informations similaires. Il permet également, par le biais de la normalisation comptable, une comparaison dans l'espace. Il s'applique à la fois aux méthodes d'évaluation et aux méthodes de présentation des comptes.

L'article L.123-17 du Code de commerce lui a donné une base juridique : « à moins qu'un changement exceptionnel n'intervienne dans la situation du commerçant, personne physique ou morale, la présentation des comptes annuels comme les méthodes d'évaluation retenues ne peuvent être modifiées d'un exercice à l'autre. Si des modifications interviennent, elles sont décrites et justifiées dans l'annexe ».

2. Reconstituez les écritures de l'exercice N et déterminez le montant à faire figurer dans le compte de charges en N.

		16.11.N		
613	Locations		60 000	
44566	État, TVA déductible sur autres biens et services		12 000	
512	Banque			72 000
	<i>Paiement par chèque location immobilière</i>			

Régularisation à la clôture de l'exercice.

		31.12.N		
486	Charges constatées d'avance		52 500	
613	Locations			52 500
	<i>60 000 × 10,5/12</i>			
	<i>Régularisation à la clôture de l'exercice</i>			

Le solde du compte 613 Locations est de : 60 000 – 52 500, soit 7 500 €. C'est le montant du loyer du 15 novembre N au 31 décembre N.

4 Le changement de méthode comptable

Compétences attendues

- **Identifier** les principes fondamentaux de la comptabilité et justifier le rôle d'un cadre conceptuel
- **Citer** les référentiels comptables applicables en France

L'article L. 123-17 du Code de commerce stipule que la présentation des comptes annuels comme les méthodes d'évaluation ne peuvent être modifiées d'un exercice à l'autre « à moins qu'un changement exceptionnel n'intervienne dans la situation du commerçant ». Si des modifications interviennent, dit l'article L. 123-17, « elles doivent être décrites et commentées dans l'annexe ».

L'article 123-7 du PCG précise que « la comparabilité des comptes annuels est assurée par la permanence des méthodes d'évaluation et de présentation des comptes qui ne peuvent être modifiées que si un changement exceptionnel est intervenu dans la situation de l'entité ou dans le contexte économique, industriel ou financier et que le changement de méthodes fournit une meilleure information financière compte tenu des évolutions intervenues ».

On peut donc considérer que le choix d'une méthode préférentielle permet le changement de méthode (au contraire, le passage de la comptabilisation à l'actif à une comptabilisation en charge ne serait pas autorisé).

C'est l'article 122-2 du PCG qui précise la manière dont le changement de méthode doit être constaté : « lors de changements de méthodes comptables, l'effet, après impôt, de la nouvelle méthode est calculé de façon rétrospective, comme si celle-ci avait toujours été appliquée. Dans les cas où l'estimation de l'effet à l'ouverture ne peut être faite de façon objective, en particulier lorsque la nouvelle méthode est caractérisée par la prise en compte d'hypothèses, le calcul de l'effet du changement sera fait de manière prospective. L'impact du changement déterminé à l'ouverture, après effet d'impôt, est imputé en "report à nouveau" dès l'ouverture de l'exercice sauf si, en raison de l'application de règles fiscales, l'entreprise est amenée à comptabiliser l'impact du changement dans le compte de résultat ». Lorsque les changements de méthodes comptables ont conduit à comptabiliser des provisions sans passer par le compte de résultat, la reprise de ces provisions s'effectue directement par les capitaux propres pour la partie qui n'a pas trouvé sa justification.

Un contrat à long terme est comptabilisé soit selon la méthode à l'achèvement, soit selon la méthode à l'avancement. La méthode à l'achèvement consiste à comptabiliser le chiffre d'affaires et le résultat au terme de l'opération. En cours d'opération, qu'il s'agisse de prestations de services ou de productions de biens, les travaux en cours sont constatés à la clôture de l'exercice à hauteur des charges qui ont été enregistrées. La méthode à l'avancement consiste à comptabiliser le chiffre d'affaires et le résultat au fur et à mesure de l'avancement des contrats.

5 Les relations entre comptabilité et fiscalité

Compétences attendues

- **Positionner** le Plan comptable général (PCG) dans le contexte évolutif de la normalisation internationale
- **Identifier** les principes fondamentaux de la comptabilité et **justifier** le rôle d'un cadre conceptuel

Comptabilité et fiscalité ont des origines juridiques différentes : le droit comptable a pour l'essentiel son origine dans les articles L. 123-12 à L. 123-28 du Code de commerce et dans les textes qui se rapportent à ces articles (notamment les articles R. 123-172 à 123-208 du Code de commerce et le Plan comptable général édicté par le règlement n° 2014-03 du 5 juin 2014).

Le Code général des impôts est la source du droit fiscal.

Ces droits sont théoriquement indépendants. Toutefois, l'article 38 *quater* de l'annexe III du Code général des impôts précise que (art. 1 du décret 84-184 du 14 mars 1984) « Les entreprises doivent respecter les définitions édictées par le plan comptable général, sous réserve que celles-ci ne soient pas incompatibles avec les règles applicables pour l'assiette de l'impôt ».

Compte tenu de ce texte, il y a des divergences entre bénéfice comptable et bénéfice fiscal. Ces divergences sont analysées dans un tableau fiscal sur un imprimé fourni par l'administration fiscale, qui comprend des réintégrations fiscales et des déductions fiscales. Ainsi, on peut partir d'un résultat avant impôt négatif (par exemple moins 50 000 €), devoir réintégrer 200 000 €, déduire 30 000 € et obtenir ainsi un bénéfice fiscal de 120 000 € qui donnera un impôt positif. D'autre part, des sommes réintégréées à la fin d'un exercice peuvent être déduites l'année suivante (provision pour contribution de solidarité, investissement

dans la construction, par exemple), alors que des sommes déduites peuvent être réintégrées au cours d'un exercice à venir (plus-values provenant d'opérations d'expropriation par exemple). Par ailleurs, des plus-values latentes (non comptabilisées, seules les moins-values le sont) peuvent donner lieu également, en cas de cession du bien d'où provient cette plus-value, à une dette fiscale (également latente). On peut donc se retrouver en fin d'exercice avec des impôts à payer ou des impôts à récupérer sur des exercices à venir.

On appelle « situation fiscale différée » la situation, en fin d'exercice, d'une entreprise vis-à-vis des impôts qu'elle pourra récupérer ou des impôts qu'elle devra payer. À cette situation fiscale différée, peut s'ajouter une situation fiscale latente qui tire son origine des résultats latents non comptabilisés.

Dans les comptes individuels, les impôts à payer (situation fiscale différée passif) peuvent être constatés dans les comptes sous forme de provisions (compte 155 : provisions pour impôts). C'est le cas des provisions pour impôts sur les plus-values différées mais ce n'est pas le cas sur les impôts différés sur les provisions réglementées qu'il faudra réintégrer.

En vertu du principe de prudence, les impôts à récupérer ne sont pas comptabilisés. Dans l'annexe, toutefois, l'article R. 123-198 al. 7 du Code de commerce stipule de faire figurer « l'indication des accroissements et des allègements de la dette future d'impôt provenant des décalages dans le temps entre le régime fiscal et le traitement comptable de produits et de charges et, lorsqu'ils sont d'un montant exceptionnel, de ceux dont la réalisation est éventuelle ».

Dans les comptes consolidés, le règlement 99-02 du Comité de la réglementation comptable a prévu l'enregistrement au bilan et au compte de résultat des impositions différées (notamment provenant du décalage temporaire entre la constatation comptable d'un produit ou d'une charge et son inclusion dans le résultat fiscal d'un exercice ultérieur, des aménagements et éliminations imposées par la consolidation, de déficits fiscaux reportables).

En matière fiscale, le rejet d'une comptabilité est possible dans deux cas :

Lorsque la comptabilité est jugée irrégulière (c'est-à-dire en cas d'erreurs, omissions ou inexactitudes graves et répétées, absence de pièces justificatives, non-présentation de comptabilité ou de documents comptables).

Lorsque la comptabilité est apparemment régulière, le vérificateur ayant néanmoins des raisons sérieuses d'en contester la sincérité, si par exemple il constate un pourcentage anormal de bénéfice brut ou un enrichissement du patrimoine de l'exploitant ou des associés hors de proportion avec l'importance des bénéficiaires déclarés.

Dans les deux cas, l'administration ne peut rectifier les bases d'imposition qu'en suivant une procédure de redressement contradictoire. Il est à noter que la charge de la preuve incombe à l'administration, sauf cas particuliers.

Préparer l'épreuve

6 Cas pratique : société Arnèke

Compétences attendues

- **Identifier** les normalisateurs internationaux et nationaux et **analyser** leurs rôles
- **Citer** les référentiels comptables applicables en France

1. Dans un court rapport, analysez les différentes formules.

L'image fidèle est un principe comptable tiré du *true and fair view* anglo-saxon. L'objectif de ce principe réside dans l'obligation de représenter l'entreprise de façon fidèle et sincère du point de vue de ses comptes.

Contrairement à la prudence, la régularité et la sincérité, l'image fidèle n'était curieusement pas définie dans la terminologie du plan comptable 1982 (rappelons qu'à la suite de la réforme, la partie du PCG 1982 consacrée à la terminologie n'a pas été reprise dans le PCG 1999).

Les différentes conceptions proposées peuvent s'analyser comme suit :

- **L'image fidèle est obtenue par le respect sincère des règles.** Cette conception ne peut pas être retenue. Pour www.focus.pcg.com, « l'image fidèle ne peut se résumer par le simple respect des principes comptables. Le respect des principes (régularité) est nécessaire, mais malheureusement pas toujours suffisant pour atteindre l'image fidèle. L'image fidèle est une notion globale et assez imprécise qui intègre, non seulement, le respect des règles (les principes comptables, en l'espèce), mais aussi une sorte d'obligation de fournir loyalement toute l'information utile et pertinente pour permettre à des tiers d'avoir, à travers les états financiers, une perception exacte de la réalité économique de l'entreprise. L'image fidèle est, en quelque sorte, la meilleure traduction possible de la situation de l'entreprise. L'image fidèle doit être fournie globalement par les états financiers, c'est-à-dire par le bilan, le compte de résultat et l'annexe ».
- **L'image fidèle prime les règles qui ne sont plus qu'indicatives.** Cette conception ne peut pas non plus être retenue car les entreprises arriveraient à des solutions trop différentes. Or, l'information financière est destinée à un « marché financier » et des solutions trop différentes prises par les entreprises aboutiraient à une absence de comparabilité entre elles.
- **L'image fidèle constitue le principe à respecter lorsque la règle n'existe pas ou lorsque la règle est insuffisante pour traduire la réalité.** Selon cette conception (évoquée notamment par le *Mémento comptable* Francis Lefebvre), la notion d'image fidèle ne jouerait que lorsque :
 - il n'existe pas de règle fixée par la communauté financière pour résoudre tel problème, la loi ou les organismes compétents n'ayant pas défini le bon usage en la matière ;
 - il existe plusieurs règles applicables, par exemple plusieurs méthodes d'évaluation : un choix est donc nécessaire ;
 - la règle existe mais son application stricte serait trompeuse, ce cas ne pouvant être qu'exceptionnel (Code de commerce, art. 123-14 al. 3).

2. Décrivez les différentes parties du cadre conceptuel de l'IASB.

Le nouveau cadre conceptuel de l'IASB est structuré en trois parties :

- **L'objectif de l'information financière**

« L'objectif de l'information financière à usage général est de fournir au sujet de l'entité qui la présente des informations utiles aux investisseurs en capitaux propres, aux prêteurs et

autres créanciers actuels et potentiels aux fins de leur prise de décisions en tant que fournisseurs de ressources pour l'entité. Ces décisions concernent l'achat, la vente ou la conservation d'instruments de capitaux propres, l'obtention ou le règlement de prêts ou autres formes de crédit ».

Le nouveau cadre conceptuel porte principalement sur les besoins d'information des investisseurs. Il veut répondre aux nécessités d'un nombre maximum d'utilisateurs principaux. Ce nouveau cadre spécifie également que les utilisateurs peuvent être conduits à utiliser des informations provenant d'autres sources, de nature économique par exemple.

• L'entité comptable

« L'entité comptable est un ensemble circonscrit d'activités économiques dont l'information financière est susceptible d'être utile aux investisseurs en capitaux propres, aux prêteurs et aux autres créanciers actuels et potentiels qui ne peuvent obtenir directement l'information dont ils ont besoin pour prendre des décisions sur la fourniture des ressources à l'entité et pour évaluer si la direction et le conseil d'administration de cette entité ont utilisé avec efficacité et efficacité les ressources fournies. »

Cette deuxième partie traite des caractéristiques, du périmètre de l'entité comptable ainsi que de la notion de contrôle d'une autre entité.

• Les caractéristiques qualitatives de l'information financière

Le cadre conceptuel distingue les caractéristiques qualitatives essentielles et les caractéristiques qualitatives auxiliaires :

- les caractéristiques qualitatives essentielles sont la pertinence et la fidélité. L'information est dite pertinente si elle est susceptible d'influencer la prise de décision de façon prédictive ou en confirmation. De façon prédictive si elle peut être utilisée comme une donnée par les utilisateurs pour déterminer les résultats futurs, de façon confirmatoire si elle confirme ou modifie les évaluations précédentes. L'information financière donne une image fidèle quand elle dépeint un phénomène économique de façon complète, neutre et exempte d'erreurs significatives ;
- les caractéristiques qualitatives auxiliaires sont la comparabilité, la vérifiabilité, la rapidité et la compréhensibilité.

7 Cas pratique : Valenciaga

Compétences attendues

- **Identifier** les normalisateurs internationaux et nationaux et **analyser** leurs rôles
- **Positionner** le Plan comptable général (PCG) dans le contexte évolutif de la normalisation internationale
- **Identifier** les principes fondamentaux de la comptabilité et justifier le rôle d'un cadre conceptuel
- **Citer** les référentiels comptables applicables en France

1. Comment définir un cadre conceptuel ?

Un cadre conceptuel est un ensemble de principes généraux formulés par une organisation normative en vue de fournir une base commune permettant l'élaboration de règles cohérentes. Un cadre conceptuel doit préciser les objectifs des états financiers, en définir les éléments essentiels ainsi que les principes qui doivent présider à leur établissement.