

DCG

Comptabilité approfondie

MANUEL ET
APPLICATIONS

EXPERT SUP

L'expérience de l'expertise

- DSG 1** • *Introduction au droit*, Manuel et Applications corrigées
Jean-François Bocquillon, Martine Mariage
- DCG 2** • *Droit des sociétés*, Manuel et Applications corrigées
France Guiramand, Alain Héraud
- DCG 3** • *Droit social*, Manuel et Applications corrigées
Paulette Bauvert, Nicole Siret
- DCG 4** • *Droit fiscal*, Manuel et Applications
Emmanuel Disle, Jacques Saraf
 - *Droit fiscal*, Corrigés du manuel
Emmanuel Disle, Jacques Saraf, Nathalie Gonthier-Besacier, Jean-Luc Rossignol
- DCG 5** • *Économie*, Manuel et Applications corrigées
François Coulomb, Jean Longatte, Pascal Vanhove, Sébastien Castaing
- DCG 6** • *Finance d'entreprise*, Manuel et Applications
Jacqueline Delahaye, Florence Delahaye-Duprat
 - *Finance d'entreprise*, Corrigés du manuel
Jacqueline Delahaye, Florence Delahaye-Duprat
- DCG 7** • *Management*, Manuel et Applications corrigées
Jean-Luc Charron, Sabine Sépari
- DCG 8** • *Systèmes d'information de gestion*, Tout-en-Un
Jacques Sornet, Oona Hengoat, Nathalie Le Gallo
- DCG 9** • *Introduction à la comptabilité*, Manuel et Applications
Charlotte Disle, Robert Maeso, Michel Méau
 - *Introduction à la comptabilité*, Corrigés du manuel
Charlotte Disle, Robert Maeso, Michel Méau
- DCG 10** • *Comptabilité approfondie*, Manuel et Applications
Robert Obert, Marie-Pierre Mairesse, Arnaud Desenfans
 - *Comptabilité approfondie*, Corrigés du manuel
Robert Obert, Marie-Pierre Mairesse, Arnaud Desenfans
- DCG 11** • *Contrôle de gestion*, Manuel et Applications
Claude Alazard, Sabine Sépari
 - *Contrôle de gestion*, Corrigés du manuel
Claude Alazard, Sabine Sépari

La collection Expert Sup : tous les outils de la réussite

- Les **Manuels** clairs, complets et régulièrement actualisés, présentent de nombreuses rubriques d'exemples, de définitions, d'illustrations ainsi que des fiches mémo et des énoncés d'application. Les **Corrigés** sont disponibles, soit en fin d'ouvrage, soit sur le site expert-sup.com, soit dans un ouvrage publié à part.
- La série **Tout-en-Un** avec synthèses de cours, tests de connaissances, exercices d'application, cas de synthèse et corrigés détaillés, permet de travailler efficacement toutes les difficultés du programme.

DCG 10

Comptabilité approfondie

MANUEL ET APPLICATIONS

Robert OBERT

Agrégé des techniques économiques de gestion
Docteur en sciences de gestion
Diplômé d'expertise comptable

Marie-Pierre MAIRESSE

Docteur en sciences de gestion
Professeur des universités à l'IAE de Valenciennes
Diplômé d'expertise comptable

Arnaud DESENFANS

Expert-comptable diplômé, agrégé d'économie et de gestion,
Co-responsable du master CCA
à l'IAE de Valenciennes

2016/2017



EDITIONS
FRANCIS LEFEBVRE

DUNOD

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.

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

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.

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).



© Dunod, Paris, 2016

5 rue Laromiguière, 75005 Paris

www.dunod.com

ISBN 978-2-10-074630-9

ISBN 1269-8792

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

Pour réussir le DCG et le DSCG		IX
Manuel, mode d'emploi		X
Programme de l'épreuve n° 10 Comptabilité approfondie		XIII
Avant-propos		XV
	Introduction générale	1
CHAPITRE 1	Le cadre conceptuel de la comptabilité	5
	SECTION 1 Conception et rôle du cadre conceptuel	5
	SECTION 2 L'information comptable et financière incombant à l'entreprise	8
	SECTION 3 Les sources du droit comptable	10
	SECTION 4 Les principes comptables fondamentaux	19
	SECTION 5 Les objectifs à atteindre : régularité, sincérité, image fidèle	24
	Fiche synthèse • Applications	
CHAPITRE 2	Règles générales d'évaluation des actifs et des passifs	37
	SECTION 1 Notion d'actif et de passif	38
	SECTION 2 Critères de comptabilisation des actifs et des passifs	42
	SECTION 3 Prise en compte des coûts d'emprunt	43
	SECTION 4 Comptabilisation à la valeur vénale	44
	SECTION 5 Acquisitions ou productions conjointes	44
	SECTION 6 Effets d'une clause de réserve de propriété	45
	SECTION 7 La taxe à la valeur ajoutée	46
	ANNEXE Outils mathématiques d'actualisation	53
	Fiche synthèse • Applications	
CHAPITRE 3	Évaluation des immobilisations corporelles	73
	SECTION 1 Coût d'entrée des immobilisations corporelles	73
	SECTION 2 Évaluation postérieure à la date d'entrée : problèmes posés par les amortissements et dépréciations	81
	SECTION 3 Comptabilisation par composants	92
	SECTION 4 Évaluation des immobilisations de peu de valeur, des immobilisations constamment renouvelées et des éléments récupérés	97
	SECTION 5 Évaluation des immobilisations acquises au moyen de subventions d'investissement	97

	SECTION 6	Évaluation des immobilisations acquises au moyen de redevances annuelles	97
	SECTION 7	La réévaluation des immobilisations corporelles	99
	SECTION 8	Comptabilisation de l'indemnisation des sinistres	101
	SECTION 9	Opérations de location financement	102
	SECTION 10	Immobilisations en monnaies étrangères	105
	Fiche synthèse • Applications		
CHAPITRE 4	Évaluation des immobilisations incorporelles		123
	SECTION 1	Coût d'entrée des immobilisations incorporelles	123
	SECTION 2	Évaluation postérieure à la date d'entrée : problèmes posés par les amortissements et dépréciations	124
	SECTION 3	Opérations de recherche & développement	126
	SECTION 4	Logiciels et sites internet	130
	Fiche synthèse • Applications		
CHAPITRE 5	Évaluation des stocks et encours		141
	SECTION 1	Règles générales	141
	SECTION 2	Évaluation de choses interchangeables	146
	SECTION 3	Évaluation des stocks acquis ou produits conjointement pour un coût global	148
	SECTION 4	Évaluation des stocks à partir du prix de vente ou du coût standard	148
	SECTION 5	Inventaire permanent et stocks	149
	SECTION 6	Comptabilisation des quotas d'émission de gaz à effet de serre et des certificats d'économie d'énergie	151
	SECTION 7	Stocks et encours en monnaies étrangères	156
	Fiche synthèse • Applications		
CHAPITRE 6	Évaluation des titres, créances et dettes		165
	SECTION 1	Titres	165
	SECTION 2	Subventions	174
	SECTION 3	Abandons de créance et remises accordées	179
	SECTION 4	Actifs et passifs financiers en monnaies étrangères	182
	SECTION 5	Créances et dettes indexées	188
	SECTION 6	Prêts et autres créances comportant des conditions particulièrement avantageuses pour l'emprunteur	189
	SECTION 7	Participation et intéressement des salariés	190
	Fiche synthèse • Applications		
CHAPITRE 7	Rattachement des charges et produits au résultat de l'exercice		213
	SECTION 1	Provisions	214
	SECTION 2	Engagements financiers et passifs éventuels	221

	SECTION 3	Engagements à long terme envers le personnel	227
	SECTION 4	Contrats à long terme	232
	SECTION 5	Abonnement des charges et produits	238
	SECTION 6	Événements postérieurs à la clôture	240
	SECTION 7	Changements comptables	242
	Fiche synthèse • Applications		
CHAPITRE 8	Comptabilisation des capitaux propres de l'entité		267
	SECTION 1	La constitution des entités	268
	SECTION 2	Les variations de capital des entités	273
	SECTION 3	La liquidation des entités	280
	SECTION 4	L'affectation du résultat	285
	SECTION 5	Provisions réglementées	292
	Fiche synthèse • Applications		
CHAPITRE 9	Comptabilisation des dettes financières		309
	SECTION 1	Caractéristiques de l'emprunt obligataire	309
	SECTION 2	Comptabilisation de l'émission	310
	SECTION 3	Comptabilisation des opérations de fin d'exercice liées à l'emprunt	311
	SECTION 4	Comptabilisation des opérations relatives au service de l'emprunt	311
	SECTION 5	Conversion d'un emprunt obligataire	312
	SECTION 6	Traitement comptable de titres spécifiques	314
	SECTION 7	Émission de titres participatifs	325
	SECTION 8	Comptabilité des comptes courants d'associés	326
	ANNEXE	Outils mathématiques relatifs aux emprunts indivis et obligataires	328
	Fiche synthèse • Applications		
CHAPITRE 10	Adaptation du cadre comptable à des entités spécifiques		345
	SECTION 1	Comptabilité des sociétés civiles	345
	SECTION 2	Comptabilité des groupements d'intérêt économique	347
	SECTION 3	Comptabilité des collectivités territoriales	350
	SECTION 4	Comptabilité des associations	357
	SECTION 5	Comptabilité des professions libérales	366
	Fiche synthèse • Applications		
CHAPITRE 11	Introduction à la consolidation		385
	SECTION 1	Bases légales et réglementaires de la consolidation	386
	SECTION 2	Définition du périmètre de consolidation et détermination des méthodes applicables	388
	SECTION 3	L'établissement du bilan consolidé et du compte de résultat consolidé	394
	Fiche synthèse • Applications		

CHAPITRE 12	Profession comptable et introduction à l'audit légal des comptes	419
SECTION 1	Les modes d'exercice et l'organisation de la profession comptable	419
SECTION 2	Éléments d'éthique professionnelle	433
SECTION 3	Le rôle de la profession comptable dans la normalisation comptable	444
SECTION 4	Introduction à l'audit légal des comptes	448
	Fiche synthèse • Applications	
LEXIQUE		481
INDEX		490
TABLE DES MATIÈRES		493

Pour réussir le DCG et le DSCG

Le cursus des études conduisant à l'expertise comptable est un cursus d'excellence, pluridisciplinaire, vers lequel se dirigent, à raison, de plus en plus d'étudiants.

Dunod dispose depuis de très nombreuses années d'une expérience confirmée dans la préparation de ces études et offre aux étudiants comme aux enseignants une gamme complète d'ouvrages de cours, d'entraînement et de révision qui font référence.

Ces ouvrages sont entièrement adaptés aux épreuves, à leur esprit comme à leur programme, avec une qualité toujours constante. Ils sont tous régulièrement actualisés pour correspondre le plus exactement possible aux exigences des disciplines traitées.

La collection Expert Sup propose aujourd'hui :

- des manuels complets mais concis, strictement conformes aux programmes, comportant des exemples permettant l'acquisition immédiate des notions exposées, complétés d'un choix d'applications permettant la mise en pratique et la synthèse ;
- des livres originaux, avec la série « Tout-en-Un », spécialement conçue pour l'entraînement et la consolidation des connaissances ;
- les Annales DCG, spécifiquement dédiées à la préparation de l'examen.

Elle est complétée d'un ensemble d'outils pratiques de révision, avec la collection Express DCG, ou de mémorisation et de synthèse avec les « Petits Experts » (*Petit fiscal, Petit social, Petit Compta, Petit Droit des sociétés...*).

Ces ouvrages ont été conçus par des enseignants confirmés ayant une expérience reconnue dans la préparation des examens de l'expertise comptable.

Ils espèrent mettre ainsi à la disposition des étudiants les meilleurs outils pour aborder leurs études et leur assurer une pleine réussite.

Jacques Saraf
Directeur de collection

MANUEL MODE D'EMPLOI

Clair et bien structuré, le cours présente **toutes les connaissances au programme** de l'épreuve DCG 10.
Les notions importantes et les définitions, présentées sous forme d'encadrés de couleur, y sont aisément réperables.
Les **200 exemples** de l'ouvrage permettent de comprendre et d'appliquer immédiatement les connaissances à acquérir.

Le cours
complet et progressif

Les **encadrés en couleur**
mettent l'accent
sur les définitions
et les notions importantes

5
CHAPITRE

Evaluation des stocks et encours

SECTION 1 Règles générales
SECTION 2 Evaluation des stocks intermédiaires
SECTION 3 Evaluation des stocks acquis en période comptable mais non encore vendus
SECTION 4 Évaluation des stocks à partir du prix de vente ou du coût standard
SECTION 5 Les approvisionnement : matières premières et produits
SECTION 6 Les approvisionnement : produits finis, produits réels (déchets, rebuts, emballages perdus ou récupérables non identifiables)
SECTION 7 Les approvisionnement : produits intermédiaires, produits finis, produits réels (déchets, rebuts, emballages perdus ou récupérables non identifiables)
FICHE SYNTHÈSE • APPLICATIONS

Pour le PCG :
Art. 213-1 : « Un stock est un actif, obtenu par une vente dans le cadre normal de l'activité, en un cours de production pour une telle vente en attente à être consommée dans le processus de production ou de prestation de services, sans l'intensité de maîtrise permanente ou de finalisation ».

Sont distingués les stocks progressifs des productions en cours.

Les stocks progressifs des productions en cours sont :

- les approvisionnement : matières premières, fournitures autoconsommées,
- les approvisionnement : produits finis, produits réels (déchets, rebuts, emballages perdus ou récupérables non identifiables) ;
- les produits : produits intermédiaires, produits finis, produits réels (déchets, rebuts, emballages perdus ou récupérables non identifiables) ;
- les encours.

Les productions en cours sont des biens (ou des services) en cours de formation au travers d'un processus de production.

SECTION 1
RÈGLES GÉNÉRALES

Le coût des stocks doit comprendre tous les coûts d'acquisition, de transformation et autres coûts supportés pour obtenir les stocks à l'exercice et dans l'exercice qui le précède. Les pertes en regard sont exclues des coûts.

Un **mini-sommaire** précise
le plan du chapitre

Les **schémas et tableaux**
présentent une synthèse visuelle

Plan de chapitre

– si l'incidence de cet événement n'est pas mesurable, mais si le poste mensuel avait une influence sur les incertitudes des déclarations de l'information sur l'activité et la situation financière d'un exercice, l'ajustement des comptes n'a pas à être effectué mais une note explicative doit être donnée en annexe.

Par contre, si l'incidence sur le bilan de clôture, les incidences financières ne doivent pas être prises en compte, une mention dans l'annexe et le rapport de gestion peuvent toutefois être données, si l'incidence est significative.

■ Organigramme d'analyse des événements postérieurs à la clôture de l'exercice

```

    graph TD
      A[Événements postérieurs à la clôture de l'exercice] --> B{Plus de 10% du prix de vente ou du coût}
      B -- Oui --> C[Information en annexe]
      B -- Non --> D{Événements postérieurs à la clôture de l'exercice ont-ils une incidence sur les incertitudes des déclarations de l'information sur l'activité et la situation financière d'un exercice}
      D -- Oui --> E[Information en annexe]
      D -- Non --> F{Événements postérieurs à la clôture de l'exercice ont-ils une incidence sur le bilan de clôture}
      F -- Oui --> G[Information en annexe]
      F -- Non --> H[Information en annexe]
  
```

■ Exemples d'événements

ÉVÉNEMENTS AVANT UNE INCLOSURE

Inclosures : • Obligation relative au prix de détail d'un bien commercialisé avant la clôture.
• Logement, acquisition, vente, location à long terme d'un bien relatif à une activité commerciale.

Titres : Éléments d'actifs relatifs qui participent de réalisation ou de réalisation probable.

Stocks : Plus de 10% de produits en stock à la clôture.
• Information commerciale à l'égard de modifier la planification de travaux en cours.

Clients : Modification de la situation comptable d'un client pendant la période comptable d'exercice.
• Retard de marchandises livrées avant la clôture.

FICHE SYNTHÈSE

FICHE SYNTHÈSE 3

■ Coût d'acquisition des immobilisations corporelles
Rég. art. 213-10 - annexe

Le coût d'acquisition d'une immobilisation corporelle est constitué de :

1. le prix d'achat, y compris les droits de douane et taxes non récupérables, après déduction des réductions contractuelles et encourus de régime ;
2. de tous les coûts directement attribuables engagés pour mettre l'actif en place et en état de fonctionner, à moins qu'ils ne soient supportés par la direction ;
3. de l'augmentation initiale des coûts de démantèlement, d'abandon ou de réparation de cet actif lorsqu'il est mis en service, en contrepartie de l'obligation contractuelle, ou de l'obligation légale de réparation de l'immobilisation pendant une période déterminée à la fin du contrat de production propre pour lequel elle est achetée, sans que le contrat ait été conclu avant la fin de la période de production propre pour lequel elle est achetée [...]

Les coûts d'entretien postérieurs aux travaux de construction sont les dépenses prévues à l'article 213-8.

■ Coût de production des immobilisations corporelles
Rég. art. 213-10-11

Le coût d'une immobilisation produite par l'exercice pour être mise en service est déterminé en utilisant les méthodes prévues pour une immobilisation acquise. Il peut être déterminé par référence au coût de production des stocks (art. 213-32) si l'exercice produit des biens similaires pour la vente.

Le coût de production d'une immobilisation corporelle est égal au coût d'acquisition des matières consommées supportées au moment de son engagement, en cours des opérations de production, d'un acte de charge, direct et indirect, qui peuvent être rattachés aux travaux de production, sans calcul intermédiaire, au coût d'un bien ou d'un service déterminé.

Les charges directes et les charges qu'il est possible d'attribuer, sans calcul intermédiaire, au coût d'un bien ou d'un service déterminé.

■ Les coûts d'emprunt peuvent être rattachés au coût de production selon les dispositions prévues à l'article 213-8.

La **fiche synthèse**
récapitule les textes officiels de référence

■ Provisions pour hausse de prix : compte 143

Provisions constituées par les entreprises qui craignent des hausses de prix supérieures à 10 % au cours d'une période comptable relative à deux exercices successifs.

Exemple :
La société des Textiles Cail a été créée en N-3. Elle compte 70 salariés. Elle transforme deux catégories de tissus en produits finis classés P1, P2, P3 et P4 pendant une période basale et cible.

Les données suivantes sont fournies sur ses investissements N-3, N-2, N-1 et N :

Produits	N-3		N-2		N-1		N	
	Q	P	Q	P	Q	P	Q	P
Produit P1	6 000	108	6 500	115	7 000	120	6 000	130
Produit P2	7 200	115	7 800	110	8 000	125	10 000	128
Produit P3	8 000	128	9 000	130	9 000	140	13 400	146
Produit P4	9 400	132	10 000	138	10 800	150	12 000	149

Les provisions pour hausse de prix sont ainsi calculées :

Payer N-1 :
 $P1 : 7 000 \times (120 - 108) \times 1,10 = 8 800$
 $P2 : 8 000 \times (125 - 110) \times 1,10 = 13 200$
 $P3 : 9 000 \times (140 - 128) \times 1,10 = 13 200$
 $P4 : 10 800 \times (150 - 138) \times 1,10 = 15 800$

8 800
13 200
13 200
15 800

De nombreux **exemples** chiffrés et corrigés

Programme de l'épreuve n° 10

Comptabilité approfondie*

DURÉE DE L'ENSEIGNEMENT	NATURE DE L'ÉPREUVE	DURÉE	COEFFICIENT
(à titre indicatif) 150 heures 12 crédits européens	Épreuve écrite portant sur l'étude d'une ou de plusieurs situations pratiques et/ou un ou plusieurs exercices et/ou plusieurs questions	3 heures	1

THÈMES	SENS ET PORTÉE DE L'ÉTUDE	NOTIONS ET CONTENUS
1. La profession comptable (20 heures)		
<p>1.1 Aperçu sur l'organisation de la profession comptable française</p> <p>1.2 Éthique professionnelle</p> <p>1.3 Le rôle de la profession comptable dans la normalisation comptable</p>	<p>Connaître la sociologie des professions comptables et leurs références culturelles</p> <p>Opposer le modèle d'une profession réglementée par les pouvoirs publics à celui d'une profession autoréglementée</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Formes d'exercice de la profession • Diversité des statuts : expert-comptable, commissaire aux comptes, comptable salarié, comptable public • Les organisations professionnelles : OEC et CNCC (historique, organisation, rôle) • Critères de l'éthique : indépendance, compétence, intégrité, objectivité, confidentialité • Relations entre professionnels • Composition, fonctionnement et rôle des organismes de normalisation nationaux et internationaux
2. Technique comptable approfondie (80 heures)		
<p>2.1 Cadre conceptuel</p> <p>2.2 Évaluation des actifs et des passifs</p>	<p>Montrer qu'un cadre conceptuel correspond à une représentation de la société et du rôle qu'y jouent les entreprises et autres entités publiant des comptes</p> <p>Trouver une solution raisonnée aux difficultés d'évaluation rencontrées à l'occasion de diverses opérations</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Cadre conceptuel : conceptions et rôles • Principes d'évaluation des actifs et des passifs : à l'entrée, à la clôture de l'exercice et à la sortie • Application des règles d'évaluation aux immobilisations incorporelles et corporelles : détermination de la valeur d'entrée, incorporation de frais et charges, cas spécifiques (redevances annuelles, clause de réserve de propriété, sinistre) • Opérations de location-financement • Opérations de recherche-développement

(1) Arrêté du 28.03.2014.

<p>2.3 Rattachement des charges et des produits au résultat de l'exercice : situations particulières</p> <p>2.4 Comptabilisation des capitaux permanents</p>	<p>Intégrer la notion de temps dans le processus comptable</p> <p>Situer les opérations de financement de haut de bilan et leur comptabilisation dans un contexte financier et managérial.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Logiciels et sites Internet • Stocks et en-cours • Subventions • Abandons de créances • Actifs et passifs en monnaies étrangères • Titres • Intéressement et participation des salariés • Provisions • Engagements financiers et passifs financiers • Abonnement des charges et des produits • Événements postérieurs à la clôture • Contrats à long terme • Changements de méthodes comptables <ul style="list-style-type: none"> • Le capital et ses variations : apports initiaux, augmentation, réduction • L'affectation du résultat • Les provisions réglementées • Les dettes financières (emprunts obligataires, autres fonds propres, comptes d'associés)
<p>3. Entités spécifiques (25 heures)</p>		
	<p>Apprécier la robustesse et le caractère contingent du cadre conceptuel</p>	<p>Les particularités comptables des entités suivantes : sociétés civiles, GIE, collectivités territoriales, associations, professions libérales</p>
<p>4. Introduction à la consolidation des comptes (15 heures)</p>		
	<p>Poser le problème de la définition de l'entité et du périmètre des comptes Montrer l'utilité des comptes de groupe</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Notion de groupe • Pourcentage d'intérêt, pourcentage de contrôle • Périmètre de consolidation • Présentation des méthodes de consolidation
<p>5. Introduction à l'audit légal des comptes annuels (10 heures)</p>		
	<p>Souligner que la comptabilité ne peut jouer son rôle social que si elle est vérifiée et certifiée par des tiers indépendants</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Le commissaire aux comptes et ses missions • Notion de contrôle interne, d'élément probant et de contrôle par sondage

Indications complémentaires

Le programme doit être traité en se référant à la réglementation comptable et fiscale en vigueur en France.

1 L'analyse des opérations doit inclure le traitement de la TVA, y compris le cas particulier des entreprises partiellement soumises à la TVA.

1.1 Il faut mettre en évidence l'opposition entre le besoin de cadres conceptuels spécifiques adaptés à des objectifs précis de gestion ou de communication avec les parties prenantes et le besoin d'un cadre unifié permettant une meilleure compréhension des comptes et une communication financière efficace.

1.2 Les instruments financiers dérivés, l'évaluation des titres de participation par équivalence et les cessions de contrats de crédit-bail ne sont pas au programme.

1.3 On ne traitera pas l'évaluation des engagements financiers et des passifs financiers mais uniquement leur présentation dans l'annexe.

Avant-propos

Cet ouvrage s'adresse tout particulièrement aux candidats de l'épreuve 10 du **Diplôme de comptabilité et gestion (DCG), Comptabilité approfondie**. Il est conforme au programme aux arrêtés du 8 mars 2010 et du 28 mars 2014. Il prend en compte les dernières révisions du Plan comptable général applicables et notamment celles introduites par le règlement 2014-03 de l'Autorité des normes comptables (dit « PCG 2014 »).

Les candidats à cette épreuve doivent montrer leur connaissance approfondie des principes et techniques comptables dans les principaux événements affectant la vie de l'entreprise. Ils doivent en outre connaître les particularités comptables de certaines entités spécifiques, les principes de la consolidation, l'organisation et les règles d'éthique des professions comptables, les bases de l'audit légal des comptes.

Ce manuel analyse d'abord le cadre de la comptabilité : la notion de cadre conceptuel, les sources des règles comptables, les principes comptables fondamentaux. Sont ensuite étudiées les règles comptables approfondies appliquées aux différentes opérations juridiques et économiques de l'entreprise : règles d'évaluation des actifs et passifs de l'entité (immobilisations, stocks, titres, créances et dettes), règles de rattachement des charges et produits au résultat de l'exercice, règles de comptabilisation des capitaux permanents.

Le caractère contingent du cadre conceptuel est ensuite analysé au travers des particularités comptables d'entités spécifiques (sociétés civiles, collectivités territoriales, associations, professions libérales, etc.). Est ensuite présentée une initiation à la consolidation permettant de poser le problème du périmètre des comptes de groupe et de présenter les méthodes applicables.

Enfin, le dernier chapitre de cet ouvrage est centré sur la connaissance de la profession comptable et de son éthique et est complété par une introduction à l'audit légal des comptes.

Chaque chapitre est par ailleurs enrichi par une synthèse et par l'énoncé d'un certain nombre d'applications dont le lecteur pourra trouver les corrigés dans un ouvrage annexe⁽¹⁾. Il pourra aussi trouver un ensemble de 120 tests de connaissances et de 80 exercices d'application avec corrigés développés dans un ouvrage complémentaire⁽²⁾.

Un lexique de termes techniques utilisés est présenté en fin d'ouvrage.

Ce manuel pourra être également utilisé avec profit par les étudiants préparant une licence de gestion, une licence professionnelle de comptabilité, un master en comptabilité, contrôle, audit, finances, fiscalité ou en management, par les élèves des Écoles supérieures de commerce et de gestion et par les cycles de formation continue.

(1) Robert Obert, Marie-Pierre Mairesse et Arnaud Desenfans, DCG 10 Comptabilité approfondie, *Corrigés du manuel*, Dunod, 2016.

(2) Robert Obert, Marie-Pierre Mairesse et Arnaud Desenfans, DCG 10 Comptabilité approfondie, *Tout-en-Un*, Dunod, 2016.

Introduction générale

« La comptabilité, algèbre du droit et méthode d'observation des sciences économiques. »

Pierre Garnier, Dunod, 1947.

Définie par le Plan comptable général (art. 121-1) comme « un système d'organisation de l'information financière permettant :

- de saisir, classer, enregistrer des données de base chiffrées ;
- de présenter des états reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité à la date de clôture »,

la comptabilité est une technique qui remonte à la plus haute Antiquité, qui s'est développée au moment de la Renaissance (un des premiers ouvrages de comptabilité est celui de Luca Pacioli : *Summa de Arithmetica, Geometrica, Proportioni et Proportionalita*, 1494), et qui est devenue majeure après la Seconde Guerre mondiale avec, en France, l'approbation du Plan comptable général de 1947 et l'organisation de la profession d'expert-comptable.

Les sources du droit comptable, peu importantes pendant une longue période (quelques articles du Code de commerce sur le plan législatif) se sont multipliées depuis une trentaine d'années, constituant la base conceptuelle de la comptabilité. À côté d'une normalisation nationale s'est bâtie une normalisation internationale, reposant sur un cadre appelé « cadre conceptuel ».

Le droit et la normalisation comptables sont devenus en France les bases de la comptabilité financière⁽¹⁾ : ils ont permis la formalisation d'un certain nombre de principes fondamentaux, formant ainsi un véritable cadre de concepts. La connaissance de ce cadre est essentielle, car elle permet de justifier les choix pris dans la pratique (*chapitre 1*).

L'article L. 123-14 du Code de commerce stipule que « les comptes annuels doivent être réguliers et sincères et donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise ».

C'est donc à partir du droit et de la normalisation comptable que doivent être analysées les opérations juridiques et économiques conduisant à l'image fidèle, qu'il s'agisse des règles d'évaluation du patrimoine et de la situation financière ou des opérations conduisant à la détermination du résultat.

(1) Financial accounting, chez les anglo-saxons, par opposition au management accounting : *comptabilité de gestion*.

« Les comptes annuels doivent donner une image fidèle du patrimoine et la situation financière. ». Le droit et la normalisation comptables ont stipulé des règles strictes d'évaluation des actifs et des passifs, règles générales et règles spécifiques s'appliquant aux différents éléments : immobilisations corporelles, incorporelles, stocks et en cours, titres, créances et dettes (*chapitres 2 à 6*).

« Les comptes annuels doivent donner une image fidèle du résultat. ». Le droit et la normalisation comptables ont exposé des règles relatives à la détermination du résultat et des composantes de ce résultat. Ces règles concernent tout particulièrement la détermination des provisions, les charges liées au personnel, les contrats de longue durée, les événements postérieurs à la clôture de l'exercice, les changements de méthodes comptables, etc. (*chapitre 7*).

Le résultat de l'entreprise est l'un des moyens de financement de son activité. Mais l'auto-financement est parfois insuffisant pour réaliser les objectifs. Il faut faire appel à d'autres capitaux permanents (capitaux propres ou étrangers). Le droit et la normalisation comptables ont formulé des règles relatives à la constitution du capital, à ses variations, à l'affectation des résultats, à l'émission et au service des emprunts, aux obligations, etc. (*chapitres 8 et 9*).

Mais toutes les entités relevant du droit et de la normalisation comptables ne sont pas semblables. Elles peuvent notamment relever de statuts spécifiques : sociétés civiles, groupements d'intérêt économique (GIE), collectivités territoriales, associations, professions libérales. Le droit et la normalisation comptables ont prévu, pour ces entités spécifiques, des règles particulières (*chapitre 10*).

Les entreprises comme les hommes évoluent. Pour réaliser leurs stratégies de développement, les entreprises sont souvent amenées à réaliser des opérations de regroupement. La prise de participation majoritaire conduit à une gestion d'ensemble assez semblable à celle qui serait réalisée après une fusion de plusieurs entités : le pouvoir appartient aux mêmes personnes, la structure, les prises de décisions et les stratégies sont similaires. Aussi, les entreprises prenant des participations majoritaires ont-elles été amenées à présenter à leurs associés (ainsi qu'aux tiers en relation) des comptes de groupe (appelés comptes consolidés) comparables à ceux qui seraient obtenus après une fusion (*chapitre 11*).

S'il est bon de maîtriser les techniques comptables, il est également utile de connaître les acteurs de la mise en œuvre de ces techniques : les professionnels libéraux (experts-comptables et commissaires aux comptes), les professionnels salariés, voire les comptables publics. Il est important d'être sensibilisé aux règles éthiques à respecter par les professionnels. La comptabilité ne peut jouer son rôle social que si elle est vérifiée et certifiée par des tiers indépendants qui en garantissent sa fiabilité : l'audit des comptes est une mission particulière des professionnels comptables permettant d'assurer cette crédibilité (*chapitre 12*).

Nous nous étendrons en particulier sur l'aspect pratique des sujets que nous vous évoquerons en analysant de multiples exemples d'application.

Les disciplines connexes à la comptabilité, en particulier les mathématiques financières, le droit et la fiscalité seront, lorsque cela sera nécessaire, évoquées, parfois même au-delà du programme de l'épreuve. Ainsi, les outils mathématiques relatifs à l'actualisation et aux

emprunts indivis et obligataires nécessaires au traitement d'un certain nombre d'opérations financières et comptables feront notamment l'objet de développements spécifiques en annexe des chapitres 2 et 9.

La comptabilité est une discipline de synthèse, elle a ses sources dans les disciplines juridiques et économiques, mais elle a ses propres règles : l'objet de cet ouvrage est de les analyser de manière approfondie.

1

CHAPITRE

Le cadre conceptuel de la comptabilité

SECTION 1	Conception et rôle du cadre conceptuel
SECTION 2	L'information comptable et financière incombant à l'entreprise
SECTION 3	Les sources du droit comptable
SECTION 4	Les principes comptables fondamentaux
SECTION 5	Les objectifs à atteindre : régularité, sincérité, image fidèle

FICHE SYNTHÈSE • APPLICATIONS

La comptabilité est apparue avec l'histoire et remonte à des temps très lointains. C'est dans le Moyen-Orient qu'on trouve les traces les plus anciennes. Des bulles d'argile de Suse et de Sumer, en Mésopotamie, datées d'environ 3500 avant Jésus-Christ constituent les plus anciens documents comptables connus. Le Code de Hammourabi (1800 av. J.C.), découvert à Suse, certainement le plus vieux texte de droit comptable, contenait déjà deux articles relatifs à la comptabilité des marchands.

Aujourd'hui, la comptabilité financière repose sur des cadres conceptuels issus du droit comptable et de la recherche des normalisateurs. Le droit comptable est un droit de la preuve qui s'est élargi : c'est un droit spécifique, à caractère économique, qui doit s'adapter en permanence et dont l'autonomie s'est affirmée. La comptabilité est une source d'information essentielle et le droit comptable précise notamment les obligations de l'entreprise en production et diffusion d'information comptable et financière. Il a également permis la formalisation d'un ensemble de principes fondamentaux, formant un véritable système de base de la comptabilité. Il a enfin défini les objectifs à atteindre par toute comptabilité : régularité, sincérité et au sommet, image fidèle.

SECTION 1

CONCEPTION ET RÔLE DU CADRE CONCEPTUEL

La notion de **cadre conceptuel**, en comptabilité, peu familière en France, nous est venue des États-Unis par la publication de six normes appelées SFAC : *statements of financial accounting concepts* entre 1978 et 1985.

Quant à l'**IASB**, elle a publié en 1989, en un seul texte, un cadre de préparation et de présentation des états financiers (*Framework for the preparation and presentation of financial statements*) qui constitue son « cadre conceptuel ».

L'IASB et le FASB qui avaient convenu d'élaborer un cadre conceptuel commun ont publié en 2010 un nouveau cadre conceptuel qui remplace celui qui avait été édité en 1989. Ce cadre se compose de quatre parties relatives aux objectifs de l'information financière, au concept d'entité comptable, aux caractéristiques qualitatives de l'information financière à usage général et la quatrième partie reprend un certain nombre de concepts figurant dans le précédent cadre (continuité d'exploitation, comptabilisation et évaluation des éléments des états financiers, concepts de capital)⁽¹⁾.

1. La notion de cadre conceptuel

En examinant le contenu des cadres conceptuels du FASB et de l'IASB, nous pouvons en tirer la définition suivante :

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.

Un cadre comptable conceptuel doit analyser :

- les objectifs de la comptabilité et quels sont les destinataires de l'information comptable ;
- les caractéristiques qualitatives de la comptabilité : pertinence et fiabilité notamment ;
- le contenu des états financiers : actif, passif, situation nette, produits, charges, résultat et leur définition ;
- les principes de comptabilisation dans les états financiers ;
- les méthodes d'évaluation ;
- les notions de périmètre comptable et de contrôle sur d'autres entités ;
- la présentation des états financiers et la diffusion de l'information.

2. La diversité des cadres conceptuels

Les objectifs des états financiers peuvent être divers : on pourrait très bien concevoir des cadres conceptuels différents en fonction des utilisateurs des états financiers.

Ainsi, il serait concevable d'avoir un cadre conceptuel pour une comptabilité destinée à des investisseurs (c'est-à-dire à ceux qui fournissent les capitaux nécessaires à l'entreprise), un cadre conceptuel pour une comptabilité destinée à des fins fiscales, etc.

Cependant, le besoin d'un cadre conceptuel unifié s'est imposé au normalisateur, car il était le seul susceptible de permettre une meilleure compréhension des comptes et une communication financière efficace.

3. Le cadre conceptuel de l'IASB

Le nouveau cadre conceptuel de l'IASB (*Conceptual Framework for Financial Reporting 2010*) est un texte d'environ 60 pages qui traite particulièrement de l'objectif des états financiers, des caractéristiques qualitatives de ces états, des éléments les composant, de la prise en compte et de l'évaluation de ces éléments, des systèmes de mesure et du concept du

(1) R. Obert, « Le nouveau cadre conceptuel de l'IASB », Revue française de comptabilité, 439, Janvier 2011, p. 26-30.

capital. Il rappelle notamment que les états financiers (comptes individuels et consolidés) ont pour objectif de fournir une information sur la situation financière, la performance et l'évolution dans la situation financière de l'entreprise. Il considère qu'une telle information est utile pour un très large éventail d'utilisateurs potentiels qui ont à prendre des décisions « économiques ».

- Le nouveau cadre ne détaille pas (comme le faisait le cadre de 1989) les catégories d'utilisateurs potentiels ainsi que leurs besoins d'information. Mais il considère, comme le faisait le cadre de 1989, que les états financiers sont d'abord destinés aux investisseurs.
- Le nouveau cadre précise les **caractéristiques des informations** contenues dans les états financiers. Il distingue deux caractéristiques qualitatives essentielles : la pertinence et la fidélité. L'information est pertinente si elle est susceptible d'influencer les décisions prises par les utilisateurs. Elle donne une image fidèle quand elle dépeint un phénomène économique de façon complète, neutre et exempte d'erreurs significatives. Le cadre distingue également quatre caractéristiques qualitatives auxiliaires : la comparabilité, la vérifiabilité, la rapidité et la compréhensibilité.
- Le cadre conceptuel de l'IASB identifie dans le bilan et le compte de résultat un certain nombre d'**éléments essentiels**. Font notamment l'objet d'une définition et de commentaires approfondis les cinq notions suivantes : actifs, passifs et capitaux propres pour le bilan, produits et charges pour le compte de résultat.
- Enfin, le cadre conceptuel de l'IASB stipule que les **critères de comptabilisation** sont satisfaits s'il est probable que les avantages économiques futurs compris dans les éléments (actifs, passifs, charges, produits) entrent ou sortent de l'entité et s'il existe un système de mesure fiable.

La partie non révisée du cadre conceptuel de 1989 de l'IASB (éléments essentiels, critères de comptabilisation, d'évaluation, de présentation et d'informations à présenter) fait l'objet d'une révision actuellement en cours qui devrait être finalisée par un nouveau cadre en 2016.

4. Le « cadre conceptuel français »

Si on retrouve les principes généraux contenus dans le cadre conceptuel de l'IASB dans un certain nombre de cadres conceptuels nationaux (États-Unis, Royaume-Uni, Australie, Canada, Nouvelle Zélande notamment), pour ce qui concerne la France, il n'existe pas (pour l'instant) de cadre conceptuel formalisé mais des principes généraux applicables en comptabilité présentés dans les articles L. 123-12 à L. 123-28 du Code de Commerce et en particulier ;

- l'obligation de régularité, de sincérité et d'image fidèle (article L. 123-14 du Code de commerce) ;
- le principe de continuité de l'exploitation (article L. 123-20 du Code de commerce) ;
- le principe d'utilisation des coûts historiques (article L. 123-18 du Code de commerce) ;
- le principe de la permanence des méthodes (article L. 123-17 du Code de commerce) ;
- le principe d'indépendance des exercices (articles L. 123-12 et L. 123-21 du Code de commerce) ;
- le principe de prudence (article L. 123-20 du Code de commerce) ;

- le principe de non-compensation (article L. 123-19 du Code de commerce) ;
- le principe d’intangibilité du bilan d’ouverture (article L. 123-19 du Code de commerce).

Ces principes comptables (analysés dans la section 4 de ce chapitre) alliés aux obligations d’information comptable et financière incombant à l’entreprise peuvent être considérés comme le « cadre comptable conceptuel français ».

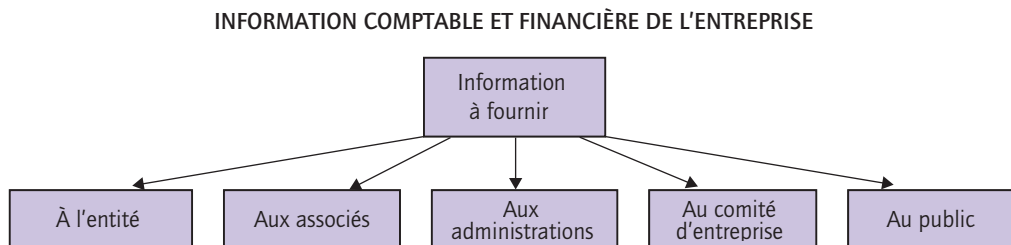
Il y a lieu également de tenir compte de l’influence du cadre conceptuel international analysé ci-dessus, notamment, lorsque, dans le cadre d’une convergence recherchée entre pratique nationale et internationale, le droit comptable français a fait l’objet de révisions (voir ci-dessous section 3 § 9 derniers alinéas).

SECTION 2

L’INFORMATION COMPTABLE ET FINANCIÈRE INCOMBANT À L’ENTREPRISE

Système d’organisation de l’information financière, la comptabilité est à la base de nombreuses communications aux tiers en relation avec l’entreprise (administrations, associés, investisseurs, organismes financiers, comité d’entreprise, commissaires aux comptes, public).

C’est cette obligation d’information qui explique la normalisation, car le langage du producteur d’informations comptables (l’entreprise) doit être compris par tous les destinataires.



1. L’information de l’entité

Toute personne associée, à quelque degré que ce soit, à la gestion de l’entreprise doit s’appuyer sur des états comptables pour prendre ses décisions. La comptabilité, tout au long de l’année fournit aux dirigeants de l’entreprise et à leurs collaborateurs les informations nécessaires :

- pour évaluer les ressources et le patrimoine de l’entreprise ;
- pour estimer la structure financière de l’entreprise ;
- pour apprécier la solvabilité de l’entreprise et le niveau de ses ressources disponibles ;
- pour analyser sa performance économique et ses résultats ;
- pour estimer sa capacité à s’adapter aux changements dans lequel elle opère ;
- pour effectuer ses prévisions.

2. L'information des associés

Des informations d'ordre comptable doivent être mises à disposition (voire adressées) aux associés dans les différents types de sociétés.

Il s'agit essentiellement :

- des comptes individuels (bilan, compte de résultat, annexe) appelés également (notamment par les textes de droit comptable) « comptes annuels » ;
- des comptes consolidés, lorsque la société est tenue d'en établir.

3. L'information des administrations

3.1 L'information de l'administration fiscale

Les principales déclarations fiscales à souscrire par les entreprises commerciales et industrielles concernent les impositions suivantes :

- l'impôt sur les bénéfices (impôt sur le revenu – régime des bénéfices industriels et commerciaux, ou impôt sur les sociétés) ;
- la taxe à la valeur ajoutée.

3.2 L'information des organismes de Sécurité sociale et de prévoyance

Les entreprises doivent présenter à l'Urssaf et autres organismes sociaux un certain nombre de déclarations permettant de déterminer l'assiette des cotisations.

En particulier, elles doivent établir chaque mois une déclaration (la déclaration annuelle des données sociales ou DADS ou la déclaration sociale nominative ou DSN selon le cas) de l'ensemble des rémunérations versées.

Elles doivent permettre aux contrôleurs de la sécurité sociale d'obtenir communication de tous documents nécessaires à leur contrôle (livre de paie, pièces comptables relatives aux salaires – états spéciaux, doubles des fiches de paie – double des déclarations DADS ou DSN).

3.3 L'information des administrations économiques

Les entreprises doivent répondre aux enquêtes statistiques agréées par les pouvoirs publics (loi du 7 juin 1951). Les entreprises titulaires de marchés publics peuvent avoir à fournir les éléments techniques et comptables du coût de revient des prestations qui font l'objet du marché.

4. L'information du comité d'entreprise

Chaque année, le chef d'entreprise doit présenter au comité d'entreprise :

- les documents comptables établis par l'entreprise (et mis à disposition des actionnaires) ;
- le bilan social et un état faisant ressortir l'évaluation de la rémunération moyenne (pour les entreprises de plus de 300 salariés) ;
- le cas échéant, un rapport commentant les éléments de calcul de la participation ;
- un rapport sur l'activité de l'entreprise.

5. L'information du public

Les sociétés par actions et les SARL sont tenues de déposer au greffe du tribunal de commerce de leur siège social, dans le mois qui suit l'approbation des comptes individuels par l'assemblée générale des actionnaires ou des associés :

- les comptes individuels ;
- le rapport de gestion ;
- les comptes consolidés (éventuellement) ;
- le rapport sur la gestion du groupe (éventuellement) ;
- les rapports des **commissaires aux comptes** ;
- la proposition d'affectation du résultat et la résolution votée.

6. Les règles applicables aux petites entreprises

Il est difficile d'exiger des petites entreprises les mêmes obligations que pour celles demandées aux entités de taille plus importante.

Aussi, le législateur, après la loi 94-126 du 11 février 1994 relative à l'initiative et à l'entreprise individuelle, a sensiblement allégé les obligations comptables prévues par le Code de commerce à l'égard des petits commerçants, personnes physiques, en alignant pour l'essentiel leur régime comptable sur celui exigé par la fiscalité.

SECTION 3

LES SOURCES DU DROIT COMPTABLE

Les sources françaises du droit comptable sont fort diverses : on peut citer :

- les directives et **règlements européens** ;
- les lois et décrets (Code de commerce et accessoirement Code général des impôts) ;
- les arrêtés ministériels (pris en homologation des règlements du Comité de la réglementation comptable et de l'Autorité des normes comptables) ;
- les sources d'origine jurisprudentielles ;
- les sources d'origine doctrinale (avis et recommandations de l'**Autorité des normes comptables** ANC, de l'Autorité des marchés financiers AMF, de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes CNCC, de l'Ordre des experts-comptables OEC, etc.).

SOURCES DU DROIT COMPTABLE	
Directives et règlements européens	Directive relative aux états financiers annuels et consolidés du 26 juin 2013
	Règlement du 19 juillet 2002 relatif aux normes internationales
Lois	Code de commerce art. L. 123-12 à L. 123-28-2 ; art. L. 233-16 à L. 233-28
	Code général des impôts