

DCG 10

Comptabilité approfondie

CORRIGÉS DU MANUEL

EXPERT SUP

L'expérience de l'expertise

Les manuels DCG

- DCG 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, Nathalie Gonthier-Besacier, Jean-Luc Rossignol
- *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, Osna 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** propose synthèses de cours, tests de connaissances, exercices d'application et corrigés détaillés pour permettre de travailler efficacement toutes les difficultés du programme.

DCG 10

Comptabilité approfondie

CORRIGÉS DU MANUEL

Robert OBERT

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

Marie-Pierre MAIRESSE

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

Arnaud DESENFANS

Agrégé d'économie et de gestion
Expert-comptable diplômé
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, 2016
11 rue Paul Bert, 92240 Malakoff
www.dunod.com

ISBN 978-2-10-074925-6
ISSN 1269-8792

Le Code de la propriété intellectuelle n'autorisant, aux termes de l'article L. 122-5, 2^o et 3^o 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

CHAPITRE 1	Le cadre conceptuel de la comptabilité	1
CHAPITRE 2	Règles générales d'évaluation des actifs et des passifs	15
CHAPITRE 3	Évaluation des immobilisations corporelles	27
CHAPITRE 4	Évaluation des immobilisations incorporelles	51
CHAPITRE 5	Évaluation des stocks et en cours	57
CHAPITRE 6	Évaluation des titres, créances et dettes	67
CHAPITRE 7	Rattachement des charges et produits au résultat de l'exercice	93
CHAPITRE 8	Comptabilisation des capitaux propres de l'entité	119
CHAPITRE 9	Comptabilisation des dettes financières	135
CHAPITRE 10	Adaptation du cadre comptable à des entités spécifiques	147
CHAPITRE 11	Introduction à la consolidation	161
CHAPITRE 12	Profession comptable et introduction à l'audit des comptes	177

1

CHAPITRE

Le cadre conceptuel de la comptabilité

APPLICATION 1

Questions à choix multiples

Question 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 page 6). 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 »).

Question 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).

Question 3

b, c et e : A leur date d'entrée dans le patrimoine, les biens acquis à titre onéreux sont enregistrés à leur coût d'acquisition, les biens acquis à titre gratuit à la valeur vénale et les biens produits à leur coût de production.

Question 4

d : Le 5° de l'article R. 123-178 du Code de commerce stipule que « la valeur d'inventaire est égale à la valeur actuelle : toutefois, lorsque la valeur d'inventaire d'une immobilisation non financière n'est pas jugée notablement inférieure à sa valeur comptable nette, celle-ci est retenue comme valeur d'inventaire ».

Question 5

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.

Question 6

c : Créée par la loi 2003-706 du 1^{er} août 2003, l'Autorité des marchés financiers (AMF) est issue de la fusion de la Commission des opérations de bourse (COB), du Conseil des marchés financiers (CMF) et du Conseil de discipline de la gestion financière (CDGF). Elle veille notamment à la protection de l'épargne investie dans les instruments financiers et tous autres placements donnant lieu à appel public à l'épargne, à l'information des investisseurs et au bon fonctionnement des marchés d'instruments financiers.

Question 7

a : IASB veut dire 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.

Question 8

a, c et e : L'IASB a publié une norme relative à la comptabilisation de l'impôt sur les bénéfices (IAS 12), une norme relative à la comptabilisation des stocks (IAS 2) une norme relative à la comptabilisation des coûts d'emprunts (IAS 23). La norme IAS 16 ne concerne pas la comptabilisation de toutes les immobilisations, mais simplement la comptabilisation des immobilisations corporelles. La norme IAS 38 concerne, quant à elle, les immobilisations incorporelles. Les normes IAS 32, 39 et IFRS7 traitent de tous les instruments financiers (et non seulement des dettes financières).

Question 9

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.

Question 10

a, b, c, d, e : Toutes les réponses conviennent.

Question 11

e : Aucune réponse ne convient.

Question 12

b et d : Le principe de prudence est évoqué par l'article L. 123-20 du Code de commerce : « Les comptes annuels doivent respecter le principe de prudence ». Le principe de non compensation est évoqué par l'article L. 123-19 du Code de commerce « Aucune compensation ne peut être opérée entre les postes d'actif et de passif du bilan ou entre les postes de charges et de produits du compte de résultat ». Les principes de prééminence de la réalité sur l'apparence et d'importance relative sont évoqués uniquement par l'IASB, quant à la régularité, elle n'est pas considérée comme un principe au sens strict du terme et elle est définie par le Plan comptable général (article 120-4).

Question 13

e : Aucune réponse ne convient. C'est l'article L. 123-14 du Code de commerce qui stipule que « Les comptes annuels doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise ».

Question 14

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. »

Question 15

e : En fait, le plan comptable général actuellement applicable est le plan comptable adopté par l'ANC dans son nouveau règlement (ANC 2014-13). Ce nouveau règlement remplace le règlement CRC 99-03 et tous les autres règlements publiés depuis 1999.

Question 16

a, b, c, d, et e : Les dispositions générales du plan comptable général comprennent toutes ces dispositions.

Question 17

b : L'article L. 123-14 du Code de commerce stipule 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 ».

Question 18

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 ».

Question 19

b, c et e : Doivent être mis à disposition des actionnaires : les comptes annuels, les comptes consolidés, lorsque la société est tenue d'en établir, le tableau des résultats des cinq derniers exercices, le tableau d'affectation du résultat ainsi que d'ailleurs le bilan social (pour les sociétés de plus de 300 salariés).

Question 20

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.

APPLICATION 2

Les méthodes comptables

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.

APPLICATION 3

Le cadre conceptuel

1. Définition d'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.

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. Missions de l'Autorité des normes comptables (ANC)

Les missions de l'ANC sont fixées par l'article 1 de l'ordonnance du 22 janvier 2009 :

- établir sous forme de règlements les prescriptions comptables générales et sectorielles que doivent respecter les personnes physiques ou morales soumises à l'obligation légale d'établir des documents comptables conformes aux normes de la comptabilité privée ;
- donner un avis sur toute disposition législative ou réglementaire contenant des mesures de nature comptable applicables à ces personnes, élaborée par les autorités nationales ;
- émettre, de sa propre initiative ou à la demande du ministre chargé de l'Économie, des avis et des prises de position dans le cadre de l'élaboration des normes comptables internationales ;
- veiller à la coordination et à la synthèse des travaux théoriques et méthodologiques conduits en matière comptable et proposer toute mesure dans ces domaines, notamment sous forme d'études et de recommandations.

Il pourra déléguer certaines de ces missions à des commissions spécialisées, exceptées celle de réglementation (ord. art. 2).

3. Principes comptables définis par le PCG

En France, la loi du 30 avril 1983 (Code de commerce, art. L. 123-12 à L. 123-21) a retenu un certain nombre de principes comptables applicables.

Ces principes sont les suivants :

Le principe de continuité de l'exploitation

Le principe de continuité d'exploitation est un principe qui permet d'intégrer, lors de l'établissement du bilan, le fait que l'entreprise va poursuivre son exploitation au-delà de la date de clôture de l'exercice.

Le principe d'utilisation des coûts historiques

Ce principe veut qu'à leur date d'entrée dans l'entreprise, les biens achetés sont enregistrés à leur coût d'acquisition, les biens acquis à titre gratuit sont enregistrés à leur valeur estimée et les biens produits à leur coût de production

Le principe de la permanence des méthodes

La cohérence des informations comptables au cours des périodes successives implique la permanence dans l'application des règles et procédures (art. 121-5).

Toute exception à ce principe de permanence doit être justifiée par un changement exceptionnel dans la situation de l'entité ou par une meilleure information dans le cadre d'une méthode préférentielle.

Le principe d'indépendance des exercices

Le découpage de l'activité d'une entreprise en périodes comptables et la détermination d'un résultat global des opérations de chaque période conduisant au principe d'« indépendance » ou de « spécialisation » ou encore de « séparation » des exercices dépendaient à l'origine de la convention des parties ou de facteurs purement économiques.

Le principe de prudence

Le principe de prudence est l'un des principes comptables les plus importants. L'entreprise doit enregistrer à la clôture de l'exercice toutes les pertes probables ou certaines qui concernent l'exercice, même si elles apparaissent après la date de clôture de l'exercice.

Le principe de non-compensation

Ce principe est édicté par l'article L. 123-19 du Code de commerce :

« Les éléments d'actif et de passif doivent être évalués séparément. Aucune compensation ne peut être opérée entre les postes d'actif et de passif du bilan ou entre les postes de charges et de produits du compte de résultat ».

Le principe d'intangibilité du bilan d'ouverture

Ce principe est rappelé par l'article L. 123-19 du Code de commerce :

« Le bilan d'ouverture d'un exercice doit correspondre au bilan de clôture de l'exercice précédent ».

Ce principe implique les conséquences suivantes :

- si, postérieurement à l'approbation des comptes, un fait ou une erreur vient remettre en cause l'évaluation du patrimoine ou de la situation financière de l'entreprise à la clôture de l'exercice précédent, le bilan de clôture (qui est aussi le bilan d'ouverture de l'exercice en cours) ne peut pas être modifié : le fait ou l'erreur devront être imputés à l'exercice en cours. Toutefois, pour assumer une meilleure comparabilité, il est souhaitable de présenter dans l'annexe une information complémentaire qui permette à l'utilisateur des comptes de pou-

- voir apprécier correctement l'image du patrimoine et de la situation financière de l'entreprise au début de l'exercice ;
- l'imputation de l'erreur ou du fait doit s'effectuer sur le résultat de l'exercice, en principe dans un compte de résultats exceptionnels. Toutefois, si l'erreur était relative à un compte de capitaux propres, elle doit s'imputer sur le compte « Report à nouveau » ou sur le compte de capitaux propres correspondant.

4. Cadre conceptuel du FASB et de l'IASB

Le nouveau cadre conceptuel de l'IASB (*Conceptual Framework for Financial Reporting*, 2010) 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 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 ». 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.

Le FASB développe les normes comptables américaines couramment appelées GAAP (*General Accepted Accounting Principles*). Le FASB définit le cadre conceptuel comme un ensemble structuré d'objectifs et de principes fondamentaux dépendants. Le cadre comporte six directives :

- l'information financière doit fournir les éléments nécessaires à la prise de décision ;
- les qualités de l'information comptable sont sa pertinence, sa fiabilité, sa comparabilité, sa cohérence et son importance relative ;
- la définition des états financiers ;
- les objectifs des états financiers des entreprises non commerciales ;
- la reconnaissance et mesure de l'information dans les états financiers ;
- utilisation du cash flow dans les informations comptables.

Pour figurer dans les états financiers, un élément doit satisfaire à quatre critères qui tiennent à sa définition, sa mesurabilité, sa pertinence et sa fiabilité.

APPLICATION 4

Relations comptabilité-fiscalité

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 droit fiscal a son origine dans le Code général des impôts.

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 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 réintégréées 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 dont l'origine se trouve dans 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 bénéfices 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.

APPLICATION 5

Le principe de l'indépendance des exercices comptables

1. 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. Écritures de l'exercice N et montant à faire figurer dans le compte de charge en N

	16.11.N		
613	Locations	60 000	
44566	État, TVA déductible sur autres biens et services	12 000	
	<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>		

Le solde du compte 613 Locations est de : $60\,000 - 52\,500 = 7\,500$ €.

C'est le montant du loyer du 15 novembre N au 31 décembre N.

APPLICATION 6

Principe de prééminence

Dans les comptes individuels et sociaux, le principe de l'IASB de la prééminence du fond sur la forme (ou de la prééminence de la réalité financière sur l'apparence juridique) permettant de résoudre les problèmes comptables lorsqu'il y a opposition entre la réalité juridique et la réalité financière, n'est généralement mis en œuvre dans les règles françaises.

Ainsi, par exemple, dans le traitement du crédit-bail, qui est sur le plan juridique un contrat de location alors que, sur le plan financier, il s'agit d'un mode de financement d'une acquisition d'une immobilisation, l'opération est enregistrée dans les comptes individuels selon son analyse juridique (dans les comptes consolidés, l'analyse financière peut par contre être retenue) : le règlement n° 2014-03 du 5 juin 2014 considère d'ailleurs que cette méthode a un caractère préférentiel.

Les seuls cas d'application sont des opérations généralement complexes ayant fait l'objet d'avis du Conseil national de la comptabilité et repris par le règlement n° 2014-03 relatif au Plan comptable général :

- acquisition avec clause de réserve de propriété (article 512-3) ;
- désendettement de fait (article 223-4) ;
- émission de titres participatifs (article 934-1) ;
- avances conditionnées (article 941-16) ;
- opérations effectuées dans le cadre de concessions (article 621-6 à 621-10).

APPLICATION 7

Conceptions de l'image fidèle

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 :

1. *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 ».

2. *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,