

DCG 10

Comptabilité approfondie

DCG 10

Comptabilité approfondie

CORRIGÉS

6^e édition

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

DUNOD

En partenariat avec

Lefebvre Dalloz

Couverture : Nicolas Wiel et Elizabeth Riba
Maquette intérieure : Yves Tremblay

NOUS NOUS ENGAGEONS EN FAVEUR DE L'ENVIRONNEMENT :



Nos livres sont imprimés sur des papiers certifiés pour réduire notre impact sur l'environnement.



Le format de nos ouvrages est pensé afin d'optimiser l'utilisation du papier.



Depuis plus de 30 ans, nous imprimons 70 % de nos livres en France et 25 % en Europe et nous mettons tout en œuvre pour augmenter cet engagement auprès des imprimeurs français.



Nous limitons l'utilisation du plastique sur nos ouvrages (film sur les couvertures et les livres).

© Dunod, 2024
11 rue Paul Bert, 92240 Malakoff
www.dunod.com
ISBN 978-2-10-086141-5

SOMMAIRE

PARTIE 1 Profession et normalisation comptables

Chapitre ❶	Profession comptable	6
Chapitre ❷	Normalisation comptable	12
►	Partie 1 : cas de synthèse	21

PARTIE 2 Actif

Chapitre ❸	Principes généraux d'évaluation et de comptabilisation de l'actif	25
Chapitre ❹	Évaluation et comptabilisation des entrées d'immobilisations	29
Chapitre ❺	Évaluation et comptabilisation des immobilisations après la date d'entrée	38
Chapitre ❻	Évaluation et comptabilisation des immobilisations corporelles : cas spécifiques	46
Chapitre ❼	Comptabilisation des immobilisations incorporelles : spécificités	56
Chapitre ❽	Évaluation et comptabilisation des sorties d'immobilisations	62
Chapitre ❾	Évaluation et comptabilisation des stocks et en-cours	68
Chapitre ❿	Actifs financiers	76
►	Partie 2 : cas de synthèse	90

PARTIE 3 Passif

Chapitre ❾	Comptabilisation du capital à la constitution des entités	97
Chapitre ❿	Comptabilisation de la variation des capitaux propres	104
Chapitre ❿	Affectation du résultat	113
Chapitre ❿	Provisions réglementées	121
Chapitre ❿	Comptabilisation des passifs externes	124
Chapitre ❿	Emprunts obligataires	136
►	Partie 3 : cas de synthèse	144

PARTIE 4 Charges et produits

	Contrats à long terme	151
Chapitre ❿	Dispositifs associant le personnel aux performances de l'entreprise	155
Chapitre ❿	Aides aux entreprises : subventions, abandons de créance et remise de dette	162
Chapitre ❿	Impôt sur les sociétés	171
Chapitre ❿	Abonnement des charges et produits	177
Chapitre ❿	Changements comptables et événements postérieurs à la clôture	182
►	Partie 4 : cas de synthèse	191

PARTIE 5 Entités spécifiques

Chapitre ❿	Comptabilité des collectivités territoriales	197
Chapitre ❿	Comptabilité des associations	204
►	Partie 5 : cas de synthèse	210

Évaluer les savoirs

1 QCM

1. a. Un diplômé d'expertise comptable, directeur financier dans une entreprise est salarié de l'entreprise. Il n'est donc pas indépendant.
Depuis la loi pacte de 2020, il peut cependant s'inscrire au tableau en qualité d'Expert-comptable en entreprise.
2. d. La Cour des comptes est un organisme de contrôle des comptabilités publiques. Elle ne contrôle pas les entités privées.
3. c, d. Le commissaire aux comptes peut avoir pour mission d'établir l'audit légal des comptes ou d'aider l'entreprise dans une mission d'audit de ses services comptables et financiers. Il lui est interdit d'établir les comptes.
4. b. Le code de déontologie des professionnels de l'expertise comptable comprend quatre chapitres définissant les devoirs de l'expert-comptable. Il s'applique à tous les experts-comptables.
5. a, b, c, d. La responsabilité du commissaire aux comptes peut être civile, fiscale, disciplinaire ou pénale. Le CAC engage sa responsabilité sur tous les plans.
6. d. Le contrôle interne correspond aux procédures de contrôle mises en place par l'entreprise. 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

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

1. Fixation des honoraires



La loi Pacte a introduit des honoraires « de succès » pour les experts-comptables.

Suivant l'article 158 du code de déontologie des experts-comptables, « 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 par les instances dirigeantes de ces associations dans les conditions prévues par leur statut. » L'article 159 précise : « 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. » Les honoraires, dans tout exercice professionnel, constituent l'un des éléments essentiels du contrat qui lie le client au professionnel.

Attention, les experts-comptables et les associations de gestion et de comptabilité (AGC) ne sont pas tout à fait soumis aux mêmes règles en matière de fixation d'honoraires. L'article 158 du code de déontologie des experts-comptables 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, ce qui pourrait être considéré comme une entrave au droit de la concurrence. L'article 24 de l'ordonnance n° 45-2138 du 19 septembre 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, outre 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 ; ils sont fonction des différents niveaux de services que choisit l'adhérent.

D'après Exercice professionnel et Déontologie, CSO, 2016

2. Indépendance de Timothée Desanges

La loi de modernisation des professions judiciaires et juridiques du 28 mars 2011 a complété les dispositions de l'ordonnance de 1945 par un nouvel article 7 *quater* afin de préciser que les prises de participations financières dans des entreprises de toute nature restaient soumises 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.

Ces détentions de participations financières ne doivent pas conduire à des situations de conflit d'intérêts, être susceptibles de diminuer le libre arbitre, faire obstacle à l'accomplissement des devoirs professionnels, faire présumer d'un manque d'indépendance ou être interprétées comme constituant une entrave à l'intégrité ou à l'objectivité. Tout professionnel détenteur de participations est donc soumis à deux formalités :

- Déclarer annuellement, sur l'honneur, que cette situation ne fait pas obstacle à l'accomplissement de ses devoirs professionnels et respecte le principe d'indépendance.
- Établir et mettre à jour en permanence la liste des participations détenues, sachant que ces listes ont vocation à être exigées à tout moment par les conseils régionaux ou la Commission nationale d'inscription des associations de gestion et comptabilité (AGC), pour le secteur associatif ou dans le cadre du contrôle de qualité.

3. Irrégularités comptables

Sonia Dubois doit signaler les irrégularités à son client le plus vite possible. Si le client souhaite régulariser, la clôture des comptes s'effectuera normalement. À l'inverse, Sonia Dubois n'est pas soumise à la procédure de « révélation » auprès du procureur de la République, mais elle doit en tenir compte dans l'attestation selon qu'il s'agit d'une mission de présentation, d'examen limité ou d'audit des comptes. Enfin, si les faits sont d'une importance majeure, l'expert-comptable sera amené à interrompre sa mission.

4. Publicité

La communication est régie par l'article 152 du décret du 30 mars 2012, modifié par le décret du 18 août 2014. Les professionnels comptables peuvent engager des actions de communi-

cation à l'égard de leurs clients ou prospects. Ces opérations de promotion sont néanmoins encadrées par un certain nombre de règles et principes généraux constants en matière de communication et de déontologie :

- Tout d'abord, le principe fondamental de comportement qui implique que le professionnel comptable doit garder à l'esprit, lorsqu'il entreprend une action de communication à l'égard de tiers, qu'il est responsable de l'image qu'il donne de la profession comptable et de la dignité qui s'y attache, et qu'il doit procurer au public une information utile.
- De même, les modes de communication autorisés ne sont admis que s'ils sont décents en la forme, exercés avec dignité, et que si leurs contenus ne comportent aucune allégation inexacte, s'ils ne sont pas susceptibles d'induire le public en erreur, et s'ils sont exempts de tout élément comparatif.

L'achat d'espaces publicitaires dans la presse est autorisé, sous réserve de respecter les conditions énumérées à l'article 152 du code de déontologie.

L'article 152 dispose que « les actions de promotion réalisées par les personnes mentionnées à l'article 141 ont pour objet de procurer au public qu'elles visent une information utile. Ces personnes ne peuvent proposer des services à des tiers n'en ayant pas fait la demande que dans des conditions compatibles avec les règles déontologiques et professionnelles d'exercice de leur profession. Les moyens auxquels il est recouru pour procéder à ces actions de promotion ou de démarchage 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 et à la loyauté envers les clients et les autres membres de la profession. Lorsqu'elles présentent leur activité professionnelle à des tiers, par quelque moyen que ce soit, les personnes mentionnées à l'article 141 ne doivent adopter aucune forme d'expression qui soit de nature à compromettre la dignité de leur fonction ou l'image de la profession. Ces modes de communication ainsi que tous autres ne sont admis qu'à condition 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 et qu'ils soient exempts de tout élément comparatif. »

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.

- Missions d'assurances sur des comptes complets historiques :
 - Missions de présentation de comptes annuels ou intermédiaires (art 2. Ordonnance de 1945)

- Mission d'examen limité (NP 2400)
 - Mission d'audit des états financiers (NP 2910)
 - Autres missions d'assurances :
 - Missions sur des comptes autres que des comptes complets historiques / attestations particulières (NP 3100)
 - Informations financières prévisionnelles (NP 3400)
 - Missions sans assurances :
 - Missions d'examen sur la base de procédures convenues (diligences définies d'un commun accord avec la direction de l'entité et l'expert-comptable (NP 4400)
 - Missions de compilation (NP 4410)
 - Missions définies par la loi ou les règlements (délivrance du visa fiscal – art 1649 quater L et M du CGI –, missions de tiers de confiance, comptes de campagnes, conseil en investissement financier, mission auprès des CSE)
 - Autres prestations fournies à l'entité (missions d'évaluation, missions d'assistance aux personnes physiques pour leurs déclarations fiscales, missions de réalisation de diagnostics d'intelligence économique, missions d'assistance à la production du FEC)
 - Cadres des activités commerciales de l'expert-comptable :
- Le tout dans le cadre du respect de norme contre le financement du terrorisme, le blanchiment et la fraude fiscale (Norme NP LAB (FB CT))

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 information nécessaire. Les moyens mis en œuvre à cet effet le sont 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 qu'elle soit empreinte de retenue ;
 - que leur contenu ne comporte aucune inexactitude et qu'il ne soit pas 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'épreuve

5 Cas pratique : le 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 situations ou opérations, si elle est conforme à l'éthique du professionnel comptable. Justifiez vos réponses et précisez, dans chacun des cas, la règle applicable.

1. Le professionnel comptable n'est pas tenu de maintenir, par une formation continue, sa compétence technique tout au long de son activité : affirmation non conforme.
 - 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.
2. La divulgation de l'information peut provenir du professionnel comptable lorsqu'elle est autorisée par le client ou son employeur : affirmation conforme.

- Règle de confidentialité.
- 3. Si un professionnel du chiffre réside dans un pays alors qu'il assume des services dans un autre, il doit appliquer les règles de déontologie (et d'éthique) du pays dans lequel il assume ses fonctions : affirmation non conforme.
 - Règle relative aux activités internationales: si un professionnel réside dans un pays alors qu'il assume des services dans un autre, il doit appliquer les règles de déontologie (et d'éthique) les plus exigeantes de son pays ou de celui dans lequel il assume ses fonctions.
- 4. Le professionnel doit effectuer ses missions en respectant les normes techniques et professionnelles appropriées (normes comptables, normes d'audit, législation, etc.) : affirmation conforme.
 - Respect des règles techniques.
- 5. Le professionnel comptable doit fonder ses conclusions et ses jugements sur une analyse objective de l'ensemble des données dont il a connaissance, sans préjugé ni parti pris : affirmation conforme.
 - Règle d'objectivité.
- 6. Quand le professionnel comptable s'aperçoit que le client (ou l'employeur) a commis une erreur dans une déclaration fiscale d'une précédente année, il doit simplement en informer le client (ou l'employeur) : affirmation non conforme.
 - Règle d'intervention en matière fiscale: il doit aussi lui recommander d'effectuer une rectification de déclaration auprès de l'Administration fiscale.
- 7. Le professionnel comptable peut accepter des cadeaux significatifs de la part de ses clients ou des clients de son employeur : affirmation non conforme.
 - Règle d'intégrité: il peut simplement accepter des cadeaux de valeur non significative.
- 8. Le professionnel comptable ne peut pas faire de déclarations exagérées pour les services qu'il peut offrir, les qualifications qu'il possède et l'expérience qu'il a acquise : affirmation conforme.
 - Règle de communication.
- 9. Le professionnel doit veiller à ce que ses collaborateurs disposent des compétences appropriées à la bonne exécution des tâches qu'il leur confie, et qu'ils reçoivent et maintiennent un niveau de formation approprié : affirmation conforme.
 - Règle d'utilisation du personnel salarié.
- 10. Le professionnel comptable doit agir conformément aux règles de la profession et ne pas porter atteinte à celle-ci : affirmation conforme.
 - Règle de comportement.

Évaluer les savoirs

1 QCM

1. **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 vise également à 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 l'introduction de la directive, § 3).

2. **a et d.** L'Autorité des normes comptables (ANC) est chargée d'établir, sous forme de règlements (homologués par arrêté du ministre 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.

3. **c.** 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 tout en n'ayant ni la nécessité, ni l'intention de mettre fin à ses activités ou de les réduire de façon importante.

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

5. **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. »

6. **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 ».

2 Cadre conceptuel

Précisez si le groupe est tenu de présenter des comptes consolidés.

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

- montant net du CA inférieur à 48 millions d'euros ;
- total du bilan inférieur à 24 millions d'euros ;
- effectif moyen permanent de 250 salariés.

Concernant Poly SPORT, deux critères sont atteints (effectif supérieur à 250 et CA de 48 millions d'euros). Par conséquent, le groupe est tenu d'établir un compte consolidé.

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.

Le principe d'indépendance des exercices requiert que les charges et produits soient rattachés à la période (l'exercice comptable) qui les concerne, afin de fournir une image pertinente de l'activité de l'entreprise. Il 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			
401	Fournisseurs			72 000	
	<i>Païement par chèque location immobilière</i>				
	d°				
401	Fournisseurs		72 000		
512	Banque				72 000

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

Précisez s'il est possible, pour la société Lepetit, d'opérer un changement de méthode. Dans l'affirmative, identifiez les conditions permettant ce changement.

- **Article L. 123-17 du Code de commerce**

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, cet article dispose qu'« elles doivent être justifiées et décrites dans l'annexe ».

L'article 123-7 du PCG précise également 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 de référence permet le changement de méthode (à l'inverse, le passage d'une comptabilisation à l'actif à une comptabilisation en charges ne serait pas autorisé).

• Article L. 122-2 du PCG

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 d'une prestation de services ou de la production 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

Rédigez une note de synthèse sur les notions de fiscalité différée et latente et précisez la valeur probante de la comptabilité en matière fiscale.

Comptabilité et fiscalité ont des origines juridiques différentes :

- Le droit comptable tire l'essentiel de son origine des articles L. 123-12 à L. 123-28 du Code de commerce et des textes qui s'y rapportent (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 (CGI) précise que « 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 » (art. 1 du décret n° 84-184 du 14 mars 1984).

Compte tenu de ce texte, des divergences entre bénéfice comptable et bénéfice fiscal apparaissent. 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. Des sommes réintégréées à la fin d'un exercice peuvent également 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 qui tire son origine des résultats latents non comptabilisés. Il convient de distinguer les comptes individuels et les comptes de groupe (comptes consolidés) :

- 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 des impôts différés sur provisions réglementées qu'il faudra réintégrer. En vertu du principe de prudence, les impôts à récupérer ne sont pas comptabilisés. Dans l'annexe, toutefois, doit 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 (CRC) – remplacé, le 1^{er} janvier 2021, par le règlement 2020-01 ANC sur les comptes consolidés –, 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 imposés par la consolidation, ou encore 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, d'absence de pièces justificatives, de 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 fiscale ne peut rectifier les bases d'imposition qu'en suivant une procédure de redressement contradictoire.



La charge de la preuve incombe à l'administration fiscale, 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 l'Ordre des experts-comptables (OEC), « 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 assez imprécise. Elle intègre le respect des règles (les principes comptables, en l'espèce) et 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* des Éditions 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