

Eric DELESALLE

**LE BONHEUR
EST-IL
DANS L'IAS ?**

**Une présentation des 20 ans de la loi comptable du 30
avril 1983 et une analyse critique des évolutions
de la science comptable,
*à l'aube de l'échéance du 1^{er} janvier 2005***



FID *Edition*
www.fidedition.com
BP 158
F - 92204 Neuilly sur Seine cedex

Le bonheur est-il dans l'IAS ?

1^{ère} édition
édition de mars 2004

Par Eric DELESALLE *Expert Comptable Diplômé*
Commissaire aux Comptes
DEA de comptabilité-contrôle-audit de l'Université Paris-
Dauphine
Agrégé d'Economie et Gestion
Professeur au CNAM-INTEC

Cet essai est destiné à toutes les 'parties prenantes' à l'évolution de la normalisation comptable en France, à l'aube de l'application au 1^{er} janvier 2005 des normes comptables internationales IAS/IFRS pour les comptes consolidés des sociétés faisant appel public à l'épargne.

Cet ouvrage présente une synthèse des vingt ans d'application de la loi comptable du 30 avril 1983, opère une présentation critique de l'évolution de la science des comptes dans le cadre de l'application (directe ou par convergence) des normes comptables internationales, et propose des pistes concrètes d'évolution alternative.

© Copyright. Tous droits de reproduction réservés. Mars 2004.

SOMMAIRE DE L'OUVRAGE

	<i>Pages</i>
<i>Introduction</i>	1
 <i>Chapitre I :</i> <i>Les acteurs de la normalisation comptable en France</i>	
1.1 Les textes du droit comptable	3
1.2 Le Conseil national de la comptabilité	7
1.3 Le Comité de la réglementation comptable	9
 <i>Chapitre II :</i> <i>Les principes comptables fondamentaux</i>	
2.1 L'objectif de l'image fidèle	13
2.2 La continuité d'exploitation	14
2.3 L'indépendance des exercices	16
2.4 La prudence	16
2.5 La permanence des méthodes	17
2.6 Les autres principes comptables fondamentaux	20
 <i>Chapitre III :</i> <i>Les vingt ans d'application de la loi comptable du 30 avril 1983</i>	
3.1 Avoir vingt ans	21
3.2 Notion de droit comptable	24
3.3 Evaluation comptable	26
3.4 L'annexe	27
3.5 Les obligations formelles	27

	<i>pages</i>
<i>Chapitre IV :</i>	
<i>Les limites de la réforme de 1982</i>	
4.1 La gestion comptable des actifs incorporels	31
4.2 Le suivi des éléments libellés en devises étrangères	32
4.3 La comptabilisation des impôts différés	32
4.4 La définition des règles de rattachement des produits	34
4.5 L'application du concept d'image fidèle	34
4.6 Le traitement comptable des fusions de sociétés	35
4.7 Les liaisons entre l'enregistrement par nature et l'enregistrement par destination	36
4.8 Une relation cohérente entre les comptes individuels et les comptes consolidés	37
<i>Chapitre V :</i>	
<i>La stratégie de convergence du PCG</i>	
5.1 La réforme 1999 des comptes individuels	39
5.2 La réforme 1999 des comptes consolidés	40
5.3 Les évolutions récentes de « convergence »	41
<i>Chapitre VI :</i>	
<i>Le mécanisme d'intégration des normes comptables internationales au niveau européen</i>	
6.1 Le règlement européen du 19 juillet 2002	51
6.2 Les opérateurs de la normalisation comptable internationale	54
6.3 Les choix nationaux	57
<i>Chapitre VII :</i>	
<i>L'effet IAS</i>	
7.1 Validité des solutions retenues dans les normes IAS/IFRS	68
7.2 Structures et influence de l'IASB	69
7.3 Reconnaissance d'un référentiel comptable unique au plan mondial	72
7.4 Les relations comptabilité-fiscalité	73
7.5 Vivement demain !	76

Liste des abréviations utilisées

<i>AMF</i>	<i>Autorité des marchés financiers</i>
<i>ARC</i>	<i>Accounting regulatory committee (comité européen de la réglementation comptable)</i>
<i>CAA</i>	<i>Cour administrative d'Appel</i>
<i>CE</i>	<i>Conseil d'Etat</i>
<i>CNC</i>	<i>Conseil national de la comptabilité</i>
<i>CNCC</i>	<i>Compagnie nationale des commissaires aux comptes</i>
<i>CESR</i>	<i>Committee of european securities regulators (comité européen des régulateurs des marchés de valeurs mobilières / anciennement dénommé FESCO)</i>
<i>COB</i>	<i>Commission des opérations de bourse (remplacée par AMF)</i>
<i>CPDC</i>	<i>Comité professionnel de doctrine comptable (OEC)</i>
<i>CRC</i>	<i>Comité de la réglementation comptable</i>
<i>EFRAG</i>	<i>European financial reporting advisory group (groupe-conseil européen en matière d'information financière)</i>
<i>FASB</i>	<i>Financial accounting standards board (organisme de normalisation comptable américain)</i>
<i>IAS</i>	<i>International accounting standard (norme comptable internationale)</i>
<i>IASC</i>	<i>International accounting standards committee (comité international de normalisation comptable)</i>
<i>IFAC</i>	<i>International federation of accountants (fédération internationale des experts comptables et auditeurs)</i>
<i>IFRS</i>	<i>International financial reporting standard (norme internationale d'information financière)</i>
<i>OEC</i>	<i>Ordre des experts-comptables</i>
<i>OICV</i>	<i>Organisation internationale des organisations de valeurs mobilières (IOSCO en anglais)</i>
<i>PCG</i>	<i>Plan comptable général</i>

BIBLIOGRAPHIE INDICATIVE

- BERNHEIM Y. (1999) : « *L'essentiel des US GAAP* », éd. Mazars et Guérard
- BARNETO P. (2004) : « *Normes IAS – IFRS* », éd. Dunod
- BURLAUD A. (1998) (sous la direction de) : « *Comptabilité et droit comptable : l'intelligence des comptes et leur cadre légal* », éd. Gualino
- CARAYON B. (2003) : « *Intelligence économique, compétitivité et cohésion sociale* », Rapport au Premier ministre (juin)
- COLASSE B. (2000) (sous la direction de) : « *Encyclopédie de comptabilité – contrôle – audit* », éd. Economica
- CONSEIL D'ANALYSE ECONOMIQUE (2003) : « *Les normes comptables et le monde post-Enron* », éd. Documentation Française
- CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE : « *rapport d'activité 2000* », éd. Ministère de l'Economie, des Finances et de l'industrie
- CROUZET P. et VERON N. (2002) : « *La mondialisation en partie double : la bataille des normes comptables* », éd. En Temps Réel
- DELESALLE E. (2000) : « *La comptabilité plurielle* », éd. FID
- DELESALLE F. et E. (2001) : « *La comptabilité et les dix commandements* », éd. FID
- DFCG (2004) : « *Normes IAS – IFRS* », éd. d'Organisation
- MAILLET C. et LE MANH A. (2004) : « *Normes comptables internationales* », éd. Foucher
- OBERT R. (2003) : « *Normes comptables internationales* », 1^{ère} édition, Dunod
- ORDRE DES EXPERTS-COMPTABLES : cahiers spéciaux de la Commission de droit comptable (2001-2004)
- PRICEWATERHOUSECOOPERS (2003) : « *mémento Normes IFRS 2005* », 1^{ère} édition, éd. Francis Lefebvre
- SIMON Y. et JOFFRE P. (1997) (sous la direction de) : « *Encyclopédie de gestion* », trois tomes, éd. Economica
- TOURNIER J-C (2000) : « *La révolution comptable* », éd. d'Organisation
- VAN GREUNING H. et KOEN M. avec adaptation et traduction par LE VOURC'H J. (2003) : « *Normes comptables internationales – guide pratique* », 2^e édition, éd. CNCC
- WALTON P. (2001) : « *La comptabilité anglo-saxonne* », éd. Repères – La Découverte

Liste des publications de Eric Delesalle sur le thème des normes comptables internationales IAS / IFRS

Revue Française de Comptabilité (RFC)

- n° 362 et 363 (janvier & février 2004) : un exemple d'application de la norme IFRS-1 relative à la première application du référentiel IAS
- n° 361 (décembre 2003) : IAS 2 (stocks) comparé au PCG et aux dispositions fiscales françaises
- n° 357 et 358 (juillet & septembre 2003) : un exemple d'application des normes IAS dans les PME
- n° 348 (octobre 2002) : point sur les travaux de l'IASB
- n° 339 (décembre 2001) : cas comparé normes IAS / normes françaises
- n° 337 (octobre 2001) : table-ronde

Option Finances

- n° 754 (13 octobre 2003) : Passage aux normes IAS/IFRS

Les Annonces de la Seine

- n° 69 (24 novembre 2003) : La comptabilité et le feng shui
- n° 234 (23 novembre 2001) : La comptabilité du XXI^e siècle se prépare

Les Petites Affiches

- n° 26 (5 février 2004) : Les normes comptables internationales à leur juste valeur
- n° 70 (25 novembre 2002) : le fabuleux destin des normes IAS

Les Echos

- 30 avril 2003 : le bonheur est-il dans l'IAS ?
- 4 septembre 2002 : la comptabilité en partie trouble

Banque Magazine

- n° 644 (février 2003) : Le syndrome de la tour de Babel

Banque Stratégie

- avril 2003 : six exemples de stratégies comptables PCG / IAS

Le bonheur est-il dans l'IAS ?

Nouvelles Fiscales

- n° 891 (mai 2003) : Les normes comptables internationales : vers quel usage comptable ?

Bulletin Fiscal Francis Lefebvre

- avril 2003 : Fiscalité et normes comptables internationales

Revue de droit fiscal

- 15 avril 2004 : Fiscalité et normes comptables internationales : mais ou et donc or ni car ?

Lamy Optimisation fiscale de l'entreprise

- juillet 2003 : Normes comptables IAS et incidences fiscales

Lamy Guide du responsable comptable et financier

- novembre 2003 : Normes comptables internationales

VERBATIM

« Il nous paraît impensable de maintenir à terme deux référentiels comptables, l'un pour les comptes consolidés des sociétés cotées, l'autre pour les comptes sociaux de ces mêmes entités et des sociétés non cotées. Nous sommes en effet favorables à ce que toutes les entreprises adoptent le référentiel IFRS dans sa philosophie ».

Antoine Bracchi, Option Finances, n° 747 du 28 juillet 2003, p. 5

« L'irruption sur la scène européenne, et par voie de conséquence dans les Etats membres, de normes comptables échappant à leur initiative et même souvent à leur contrôle a mis fin aux compromis et au statu quo mou de la coexistence fiscal-comptable. Une stratégie claire à la hauteur des enjeux est nécessaire pour que l'assiette fiscale soit conforme aux décisions annuelles du législateur fiscal et aux règles non moins changeantes du droit comptable ».

Gilbert Gélard, Revue de Droit Fiscal, n° 8 / 2004, p. 425

« 3^e proposition : Sortir les règles comptables du Code de commerce et de ses décrets d'application. C'est sans doute la proposition la plus importante. En effet, le CRC, au niveau des arrêtés, ne peut faire évoluer les règles si ces évolutions sont contraires aux lois et décrets (...). Aujourd'hui, il conviendrait de sortir de cet immobilisme, en prévoyant soit un processus beaucoup plus régulier d'évolution de la loi comptable, soit la sortie des règles comptables de la loi et des décret par le 'nettoyage' précité... Mais pour cela, il faut une loi ! ».

*PricewaterhouseCoopers, Bulletin Comptable et Financier,
n° 9 / 2002, pp. 3 et 4*

Chapitre I

LES ACTEURS DE LA NORMALISATION COMPTABLE EN FRANCE

La comptabilité peut avoir de multiples significations, et - par exemple - envisager l'harmonisation des états financiers, ce n'est pas la même problématique que l'harmonisation des comptes. Ainsi, selon la Commission des études générales du Conseil National de la Comptabilité (CNC) en juin 1989 (in : document n° 77, juin 1989 : « étude sur l'évolution de la comptabilité et son utilisation comme moyen d'information de l'entreprise », Commission des études générales) : « *Art, science ou technique, la comptabilité a pour ambition de constituer un système cohérent d'information et de communication au service de l'entreprise aussi bien sur le plan interne que sur le plan externe* ». La question de l'évolution de la normalisation comptable traitée ici ne concerne que le volet « externe », c'est-à-dire de la communication d'une information financière lisible, sincère et basée sur des principes (« mis en accord ») de terminologie, d'évaluation et de présentation.

1.1 Les textes du droit comptable

En France, seule la comptabilité financière est normalisée avec des règles de vocabulaire (c'est-à-dire la terminologie), des principes fondamentaux, des règles d'évaluation et de présentation,... ; ceci passe notamment par le respect du "Plan Comptable Général" (PCG), qui est défini, mis au point et adapté à chaque secteur économique par le Comité de la réglementation comptable (CRC) et le conseil national de la comptabilité (CNC), c'est-à-dire avec l'intervention des Pouvoirs publics ; quant à la comptabilité de gestion, il n'y a aucun cadre obligatoire : chaque entreprise s'organise comme elle le souhaite, le PCG 1999 ayant même supprimé les quelques indications qui étaient fixées dans la version de 1982 ; la France appartient à ce qu'on appelle le "système comptable continental".

Il faut rappeler que la normalisation s'entend selon le dictionnaire Larousse comme l' « ensemble des règles techniques résultant de l'accord des producteurs et des usagers et visant à *spécifier, unifier et simplifier* (...) en vue d'un meilleur rendement dans tous les domaines de l'activité humaine ». C'est ainsi qu'en 1985, dans le cadre d'un Forum, le ministre de l'Economie et des Finances avait distingué quatre objectifs principaux pour la normalisation comptable (*in : Forum OCDE, 23-24.04.1985*) :

- i : "Rendre les comptes clairs et intelligibles" : c'est-à-dire les notions de comptes homogènes et compréhensibles.
- ii : "Doter les chefs d'entreprise d'un outil performant pour la gestion" ; c'est-à-dire que la normalisation doit tenir compte de cet impératif.
- iii : "Rendre les comptes comparables" : c'est-à-dire d'une année à l'autre, et d'une entreprise à l'autre.
- iv : Permettre que "les comptes soient agrégeables entre eux" : c'est-à-dire que des éléments de statistiques doivent pouvoir être tirés de l'analyse des comptes.

Le bonheur est-il dans l'IAS ?

Le droit comptable français est basé sur les dispositions suivantes :

Objet	Directive européenne	Loi française	Décret d'application	Arrêté ministériel
Pour les comptes individuels (c'est-à-dire d'une entité : entreprise, société, ...).	IV ^e directive du 25.07.1978	Loi 83-353 du 30.04.1983 (dite loi comptable)	Décret 83-1020 du 29.11.1983 (dit décret comptable)	Arrêté du 22.06.1999 portant homologation du règlement CRC 99-03 du 29.04.1999 (en remplacement du PCG 1982 publié par arrêté ministériel le 27.04.1982)
Pour les comptes consolidés (c'est-à-dire d'un groupe de sociétés)	VII ^e directive du 13.06.1983	Loi 85-11 du 03.01.1985	Décret 86-221 du 17.02.1986	Arrêté du 22.06.1999 portant homologation du règlement CRC 99-02 du 29.04.1999 (en remplacement de la méthodologie du 9.12.1986, depuis le 1 ^{er} janvier 2000)

Nota : pour l'application des normes comptables internationales, à compter du 1^{er} janvier 2005 dans les comptes consolidés des sociétés faisant appel public à l'épargne, voir chapitre VI (en application du règlement européen n° 1606/2002 du 19 juillet 2002).

Trois éléments récents doivent être mis en évidence :

- d'une part, la loi du 6 avril 1998 a créé le CRC : Comité de la réglementation comptable, chargé d'établir des règlements, homologués sous forme d'arrêté ministériel, relatifs aux règles comptables ;
- d'autre part, le décret du 26 août 1996 a créé un Comité d'urgence au sein du Conseil national de la Comptabilité (CNC), aux fins de prendre des positions techniques rapidement sur des questions d'actualité ;
- enfin, en décembre 1998, le CNC a pris en assemblée plénière trois avis très importants, dûment homologués par le CRC en 1999 : ces règlements ont fait ensuite l'objet d'une publication sous forme d'arrêté ministériel : il s'agit de l'avis 98-10 relatif aux comptes consolidés (qui modifie l'arrêté du 9 décembre 1986 ; règlement CRC 99-02 du CRC du 29 avril 1999, homologué par arrêté le 22 juin 1999), de l'avis 98-12 relatif au plan comptable des associations et fondations (dont l'étude n'est pas envisagée ici ; règlement CRC 99-01 du 16 février 1999, homologué par arrêté le 8 avril 1999) et de l'avis 98-13 relatif à la réécriture à droit constant (ou quasi-constant) du Plan comptable général (PCG) 1982 (règlement CRC 99-03 du 29 avril 1999, homologué par arrêté le 22 juin 1999).

Le CRC a ensuite validé des modifications importantes des dispositions du PCG, et notamment :

- le règlement CRC 1999-08 du 24 novembre 1999, relatif au traitement comptable des contrats à long terme (texte pris en application de l'avis CNC 1999-10 du 23 septembre 1999) ;
- le règlement CRC 2000-06 du 17 décembre 2000, relatif aux passifs et surtout à la nouvelle définition des provisions pour risques et charges (texte pris en application de l'avis CNC 2000-01 du 20 avril 2000) ;
- le règlement CRC 2002-10 du 12 décembre 2002, relatif aux dépréciations par voie d'amortissements et de provisions (texte pris en application de l'avis CNC 2002-07 du 27 juin 2002) ;
- le règlement CRC 2003-07 du 12 décembre 2003, relatif à une modification des dispositions transitoires (applicables en 2003/2004) pour la comptabilisation des provisions pour grosses réparations et grandes révisions.

De plus, des "normes" sous forme d'avis, de recommandations, de commentaires, de réponses (etc.) sont données par le Conseil National de la Comptabilité (CNC), l'Ordre des Experts Comptables (OEC), la Commission des Opérations de Bourse (COB), la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC), ...

En ce qui concerne le Comité d'urgence du CNC, il est saisi par le président du CNC ou par le ministre chargé de l'Economie de toute question relative à l'interprétation ou à l'application d'une norme comptable nécessitant un avis urgent. De 1997 à aujourd'hui, il a ainsi rendu plus de trente avis techniques, constituant une source importante d'évolution de la doctrine comptable.

1.2 Le Conseil national de la comptabilité

Le Conseil National de la Comptabilité (CNC) est un organisme officiel créé par un décret du 7 février 1957, modifié en 1964, 1993 et 1996. Il a pour mission d'émettre dans le domaine comptable des avis et recommandations concernant l'ensemble des secteurs économiques ; il est ainsi chargé de donner un avis préalable sur toutes les dispositions d'ordre comptable, qu'elles soient d'origine nationale ou communautaire, et y compris pour les secteurs des banques et des compagnies d'assurances ; les avis importants du CNC sont repris sous forme de règlements par le CRC, afin d'être intégrés au PCG.

Le CNC est une instance de concertation, qui est à la fois interministérielle et interprofessionnelle.

Sont notamment représentés au niveau de l'Assemblée plénière :

- les ministères, administrations et juridictions concernés par la normalisation comptable.
- l'Autorité des Marchés Financiers (AMF).
- la Centrale des Bilans de la Banque de France.
- l'INSEE.
- les professionnels comptables : experts-comptables, commissaires aux comptes, directeurs de comptabilité d'entreprise.

- les analystes financiers.
- les organisations patronales et syndicales.
- les enseignants, etc.

Il s'agit donc de tous les utilisateurs de l'information comptable. Il compte environ cinquante personnalités.

Les travaux du CNC sont notamment réalisés par :

- l'Assemblée plénière : qui regroupe tous les membres ;
- le Président et le Secrétariat général ;
- les cinq sections de travail (section 1 : règles applicables aux entreprises ; section 2 : règles spécifiques aux entreprises relevant du comité de la réglementation bancaire et financière ; section 3 : règles spécifiques aux entreprises régies par le Code des Assurances ; section 4 : règles applicables aux autres organisations ; section 5 : règles internationales) ;
- le Comité d'urgence (composé de onze membres : président du CNC, les six vice-présidents, un représentant du ministère de la Justice, un représentant du ministre chargé de l'Economie, un représentant du ministre chargé du Budget et un représentant de la COB).

Les travaux du CNC ne sont publiés (notamment sous la forme d'"avis") que lorsqu'ils sont définitivement arrêtés. Mais, au milieu des années 1990, le C.N.C. a procédé à la publication d'un certain nombre d'études afin d'obtenir des remarques et observations des lecteurs et personnes intéressées ; ce fut par exemple pour des réflexions sur les éléments libellés en devises étrangères, sur l'inscription à l'actif des marques développées de manière interne, sur les règles relatives aux traitements automatisés, etc. Et, depuis l'année 2002, le CNC a développé (pour l'instant dans des cas très limités, comme pour les nouvelles définitions en matière de dépréciations des actifs) la procédure d'exposé-sondage, visant à diffuser un projet d'avis, et de le soumettre à la discussion auprès des « institutions représentatives », comme l'Ordre des Experts Comptables, la Compagnie des Commissaires aux Comptes, les groupements patronaux, etc.

1.3 Le Comité de la réglementation comptable

Le CRC comprend quinze membres :

- Président : le ministre chargé de l'Economie
- Vice-président : le ministre de la Justice
- le ministre chargé du Budget
- un membre du Conseil d'Etat
- un membre de la Cour des Comptes
- un membre de la Cour de Cassation
- le président de la COB
- le président du CNC
- le président du Conseil supérieur de l'Ordre des Experts Comptables
- le président de la Compagnie nationale des Commissaires aux Comptes
- trois membres du CNC représentant les entreprises
- deux membres du CNC représentant les organisations syndicales représentatives de salariés.

Le CRC est chargé d'émettre des règlements, homologués par arrêtés ministériels, de mise à jour du Plan comptable général (voir liste en appendice). Il a une compétence à tous les domaines de la normalisation comptable, à l'exclusion des règles de la comptabilité publique.

APPENDICE :

Liste des règlements adoptés par le Comité de la réglementation comptable (CRC)

2003

Règlement n° 2003-01 du 2 octobre 2003 relatif au traitement comptable des activités d'échange dans le cadre des transactions internet

Règlement n° 2003-02 du 2 octobre 2003 relatif au plan comptable des OPCVM (1^{re} partie)

Règlement n° 2003-03 du 2 octobre 2003 relatif aux règles comptables applicables aux fonds communs de créances

Règlement n° 2003-04 du 2 octobre 2003 relatif au traitement comptable des produits de cession des immobilisations réévaluées

Règlement n° 2003-05 du 20 novembre 2003 relatif au traitement comptable des coûts de création de sites internet

Règlement n° 2003-06 du 20 novembre 2003 relatif à l'enregistrement des opérations avec service de règlement/livraison différés portant sur des titres réalisées par les entreprises relevant du Comité de la réglementation bancaire et financière

Règlement n° 2003-07 du 12 décembre 2003 modifiant l'article 15 du règlement n°2002.10 du CRC relatif à l'amortissement et la dépréciation des actifs

2002

Règlement n°2002-01 du 12 décembre 2002 relatif à la valorisation des ensembles homogènes d'instruments financiers et à la couverture affectée de groupes d'éléments

Règlement n° 2002-02 du 12 décembre 2002 relatif au contrôle des entreprises d'investissement par un seul commissaire aux comptes

Règlement n° 2002-03 du 12 décembre 2002 relatif au traitement comptable du risque de crédit dans les entreprises relevant du Comité de la réglementation bancaire et financière

Règlement n° 2002-04 du 12 décembre 2002 relatif aux documents de synthèse individuels des entreprises d'investissement

Règlement n° 2002-05 du 12 décembre 2002 relatif aux documents de synthèse consolidés des entreprises d'investissement

Le bonheur est-il dans l'IAS ?

Règlement n° 2002-06 du 12 décembre 2002 relatif au plan comptable des mutuelles relevant du code de la mutualité et assumant un risque d'assurance

Règlement n°2002-07 du 12 décembre 2002 relatif au plan comptable des mutuelles relevant du code de la mutualité et n'assurant aucun risque d'assurance ni de réassurance, directement ou indirectement

Règlement n° 2002-09 du 12 décembre 2002 relatif aux règles de comptabilisation des instruments financiers à terme par les entreprises régies par le code des assurances

Règlement n° 2002-10 du 12 décembre 2002 relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs

Règlement n° 2002-11 du 12 décembre 2002 relatif aux règles comptables applicables aux sociétés d'épargne forestière

Règlement n° 2002-12 du 12 décembre 2002 modifiant et complétant l'annexe au règlement n° 99-02 du 29 avril 1999 du Comité de la réglementation comptable relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques (section VI Combinaison)

Règlement n° 2002-13 du 12 décembre 2002 relatif aux comptes consolidés ou combinés des sociétés coopératives agricoles et de leurs unions

2001

Règlement n°2001-02 du 12 décembre 2001 modifiant le règlement n° 91.03 du C.R.B. relatif à l'établissement et à la publication des situations trimestrielles et du tableau d'activité et de résultats semestriels individuels et consolidés des établissements de crédit

2000

Règlement n°2000-01 du 4 juillet 2000 relatif aux modalités d'établissement des comptes annuels des fonds de solidarité pour le logement constitué sous la forme d'un groupement d'intérêt public tenant sa comptabilité selon les règles du droit privé

Règlement n°2000-02 du 4 juillet 2000 relatif à la comptabilisation des actions propres et à l'évaluation et à la comptabilisation des titres à revenu variable détenus par les entreprises relevant du comité de la réglementation bancaire et financière

Règlement n°2000-03 du 4 juillet 2000 relatif aux documents de synthèse individuels des entreprises relevant du comité de réglementation bancaire et financière

Règlement n°2000-04 du 4 juillet 2000 relatif aux documents de synthèse consolidés des entreprises relevant du Comité de la réglementation bancaire et financière

Chapitre I

Règlement n°2000-05 du 7 décembre 2000 relatif aux règles de consolidation et de combinaison des entreprises régies par le code des assurances et des institutions de prévoyance régies par le code de la sécurité sociale ou par le code rural

Règlement n°2000-06 du 7 décembre 2000 relatif aux passifs

Règlement n°2000-07 du 7 décembre 2000 modifiant et complétant l'annexe au règlement n° 99-02 du 29 avril 1999 du comité de la réglementation comptable relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques

Règlement n°2000-08 du 7 décembre 2000 modifiant et complétant l'annexe au règlement n° 99-07 du 24 novembre 1999 du comité de la réglementation comptable relatif aux règles de consolidation des entreprises relevant du comité de la réglementation bancaire et financière

1999

Règlement n° 99.01 du 16 février 1999 relatif aux modalités d'établissement des comptes annuels des associations et fondations

Règlement n°99-02 du 29 avril 1999 relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques

Règlement n° 99-03 du 29 avril 1999 relatif à la réécriture du plan comptable général

Règlement n° 99-04 du 23 juin 1999 relatif à l'établissement et à la publication des comptes individuels annuels des établissements de crédit

Règlement n° 99-05 du 23 juin 1999 relatif au traitement comptable des concessions d'aménagement dans les sociétés d'économie mixte locales

Règlement n° 99-06 du 23 juin 1999 relatif aux dispositions comptables applicables aux sociétés civiles de placement immobilier

Règlement n° 99-07 du 24 novembre 1999 relatif aux règles de consolidation des entreprises relevant du Comité de la réglementation bancaire et financière

Règlement n° 99-08 du 24 novembre 1999 modifiant les dispositions du plan comptable général relatives au traitement comptable des contrats à long terme

Règlement n° 99-09 du 24 novembre 1999 modifiant les dispositions du plan comptable général relatives à la mise en œuvre des changements de méthodes comptables

Chapitre II

LES PRINCIPES COMPTABLES FONDAMENTAUX

2.1 L'objectif de l'image fidèle

Une importante réforme introduite par la loi du 30 avril 1983 a été l'introduction dans le droit comptable, devenu autonome, de la notion de l'image fidèle.

Que de commentaires ont été publiés sur le nouvel article 9 (devenu article L 123-14 par la refonte de 1999) du Code de Commerce qui précise 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" !

Cette notion d'image fidèle, issue de l'expression "*true and fair view*" de la IV^o directive européenne de 1978, a entraîné de nombreux débats - parfois passionnés... Pour certains, il s'agissait d'une révolution ; pour d'autres, il n'y avait rien de nouveau ; et d'autres encore considéraient que "les mots "image fidèle" n'ont aucune importance en eux-mêmes : le mot important, le mot clef étant le verbe donner".

En réalité, l'image fidèle passe par la régularité (c'est-à-dire le respect des règles et des procédures en vigueur) et la sincérité (c'est-à-dire l'application de bonne foi de ces règles) ; c'est un objectif à atteindre qui nécessite :

- de choisir la "meilleure" méthode possible lorsque plusieurs solutions sont possibles ;
- de bien utiliser l'annexe en tant qu'outil de l'information financière et comptable, puisque "lorsque l'application d'une prescription comptable ne suffit pas pour donner l'image fidèle (...), des informations complémentaires doivent être fournies dans l'annexe" (selon l'article L 123-14 du Code de Commerce) ;
- de déroger à la règle dans des situations tellement rares, que cette situation n'existe pas en pratique !

De manière schématique, on peut considérer qu'il existe huit principes comptables fondamentaux, aboutissant à l'image fidèle :

- la continuité d'exploitation,
- l'indépendance des exercices,
- la prudence,
- la permanence des méthodes,
- le coût historique,
- le bilan d'ouverture d'un exercice qui doit correspondre au bilan de clôture de l'exercice précédent,
- l'importance relative,
- la non-compensation.

Ces principes sont d'ailleurs reconnus au niveau international par l'IASC. Cependant, dans la norme IAS 1, il est retenu un autre principe : celui de la prééminence de la réalité sur l'apparence : les opérations et les autres événements de la vie de l'entreprise doivent être enregistrés et présentés conformément à leur nature et à la réalité financière sans s'en tenir uniquement à leur apparence juridique", qui n'est pas applicable dans le cadre du P.C.G. français ; c'est ainsi que, par exemple, les opérations de crédit-bail sont considérées comme de simples locations de biens tant que la levée de l'option d'achat juridique n'est pas opérée. Mais il s'agit d'un vaste débat, ayant aussi des origines dans la connexion du droit comptable avec d'autres branches du droit (droit fiscal et droit civil notamment : voir chapitre III).

2.2 La continuité de l'exploitation

En ce qui concerne la continuité d'exploitation, le Code de commerce précise que pour l'établissement des comptes annuels, " le commerçant (...) est présumé poursuivre ses activités " (art. L 123-20, 1^{er} alinéa).

Selon la CNCC (note d'informations n° 8), "la continuité de l'exploitation est une convention comptable de base selon laquelle, lors de l'arrêté des comptes annuels, il convient d'apprécier :

Le bonheur est-il dans l'IAS ?

- si l'entreprise est en activité,
- s'il n'existe aucun fait qui pourrait l'empêcher de rester en activité dans un avenir prévisible.

Lorsque la continuité de l'exploitation paraît assurée, les comptes annuels sont arrêtés normalement, c'est-à-dire dans le respect des autres conventions comptables de base et des principes comptables généralement admis. Lorsque la continuité de l'exploitation n'est plus assurée, les comptes annuels doivent être établis sur la base de la valeur liquidative".

La continuité d'exploitation doit donc être appréciée sur l'exercice à venir, et relève notamment de l'analyse de trois catégories de critères :

- les critères fondés sur la situation financière tels qu'une situation nette négative, un fonds de roulement négatif, une situation de trésorerie négative, une impossibilité de renouveler les crédits, ... ;
- les critères fondés sur l'exploitation tels que la capacité d'autofinancement négative, des pertes de marchés importants, une sous-activité notable, des pertes de licences,... ;
- des autres critères, tels que des conflits sociaux graves et répétés, la destruction de l'outil de production, les changements de lois, les catastrophes naturelles,...

Si la continuité d'exploitation est justifiée à la clôture de l'exercice, il convient d'appliquer les autres principes comptables. Par contre, si elle n'est pas assurée, l'évaluation des actifs et des passifs doit s'opérer en "valeur liquidative" en constatant la valeur de réalisation nette des actifs (y compris les éventuelles plus-values, et en éliminant tous les actifs incertains et reports de charges sur plusieurs exercices), et la valeur de tous les passifs à payer (y compris au titre de l'annulation de contrats, etc.).

Si la continuité d'exploitation est "incertaine", l'annexe doit donner toutes les informations utiles pour justifier le choix de la méthode retenue ; il est évident que le maintien du principe de la continuité d'exploitation, dans le cadre d'entreprise en difficulté, ne peut s'opérer que sur la base d'une analyse d'ensemble de l'entreprise, de son environnement, des solutions raisonnables de redressement,...

2.3 L'indépendance des exercices

En ce qui concerne l'indépendance des exercices, le deuxième alinéa de l'article L 123-13 du Code de Commerce pose que "le compte de résultat récapitule les produits et les charges de l'exercice, sans qu'il soit tenu compte de leur date d'encaissement ou de paiement". Il convient donc de mettre en oeuvre une comptabilité dite d'engagements.

En principe, les exercices ont une durée de douze mois (sauf durée plus courte ou plus longue autorisée pour le premier exercice d'une entreprise nouvelle ou en cas de changement de date de clôture de l'exercice social). L'article L 123-12 du Code de Commerce précise d'ailleurs que tout commerçant "doit contrôler par inventaire, au moins une fois tous les douze mois, l'existence et la valeur des éléments actifs et passifs du patrimoine de l'entreprise". Devront ainsi être utilisés : des comptes de tiers, de stocks, de régularisation, etc.

2.4 La prudence

Selon le P.C.G. (§ 120-3), "la comptabilité est établie sur la base d'appréciations prudentes, pour éviter le risque de transfert, sur des périodes à venir, d'incertitudes présentes susceptibles de grever le patrimoine et le résultat de l'entité".

L'article L 123-20 du Code de Commerce précise ainsi, après avoir posé que "les comptes annuels doivent respecter le principe de prudence" (premier alinéa), que :

- "Même en cas d'absence ou d'insuffisance du bénéfice, il doit être procédé aux amortissements et provisions nécessaires" (deuxième alinéa) ;
- "Il doit être tenu compte des risques et des pertes intervenus au cours de l'exercice ou d'un exercice antérieur, même s'ils sont connus entre la date de clôture de l'exercice et celle de l'établissement des comptes" (troisième alinéa).

Sont aussi précisés :

- par l'article L 123-21 du Code de Commerce que "seuls les bénéfices réalisés à la date de clôture d'un exercice peuvent être inscrits dans les comptes annuels" ;
- par l'article L 123-18 du Code de Commerce que :
 - . "si la valeur d'un élément de l'actif devient inférieure à sa valeur nette comptable, cette dernière est ramenée à la valeur d'inventaire à la clôture de l'exercice, que la dépréciation soit définitive ou non" ;
 - . "la plus-value constatée entre la valeur d'inventaire d'un bien et sa valeur d'entrée n'est pas comptabilisée".

L'application du principe de prudence ne peut cependant pas permettre de justifier la création de réserves occultes ou de provisions excessives. Ainsi, par exemple, les définitions nouvelles en matière de passifs encadrent de manière stricte les conditions de rattachement (sous forme de provisions) des événements survenus postérieurement à la clôture de l'exercice.

2.5 La permanence des méthodes

L'article L 123-17 du Code de Commerce précise ainsi qu' "à moins qu'un changement exceptionnel n'intervienne dans la situation du commerçant (...), 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".

En pratique, ce principe est dorénavant analysé comme suit par le PCG (§ 130-5 et 314-1) :

- la notion de changement de méthodes comptables est qualifiée dans deux cas :

- . d'une part, en cas de changement de la réglementation proprement dite, c'est-à-dire par exemple d'un changement de Plan comptable ;

- . d'autre part, lorsqu'il existe une option (explicite ou implicite) et que l'entreprise décide de changer cette option, en vue de donner une meilleure image fidèle ;

- il ne faut pas confondre ces « vrais » cas de changement avec les « faux » cas, dénommés changements d'estimation et de modalités d'application (c'est la même méthode qui est appliquée, mais il y a une simple correction dans l'estimation ou dans le mode de calcul) ;
- il existe aussi des changements d'options fiscales, qui ont pour objet de permettre à l'entreprise d'optimiser à son gré le fonctionnement des comptes de provisions réglementées ;
- et enfin, il y a les corrections d'erreurs significatives (à ne pas confondre avec les révisions d'estimation).

Avant 1997, tout impact de changement comptable était par principe (sauf dans certains cas particuliers) enregistré au niveau du résultat exceptionnel.

La même solution continue de s'appliquer pour les trois derniers cas ; mais, pour les « vrais » changements de méthodes, le PCG précise dorénavant que l'impact doit être enregistré au niveau des réserves (report à nouveau). Ainsi, c'est le « comptable » qui va modifier un poste qui, jusqu'alors, était réservé (essentiellement) aux décisions de l'Assemblée générale... Cette solution technique n'est pas toujours évidente à mettre en œuvre, du fait de deux particularités :

- d'abord, le CNC a préconisé une imputation pour le montant net de l'incidence fiscale (sans préciser une éventuelle différence entre les conséquences d'impôt exigible et celles d'impôt différé) ;
- ensuite, l'Administration fiscale ne s'est pas encore prononcée sur les conséquences qu'elle tirera de ce mode d'enregistrement (notamment, s'il s'agit d'un élément de « perte » : pourra-t-on déduire celle-ci de manière extra-comptable ?).

L'avis CNC 1997-06 du 18 juin 1997 a établi une liste, non exhaustive, de neuf options, étant à relever que pour deux d'entre elles, il avait été posé un choix de principe de « traitement préférentiel », c'est-à-dire que le CNC a posé un postulat que les options ne sont pas « équivalentes », et doivent en pratique être appliquées au regard de la stratégie avec les traitements applicables dans le cadre des normes comptables internationales IAS.

Le bonheur est-il dans l'IAS ?

Il s'agit des cas suivants :

- engagement de retraite : constitution d'une provision (choix préférentiel) ou simple mention de l'engagement en annexe (le PCG 1999 retient la même analyse au § 335-1) ;
- rattachement des produits : méthode à l'avancement (choix préférentiel), ou méthode à l'achèvement (le PCG 1999 retient la même analyse au § 380-1) ;
- frais de recherche et développement : inscription en immobilisations ou maintien en charges ;
- charges financières de production des stocks ou des immobilisations : inclusion ou non au coût de production ;
- réévaluation libre des immobilisations ou non ;
- évaluation des sorties de stocks : coût moyen pondéré ou premier entré - premier sorti ;
- évaluation des titres de participation par équivalence ou non ;
- frais d'émission des emprunts : inscription en charges à répartir sur plusieurs exercices ou maintien en charges ;
- subvention d'investissement : étalement sur plusieurs exercices ou enregistrement immédiat en produit.

On peut relever que le règlement CRC 99-09 du 24 novembre 1999, homologué par arrêté ministériel le 20 décembre 1999, a rajouté dans le PCG (§ 361-2) la précision que « *l'inscription en immobilisations incorporelles des frais de recherche appliquée et de développement, constitutive d'un changement de méthode, ne peut s'appliquer que de manière prospective, c'est-à-dire aux frais encourus à compter de l'exercice du changement tant pour les anciens que pour les nouveaux projets* ».

2.6 Les autres principes comptables fondamentaux

Il s'agit des principes suivants :

- le *coût historique ou nominalisme monétaire* ; on ne tient donc pas compte des effets de variation de prix ; d'ailleurs le P.C.G. 1982 prévoyait des dispositions générales relatives à la mise en oeuvre de méthodes de correction des effets de l'inflation (coûts indexés, valeurs de remplacement) qui n'ont pas été reprises dans la version 1999 ; on peut quand même rappeler qu'il est possible - sous des conditions strictes - de réévaluer certaines immobilisations ;
- le *bilan d'ouverture d'un exercice doit correspondre au bilan de clôture de l'exercice précédent* : ce principe n'est pas à confondre avec la notion fiscale d'intangibilité du bilan d'ouverture ; au-delà de l'incidence de ce principe, il s'avère que par cette règle il est interdit d'imputer des éléments sur les réserves (sauf cas spécifique de l'impact des « vrais » changements de méthodes) ;
- l'*importance relative* : est un principe "délicat" par lequel les documents de synthèse doivent mettre en évidence "tout fait pertinent, c'est-à-dire susceptible d'avoir une influence sur le jugement que leurs destinataires peuvent porter sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'entité ainsi que sur les décisions qu'ils peuvent être amenés à prendre" ;
- enfin la *non compensation* : l'article L 123-19 du Code de Commerce est explicite : "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".

Chapitre III

LES 20 ANS D'APPLICATION DE LA LOI COMPTABLE DU 30 AVRIL 1983

3.1 Avoir vingt ans

Le « nouveau » plan comptable de 1982 avait été précédé par deux plans comptables nationaux : le premier en 1947, le deuxième en 1957. La mise en oeuvre du PCG 1982 avait ainsi répondu à trois objectifs principaux, présentés comme suit par Jean Dupont (alors Président du Conseil national de la comptabilité) (1) :

- il s'agissait de mettre à jour le plan comptable 1957, « car la comptabilité doit s'adapter constamment à ce qui évolue autour d'elle, à l'environnement économique et juridique, aux opérations comme le crédit-bail, aux innovations comme la participation au bénéfice net, à l'informatique qui s'est considérablement développé (...) » ;
- il s'agissait de réaliser un certain nombre de progrès : le plan 1957 « comportait des lacunes que l'expérience et l'application avaient révélées, notamment l'absence d'une doctrine comptable à l'intérieur du plan, l'absence d'un tableau de financement et un compte de résultat trop monolithique ne dégagant qu'un seul solde. Tout cela n'était pas très heureux (...) » ;
- il s'agissait d'adopter la normalisation comptable de la IV^e directive européenne de 1978 : celle-ci « n'est pas, très exactement, un plan comptable européen. La directive ménage un très grand nombre d'options, et il y a place pour une normalisation originale dans chaque pays, pourvu qu'on respecte les principes de la directive qui ont seulement pour objet d'assurer la comparabilité entre les comptes des entreprises des différents pays européens. Si la condition de comparabilité est assurée, la normalisation nationale reste possible ».

Quant à la situation historique, de nombreuses études ont été réalisées pour replacer l'évolution du système comptable français, étant à relever qu'avant la deuxième guerre mondiale, il n'y avait pas de plan comptable national.

Jean Dupont précisait aussi que « le plan comptable 1947 avait été précédé (...) de tentatives de normalisation à compter de 1942, mais à la vérité ce qui a été fait en 47 était purement national et n'était pas dans le droit fil de ce qui avait été préparé en 42 mais qui n'avait pas pu aboutir ».

Pour Robert Mazars, expert comptable et alors Président du Comité permanent des diligences normales de l'Ordre des Experts Comptables (2), « il faut que les professionnels, un jour, affirment l'erreur qui a été commise dans ce plan comptable que M. Goering a bien eu la gentillesse de nous offrir, et que nous avons trouvé tellement beau, que nous avons reconduit le système depuis 1942 » !

Ce propos ayant fait l'objet de la mise au point suivante par Jacques Richard, professeur à l'Université Paris-Dauphine (3) : « contrairement à ce qui est souvent affirmé, le plan comptable de 1947, plan comptable dualiste, n'a fondamentalement rien à voir avec celui de 1942 qui est un plan comptable moniste (avec intégration de la comptabilité de gestion) ; on ne peut donc prétendre que le plan comptable Schmalenbach a inspiré le plan comptable français de 1947. C'est tout le contraire : la rupture fondamentale s'est produite en 1947 et non en 1942. En outre, baptiser le plan comptable Schmalenbach de plan comptable Goering est une injustice d'autant plus grave que le génial auteur allemand a été, de par sa femme, juive, une victime du nazisme : ses travaux ont été freinés, il a été mis à l'écart de l'université et sa famille a été persécutée. Le fait que l'occupant ait utilisé ce plan ne doit pas nous en masquer les mérites et nous aveugler. Ce qui doit être condamné, ce sont l'occupation et la collaboration et non le plan lui-même ! ».

La compréhension de l'évolution de la normalisation comptable ne peut être bien comprise en dehors d'une analyse du contexte général attachée à la définition de la « norme ». Selon le dictionnaire Larousse, la normalisation correspond à « l'ensemble de règles techniques résultant de l'accord des producteurs et des usagers, et visant à spécifier, unifier et simplifier en vue d'un meilleur rendement dans tous les domaines de l'activité humaine ». Ainsi, pour les professeurs Jean-Claude Scheid et Peter Standish (4), « le plan français a normalisé la comptabilité financière d'une manière plus logique que dans les pays anglophones. Ce plan s'applique aussi à une plus grande variété de secteurs économiques (privé, public, associatif,...) que ne le font les normes comptables dans ces pays.

Le bonheur est-il dans l'IAS ?

L'Etat n'est pas directement concerné par la normalisation comptable dans le monde anglophone ; cette tâche est laissée à la profession. En France, au contraire, l'Etat est l'initiateur de la normalisation à travers le Conseil national de la comptabilité, l'organisme finalement responsable de la conception de la comptabilité qui doit être appliquée dans toute l'économie du pays (...) Dans le monde anglophone, la normalisation (ou tout au moins, la normalisation excessive) est souvent perçue comme une gêne pour le développement de la pensée comptable ; inversement, en France, il semble qu'il n'y ait aucune avantage bien perçu à développer une pensée comptable, ou tout au moins, une pensée comptable qui ne concerne pas les objectifs de la normalisation comptable ». Et le professeur Bernard Colasse de l'Université Paris-Dauphine ⁽⁵⁾ de considérer que « la normalisation comptable poursuit les mêmes objectifs que la normalisation industrielle mais ne les hiérarchise pas : rationaliser la comptabilité en tant que moyen de production et harmoniser ses produits (...) ; ces objectifs, appliqués à un moyen de production non plus matérielle mais intellectuelle, sont, d'une certaine façon, contradictoires, d'où des incompatibilités entre les éléments de la normalisation comptable, plus précisément, entre la nomenclature et les documents de synthèse ».

Selon l'étude sur l'évolution de la comptabilité et son utilisation comme moyen d'information de l'entreprise publiée en 1989 par la Commission des études générales du CNC ⁽⁶⁾ la réforme de 1982 s'est inscrite dans la recherche de quatre progrès :

- *progrès dans l'entreprise*, tant au niveau de la situation des services comptables dans l'organigramme des entreprises que par les apports du PCG « dans la description du patrimoine, la formation du résultat, la mise en évidence des flux de financement, l'ouverture sur les perspectives d'avenir de l'entreprise (...) » ;
- *des progrès dans les comparaisons inter-entreprises* : « la possibilité de rapprocher les comptabilités tenues par les agents économiques d'un même secteur, d'une même profession, permet d'améliorer la connaissance des structures et des évolutions prévisibles à court et moyen terme des entreprises qui en font partie » ;

- *des progrès pour l'information économique globale* : « la comptabilité de flux développée dans le nouveau plan comptable général recoupe mieux les besoins de l'analyse économique générale, analyse qui décrit pour chaque agent les relations entre « revenus », « investissements », « financements » dans les comptes intitulés « capital » et « financier » de la comptabilité nationale et dont la logique est très voisine de celle du tableau de financement » ;
- *des progrès dans les échanges communautaires et internationaux* : « la réforme du plan français a cherché à dépasser la seule obligation communautaire pour mettre à la disposition des entreprises un instrument de gestion, d'information et de comparaison susceptible de favoriser les échanges industriels, commerciaux, financiers avec l'extérieur tout en conservant son ajout essentiel : son caractère agrégatif à tous les échelons de regroupement des activités nationales ».

3.2 Notion de droit comptable

Et, en réalité, c'est avec le PCG 1982 que la notion de « droit comptable » autonome est apparue. Selon l'étude susvisée de la Commission des études générales du CNC, « en dépit du vœu de la Commission de normalisation des comptabilités de 1946 (...) l'existence d'un droit comptable autonome ne peut être affirmée que depuis la loi n° 83-353 du 30 avril 1983, spontanément dénommée « loi comptable » par les spécialistes alors qu'en droit strict elle concerne seulement la mise en harmonie des obligations comptables des commerçants et de certaines sociétés avec la IV^e directive adoptée par le Conseil des communautés européennes le 25 juillet 1978. Cette émergence d'un droit nouveau a incontestablement sa source dans cette harmonisation dont les prolongements dans la législation nationale, couplés avec la politique préexistante de normalisation comptable, ont entraîné, par un effet « boule de neige » l'extension des règles européennes à tous les agents économiques qui doivent tenir une comptabilité, quel que soit leur statut juridique : entreprises individuelles, sociétés de personnes, sociétés de capitaux, entreprises publiques, ... ».

Cependant, en 1984, le Professeur Alain Viandier (7) écrivait que « le droit comptable ne saurait être qualifié d'autonome, étroitement dépendant qu'il est des autres disciplines du droit privé, et, sur premier chef du droit commercial (...) Le droit comptable n'est pas une discipline autonome, mais une discipline originale à raison de son objet, savoir la comptabilité (...) ». Pour le Professeur Emmanuel du Pontavice (8), au contraire, le droit comptable apparaît comme étant évolutif et « autonome par rapport au droit commun, c'est-à-dire (...) en droit civil ou en droit commercial en général » ; à titre illustratif, il cite notamment les principes comptables énoncés par la loi du 30 avril 1983 car « pour le juriste, ces principes ont une importance considérable ; pourquoi ? Parce qu'un droit n'est autonome que s'il a ses principes d'interprétation : autrement dit, lorsqu'il y a une lacune du droit ou lorsque des textes ne sont pas clairs, on recourt à des principes d'interprétation appartenant à cette discipline. Jusqu'ici ce n'était pas possible, aujourd'hui ce sera possible ; lorsqu'il y aura une lacune des règles comptables, ou lorsqu'il y aura une obscurité des règles comptables, on va remédier à cette lacune, trancher en cas d'obscurité, en recourant aux principes du droit comptable (...) » .

C'est dans ce cadre que le PCG 1982 a été élaboré, et avec des débats particulièrement vifs sur les conséquences de l'introduction dans la loi française de l'objectif de l'image fidèle. Aujourd'hui codifié à l'article L 123-14 (1^{er} alinéa) du Code de commerce, il est fixé 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 ». Et le 3^e alinéa de cet article de préciser : « 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 ».

Cette notion est la traduction de l'expression « true and fair view » de la IV^e directive européenne de 1978 ; pour les professeurs Scheid et Standish (*op. cité*), « l'expression 'true and fair' apparut pour la première fois, en Grande Bretagne, dans le 'companies act' de 1948, mais des combinaisons différentes des mots 'true', 'fair', 'correct', 'full' ont été utilisées depuis 1844 dans la législation (...) Ce qu'il faut comprendre, c'est que l'expression 'true and fair' (ou toute autre du même genre) marque le rôle

vital du professionnel dans le monde anglo-saxon (...): <à savoir> la possibilité d'exercer un jugement d'ensemble sur les comptes de la part d'un spécialiste pour leur donner toutes leurs qualités (...). Avec la multiplication des normes comptables et des obligations d'information, la signification de 'true and fair view' est devenue plus problématique pour les dirigeants et auditeurs ». Et comme le notait, Maurice Gallion, alors secrétaire général du Conseil national de la comptabilité, l'absence de définition légale de l'image fidèle « est sans doute une bonne chose car je crois que toute définition risquerait de figer quelque chose d'évolutif » (9). Pour la COB dans son rapport pour 1983 (10), « à présent, la loi française, en accord avec la IV^e directive, impose que les comptes donnent de l'entreprise une image non trompeuse dans le cadre des conventions comptables que chacun s'attend à voir respectées. Les comptes doivent désormais permettre de faire un diagnostic de l'état de la société ».

3.3 Evaluation comptable

Le PCG 1982 a marqué une importante évolution par rapport à 1957 en terme de détail de l'évaluation comptable ; deviennent ainsi précisées les règles générales de l'évaluation aux quatre moments du 'fait' comptable : l'entrée dans le patrimoine (par exemple l'achat), l'inventaire (devant être annuel, afin de déterminer la valeur vénale qu'« un chef d'entreprise prudent et avisé » accepterait de décaisser pour obtenir l'élément), l'arrêté des comptes (afin de comparer ces deux valeurs et d'établir le bilan) et la sortie (par exemple la vente). Ces éléments de base sont repris dans *l'encadré* repris ci-après p. 30.

3.4 L'annexe

Une autre évolution importante du PCG 1982 a été l'introduction de l'annexe, en tant qu'élément indissociable du bilan et du compte de résultat pour former les comptes annuels. Pour les professeurs Michel Matt et Alain Mikol (11) « l'introduction de l'annexe dans le droit comptable français est significative d'un changement d'état d'esprit : l'on n'attend plus seulement des états financiers qu'ils soient les documents permettant de calculer un résultat aux seuls fins de s'acquitter des obligations fiscales correspondantes : ils doivent désormais constituer les pièces d'une analyse financière et économique de l'entreprise (...) ».

En 1984, l'Ordre des Experts Comptables avait publié avec le centre national du patronat français (éditions ETP) une brochure pratique permettant aux entreprises de s'y retrouver dans le détail des textes, afin de bien élaborer la première annexe. C'est à ce titre que pour la première mise en œuvre de l'annexe, il a été pratiqué généralement le plan suivant :

- règles et méthodes comptables ;
- compléments d'informations relatifs au bilan et au compte de résultat ;
- autres informations.

Mais certains excès dans le détail fourni, très souvent sous forme de tableaux chiffrés, ont entraîné une recommandation du CNC le 24 janvier 1986, qui a précisé que « le principe de l'importance significative domine l'ensemble des prescriptions concernant l'annexe et que les dispositions légales et réglementaires doivent s'interpréter à la lumière de ce principe », et qu'il était souhaitable « de simplifier, autant que possible, les informations données dans l'annexe, la qualité de ce document tenant beaucoup plus à la pertinence des indications contenues qu'à leur volume ».

3.5 Les obligations formelles

Le décret comptable de 1983 a reformaté les obligations en matière de tenue des livres comptables obligatoires. Il a ainsi été introduit, pour autant qu'il soit utile « et nécessaire à la compréhension du système de traitement et à la réalisation des contrôles », l'obligation d'élaborer un document décrivant les procédures et l'organisation comptables (article 1^{er} du décret comptable).

Chapitre III

Quant à la liste des comptes (permettant d'établir en « liaison directe » le bilan et le compte de résultat), le PCG 1982 était basé sur un triple système :

- le système développé : le plus complet, toujours optionnel ;
- le système de base : pour l'ensemble des entreprises ;
- le système abrégé : pour les « petites » entreprises ne dépassant pas les critères fixés, à savoir :

Pour bénéficier de la présentation abrégée des documents de synthèse, l'entreprise ne doit pas dépasser pendant deux exercices successifs deux des trois critères suivants :

	<i>Chiffre d'affaires</i>	<i>Total du bilan</i>	<i>Effectif</i>
<i>Bilan et compte de résultat</i>	534.000 euros	237.000 euros	10
<i>Annexe des personnes morales (a)</i>	4.000.000 euros	2.000.000 euros	50

(a) L'annexe des commerçants personnes physiques est toujours considérée comme devant être présentée de manière simplifiée.

Le cadre de la nomenclature comptable a été construit sur cette base, avec une structure décimale dans la codification des comptes et un système où :

- pour le système développé : les entreprises doivent utiliser l'ensemble des comptes prévus ;
- pour le système de base : seuls les comptes imprimés en caractères noirs doivent être utilisés ;
- pour le système abrégé : seuls les comptes imprimés en caractères gras et noirs doivent être utilisés.

Le compte de résultat du PCG 1982 a maintenu le choix de 1947 en matière de classement des charges et des produits par nature, avec une possibilité de détermination de soldes intermédiaires permettant de détailler la composition du résultat.

Pour Jacques Richard (12), « le premier pays à rompre avec la pratique du plan Schmalenbach est la France : le plan comptable de 1947 abandonne la conception moniste pour une conception dualiste dans laquelle deux circonscriptions sont nettement distingués :

- le circuit des classes 1 à 8 de la comptabilité générale,

Le bonheur est-il dans l'IAS ?

- le circuit de la classe 9 réservé à la comptabilité analytique ».

Mais, si le débat a toujours été vif sur les avantages et inconvénients de ce dualisme, la réforme de 1982 a maintenu la distinction comptabilité générale / comptabilité analytique d'exploitation, alors même comme l'indiquait Jean-Louis Mullenbach, expert comptable (13) : « il est de bon ton dans notre pays, lorsque quelque chose va mal, d'en faire porter la responsabilité sur la puissance publique qui serait à l'origine de tous les maux de la société française. En l'occurrence, le plan comptable général est montré du doigt pour justifier la lenteur de sortie des comptes des entreprises françaises. Ne se trompe-t-on pas de cible alors que l'informatique d'aujourd'hui permet, avec une saisie unique, de générer les deux dimensions, comptabilité générale et comptabilité de gestion, sans coûts excessifs compte tenu des intérêts respectifs de l'une et de l'autre ».

En ce qui concerne le bilan, une présentation par destination / provenance a été choisie en 1982, et le classement par liquidité / exigibilité du plan 1957 a été abandonné ; néanmoins, les informations relatives aux échéances ont été prévues au niveau de l'annexe.

(1) *Compte-rendu de la conférence-débat publique organisée le 23 avril 1980 par le Conseil régional de Lille de l'Ordre des Experts Comptables* (pp. 9 et 10).

(2) *Voir Revue de droit comptable n° 87-4 de décembre 1987, p. 10*

(3) *Voir Revue de droit comptable n° 88-1 de mars 1988, p. 57*

(4) *Voir Revue française de comptabilité n° 201, mai 1989, pp. 90 et 91*

(5) *Voir Revue française de comptabilité n° 182, septembre 1987, pp. 45 et 46*

(6) *Document CNC n° 77, juin 1989, pp. 23 à 30*

(7) *Précis Dalloz, Droit comptable, pp. 15 et 16*

(8) *Intervention au cours de la conférence « Mercredi de la comptabilité », organisée par l'Ordre des Experts Comptables : compte-rendu du 7 décembre 1983, pp. 18 à 22*

(9) *Revue du Commissaire aux Comptes n° 84-2, juin 1984, p. 8*

(10) *16^e rapport COB, p. 44*

(11) *Ouvrage « principes comptables et information financière », ECM, p. 25*

(12) *Revue de droit comptable n° 88-1, mars 1988, p. 57*

(13) *Revue de droit comptable n° 91-4, décembre 1991, pp. 17 et 18*

Encadré

Les règles générales de l'évaluation comptable

Date	Objet	Description
Entrée	<i>Biens acquis à titre onéreux</i>	<i>Coût d'acquisition (prix en principal + frais accessoires liés)</i>
	<i>Biens fabriqués</i>	<i>Coût de production (coût des matières consommées + charges directes de production + charges indirectes de production raisonnablement rattachables)</i>
	<i>Biens reçus à titre d'apport</i>	<i>Valeur figurant dans les traités d'apport</i>
Inventaire		<i>Valeur vénale</i>
Arrêté des comptes	<i>Comparaison de la valeur d'entrée et de la valeur d'inventaire</i>	<ul style="list-style-type: none"> - si existence d'une moins-value : constatation de l'amortissement (amoindrissement irréversible de la valeur) ou d'une provision (amoindrissement réversible de la valeur) - si existence d'une plus-value : pas d'enregistrement
Sortie		<ul style="list-style-type: none"> - non compensation entre le prix de sortie (prix de vente par exemple) et valeur d'entrée (nette de l'éventuelle dépréciation) - évaluation des stocks selon la méthode du coût moyen pondéré ou selon la règle du premier entré-premier sorti

Chapitre IV

LES « LIMITES » DE LA REFORME DE 1982

Dans les commentaires qui suivent, huit thèmes essentiels d'évolution de la normalisation comptable « à la française » sont présentés dans leur nouveau contexte, vingt ans après la mise en œuvre du « nouveau » plan comptable général, étant rappelé que c'est l'arrêté ministériel du 22 juin 1999 qui a permis de transformer le PCG 1982 en un quasi « code comptable », avec un système de référencement par article permettant la réalisation aisée de mises à jour, d'ajouts, de retraits etc.

4.1 La gestion comptable des actifs incorporels

Les dispositions actuelles sont marquées par une certaine " ambiguïté ", avec notamment :

- l'interdiction, de droit, de réévaluer les immobilisations incorporelles (le seul moyen légal de procéder à cette opération étant, en pratique, de réaliser une fusion ou une opération assimilée) ;
- la possibilité, sous conditions et justifications, d'inscrire au bilan certains actifs immatériels développés de manière interne par l'entreprise ;
- une imprécision sur le caractère amortissable ou non de ces immobilisations, et sur les modalités de la mise en œuvre pratique du « test de dépréciation », en liaison avec les évolutions des solutions retenues dans les normes comptables internationales.

Sous réserve du respect de prudence, l'évolution souhaitable est sans doute d'obliger l'inscription en immobilisations des actifs incorporels, immatériels créés lorsque des conditions précises (basées sur une définition explicite de la notion d'éléments identifiables) sont réunies ; l'analyse pourrait aussi être développée au sein de chacun des applications sectorielles, sur la base de définitions communes.

Cette meilleure reconnaissance des actifs incorporels devrait aussi permettre de résoudre, en partie, la délicate gestion de l'affectation de l'écart 'de première consolidation', et donc de faciliter les relations entre comptes individuels et comptes consolidés...

Il faut, toutefois, veiller à ne pas tomber dans le piège de la sirène de la « juste valeur » où, par confusion d'objectifs, on pourrait faire croire que la comptabilité va permettre de donner « la » valeur (financière) à tout moment : ceci est un leurre, et ne peut être raisonnablement traité au niveau des « écritures comptables ».

4.2 Le suivi des éléments libellés en devises étrangères

Le PCG a des défauts techniques importants en matière de suivi des éléments libellés en devises étrangères, notamment pour ce qui concerne :

- la conversion, à l'inventaire, des éléments faisant l'objet d'une couverture de change fixant définitivement le cours à l'échéance (en effet, dès l'existence de ladite couverture de change, le résultat financier en découlant devrait être constaté en contrepartie de la créance ou de la dette concernée, sans qu'il soit utile de procéder à une régularisation selon le cours de la clôture, qui n'a aucune justification économique) ;
- la mise en oeuvre, à l'inventaire, du cas d'ajustement de la provision pour perte de change pouvant aboutir à une certaine déformation de la réalité économique (comme, par exemple, la régularisation au titre du coût d'opportunité ou de l'étalement de la perte sur plusieurs exercices) ;
- l'imprécision regrettable sur le mode de conversion à appliquer pour les stocks acquis en devises (par les importateurs par exemple).

Il faudrait aussi réenvisager l'utilité des comptes de différence de conversion, actif et passif, car si, sur le plan de la technique comptable, ils présentent des avantages liés au traitement séparé des gains latents (qui ne sont pas enregistrés au compte de résultat) et des pertes latentes (qui font l'objet d'une provision inscrite au niveau du résultat financier), sur le plan de l'analyse financière, ils nécessitent des retraitements particuliers aboutissant à leur... élimination !

4.3 La comptabilisation des impôts différés

La comptabilisation de l'impôt sur les sociétés, avec un suivi essentiellement sur la base de la méthode de l'impôt exigible avec quelques éléments partiels d'impôt différé au niveau de la provision pour impôt (notamment dans le cas d'opérations de fusion ou d'existence de contrats de crédit-bail immobilier), n'est pas correcte ni sur le plan du respect des principes (prudence, indépendance des exercices,...) ni sur le plan de l'analyse économique que constitue la charge d'impôt (ce n'est pas une répartition de bénéfice).

L'annexe n'a pas joué un rôle de palliatif des défauts du cadre comptable, d'autant plus que des solutions techniques peuvent être aisément mises en œuvre, afin :

- d'une part, de constater en comptabilité la charge d'impôt incluant exigible et l'impôt décalé sur les différences temporaires (entre résultat comptable et base fiscale imposable) et sur les provisions réglementées ;
- d'autre part, de séparer la présentation de cette charge entre la part relevant du résultat courant et celle relevant du résultat exceptionnel, afin que ces deux soldes caractéristiques de gestion soient présentés nets d'impôt.

Pour ce faire, il suffirait de définir des règles simples pour la reconnaissance des différences temporaires, et de prévoir simplement un ensemble de règles de tenue des comptes, basé sur la création de quatre nouveaux comptes suivantes (1) :

- 149 : Impôt différé passif (dette) sur les provisions réglementées.
- 444 : Etat. Impôt sur les bénéfices (impôt exigible).
- 449 : Etat. Impôt différé.
 - 4491 : Impôt différé actif (créance).
 - 4498 : Impôt différé passif (dette).
- 695 : Impôt sur les bénéfices.
 - 6951 : Impôt sur les bénéfices basé sur le résultat courant.
 - 69511 : Impôt exigible.
 - 69518 : Impôt différé.
 - 6957 : Impôt sur les bénéfices basé sur le résultat exceptionnel.
 - 69571 : Impôt exigible
 - 69578 : Impôt différé.

Il faut aussi souligner qu'actuellement une telle comptabilisation doit être en réalité opérée au niveau des seuls comptes consolidés... Ce qui est paradoxal, car les comptes de groupes ne présentent aucune spécificité particulière sur ce domaine par rapport aux comptes individuels !

En outre, il restera deux autres points à analyser :

- d'une part, le classement en compte de régularisation passif (de type produits constatés d'avance) des subventions d'investissement, qui ne doivent pas être imputés au niveau des capitaux propres ;
- d'autre part, sur la base de la nouvelle norme IAS 12, il faudrait apprécier les conséquences (et les intérêts) au passage à la notion de différences temporelles au lieu et place de celle de différences temporaires, entraînant l'obligation de constater des décalages d'impôt dont le retournement est, en pratique, improbable au regard d'une gestion fiscale prudente et avisée !

4.4 La définition de règles relatives au rattachement des produits

L'article L 123-21 du Code de Commerce fixe, dans le cadre du respect de la prudence, que "seuls les bénéfices réalisés à la date de clôture d'un exercice peuvent être inscrits dans les comptes annuels".

En décembre 1999, l'adoption du règlement 99-08 du Comité de la réglementation comptable a déjà opéré une évolution notable, par :

- la suppression de la notion des produits nets partiels (qui d'ailleurs n'avait pas été retenue par les praticiens, malgré son innovation en 1982 et son étude généralement importante dans les examens comptables de 1984 à 1999 inclus !) ;
- la confirmation (par rapport au règlement 99-03 d'avril 1999) que la méthode à l'avancement constitue la méthode préférentielle.

Il reste, cependant, notamment au niveau des praticiens à établir une méthodologie précise, car si l'avancement est sans doute une méthode plus fidèle en termes d'analyse du résultat, cette méthode nécessite des attentions particulières pour éviter d'avancer avec un excès d'optimisme des résultats futurs !

De plus, il peut être utile de rappeler que le critère de prudence est parfois bien utile, sur la base du comportement financier du « bon père de famille ».

4.5 L'application du concept d'image fidèle

Il faut clairement affirmer que, dans le cadre du système comptable continental, l'image fidèle constitue un objectif assigné à la comptabilité et non un principe comptable. Et, c'est en respectant les règles de manière sincère qu'il est possible d'atteindre cet objectif. Mais encore faut-il que les règles soient précisées (sinon, il appartient à chaque entreprise de faire le " bon " choix au regard du concept de l'image fidèle appliqué à son résultat, à son patrimoine et à sa situation financière, et de préciser dans l'annexe les modalités de la solution retenue et appliquée de manière constante), et que celles-ci respectent de concepts de base...

Mais, dans ce cadre, l'analyse du concept doit être définie avec rigueur, et il n'est pas prouvé que les mesures financières qui sous-tendent le référentiel IAS soient réellement adaptées aux sociétés non cotées, et il reste à analyser la place des comités interprétatifs face aux difficultés d'application qui se poseront dans ce cadre (voir chapitre 7).

On peut cependant regretter au niveau du PCG que :

- pour les engagements de retraite (indemnités de fin de carrière, régimes sur-complémentaires,...), l'article L 123-13 (3^e alinéa) du Code de Commerce soit encore libellé d'une telle façon qu'on pourrait comprendre que la comptabilisation d'une provision constitue une dérogation - alors que cela constitue le principe, sur la base de la prudence et de l'indépendance des exercices et... de la notion même de « méthode préférentielle » énoncée par le PCG 1999 ;
- pour la comptabilisation des contrats de crédit-bail chez le locataire-preneur, on utilise le prétexte de la propriété juridique pour exclure l'inscription à l'actif du bilan des biens visés tant que la levée de l'option d'achat n'a pas été opérée ; or, parallèlement, des charges à répartir sur plusieurs exercices sont inscrites à l'actif (alors que leur propriété est plus qu'incertaine), des agencements non transférables sur des constructions prises en location sont immobilisés (alors qu'ils sont devenus, de fait, la " propriété " du bailleur), etc.

4.6 Le traitement comptable des fusions de sociétés

En matière de fusions, ou plus généralement d'apports, la réglementation comptable actuelle se limite à rappeler que la valeur d'entrée des actifs et des passifs doit correspondre à la valeur figurant dans le traité d'apport... Celle-ci peut être fixée, au choix des parties, à la valeur historique (c'est-à-dire en reprenant la valeur comptable figurant dans la comptabilité de la société apporteuse) ou à la valeur vénale (c'est-à-dire à la valeur actuelle, compte tenu de leur utilité, des biens apportés), ou dans le cadre d'une méthode "mixte" intégrant différentes valorisations !

Le PCG n'apporte aucun commentaire sur cette problématique comptable, et la doctrine comptable tend à promouvoir la mise en oeuvre de règles adaptées à une typologie des opérations de regroupement d'entreprises. En 2004, le CNC doit apporter de nouvelles règles, plus strictes.

Une forme de « liaison » avec l'analyse opérée dans les comptes consolidés pourrait ainsi, pour partie, être établie.

La problématique de la distinction fondamentale entre les approches liées à la détermination de la parité, c'est-à-dire du rapport entre le " poids " de la société apporteuse et celui de la société bénéficiaire (qui permet, sur la base de calculs financiers intégrant des éléments du patrimoine réel et du résultat retraité, et après négociations, la détermination de la rémunération de l'apport en actions ou parts nouvelles), et les questions liées à l'évaluation et à l'identification des actifs et des passifs apportés sur le plan comptable. Il est, bien évidemment, impossible de standardiser les éléments de calcul du rapport d'échange, mais il est, en effet, souhaitable de clarifier la méthodologie comptable à l'entrée dans le patrimoine des éléments apportés.

4.7 Les liaisons entre l'enregistrement par nature et l'enregistrement par destination

L'enregistrement des charges et produits par nature, et donc la présentation du résultat en découlant, constitue une autre caractéristique du cadre comptable continental. Il offre des avantages significatifs en terme de conception de systèmes d'information comptable, d'apprentissage et pédagogie de la comptabilité, de liaison avec la grandeur "valeur ajoutée",

Le bonheur est-il dans l'IAS ?

de réalisation de contrôles, etc. Cependant, et notamment dans le cadre d'entreprises industrielles, il nécessite une liaison avec une analyse par destination à suivre par des états de gestion (adaptés aux spécificités de chaque entreprise) appuyés, le cas échéant, sur une comptabilité analytique d'exploitation (appelée, dorénavant, comptabilité de gestion). Mais la fonction de cette dernière est, en réalité, beaucoup plus large puisque les outils de gestion doivent être établis afin d'être utiles aux différents utilisateurs internes. Il n'est donc pas concevable de "normaliser" cette comptabilité de gestion, mais on ne peut qu'insister sur le rôle essentiel que doit jouer celle-ci pour le bon développement des entreprises, et pour la justification de certains soldes de comptabilité générale, comme c'est le cas en matière de coût de production des éléments stockés.

Il faut insister sur la nécessité d'une conception " sur mesure " de la comptabilité de gestion, car il est essentiel qu'elle soit élaborée afin de rendre service à l'entreprise, et que son coût constitue un élément non significatif par rapport aux progrès économiques grâce aux choix de gestion qu'elle permet d'opérer.

Mais des outils informatiques modernes permettent de réconcilier de manière harmonieuse ces deux approches, le tout en intégrant l'élément trésorerie, ce qui constitue les bases mêmes de l'information utile pour la gestion efficace, économe et efficiente d'une entreprise.

4.8 Une relation cohérente entre les comptes individuels et les comptes consolidés

Le principe énoncé par l'article L 233-22 du Code de commerce est précis : " (...) les comptes consolidés sont établis selon les principes comptables et les règles d'évaluation du Code de Commerce compte tenu des aménagements indispensables résultant des caractéristiques propres aux comptes consolidés par rapport aux comptes annuels ". Cependant, l'application de ce bon principe subit des déviations par le biais de :

- retraitements et reclassements obligatoires incluant notamment la constatation des impôts différés, alors que cette comptabilisation n'a rien de spécifique aux comptes consolidés (sauf, bien évidemment, pour ce qui concerne les impositions différées attachées aux écritures spécifiques de consolidation) ;
- retraitements et reclassements optionnels permettant aux groupes de sociétés de choisir des règles d'évaluation ou de présentation " dérogoires " par rapport aux règles applicables aux comptes individuels (par exemple,

on peut évaluer des éléments fongibles de l'actif circulant selon la méthode du dernier entré - premier sorti, réimputer les différences de conversion au résultat financier, inscrire en immobilisation les biens pris en contrat de crédit-bail chez le locataire-preneur, utiliser une méthode corrective du principe du coût historique, etc.).

La réforme 1999 a modifié cette méthodologie en introduisant la notion de méthodes préférentielles.

Mais il reste des difficultés de rapprochements avec les comptes individuels des différentes entités consolidées.

Il semble donc nécessaire d'opérer des évolutions pour améliorer la nécessaire comparabilité et interface des comptes individuels, tout en préservant l'acquis issu de la " créativité " attachée à l'élaboration de la consolidation sur la base de la loi du 3 janvier 1985 et du décret du 17 février 1986 ; ces évolutions concerneraient principalement :

- au niveau des comptes individuels : la comptabilisation systématique des impôts différés et la généralisation de la mise en oeuvre de la méthode d'évaluation par équivalence de tous les titres de participation consolidés (ce qui revient à opérer une mise en équivalence sur la base des capitaux propres des différentes sociétés-filles, même si cette méthode n'est plus celle retenue par les normes IAS pour les comptes individuels) ;
- au niveau des comptes consolidés : la limitation des retraitements et reclassements aux seuls " aménagements indispensables " entre les comptes consolidés et les comptes individuels (notamment pour ce qui concerne l'homogénéisation, l'annulation des écritures fiscales et les éliminations des comptes réciproques).

De plus, en liaison avec la remarque précédente (voir point 4.1 *supra*), l'identification des actifs incorporels-immatériels dans les comptes individuels permettrait de gérer plus aisément la difficile problématique de l'écart de 'première consolidation'.

Il faut relever que la comptabilité actuelle présente un paradoxe lié à un cadre d'origine très " continental " pour les comptes individuels, et un cadre conceptuel assez " anglo-saxon " pour les comptes consolidés. Or, par définition, il ne peut exister qu'une seule conception de l'image fidèle ou, à défaut, on peut craindre que les non-initiés (voire même les initiés...) n'y comprennent rien !

(1) Voir étude technique publiée par Eric Delesalle in : *Revue de droit comptable* n° 92-3, septembre 1992