

LES ANNONCES DE LA SEINE

Supplément au n° 26 du Jeudi 25 avril 2002 - 83^e année

27 avril 1982 – 27 avril 2002 :

Vingt ans après : le plan comptable général face au défi de la «modernité»

Le Plan comptable général (PCG) fête donc ses «vingt ans» en ce mois d'avril 2002. Celui-ci est entré en vigueur à compter du 1^{er} janvier 1984 (après l'adoption de la loi comptable du 30 avril 1983 et la publication du décret comptable du 29 novembre 1983), et a été abrogé par l'arrêté ministériel du 22 juin 1999 (pris en application du règlement 99-03 du 29 avril 1999 du Comité de la réglementation comptable) : mais ladite version «1999» a repris à droit constant ou quasi-constant les dispositions fixées par le «nouveau» plan comptable de 1982.

Toutefois, depuis 2000, avec notamment l'entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2002 du règlement sur les passifs (avec une importante évolution de la notion de provision pour risques et charges) et l'actuelle consultation organisée par le Conseil national de la comptabilité (CNC) sur la notion d'amortissement et de dépréciation des actifs ⁽¹⁾, la comptabilité «à la française» est soumise à des évolutions liées à la nécessité d'une compatibilité (est compatible, selon le dictionnaire Larousse, ce «qui peut s'accorder ou coexister avec autre chose») avec les normes comptables internationales de l'International Accounting Standards Board (IASB), suite à l'approbation par le Parlement européen le 12 mars 2002 de la proposition de règlement européen fixant qu'à compter du 1^{er} janvier 2005, les comptes consolidés des sociétés européennes faisant appel public à l'épargne devront être établis sur la base du corps des normes de l'IASB (après une procédure de validation par le nouveau Comité européen de la réglementation comptable) ⁽²⁾, étant à noter que ladite proposition de règlement permet aux Etats membres d'étendre le champ d'application des normes internationales aux comptes sociaux de ces sociétés cotées d'une part, et aux comptes (consolidés et sociaux) des sociétés non cotées d'autre part.

L'objectif de cette étude est de faire le point sur la réalisation de la réforme comptable de 1982, avec le recul des vingt années de pratique d'une part, et d'analyser les pistes d'évolution pour les prochaines années dans la comptabilité «à la française» d'autre part.

Il sera, ainsi, «fêté» l'anniversaire des vingt ans du PCG, tant dans son analyse historique que dans les aspects prospectifs de la normalisation comptable.



Photo Jean-René Tancrède - Téléphone : 01.42.60.36.35

Eric Delesalle

Eric Delesalle
Expert-Comptable – Commissaire aux Comptes
Professeur Agrégé CNAM-INTEC
Président de la Commission de droit comptable du Conseil supérieur de l'Ordre
des Experts-Comptables

JOURNAL OFFICIEL D'ANNONCES LÉGALES - INFORMATIONS GÉNÉRALES, JUDICIAIRES ET TECHNIQUES

bi-hebdomadaire habilité pour les départements de Paris, Yvelines, Hauts-de-Seine, Seine-Saint-Denis et Val de Marne
12, rue Notre-Dame des Victoires - 75002 PARIS - Téléphone : 01.42.60.36.35 - Télécopie : 01.47.03.92.15
Internet : www.annonces-de-la-seine.com - E-mail : as@annonces-de-la-seine.com / as@annonces-de-la-seine.fr

FONDATEUR EN 1919 : RENÉ TANCRÈDE - DIRECTEUR : JEAN-RENÉ TANCRÈDE



1982 : 20 ans, déjà !

1.1 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)⁽³⁾ :

- 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 dégageant qu'un seul solde.

Tout cela n'était pas très heureux (...)» ;

- il s'agissait d'adopter la normalisation comptable de la IV^{ème} 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».

1.2 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 ainsi⁽³⁾ 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⁽⁴⁾, «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⁽⁵⁾ : «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 !».

1.3 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⁽⁵⁾, «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.

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⁽⁷⁾ 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».

1.4 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⁽⁸⁾ 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».

1.5 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^{ème} 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, ...»

(pour une synthèse des textes applicables : voir tableau ci-après).

Les textes (de base) du droit comptable pour les entreprises industrielles, commerciales et de services

| Objet | Directive européenne | Loi | Décret | Arrêté |
|----------------------------------|--|---|---|--|
| Comptes individuels (une entité) | IV ^{ème} directive du 25.07.1978 (1) | Loi comptable du 30 avril 1983 (2) (insérée dans le Code de commerce) | Décret comptable du 29 novembre 1983 | PCG du 27 avril 1982 : applicable à compter du premier exercice ouvert à compter du 31 décembre 1983 - Arrêté abrogé par l'arrêté du 22 juin 1999, dit PCG 1999, reprenant le PCG 1982 à droit constant ou quasi-constant (homologation du règlement du 29 avril 1999 n° 99-02 du Comité de la réglementation comptable) |
| Comptes consolidés (un groupe) | VII ^{ème} directive du 13 juin 1983 (1) | Loi du 3 janvier 1985 (insérée dans le Code de commerce) | Décret du 17 février 1986 (inséré dans le décret du 23 mars 1967 sur les sociétés commerciales) | Méthodologie du 9 décembre 1986, insérée dans le PCG 1982 (dispositions applicables à compter de 1986 pour les sociétés cotées et de 1990 pour les autres sociétés). - Arrêté abrogé par l'arrêté du 22 juin 1999 portant homologation du règlement du 29 avril 1999 n° 99-02 du Comité de la réglementation comptable (dispositions applicables pour les exercices ouverts à compter du 1 ^{er} janvier 2001) |

1- Directives en cours de «modernisation», en parallèle à l'adoption du règlement européen prévoyant l'application des normes comptables internationales IAS pour les comptes consolidés des sociétés faisant appel public à l'épargne.

2- Le PCG 1982, ayant rang d'arrêté ministériel, a été publié avant l'adoption de la loi comptable de 1983, afin de permettre aux entreprises de se préparer au passage pratique à compter du 1^{er} janvier 1984 au nouveau cadre ; pour Yves Cotte, ancien président du CNC, on a suivi «à peu près la méthodologie du crabe ou de l'écrevisse : ce sont les lois qui s'adaptent aux arrêtés, puis aux décrets !» (in : intervention au Mercredi de la Comptabilité du 7 décembre 1983).

Cependant, en 1984, le Professeur Alain Viandier⁽⁹⁾ 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⁽¹⁰⁾, 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 (...)» (pour une présentation des principes comptables fondamentaux : voir tableau ci-dessous).

1.6 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^{ème} 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^{ème} directive européenne de 1978 ; pour les professeurs Scheid et Standish⁽⁶⁾, «l'expression 'true and fair' apparut pour la première fois, en Grande Bre-

Les principes comptables fondamentaux

| Objet | Normes d'autorité | Normes de méthode |
|------------------------------------|---|---|
| Objectif assigné à la comptabilité | Donner une image fidèle dans le respect des critères de régularité (respect des règles) et de sincérité (appliquées de bonne foi) | |
| Prescriptions comptables | Les conventions visent : - des méthodes d'évaluation, de présentation et de comptabilisation ; - des procédés d'application : définition des modes (de calcul) et des modalités (de présentation) | - Permanence des méthodes - Prudence - Continuité d'exploitation - Indépendance des exercices - Coût historique - Bilan d'ouverture d'un exercice devant correspondre au bilan de clôture de l'exercice précédent - Importance relative - Non-compensation |

tagne, 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» (12).

Pour la Commission des Opérations de Bourse dans son rapport pour 1983(12), «à présent, la loi française, en accord avec la IV^{ème} 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».

1.7 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 le tableau ci-dessous.

Les règles générales de l'évaluation comptable

| Date | Objet | Description |
|--------------------|--|---|
| Entrée | Biens acquis à titre onéreux | Coût d'acquisition (prix en principal + frais accessoires liés) |
| | Biens fabriqués | Coût de production (coût des matières consommées + charges directes de production + charges indirectes de production raisonnablement rattachables) |
| | Biens reçus à titre d'apport | Valeur figurant dans les traités d'apport |
| Inventaire | | Valeur vénale |
| Arrêté des comptes | Comparaison de la valeur d'entrée et de la valeur d'inventaire | - si existence d'une moins-value: constatation de l'amortissement (amoindrissement irréversible de la valeur) ou de la provision (amoindrissement réversible de la valeur) - si existence d'une plus-value: pas d'enregistrement |
| Sortie | | - 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 |

1.8 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(12) «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».

1.9 Pour achever cette rapide présentation de la réforme introduite en 1982, il faut rappeler les aspects 'formels' de la tenue comptable et de la production des comptes annuels (ceux-ci résultant «directement» des comptes utilisés en respectant la nomenclature).

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 1er du décret comptable).

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 (voir tableau ci-dessous).

Les seuils 2002 des obligations comptables

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:

| | Chiffre d'affaires | Total du bilan | Effectif |
|---|--------------------|-----------------|----------|
| Bilan et compte de résultat | 534.000 euros | 237.000 euros | 10 |
| Annexe des personnes morales (1) | 4.000.000 euros | 2.000.000 euros | 50 |

(1) 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 (voir présentation ci-dessous).

| Les soldes intermédiaires de gestion du PCG 1982 | | | |
|---|---|--|---|
| Produits (Colonne 1) | Charges (Colonne 2) | Soldes intermédiaires de gestion (Colonne 1 - Colonne 2) | N |
| Vente de marchandises | Coût d'achat des marchandises vendues | • Marge commerciale | - |
| Production vendue | ou déstockage de production | | |
| Production stockée | Total | • Production de l'exercice | - |
| Production immobilisée | | | |
| Total | | | |
| • Production de l'exercice | Consommation de l'exercice en provenance de tiers | • Valeur ajoutée | - |
| • Marge commerciale | | | |
| Total | | | |
| • Valeur ajoutée | Impôts, taxes et versements assimilés | • Excédent brut (ou insuffisance brute) d'exploitation | - |
| Subventions d'exploitation | Charges de personnel | | |
| Total | Total | | |
| • Excédent brut d'exploitation | • ou insuffisance brute d'exploitation | • Résultat d'exploitation (bénéfice ou perte) | - |
| Reprises sur provisions et transferts de charges | Dotations aux amortissements et aux provisions | | |
| Autres produits | Autres charges | | |
| Total | Total | | |
| • Résultat d'exploitation | • ou résultat d'exploitation | • Résultat courant avant impôt (bénéfice ou perte) | - |
| Quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun | Quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun | | |
| Produits financiers | Charges financières | | |
| Total | Total | | |
| Produits exceptionnels | Charges exceptionnelles | • Résultat exceptionnel (bénéfice ou perte) | - |
| • Résultat courant avant impôts | • ou Résultat courant avant impôts | • Résultat de l'exercice (bénéfice ou perte) | - |
| • Résultat exceptionnel | • ou Résultat exceptionnel Participation des salariés | | |
| Total | Impôts sur les bénéfices | | |
| | Total | | |
| Produits des cessions d'éléments d'actif | Valeur comptable des éléments cédés | Plus-values et moins-values sur cessions d'éléments d'actif | - |

Pour Jacques Richard⁽¹⁴⁾, «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 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⁽¹⁵⁾, alors même comme l'indiquait Jean-Louis Mullenbach, expert comptable⁽¹⁶⁾ : «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»⁽¹⁷⁾. 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.

2002 : la comptabilité en mouvement

2.1 La mise en œuvre de la réforme comptable en cours a été précédée par des étapes importantes :

D'abord en terme de structure : avec le décret du 26 août 1996, ayant procédé à l'institution d'un comité d'urgence (chargé de donner rapidement des positions d'interprétation des dispositions du PCG, dans un cadre de précision de l'usage comptable), puis avec la loi du 6 avril 1998, ayant procédé à l'instauration du Comité de la réglementation comptable (ayant la compétence pour prendre, sous forme de règlements - ensuite soumis à homologation par arrêté ministériel- les mises à jour nécessaires pour l'ensemble des comptabilités des opérateurs économiques, de manière transversale) ; ensuite, en terme de reformatage du PCG : c'est 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 retrais etc. ; enfin, à partir de 2000, avec l'adoption de la «nouvelle stratégie européenne» visant à faire adopter les normes comptables internationales IAS aux comptes consolidés des sociétés faisant appel public à l'épargne à compter de 2005/2007 et à autoriser les Etats membres d'aller plus loin dans l'application de ces normes comptables internationales. (voir encadré ci-après).

La proposition de règlement européen sur les normes IAS / IFRS

Pour plus de détails : voir étude de Eric Delesalle publiée dans les Annonces de la Seine du 6 septembre 2001 : «L'harmonisation comptable internationale : mythe de Sisyphe ou objectif réaliste ?»

C'est le mardi 12 mars 2002 que le Parlement Européen a voté, en session plénière, l'adoption du règlement européen sur l'application, pour certaines entreprises européennes, des «normes comptables internationales».

Cette proposition de règlement sera maintenant soumise à l'approbation du Conseil ECOFIN d'avril ou mai 2002, et le règlement européen pourrait devenir être définitivement publié en juin 2002.

La stratégie européenne

C'est en mars 2000 que la nouvelle «stratégie européenne» a été définie au niveau européen : il a été décidé de rejoindre l'objectif de créer un jeu unique de normes comptables mondiales (et, par conséquent, d'abandonner la notion de normes comptables uniquement européennes), et de faire appliquer, en conséquence, les normes comptables internationales dites «IAS» (international accounting standards)⁽¹⁾. Le principal considérant du règlement européen précise qu'il s'agit de «contribuer à améliorer le fonctionnement du marché intérieur», avec l'application d'un «jeu unique de normes comptables internationales de qualité».

Le champ d'application de cette réforme est clairement limité aux comptes consolidés (c'est-à-dire aux comptes de groupes) des sociétés faisant appel public à l'épargne, soit :

- au titre de capital (actions) : au 1^{er} janvier 2005 ;
- en financement (obligations) : au 1^{er} janvier 2007.

Le délai est aussi fixé au 1^{er} janvier 2007 pour les groupes de sociétés qui présentent leurs comptes consolidés sur la base «de normes acceptées sur le plan international depuis un exercice ayant commencé avant la publication du présent règlement au Journal officiel»⁽²⁾.

Il convient de souligner que les normes internationales à appliquer dans ce contexte sont celles émises par l'IASB (voir infra), après leur adoption par un mécanisme de filtrage renvoyé à un comité ad hoc (c'est la procédure de comitologie) et leur publication (dans les onze langues communautaires) au Journal Officiel des Communautés Européennes. Le règlement prévoit donc la création du «Comité de la réglementation comptable européen», qui adoptera les normes IAS sur la base de travaux techniques d'expertise rendus par un comité privé réunissant les parties prenantes à l'information

financière : il s'agit de l'EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group). Toutefois, le corps actuel des normes IAS prévoit explicitement que le référentiel n'est considéré comme appliqué que si l'ensemble des dispositions techniques des normes sont appliquées. De plus, le mécanisme de filtrage s'interdit tout « rajout » par rapport au contenu des normes comptables rédigées par l'IASB. Pour les « autres » comptes (à savoir les comptes consolidés des sociétés ne faisant pas appel public à l'épargne et les comptes individuels de toutes les entités), les Etats membres ont la possibilité d'étendre l'application des normes internationales ou de conserver une réglementation nationale (compatible aux directives comptables, étant à relever que ces dernières vont faire l'objet d'une proposition de « modernisation » afin qu'aucune incompatibilité n'existe entre les dispositions européennes et les normes IAS). En ce qui concerne l'IASB (le Board chargé d'émettre les normes comptables), et depuis la réforme statutaire entrée en vigueur le 1^{er} avril 2001, il faut rappeler que c'est un organisme privé agissant dans l'intérêt public de l'information financière, et que son fonctionnement repose sur une expertise technique indépendante.

(1) Les nouvelles normes comptables internationales émises à compter de 2002 portent la désignation IFRS : international financial reporting reporting statements.

(2) Article 8 bis du règlement, qui concerne essentiellement les groupes de sociétés présentant leurs comptes consolidés sur la base du référentiel des normes comptables américaines.

Dans les commentaires qui suivent, il est présenté huit thèmes essentiels d'évolution de la normalisation comptable (« à la française ») dans le nouveau contexte, vingt ans après la mise en œuvre du « nouveau » plan comptable général.

2.2 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⁽¹⁸⁾.

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 ...

2.3 Le suivi des éléments libellés en devises étrangères

Le P.C.G. 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 œuvre, 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 ! De plus, cette solution technique n'est pas compatible avec les normes comptables internationales.

2.4 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⁽¹⁹⁾, 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 créer les subdivisions de comptes suivantes :

- 149 : Impôt différé passif (dette) sur les provisions réglementées.

- 444 : Etat. Impôt sur les bénéfices (impôt exigible).

- 449 : Etat. Impôt différé.

4 491 : Impôt différé actif (créance).

4 498 : Impôt différé passif (dette).

- 695 : Impôt sur les bénéfices.

6 951 : Impôt sur les bénéfices basé sur le résultat courant.

69 511 : Impôt exigible.

69 518 : Impôt différé.

6 957 : Impôt sur les bénéfices basé sur le résultat exceptionnel.

69 571 : Impôt exigible.

69 578 : 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⁽²⁰⁾, il faudra apprécier les conséquences (et les intérêts) au passage à la notion de différences temporaires au lieu et place de celle de différences temporaires.

2.5 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 terme d'analyse du résultat, cette méthode nécessite des attentions particulières pour éviter d'avancer avec un excès d'optimisme des résultats futurs !

De plus des questions de doctrine, non résolues à ce jour, comme la constatation ou non d'un résultat au titre du remboursement d'une obligation rem-

boursable en actions⁽²¹⁾ prouvent que le périmètre de définition de ce qu'est un produit doit être mieux précisé.

2.6 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 ...

On peut ainsi regretter que :

- pour les engagements de retraite (indemnités de fin de carrière, régimes supplémentaires, ...), l'article L 123-13 (3^{ème} 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.

2.7 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 P.C.G. 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. Cette situation n'est donc pas satisfaisante, d'autant plus qu'elle permet, de fait, d'utiliser une opération juridique de fusion, ou assimilée, pour opérer une réévaluation des éléments apportés (avec le bénéfice d'un régime fiscal de faveur), sans que les lecteurs des comptes puissent opérer aisément des analyses financières comparatives, et en liaison -le cas échéant- avec les comptes consolidés.

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.

2.8 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», 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 lar-

ge 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.

2.9 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 ...).

En outre, malgré la réforme 1999 de la méthodologie relative aux comptes consolidés, il y a encore un nombre important d'options possibles pour le traitement d'opérations particulières, telles que : conversion des comptes des sociétés-filles étrangères, gestion de l'écart de première consolidation, mise en oeuvre de la méthode de la mise en équivalence, etc.

Il y a donc, en la matière, une normalisation parfois trop souple, qui rend très difficile les comparaisons des comptes consolidés des différents groupes, et les 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) ;
- 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 2.2 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 très «continental» pour les comptes individuels, et un cadre 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 !

Pour conclure ... provisoirement

Il ne faut surtout pas considérer ni que le PCG 1982-1999 constitue «la» réponse à tous les problèmes, ni que ledit PCG constitue une «valeur amortie». Comme souvent, la bonne solution est intermédiaire.

Le PCG, en tant qu'outil opérationnel, simple et pratique, constitue un atout primordial pour les entreprises, surtout petites et moyennes. On peut d'ailleurs rappeler, avec intérêt, qu'en décembre 1991, le bulletin du CIMA britannique (Chartered Institute of Management Accountant)⁽²²⁾ affirmait que «des entreprises ayant adopté le système anglo-saxon dans le cadre de leurs comptes consolidés se tourment maintenant souvent vers le plan comptable français et l'utilisent en tant que plan de compte commun dans leurs relations avec les sociétés du groupe. Beaucoup pensent que l'utilisation d'un tel plan conduit à une plus grande harmonisation des pratiques comptables et, sur le long terme, permet de diminuer les coûts».

Le PCG, en tant que cadre conceptuel de la normalisation comptable «à la française», doit évoluer afin de prendre en considération les solutions internationales, tout en veillant à assurer une liaison simple (voire harmonieuse) avec les agrégats macro-économiques et la base fiscalement imposable, et en évitant de créer deux corps de règles divergentes entre les comptes individuels et les comptes consolidés. En outre, à titre illustratif, la maîtrise d'une information de type «valeur ajoutée» (et sa répartition entre les différents agents) n'est pas inintéressante : à ce titre, Georges Barthès de Ruyter, ancien président de l'IASC, affirmait que : «la notion de valeur ajoutée -dont l'utilisation fiscale a très facilement franchi nos frontières- commence à susciter de l'intérêt chez les analystes financiers et chez les comptables dans de nombreux pays»⁽²³⁾.

Le PCG, en tant qu'instrument d'obtention de l'image fidèle, doit être conçu pour empêcher toute manipulation de la réalité comptable, allant du «jeu d'écritures comptables» à l'obtention de «comptes de fées» ...

Ces critères expliquent la complexité du travail de définition de la norme comptable. Mais, en tout état de cause, s'il convient de maintenir un système où toutes les parties prenantes à l'information comptable sont représentées et peuvent «agir» sur la définition de la norme, il faut que le système de normalisation permette d'assurer, au-delà du consensus, une synthèse technique cohérente, adoptée, compréhensible et sans ambiguïtés.

«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» (de : Commission des études générales du CNC, juin 1989), sans omettre l'existence du droit comptable, il est indéniable que les attentes vis-à-vis du PCG sont très importantes, et que ce vingtième anniversaire du système en application dans les entreprises françaises (qui se confond avec le troisième anniversaire de la première étape de la réforme du XXI^{ème} siècle...) doit permettre de conjuguer majorité et indépendance, intelligence et innovation, tradition et modernité.

Le PCG est mort : vive le PCG !

Renvois

- (1) Pour une présentation de ce texte : voir la rubrique «vie du chiffre» des Annonces de la Seine du 11 avril 2002.
- (2) Le délai est fixé au 1^{er} janvier 2007 pour les sociétés qui font appel public à l'épargne **uniquement** par l'émission de titres obligataires. La proposition de règlement européen doit être maintenant votée, selon les mêmes termes, par le Conseil ECOFIN, afin d'être définitivement adoptée. Pour une présentation de ces évolutions des normes comptables : voir rubrique «vie du chiffre» des Annonces de la Seine du 21 mars 2002.
- (3) 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).
- (4) Voir Revue de droit comptable n° 87-4 de décembre 1987, p. 10
- (5) Voir Revue de droit comptable n° 88-1 de mars 1988, p. 57
- (6) Voir Revue française de comptabilité n° 201, mai 1989, pp. 90 et 91
- (7) Voir Revue française de comptabilité n° 182, septembre 1987, pp. 45 et 46
- (8) Document CNC n° 77, juin 1989, pp. 23 à 30
- (9) Précis Dalloz, Droit comptable, pp. 15 et 16
- (10) 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
- (11) Revue du Commissaire aux Comptes n° 84-2, juin 1984, p. 8
- (12) 16^e rapport COB, p. 44
- (13) Ouvrage «principes comptables et information financière», ECM, p. 25

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

(15) Appelée aussi «comptabilité de gestion» dans le vocabulaire normal (étant à relever que dans le PCG 1982, la partie «comptabilité analytique d'exploitation» faisait l'objet d'un chapitre particulier, reproduit sur des feuillets de couleur jaune.

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

(17) Et le CNC de s'engager même en juin 1989 sur la présentation d'un système comptable «croisé» visant à proposer une organisation comptable mettant en évidence les deux approches : d'une part, une approche globale décrivant principalement les rapports de l'entreprise avec les autres agents de l'économie ; d'autre part, une approche analytique s'intéressant aux conséquences internes de ces rapports ainsi qu'aux événements survenant à l'intérieur de l'entreprise.

(18) Voir à ce titre l'exposé-sondage en cours de discussion au CNC sur «amortissement et dépréciation des actifs», présenté dans les «Annonces de la Seine» du 11 avril 2002.

(19) Voir étude technique publiée par Eric Delesalle sur ce thème dans la Revue de droit comptable n° 92-3, septembre 1992 : «La comptabilisation des impôts différés dans les comptes individuels : comment faire évoluer le PCG 1982 ?»

(20) Voir «Petit Guide FID» sur la notion de l'impôt différé, par Eric Delesalle, FID édition, 2001.

(21) Cette question du traitement des ORA étant, à titre illustratif, en cours d'étude au CNC faite pour le Comité d'urgence de pouvoir interpréter un texte existant.

(22) Rapport : «Financial reporting in Europe : the mangement interface», cité par la revue SIC de l'Ordre des Experts Comptables, n° 98, décembre 1991, p. 19

(23) Voir Revue de droit comptable n° 87-2, juin 1987, p. 61

Bibliographie indicative :

- BERNHEIM Y. (1999) : «L'essentiel des US GAAP», éd. Mazars et Guérard
- BURLAUD A. (1998) (sous la direction de) : «Comptabilité et droit comptable : l'intelligence des comptes et leur cadre légal», éd. Gualino
- COLASSE B. (2000) (sous la direction de) : «Encyclopédie de comptabilité - contrôle - audit», éd. Economica
- CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE : «rapport d'activité 2000», éd. Ministère de l'Economie, des Finances et de l'industrie
- DELESALLE E. (2000) : «La comptabilité plurielle», éd. FID
- DELESALLE F. et E. (2001) : «La comptabilité et les dix commandements», éd. FID
- ORDRE DES EXPERTS COMPTABLES : cahier spécial sur «comptabilité transnationale et comptabilité à la française», établi par la Commission de droit comptable du Conseil supérieur en septembre 2001, diffusion ECM
- ORDRE DES EXPERTS COMPTABLES : cahier spécial sur «les 20 ans du Plan comptable général», établi par la Commission de droit comptable du Conseil supérieur en mai 2002, diffusion ECM
- 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. (2000) : «Normes comptables internationales - guide pratique», éd. CNCC.

Comité de rédaction :

Eric Delesalle,
Expert-comptable
commissaire aux comptes



LES ANNONCES DE LA SEINE

siège social :
12, rue Notre-Dame des Victoires - 75002 PARIS
R.C.S. PARIS 572 142 677
(1957 B 14267)
Téléphone : 01.42.60.36.35. - Télécopie : 01.47.03.92.15
Internet : www.annonces-de-la-seine.com
e-mail : as@annonces-de-la-seine.com/as@annonces-de-la-seine.fr

SUPPLÉMENT JURIDIQUE ET JUDICIAIRE

Directeur de la publication et de la rédaction :
Jean-René Tancrede

Maquette et composition :
Cathy Cousin-Abeillon
Publicité : au Journal
Commission paritaire : n° 69707
I.S.S.N. : 0994-3587
Tirage : 4 172 exemplaires

Impression : Imprimerie de L'Avesnois,
8, rue François Villon - 75015 PARIS
Abonnements : 73,18 €uros.

Copyright 2002 : Les manuscrits non insérés ne sont pas rendus. Sauf dans les cas où elle est autorisée expressément par la loi et les conventions internationales, toute reproduction, totale ou partielle du présent numéro est interdite et constituerait une contrefaçon sanctionnée par les articles 425 et suivants du Code Pénal.

