

Étude

Fiscalité et normes comptables internationales

Par Eric DELESALLE *Expert-comptable; Commissaire aux comptes, Professeur agrégé, Cnam-Intec
Président de la Commission de droit comptable, Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables*

1 Le règlement européen du 19 juillet 2002 (1), adopté dans le cadre d'une procédure de codécision par le Conseil et le Parlement européen, fixe en son article 4 que « pour chaque exercice commençant le 1^{er} janvier 2005 ou après cette date, les sociétés régies par le droit national d'un État membre sont tenues de préparer leurs comptes consolidés conformément aux normes comptables internationales (...) si, à la date de clôture de leur bilan, leurs titres sont admis sur le marché réglementé d'un État membre (...) » (2). Par

cette disposition, l'Europe a fait le choix de l'application des dispositions des normes comptables internationales IAS/IFRS (3) comme base du référentiel comptable des comptes de groupe.

Au plan national, différents débats ont été organisés depuis deux ans sur l'évolution de la normalisation comptable nationale, alors même que les « vingt ans » du plan comptable général (PCG) ont été célébrés le 27 avril 2002 (4). On peut notamment retenir sur la base de l'editorial du Président du Conseil national de la comptabilité (CNC) dans le rapport d'activités 2001 que la situation est la suivante :

A compter de 2005	Comptes individuels (comptes sociaux)	Comptes consolidés (comptes de groupe)
Entreprises faisant appel public à l'épargne	Maintien du PCG A priori : pas d'« option » pour l'application des normes comptables internationales	Application des normes comptables internationales (règlement européen)
Autres entreprises : « PME » (petites et moyennes entreprises)	Maintien du PCG Pour les très petites entreprises : traitements adaptés par des « obligations allégées »	Maintien du règlement CRC 99-02 du 29 avril 1999 (arrêté du 22 juin 1999) Éventuellement : « option » pour l'application des normes comptables internationales

(1) Règlement 1606/2002, publié au JOCE L 243 du 11 septembre 2002.

(2) La date du 1^{er} janvier 2005 peut être reportée, sur décision des États membres, au 1^{er} janvier 2007 dans deux cas particuliers, à savoir :

— lorsque la société mère n'émet que des titres d'obligations sur un marché réglementé ;

— ou lorsque la société mère émet des titres « admis à la vente directe au public dans un pays tiers » et qui établit ses comptes consolidés depuis 2001 en utilisant « des normes acceptées sur le plan international ».

(3) IAS signifie : international accounting standard (norme comptable internationale) ; c'est le vocabulaire utilisé jusqu'en 2001, et qui est maintenu tant que la norme n'est pas modifiée.

IFRS signifie : international financial reporting statement (norme internationale d'information financière) ; c'est le vocabulaire qui sera utilisé à compter de 2003 pour les nouvelles normes à émettre par l'IASB (Board).

(4) Le PCG avait été publié sous forme d'arrêté ministériel le 27 avril 1982 ; il a, en réalité, fait l'objet d'une refonte à droit constant (ou quasi constant) par l'arrêté du 22 juin 1999 portant homologation du règlement 99-03 du 29 avril 1999 du Comité de la réglementation comptable (CRC) et abrogation de l'arrêté ministériel du 27 avril 1982 ; depuis cette date, le PCG a fait l'objet de diverses évolutions, notamment en termes de comptabilisation des produits, des provisions pour risques et charges, des amortissements et des provisions pour dépréciation ...

Pour plus de précisions : voir notamment : RFC n° 343 avril 2002 p. 43 à 48 ; 2^e Cahier spécial mai 2002, établi par la Commission de droit comptable du Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables (diffusion ECM).

2 Les « options » envisagées précédemment résulteraient de modifications de textes législatifs non décidés à ce jour (5), étant aussi à relever que tant le PCG que le règlement CRC 99-02 font l'objet, notamment depuis deux ans (6), de modifications régulières s'inscrivant dans une recherche de « convergence » avec les solutions formulées dans les normes comptables internationales. Converger signifie « aboutir au même point ou au même résultat ». Cette stratégie est donc plus forte que celle de la compatibilité, qui aurait signifié « qui peut s'accorder ou coexister avec autre chose ». Selon le rapport d'activités 2001 du CNC (p. 3 et 4), « il est certain qu'à terme, nous ne pourrions pas maintenir plusieurs référentiels, deux pour les comptes consolidés et un troisième pour les comptes individuels. La convergence sera plus aisée pour les comptes consolidés. Elle sera plus longue et se fera de manière raisonnée et par étape pour les comptes individuels en raison des rapports avec la fiscalité. La direction générale des impôts est ouverte à une telle évolution ».

Ainsi, lors de l'assemblée plénière du 22 octobre 2002 du CNC, il a été annoncé la création de deux nouveaux groupes de travail, à compter de janvier 2003 : le premier, qui portera sur l'analyse de la faisabilité technique de la convergence PCG/IAS pour le cas des petites et moyennes entreprises, et le second, qui portera sur les conséquences d'une éventuelle adoption des normes IAS (IFRS) dans les comptes individuels au regard du droit fiscal.

Dans ce contexte d'étude et de préparation des évolutions futures, cette synthèse vise à récapituler de manière schématique ce que sont les normes comptables internationales (A), et à analyser, notamment sur la base d'arrêts importants du Conseil d'Etat, quelques éléments de convergence et de divergence entre la solution fiscale et la solution comptable internationale et peut-être demain nationale car européenne (B), alors même que l'article 38 quater de l'annexe III au Code général des impôts (CGI) dispose que « les entreprises doivent respecter les définitions édictées par le Plan comptable général, sous réserve que celles-ci ne soient pas incompatibles avec les règles applicables pour l'assiette de l'impôt ».

A Présentation des normes comptables internationales

3 Le Comité des normes comptables internationales (IASB : International Accounting Standards Committee) a été fondé en 1973, à l'initiative des organisations de professionnels comptables (et notamment pour la France par la Compagnie des commissaires aux comptes et l'Ordre des experts-comptables). Depuis la réforme entrée en vigueur au début de l'année 2001, le fonctionnement de l'IASB est modifié, puisqu'on a dorénavant :

- l'IASB (« Board »), formé de quatorze membres indépendants, exerçant cette activité de normalisation au titre d'un organisme privé, d'intérêt public, indépendant et composé d'une haute expertise technique ;

(5) Voir par exemple l'éditorial de PricewaterhouseCoopers publié au BCF Entreprises 9/02 p. 1 à 4.

(6) Voir à titre illustratif les modifications apportées aux règles sur les provisions pour risques et charges : règlement CRC 2000-06 du 7 décembre 2000 (homologué par arrêté ministériel le 17 janvier 2001), illustré au BCF Entreprises 1-2/02.

• un fonctionnement statutaire où chaque partie prenante à l'information financière (préparateurs des comptes, utilisateurs des comptes, ...), avec un équilibre d'origine géographique (Amérique du Nord, Europe, Asie, ...), est intégrée au processus d'analyse de la norme.

Dans le cadre de la mise en œuvre de la réforme statutaire en 2001, il a été ainsi décidé d'utiliser la terminologie IFRS, ancrant les travaux de normalisation au cadre général de l'information comptable à destination des tiers à l'entreprise ; le périmètre est donc beaucoup moins large que celui de la comptabilité.

4 Au niveau de la définition des choix techniques (d'évaluation des actifs et des passifs, de rattachement des produits et des charges, de présentation des états financiers, ...), la normalisation internationale repose sur un cadre de préparation et de présentation de l'information financière (dit cadre conceptuel), qui regroupe un ensemble d'objectifs et de principes comptables fondamentaux liés entre eux, et destinés à permettre d'assurer la définition de normes cohérentes. Ce cadre conceptuel n'est pourtant pas repris dans la liste des « normes comptables internationales » telle que prévue par le règlement européen (7).

La liste des normes comptables IAS est donnée en appendice 1. Il y a actuellement trois importants exposés-sondages (dits « exposés-draft » en anglais, ED), en cours de discussion publique auprès de toutes les parties prenantes avant une adoption définitive :

- ED 1 : première application des normes IAS/IFRS ;
- ED 2 : comptabilisation des paiements sur la base d'actions ;
- ED 3 : regroupements d'entreprises - 1^{re} partie ;

5 Depuis la deuxième partie des années 1990, différentes réflexions sur la reconnaissance de normes comptables internationales ont été entreprises, notamment par l'Organisation internationale de commissions de valeurs (Iosco, dont la Commission de opérations de Bourse est membre) et par la Commission européenne.

L'aboutissement le plus important est celui matérialisé par la publication officielle au Journal officiel des Communautés européennes le 1^{er} septembre 2002 du règlement européen du 19 juillet 2002 (qui s'applique au niveau des États membres, sans nécessiter une reprise dans la législation nationale, contrairement à une directive), qui fait de l'Union européenne le premier « client » de l'IASB. Cette décision résulte d'une stratégie européenne décidée en 2000, après les échecs de réforme des directives comptables européennes. On peut noter qu'actuellement, un travail de modernisation de ces directives est en cours, afin d'éviter toute incompatibilité entre une solution technique formulée dans une norme comptable internationale et une prescription européenne.

6 Le règlement précise que la Commission européenne « décide de l'applicabilité, au sein de la Communauté, des normes comptables internationales » (article 3.1). Cette procédure de filtrage va être, en fait, composée de deux parties :

- au cours du premier semestre 2003 : il doit être décidé de l'applicabilité des normes existant au moment de la date d'entrée

(7) Selon l'article 2 du règlement européen, « aux fins du présent règlement, on entend par « normes comptables internationales » les normes comptables internationales (IAS), les normes internationales d'information financière (IFRS) et les interprétations s'y rapportant (...), les modifications ultérieures de ces normes et les interprétations s'y rapportant, les normes et interprétations s'y rapportant qui seront publiées ou adoptées à l'avenir par l'IASB ».

en vigueur du règlement (il avait été prévu la date du 31 décembre 2002, mais ce délai n'a pas pu être respecté) ;

— ensuite, suite à l'adoption de toute nouvelle norme émise par l'IASB, la Commission européenne devra décider de son applicabilité.

Pour réaliser ce filtrage, le règlement européen a créé un « comité de la réglementation comptable » (article 6.1) où chaque État membre est représenté ; mais celui-ci a surtout un rôle politique, l'analyse technique étant rendue par l'Efrag (European Financial Reporting Advisory Group), qui est une commission privée réunissant les parties prenantes à l'information comptable et financière en Europe (par exemple, la profession comptable française participe à l'Efrag par l'intermédiaire de la Fédération des experts-comptables européens).

Cette procédure de filtrage a été qualifiée par Antoine Bracchi, président du CNC, de « bombe atomique » (Voir RFC n° 337 octobre 2001 p. 41) car la norme IAS 1 prévoit explicitement que les comptes ne peuvent être dûment qualifiés d'établis selon le référentiel des normes comptables internationales que si l'intégralité des solutions IAS/IFRS est appliquée (aussi, en cas de non-adoption par la Commission européenne d'une solution de l'IASB, il y aurait une forme de retour à une normalisation comptable internationale « européenne », ce qui ne correspond ni à l'esprit, ni à l'objectif du règlement).

L'influence européenne sur les travaux de l'IASB devra donc être réalisée, pour pouvoir être efficace, en amont des décisions de l'IASB.

De même, la notion de « souveraineté nationale » sur la définition des normes comptables visées passera par ces procédés dits, selon les situations, « réactif » (face aux projets) et « pro-actif » (de proposition d'évolution).

7 Au niveau des concepts généraux, on peut utilement signaler les caractéristiques suivantes retenues dans le cadre de préparation et de présentation des états financiers IAS :

— « pour être fiable, l'information doit présenter une image fidèle des transactions et autres événements qu'elle vise à présenter ou dont on s'attend raisonnablement à ce qu'elle les présente (...) » (§ 33) ;

— « si l'information doit présenter une image fidèle des transactions et autres événements qu'elle vise à présenter, il est nécessaire qu'ils soient comptabilisés et présentés conformément à leur substance et à leur réalité économique et non pas seulement selon leur forme juridique. La substance des transactions et autres événements n'est pas toujours cohérente avec ce qui ressort du montage juridique apparent (...) » (§ 35) ;

— « (...) l'exercice de la prudence ne permet pas, par exemple, la création de réserves occultes ou de provisions excessives, la sous-évaluation délibérée des actifs ou des produits, ou la surévaluation délibérée des passifs ou des charges, parce que les états financiers ne seraient pas neutres et, en conséquence, ne posséderaient pas la qualité de fiabilité » (§ 37).

Les normes IAS retiennent la production de cinq états financiers : le bilan, le compte de résultat, les notes annexes, le tableau de variation des capitaux propres et le tableau de flux de trésorerie ; un projet en cours de discussion vise à compléter ce dispositif par un tableau de la performance financière, distinguant le résultat opérationnel d'une part, et les flux correctifs (comme les dépréciations et les ajustements de valeurs de type « réévaluations ») d'autre part (mais il n'est pas prévu que ce nouvel état soit applicable en 2005).

Contrairement au PCG, il n'y a pas de liste de comptes ni de modèles d'états financiers dans les normes IAS ; il est précisé, par contre, les informations minimales à mentionner dans les documents.

8 En termes d'évaluation, les normes IAS sont, dans leur version actuelle, basées sur le principe du coût historique ; toutefois, celui-ci n'est pas considéré comme étant l'application systématique de l'évaluation en nominalisme monétaire ; il est ainsi retenu, notamment pour certains actifs et passifs financiers, la notion d'évaluation en « juste valeur », définie dans la norme 39 comme suit : « montant pour lequel un actif pourrait être échangé, ou un passif réglé, entre des parties bien informées et consentantes dans le cadre d'une transaction effectuée dans des conditions de concurrence normale » (§ 8). Par exemple, les valeurs mobilières de placement détenues à la clôture de l'exercice, doivent, dans ce cadre, être retenues pour leur dernier cours de cotation, qu'il y ait plus ou moins valeur par rapport à la valeur d'acquisition. L'IASB avait envisagé d'étendre largement cette évaluation à la « juste valeur », mais cette évolution n'a pas été retenue à ce jour.

Il importe, enfin, de souligner que si les normes IAS/IFRS seront traduites dans les onze langues communautaires, et publiées au JOCE, une fois adoptées, l'ensemble des travaux techniques de préparation et de discussion se déroulent en langue anglaise, dans un cadre de normalisation réalisée au titre de la recherche de la « meilleure » information financière destinée aux investisseurs externes, sans qu'il soit considéré l'existence de contraintes juridiques. D'ailleurs, pour ce qui concerne l'impôt sur les résultats, la norme IAS 12 oblige à l'évaluation et à la comptabilisation au bilan de l'impact des décalages entre la comptabilité et la fiscalité, c'est ce qu'on appelle l'impôt différé (Voir « Petit Guide FID » sur la notion de l'impôt différé, Eric Delesalle, 100 pages, février 2000 (FID Edition)).

B Convergence et divergence avec la fiscalité

9 En appendice 2, il est donné à titre illustratif, et sans recherche d'aucune exhaustivité, quelques éléments de comparaison des solutions comptables et fiscales, permettant, sur la base de treize exemples pratiques, d'obtenir une première analyse des conséquences du rapprochement possible des référentiels.

En complément, est présentée ci-après une analyse de sept catégories d'arrêts de jurisprudence fiscale, permettant de valider ou non le rapprochement (par convergence) avec les solutions comptables IAS (Voir aussi : « Petit Guide FID » : les grands arrêts 1999 et les grands arrêts 2000 : Eric Delesalle, 2 tomes, 100 pages, février 2000 et février 2001 (FID Edition)).

En matière d'évaluation des actifs, on peut noter que les décisions suivantes seraient validées par l'application des normes comptables IAS :

— sont à intégrer dans le coût d'acquisition d'éléments de l'actif immobilisé (et non des charges immédiatement déductibles) les dépenses exposées par une société pour peindre à ses couleurs des véhicules acquis par elle, avant la première mise en service (en vue d'un effet publicitaire) (CE 10-12-1990 n° 68459 : RJF 2/91 n° 153). Selon la norme IAS 16 (§ 15), il faut intégrer dans le coût d'entrée tous les « frais directement attribuables engagés pour mettre l'actif en état de marche en vue de l'utilisation prévue ».

— pour opérer la distinction entre une charge et l'acquisition d'une immobilisation incorporelle au titre d'un contrat, il n'est pas nécessaire d'avoir une clause d'exclusivité de clientèle au profit de la partie pour laquelle ledit contrat constitue une source régulière et pérenne de profit (CE 30-11-1998 n° 181526 : RJF 1/99 n° 8). Selon la norme IAS 38 (§ 19), une immobilisation incorporelle doit être comptabilisée si :

(a) « il est probable que les avantages économiques futurs attribuables à l'actif iront à l'entreprise ; et si

(b) le coût de cet actif peut être évalué de façon fiable » ;

— la documentation (livres, journaux...) qu'un éditeur d'encyclopédie utilise pour mettre à jour l'encyclopédie qu'il publie chaque année, renouvelée chaque année, et alors même qu'elle serait conservée pendant une période supérieure à un an n'est pas destinée à servir de façon durable à l'activité de l'entreprise, et n'a donc pas à être immobilisée (CE 16-2-1996 n° 139789 : RJF 4/96 n° 415). Selon le cadre de préparation et de présentation des états financiers (§ 53), « l'avantage économique futur représentatif d'un actif est le potentiel qu'a cet actif de contribuer, directement ou indirectement, à des flux de trésorerie et d'équivalents de trésorerie au bénéfice de l'entreprise ».

— si les usages de la profession retiennent une durée d'amortissement de dix ans pour des matériels de transformation de la pâte à papier, il est admis de retenir une durée de six ans par une utilisation particulière (CE 10-1-1992 n° 62229 : RJF 3/92 n° 288). Selon la norme IAS 16 (§ 43) l'amortissement doit être calculé sur la durée d'utilité, qui doit prendre en considération :

(a) « l'usage attendu de cet actif par l'entreprise. Cet usage est évalué par référence à la capacité ou à la production physique attendue de cet actif ;

(b) l'usure physique attendue (...)

(c) l'obsolescence technique (...)

(d) les limites juridiques ou similaires sur l'usage de cet actif, telles que les dates d'expiration des contrats de location ».

— sont à exclusion du coût d'entrée des stocks, sauf cas particulier, les frais d'administration générale (CE 17-5-1989 n° 45220 : RJF 7/89 n° 804) (8).

— Il est possible de procéder à l'inventaire physique annuel en dehors de la date de clôture (CE 26-7-1991 n° 112906 : RJF 10/91 n° 1203). Le commissaire du gouvernement, Olivier Fouquet, précisant que « (...) la question de la date de l'inventaire physique doit être examinée non comme une question de principe, mais comme une question de pur fait. La date de l'inventaire physique est-elle de nature, compte tenu de l'organisation comptable adoptée par l'entreprise, à affecter la fiabilité de l'évaluation des stocks à la fin de l'année ? » (RJF 10/91 p. 696). Les normes IAS ne donnent pas de prescriptions particulières sur ce sujet ;

— l'acquéreur des vins en primeur qui, après les avoir fait goûter, a confirmé sa commande en désignant le prix, la quantité et la qualité achetées, en devient propriétaire et doit donc l'inscrire en stocks, sauf stipulations expresses contraires, aussitôt que ces vins ont fait l'objet d'une individualisation dans des récipients spécifiques, alors même que la livraison n'interviendra que postérieurement à la clôture de l'exercice, après achèvement de la fermentation malolactique (CE 28-12-2001 n° 217770 : RJF 3/02 n° 268). Une telle compta-

bilisation n'est pertinente que si elle est symétrique chez le vendeur ; à défaut, le stock serait compté deux fois ; c'est une application du principe de la prééminence de la substance sur l'apparence (cadre de préparation et de présentation des états financiers, § 35) ;

— sont à exclusion de la valorisation des stocks l'incidence, au niveau des charges fixes de production, de la sous-activité (CE 27-6-1994 n° 121748 : RJF 8-9/94 n° 888). Selon Guillaume Goulard dans sa chronique (RJF 8-9/94 p. 512), « le texte réglementaire (...) incite à ne pas s'éloigner des règles comptables, puisque l'article 38 nonies de l'annexe III (...) dispose que les coûts de revient « sont fournis par la comptabilité analytique ou, à défaut, par des calculs ou des évaluations statistiques ». Lorsqu'une entreprise peut fournir une comptabilité analytique, il faut donc de très sérieuses raisons pour en écarter telle ou telle donnée, y compris la valeur des stocks résultant de l'imputation rationnelle des frais fixes » Selon la norme IAS 2 (§ 11), « le montant des frais généraux fixes affecté à chaque unité produite n'est pas augmenté par suite d'une baisse de production ou d'un outil de production inutilisé ».

— il doit être pris en considération pour l'évaluation de la dépréciation des stocks l'incidence de nouvelles prescriptions précisées par une directive européenne (et à la date d'expiration de transposition prévue par celle-ci) même si, en droit interne, la transposition n'est opérée qu'ultérieurement (CE 19-1-1995 n° 136535 : RJF 2/95 n° 159). Selon la norme IAS 2 (§ 25), « le coût des stocks peut ne pas être recouvrable si ces stocks (...) sont devenus (...) partiellement obsolètes (...) ».

— il peut être procédé à une estimation statistique, mais justifiée de la dépréciation des stocks, en retenant, par exemple, une méthode fondée pour chaque variété d'articles sur la durée de couverture des ventes annuelles moyennes par le stock (CE 25-9-1989 n° 62934 : RJF 11/89 n° 1204). Selon la norme IAS 2 (§ 27), « les estimations de la valeur nette de réalisation sont fondées sur les éléments probants les plus fiables disponibles à la date à laquelle sont faites les estimations du montant de stocks que l'on s'attend à réaliser ».

10 Par contre, l'analyse de l'évaluation des actifs visés ci-après ne serait pas, *a priori*, validée par l'application des normes comptables IAS :

— les frais de recherche d'antériorité et d'enregistrement des marques déposées et créées constituent des éléments constitutifs d'une immobilisation incorporelle (CE 31-1-1997 n° 158678 : RJF 3/97 n° 197). Selon la norme IAS 38 (§ 51), les marques créées ne doivent pas être comptabilisées comme immobilisations incorporelles ;

— sont constitutifs de frais de recherche et développement (pouvant, au choix des entreprises, soit être immobilisés, soit être immédiatement déduits) les frais de dépôt de brevets, les frais engagés en vue d'obtenir l'autorisation de mise sur le marché au titre des produits pharmaceutiques (CE 30-10-1995 n° 142319 et n° 154403 : RJF 12/95 n° 1353 et n° 1354). Selon la norme IAS 38 (§ 45), les coûts de développement doivent (et non peuvent) être qualifiés d'immobilisations incorporelles lorsque six conditions sont remplies, notamment en termes de faisabilité technique et d'identification des dépenses ;

— il y a qualification d'acquisition d'éléments incorporels de l'actif immobilisé lorsque les droits visés remplissent trois critères : régularité (source régulière de profit), pérennité (droit non précaire) et patrimonialité (droit susceptible d'être cédé) (CE 12-2-1988 n° 62547 : RJF 4/88 ; 21-8-1996 n° 154488 : RJF 10/96 n° 1137 ; CE 30-11-1998 n° 181526 : RJF 1/99 n° 8 ; CE 23-6-2002 n° 188297 : RJF 9-10/00 n° 1046). Au niveau comptable, le Comité d'urgence du

(8) Exemples de coûts exclus du coût d'entrée selon la norme IAS 2 (§ 14) : « les frais généraux administratifs qui ne contribuent pas à mettre les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent ».

CNC a d'ailleurs explicitement précisé (dans son avis 2002-B du 9 janvier 2002 relatif au traitement comptable applicable à la redevance due au titre de l'exploitation d'un réseau de radiocommunications mobiles de troisième génération) que « le critère de cessibilité, qui est posé par certains arrêts du Conseil d'État en matière fiscale, n'est pas retenu par le plan comptable général comme une condition d'inscription d'un élément, y compris incorporel, à l'actif ».

— l'acquisition d'un fichier d'adhérents (dont le comportement était attesté par des achats récents) d'un club de vente de livres par correspondance par une entreprise ayant la même activité est à qualifier de fonds commercial (CE 17-1-1994 n° 124438 · RJF 3/94 n° 240). Selon la norme IAS 38 (§ 16), il n'y a pas généralement un « contrôle suffisant des avantages économiques résultant de la fidélité de ces clients et de ces relations pour considérer que de tels événements (portefeuille de clients, parts de marché, relations avec la clientèle et fidélité de celle-ci) satisfont à la définition des immobilisations incorporelles ».

— il n'est pas admis la déduction d'amortissement du fonds commercial, faute de justifier qu'il est prévisible que les effets bénéfiques desdits éléments soient limités dans le temps (CE 1^{er} 10-1999 n° 177809 · RJF 11/99 n° 1324 · CE 17-5-2000 n° 188975 · RJF 7/8/00 n° 883). Dans l'affaire CE du 1^{er} octobre 1999, il a aussi été considéré que l'acquisition d'éléments complémentaires incorporels se sont « indissociablement intégrés » dans l'ensemble du fonds commercial, et ne pouvait donc pas faire l'objet d'un amortissement distinct. La norme IAS 38 (en cours de révision sur ce point) (§ 79) fixe que « le montant amortissable d'une immobilisation incorporelle doit être réparti de façon systématique sur la meilleure estimation de sa durée d'utilité. Il existe une présomption qui peut être réfutée que la durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle n'excède pas vingt ans (...) ».

— les usages professionnels fixent un taux d'amortissement de 10% pour l'utilisation de bouteilles de gaz liquéfié ; la circonstance que la durée réelle d'utilisation est supérieure à dix ans n'est pas de nature à influencer sur le taux d'amortissement qui peut normalement être appliqué » et, de manière réciproque, une entreprise de transport de pétrole qui souhaite appliquer, pour un oléoduc, le taux d'amortissement en usage dans le secteur des entreprises de raffinage qui est plus élevé que celui en usage dans le secteur des entreprises de transport du pétrole, doit justifier par des « circonstances propres » aux conditions d'exploitation de cet oléoduc la durée d'amortissement inférieure à celle qui correspond aux usages de sa profession (CE 24-2-1988 n° 81761 et 11-3-1988 n° 80365 · RJF 4/88 n° 384 et n° 386 · CE 4-10-1989 n° 61676 · RJF 12/89 n° 1316). Selon Monique Liebert-Champagne, dans sa chronique (RJF 4/88 p. 215) : « Il y a (...) en pratique un grand décalage entre l'amortissement fiscal et la dépréciation réelle du bien, les durées de vie réelles étant nettement plus longues que les durées de vie fiscales (...) ».

— il est considéré que le prix payé pour l'acquisition initiale d'ouvrages de documentation permanente destinés à être mis à jour périodiquement est constitutif de l'acquisition d'un actif amortissable (CE 13-1-1995 n° 100127 · RJF 2/95 n° 140) ;

— une société qui détient en stock des concentrés de jus de fruits, en vue de les intégrer dans un processus de fabrication industrielle de jus, doit les qualifier de « matières premières » et doit pour évaluer la provision, à l'inventaire, retenir le prix de marché, même si les produits finis (jus de fruits) dans lesquels ils seront incorporés

seront vendus au-dessus du coût total de production (CE 15-10-1997 n° 161620 · RJF 12/97 n° 1107). une solution identique a été rendue en matière de semences pour gazon : voir CE 21-6-2002 n° 222622 · RJF 10/02 n° 1062). Selon la norme IAS 2 (§ 29), « les matières premières et autres fournitures détenues pour être utilisées dans la production des stocks ne sont pas évaluées en dessous du coût s'il est attendu que les produits finis dans lesquels elles seront incorporées seront vendus au coût ou au-dessus de celui-ci » ;

— il doit être inclus dans le coût de production des stocks des primes exceptionnelles accordées aux salariés pour compenser l'impact négatif sur la participation des salariés du fait de la réalisation d'une opération de fusion (CE 20-10-2000 n° 180798 · RJF 1/01 n° 9). Selon la norme IAS 2 (§ 14) il convient d'exclure du coût d'entrée les montants « anormaux » de main-d'œuvre ;

11 En matière de constatation des risques et charges, on peut considérer que les décisions suivantes seraient aussi validées par l'application des normes comptables IAS :

— une provision constituée pour faire face à un engagement de caution relevant d'une gestion normale est admise en déduction du résultat fiscal si, d'une part, le montant de la perte probable est nettement précisé, et d'autre part, les événements intervenus au cours de l'exercice rendent probables la défaillance du débiteur principal, la mise en jeu de la caution et l'impossibilité pour la personne qui la donnee de recouvrer la créance à laquelle elle sera subrogée ; ainsi dans ses conclusions le commissaire d'administration précisait qu'un « engagement irrévocablement souscrit (...) suffit-il à justifier le droit de provisionner, alors même qu'il n'est pas inscrit au bilan (...) » (CE 5-12-1990 n° 62222, 62225, 62280, 62281 · RJF 1/91 n° 31) ; conclusions de Noël-Chahid Nourai · RJF 1/91 p. 8 à 10). Selon la norme IAS 37 (§ 14) et exemples de l'annexe C) « une provision doit être comptabilisée lorsque :

- l'entreprise a une obligation actuelle (juridique ou implicite) résultant d'un événement passé ;
- il est probable qu'une source de ressources représentatives d'avantages économiques sera nécessaire pour éteindre l'obligation ; et
- le montant de l'obligation peut être estimé de manière fiable » ;

— un fabricant de jeux et jouets qui s'engage auprès de ses clients à reprendre certains des articles vendus au cas où ils resteraient invendus au cours de la période précédant Noël, et qui inscrit la totalité des ventes correspondant aux marchandises susceptibles de lui être ultérieurement retournées, est en droit, pour se couvrir de la perte de bénéfice résultant des retours de marchandises, de constituer une provision pour risques et charges égale à la marge susceptible d'être annulée. (CE 10-4-1991 n° 65346 · RJF 6/91 n° 749) ;

— une entreprise peut constituer des provisions pour faire face à la perte de sommes dont le débiteur réside dans un pays qui soumet à contrôle les transferts de devises à destination de l'étranger dès lors qu'elle justifie avoir été empêchée de rapatrier en France à la date de clôture de l'exercice tout ou partie de ces sommes et qu'elle n'a pas pris la décision de gestion soit de les dépenser ou de les investir sur place à la même date, soit de réaliser une opération lui ayant permis d'en obtenir indirectement la disposition dans une monnaie convertible avant l'ouverture de l'exercice suivant (CE 6-12-1996 n° 149923 · RJF 1/97 n° 9) ;

— une provision constituée au titre des dépenses futures attachées aux salariés médaillés du travail, avec un calcul statistique du montant, est déductible (CE 24-5-2000 n° 201685 : RJF 7-8/00 n° 903). La norme IAS 19 oblige la comptabilisation immédiate de ces avantages accordés aux salariés.

12 Par contre, le traitement des provisions visées ci-après ne serait pas, *a priori*, validé par l'application des normes comptables IAS :

— il a été admis la déduction de travaux de réfection de surfaces importantes de toitures, dont les tranches successives de réalisation ont été décidées par le conseil d'administration (CE 6-7-1990 n° 73078 : RJF 10/90 n° 1166). Pour les normes IAS 16 et 37, il n'y a pas de provision pour grosses réparations parce que l'amortissement par composants doit permettre de couvrir ces travaux ;

— il n'a pas été admis la déduction d'une provision destinée à tenir compte de la dépréciation qui affecte la valeur des prêts d'investissement logement accordés par une entreprise, alors même qu'ils ne sont pas productifs d'intérêts et qu'ils ne sont remboursables qu'au terme du délai de vingt ans (CE 23-5-1990 n° 52646 : RJF 7/90 n° 804). Jérôme Turot écrivait en commentaire de cet arrêt qu'« il apparaît que la lancinante question du nominalisme monétaire mène mieux qu'une solution purement fiscale. Il s'agit primordiallement d'un problème de réglementation comptable. Il n'est pas douteux que le Conseil d'Etat reconsidérerait sa jurisprudence si les recommandations émises tant en France qu'au plan international en faveur de l'actualisation des créances aboutissaient. Messieurs les comptables, tirez les premiers ! ». (Chronique de Jérôme Turot : RJF 7/90 p. 463 à 465). Pour l'IAS 39, il conviendrait d'évaluer la juste valeur (actualisée) de la créance visée. Dans un avis (n° 13) émis par l'ordre des experts-comptables en 1982 (mis en révision en 1995), il était précisé que « la nécessité de constater dans les comptes l'incidence de l'actualisation de créances ne se pose que dans les cas limites où l'avantage consenti par le créancier est exceptionnel et significatif » ; ces critères étant remplis dans le cas des créances représentatives des sommes versées au titre de l'aide à la construction ;

— il n'est admis de constater une provision pour pertes sur des engagements à terme ayant pour finalité d'assurer la couverture des risques encourus par une entreprise du fait de la variation des cours de la matière ou du produit faisant l'objet de ces transactions que dans le cas où le bilan prévisionnel de l'ensemble de ces opérations fait apparaître un solde négatif (CE 26-4-1985 n° 30077 : RJF 6/85 n° 845). Pour la norme IAS 39, il faut évaluer l'ensemble des instruments financiers à la juste valeur, qu'il y ait moins-value ou plus-value.

13 En matière de rattachement des produits, on peut considérer que les décisions suivantes seraient aussi validées par l'application des normes comptables IAS :

— un marché d'ingénierie par lequel une société se voit confier la réalisation de travaux d'études, subdivisés en phases successives donnant lieu à facturations et paiements distincts, correspond à l'exécution de prestations discontinues à échéances successives échelonnées sur plusieurs exercices, même s'il s'agit de prestations de nature différente, et doit donc faire l'objet d'un rattachement selon l'avancement technique (CE 19-6-1989 n° 58246-59828 : RJF 8-9/89 n° 928). La norme IAS 18 retient le principe de la comptabilisation des produits selon l'avancement ;

— en principe, les loyers de crédit-bail sont à rattacher en fonction des échéances contractuelles, y compris lorsque les loyers sont inégaux d'une période à l'autre ; mais cette répartition inégale peut

ne pas rendre compte des avantages économiques procurés au preneur par le bien loué au cours de la période, et le rattachement doit alors s'écarter de l'échéancier contractuel en retenant, par exemple, une répartition linéaire (CE 29-11-2000 n° 192100-192109 : RJF 2/01 n° 149). Une position identique est retenue par l'ordre des experts-comptables, au niveau du rattachement de la charge de loyers chez le locataire, dans son avis n° 29 sur la comptabilisation des contrats de location, étant précise que « la méthode linéaire est retenue en l'absence d'une autre méthode plus pertinente ». Pour l'IAS 17, les contrats de location-financement sont considérés comme des actifs chez le locataire-preneur, et donc comme des ventes pour le bailleur ; au niveau des contrats de location simple, il est prévu que (§ 42) « les revenus locatifs (...) doivent être comptabilisés en produits de façon linéaire sur toute la durée du contrat de location à moins qu'une autre base systématique ne doit plus représentative de l'échelonnement dans le temps de la diminution de l'avantage retiré de l'utilisation de l'actif loué »

— doivent être rattachées selon la méthode de comptabilisation à l'avancement les commissions de placement de produits d'épargne et les cotisations de carte bancaire (CE 24-5-2000 n° 193817 : RJF 7-8/00 n° 887 et CE 7-6-2000 n° 196758 : RJF 9-10/00 n° 1050).

14 En matière de rattachement des charges, on peut considérer que les décisions suivantes seraient aussi validées par l'application des normes comptables IAS :

— en matière d'effets escomptés non échus à la clôture de l'exercice, il convient de rattacher à l'exercice suivant (avec une qualification d'intérêts payés d'avance) la quote-part des intérêts finançant la période allant de la clôture à la date d'échéance de l'effet (CE 9-5-2001 n° 214036 : RJF 8-9/01 n° 1042). Selon la chronique de Jean Maïa (Chronique publiée à RJF 8-9/01 p. 992 à 999) « l'analogie se conçoit bien entre les intérêts précomptés de l'escompte et les charges afférentes aux locations ou assurances payées d'avance que l'entreprise doit rattacher à l'exercice au cours duquel elle dispose effectivement des locaux loués ou bénéficie de la garantie qu'elle a souscrite (...) ; il y a dans tous les cas, du rythme de déduction de charges engendrées par des prestations à caractère continu ». Comptablement, le PCG fixe que l'escompte est une cession de créances ; la charge d'intérêt est immédiate, les effets ne figurant plus à l'actif du bilan ; par contre, pour l'IAS 39, les effets escomptés non échus demeurent inscrits à l'actif du bilan jusqu'à leur échéance normale ;

— il y a qualification de charges au versement d'indemnités à des sociétés concurrentes étrangères visant à assurer une « non-belligérance » sur l'utilisation de marques et d'enseignes, puisqu'il n'y a pas de « source régulière de profits » attachée à ces dépenses (CE 20-2-2002 n° 221437 : RJF 5/02 n° 472). Selon les conclusions du commissaire du gouvernement, Emmanuelle Mignon (voir RJF 5/02 p. 366), « vous n'immobiliserez donc pas la paix » ;

— on retient la qualification de travaux de réparation même si les dépenses sont exécutées sur un élément de l'actif immobilisé entièrement amorti (ou sur le point de l'être) sauf dans l'hypothèse où ils ont pour effet de prolonger de manière notable la durée d'utilisation de l'actif (CE 30-3-1994 n° 114589-119360 : RJF 6/94 n° 678 et 26-6-2002 n° 78850 : RJF 10/92 n° 1307). Dans les conclusions de Gilles Bachelier, commissaire du gouvernement, « les dépenses excédant l'entretien courant exposées pour le maintien en l'état d'un bien intégralement amorti doivent être classées en immobilisations ou en charges déductibles selon l'incidence qu'elles ont sur la prolongation de sa durée d'utilisation. Cette solution nous paraît transposable aux situations où (...) le bien en cause est multiséculaire et où par la suite il a la nature d'un ouvrage pérenne » (RJF 6/94 p. 388). Selon la norme IAS 16 (§ 23), « les dépenses ultérieures

relatives à une immobilisation corporelle déjà comptabilisée doivent être ajoutées à la valeur comptable de l'actif lorsqu'il est probable que des avantages économiques futurs, au-delà du niveau de performance défini à l'origine de l'actif existant, iront à l'entreprise » ;

— les honoraires de stylistes, exposés pour l'élaboration de la collection de vêtements destinée à être mise en vente au cours de l'exercice suivant, doivent être rattachés à l'exercice au cours duquel les produits seront constatés (en tant que charges constatées d'avance ou stock de travaux en cours) (CE 8-1-1997 n° 147760 ; RJF 2/97 n° 110). Selon la norme IAS 1 (§ 26), « les charges sont comptabilisées dans le compte de résultat sur la base d'une relation directe entre les coûts encourus et les éléments spécifiques de produits acquis (rattachement) (...) » ;

— la démarque inconnue qui affecte les stocks en magasin entre la date de l'inventaire physique et la clôture de l'exercice constitue une perte de l'exercice au cours duquel elle est constatée, et non un motif de provisionnement d'une dépréciation (CE 26-7-1991 n° 112906 ; RJF 10/91 n° 1203). Selon la norme IAS 2 (§ 4), les stocks sont des actifs « détenus (...) » ;

15 Par contre, en matière de rattachement des charges, on peut considérer *a priori* que les décisions suivantes ne seraient pas validées par l'application des normes comptables IAS :

— des frais de publicité exposés par une société pour la confection de catalogues de vente par correspondance se rattachent « en application du principe de spécialité des exercices, à l'exercice au cours duquel ces catalogues lui ont été livrés. Bien que la distribution de ces catalogues puisse produire postérieurement des effets sur le chiffre d'affaires et les bénéfices réalisés (CE du 29-7-1998 n° 149517 ; RJF 10/98 n° 1083). S'agissant de la norme IAS 1 (§ 26), voir ci-dessus n° 14 » ;

— il est admis le principe de la déduction immédiate des frais exposés pour la conception de patrons de vêtements, dont la réalisation est commandée à une entreprise tierce et qui sont présentes en décembre de la même année aux entreprises auxquelles incombe la fabrication en série et la commercialisation l'année suivante (CE 20-2-2002 n° 221437 ; RJF 5/02 n° 472). Dans les conclusions du commissaire du gouvernement, Emmanuelle Mignon (voir RJF 5/02 p. 363 et 364), « sous l'empire du plan comptable général de 1982, aucune règle fiscale n'impose le rattachement des charges aux produits (...) ». A vrai dire, (...) l'administration est à notre sens passée totalement à côté du débat. Car la vraie question n'était pas de savoir à quel exercice la charge devait être rattachée, mais de savoir si ces frais pouvaient être passés en charges et non en immobilisations » ;

— une société qui a obtenu d'une autre société le droit d'utiliser ses brevets, son savoir-faire et ses marques commerciales pour fabriquer, vendre et faire vendre les articles qu'elle-même produit, lui verse une redevance assise sur le prix de vente des produits vendus : du fait de ce fait générateur, et nonobstant le fait qu'une partie des redevances ait la nature de charges de production, lesdites redevances doivent être rattachées à l'exercice de vente des produits fabriqués (CE 5-2-1992 n° 84569 ; RJF 4/92 n° 437). Selon l'IAS 2 (§ 7), « le coût des stocks doit comprendre tous les coûts d'acquisition, coûts de transformation et autres coûts encourus pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent » ;

— il y a erreur comptable, susceptible d'être réparée dans le bilan de clôture du premier exercice non atteint par la prescription, en cas d'omission de la comptabilisation d'une dette certaine dans le bilan d'ouverture (CE 26-7-1991 n° 70181 ; RJF 10/91 n° 1206).

Selon l'IAS 8 (§ 34), « le montant de la correction d'une erreur fondamentale afférente à des exercices antérieurs doit être présenté en ajustant les soldes à l'ouverture des résultats non distribués. Les données comparatives doivent être retraitées, sauf si cela est impossible » ;

16 Cette étude illustre donc une nouvelle fois la délicate question des relations entre la comptabilité et la fiscalité. L'analyse en 2003, par les services compétents, de l'éventuelle extension de l'application des normes IAS à d'autres « comptes » que les états financiers consolidés des sociétés cotées va être à ce titre passionnant. Plusieurs analyses fondamentales vont devoir guider les discussions, et notamment :

— d'un côté, le passage à un « langage comptable commun », dont l'objectif de base est de donner une « image fidèle » du résultat de l'exercice, devrait être appréhendé en ce sens par le législateur fiscal, notamment par respect de l'article 14 de la déclaration des droits de l'homme, de l'équité à la contribution, aux dépenses publiques et de recherche de la simplification administrative, et parce que cette évolution pourrait permettre d'aboutir à une harmonisation européenne de l'impôt sur les sociétés ; à ce titre, il est très opportun de rappeler la position prise par l'Assemblée plénière du 3 mai 1962 du CNC, dans un contexte redevenu d'actualité avec le vœu que :

« aucune disposition d'ordre fiscal n'affecte la terminologie, les règles du plan comptable général, ni la tenue des comptabilités » ;

« sans remettre en cause le principe des avantages d'ordre économique ou financier évoqués, les discordances de cette nature soient éliminées aussi bien pour simplifier la tâche des entreprises que pour ne pas détourner la comptabilité de sa mission essentielle » ;

et l'Assemblée plénière de suggérer, il y a plus de quarante ans déjà, que :

« les dispositions fiscales utilisées comme moyen de politiques économique et financière portent sur les modalités de taxation et non sur le processus de détermination du résultat » ;

— de l'autre côté, la crainte de voir modifier la distribution de la charge de l'impôt entre les différents contribuables, et la contrainte de respecter les exigences budgétaires de « rendement » pour le budget de l'Etat, mais, dans ce cadre, le passage des comptes « IAS » à la liasse fiscale « CGI » pourrait constituer un travail administratif particulièrement lourd, tant en termes d'établissement que de contrôle ; d'ailleurs, on peut utilement citer Jacques Delmas-Marsalet qui, lors du Congrès de l'Ordre des experts-comptables de 1980, indiquait que « si certains crient au rapt, c'était un rapt incestueux car dans une large mesure la comptabilité est la fille de la fiscalité et les exigences du fisc se sont ajoutées aux exigences du commerce pour promouvoir le développement de la comptabilité (...) ». Si à une certaine époque on a pu accuser le droit fiscal d'impérialisme vis-à-vis de la comptabilité, j'appelle au contraire, de ma part, de mes vœux une attitude de tolérance mutuelle entre les différents utilisateurs de la comptabilité, tolérance qui ne laisse place à aucun nouvel impérialisme » (Actes du 35^e Congrès 1980 p. 25 et 33).

Il importe aussi de souligner le statut particulier de l'organisation IASB, en tant qu'Institution internationale de droit privé, face aux questions fondamentales de souveraineté nationale et/ou européenne, tant en termes de conception des systèmes comptables et de gestion, que pour les aspects fiscaux, de calcul de la participation des salariés, de liaison avec les statistiques, de relations avec le droit des affaires, etc.

Indéniablement, la question IAS est devenue une question essentielle de l'« intelligence économique » pour la période 2003-2005. Et, ici et maintenant, il convient de faire les bons choix, alors même que le développement des impacts de la stratégie de la convergence entre le PCG et les normes IAS (nouvelles définitions comptables des passifs depuis le 1^{er} janvier 2002, des amortissements pour dépréciation et des provisions pour dépréciation à compter du 1^{er} janvier 2005, et des actifs, dans le cadre d'un projet en cours de discussion), va entraîner des conséquences fiscales pratiques non négligeables pour les entreprises et pour l'administration.

Comme l'affirmait Aristote, « le commencement de toutes les sciences, c'est l'étonnement de ce que les choses sont ce qu'elles sont ».

C Appendice I : Liste des normes comptables IAS

Tableau tiré des documents techniques établis par la Commission de droit comptable du Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables, pour le 57^e Congrès de l'ordre des experts-comptables, Montpellier, octobre 2002

N° IAS	Titre	Norme révisée	Date norme	Entrée vigueur*	Remarques
1	Publicité des méthodes comptables utilisées	oui	11/74	1975, 1998	les normes 5 et 13 ont été annulées et leur contenu a été rajouté à la norme 1
2	Évaluation et présentation des stocks et travaux en cours dans le contexte du système du coût historique	oui	12/93	1995	
4	Comptabilisation des amortissements		07/76	1977	
7	Tableaux des flux de trésorerie	oui	12/92	1994	
8	Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables	oui	12/93	1995	
9	Frais de recherche et développement	oui	12/93	1995	norme supprimée et remplacée par IAS 38 à compter du 01-07-1999
10	Éventualités et événements survenant après la date de clôture	oui	06/78	1980	
11	Contrats de construction	oui	12/93	1995	
12	Impôts sur le résultat	oui	03/79	1981, 1998	
14	Information sectorielle	oui	03/81	1983, 1998	
15	Information reflétant sur les effets des variations de prix		06/81	1983	
16	Immobilisations corporelles	oui	12/93	1995, 1999	
17	Contrats de location	oui	03/82	1984, 1999	
18	Produits des activités ordinaires	oui	12/93	1995	
19	Avantages du personnel	oui	12/93	1995, 1999	

N° IAS	Titre	Norme révisée	Date norme	Entrée vigueur*	Remarques
20	Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique	oui	11/82	1984	
21	Effets des variations des cours des monnaies étrangères	oui	12/93	1995	
22	Regroupements d'entreprises	oui	12/93	1995	
23	Coûts d'emprunt	oui	12/93	1995	
24	Information relative aux parties liées		03/84	1986	
26	Comptabilité et rapports financiers des régimes de retraite		06/86	1988	
27	Etats financiers consolidés et comptabilisation des participations dans les filiales		06/88	1990-1999	
28	Comptabilisation des participations dans les entreprises associées		11/88	1990	
29	Information financière dans les économies hyperinflationnistes		04/89	1990	
30	Informations à fournir dans les états financiers des banques et des institutions financières assimilées		09/90	1991	
31	Information financière relative aux participations dans les co-entreprises		11/90	1992	
32	Instruments financiers: informations à fournir et présentation		06/95	1996	
33	Résultat par action		11/96	1998	
34	Information financière intermédiaire		02/98	1999	
35	Abandon d'activités		06/98	1999	
36	Dépréciation d'actif		06/98	1999	
37	Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels		09/98	1999	
38	Immobilisations incorporelles		10/98	1999	

N° IAS	Titre	Norme révisée	Date norme	Entrée vigueur*	Remarques
39	Instruments financiers : comptabilisation et évaluation		12/98	2001	la norme 25 « comptabilisation et placements » a été annulée et remplacée par les normes 39 et 40
40	Immeubles de placement		03/00	2001	la norme 25 « comptabilisation et placements » a été annulée et remplacée par les normes 39 et 40
41	Agriculture		02/01	2003	

* Dates successives d'entrée en vigueur lorsqu'il y a eu une révision

D Appendice 2 : 13 Exemples comparés

ILLUSTRATION 1 : « ACTIF FICTIF »

FRANCE	IAS/IFRS
Reconnaissance optionnelle des frais d'établissement	Pas d'actif incorporel à ce titre
Existence de la notion de « charges à répartir » sur plusieurs exercices <input type="checkbox"/> fiscalement, les charges différées et les charges à étaler n'existent pas <input checked="" type="checkbox"/> dans un projet d'avis en cours de discussion, le CNC propose de supprimer ces deux comptes du PCG	Pas d'actif comparable, il faut réaliser une analyse détaillée

ILLUSTRATION 2 : « CAPITAUX PROPRES »

FRANCE	IAS/IFRS
Inclusion des provisions réglementées, sans tenir compte de l'impôt différé passif	Pas de provisions réglementées
Inclusion des subventions d'investissement, sans tenir compte de l'impôt différé passif	Imputation des subventions d'investissement, soit en moins des actifs financés soit en « produits constatés d'avance »

ILLUSTRATION 3 : « PROVISIONS »

FRANCE	IAS/IFRS
Existence de la notion de provisions pour risques et charges : « une provision pour risques et charges est un passif dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de façon précise » (PCG art. 212-3) <input checked="" type="checkbox"/> fiscalement, l'article 39,1-5° du CGI pose quatre conditions de fond pour admettre la déductibilité des provisions, et notamment le fait que la perte et la charge doivent être probables et qu'elles doivent résulter d'événements en cours (voir Mémento Fiscal n° 952 et s.)	« Une provision est un passif dont l'échéance ou le montant est incertain »

FRANCE	IAS/IFRS
<p>A l'arrêté des comptes : maintien du coût historique et enregistrement des amortissements</p> <p>■ fiscalement, il en est de même par référence à la durée normale d'utilisation (voir Mémento Fiscal n° 875)</p>	<p>Choix entre :</p> <ul style="list-style-type: none"> - valorisation en coût historique (et amortissement) - ou valorisation en « juste valeur », en contrepartie du compte de résultat
	<p>« La juste valeur est le montant pour lequel un actif pourrait être échangé entre des parties bien informées, consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normale »</p>

ILLUSTRATION 7 : « REEVALUATION »

FRANCE	IAS/IFRS
<p>Système de réévaluation globale (hors les immobilisations incorporelles) au coup par coup, en contrepartie d'un compte de capitaux propres (qui ne pourra jamais être viré au résultat comptable)</p> <p>■ fiscalement, la plus-value de réévaluation est imposable au taux de droit commun (voir Mémento Fiscal n° 1797)</p>	<p>Système de réévaluation par catégorie pour les immobilisations corporelles et incorporelles, de manière régulière</p>
<p>Existence d'un poste de réserve de réévaluation</p>	<p>L'écart de réévaluation est porté en capitaux propres</p> <p>Il est viré en réserves au fur et à mesure des amortissements (ainsi que lors de la cession de l'actif)</p>

ILLUSTRATION 8 : ACTIFS INCORPORELS

FRANCE	IAS/IFRS
<p>Est incorporel ce qui n'est ni corporel, ni financier (PCG actuel)</p> <p>— Selon le projet d'avis du CNC en cours de discussion : une immobilisation incorporelle est « un actif physique détenu soit pour être utilisé dans la production ou la fourniture de biens ou de services, soit pour être loué à des tiers, soit à des fins administratives et dont l'entité attend qu'il soit utilisé au-delà de l'exercice en cours »</p>	<p>« actif non-monnaire identifiable sans substance physique, détenu en vue de son utilisation pour la production ou la fourniture de biens ou de services, pour une location à des tiers ou à des fins administratives »</p>
<p>Sauf cas particuliers (frais de recherche et développement, logiciels), immobilisation uniquement en cas d'acquisition</p> <p>■ fiscalement, l'option comptable pour l'inscription à l'actif des frais de recherche et développement est opposable au plan fiscal, avec un amortissement sur une durée de cinq ans (voir Mémento Fiscal n° 711)</p> <p>■ un projet d'instruction administrative fait l'objet d'une procédure de consultation publique sur le traitement des dépenses de création ou d'acquisition d'un site Internet (voir FR 54/02 p. 15)</p>	<p>Comptabilisation si :</p> <ul style="list-style-type: none"> « il est probable que les avantages économiques futurs attribuables à l'actif iront à l'entreprise » « le coût de cet actif peut être évalué de façon fiable »
	<p>Pas d'identification des marques, des titres de journaux et de magazines, des listes de clients lorsqu'ils résultent d'une création</p>
<p>Fonds commercial : incertitude sur l'obligation de pratiquer ou non un amortissement</p>	<p>Présomption de durée de vie : vingt ans (amortissement)</p> <p>Il existe un projet visant à substituer à l'amortissement systématique un calcul annuel de la juste valeur, avec la constatation, si nécessaire, de la dépréciation</p>

ILLUSTRATION 9 : « TITRES EN PORTEFEUILLE »

FRANCE	IAS/IFRS
<p>Principe : valorisation en coût historique</p> <p>Exception (sur option et sous conditions) : évaluation par équivalence pour les titres de filiales</p> <p>■ fiscalement, il y a imposition à l'inventaire des écarts d'évaluation pour les titres d'OPCVM obligataires détenus (voir Mémento Fiscal n° 1744)</p> <p>■ il n'y a pas d'imposition fiscale de l'écart d'équivalence qui serait mis en évidence au titre de l'option comptable (voir Mémento Fiscal n° 1732)</p>	<p>Titres de participation (consolidés) : choix</p> <ul style="list-style-type: none"> - coût historique - mise en équivalence - juste valeur

FRANCE	IAS/IFRS
<p>Provisions pour retraite : la méthode préférentielle est la comptabilisation</p> <p>■ fiscalement, cette provision n'est pas déductible par application de l'article 39, 1-5°-al. 1 du CGI (voir Mémento Fiscal n° 986)</p>	Provisions pour retraite : obligatoirement à comptabiliser
<p>Provisions pour restructurations : à doter, sous conditions</p> <p>■ fiscalement, les provisions destinées à couvrir des indemnités de licenciement économique ne sont pas déductibles par application de l'article 39, 1-5°-al. 30 du CGI (voir Mémento Fiscal n° 985)</p>	Provisions pour restructurations : à doter, sous conditions

ILLUSTRATION 4 : « AMORTISSEMENTS »

FRANCE	IAS/IFRS
<p>« Un actif amortissable est un actif dont l'utilisation par l'entité est déterminable. L'utilisation pour une entité se mesure par la consommation des avantages économiques attendus de l'actif » (avis CNC 2002-07 du 27-6-2002 applicable à compter du 1^{er} janvier 2005)</p> <p>■ fiscalement, l'amortissement est la constatation comptable de la perte définitive de valeur que subissent les immobilisations par suite de l'usage, du temps, du changement technique... (article 39, 1-2 du CGI, voir Mémento Fiscal n° 850)</p>	« L'amortissement est la répartition systématique du montant amortissable d'un actif sur sa durée d'utilité »
<p>Base de l'amortissement : valeur brute sous déduction de la valeur résiduelle</p> <p>■ fiscalement, l'amortissement se calcule sur la base du prix de revient de l'immobilisation (voir Mémento Fiscal n° 855)</p>	Base de l'amortissement : valeur brute sous déduction de la valeur résiduelle
<p>Découpage de la valeur d'entrée en plusieurs éléments différenciés (composants distincts) si les durées d'utilisation sont différentes</p> <p>■ fiscalement, cette analyse n'est pas prévue et n'a pas été commentée à ce jour</p>	Découpage de la valeur d'entrée en plusieurs éléments si les durées sont différentes (en conséquence, il ne doit pas être doté de provisions pour grosses réparations)

ILLUSTRATION 5 : « PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION »

FRANCE	IAS/IFRS
<p>À l'inventaire : comparaison entre la valeur nette comptable et la valeur actuelle</p> <p>La valeur actuelle est la valeur la plus élevée</p> <ul style="list-style-type: none"> - soit de la valeur vénale (valeur de marché) - soit de la valeur d'usage <p>(« valeur des avantages économiques futurs attendus de son utilisation et de sa sortie ») (avis CNC 2002-07 du 27-6-2002 applicable à compter du 1^{er} janvier 2005)</p>	<p>Si il existe un indice de perte de valeur : calcul de la valeur recouvrable</p> <p>La valeur recouvrable est la valeur la plus élevée</p> <ul style="list-style-type: none"> - soit du prix de vente net - soit de la valeur d'utilité <p>(« valeur actualisée des flux de trésorerie futurs estimés attendus de l'utilisation continue d'un actif et de sa sortie à la fin de sa durée d'utilité »)</p>
<p>Pas de définition précise et méthodologique de la notion d'avantages économiques</p> <p>■ fiscalement, il n'y a pas eu de commentaires sur les conséquences de l'introduction de ces nouvelles définitions, étant à rappeler qu'une provision n'est déductible que si elle résulte d'événements en cours (voir Mémento Fiscal n° 953)</p>	<p>« L'estimation de la valeur d'utilité d'un actif inclut les étapes suivantes :</p> <ol style="list-style-type: none"> (a) l'estimation des entrées et sorties de trésorerie futures générées par l'utilisation continue (...) et par sa sortie finale (b) l'application du taux d'actualisation approprié »

ILLUSTRATION 6 : « IMMEUBLES DE PLACEMENT »

FRANCE	IAS/IFRS
<p>Évaluation à l'entrée au « coût » sauf certains frais non représentatifs de valeur vénale</p> <p>■ fiscalement, il en est de même (les frais d'acquisition pouvant faire l'objet, dans le cadre de l'option comptable, d'une prise en charge étalée sur cinq ans)</p>	Évaluation à l'entrée au « coût » incluant « les honoraires juridiques, droits de mutation et autres coûts de transaction »

ILLUSTRATION 10 : « CONTRATS DE CREDIT-BAIL »

FRANCE	IAS/IFRS
<p>Pas de mention à l'actif du bilan du locataire (jusqu'à la levée de l'option d'achat)</p> <p>■ fiscalement, les redevances de crédit-bail sont en principe déductibles sauf cas particuliers de limitation, comme par exemple celui du crédit-bail portant sur des véhicules de tourisme (voir Mémento Fiscal n° 835)</p> <p>■ il existe des régimes spécifiques de déductibilité pour le cas des contrats de crédit-bail immobilier, avec notamment une réintégration lors de la levée de l'option d'achat, et même une limitation annuelle des déductions pour les contrats relatifs à des immeubles situés en région parisienne au montant des charges qui auraient été constatées en cas de financement par emprunt (voir Mémento Fiscal n° 1769 et s.)</p>	<p>Inscription à l'actif du locataire de tout contrat de location-financement : « contrat de location ayant pour effet de transférer au preneur la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété d'un actif. Le transfert de propriété peut intervenir ou non, in fine »</p>
	<p>« Au bilan du preneur, les contrats de location-financement doivent être comptabilisés à l'actif et au passif pour des montants égaux au commencement du contrat de location à la juste valeur du bien loué ou, si celle-ci est inférieure, à la valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location »</p>

ILLUSTRATION 11 : « EVALUATION DES STOCKS »

FRANCE	IAS/IFRS
<p>Choix de valorisation entre le coût moyen pondéré et le premier entre-premier sorti</p> <p>■ fiscalement, il en est de même (voir Mémento Fiscal n° 605)</p>	<p>Choix entre le coût moyen pondéré, le premier entre-premier sorti, le dernier entre-premier sorti (un projet en cours vise à supprimer la possibilité de cette dernière méthode)</p>
<p>Exclusion de l'incidence des escomptes au niveau de l'évaluation à l'entrée</p> <p>■ fiscalement, il en est de même (voir Mémento Fiscal n° 606)</p>	<p>Inclusion de l'incidence des escomptes</p>
<p>Le coût de production est égal à l'addition des charges directes et des charges indirectes de production « raisonnablement » rattachables</p> <p>■ fiscalement, les définitions sont identiques (voir Mémento Fiscal n° 607)</p>	<p>Coût de transformation = coûts directs + affectation systématique des frais généraux de production fixes et variables qui sont encourus pour transformer les matières premières en produits finis »</p>

ILLUSTRATION 12 : « CONTRATS A LONG TERME »

FRANCE	IAS/IFRS
<p>Méthode préférentielle : comptabilisation à l'avancement (au fur et à mesure des réalisations techniques)</p> <p>Autre méthode possible : comptabilisation à l'achèvement des travaux</p> <p>■ fiscalement, l'article 38-2 bis du CGI apporte les distinctions entre les prestations continues et les prestations discontinues à échéances successives, dont les produits doivent être comptabilisés à l'avancement, et les autres travaux d'entreprise, rattachés à l'achèvement (voir Mémento Fiscal n° 623 et s.)</p>	<p>Rattachement à l'avancement</p>
<p>En cas de contrat déficitaire, il faut comptabiliser la totalité de la perte (quel que soit le degré de réalisation technique)</p> <p>■ fiscalement, seule la perte réalisée (au fur et à mesure) est déductible (voir Mémento Fiscal n° 999)</p>	<p>En cas de contrat déficitaire, il faut comptabiliser la totalité de la perte (quel que soit le degré de réalisation technique)</p>

ILLUSTRATION 13 : « CRÉANCES ET DETTES EN DEVICES »

FRANCE	IAS/IFRS
<p>Comptabilisation des différences de conversion pour la différence entre la valeur historique et la valeur de conversion au cours de clôture dans des comptes d'attente au bilan :</p> <ul style="list-style-type: none">- non-imputation au résultat des gains latents- constatation des pertes latentes par les provisions pour perte de change <p>■ fiscalement, l'article 38-4 du CGI prévoit que les créances et les dettes en devises étrangères doivent être évaluées selon le cours de clôture (voir Mémento Fiscal n° 540)</p>	<p>Conversion intégrale des éléments au cours de clôture, en contrepartie du résultat.</p>