

19 septembre 2013

Écritures comptables : présentation obligatoire aux vérificateurs sous format dématérialisé

à compter de janvier 2014

INTERVENANTS

Jean-Luc AUSTIN

*Auditeur informatique – Administrateur de l'AFAI
Associé Incivo*

Marc LAMORT de GAIL

*Expert-comptable
Associé Incivo*

Membres du groupe de travail de l'Académie sur le CFCI

Ecritures comptables
présentation obligatoire sous format dématérialisé

**CE N'EST PAS QU'UN PROBLÈME DE MISE À JOUR
DES LOGICIELS COMPTABLES !**

Ecritures comptables *présentation obligatoire sous format dématérialisé*

- **PLAN DE L' INTERVENTION**

1. OBJECTIFS DE L'ADMINISTRATION FISCALE
2. OBLIGATIONS DES CONTRIBUABLES
3. CONTENU ET MODALITÉS DE COMMUNICATION DU FICHIER DES ÉCRITURES COMPTABLES
4. VALIDATION ET ANALYSE DES FICHIERS

1. OBJECTIFS DE L'ADMINISTRATION

transmission obligatoire du fichier des écritures comptables

- **DISPOSER DANS UN FICHIER UNIQUE PAR EXERCICE CONTRÔLÉ, DE TOUTES LES ÉCRITURES COMPTABLES ENREGISTRÉES DANS LE LIVRE-JOURNAL**
 - dans un format non propriétaire,
 - de façon à pouvoir lire ce fichier dans le logiciel « Le Code », développé par l'administration.
- **POUR EFFECTUER**
 - des tris, des filtrages ou sélections d'écritures,
 - des vérifications de cohérence avec la liasse fiscale.
- **DANS LE BUT**
 - de s'assurer de la régularité de la comptabilité informatisée au regard des règles du droit comptable qui lui confèrent sa valeur probante,
 - de préparer le contrôle fiscal en orientant les futures demandes de traitements.

1. OBJECTIFS DE L'ADMINISTRATION

l'e-audit

➤ **CETTE APPROCHE S'INSCRIT DANS LE CADRE PLUS LARGE DE LA NORME SAF-T V2 DÉFINIE DANS LE CADRE DE L'OCDE**

- qui définit un standard de fichier d'extraction en format indépendant des logiciels comptables ou des ERP,
- qui dépasse le simple périmètre des écritures comptables et comprend aussi des informations (près de 1000 champs) sur :
 - les produits ou prestations
 - la facturation
 - les clients et les fournisseurs
 - les mouvements de stocks
 - les taxes

➤ **LE SAF-T**

- vise à faciliter l'audit fiscal informatisé,
- si possible à distance (e-audit) grâce à la télétransmission des fichiers

...À RAPPROCHER DU PROJET D'OBLIGATION DE TRANSMISSION DES COMPTABILITÉS ANALYTIQUES POUR LES ENTREPRISES TENUES D'ÉTABLIR UN MANUEL DES PRIX DE TRANSFERT

2. OBLIGATIONS DES CONTRIBUABLES

points clés

Tous les contribuables :

- soumis à une obligation de tenue de comptabilité,
 - soumis à une obligation de présentation de documents comptables,
 - qui tiennent leur comptabilité à l'aide de l'informatique,
- **DOIVENT PRÉSENTER, SUR RÉQUISITION DE L'ADMINISTRATION, L'ENSEMBLE DE LEURS ÉCRITURES COMPTABLES SOUS FORME DE FICHIER UNIQUE, DÉNOMMÉ « FICHIER DES ECRITURES COMPTABLES ».**

2. OBLIGATIONS DES CONTRIBUABLES

Contribuables visés

Sont notamment concernées :

- les entreprises industrielles et commerciales soumises à un régime réel d'imposition
- les entreprises non commerciales soumises au régime de la déclaration contrôlée
- les entreprises agricoles soumises au régime réel normal ou simplifié

2. OBLIGATIONS DES CONTRIBUABLES

Contribuables exclus

Sont exclus :

- les contribuables tenant leur comptabilité manuellement,
- les entreprises agricoles soumises au régime du forfait.

2. OBLIGATIONS DES CONTRIBUABLES

objet

L'obligation de présentation vise le fichier des écritures comptables

➤ Pour mémoire*, les entreprises industrielles et commerciales sont tenues en sus d'archiver et de présenter, en cas de contrôle fiscal informatisé, les documents comptables suivants :

- *livre-journal, grand-livre, livre d'inventaire, description de l'organisation et des procédures comptables*

(* pour plus d'information voir le cahier N°20 de l'Académie des Sciences et Techniques Comptables et Financières – www.lacademie.info - et le dossier de la Revue Fiduciaire Comptable n°4 08)

2. OBLIGATIONS DES CONTRIBUABLES

date d'application

L'obligation de présentation s'applique aux contrôles dont l'avis de vérification est adressé à compter du 1^{er} janvier 2014

- L'interprétation littérale du texte de loi conduit à penser que les écritures des trois exercices précédents seront donc visées (2010 à 2013),
- Toutefois, le ministre du Budget a indiqué dans les travaux préparatoires que seuls les exercices postérieurs à 2013 seraient concernés par l'obligation de respecter le format défini par l'arrêté du 29 juillet.

2. OBLIGATIONS DES CONTRIBUABLES

date d'application : en pratique

APPLICATION DES NOUVELLES DISPOSITIONS DE PRÉSENTATION DES ÉCRITURES COMPTABLES		
	Exercices clos avant le 1 ^{er} janvier 2013	Exercices clos à compter du 1 ^{er} janvier 2013
avis de vérification adressés avant le 1 ^{er} janvier 2014	présentation facultative des écritures dans un fichier établi dans un format non-propriétaire, exploitable par l'administration	
	format non obligatoirement conforme aux nouvelles règles	
avis de vérification adressés après le 1 ^{er} janvier 2014	obligation de présentation du fichier des écritures comptables pour tous les contribuables tenant une comptabilité informatisée (sauf BA forfaitaires)	
	format de l'arrêté du 29 juillet 2013 facultatif	format obligatoire de l'arrêté du 29 juillet 2013

2. OBLIGATIONS DES CONTRIBUABLES

Sanctions éventuelles

Le défaut de présentation du fichier des écritures comptables est sanctionné

- en l'absence de rehaussement, à 5 ‰ du CA déclaré par exercice soumis à contrôle ou à 5 ‰ du montant des recettes brutes déclaré par année soumise à contrôle,
- en cas de rehaussement, à 5 ‰ du chiffre d'affaires rehaussé par exercice soumis à contrôle ou à 5 ‰ du montant des recettes brutes rehaussé par année soumise à contrôle,
- avec un montant minimum de 1 500 €.

2. OBLIGATIONS DES CONTRIBUABLES

Sanctions éventuelles

L'opposition à la transmission du fichier des écritures comptables justifie dorénavant une **évaluation d'office** des bases fiscales dans le cadre d'un contrôle fiscal

2. OBLIGATION DES CONTRIBUABLES

comptabilité irrégulière : les risques

- **REJET DE COMPTABILITÉ POUR NON-RESPECT DES RÈGLES DE DROIT COMPTABLE**
 - risque d'évaluation d'office / opposition au contrôle fiscal
 - la charge de la preuve est **inversée**, puisque la comptabilité n'a plus de valeur probante
 - les sanctions sont calculées sur la base des chiffres d'affaires ou recettes rehaussées

2. OBLIGATION DES CONTRIBUABLES

Caractère régulier, sincère et probant de la comptabilité

DOCUMENTS OBLIGATOIRES

- livres comptables (livres journal et d'inventaire, grand livre)
- documentation comptable décrivant l'organisation comptable
- pièces justificatives

INTANGIBILITÉ DES ENREGISTREMENTS ET CLÔTURE DES COMPTES

- procédure informatique interdisant toute modification ou suppression après validation des écritures
- clôture périodique des enregistrements

PERMANENCE DU CHEMIN DE RÉVISION

- reconstitution possible des éléments des comptes, états et renseignements, soumis à la vérification à partir des pièces justificatives appuyant les données entrées
- identification des données et pièces justificatives à partir de ces comptes, états et renseignements

RESPECT DU FORMALISME

- identification des documents par date et numéros dès leur établissement par des moyens **offrant toute garantie en matière de preuve**
- documents immatériels au format prévu par les textes

2. OBLIGATION DES CONTRIBUABLES

Rappel des textes comptables (Code de commerce et PCG)

- Le livre-journal enregistre chronologiquement tous les mouvements affectant le patrimoine de l'entreprise.
- Tout enregistrement comptable précise l'origine, le contenu et l'imputation de chaque donnée ainsi que les références de la pièce justificative qui l'appuie.
- Les opérations sont enregistrées :
 - selon le principe de la partie double,
 - dans les comptes dont l'intitulé correspond à leur nature.
- Plusieurs dates peuvent être associées à un même fait comptable, mais la date, dite date comptable, est en pratique celle de la pièce justificative

3. CONTENU ET MODALITÉS

FEC : Informations minimales

Information	IS - BIC	BNC ou BA droit commercial	BA Compta de Trésorerie	BNC Compta de Trésorerie
1 Le code journal de l'écriture comptable	X	X (à blanc si non utilisé)	X (à blanc si non utilisé)	X (à blanc si non utilisé)
2 Le libellé journal de l'écriture comptable	X	X (à blanc si non utilisé)	X (à blanc si non utilisé)	X (à blanc si non utilisé)
3 Le numéro sur une séquence continue de l'écriture comptable	X	X	X	X
4 La date de comptabilisation de l'écriture comptable	X	X	X	X
5 Le numéro de compte	X (dont les trois premiers caractères doivent correspondre à des chiffres respectant les normes du plan comptable français)	X (à blanc si non utilisé)	X (à blanc si non utilisé)	X (à blanc si non utilisé)
6 Le libellé de compte	X (conformément à la nomenclature du plan comptable français)	X	X	X
7 Le numéro de compte auxiliaire (à blanc si non utilisé)	X	X	X	X
8 Le libellé de compte auxiliaire (à blanc si non utilisé)	X	X	X	X
9 La référence de la pièce justificative	X	X	X	X
10 La date de la pièce justificative	X	X	X	X
11 Le libellé de l'écriture comptable	X	X	X	X
12 Le montant au débit	X	X	X	X
13 Le montant au crédit	X	X	X	X
14 Le lettrage de l'écriture comptable (à blanc si non utilisé)	X	X	X	X
15 La date de lettrage (à blanc si non utilisé)	X	X	X	X
16 La date de validation de l'écriture comptable	X	X	X	X
17 Le montant en devise (à blanc si non utilisé)	X	X	X	X
18 L'identifiant de la devise (à blanc si non utilisé)	X	X	X	X
19 La date de règlement	NA	NA	X	X
20 Le mode de règlement	NA	NA	X	X
21 La nature de l'opération (à blanc si non utilisé)	NA	NA	X	X
22 L'identification du client (à blanc si non utilisé)	NA	NA	NA	X

3. CONTENU ET MODALITES

Format du FEC

- **Seules les écritures de la comptabilité générale sont visées**
- **Les fichiers informatiques contenant les pièces justificatives (facturation, recettes, etc.) ne sont pas concernés par cette mesure**

3. CONTENU ET MODALITES

Format du FEC

STRUCTURE DU FICHIER INFORMATIQUE

- Format actuellement défini pour permettre la lecture et l'import par des logiciels d'analyse de données (comme pour les CFCI)
- Structure des fichiers :
 - Fichier unique par exercice
 - Fichier à plat (codification ASCII) ou fichier sous format XML, respectant la structure du XSD mis à disposition sur le site impots.gouv.fr
 - Écritures classées par ordre chronologique de validation
 - Après opérations d'inventaire
 - Hors écritures de centralisation et avant détermination du résultat comptable

3. CONTENU ET MODALITES

Format du FEC

STRUCTURE DU FICHIER INFORMATIQUE

- réintroduire les écritures de clôture / ouverture (RAN) si nécessaire (dans le cas des ERP)
- éliminer les écritures de centralisation pour les remplacer par les écritures détaillées figurant dans les journaux auxiliaires

3. CONTENU ET MODALITES

Modalités de remise

- **La remise du FEC s'effectue au début des opérations de contrôle, sur des supports variés (CD-Rom, clé USB, disque dur externe).**
- **Elle doit être formalisée par écrit sur un document remis par le vérificateur et contresignée par le contribuable.**
- **Le délai de 3 mois applicable aux opérations de vérification de comptabilité dans les PME est suspendu jusqu'à la remise de la copie des fichiers des écritures comptables à l'Administration.**
- **L'Administration doit détruire ces documents avant la mise en recouvrement (mais pas de sanction en cas de conservation).**

3. CONTENU ET MODALITES

Difficultés pratiques

- **L'obligation reste entière même si la tenue de la comptabilité et/ou la gestion sont externalisées (saisie, élaboration ou conservation des informations et documents).**
- **Les données doivent être accessibles et consultables sur le territoire national, en cas de contrôle, quel que soit le lieu habituel de détention (à l'étranger notamment).**

3. CONTENU ET MODALITES

Difficultés pratiques

EXEMPLES

- Identification des tables et champs concernés dans les logiciels de comptabilité ou les ERP (mapping).
- Utilisation de plusieurs logiciels de comptabilité/organisation des opérations de comptabilisation sur plusieurs sites.
- Sous-traitance de l'informatique à l'extérieur qui rend problématique l'accès aux données.
- Difficultés d'extraction des données du fait des volumes ou des formats propriétaires.
- Problème de reconstitution du FEC à partir de plusieurs tables.
- Incomplétude ou incohérence des données.
- Migrations de logiciels/fusions de sociétés.

3. CONTENU ET MODALITES

recommandations

ATTENTION : LES SI DOIVENT ÊTRE CONFORMES AU DROIT COMPTABLE

Assurez-vous que votre comptabilité informatisée respecte :

- **une procédure de validation des écritures qui interdit toute modification ou suppression postérieure**
- **une procédure de clôture périodique des enregistrements chronologiques**
- **la permanence du chemin de révision entre pièces justificatives et écritures**

RISQUE : REMISE EN CAUSE DE LA SINCÉRITÉ, RÉGULARITÉ ET VALEUR PROBANTE DE LA COMPTABILITÉ

3. CONTENU ET MODALITES

recommandations

Mettre en place une politique d'archivage pour :

- figer l'ensemble des informations dont la conservation est obligatoire,
 - donner date certaine aux documents et données,
 - copier sur support informatique pérenne les documents et données, de manière à permettre leur exploitation indépendamment du système, en utilisant des formats de fichiers « ouverts ».
- *Le contribuable qui est potentiellement dans le champ des CFCl doit déjà, en vertu de l'article L 102 B du LPF, conserver ces éléments sous forme dématérialisée.*

Archivage ≠ sauvegarde

- Objectif de l'archivage : conservation de l'information à des fins de référence ou de preuve.
- Objectif de la sauvegarde : prévention d'une faille du système permettant la restauration des données à la suite d'un incident.

4. ANALYSE DU FEC

Par l'administration

- **Le vérificateur cherchera à s'assurer de la concordance des documents comptables avec les déclarations fiscales déposées par le contribuable.**
- **Il pratiquera certains « focus » :**
 - sélection des écritures de TVA,
 - présence ou non de libellés,
 - cohérence des numérotations d'écritures ou de pièces.

4. ANALYSE DU FEC

Par l'administration

- **Les analyses et tests ne peuvent suffire à fonder les éventuels rehaussement d'imposition. Ils doivent être complétés par des demandes de précisions opérées dans le cadre du débat oral et contradictoire.**
- **Si des erreurs ou des anomalies sont décelées dans le cadre de cette analyse, elles devront être débattues avec le contribuable, préalablement à tout redressement.**

4. ANALYSE DU FEC

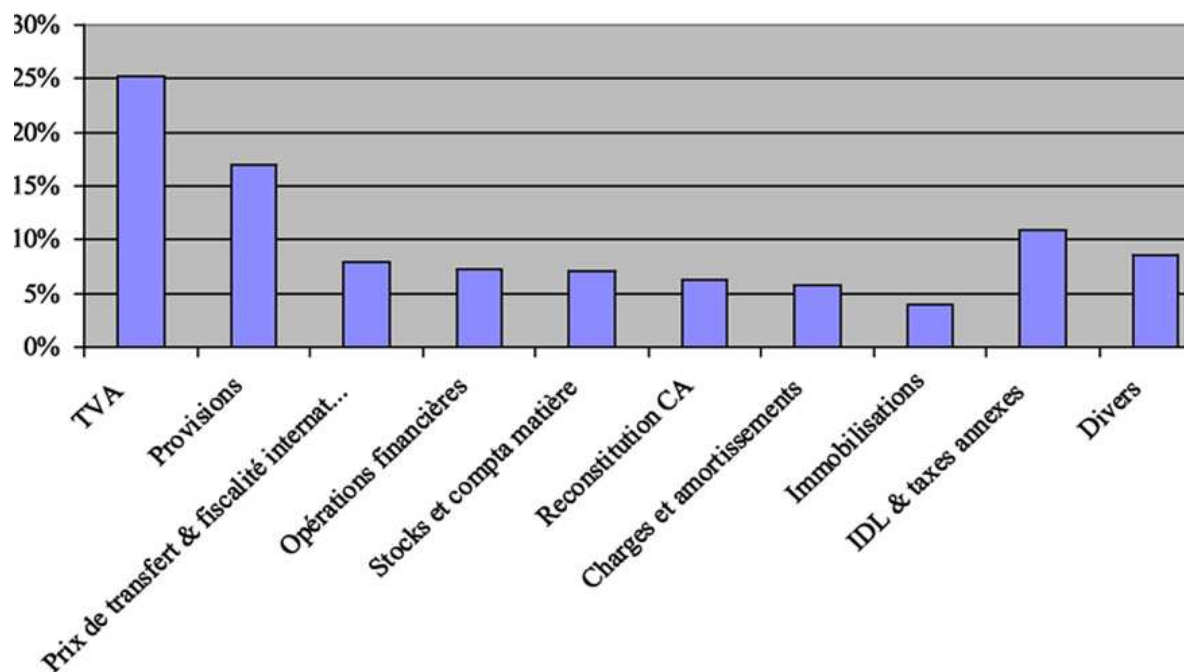
conformité du fichier avec les exigences de forme du LPF L 47 A-1

- **présence de tous les champs définis par l'arrêté ministériel,**
- **correctement remplis,**
- **dans les formats fixés par le CGI,**
- **substitution des écritures centralisatrices par les écritures de détail,**
- **présence des écritures de réouverture (journal d'à nouveaux).**

4. ANALYSE DU FEC

Sujets ciblés lors des contrôles CFC

Axes d'investigation des BVCI dans les dossiers DVNI



4. ANALYSE DU FEC

respect des règles de tenue de la comptabilité informatisée

- **cohérence de la numérotation séquentielle des écritures,**
- **présence et cohérence des références aux pièces justificatives,**
- **analyse des dates de validation (respect de l'intangibilité des exercices clos) et comparaison avec les dates de comptabilisation**
- **présence des libellés et éventuellement cohérence de ceux-ci avec les qualifications comptables,**
- **conformité des numéros de compte avec le PCG ou le plan comptable sectoriel.**

4. ANALYSE DU FEC

concordance du FEC avec le SIG

Celle-ci pourra être vérifiée en rapprochant le FEC :

- **des journaux et de la balance générale par numéros de compte,**
- **avec la balance générale, sur la base de totalisation par classe de compte,**
 - **de façon à comparer le nombre de lignes d'écritures qu'il comprend avec celles figurant dans le progiciel comptable,**
 - **afin de vérifier que le fichier comprenne uniquement les écritures concernant la société contrôlée (cas des groupes tenant la comptabilité de plusieurs sociétés sur un même ERP).**

4. ANALYSE DU FEC

Cohérence avec les déclarations fiscales

- **Concordance de la balance obtenue à partir du FEC avec les comptes annuels et la liasse fiscale.**
- **Sélection des écritures de TVA**
 - **recherche de taux à zéro ou différents des taux en vigueur**
 - **analyse de l'exigibilité de la TVA à partir des écritures lettrées**

4. ANALYSE DU FEC

Pour aller plus loin...

- **Identifier d'éventuelles écritures suivant un schéma comptable atypique ou présentant un montant nul.**
- **Analyser les dates d'écritures (date de valeur hors période comptable ou sans date comptable).**
- **Analyser la chronologie des enregistrements.**
- **Sélectionner des écritures comportant des numéros de compte ne faisant pas partie de la liste des comptes de la société, ou encore sans description, ou au contraire comportant des mots clés (définis préalablement) dans la description.**

4. ANALYSE DU FEC

pour aller encore plus loin...

- **Trier les écritures par auteur :**
 - **comparer le résultat avec les habilitations d'accès,**
 - **analyser les dates et heures de saisie pour identifier d'éventuelles saisies à des périodes de congés.**
- **Classer les écritures entre saisies manuelles et automatiques.**
- **Classer les écritures par taux de TVA et analyser les écritures avec un taux à zéro ou différentes des taux légaux.**

4. ANALYSE DU FEC

Outils utilisés

Logiciels utilisés par l'Administration :

- EXCEL
- ACL
- LECODE
- ALTO

Logiciels accessibles aux entreprises :

- EXCEL
- ACL
- IDEA
- ONWARD

FICHER DES ÉCRITURES COMPTABLES

présentation obligatoire aux vérificateurs

Questions/Réponses

CONTACTS

Intervenants

Jean-Luc AUSTIN

jla@incivo.net

Marc LAMORT de GAIL

mlg@incivo.net

Groupe Revue Fiduciaire

David CANTARERO

dcantarero@grouperf.com

Académie des Sciences et Techniques Comptables et Financières

Nicole Powilewicz

npowilewicz@lacedemie.info