



La construction du droit comptable

Une approche historique
synthétique de l'évolution du
droit et de la normalisation
comptables des origines à
nos jours

Robert OBERT

Décembre 1999, dernière mise à jour : janvier 2016

Le travail présenté ci après a été commencé en 1997 et a été mis à jour régulièrement depuis (nous en sommes à la septième édition, peut-être la dernière). Au départ, il était destiné à devenir une thèse de doctorat en sciences de gestion que je désirais présenter en fin de carrière (n'ayant pas eu, du fait de mes responsabilités et il est vrai, d'une priorité donnée à l'enseignement, la possibilité de la présenter plus tôt). Mon directeur de recherche, qui avait examiné ce travail, avait cependant trouvé que cette synthèse du développement du droit comptable, ne pouvait faire l'objet d'une thèse car elle était peu « innovante », reprenant de nombreuses analyses présentées par d'autres auteurs. Il m'a alors conseillé, début 2000, de présenter une thèse sur travaux à partir d'une part, d'articles que j'avais alors publiés, soit dans des revues, soit dans des ouvrages collectifs, d'autre part, d'extraits novateurs de mes ouvrages qui avaient été édités (10 ouvrages alors) et enfin, de ce travail que j'avais rendu public pour la première fois en 1999. Cette thèse (Droit comptable, comptabilité financière, audit : analyse et évolution) fut soutenue avec succès en septembre 2000 devant les professeurs Burlaud, Colasse, Degos, Leclère, Scheid et Teller.

Depuis, de nombreux chercheurs ayant fait référence à ce travail (l'un d'entre eux l'a même considéré comme une habilitation à diriger des recherches ?), il m'a semblé, dans ce domaine en perpétuelle mutation, d'en effectuer une mise à jour régulière, qui a porté notamment sur les chapitres 8 à 10, plus contemporains.

RESUME

Le terme de droit comptable, apparu dans notre langage dans les années 1960, est devenu aujourd'hui d'un usage courant, encore que les définitions apportées par les auteurs soient parfois divergentes.

Jusqu'à la révolution industrielle du XIX^e siècle, le droit comptable français a été un droit de la preuve. C'était un droit qui avait puisé ses sources dans le droit antique et notamment dans le droit romain. Il est apparu dans les temps modernes, sous l'influence probable des glossateurs du Moyen âge et de leurs successeurs, d'abord en Italie du Nord (l'oeuvre de Luca Pacioli décrit avec soin les règles applicables à cette époque) puis en France, notamment sous le règne de Louis XIV (Ordonnance de 1673 de Colbert). Le droit comptable était alors un droit créé pour la protection des créanciers, servant de preuve dans des opérations très limitées, notamment celles impliquant un partage (succession, partage de société, faillite) et basé sur le respect de formes bien particulières.

Le dix-neuvième siècle et la première partie du vingtième ont vu une transformation profonde du monde économique et social. Le droit comptable, suivant cette évolution, est devenu alors davantage un droit de l'information, sous l'effet notamment de l'influence du droit des sociétés commerciales, du droit fiscal et d'une normalisation comptable étatique. Les plans comptables de 1947 et de 1957 en sont devenus les textes de base, mais avec une force obligatoire faible, si bien qu'en fait, à cette époque, le droit comptable existant ne pouvait être qu'un droit au service d'autres droits et notamment du droit fiscal.

Depuis les années 1960, dans la deuxième partie d'une période de croissance sans précédent (les trente glorieuses) le droit comptable a commencé à s'internationaliser. Le droit français, d'origine « romano-germanique » s'est confronté au droit anglo-saxon. Les recommandations, avis, d'organismes publics ou professionnels, se sont multipliés, les droits nationaux se sont rapprochés. Les quatrième et septième directives du Conseil des communautés européennes de 1978 et 1983 ont fait que le droit français est devenu un peu plus anglo-saxon et le droit britannique un peu plus romano-germanique. Le droit comptable est alors véritablement reconnu : il s'appuie sur des principes de base, sur des textes de niveau plus élevé, plus nombreux et se démarque des droits adjacents.

Mais l'internationalisation ne s'est pas arrêtée avec la mise en oeuvre des directives européennes. Elle dépasse maintenant notre continent et l'on assiste, au moins pour les grandes structures, à un rapprochement mondial des règles. L'analyse des règlements de l'Autorité des normes comptables ou du Comité de la réglementation comptable relatifs au Plan comptable général (PCG) ou aux comptes consolidés de sociétés commerciales et des entreprises publiques (RRCC), la mise en oeuvre du règlement européen du 19 juillet 2002 imposant les normes comptables internationales aux comptes consolidés des sociétés cotées, les règlements de l'Autorité des normes comptables ou du Comité de la réglementation comptable qui l'a précédé, modifiant le PCG et le RRCC, montrent bien, dans le respect de la tradition juridique française, cette nouvelle orientation. Le droit comptable est devenu plus structuré : le PCG, le RRCC et les normes IFRS en sont aujourd'hui les référentiels de base, en liaison cependant avec les règles législatives et réglementaires qui leur donnent force obligatoire, mais aussi avec une doctrine qui fournit au professionnel toute réponse à ses incertitudes. Mais l'histoire reste vivace, elle a façonné le droit actuel et toute réforme des règles d'aujourd'hui ne pourra s'effectuer que par l'analyse de ses fondements historiques. L'histoire n'est elle pas, comme l'a affirmé l'historien Pierre Léon « connaissance du passé pour une meilleure conduite de l'avenir ».

«L'histoire est amitié entre les hommes, l'histoire est mémoire, l'histoire est projet, elle est bonne gestion du souvenir, en vue d'un au-delà de la ligne mouvante de ce temps, l'histoire, en un mot, est connaissance du passé pour une meilleure conduite de l'avenir¹ ».

INTRODUCTION

« *La comptabilité, algèbre du droit et méthode d'observation des sciences économiques* » : tel était le titre d'un ouvrage, désormais célèbre, écrit en 1947 par Pierre Garnier² et publié aux Editions Dunod. La comptabilité a toujours eu des relations privilégiées avec le droit et leur histoire commune est bien longue. Depuis que les hommes ont établi des comptes, les juristes se sont intéressés à ceux-ci. En fait, dès que la comptabilité s'est constituée, un droit comptable est apparu.

Aujourd'hui, le droit comptable, indispensable à la comptabilité, en est devenu une branche fondamentale.

Ainsi, dans le rapport au Président de la République relatif à l'ordonnance 2015-900 du 23 juillet 2015³ relative aux obligations comptables des commerçants (ordonnance procédant à la mise en conformité du droit comptable français au regard de la nouvelle directive comptable 2013/34/UE du 26 juin 2013) les rédacteurs de la dite ordonnance précisaient notamment :

« Le droit comptable français repose sur un ensemble de principes spécifiques, incluant:

- un encadrement législatif de la comptabilité, rattaché au droit commun du régime des commerçants, qui la rend opposable et apporte un haut niveau de sécurité juridique aux opérations économiques essentielles des sociétés, telles que la distribution de dividendes;
- une articulation étroite avec la fiscalité des entreprises, consacrée par le code général des impôts et la jurisprudence, qui permet à la fois d'établir les bases d'imposition sur une assiette objective et de simplifier les obligations déclaratives des commerçants;
- une hiérarchie des normes précise, associant des principes de niveau législatif et des dispositions comptables au niveau réglementaire, incluant les règlements adoptés par le normalisateur (l'Autorité des normes comptables, dont les règlements sont homologués par arrêté).

Les autorités françaises sont attachées à ces principes structurants, qui sont confortés par le droit européen et dès lors, largement préservés par l'exercice de transposition ».

¹ Avant propos des auteurs à l'ouvrage de P. LEON, *Histoire économique et sociale du monde*, Tome I, Armand Colin, 1977.

² P. GARNIER, HEC, Docteur en droit, Expert-comptable diplômé par l'Etat, Professeur à l'Ecole des Hautes Etudes Commerciales, à l'Ecole nationale supérieure des télécommunications et à l'Institut des techniques comptables du Conservatoire National des Arts et Métiers.

³ JORF 0169 du 24 juillet 2015, p. 12627 et s. texte 39.

La comptabilité.

Si l'on prend la définition de Claude Pérochon⁴, la comptabilité est une « technique d'information quantitative » qui décrit, en utilisant les unités monétaires, l'activité et la situation de toute entité économique et notamment des entreprises. Son but est d'enregistrer méthodiquement toutes les opérations de manière à pouvoir déterminer à tout instant la situation précise et le résultat net de l'exploitation de l'entité⁵. Elle est apparue sous la forme que nous lui connaissons au XV^e siècle en Italie du Nord, fixée pour la postérité par Luca Pacioli⁶ qui « codifia les principes des parties doubles en des termes tels que cinq siècles plus tard, et malgré les progrès, il ne s'y trouve rien à ajouter, rien à retrancher »⁷. Pour le droit comptable français (la définition la plus récente est formulée dans le règlement 2014-03 de l'Autorité des normes comptables, art. 121-1) « la comptabilité est un système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, classer, enregistrer des données de base chiffrées et présenter des états reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité à la date de clôture »⁸.

La comptabilité est donc un système d'information⁹ dans lequel entrent des données de base chiffrées et duquel vont sortir des données financières élaborées. Claude Pérochon¹⁰, quant à lui, distingue la « comptabilité intégrale » qui se décompose en comptabilité « générale » ou « financière » et en « comptabilités analytiques » ou de « gestion ».

Les raisons d'être de la comptabilité.

La pratique actuelle de la comptabilité¹¹ fait ressortir à celle-ci quatre missions essentielles : la comptabilité est un moyen de preuve, la comptabilité est un moyen d'information des associés, des créanciers, des épargnants, des salariés et des tiers en général, la comptabilité est un moyen de calcul de l'assiette de différents impôts, la comptabilité est un outil de gestion.

⁴ C. PEROCHON, *Comptabilité générale*, Foucher, 1995, p.5.

⁵ Selon A. VEYRENC, *Cours pratique de comptabilité*, Durassié, 1957, p. 12.

⁶ L. PACIOLI, *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*, Imprimé à Venise en 1494.

⁷ M. DUBOIS, Bulletin Société de Comptabilité de France S.C.F, Juillet 1959, repris dans *Luca PACIOLI, sa vie son oeuvre*, Editions Pragnos, 1975, p. 11.

⁸ Le Plan comptable général (Introduction p. VII) approuvé par l'arrêté du 27 avril 1982 et complété par celui du 9 décembre 1986, qui a été remplacé par le Plan comptable général édicté par le règlement 99-03 du Compté de la réglementation comptable du 29 avril 1999, puis par celui du règlement 2014-03 de l'Autorité des normes comptables précité, définissait la comptabilité comme « un système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, classer, enregistrer les données de base chiffrées et de fournir, après traitement approprié, un ensemble d'informations conforme aux besoins des divers utilisateurs intéressés ».

⁹ La notion de système d'information fait penser à une structure organisée, ayant des règles et des procédures spécifiques, dont les variables (d'entrée et de sortie) sont des informations.

¹⁰ C. PEROCHON, Op. cit., 1995, p. 35.

¹¹ En fait, il faut distinguer comme le fait le Doyen René SAVATIER, *Le droit comptable au service de l'homme*, Dalloz, 1969, les comptes civils (comptabilité personnelle), les comptes des entreprises et les comptes des Etats et collectivités publiques. Dans cet ouvrage, nous attacherons tout particulièrement à la comptabilité des entreprises.

La comptabilité est un moyen de preuve.

L'article L 123-22 du Code de commerce¹², stipule en effet que « la comptabilité régulièrement tenue peut être admise en justice pour faire preuve entre les commerçants pour faits de commerce ». Cette prérogative de la comptabilité a conduit le législateur à imposer à cette dernière des conditions de forme strictes.

La comptabilité est un moyen d'information des associés, des créanciers, des épargnants, des salariés et des tiers en général.

Pour répondre à cet objectif, le législateur a été amené à réglementer la présentation et la publication de l'information comptable et financière des entreprises destinée aux associés, aux institutions représentant le personnel de l'entreprise, au public en général et à la faire vérifier dans certains cas par un professionnel indépendant : le commissaire aux comptes. Les informations destinées aux tiers doivent être compréhensibles par ceux-ci. Un langage compris de tous est donc nécessaire¹³.

La comptabilité est un moyen de calcul de l'assiette de différents impôts.

Les impôts essentiels perçus par l'Etat ou les collectivités locales (impôt sur le revenu, impôts sur les sociétés, taxe à la valeur ajoutée, contribution économique territoriale¹⁴) sont déterminés à partir d'éléments tirés de la comptabilité des entreprises. Il en découle la fixation par le législateur fiscal de règles de détermination de ces bases, conduisant à une interpénétration des prescriptions comptables avec les prescriptions fiscales.

La comptabilité est un outil de gestion.

Système d'information de l'entreprise, la comptabilité est un outil de gestion du décideur. Elle fournit à ce dernier les éléments qui lui permettront de conduire son entreprise. Cet aspect de la comptabilité est devenu aujourd'hui l'un des plus importants, sinon le plus important. En dehors de toute contrainte légale, notamment par le biais des comptabilités analytiques, il a permis un développement sans limite de la technique comptable.

Le droit.

L'homme vit en société, affirme Boris Starck¹⁵. Si l'homme vit en société et que la société est nécessaire à l'homme, les membres de cette société doivent accepter certaines règles de conduite et celui qui enfreint la règle s'expose à quelque sanction. Ainsi s'applique le droit, c'est à dire « l'ensemble des règles de conduite s'imposant aux hommes vivant en société, règles de conduite - encore appelées normes - dont l'inobservation entraîne l'application d'une sanction »¹⁶.

¹² Le code de commerce a été reformaté par l'Ordonnance 2000-912 du 18 septembre 2000 relative à la partie législative du Code de commerce (l'article 123-22 correspond à l'article 17 du Code de commerce ancien, qui avait été révisé par la loi 80-353 du 30 avril 1983).

¹³ Ainsi, dans le bilan d'une entreprise, un poste déterminé (stock de matières premières par exemple) se doit d'être évalué selon une méthode standard et comprendre les mêmes éléments (éléments de coûts) afin de faciliter la compréhension de la valeur attribuée et la comparaison.

¹⁴ Qui a remplacé à compter du 1^{er} janvier 2010 la taxe professionnelle.

¹⁵ B. STARCK, *Introduction au droit*, 3^e édition, par H. ROLLAND et L. BOYER, LITEC, 1991, p. XVIII.

¹⁶ B. STARCK, *Idem*, p. XVIII.

Le droit est composé de règles juridiques¹⁷ et la règle doit avoir un caractère général et obligatoire. Général, c'est à dire qu'elle doit s'appliquer à tous ceux qui sont concernés. Obligatoire, car elle demande à être obéie. C'est à ce niveau que le droit se distingue de la morale, de la religion ou de la bienséance. En droit¹⁸, la marque la plus manifeste est celle de la contrainte étatique. Selon Hans Kelsen¹⁹, l'élément de contrainte n'est pertinent que parce qu'il entre dans le contenu de la norme juridique. La règle de droit étant donc une contrainte et le pouvoir de contraindre n'appartenant qu'à l'Etat, il en découle, selon Kelsen, une coïncidence parfaite entre ces deux notions²⁰.

En fait, il ne faut tout de même pas exagérer le domaine de la coercition dans la règle juridique. En effet, la mise en œuvre des sanctions demeure un accident, une exception dans la réalisation du droit. La sanction demeure souvent virtuelle, à l'état de menace. Dans un domaine qui nous est proche, est-ce à cause des peines attachées à la fraude fiscale ou parce qu'ils jugent que tout bon citoyen doit participer aux charges collectives de la nation que la plupart des contribuables effectuent correctement leur déclaration d'impôt sur le revenu ?²¹

Droit objectif et droit subjectif. Système juridique romano-germanique et système anglo-saxon.

Les ouvrages d'introduction au droit²² distinguent le droit objectif du(des) droit(s) subjectif(s). Le droit objectif représente l'ensemble des règles de droit²³ alors que le droit subjectif représente l'ensemble des prérogatives, des pouvoirs qu'ont les particuliers à l'égard de certains biens ou à l'égard de certaines personnes²⁴. Les deux approches sont complémentaires. L'approche par le droit objectif part de la règle de droit et doit examiner notamment les rapports du droit avec d'autres règles de conduite et la contrainte étatique. Elle se termine par l'examen des sources de droit²⁵. L'approche par les droits subjectifs, après avoir analysé la notion correspondante, étudie le régime de ces droits et notamment leurs classifications (droits personnels, droits réels, biens meubles et immeubles, notion de patrimoine)²⁶.

Il y a lieu de distinguer aussi les différents systèmes de droits. Lorsque l'on se déplace dans le monde, on ne qu'être frappé que par la diversité du droit d'un continent à l'autre. Le droit français est un système que l'on pourrait qualifier de « romano-germanique »²⁷. Ce système est apparu au XIII^e siècle au moment de la renaissance du droit, à la fin du Moyen Age. L'idée selon laquelle la société civile doit être fondée sur le droit, facteur

¹⁷ Disent J.L. AUBERT, *Introduction au droit et thèmes fondamentaux du droit civil*, Armand Colin, Paris, 1998, p. 6 et G. CORNU - *Droit civil - Introduction - Les personnes – Les biens* - Editions Montchrestien, 1997, p.16.

¹⁸ Les auteurs parlent de droit positif (en opposition au droit naturel).

¹⁹ H. KELSEN, *Théorie générale du droit et de l'Etat* - Librairie générale du droit et de la jurisprudence, 1997, p. 80. Hans KELSEN a édifié une doctrine dite normative, qui est généralement connue sous le nom de l'Ecole de Vienne. Il part d'une notion de droit à l'état pur pour construire son système de normes (cité par B.STARCK, op. cit., 1991, p. 156).

²⁰ Voir l'analyse de la théorie de KELSEN in B. STARCK, op. cit., 1991, p. 156 et s.

²¹ G. CORNU, op. cit. p. 209 précise quant à lui « entre époux qui s'aiment, la fidélité repose-t-elle sur la crainte des sanctions de l'adultère ».

²² B.STARCK notamment, op. cit., 1991.

²³ B.STARCK, *Idem*, p. 1, précise que « ce droit peut être envisagé dans sa totalité, ainsi du droit français, ou dans l'une seulement de ses branches : droit commercial pour ce qui touche aux rapports d'affaires, droit constitutionnel pour ce qui touche à l'organisation des services publics... »

²⁴ B.STARCK, *Ibid.*, p. 361. L'exemple type est le droit de propriété.

²⁵ B.STARCK, *Ibid.*, p.3 à 362.

²⁶ B.STARCK, *Ibid.*, p. 363 à 646.

²⁷ Expression de D. FASQUELLE, Introduction au droit et au droit commercial in *Droit de l'entreprise*, Lamy, 1998, p. 25.

d'ordre et de progrès, s'est alors imposée peu à peu. Son apparition est liée à redécouverte du droit romain qui a eu une influence plus ou moins grande selon les pays et qui a marqué profondément ce droit romano germanique. Ce droit a été pendant cinq siècles essentiellement un droit savant²⁸, le système étant dominé par la doctrine sous l'influence principale de laquelle la pratique a évolué. L'Ecole du droit naturel²⁹ a conduit les pays utilisateurs du système « romano-germanique » à donner un rôle prépondérant à la loi et à développer les codes. La famille romano-germanique a connu un succès considérable et a essaimé au delà de son espace d'origine (le continent européen – l'ancien empire romain) sur l'ensemble de la planète et notamment l'Amérique latine, une partie de l'Afrique, les pays du Proche-Orient, le Japon, ...

Le système romano-germanique s'oppose au système anglo-saxon (dit système de droit du *common law*). Il s'agit du système de droit construit en Angleterre depuis la conquête normande par les Cours de justice. Ce droit s'est ensuite répandu dans les pays qui ont subi l'influence anglaise et particulièrement aux Etats-Unis. Dans le système de *common law*, la source de droit n'est pas la même. Le droit n'est pas issu de la loi mais de la pratique et notamment de celle des juges. Il faut dire cependant qu'avec le temps un rapprochement s'est fait avec le droit romano-germanique et que les pays de *common law* ont été appelés à donner une part plus importante au droit écrit. Mais il n'en reste pas moins que les concepts restent différentes et que les rapports entre droits de *common law* et droits romano-germaniques sont plus compliqués que les rapports entre droits au sein de chacun des deux systèmes.

Enfin, il faudrait aussi évoquer les droits des systèmes des pays socialistes (Cuba, Corée du Nord) ou des systèmes dans lesquels les peuples ont rejeté l'idée selon laquelle le bon ordre de la société impliquerait la primauté du droit³⁰.

Le droit comptable.

Si Pierre Garnier avait en 1947 écrit que la « comptabilité est l'algèbre du droit », on considère généralement que c'est René Savatier qui est le père de l'expression « droit comptable » lorsqu'il publia en 1969 un ouvrage intitulé « Le droit comptable au service de l'homme »³¹. René Savatier distinguait deux manières d'appréhender le droit comptable :

²⁸ Selon D. FASQUELLE, *Idem*, p. 25

²⁹ Ecole fondée par Hugo de Groot, dit Groius (1583-1645) et poursuivie par Pudendorf (1622-1694) et Thomassius (1655-1728). Ce sont ces doctrines qui sont à l'origine de Déclaration des Droits de l'homme et du citoyen adoptée en France en 1789.

³⁰ D. FASQUELLE, *op. cit.*, 1998, p. 26 et 27.

³¹ R. SAVATIER, *op. cit.*, 1969. Dans cet ouvrage de 529 pages, Savatier distinguait d'abord les valeurs humaines des valeurs comptables. Les valeurs humaines sont dit-il « les exigences de la vie humaine et à un niveau supérieur celles qui correspondent aux raisons de vivre de l'homme », les valeurs comptables ont « d'être quantitativement exprimées par les nombres ». Le plan de son livre comprenait deux parties. La première, plus générale, traitait du « droit au service des valeurs humaines par l'utilisation des valeurs comptables », la seconde, plus technique évoquait le droit des comptes civils, celui des comptes d'entreprise et le droit de la comptabilité publique. Il est intéressant de voir que Savatier s'attachait à toute forme de droit comptable alors qu'aujourd'hui, lorsque le terme de droit comptable est utilisé, il ne s'applique en fait qu'à la comptabilité des entreprises. Les relations entre valeurs humaines et valeurs comptables ont été dans cet ouvrage analysées par l'auteur qui les synthétise ainsi (p. 158 et 159) : « Nous avons montré que les valeurs comptables représentent toujours des biens supposés. Elles y parviennent, sans doute, qu'en détachant, de ces biens, une qualité abstraite, qui en est précisément la valeur comptable. Elle se représente par un chiffre apte à circuler dans les calculs. Ce chiffre est devenu fondamental dans un monde où la fréquence et la facilité des échanges sont telles que tous les biens patrimoniaux se comparent et se remplacent couramment grâce à des évaluations comptables. Or, comme nous l'avons souligné, ce qui constitue les biens ainsi représentés, ce ne sont pas, à la vérité, des choses, mais des droits pouvant s'exercer sur ces choses ou aussi porter sur des concepts incorporels tels, par exemple, des créances ou des brevets d'invention. Refuser à la comptabilité un support juridique, implicite mais constant, serait donc comme le sent bien M. Fourastié qui le rapporte « au patrimoine » la suspendre dans l'éther. On priverait

- une approche relative aux principes juridiques attachés à la comptabilité (c'est à dire de la spécificité du droit comptable et sa liaison avec le droit patrimonial) ;
- une approche relative au périmètre du droit comptable (comptes civils, comptes d'entreprise, comptes publics).

Dans un article publié dans le numéro 77 de novembre 1977 de la Revue française de comptabilité « Existe-t-il un droit comptable »³², Francis Windsor et Dominique Ledouble se posaient la question de l'existence et de l'autonomie du droit comptable. Dans cet article de 20 pages, on ne trouve pas de définition du droit comptable, cette notion ayant été formalisée plus tard notamment par Emmanuel de Pontavice et Alain Viandier. Dans l'introduction, toutefois, les auteurs font remarquer que le droit comptable va plus loin que le simple rôle juridique de preuve privilégié chez nous depuis l'Ordonnance de Colbert de 1673³³. Ils rattachent le droit comptable au droit économique. Brigitte Raybaud Turillo³⁴ plus tard en 1997, a notamment développé cette notion et sa relation avec le droit comptable.

La définition du droit comptable ne viendra en fait que plus tard avec Emmanuel de Pontavice (1982) et Alain Viandier (1984) : « le droit comptable est la branche du droit privé qui régit les comptables et la comptabilité ». Comme on peut le constater la notion de droit comptable des deux auteurs est très large, plus large que celle de Francis Windsor et Dominique Ledouble : on y trouve des éléments de droit professionnel, de droit des sociétés, de droit fiscal, de droit pénal, ...).

Aussi, selon les éléments de définition³⁵ donnés par Francis Windsor et Dominique Ledouble³⁶, et repris par Emmanuel du Pontavice³⁷, nous pouvons maintenant dire que le

ainsi de réalité utile les chiffres qu'ont y fait circuler. Il ne s'agirait plus d'un stérile jeu de l'esprit. La comptabilité ne prend forme qu'en exprimant en francs, ou en monnaies d'un pays étranger, des valeurs comptables – issues elles-mêmes de valeurs d'échange supposées – lesquelles appartiennent à des biens – c'est-à-dire à des droits patrimoniaux quelconques, corporels et incorporels envisagées, soit dans leur propriété complète, soit en démembrement de cette propriété. Séparer la comptabilité moderne du droit, cela consiste soit à la faire tourner dans le vide, soit à la confondre avec la statistique (et l'auteur reprend en note une affirmation de Jean Fourastié qui précise que la première différence est que la statistique n'est nullement liée à l'unité monétaire et qu'elle se réfère à la seule notion de nombre) ». L'analyse de René Savatier qui rattache la comptabilité au droit est plus proche de celle de la formule de Pierre Garnier (la comptabilité, algèbre du droit) que de celle qui sera reprise plus tard par Francis Windsor et Dominique Ledouble pour qui le droit comptable est une branche spécifique du droit. Mais cette notion de droit comptable n'a vraiment été affirmée en France qu'après 1983, après la parution de la loi 83-353 du 30 avril 1983, dite loi comptable.

³² F. WINDSOR - D. LEDOUBLE, Existe-t-il un droit comptable, *Revue Française de Comptabilité*, n° 77, Novembre 1977, p. 575 à 594. Cet article avait aussi été publié dans le numéro 4/1977 des Cahiers du droit de l'entreprise, consacré au droit comptable.

³³ Dans la première section du premier chapitre, ils précisent que les dispositions normatives sont la fois éparses et d'un niveau souvent bas dans la hiérarchie des textes. Ils évoquent aussi la jurisprudence et les autres sources tels les avis du Conseil national de la comptabilité, les recommandations de la Commission des opérations de bourse, les recommandations des organismes professionnels. Sont abordées également les directives européennes et les normes IASC. Dans la deuxième section, les auteurs distinguent trois types d'acteurs du droit comptable : ceux qui produisent la comptabilité, ceux qui la contrôlent, ceux qui l'utilisent. Puis ils évoquent les principes comptables généralement admis comme la continuité de l'entreprise, la prudence, ...

Dans le second chapitre, ils rattachent le droit comptable à un droit alors en gestation appelé droit économique. Le droit économique a été défini notamment par Claude Champaud, en 1967, comme « le droit de l'organisation et du développement économique, que ceux-ci relèvent de l'Etat, de l'initiative privée ou du concert de l'un et de l'autre ». C'est un droit qui comprend un corps de règles s'appliquant à l'entreprise (dans un sens large) où se retrouve le droit commercial, le droit civil, le droit public, le droit pénal, le droit fiscal et d'autres.

³⁴ B. RAYBAUD-TURILLO, *Le modèle comptable patrimonial – Les enjeux d'un droit comptable substantiel*, Vuibert, 1997.

³⁵ Se rapprochant plutôt de la deuxième conception du droit comptable de René Savatier.

³⁶ F. WINDSOR - D. LEDOUBLE, op. cit., 1977, p. 575.

droit comptable est l'ensemble des règles de conduite³⁸ qui déterminent les rapports des utilisateurs et des professionnels de la comptabilité avec cette dernière³⁹.

C'est un droit aux sources multiples qui subit l'influence d'autres droits et dont l'unification⁴⁰ s'avère difficile.

C'est un droit qui a suivi (et qui continue à suivre) l'évolution de la comptabilité, de droit de la preuve devenant droit de la protection des tiers et droit de l'information.

C'est un droit qui a permis la formalisation et une meilleure compréhension de la comptabilité par les non-comptables.

Enfin, c'est un droit qui permet une plus grande sûreté de l'information fournie par la comptabilité et a permis le développement de l'audit⁴¹.

Deux grandes conceptions du droit comptable ont été développées par les auteurs. La première est celle de Pierre Garnier⁴², de René Savatier⁴³ et plus récemment de Brigitte Raybaud Turillo⁴⁴ qui considèrent plutôt le droit comptable comme un droit fixant un cadre juridique sous-jacent au modèle comptable et s'attachant particulièrement, comme le confirme l'article L 123-12 du code de commerce à « l'enregistrement des mouvements affectant le patrimoine ». Cette première approche est une approche par le droit subjectif. Elle s'attache notamment à la relation entre l'entreprise et ses droits, et notamment son droit de propriété. La seconde est celle qui est présentée notamment par Francis Windsor et Dominique Ledouble⁴⁵ d'une part et Alain Viandier et Christian de Lauzainghien⁴⁶, d'autre part, qui considèrent plutôt⁴⁷ le droit comptable comme un droit spécifique, ayant ses propres sources et dont l'objet est bien plus large que la seule traduction technique des opérations affectant le patrimoine. Cette seconde approche est une approche par le droit objectif et notamment par la nature de la règle de droit et la contrainte qui y est attachée, d'une part, et par les différentes sources de la règle de droit, d'autre part.

³⁷ E. du PONTAVICE, L'émergence du droit comptable en France, *Revue Française de Comptabilité*, n° 150, Octobre 1984, p. 381.

³⁸ Nous préférons utiliser le terme de « règles de conduite » au lieu de celui « d'obligations » (utilisé par Francis WINDSOR et Dominique LEDOUBLE), reprenant ainsi la définition donnée dans l'introduction de leur ouvrage B. STARCK, op. cit., 1991, p. XVIII. où les auteurs désignent le droit comme « l'ensemble des règles de conduite s'imposant aux hommes vivant en société ».

³⁹ A. VIANDIER et C. de LAUZAINGHIEN dans leur ouvrage *Droit Comptable*, Dalloz, 1993, p.1, reprennent une définition formulée par Emmanuel du PONTAVICE dans *Le droit comptable et les techniques contractuelles dans la pratique des affaires*, Commission droit et vie des affaires, Liège 1982, p. 281 et s. : « Le droit comptable est la branche du droit privé qui régit les comptables et la comptabilité. » Les auteurs précisent que le rattachement au droit privé doit être nuancé car il existe à l'intérieur du droit comptable de nombreuses pages de droit public.

⁴⁰ De longs débats continuent à se faire sur son autonomie. Voir notre analyse dans A. BURLAUD (dir), *Comptabilité et droit comptable*, Gualino, 1998, p. 17 et s.

⁴¹ L'article L. 235-235 du Code de commerce (ex article 228 de la loi 66-537 du 24 juillet sur les sociétés commerciales) stipule que « les commissaires aux comptes certifient que les comptes annuels sont réguliers (c'est à dire la conformité aux règles, c'est nous qui le soulignons) et sincères et donnent une image fidèle du résultat de l'exercice écoulé, ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice ». La notion de régularité a été introduite par la loi en 1966 (la loi précédente stipulait que les commissaires devaient simplement vérifier les comptes et présenter un rapport à la prochaine assemblée).

⁴² *La comptabilité, algèbre du droit...* 1947.

⁴³ *Le droit comptable au service de l'homme*, 1959.

⁴⁴ B. RAYBAUD-TURILLO, op.cit.

⁴⁵ Existe-t-il un droit comptable, 1977.

⁴⁶ *Droit comptable*, op. cit., dont la première édition remonte à 1984.

⁴⁷ En n'oubliant pas cependant l'autre conception.

Le droit comptable est aujourd'hui pour le professionnel le passage obligé de la mise en œuvre de sa technique : la comptabilité, méthode d'observation des opérations économiques de l'entreprise, ne peut pas, dans le temps présent, être pratiquée sans référence au droit qui la concerne.

Les sanctions du droit comptable.

On découvre, dit Jean Luc Aubert⁴⁸, « que le critère de la règle de droit⁴⁹ est d'être une règle coercitive ». Dominique Lefebvre⁵⁰, qui définit le droit comme « un corps de règles » distingue deux éléments spécifiques de la règle juridique : l'ordre donné et la sanction. Un droit existe parce qu'il y a sanction. En est-il de même du droit comptable ?

Si l'on examine dans les textes les domaines où sont évoquées les conséquences de la non application du droit comptable, on trouve quatre dispositions principales^{51 52} : les articles L. 123-23, L. 242-6 2° et L. 654-2 du Code de commerce⁵³ et la procédure fiscale de l'article L. 13 du Livre des procédures fiscales dite du « *rejet de comptabilité* ».

L'article L. 123-23 du Code de commerce⁵⁴, qui permet à la comptabilité d'être admise en justice, précise dans son second alinéa que « si elle a été irrégulièrement tenue, elle ne peut être invoquée par son auteur à son profit ». La sanction est donc la non possibilité d'utiliser la comptabilité comme moyen de preuve et les conséquences qui en découlent.

L'article L. 242-6 al. 2° du Code de commerce⁵⁵ punit les présidents, administrateurs ou directeurs généraux d'une société anonyme⁵⁶ d'un emprisonnement et d'une amende du fait « de publier ou présenter aux actionnaires, même en l'absence de toute distribution de dividendes, des comptes annuels ne donnant pas, pour chaque exercice, une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice, de la situation financière et du patrimoine, à l'expiration de cette période, en vue de dissimuler la véritable situation de la société ». Ce délit qualifié de « délit de présentation ou de publication de comptes inexacts⁵⁷ » a fait l'objet d'une très importante jurisprudence. La sanction est ici pénale⁵⁸.

⁴⁸ J.L. AUBERT, *Introduction au droit et thèmes fondamentaux du droit civil*, Armand Colin, Paris, 1998, p. 6.

⁴⁹ Dans l'introduction de leur ouvrage, B. STARCK, H. ROLLAND et L. BOYER, op. cit. 1991, évoquent le « droit objectif, le qualificatif étant tiré de l'objet de la discipline, qui est précisément d'élaborer un corps de règles pour le gouvernement de la société. Ce droit objectif peut être envisagé dans sa totalité, ainsi du droit français, ou dans l'une seulement de ses branches : droit commercial pour ce qui touche les rapports d'affaires, droit constitutionnel pour ce qui touche à l'organisation des pouvoirs publics ».

⁵⁰ D. LEFEBVRE, E. MOLLARET-LAFORET, C. GUITER, C. ROBBEZ MASSON, *Droit et entreprise*, Presses Universitaires de Grenoble, 1997, p. 11 et s.

⁵¹ Mais il en existe bien d'autres comme par exemple l'article 1743 du Code général des impôts qui punit « quiconque a omis de passer ou de faire passer des écritures ou a passé ou fait passer des écritures inexactes ou fictives au livre-journal ou au livre d'inventaire, prévus par les articles 8 et 9 du code de commerce, ou dans les documents qui en tiennent lieu ». Pour plus de détails, voir R OBERT – Les spécificités du droit comptable en 2007, *Revue française de comptabilité*, n° 400, juin 2007, p. 26 et 27.

⁵² Voir aussi l'analyse de Francis WINDSOR et Dominique LEDOUBLE, op. cit., 1977, p. 592 à 594.

⁵³ Ex article 17 du Code de commerce, article 437-2° de la loi du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales, article 197 de la loi du 25 janvier 1985 relative au redressement et à la liquidation judiciaire des entreprises

⁵⁴ Introduit par la loi 83-353 du 30 avril 1983.

⁵⁵ Modifié par la loi 83-353 du 30 avril 1983 et l'Ordonnance 2000-912 du 18 septembre 2000.

⁵⁶ L'article L. 241-3 prévoit les mêmes sanctions pour les gérants de sociétés à responsabilité limitée.

⁵⁷ Appelé avant 1983 délit de « bilan inexact ».

⁵⁸ Il faut noter que la loi du 24 juillet 1966 prévoyait d'ailleurs (article L. 225-235 du Code de commerce cité en note ci-dessus) une sanction préalable pour les comptes n'étant pas réguliers, sincères et ne donnant pas l'image fidèle du résultat, de la situation financière et du patrimoine : la non certification des comptes par les commissaires aux comptes.

L'article L 654-2 du Code de commerce⁵⁹, punit des peines de la banqueroute⁶⁰ les personnes contre lesquelles a été relevé soit le fait « d'avoir tenu une comptabilité fictive » ou « s'être abstenu de tenir toute comptabilité lorsque les textes applicables en fait l'obligation » ou encore « d'avoir tenu une comptabilité manifestement incomplète ou irrégulière au regard des dispositions légales ». Comme dans le point précédent, la sanction est ici pénale.

Enfin, l'article L.13 du livre des procédures fiscales permet aux agents de l'administration de vérifier sur place la comptabilité des contribuables astreints à tenir et à présenter des documents comptables. L'article R.13 b du même livre précise qu'il leur faut examiner plus précisément la régularité, la sincérité et le caractère probant de cette comptabilité. Lorsque, plus précisément, la comptabilité présentée comporte de graves irrégularités comptables ou lorsque l'agent des impôts a des raisons sérieuses d'en contester la sincérité, même si, en la forme, cette comptabilité est régulière, le vérificateur a la possibilité de la rejeter et de procéder à la reconstitution du bénéfice et du chiffre d'affaires déclaré. La sanction est ici le rejet de comptabilité. Le rejet de comptabilité a fait l'objet de nombreux arrêts de jurisprudence⁶¹

Les domaines du droit comptable.

Si l'on examine les contenus de certains ouvrages (ou la teneur de certains articles) traitant du droit comptable⁶², on peut observer que ceux-ci comprennent généralement deux parties essentielles, l'une consacrée au droit des comptables et l'autre au droit des comptes (appelé aussi droit de la comptabilité).

Le droit des comptables⁶³ régit quant à lui le comportement de ceux qui ont des comptes à rendre (les dirigeants des entreprises en tant que responsables devant les tiers), de ceux qui font les comptes (les comptables au sens étroit) et enfin de ceux qui les vérifient (les auditeurs). Le droit des comptables traite notamment du statut des comptables (experts-comptables et commissaires aux comptes), de leurs missions (missions d'audit, missions d'établissement ou de surveillance des comptes auprès de l'entreprise, missions auprès du comité d'entreprise, du juge ...), de leurs responsabilités (civile, pénale, fiscale, professionnelle), du mode d'exercice de la profession (exercice salarié, exercice indépendant, exercice en coopération, exercice en société). Le droit des comptables a lui aussi émergé au fur et à mesure des temps. La profession comptable a ses racines dans l'Antiquité. Ainsi, en Mésopotamie, il était vraisemblable que⁶⁴ les riches marchands et les banquiers disposaient d'un intendant qui prenait en charge également leur comptabilité et de nombreux témoignages indiquaient que ces intendants étaient souvent des esclaves érudits. Par ailleurs, dans le cadre de la fonction publique de l'époque, les scribes⁶⁵, que ce soit dans le domaine de l'administration militaire, de l'administration civile, ou dans le domaine religieux, avaient aussi un rôle fondamental.

⁵⁹ Inséré par la loi 2005-845 du 26 juillet 2005 - Ex article 626-2 modifié par la loi 94-475 du 10 juin 1994.

⁶⁰ L'article L.653-5 du Code de commerce punit pour les mêmes motifs des peines de la faillite personnelle.

⁶¹ Notamment CE 28 mars 1984, n° 36966, CE 14 décembre 1984, n° 41179, CE 29 avril 1985, n° 41588, CE 26 juillet 1985, n° 34345, CE 24 février 1986, n° 47986, CE 22 avril 1988, n° 46 615, CE 18 juin 1990, n° 53601, CAA Paris, 7 février 1991, n° 89PA02039, CE 4 Novembre 1991, n° 64165, CE 12 février 1992, n° 75916 et 917, CAA Nantes, 19 mars 1996 n° 93 NT00935 et 93NT01087.

⁶² Par exemple A. VIANDIER et C. de LAUZAINGHEN, op. cit., 1993.

⁶³ B. COLASSE, *L'évaluation récente du droit comptable*, conférence prononcée à la journée pédagogique sur l'actualité comptable 2004, p. 2.

⁶⁴ Voir Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) - Ordre des Experts Comptables (OECCA), *Histoire de la profession comptable*, Editions comptables Malessherbes, 1993, p. 15.

⁶⁵ L'écriture allant de pair avec le chiffre.

Le droit des comptes concerne la pratique même de la comptabilité, non la technique, mais les bases juridiques sur lesquelles repose la comptabilité. Ces règles de droit appréhendent les comptes de trois manières⁶⁶ :

- elles posent d'abord l'obligation d'établir les documents comptables : inventaire, bilan, compte de résultat ;
- elles gouvernent ensuite le mode d'établissement de ces comptes en forgeant des principes comptables ;
- elles définissent enfin le régime de d'information comptable.

Le droit des comptes, c'est selon Bernard Colasse⁶⁷ « l'ensemble des normes plus ou moins coercitives qui régissent la production, la présentation et la diffusion de l'information comptable ».

Le droit des comptes⁶⁸ traite de l'obligation d'établir des documents comptables, précisant quels sont les débiteurs de l'obligation (personnes physiques, personnes morales, commerçants, non commerçants ...), le contenu de l'obligation (documents obligatoires ordinaires tels le livre journal, le grand livre, les comptes annuels, les pièces justificatives,... documents obligatoires spécifiques, ...), la fréquence de l'obligation. Il traite aussi de la forme des documents comptables, des problèmes liés à l'informatisation et des sanctions juridiques attachées au non établissement ou au mauvais établissement des documents obligatoires.

Le droit des comptes⁶⁹ traite ensuite des principes comptables généralement admis pour l'établissement des documents comptables, des trois fondements essentiels que sont la sincérité, la régularité et la fidélité et des principes attachés. Il s'attache tout particulièrement, du moins par le volume de ses obligations, au principe de régularité, fixant les multiples règles d'établissement des documents comptables obligatoires. Il traite aussi des sanctions juridiques à la mauvaise application de ces principes, sanctions civiles, pénales, voire fiscales.

Le droit des comptes⁷⁰ traite enfin des obligations en matière d'information comptable, information des autorités fiscales, judiciaires, financières, sociales, information des associés, information du personnel, information des commissaires aux comptes, information du public⁷¹.

Les termes de « droit comptable » et de « droit de la comptabilité » sont souvent utilisés l'un pour l'autre. Alain Viandier et Christian de Lauzainghien⁷² appellent « droit comptable » l'ensemble constitué par le droit des comptables et le droit des comptes. D'autres auteurs, que nous suivrons dans cet ouvrage, appellent plus simplement, car ce vocable est plus souvent utilisé, « droit comptable » le droit des comptes, réservant

⁶⁶ Selon A. VIANDIER et C. de LAUZAINGHIEN, op. cit., 1993., p. 165.

⁶⁷ B. COLASSE, op cité, 2004, p. 2.

⁶⁸ Ainsi dans A. VIANDIER et C. de LAUZAINGHIEN, p. 167 à 248.

⁶⁹ A. VIANDIER et C. de LAUZAINGHIEN p. 249 à 298.

⁷⁰ A. VIANDIER et C. de LAUZAINGHIEN p. 299 à 316.

⁷¹ Voir une étude de synthèse sur l'information comptable et financière incombant à l'entreprise dans R. OBERT, M.P. MAIRESSE, *Comptabilité approfondie*, 6^{ème} édition Dunod, 2015-2016, p. 8 et 9.

⁷² A. VIANDIER et C. de LAUZAINGHIEN, op. cit., 1993, p. 1.

éventuellement l'expression de « droit de la comptabilité » pour désigner l'ensemble constitué par le droit des comptes et le droit des comptables⁷³.

Droit comptable et évolution économique et sociale.

Le droit comptable, comme le droit en général, est le fruit de l'histoire et de l'évolution économique et sociale. Au cours des âges, au travers des périodes, on a pu constater que les faits économiques et sociaux ont été à l'origine des règles de droit, en particulier des règles de droit économique⁷⁴ dont fait partie le droit comptable. Les périodes riches en événements économiques et sociaux, et en particulier nos vingtième et vingt et unième siècles ont été naturellement des périodes riches en développement du droit comptable.

L'humanité est apparue il y a des millions d'années. Mais, ce n'est qu'au cours du quatrième millénaire avant notre ère qu'une civilisation organisée est née dans la basse vallée de l'Euphrate et dans celle du Nil. Cette société, vivant d'une agriculture qui dépendait de l'irrigation, pratiquant la métallurgie, a bâti des cités, a multiplié les échanges, elle a aussi inventé l'écriture. Le développement économique des cités et des échanges ont exigé des règles, des lois. Depuis, le Monde, durant six mille ans, parfois lentement, parfois plus rapidement, s'est développé pour devenir ce qu'il est aujourd'hui. Ce développement a exigé un droit qui puisse répondre à son évolution. Ce droit s'est construit jour après jour et celui que nous pratiquons actuellement est un ensemble de règles qui ont été perfectionnées au cours des temps : il est de même pour ce qui concerne le droit comptable.

Dans une étude présentée au XV^e congrès de l'Association française de comptabilité, Romain Durand⁷⁵ se pose la question de savoir si la comptabilité est « une science autonome ou l'instrument d'une attitude sociale dont l'objet est l'évaluation des actes économiques ». Il constate en particulier qu'au cours des âges (mais l'évolution est différente selon qu'il s'agit de la France, des pays de langue anglaise ou des pays d'Europe centrale) les pratiques comptables ont épousé les problèmes et les doctrines de leur temps (mercantilisme et Ordonnance de Colbert de 1673, physiocrates et comptabilités foncières, interventionnisme de l'Etat et normalisation des comptes).

Si l'on réfère aux approches sociologiques du droit développées par certains auteurs tels Henri Levy-Bruhl⁷⁶, qui considèrent que le droit est avant tout un phénomène social, les règles juridiques n'ont pas un caractère perpétuel et le droit est sujet à de continuelles modifications. C'est pourquoi toute progression de la société au travers de son évolution économique et sociale, a engendré une transformation du droit, et en particulier du droit comptable.

C'est ainsi qu'il est évident que le droit français est différent des autres droits romano-germaniques évoqués ci-dessus mais aussi et surtout des droits anglo-saxons.

Nous n'hésiterons pas, tout au long de cet ouvrage que nous consacrons à la construction du droit comptable, à analyser celui-ci au travers de l'évolution de la comptabilité et du

⁷³ Un ouvrage commun de la Compagnie nationale des commissaires et de l'Ordre des experts-comptables s'est intéressé en 1993 à l'histoire de la profession comptable.

⁷⁴ D.LEFEBVRE, op. cit., 1997, p. 22 précise que de droit économique n'est pas une nouvelle branche de droit distincte du droit privé et du droit public, mais « une nouvelle conception du droit qui place ce dernier au service de l'économie du pays ou d'un groupe de pays ».

⁷⁵ R. DURAND, Comportement économique et comptabilité, *Recherches en Comptabilité Internationale - Association Française de Comptabilité - Université de Paris Dauphine*, 1994, p. 27.

⁷⁶ Qui définit le droit comme « un ensemble de règles obligatoires déterminant les rapports sociaux imposés à tout moment par le groupe auquel on appartient » H. LEVY-BRUHL, *Sociologie du droit*, PUF, 1961, p. 21.

droit, certes, mais aussi au travers de l'évolution du mode de vie des hommes (c'est à dire à leur histoire) au cours des temps.

Les sources actuelles du droit comptable en France.

« Le droit consiste en l'ensemble des règles juridiques socialement sanctionnées qui s'appliquent au fonctionnement des institutions d'un État et fixent les rapports entre les citoyens qui le composent ». Telle est la définition du droit donnée sur le site Internet Legifrance où l'on peut trouver la quasi totalité des textes qui concernent notre droit national.

Les sources du droit comprennent généralement, pour tous les auteurs, les textes, les coutumes, la jurisprudence, la doctrine.

Les textes se composent notamment des lois et règlements. Les articles 34 et 37 du texte de la Constitution du 4 octobre 1958 modifié, précisent notamment que⁷⁷ « la loi détermine les principes fondamentaux (...) du régime de la propriété, des droits réels et des obligations civiles et commerciales », et que⁷⁸ « les matières qui sont autres que celles du domaine de la loi ont un caractère réglementaire »⁷⁹.

La jurisprudence, c'est⁸⁰ l'apport spécifique qui résulte par la mise en oeuvre du droit par les tribunaux.

La coutume, ce sont⁸¹ des comportements répandus dans les groupes et connus de tous. Les coutumes tiennent une place majeure dans les groupes où l'écriture est peu diffusée ou parce que ses règles sont applicables à un groupe réduit.

La doctrine est constituée par des opinions qui se dégagent des travaux de réflexion menés par des juristes ; pour nombre d'auteurs, la doctrine n'est pas une véritable source de droit⁸².

⁷⁷ Article 34.

⁷⁸ Article 37.

⁷⁹ Il est à noter que la création de l'Autorité des normes comptables a modifié en 2010 le paysage français de la normalisation comptable, cette Autorité ayant notamment pour mission de préparer les textes réglementaires de nature comptable, lesquels feront ensuite l'objet d'arrêtés d'homologation. Instituée par l'ordonnance 2009-79 du 22 janvier 2009, l'Autorité des normes comptables (ANC) a permis la fusion de deux instances différentes préexistantes, le Conseil national de la comptabilité (CNC) et le Comité de la réglementation comptable (CRC). L'ANC est devenue opérationnelle à compter de janvier 2010. Conformément à l'article 1^{er} de l'ordonnance du 22 janvier 2009, l'ANC exerce les fonctions suivantes :

« 1. Elle établit sous forme de règlements les prescriptions comptables générales et sectorielles que doivent respecter les personnes physiques ou morales soumises à l'obligation légale d'établir des documents comptables conformes aux normes de la comptabilité privée ;
2. Elle donne un avis sur toute disposition législative ou réglementaire contenant des mesures de nature comptable applicables aux personnes visées au 1., élaborée par les autorités nationales ;
3. Elle émet, de sa propre initiative ou à la demande du ministre chargé de l'économie, des avis et prises de position dans le cadre de la procédure d'élaboration des normes comptables internationales ;
4. Elle veille à la coordination et à la synthèse des travaux théoriques et méthodologiques conduits en matière comptable ; elle propose toute mesure dans ces domaines, notamment sous forme d'études et de recommandations ».

⁸⁰ Selon J.P. GRIDEL, *Introduction au droit et au droit français. Notions fondamentales. Méthodologie. Synthèse*, 2^{ème} édition 1994, Dalloz, p. 28.

⁸¹ Selon J.P. GRIDEL, p. 28.

⁸² J.P. GRIDEL, p. 28 écrit « les sources principales du droit positif français contemporain sont les textes (lois et règlements) et la jurisprudence (jugements et arrêts) et B.STARK, op. cit., p.103, écrit que « la difficulté est que l'interprétation doctrinale évolue dans la sphère de réflexion et se trouve dépourvue de toute forme contraignante ».

Le droit comptable ne déroge nullement au droit en général : comme pour toute forme de droit, le droit comptable actuel comprend des sources multiples, législatives, réglementaires, coutumières, jurisprudentielles et doctrinales. Il tient ses origines dans la volonté de l'Etat et des pouvoirs publics (notamment par ses sources législatives et réglementaires) mais aussi dans les recommandations formulées par les professionnels et utilisateurs (sources dites doctrinales).

Le problème des sources doctrinales est cependant particulier au droit comptable. Un certain nombre d'organismes ont été mis en place par les pouvoirs publics et ont édicté des recommandations. Les textes publiés (avis, recommandations, opinions, notes d'information, etc.) peuvent être considérés en reprenant la théorie de Kelsen⁸³, comme des règles subordonnées à la norme, car ils proviennent d'une relation entre une norme qui règle la création d'une autre norme⁸⁴.

Le droit comptable est aussi un droit à « géométrie variable » : il peut se limiter au simple droit des comptes⁸⁵, mais il peut aussi comprendre des parties d'autres droits lorsque ceux-ci traitent d'aspects comptables.

Il y a lieu de distinguer les sources internationales du droit des sources nationales. Pour ce qui concerne le droit comptable, il y a lieu également à notre avis de distinguer le droit comptable proprement dit (ou de base) du droit comptable adjacent.

Le droit comptable proprement dit (ou de base)

Le droit comptable de base comprend des sources internationales et des sources nationales.

- *Sources internationales* : règlement européen (CE) 1606/2002 du 19 juillet 2002 sur l'application des normes comptables internationales ; règlement (CE) 1126/2008 du 3 novembre 2008 modifié portant adoption de certaines normes comptables internationales conformément au règlement (CE) 1606/2002, remplaçant le règlement 1725/2003 du 29 septembre 2003. Ces sources internationales ne s'appliquent qu'aux comptes consolidés des sociétés dont les titres sont admis à la négociation sur des marchés réglementées ou des sociétés qui ont opté pour la présentation de leurs comptes consolidés en normes internationales conformément à l'article L. 233-24 du Code de commerce. On pourrait aussi citer la directive européenne 2013/34 UE du 26 juin 2013 remplaçant les directives européennes 78/660/CEE du 25 juillet 1978 et 83/349/CEE du 11 juin 1983 (dites quatrième et septième directives, maintes fois révisées depuis leur promulgation). Il est à noter cependant que les directives européennes ne sont jamais applicables directement, les Etats membres de l'Union européenne étant tenus de transposer les directives dans leurs droits internes dans les délais prévus par celles-ci.

- *Sources nationales* : il y a lieu de distinguer les sources traitant des comptes individuels (appelés comptes annuels par les textes) et celles traitant des comptes consolidés ;

- sources traitant des comptes individuels : Code de commerce, articles L. 123-12 à L. 123-18 ; décret comptable 83-1020 du 29 novembre 1983 (Code de commerce, nouveaux articles R. 123-72 à R. 123-208) ; règlement 2014-03 de l'Autorité des normes

⁸³ H. KELSEN, op. cit., 1997, p. 178.

⁸⁴ Par exemple, l'ordonnance du 28 septembre 1967 créant la Commission des opérations de Bourse donne à celle-ci tout pouvoir de publier des recommandations permettant notamment une meilleure information financière en vue de la protection de l'épargne.

⁸⁵ Que nous pouvons appeler « droit comptable de base » ou « droit comptable fondamental » par opposition à un « droit comptable dérivé » ou « droit comptable adjacent ».

comptables remplaçant le règlement 99-03 du Comité de la réglementation comptable (Plan comptable général) ;

- sources traitant des comptes consolidés : Code de commerce, articles L. 233-16 à L. 233-28 ; décret sur les sociétés commerciales 67-236 du 23 mars 1967, articles 248 à 248-14 (Code de commerce, nouveaux articles R. 233-3 à R. 233-16) ; règlement 99-02 du Comité de la réglementation comptable relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques.

A côté des sources légales ou réglementaires (décrets, arrêtés)⁸⁶, on peut aussi classer les sources jurisprudentielles, rares en matière de droit comptable proprement dit, les sources qu'on pourrait qualifier de « doctrinales » que sont les avis de l'ANC ou du CNC n'ayant pas l'objet de règlements de l'ANC ou du CRC, les recommandations de l'ANC ou de CNC, les règlements, instructions et recommandations de l'Autorité des marchés financiers, les avis et recommandations de la Compagnie des commissaires aux comptes et de l'Ordre des experts-comptables, et les sources coutumières.

Les sources coutumières comprennent un certain nombre d'usages, utilisés par les producteurs de comptabilité et les experts-comptables, comme, par exemple, les durées d'amortissement. Nombre de coutumes ont l'objet d'une formulation par écrit, notamment dans les plans comptables professionnels ou dans des ouvrages destinés aux entreprises et professionnels.

Les sources jurisprudentielles comprennent des arrêts de l'ordre judiciaire comme de l'ordre administratif⁸⁷.

Les sources dites doctrinales⁸⁸ sont, quant à elles, fort nombreuses : elles comprennent un certain nombre d'avis (ou de recommandations) publiés par des organismes publics ou semi-publics (Conseil national de la comptabilité⁸⁹, Autorité des normes comptables⁹⁰, et Commission des opérations de bourse, représentant notamment les utilisateurs, Ordre des experts-comptables et Compagnie nationale des commissaires aux comptes, représentant les professionnels ...), mais également un certain nombre de réponses ministérielles, voire de circulaires administratives⁹¹. Il faut dire que la doctrine comptable s'est fortement développée depuis les années 1970⁹². Les besoins d'information du

⁸⁶ Nous n'avons évoqué ici que le droit comptable général qui s'applique à toute entité, notamment industrielle et commerciale. Il existe également de nombreux textes législatifs et réglementaires qui ne s'appliquent qu'à certaines entités spécifiques : Etat, collectivités territoriales, associations, banques et assurances, etc. qui ne sont pas évoquées ici. Les textes législatifs et réglementaires du droit comptable général sont souvent inspirés des textes s'appliquant aux entités spécifiques.

⁸⁷ Voir R. OBERT, M.P. MAIRESSE, op. cit. 2015/2016, p. 14.

⁸⁸ La doctrine est constituée, nous l'avons précisé ci-dessus, par les opinions qui se dégagent des travaux des juristes. Pour le droit comptable, la doctrine est composée de recommandations (qui n'ont pas un caractère obligatoire) formulées par un certain nombre d'organisations.

⁸⁹ Le rôle du Conseil national de la comptabilité était double. Il est chargé de présenter sous forme d'avis ou de recommandations des textes appelés à devenir des règlements du Comité de la réglementation comptable (article 3 de la loi 98-261 du 6 avril 1998 portant réforme de la réglementation comptable et adaptation du régime de la publicité foncière). Tous les avis du Conseil national de la comptabilité ne sont pas cependant appelés à devenir des règlements du comité de la réglementation comptable : en effet, le Conseil national de la comptabilité peut aussi (que ce soit par des vœux pris en assemblée plénière ou en comité d'urgence) apporter des réponses aux questions posées par les organisations en relation avec lui. .

⁹⁰ Outre les publications de règlements faisant, sous forme d'arrêtés ministériels, l'objet d'une homologation et qui ont un caractère réglementaire, l'Autorité des normes comptables a également publié des recommandations (voir sur <http://www.anc.gouv.fr/cms/accueil/normes-francaises/recommandations.html>).

⁹¹ Voir R. OBERT, M.P. MAIRESSE, op. cit., 2015/2016, p. 17.

⁹² Dans une analyse que nous avons présentée dans R. OBERT : Etude des sources nouvelles du droit comptable depuis les années 1970 *Polycopié CNAM-INTEC*, novembre 1999, 144 p., nous avons étudié les sources nouvelles du droit comptable depuis cette période au travers de quatre revues professionnelles dont les premiers

monde économique sont devenus plus importants depuis cette période et les sources traditionnelles du droit comptable se sont souvent avérées insuffisantes pour régler un certain nombre de problèmes.

Le développement de ces sources doctrinales est peut-être venu de l'exemple du droit anglo-saxon, américain et britannique. Dans ces pays, les normes édictées par les organismes professionnels ou semi-publics sont fondamentales⁹³. Cependant, du fait de la création en France du Comité de la réglementation comptable en 1998 (remplacé par l'Autorité des normes comptables en 2010), il a été constaté un transfert d'une part des sources doctrinales⁹⁴ vers les sources réglementaires.

Le droit comptable dérivé

Nous appelons « droit comptable dérivé » tous les textes légaux et réglementaires qui traitent directement ou indirectement de la comptabilité. Ces textes, épars, sont classés avec d'autres droits, mais leur influence sur les obligations comptables des entités est significative. Dans ce droit comptable dérivé, il y a lieu de retenir notamment :

- des éléments de droit des sociétés (livre II du Code de commerce : présentation des comptes sociaux, publicité des comptes, infractions pénales, etc.) ;
- des éléments de droit des difficultés des entreprises (livre VI du Code de commerce : prévention des difficultés, faillite personnelle, banqueroute, etc.) ;
- des éléments de droit professionnel (livre VIII du Code de commerce : commissariat aux comptes, etc.) ;
- des éléments de droit fiscal (nombreux articles du Code général des impôts et notamment l'article 38 quater de l'annexe III qui stipule 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 ») ;
- des éléments de droit du travail (documents comptables à transmettre au comité d'entreprise, participation des salariés aux résultats, etc.)
- mais aussi des éléments du Code monétaire et financier, du Code des collectivités territoriales, du Code des juridictions financières, du Code de la sécurité sociale, du Code civil, du Code pénal, etc.

La spécificité et l'autonomie du droit comptable.

On opposant la spécificité du droit comptable à l'autonomie du droit comptable, Francis Windsor et Dominique Ledouble⁹⁵ ont notamment précisé que l'origine des sources était

numéros datent de cette décennie. On pourra, outre les textes « officiels » noter de nombreux commentaires « autorisés ».

⁹³ Aux Etats-Unis, par exemple, les normes comptables sont édictées par le *Financial Accounting Standard Board* (FASB) créé en 1973, organisme indépendant à caractère semi-public, dont le travail peut être comparé à celui de l'Autorité des normes comptables en France.

⁹⁴ Les avis du Conseil national de la comptabilité ou de l'Autorité des normes comptables (depuis 2010) devenus règlements du Comité de la réglementation comptable ou de l'Autorité des normes comptables homologués par arrêté interministériel du garde des sceaux, ministre de la justice, du ministre de l'économie des finances et de l'industrie et du secrétaire d'Etat au budget.

⁹⁵ F. WINDSOR – D. LEDOUBLE, Op. cit., 1977, p. 575

une des particularités du droit comptable. Les sources traditionnelles⁹⁶ n'y étaient certes pas absentes, affirmaient-ils, mais « l'influence de la pratique et l'existence d'organes publics et parapublics concernés par les problèmes comptables sont autant d'autres sources qui prennent une grande importance tant sur le plan interne qu'international ». Les auteurs précisent que le droit comptable trouve son unité dans les problèmes qu'il sert à résoudre (il évoque notamment les acteurs du droit comptable, les producteurs, les contrôleurs et les utilisateurs) et dans les principes généraux qui assurent sa cohérence. Son autonomie par rapport aux autres droits s'explique par le fait⁹⁷ que « les qualifications au regard du droit comptable peuvent être distinctes, opposées ou simplement différentes de celles retenues par le droit commercial par exemple ». « Il ne s'agit pas », ajoutent-ils, « de dire que le droit privé n'a aucune influence sur la comptabilité, ce qui serait absurde, mais plus simplement que le droit comptable saisit les faits comptables selon ses règles propres, qui peuvent être différentes de celles applicables à l'opération dans d'autres branches du droit ».

Cette autonomie est niée par d'autres auteurs, tels Alain Viandier et Christian de Lauzainghien⁹⁸ qui précisent que le droit comptable est étroitement dépendant du droit privé et singulièrement du droit commercial et que cette subordination explique « les nécessaires changements de doctrine comptable à la suite de changements de doctrine juridique ».

Brigitte Raybaud-Turillo⁹⁹, plus récemment, explique la spécificité et l'autonomie du droit comptable par le fait que ce droit a pour objet et sujet principal l'entreprise, qu'il a, de l'entreprise, une vision dynamique des rapports économiques et juridiques et qu'il raisonne en termes de destination, d'affectation et de contrôle. L'auteur inscrit le droit comptable dans un ensemble plus large qualifié de droit économique¹⁰⁰, dont les domaines et concepts sont semblables. L'apport essentiel du droit économique au droit comptable est d'ordre méthodologique, dit-elle¹⁰¹ et réside dans l'utilisation prioritaire de l'analyse substantielle. « Le droit comptable », conclut-elle¹⁰², « apparaît par conséquent comme un droit substantiel, dont les fondements sont posés par des concepts substantiels et dont l'approche méthodologique fondamentale consiste en l'utilisation de l'analyse substantielle, c'est à dire le principe que nous appellerons la prééminence de la substance sur la forme afin de bien marquer son sens véritable ».

Les trois dimensions du droit comptable.

Le droit comptable est un droit national, européen, mondial.

Le droit comptable est d'abord un droit national. Les textes qui régissent le droit comptable français ont des sources évidemment différentes des textes qui régissent le droit comptable d'autres pays. Mais, sous l'effet de l'internationalisation des affaires, ces

⁹⁶ Depuis 1983, ces sources traditionnelles (lois et règlements) se sont enrichies, aussi bien que certains auteurs (B. RAYBAUD-TURILLO, op. cit., 1997, p. 206) considèrent que le droit comptable a vraiment pris naissance en 1983.

⁹⁷ F. WINDSOR – D. LEDOUBLE, op. cit., 1977, p. 588.

⁹⁸ A. VIANDIER et C. de LAUZAINGHIEN, op. cit., 1993, p. 8.

⁹⁹ B. RAYBAUD-TURILLO, op. cit. 1997, p. 211 et s.

¹⁰⁰ Voir une présentation de la notion de droit économique dans B. RAYBAUD-TURILLO, op. cit. Vuibert, 1997, p. 244 à 263 et dans «Droit comptable et droit économique, une approche renouvelée de la patrimonialité», in *Comptabilité, Contrôle, Audit, Revue de l'Association Française de Comptabilité*, mars 1995, p. 27 où l'auteur précise que «la démarche générale empruntée par le droit économique se situe dans une perspective de rapprochement entre le droit et l'économie, de «prise en compte de la dimension économique dans l'analyse juridique», sans que pour autant, le droit ne se dilue dans la discipline économique».

¹⁰¹ B. RAYBAUD-TURILLO, op. cit., 1997, p. 256.

¹⁰² B. RAYBAUD-TURILLO, p. 263.

règles se sont rapprochées. Si les pays anglo-saxons ont intégré des règles romano-germanique, les pays romano-germaniques ont pris en compte des principes anglo-saxons.

Le premier événement qui a été à l'origine de ce rapprochement a certainement été la signature du traité instituant la Communauté européenne économique (Traité de Rome du 25 mars 1957). Ce traité avait pour objectif de créer à l'intérieur de l'Europe un grand marché commun et avait été adopté à l'origine par cinq pays. Il impliquait la mise en place d'une politique économique commune¹⁰³ et la coordination, « dans la mesure nécessaire et en vue de les rendre équivalentes » des garanties exigées des Etats membres¹⁰⁴ pour protéger les intérêts tant des associés que des tiers. Avant 1957, les règles sur lesquelles s'appuyait la comptabilité française pouvaient certes parfois avoir une inspiration venant du dehors des frontières, ou même servir elles-mêmes d'inspiration à la comptabilité d'autres pays, mais elles restaient strictement nationales.

La mise en place des dispositions présentées ci-dessus et relatives au Traité de Rome a demandé plus d'un quart de siècle et s'est matérialisée en France par la promulgation de la loi du 30 avril 1983, du décret du 29 novembre 1983 et la mise en application d'un nouveau plan comptable en 1984. De nationale, la comptabilité financière était devenue européenne.

Depuis cette date et grâce en particulier aux travaux d'un certain nombre d'organismes internationaux dont l'IASC¹⁰⁵ (*International Accounting Standards Committee*) créé le 29 juin 1973, la comptabilité s'est mondialisée. L'existence de groupes multinationaux, l'obligation généralisée d'établir des comptes consolidés pour les sociétés d'une certaine taille, l'internationalisation des marchés financiers impliquent que même à l'extérieur de l'Union européenne, les règles comptables pratiquées par chaque pays sont appelés à plus d'équivalence. D'européenne, la comptabilité financière va devenir mondiale.

Plan de l'étude.

Nous centrerons cette approche historique synthétique du droit comptable au droit applicable en France : le droit comptable contemporain, nous l'avons évoqué ci-dessus, est encore un droit national, même si les influences internationales sont de plus en plus marquées.

Nous réaliserons notre étude de l'évolution de cette construction, en suivant l'histoire et l'évolution économique et sociale, en trois étapes.

La première étape (Titre I de notre étude), celle de l'émergence du droit comptable, couvrira la période allant de la plus lointaine Antiquité à la rédaction de la première législation comptable nationale, à savoir l'Ordonnance de Colbert sur le commerce de mars 1673. Nous y analyserons l'évolution du droit durant cette longue période en trois phases : celle de l'Antiquité jusqu'à la fin de l'Empire romain, l'époque médiévale, enfin la période qui part de la Renaissance et qui va jusqu'à l'Ordonnance.

¹⁰³ En particulier dans son article 54 alinéa 3 g

¹⁰⁴ Au sens de l'article 58, alinéa 2. L'article 58 alinéa 2 du Traité de Rome stipule que : « Par sociétés, on entend les sociétés de droit civil ou commercial, y compris les sociétés coopératives, et les autres personnes morales relevant du droit public à l'exception des sociétés qui ne poursuivent pas de but lucratif ».

¹⁰⁵ En 2001, l'IASC a été réformée et une nouvelle organisation a été mise en place, composée notamment :

- d'une fondation IASC, l'International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF) ;
- d'un nouveau conseil dénommé International Accounting Standards Board (IASB) ;
- d'un comité d'interprétation dénommé International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) ;
- et d'un comité consultatif dénommé Standards Advisory Council (SAC).

En 2010, l'IASCF est devenue l'IFRS Foundation, l'IFRIC l'IFRS Interpretations Committee et le SAC l'IFRS Advisory Council.

La deuxième étape (Titre II de notre étude), celle de la formation des bases du droit comptable, nous permettra de voir d'abord comment la comptabilité française s'est structurée et s'est préparée à devenir européenne à partir de la loi comptable du 30 avril 1983. Nous analyserons en premier l'évolution qui s'est faite notamment à partir de la Révolution Française au début des années 1980, que ce soit dans le domaine du droit comptable dépendant du code de commerce ou de celui dérivé du droit des sociétés, du droit de la faillite, du droit fiscal, voire d'autres droits. Puis nous analyserons l'émergence du plan comptable général français dont la première version est apparue en 1947 et dont la révision s'est effectuée en 1957.

Enfin, dans la troisième étape (Titre III de notre étude), celle de la mondialisation et de l'unification du droit comptable, nous verrons comment l'approbation de la quatrième directive européenne a conduit à la mise en place de la réforme de 1983-1984. Nous analyserons comment sont nées les influences du droit ou de la pratique comptables de certains pays sur le droit français, d'une part et l'influence des organisations internationales, d'autre part, en vue d'en faire le droit spécifique de l'information qu'il est aujourd'hui.

Pour pouvoir réaliser cette étude, nous nous sommes appuyés sur de nombreux documents, notamment juridiques mais également sur les travaux effectués par nombre d'historiens, de juristes et de comptables. Nous espérons pouvoir ainsi présenter un travail de synthèse décrivant les étapes de la construction de notre droit comptable contemporain.

Peut être alors, reprenant la citation du début de cette introduction¹⁰⁶, nous pourrions peut être alors certifier d'une meilleure connaissance du passé pour une meilleure conduite de l'avenir¹⁰⁷.

¹⁰⁶ « L'histoire est amitié entre les hommes, l'histoire est mémoire, l'histoire est projet, elle est bonne gestion du souvenir, en vue d'un au-delà de la ligne mouvante de ce temps, l'histoire, en un mot, est connaissance du passé pour une meilleure conduite de l'avenir ».

¹⁰⁷ Comme Y. LEMARCHAND, *Du dépérissement à l'amortissement - Enquête sur l'histoire d'un concept et de sa traduction comptable*, Ouest Editions, 1993, p. 13, qui affirme « D'un point de vue plus général, toute réflexion sur une discipline ne peut s'enrichir d'une recherche sur son passé, sur la formation de ses principaux concepts et les origines des méthodes qu'elle utilise. Il n'existe d'ailleurs guère de savoirs dans lesquels on n'ait, depuis longtemps, mis en oeuvre une telle démarche. L'histoire est susceptible d'apporter un éclaircissement nouveau aux problèmes actuels, de nous aider dans notre interrogation sur les pratiques du moment et de suggérer des pistes de recherche ».

Titre I

L'émergence d'un droit comptable romano- germanique

De l'Antiquité à l'Ordonnance de Colbert

Le droit comptable est né lorsque l'homme, quittant la préhistoire, a ajouté l'écriture au chiffre. C'est à Sumer que l'histoire commence, écrivait déjà Samuel Noah Kramer en 1957¹⁰⁸. Il est vrai que c'est en Mésopotamie qu'on a relevé les plus anciennes traces de l'existence de la comptabilité et de l'existence d'un droit comptable. Ainsi, le Code d'Hammourabi que l'on peut notamment examiner au musée du Louvre à Paris comporte quelques articles concernant les obligations légales en matière de comptabilité. L'Égypte, les Phéniciens et Carthage, les Hébreux, la Grèce antique, sont d'autres lieux où le droit comptable s'est exprimé. Mais c'est à Rome qu'il a vraiment émergé et ce développement a laissé des traces importantes à notre droit contemporain.

Le Moyen âge, malgré les efforts des historiens, reste une époque mal connue. On ne peut deviner ce qu'était véritablement la comptabilité dans cette période, mais à la fin de cette époque, on voit renaître le droit romain et se développer le commerce et le droit qui lui est attaché. Ce droit est venu s'intégrer au droit coutumier issu des envahisseurs germaniques, francs et wisigoths notamment.

La Renaissance italienne, puis française, ont vu se développer la comptabilité. L'œuvre de Luca Pacioli est essentielle, on y retrouve l'exposé des pratiques du quinzième siècle. Elle est l'inspiration de nombreux auteurs et notamment de ceux qui, plus tard, à la demande du roi Louis XIV ont rédigé la première loi comptable s'appliquant à un territoire national : le titre III de l'Ordonnance de Colbert sur le commerce de 1673.

¹⁰⁸ S.N. KRAMER, *L'histoire commence à Sumer*, Arthaud, Paris, 1957, Nouvelle édition Flammarion, Paris, 1994, 316 p.

Chapitre 1

La construction d'un droit comptable antique : du Code d'Hammourabi aux compilations justiniennes

Les nuages de points découverts dans des grottes préhistoriques, telle la grotte de Lascaux, près de Montignac, dans le département de la Dordogne, sont vraisemblablement parmi les plus anciens repères comptables connus. Un os de renne trouvé dans la grotte du Portel à Loubens près de Pamiers dans l'Ariège est l'un des plus significatifs. Ce bois de renne comporte¹⁰⁹ sur chaque arête une vingtaine de traits. Les auteurs anciens les ont baptisés «*marques de chasse*» en soulignant qu'il s'agit bien d'une numérotation, d'une idée de nombre. Tout cela se passait entre 30 000 ans et 15 000 ans avant notre ère.

Peut-on considérer que la comptabilité existait déjà dans la préhistoire ? Nous ne le pensons pas. Selon Claude Cossu¹¹⁰, « la comptabilité n'avait guère de sens au temps du paléolithique où nos ancêtres vivaient de chasse, de pêche, de cueillette, dont le produit était consommé immédiatement. Pour qu'en naisse le besoin, il fallait que l'espace vital du clan ne permette plus de le nourrir à satiété, ce qui imposait le partage, ou que les saisons marquées obligent à prévoir l'hiver ou à stocker ». En effet, la comptabilité nécessite certes la maîtrise du nombre, mais elle implique également la maîtrise du classement de l'information et donc de l'écriture. Jean Guy Degos¹¹¹ précise d'ailleurs que l'on peut situer la naissance de la comptabilité qu'à partir du moment où une civilisation est capable de « reconnaître et de d'utiliser les bijections »¹¹².

Georges Ifrah¹¹³ considère que la pratique de l'entaille est vieille d'au moins quarante millénaires et que cette technique est parvenue chez nous sans altération, à travers des milliers d'années d'évolution, d'histoire et de civilisation¹¹⁴.

L'aube de la civilisation est le passage de chasseurs-cueilleurs aux agriculteurs. A l'époque où tous les hommes vivaient en communautés restreintes, tirant de la nature

¹⁰⁹ Cité par M. COLSON, *Le chiffre, le nombre, le compte. Voyage dans le temps et l'espace*, Mémoire d'expertise comptable, 1992, p. 17.

¹¹⁰ C. COSSU, *Archéologie de la comptabilité*, AFC, Montpellier, 1994, p. 1159

¹¹¹ J.G. DEGOS, Les grands précurseurs de la comptabilité, *Revue Française de Comptabilité*, n° 161, Octobre 1985, p. 34.

¹¹² Une bijection (ou application bijective) est une application d'un ensemble de départ E sur un ensemble d'arrivée F dans laquelle chaque élément y de l'ensemble F est l'image d'exactly un (et un seul) élément x de l'ensemble E. Il s'agit donc d'une correspondance unité par unité, qu'on retrouve par exemple entre des opérations et des montants dans une comptabilité.

¹¹³ G. IFRAH, *Histoire universelle des chiffres*, Tome I, Robert Laffont, Paris, p. 161

¹¹⁴ « De multiples encoches », dit-il, G. IFRAH, *Idem* p. 161, « retrouvées dans les parois rocheuses des grottes préhistoriques à côté de silhouettes d'animaux ne laissent planer aucun doute sur leur fonction comptable, et à l'époque moderne la technique a à peine changé. Ainsi, près de Los Angeles, il n'y a pas si longtemps, les ouvriers indiens tenaient le compte de leur temps de travail en gravant sur des morceaux de bois une encoche fine pour chaque journée, une encoche plus creuse et plus épaisse pour chaque semaine et une croix pour chaque quinzaine de travail accompli ».

tous les produits dont ils avaient besoin, il ne devait sans doute exister que fort peu de communication entre les diverses sociétés. Mais, avec le développement de l'artisanat et de la culture, et en raison de l'inégale répartition des divers produits naturels, l'échange commercial s'avéra peu à peu nécessaire. Le premier type d'échange fut le troc, formule selon laquelle on échange directement (et donc sans l'intervention d'une « monnaie » au sens moderne du mot) des denrées et des marchandises correspondant à des matières premières ou à des objets de grande nécessité. Avec l'intensification des communications entre les divers groupes et l'importance de plus en plus grande des transactions, la pratique du troc devient assez rapidement une gêne. Le besoin se fit donc sentir d'un système relativement stable d'évaluation et d'équivalences, fondé sur un principe donnant la définition de quelques unités ou étalons fixes¹¹⁵. Toutes sortes de produits, de matières ou d'objets utilitaires ont servi à cette occasion¹¹⁶. Ce n'est que plus tard que les denrées et marchandises furent estimées et payées en métal (cuivre, bronze puis or et argent)¹¹⁷.

Lorsqu'ils étudient les civilisations de l'Antiquité, les historiens distinguent généralement quatre contrées essentielles (auxquelles se rajoutent parfois celles des Hébreux, des Phéniciens, la Syrie, la Perse) : la Mésopotamie, l'Égypte, la Grèce et Rome. On peut, en étudiant successivement l'histoire de ces civilisations, poser le problème de l'influence de chacune d'entre elles sur les autres, d'autant plus que notre connaissance est plus ancienne pour des civilisations plus rapprochées (Grèce et Rome) que pour des civilisations plus lointaines.

La Mésopotamie et l'Égypte sont des états qui ont émergé, à peu près, et de manière parallèle, à la même époque. Les relations entre ces deux pays, bâtis tous deux autour de fleuves permettant le développement de l'agriculture et le transport, le Tigre et l'Euphrate, d'une part, le Nil, d'autre part, ont été pratiquement nulles, notamment dans les premiers temps. Les déserts qui les séparaient étaient des murailles difficilement franchissables. Plus tard, et notamment vers les années 2000 à 1500 avant Jésus-Christ, les échanges ont été cependant réels, ne serait ce qu'à travers les Hébreux, les Hittites ou les Hyksos, peuple de Haute-Mésopotamie qui envahit l'Égypte dans le Moyen Empire.

Les relations de l'Égypte et de la Grèce sont plus connues, notamment dans la période qui suivit les conquêtes d'Alexandre le Grand. Les relations de Rome avec l'Égypte et la Grèce ont été également plus étudiées et ne prirent fin qu'en 639 après Jésus-Christ, date de l'invasion de ce pays par les Arabes.

Ce qui est remarquable dans l'étude des civilisations de l'Antiquité, c'est que, au fil des invasions successives, les peuples vainqueurs ont rarement imposé leurs coutumes aux peuples vaincus, et qu'au contraire les civilisations des peuples vaincus, parfois plus brillantes (mais moins guerrières) que celles des peuples vainqueurs, ont été intégrées par ces derniers. C'est ainsi que les civilisations égyptiennes et mésopotamiennes ont été

¹¹⁵ G. IFRAH, *Ibid.*, p. 179 précise qu'il s'agissait là « d'un système à partir duquel il devait toujours être possible d'estimer telle ou telle valeur, non seulement pour les opérations de caractère économique, mais aussi (et peut être surtout) pour le règlement de problèmes juridiques importants comme le prix de la fiancée, le prix du vol ou le prix du sang (estimations de biens de consommation d'une « femme à prendre », du délit de vol ou du délit de corps et blessures ayant entraîné la mort d'un individu). »

¹¹⁶ Dans l'Illiade d'HOMÈRE, le Péléide offre au vainqueur du combat un grand trépied allant aux flammes, qu'entre eux les Achéens estiment à douze boeufs et au vaincu une femme experte en maints travaux qu'ils estiment à la valeur de quatre boeufs. HOMÈRE, *Illiade*, Bibliothèque de la Pléiade, Gallimard, p. 507.

¹¹⁷ G. IFRAH, *op. cit.*, 1994, p 182 et 183 rapporte qu'à l'époque patriarcale de l'époque juive, « lorsque Abraham achète la grotte de Makpélah, il pèse quatre cents sicles d'argent à Ephrôn le Hittite » (*Genèse : XXIII, 16G*). Un contrat de l'Ancien Empire en Égypte fixe le contrat de la location d'un serviteur en shâts de bronze. Une lettre adressée aux alentours de 1800 avant Jésus-Christ en Mésopotamie, par Iskhi-Addu, roi du Qatna à Isme Dagan, roi d'Ekallâtîm, précise que pour les deux chevaux désirés, il n'a été envoyé que vingt mines d'étain alors qu'il en était espéré six cents sicles d'argent (*un sicle ou sheqel avait un poids équivalent à 11,4 de nos grammes*).

intégrées par la civilisation grecque et que cette civilisation grecque a aussi été intégrée par la civilisation romaine. Plus tard, lorsque les romains furent vers le cinquième siècle vaincus par les peuples germaniques ou barbares, ces derniers intégrèrent de nombreux usages, et notamment juridiques, romains.

Section 1

L'histoire commence à Sumer

L'histoire commence à Sumer¹¹⁸ : tel est le titre d'un ouvrage de Samuel Noah Kramer, publié la première fois en février 1957 par les Editions Arthaud¹¹⁹. Il est certes difficile d'être aussi affirmatif et de dire que notre civilisation est née en Mésopotamie^{120 121.122}. Cependant, dans les 5 000 ans qu'il est convenu d'attribuer à l'Antiquité (Vè millénaire - 476 après Jésus-Christ, date de la chute officielle de l'Empire romain d'Occident), les différentes civilisations ne sont pas apparues en même temps et surtout elles n'ont pas laissé autant de documents chacune. Il est reconnu que les traces les plus anciennes de l'histoire nous viennent de l'Egypte et du Moyen-Orient. C'est aussi dans ces pays que l'écriture est apparue.

L'écriture en tant que système permettant de noter le langage articulé est sans aucun doute l'un des plus « puissants outillages intellectuels »¹²³ de l'homme moderne. Il répond, en effet au besoin de l'homme de représenter visuellement et de fixer la pensée

¹¹⁸ La pays de Sumer était situé dans la partie Sud de la Mésopotamie entre l'actuelle ville de Bagdad, capital de l'Irak et le Golfe Persique ente le Tigre et l'Euphrate.

¹¹⁹ La quatrième de couverture de la dernière édition de cet ouvrage (édité par FLAMMARION dans la collection Champs en 1994) présente ainsi l'ouvrage : « Il y a plus de trente ans, l'auteur de ce livre, savant de notoriété internationale, révélait au grand public la civilisation sumérienne, née en Mésopotamie, le sud de l'actuel Iraq, voici quelque 5 000 ans. Le miracle grec avait un précédent. Dans le troisième millénaire avant Jésus-Christ, les Sumériens avaient inventé l'écriture, fondé les premières cités-Etats, formulé les premiers codes de lois, donné leur première expression littéraire au Mythe et à l'Epopée, avec un lyrisme qui annonce les plus beaux textes de l'Ancien Testament. Pour une fois, les linguistes, infatigables, avaient précédé les archéologues et suggéré les fouilles qui devaient, avec la transcription des briques gravées de caractères cunéiformes, révéler au XXè siècle, stupéfait, que l'histoire commence à Sumer. Déchiffreur, traducteur, prospecteur infatigable, Samuel Noah KRAMER, aujourd'hui décédé, enseigna à l'Université de Pennsylvanie. Il soulignait, dans cet ouvrage désormais classique, les aspects essentiels d'une civilisation éblouissante, qui, après des siècles d'oubli, avait reconquis la première place de notre histoire culturelle. »

¹²⁰ J. BOTTERO dans *Initiation à l'Orient ancien. De Sumer à la Bible*, Seuil, 1992, s'exprime ainsi à ce sujet (p. 25) : « Dès qu'il s'agit des origines, il faut toujours se garder du fantasme de l'origine absolue, censée tout expliquer, tout résoudre et tout engendrer par un déterminisme magique ».

¹²¹ On pourrait aussi affirmer que notre civilisation est née en Egypte puisque Mésopotamie et Egypte se sont développés simultanément. Toutefois, dans les deux premiers ouvrages *La grande histoire des civilisations (De la Mésopotamie à la Perse et L'Egypte ancienne)* Jacques BERSANI et ses auteurs font remonter les premiers événements historiques de l'Egypte à 3500 avant Jésus-Christ, alors qu'ils évoquent vers 4000 avant Jésus-Christ la fin de période d'Obeid et le début de la période d'Uruk (Obeid et Uruk sont des sites situés dans le pays de Sumer, près de Ur et de Larsa, non loin d'un Golfe Persique plus avancé au nord qu'aujourd'hui).

¹²² Pour Denise Schmandt-Besserat, archéologue française, professeur émérite de l'Université d'Austin (Texas) sur <http://wikistrike.over-blog.com/article-les-66703337-comments.html>, « Bien avant que les Sumériens n'inventent l'écriture, on utilisait pour compter en Asie occidentale des jetons d'argile de formes diverses. Il semble que ces jetons aient donné naissance aux idéogrammes sumériens ». Elle cite notamment l'ancienne ville de Jéricho, en ruine dans ce qui est maintenant Israël (près de la ville moderne de Jéricho), dix miles au nord de la Mer Morte, dans le sixième millénaire avant JC, le site villageois de Jarmo, en Iraq, occupé pour la première fois dans le septième millénaire, qui nous a fourni un total de 1153 sphères, 206 disques et 106 cônes, deux sites de la région des monts Zagros en Iran : Tepe Asiab et Ganj-i-Dareh Tepe dans le septième millénaire, dans un site du huitième millénaire avant notre ère, près de Khartoum, sur le Nil et à Beldibi (aujourd'hui au sud-ouest de la Turquie) ainsi qu'à Chanhu Daro (aujourd'hui au Pakistan), il y a maintenant 11 000 ans.

¹²³ Expression de G. IFRAH, op. cit., 1994, Tome I, p. 189.

humaine et il constitue un remarquable moyen d'expression et de communication durable, donnant à chacun la possibilité de conserver un témoin permanent d'une ou plusieurs paroles. L'écriture, dont l'apparition a complètement bouleversé l'existence de l'être humain, fut donc une grande invention et la première écriture connue est apparue avant la fin du IV^e millénaire avant notre ère en pays de Sumer, en Mésopotamie.

En fait, il est probable que l'homme avait su compter avant de savoir écrire. Toutefois, on peut considérer que les procédés de dénombrement datent à peu près de la même époque et ont suivi le même processus¹²⁴.

De l'écriture et du dénombrement est née la comptabilité. Des rapports entre les hommes et de l'écriture est né le droit. De la comptabilité et du droit est né le droit comptable.

1.1. De l'origine des sumériens

L'origine des sumériens est encore pour beaucoup un mystère¹²⁵.

La Mésopotamie est une région située en Irak¹²⁶ au sud du Kurdistan, s'étendant entre l'Euphrate et le Tigre jusqu'à leur confluent. A partir du VI^e millénaire avant Jésus-Christ, on a assisté à une lente émergence du territoire mésopotamien, du nord au sud. Il s'est peuplé d'ethnies inconnues, descendues des basses montagnes du Nord et de l'Est. Entre le VI^e et le IV^e millénaire avant notre ère des pasteurs sémites, partis de l'Arabie orientale pour s'installer au nord entre le Tigre et l'Euphrate et des sumériens (du nom de la région où ils se sont installés, le pays de Sumer) venus des steppes asiatiques, se partagés cette région, amenant avec eux la métallurgie du cuivre et qui se sont établis au fond du Golfe persique.

Au IV^e millénaire, s'est établi entre toutes ces ethnies et leurs cultures, un processus d'osmose, de compénétration, d'échange, aboutissant à la composition de ce que fut la haute civilisation mésopotamienne, rapidement passée au régime urbain par réunion autour d'une agglomération plus importante, de villages primitifs, d'abord autonomes. Par la culture céréalière en grand et l'élevage intensif du petit bétail, le pays s'enrichit très vite et commence à s'en aller chercher alentour par le commerce mais aussi par la guerre, les matériaux qui lui manquent : bois de construction et d'ébénisterie, pierres, minéraux¹²⁷. La Mésopotamie était une civilisation originale pour ce qui concerne les affaires et on y connaît un grand libéralisme économique¹²⁸. Tout le monde était commerçant : le roi lui-même, les temples, les prêtres font du commerce, prêtent à intérêt, reçoivent des fonds en dépôt.

Au III^e millénaire, coexistaient de part et d'autre du Tigre, deux pays : Sumer, entre le Tigre et l'Euphrate (en Irak aujourd'hui) et Elam, à l'est du Tigre dont la capitale était Suse (en Iran aujourd'hui). Organisées sous l'autorité d'un souverain, les populations s'étaient urbanisées et se composaient d'administrateurs, de marchands, d'artisans, de paysans et de bergers, qui pratiquant tous types d'échanges, administratifs et commerciaux.

¹²⁴ Voir G. IFRAH, *Idem*, p. 196 et s.

¹²⁵ Voir G. ROUX dans « Les Sumériens sortaient ils de la mer » dans *Initiation à l'Orient ancien - De Sumer à la Bible*, J. BOTTERO, dir. op. cit., 1992, p. 37 et s.

¹²⁶ On écrit aussi Iraq.

¹²⁷ Voir les repères chronologiques dans J. BOTTERO, op. cit., 1992, p. 341.

¹²⁸ R. SZRAMKIEWICZ, *Histoire du droit des affaires*, Montchrestien, 1989, p. 20.

Toujours au III^e millénaire, le pays de Sumer était partagé en cités indépendantes et rivales : l'une ou l'autre acquiert temporairement l'hégémonie. On peut aussi citer :

- Ourouk ou Uruk (actuelle Warka en Irak) de construction très ancienne, dans laquelle apparurent, vers 3300 avant Jésus-Christ, les premières tablettes d'argiles - c'étaient des inventaires comptables - sur lesquelles un chiffre noté par une encoche, était suivi d'un nom de personne, d'animal ou de denrée représentés par un dessin¹²⁹. Ces documents pictographiques, annoncent l'écriture ;

- Agadé ou Akkad, fondée vers 2300 par le sémite Sargon le Grand, qui conquiert toute la Mésopotamie, mais dont la dynastie sera renversée deux cents ans plus tard ;

- Our ou Ur, dont le prince Ur-Nammu, fondant une nouvelle dynastie (la troisième que connaissait cette cité) fit une capitale. Ur-Nammu¹³⁰ étendit son autorité non seulement à Sumer, mais aussi à la Babylonie, à Märi, dans le cours supérieur de l'Euphrate et à Assur, également au nord, en Assyrie, réalisant ainsi l'unité de la Mésopotamie. Le renversement de la troisième dynastie des souverains d'Ur par les amorites (sémites venus de l'Ouest) marque la fin de la prédominance sumérienne.

L'unification de la Mésopotamie ne sera effectuée de nouveau que plusieurs siècles plus tard (vers 1800 avant Jésus-Christ) par Hammourabi, sixième roi amorite de Babylone. La force des armes n'a pas été la seule cause de son succès. Hammourabi apparaît comme un souverain rusé, utilisant davantage ses diplomates que ses soldats, ses alliés que ses propres forces. Il poursuit systématiquement une politique de centralisation administrative, se heurtant au particularisme des cités comme Kish, Ur, Isin, Larsa, où les princes des royaumes déchus se soulevèrent¹³¹.

C'est dans ce pays que se sont développés écriture et dénombrement, éléments premiers de la comptabilité et du droit comptable.

1.2. L'écriture cunéiforme en Mésopotamie

Les plus anciens signes d'écriture ont été retrouvés pour l'essentiel à Uruk, ancienne capitale du pays de Sumer : on les date de 3300 avant Jésus-Christ. L'apparition de cette écriture coïncide avec l'essor des villes, dans ces sociétés en mutation, où viennent pénétrer l'invention de la roue et la technique du cuivre moulé et qui possèdent déjà tout un répertoire de signes et de symboles dans leurs arts plastiques.

L'écriture est née surtout de la nécessité ressentie par ces hommes de conserver la trace de leurs échanges (*voir aussi ci-après les procédés de dénombrement au pays de Sumer*¹³²). Ce sont les sumériens qui finalisent le système, les élamites n'allant pas au-delà de leurs propres pictogrammes et empruntant plus tard le modèle sumérien pour noter leur langue.

C'est à Nabu et à son épouse Tashmeton que les mésopotamiens attribuaient l'invention de l'écriture. Le mythe sumérien connu sous le nom de « Enki et l'ordre du monde » raconte comment le plus sage des dieux, le maître de l'abîme - la masse d'eau douce sur laquelle flotte la terre - établit les principes de la civilisation. Il confia l'écriture et la fonction sribale à la déesse Nisaba, à l'origine une divinité du grain et des roseaux qui servent à fabriquer le calame des scribes : « la sainte Nisaba a reçu la règle à mesurer et garde

¹²⁹ Voir Louvre Ref A0 8860, Uruk III, F. THUREAU-DANGIN, *Revue d'Assyriologie*, 1927.

¹³⁰ *Histoire Universelle Illustrée*. Collection dirigée par C. SCHAEFFNER, 1968, Hachette, Tome I, p. 379.

¹³¹ Selon C. SCHAEFFNER, op. cit., 1968, Tome I, p. 18.

¹³² *Infra* § 1.3.

l'étalon du lapis-lazuli ; elle proclame les grands règlements, elle fixe les frontières, marque les bornes. Elle est maintenant la scribe du pays »¹³³.

Les tous premiers témoignages d'écriture sont difficilement déchiffrables pour nous. Les premiers signes, précunéiformes, représentent un mot (logogramme) ou une idée (idéogramme). Ce sont des images réalistes, ou bien stylisées et simplifiées, voire symboliques. De nombreux concepts furent représentés de façon abstraite dès les premiers essais de l'écriture. Ainsi une tablette exposée au Musée du Louvre¹³⁴ est un compte de vaches, dont la schématisation réduit l'animal à un triangle avec des cornes, et un compte de moutons (l'animal le plus souvent « compté »), figuré par un signe symbolique : une croix dans un cercle représentant l'animal dans son enclos. L'idée est facile à comprendre car nous utilisons, encore aujourd'hui, le principe des croix dans des cases pour répertorier rapidement des objets ou des éléments qui se répètent.

Mais d'autres symboles plus élaborés ne peuvent être compris que grâce à l'évolution de leur forme, permettant de remonter différentes étapes sur près de trois millénaires et d'en comprendre la forme primitive. Simple aide-mémoire à l'origine, l'usage de l'écriture se développa rapidement au cours des siècles suivants, dans sa forme et son contenu.

Le contenu des textes s'enrichit parallèlement aux possibilités nouvelles de restituer par écrit tous éléments de la langue sumérienne. Des progrès de l'écriture durent contribuer, à leur tour, à faire évoluer la langue. A l'époque des « dynasties archaïques » (vers 2800 - 2340 avant Jésus-Christ), à côté des contrats et documents économiques, apparaissent des tablettes littéraires. Ce sont les premières versions écrites de la littérature sumérienne, transcrite au moyen de racines simples laissant au lecteur le soin de suppléer les éléments absents, elles relèvent encore d'une tradition en grande partie orale et les difficultés de lecture en sont parfois insurmontables.

Vers le milieu du III^e millénaire, les signes décomposés, renversés, simplifiés, utilisés pour leur son et non plus pour leur sens premier, perdirent une partie de leur contenu symbolique (sait on par exemple que la lettre *a* vient du symbole du taureau) et leur évolution graphique s'en accentua d'autant plus vite. La grammaire est désormais fixée et les phrases sont écrites dans la succession normale des mots et pourvues de tous les éléments grammaticaux. Cette adaptation va entraîner une diminution du répertoire des signes qui passa de 900 à l'époque primitive à environ 500 vers 2400 avant Jésus-Christ. On aboutit alors à un système en partie syllabique permettant d'écrire des phrases, avec des relations des mots entre eux et toutes les nuances de la langue parlée. L'écriture cunéiforme peut alors restituer toutes les nuances de la pensée. Son adaptation à d'autres langues va devenir le facteur principal de son évolution.

Vers 2340 avant Jésus-Christ, les nouveaux maîtres du pays, les empereurs d'Akkad, utilisent les signes de l'écriture sumérienne pour transcrire une langue sémitique, l'akkadien. A la fin du III^e millénaire avant Jésus-Christ, à la faveur d'un bref retour des sumériens au pouvoir, poètes, écrivains et savants mettent par écrit et diffusent les grandes oeuvres littéraires de la tradition orale.

Vers 2000 avant Jésus-Christ, le sumérien disparaît comme langue parlée en Mésopotamie, remplacé par l'akkadien qui se divise alors en deux dialectes : l'assyrien au Nord, le babylonien au Sud. Mais le poids de la tradition imposait le bilinguisme et un dicton akkadien dit « un scribe qui ne connaît pas le sumérien est-il vraiment un

¹³³ Selon <http://www.bnf.fr/web-bnf/pedagos/dossier/my-cunei.htm>.

¹³⁴ Tablette pictographique, Basse Mésopotamie, vers 3 100 avant Jésus-Christ, *Musée du Louvre*.

scribe »¹³⁵. Le sumérien restera la langue de culture savante jusqu'à la fin de l'histoire de l'écriture cunéiforme.

Grâce au prestige de la culture babylonienne, au milieu du II^e millénaire avant Jésus-Christ, ce système compliqué se répandit pourtant dans le Proche-Orient ancien pour noter des langues de familles et de structures différentes : les langues sémitiques, les langues indo-européennes comme le hittite ou celles que l'on nomme « asianiques » ou isolées, faute de pouvoir les rattacher aux deux autres systèmes.

Au cours de sa longue histoire, l'écriture cunéiforme pénétra dans les territoires allant de l'Égypte à l'Iran et de l'Anatolie à l'île de Bahreïn. Le babylonien servait de langue diplomatique internationale et c'est en babylonien que la Grand Roi hittite ou le pharaon d'Égypte communiquaient avec les princes de la côte méditerranéenne.

Le premier alphabet organisé connu est en écriture cunéiforme simplifié de trente signes ; il fut inventé à Ugarit, ville commerçante de la côte syrienne vers le XIV^e siècle avant Jésus-Christ ¹³⁶ et servait à noter la langue sémitique locale. C'est dans cette écriture cunéiforme alphabétique que les habitants d'Ugarit ont écrit leurs mythes et leurs rituels religieux, mais aussi une partie de leur correspondance et les textes administratifs du royaume.

Au premier millénaire, les nomades araméens pénétrèrent en Mésopotamie, y introduisirent leur langue, écrite au moyen d'un alphabet linéaire facile à apprendre et à utiliser, accessible à tous, et pouvant s'écrire sur un support léger, la papyrus. L'écriture cunéiforme, lourde et réservée à un petit nombre d'initiés, allait peu à peu régresser. Le dernier millénaire de l'existence du cunéiforme¹³⁷ est aussi celui où les nuances de la langue et l'écriture atteignirent, aux yeux des savants scribes de Babylone, leur plus grande perfection.

1.3. Les procédés de dénombrement au pays de Sumer

Si les sumériens semblent avoir inventé l'écriture, ils semblent aussi avoir inventé l'arithmétique.

La particularité des sumériens était non pas de compter par dizaines, centaines et milliers, mais de compter en base 60, groupant ainsi les êtres et les choses par soixantaines et puissances de soixante, la base 10 n'intervenant que dans les numérations mésopotamiennes après l'éclipse des sumériens.

Notre culture a gardé visiblement la trace d'une telle base puisque nous l'utilisons encore pour la mesure du temps en heures, minutes et secondes, ou celle des arcs et des angles en degrés, minutes et secondes.

Aux époques les plus anciennes¹³⁸, l'unité simple était représentée par une encoche fine (parfois allongée) la dizaine par une empreinte circulaire de petit diamètre, la soixantaine par une encoche épaisse, le nombre 600 (= 60 × 10) par une combinaison de deux chiffres précédents, le nombre 3 600 (= 60²) par une grande empreinte circulaire et le nombre 36 000 (= 3 600 × 10) par une grande empreinte circulaire munie d'une petite empreinte circulaire. Puis, après subi une rotation, les signes prirent, à partir du vingt-septième siècle avant Jésus-Christ une forme plus cunéiforme, l'unité simple étant

¹³⁵ Selon <http://www.bnf.fr/web-bnf/pedagos/dossier/sp.cune3.htm>.

¹³⁶ Musée du Louvre, Tablette en écriture cunéiforme d'Ugarit, XIII^e siècle avant Jésus-Christ.

¹³⁷ Le dernier texte babylonien connu date de 75 après Jésus-Christ.

¹³⁸ G. IFRAH, op. cit., 1994, p. 203.

représentée par un clou vertical, la dizaine par un chevron, la soixantaine par un clou vertical de plus grande dimension, le nombre 600 par un clou vertical de type précédent associé à un chevron, le nombre 3 600 par un polygone formé par la réunion de quatre clous, le nombre 36 000 par un polygone du type précédent, muni d'un chevron, enfin le nombre 216 000 (cube de 60) en combinant le polygone de 3 600 au clou de la soixantaine.

1.4. La comptabilité en Mésopotamie

Les premiers documents comptables de Mésopotamie datent du IV^e millénaire. Victor Bérard et Yannick Lemarchand¹³⁹ rapportent que les bulles d'argile de Suse et de Sumer en Mésopotamie datées d'environ 3500 avant Jésus-Christ constituent les plus anciens documents comptables connus¹⁴⁰.

Obligés de gérer la richesse considérable suscitée par le développement de type urbain, les susiens (élamites) et sumériens, créèrent une comptabilité. Ils commencèrent par matérialiser les nombres par des petits objets d'argile analogues aux cailloux (cailloux ou *calculi*), utilisées par d'autres civilisations antiques et qui ont donné son nom à notre calcul. Ils les plaçaient dans des boules creuses d'argile, sphères façonnées au préalable autour du pouce, pour éviter leur dispersion. Le nombre ainsi symbolisé pouvait être reporté sous forme d'encoches à la surface de la boule-enveloppe sur laquelle on apposait le sceau cylindrique du scribe du propriétaire¹⁴¹, comme garantie d'authenticité. Ainsi, par exemple, si la bulle de terre contenait le dénombrement d'un troupeau confié à un berger, lorsque celui-ci le ramenait, il suffisait de briser la bulle pour vérifier qu'aucune bête ne manquait.

Vers 3300 avant Jésus-Christ, on oppose sur la sphère, à côté du sceau, un résumé de son contenu : on n'est plus obligé de la casser au moment du contrôle. Les jetons numériques deviennent alors inutiles, les sphères s'aplatissent, se transforment en tablettes et les premiers chiffres apparaissent : ce ne sont encore, nous l'avons vu, que des encoches plus ou moins fines, plus ou moins grandes selon la valeur attribuée, des empreintes sous forme de cône et de cercle. Ces encoches sont les premiers signes graphiques proprement dits que l'on reporta bientôt sur de petits pains d'argile ou « tablettes » en attendant de préciser leur signification par des signes conventionnels.

On a aussi retrouvé des documents qui étaient plus des inventaires et des relevés¹⁴² que de véritables comptes mais l'idée de compte était aussi déjà là. Cette comptabilité était aussi indirectement à l'origine de l'écriture puisque les sumériens utilisaient l'écriture pour les besoins de leur administration et plus particulièrement de leur comptabilité. Les fouilles archéologiques ont d'ailleurs permis de mettre à jour un nombre important de tablettes économiques et administratives et parmi elles une quantité non négligeable de tablettes de comptabilité. A la fin du troisième millénaire et au début du second millénaire¹⁴³, les comptes présentent un net progrès : les éléments essentiels d'un

¹³⁹ V. BERARD - Y. LEMARCHAND, *Le miroir du marchand - Art et science des comptes à travers les âges*, Victor BERARD, 1994, p. 7.

¹⁴⁰ Selon J.R. EDWARDS, *History of financial accounting*, Routledge, 1989, p. 25, les mésopotamiens et babyloniens avaient l'obsession de l'enregistrement comptable : « *The Mesopotamians and Babylonians were obsessive bookkeepers and, because they maintained their records in the extremely durable form of stone and clay tablets a large quantity base survived* ».

¹⁴¹ Un objet de ce type se trouve au musée du Louvre. Il s'agit d'une bulle-enveloppe scellée accompagnée de calculi provenant de Suse, Iran, 3300 avant Jésus-Christ.

¹⁴² Selon L. BOISSIER, *Comptabilité et contrôle des comptes dans l'Antiquité. Recherches sur les origines des principes comptables*, Thèse Doctorat d'Etat en Droit soutenue en décembre 1979 à l'Université des Sciences Sociales de Toulouse, p. 57.

¹⁴³ Selon L. BOISSIER, *Idem*, p. 58.

compte moderne sont distingués, l'idée de bilan et d'établissement du résultat annuel est assez bien mise en pratique, la technique de l'inventaire permanent est utilisée¹⁴⁴.

L'écriture se mêlait au droit et à comptabilité. Ainsi, au musée du Louvre, on trouve trois tablettes¹⁴⁵ témoignant de la pratique du droit dans les affaires :

- la tablette A03765 de Shurruk (2600 avant J.C) : cette tablette est l'acte de vente d'une maison et d'un esclave mâle. Le scribe a noté que la surface correspond à 54m² et a énuméré les six témoins garants du contrat ;
- la tablette A013239 de Tello (2380 avant J.C) est un contrat de vente d'une maison, comportant le prix et la nature des cadeaux faits aux témoins du contrat ;
- la tablette A088308 de Cappadoce est un contrat de reconnaissance de dette avec intérêt entre un commerçant assyrien et son correspondant turc.

Claude Cossu¹⁴⁶ indique qu'il y avait plusieurs sortes de tablettes, classées selon les informations y figurant :

- de petites tablettes faisant fonction d'étiquettes, comportant un ou deux pictogrammes sans aucun symbole numérique dont on peut supposer qu'ils étaient de simples moyens d'identification du contenu ou du propriétaire ;
- des tablettes de taille moyenne comportant une mention numérique et deux ou trois pictogrammes, qui faisaient peut-être office de pièces comptables ;
- des grandes tablettes divisées en cases, en lignes et colonnes et chaque case contenant une unité d'information : nombre et libellé. Ce sont ces seules tablettes qui peuvent être considérées comme des comptes : on peut y distinguer les éléments essentiels d'un compte : enregistrement de la catégorie d'objets livrés, des noms des parties au contrat, mention des livraisons partielles ou totales. Ces tablettes étaient donc des sortes de fiches comptables où chiffres et texte étaient mélangés : ils permettaient de décrire une opération et de permettre des vérifications.

A l'origine, les premières tablettes sont rédigées non en cunéiformes mais en pictogrammes, et leur interprétation est délicate, mais au III^e millénaire les caractères cunéiformes rendent l'information plus intelligible. Claude Cossu¹⁴⁷ cite une grande tablette à dix colonnes provenant d'Amar-Sin, visible au Musée du Louvre, qui récapitule les ressources et les emplois d'une exploitation agricole pendant un an. L'archéologue Béatrice André-Leickman a décrit cette tablette comme « une grande tablette à dix colonnes, c'est un livre de comptes, recettes et dépenses, divisés en différentes sections comportant plusieurs rubriques ... l'ensemble concerne des ouvrages de vannerie simple ou goudronnée... Le texte se présente comme un compte général des matériaux utilisés et du nombre de journées de travail des ouvriers ; un détail de l'inventaire de la main-d'oeuvre et des matériaux employés : bois, palmier, roseaux tressés, joncs, goudron ; un total de matières dépensées avec les différences trouvées en moins ou en plus dans les matériaux facturés dans les ateliers ». Cette tablette est loin d'être un exemple isolé. Claude Cossu cite un autre exemple de tablette provenant du temple du dieu Shara à

¹⁴⁴ Selon *Ibid*, p. 58 «Cela témoigne d'un degré d'organisation et de technique comptable remarquable, dont l'apogée se situe au temps de la troisième dynastie d'Ur».

¹⁴⁵ Jean Guy DEGOS, *La saga de la comptabilité et de l'expertise comptable*, Ordre des experts-comptables, 2005, p. 14

¹⁴⁶ Claude COSSU, *Les pratiques comptables en Mésopotamie, après l'invention de l'écriture*, Actes de la deuxième journée d'histoire de la comptabilité, Université de Tours, 1996, p. 68.

¹⁴⁷ Claude COSSU, opus cité, 1996.

Apisal qui récapitule les mouvements enregistrés dans les magasins du temple au cours d'une période de 12 mois.

Elle indique les montants disponibles en début d'année, les entrées de l'exercice et le montant disponible global. Elle indique aussi les relations entre le montant disponible et les sorties de l'année, avec une possibilité de solde positif, nul ou négatif. Un solde négatif indiquant un emprunt à rembourser au cours des périodes futures. Comme le souligne C. Cossu, « Dans un découpage de temps en exercices annuels, les opérations donnent lieu à la création de pièces comptables, de récapitulations par comptes et la fin de l'exercice est marquée par l'établissement de documents de synthèse (bilans physiques) vraisemblablement contrôlés par un inventaire matériel ».

1.5. Du premier code de lois au code d'Hammourabi

En droit, on ne sait rien avant les environs de 2400 avant Jésus-Christ¹⁴⁸, époque où à Lagash (ou Tello) une codification fut faite par Urukagina. Cette législation qui est signalée par de brèves allusions dans un ouvrage récent de Jean Guilaine¹⁴⁹.

Pendant de longues années, on a cru que le code le plus ancien que l'on ait exhumé était celui d'Hammourabi, l'illustre roi sémite dont le règne commença vers 1800 avant Jésus-Christ¹⁵⁰. En fait, deux codes lui étaient antérieurs : celui de Ur-Nammu et celui promulgué par le Roi Lipsit-Ishtar.

Le code d'Ur-Nammu a été retrouvé sur une tablette découverte à Ur et fait partie de l'importante collection du Musée des Antiquités orientales d'Istanbul¹⁵¹, qui fut traduite par Samuel Noah Kramer dans les années 1950. Il date de 2050 avant Jésus-Christ. C'était une tablette séchée au soleil, de couleur brun clair et mesurant 10 centimètres sur 20. Plus de la moitié des caractères ont été détruits. La face de la tablette renferme un long prologue dans lequel est évoqué le règne d'Ur-Nammu¹⁵². Les lois se trouvaient marquées au revers de la tablette et seul le contenu de cinq d'entr'elles a pu être restitué avec une certaine sûreté¹⁵³. On retrouve dans ce code¹⁵⁴ certains accents de morale sociale qui ne nous paraîtraient pas étrangers (protection de la veuve et de l'orphelin, établissement de poids et mesures justes et inaltérables ...) On peut se poser la question de savoir combien de temps Ur-Nammu conservera sa place de premier législateur du monde. Il semble en effet¹⁵⁵ d'après certains indices que d'autres législateurs aient existé à Sumer¹⁵⁶ avant lui et tôt ou tard quelque nouveau chercheur tombera sur la copie d'autres codes.

Le code du roi Lipsit-Ishtar, dont le texte a aussi été retrouvé sur une plaquette d'argile et a été rédigé en caractères cunéiformes et en langue sumérienne, date à peu près de la

¹⁴⁸ Selon J. GAUDEMET, *Les naissances du droit*, Montchestien, p. 3.

¹⁴⁹ J. GUILAINE, *La Méditerranée avant l'écriture* (7 000 - 2000 avant notre ère), 1994, Cité par J. GAUDEMET, op. cit., 1997, p. 3

¹⁵⁰ Voir supra § 1.1.

¹⁵¹ S. N. KRAMER, op. cit., 1957, p. 78

¹⁵² Ce prologue est ainsi rédigé : « Quand le monde eut été créé et que le sort de Sumer et de la cité d'Ur eut été décidé, An et Enhil, les deux principaux dieux sumériens, nommèrent roi d'Ur le dieu de la lune, Nanna. Celui-ci à son tour choisit Ur-Nammu comme son représentant terrestre pour gouverner Sumer et Ur. Les premières décisions du nouveau chef eurent pour objet d'assurer la sécurité politique et militaire du pays » (Rapporté par Samuel Noah KRAMER, op. cit., 1957, p. 79)

¹⁵³ Ainsi il a été traduit : « si (un homme à un homme avec un instrument ...) son ... a coupé le pied : 10 sicles d'argent il devra payer » (S. N. KRAMER, op. cit., 1957, p. 81).

¹⁵⁴ Selon C. SCHAEFFNER, op. cit., Tome I, 1968, p. 15.

¹⁵⁵ Selon S. N. KRAMER, op. cit., 1957, p. 81.

¹⁵⁶ Dont la codification faite par Urukagina, évoquée ci-dessus.

même époque. Ce code contient un texte de près de trois cents lois¹⁵⁷. Il a été découvert en 1947.

Agé d'environ vingt cinq ans lorsqu'il succède à son père (1728 ? avant Jésus-Christ) Hammourabi règne sur un modeste royaume compris entre l'Assyrie et la principauté de Larsa. A la fin de son règne (1686 ? avant Jésus-Christ) son empire englobe toute la vallée du Tigre et celle de l'Euphrate soit la quasi-totalité de l'Irak actuel et la partie orientale de la Syrie. Le principal titre de gloire d'Hammourabi n'a pas été conquis sur les champs de bataille mais bien dans la salle de travail de son palais. Ce monarque respecté fut en effet un remarquable législateur, dont le code de 282 lois, peut-être inspiré par le code d'Ur-Nammu, fut découvert par Jacques de Morgan à Suse en 1902 où suppose-t-on le Roi Sutruknahunte (vers 1160 avant Jésus-Christ) l'avait emporté après un raid victorieux. Ce code fut déchiffré par le révérend père Vincent Sheil. Grâce à ces textes gravés sur stèles, dont un exemplaire figure parmi les antiquités du Louvre¹⁵⁸, il est possible d'apprécier les qualités de législateur de ce roi. Le droit révélé par le Code opère la synthèse d'éléments sumériens et sémitiques. Prescriptions de caractère pénal, civil ou commercial, y figurent à côté d'un rappel des droits et devoirs des habitants. La rigueur est confirmée par l'énoncé des peines qui sont toujours sévères. Bien connu des historiens, des juristes et des humanistes, ce code est certainement le plus important monument juridique de l'Antiquité.

La stèle sur laquelle est gravé le Code d'Hammourabi est un bloc de diorite de 2,25 m de haut, au sommet duquel est figuré le roi en adoration devant une divinité assise. Le bas-relief du sommet représente sobrement le face-à-face du roi et du dieu. Le roi porte le bonnet de souverain, comme Gouéda ; l'attitude de sa main devant son visage est celle de la prière. Le dieu-soleil Shamash, patron de la justice, est reconnaissable aux flammes qui jaillissent de ses épaules. Sa tiare, à quatre paires de cornes symboliques de la puissance divine, indique son rang élevé dans la hiérarchie des dieux. Il tient la baguette et l'année, symboliques aussi de la puissance divine, qu'il tend mais n'offre pas. Sous ce bas relief sont gravées trois mille cinq cents lignes, enfermées dans des cartouches¹⁵⁹ et disposées en colonnes. La graphie propre aux inscriptions sur pierre impose leur lecture verticale, alors que depuis près de mille ans, celle des tablettes d'argile se faisait horizontalement.

Un prologue célèbre l'accession du roi au pouvoir, puis viennent les lois : recueils de sentences et de décisions de justice. Le code n'est pas, comme nous l'avons précisé ci-dessus, le premier du genre mais il fut le premier à avoir cette ampleur. Il nous révèle une société fondée sur l'inégalité (la structure sociale comprend des hommes libres, semi libres et esclaves) mais où pourtant le roi désire que «le fort n'opprime pas le faible». Les sentences (les pénalités sont fondées sur le système du talion) sont rédigées par chapitres concernant le vol, le travail agricole, les locaux d'habitation, le commerce, la famille, le mariage et l'héritage, les enfants, les coups et blessures, l'exercice de certaines professions et les esclaves.

Sur les 282 articles qui le composent, trois d'entre eux (les articles 100, 104 et 105) concernent les comptes et les obligations légales en matière de comptabilité. Les traductions de ces articles varient d'un historien à l'autre¹⁶⁰. Ces variantes se révèlent

¹⁵⁷ La stèle qui représente ce Code est exposée au Louvre.

¹⁵⁸ Louvre, référence Sb8 : basalte de 2,25 m de haut. La stèle a été trouvée à Suse, où elle avait été emportée en butin. Le code des lois d'Hammourabi a été sculpté en plusieurs exemplaires en pierre dure, des stèles étant dressées dans chaque ville. L'origine de la stèle exposée au Louvre serait Sipar ou Babylone. Voir aussi *Le Louvre – Les collections*, Editions de la Réunion des Musées nationaux, 1993, p. 47.

¹⁵⁹ Ornements en forme de carte à demi déroulée, destiné à recevoir une inscription ou des armoiries.

¹⁶⁰ Voir aussi les définitions de E. SZLECHTER, *Codex Hammurapi*, 1977, (cité par M. COLSON, op. cit., 1992, p. 59).

cependant une certaine richesse car elles sont complémentaires pour une bonne compréhension.

On peut retenir tout particulièrement les traductions du révérend Vincent Sheil, le premier traducteur, de Richard Brown et de André Finet.

Traduction du révérend Vincent Sheil¹⁶¹

Article 100 : Le commis notera l'intérêt de tout l'argent qu'il a emporté, et le jour des comptes, il payera le négociant.

Article 104 : Si un négociant a confié pour commercer à un commis du blé, de l'huile ou toute autre denrée, le commis notera l'argent (*qu'il gagne*) et le remettra au négociant et reprendra l'argent consigné qu'on a coutume de donner au négociant.

Article 105 : Si le commis a failli et n'a pas repris l'argent consigné qu'il avait remis au négociant, on ne peut porter à l'actif l'argent non consigné.

Traduction de Richard Brown¹⁶²

Article 100 : Le commis inscrira les intérêts de l'argent qu'il a emporté (du commettant) et il comptera le nombre de jours et payera le négociant.

Article 104 : Si un négociant a confié à un commis du blé, de la laine, de l'huile ou tout autre denrée pour trafiquer, le commis en inscrira le prix et le remettra au marchand. Il prendra une reconnaissance scellée de l'argent qu'il a donné au marchand.

Article 105 : Si le commis a fait un oubli et n'a pas donné le mémorandum de l'argent qu'il a donné au marchand, l'argent sans reconnaissance ne peut être inscrit à l'actif du commis.

Traduction d'André Finet¹⁶³

Article 100 : Si un marchand a remis à un commis de l'argent pour vendre et commercer, et s'il l'a envoyé en mission, le commis, au cours de la mission qui lui a été confiée, commercera. Si là où il est allé, il y a eu profit, il ordonnera tout le bénéfice qu'il a retiré et il fera le compte de jours, puis il désintéressera son marchand.

Article 104 : Si un marchand a remis de l'orge, de la laine, de l'huile ou quelque bien meuble à détailler, le commis ordonnera l'argent et le rendra au marchand ; le commis prendra une pièce scellée mentionnant l'argent qu'il remet au marchand.

Article 105 : Si le commis a été négligent et s'il n'a pas pris la pièce scellée mentionnant l'article qu'il a remis au marchand, l'argent qui ne figure pas dans la pièce scellée n'interviendra pas dans le compte.

1.6. Analyse des articles 100, 104 et 105 du Code d'Hammourabi

L'article 100 est sans doute la première pierre de ce qui aboutira à notre code de commerce. On remarquera qu'il s'agit de la codification de pratiques commerciales en usage à l'origine du prêt à la grosse aventure ou du contrat de société en participation.

¹⁶¹ V. SHEIL, *La loi d'Hammourabi*, Paris Ernest Leroux, 1902.

¹⁶² R. BROWN, *A history of accounting and accountants*, Edimburg, 1905, p. 19 (cité par J.H VLAEMMINCK, *Histoires et doctrines de la Comptabilité*, Editions Pragnos, 1979, p. 15).

¹⁶³ A. FINET, *Le Code d'Hammurapi*, Editions du Cerf, 1973.

Les articles 104 et 105 permettent de montrer quelle est l'importance des comptes à cette époque. Ces comptes ont déjà un « rôle économique »¹⁶⁴, puisqu'ils visent à établir une situation financière, et un « rôle juridique » de preuve lors de la reddition des comptes, puisqu'ils reposent sur un échange de scellés.

Le rôle du scribe dans cette période babylonienne est par ailleurs essentiel. Les premiers documents écrits retrouvés sont, en effet, des contrats traduits sous forme de comptes. Le scribe est un dignitaire hautement qualifié qui appartient au domaine du droit et au domaine du chiffre.

Le droit comptable sumérien, comme le droit commercial actuel était, sans aucun doute, un droit laïc¹⁶⁵. Mais il faut se rappeler combien, dans l'Antiquité et le Moyen âge et jusqu'à la Révolution française, la religion a imprégné le droit. Le droit comptable, comme le droit du commerce, était cependant déjà laïc en raison de son caractère international. Les échanges se sont toujours faits, dans ces périodes, entre des gens de nationalités différentes installés dans des villes étrangères. Or, la religion antique était toujours, avant le christianisme, celle d'une cité ou d'un groupe social. Les personnes de nationalités différentes n'honoraient rarement les mêmes dieux. Dans les marchés, dans les ports, on ne peut mettre un contrat sous l'invocation d'un dieu pour la bonne raison que les gens qui passent ce contrat ne le vénèrent pas tous. On ne peut pas se servir du serment religieux, par exemple, pour le droit commercial (au contraire du droit civil) parce que ce serment n'est pas le même et n'a pas la même valeur pour les deux parties.

Il est difficile d'affirmer si les lois bâties dans le pays de Sumer et à Babylone ont influencé la construction des lois en Grèce ou dans la Rome antique par exemple. En effet, après Hammourabi, le pouvoir balancera entre Babylone et Assur puis Ninive plus au nord, jusqu'à la disparition des assyriens en 612 avant notre ère battus par les babyloniens, ceux-ci eux-mêmes conquis par les perses achéménides en 539. Nous pouvons cependant penser que si les écrits mésopotamiens n'ont pas été transmis aux civilisations futures (ils ne furent déchiffrés qu'au XIX^e siècle et au début du XX^e siècle), la tradition orale a certainement permis des emprunts à cette civilisation antique.

1.7. Textes bibliques et code d'Hammourabi

Si l'on examine les plus anciens textes de la Bible compris dans le Pentateuque ou *Tora* (compris dans l'Ancien testament : Genèse, Exode, Lévitique, Nombres, Deutéronome), il est difficile de ne pas rattacher certaines règles juridiques qu'ils contiennent à ce Code d'Hammourabi. En effet, l'un des personnages essentiels de la Bible, Abraham, ancêtre de Jésus¹⁶⁶ de quarante deux générations, quitta Sumer à une période qu'on peut estimer à 1800 avant Jésus-Christ. On retrouve d'ailleurs un écho du Code d'Hammourabi dans la Bible (Ecclésiastique 47-2): « Là où il y a beaucoup de mains, tiens tout fermé; tout ce que tu livres, compte-le et pèse-le; note par écrit tout ce que tu donnes et que tu reçois ».

Section 2

De l'Égypte à la Grèce antique

Si la comptabilité est directement à l'origine de l'écriture en Mésopotamie et y a joué un rôle considérable dans l'économie de ce pays, elle a eu une grande place également en

¹⁶⁴ Selon F. WINDSOR et D. LEDOUBLE, art. cit., 1977, p. 575.

¹⁶⁵ Voir R. SZRAMKIEWICZ, op. cit., 1989, p. 18.

¹⁶⁶ Selon l'Évangile selon Saint Mathieu Mt1 1-17.

Egypte, pays où étatisme, bureaucratie et contrôle régnerent en maîtres sur tous les rouages de la vie économique, juridique, sociale et politique. Il en est de même par ailleurs de la Grèce antique.

2.1. L’Egypte

« L’Egypte, don du Nil »¹⁶⁷ n’était (et est toujours) qu’une longue oasis longue de 2000 kilomètres encadrée de deux déserts, un mince ruban vert se terminant par un delta aux abords de la Méditerranée. Dès la préhistoire, des nomades et des chasseurs s’installèrent dans la vallée : diverses races se mêlèrent. Les premiers centres sédentaires s’y sont organisés¹⁶⁸. Comme il fallait se protéger des crues du Nil, les tribus se groupèrent en unités plus vastes, en provinces, puis en deux royaumes (Royaume du Nord et Royaume du Sud) dont l’unification fut l’oeuvre de Narmer¹⁶⁹. Aux alentours de 3 000 avant Jésus-Christ commence l’époque thinite (du nom de Thinis, lieu de naissance supposé de Narmer) et dès lors, grâce aux inscriptions hiéroglyphiques, l’histoire égyptienne se précise.

L’histoire de ce pays peut conduire à une distinction en trois époques, séparées par des périodes intermédiaires correspondant à des invasions ou à un état de semi-décadence¹⁷⁰.

Ces trois époques sont les suivantes :

- L’Ancien empire (2800 à 2400 avant Jésus-Christ) : c’est l’époque des grandes pyramides (Khéops, Képhren, Mykérinos) époque que la plupart des égyptologues considèrent comme l’âge d’or de l’Egypte. Cette époque fut en effet la plus féconde en oeuvres et c’est à cette période qu’il faut faire remonter les découvertes qui fondèrent ou mirent au point les mathématiques, l’astronomie ou la médecine ;
- le Moyen empire (2050 à 1800 avant Jésus-Christ) période de la toute puissance de Thèbes, dont la fin fut marquée l’invasion des Hyksos, peuplade nomade venue de Haute-Mésopotamie ;
- le Nouvel empire (1580 à 1090 avant Jésus-Christ) couverts par les XVIII^e, XIX^e et XX^e dynasties, période de redressement national et de grand rayonnement : c’est la période de la grande Egypte qui s’étend de la Nubie à L’Euphrate. Cette période est particulièrement marquée par le règne de Ramsès II (1301-1213 avant Jésus-Christ). Mais le Nouvel empire s’achèvera dans le morcellement. Après 1090, l’effacement des pharaons va se traduire à l’est par l’avènement des hittites puis des rois d’Israël qui firent de l’Egypte un carrefour de peuples et de civilisations.

Après les conquêtes assyriennes et perses, Alexandre le Grand ouvre en 333 avant Jésus-Christ l’époque hellénistique qui se terminera en 30 avant Jésus-Christ, date de l’annexion romaine réalisée par Octave.

¹⁶⁷ Formule célèbre d’HERODOTE, historien grec né vers 480 avant Jésus-Christ et dont les travaux servirent long temps aux chercheurs pour reconstituer la vie des sociétés du Moyen-Orient antique.

¹⁶⁸ Le premier centre sédentaire connu est celui de Merimbé Beni Salama, au nord-ouest du Caire qui date d’environ 4750 avant Jésus-Christ (d’après D. SILVERMAN, *Au coeur de l’Egypte ancienne*, Larousse – Bordas, 1997, p. 68).

¹⁶⁹ Voir C. SCHAEFFNER - Tome 1 - op. cit.1968 - p. 25 et 371

¹⁷⁰ Distinction historique utilisée par L. BOISSIER op. cit.1979 , p. 64

2.1.1. L'écriture en Egypte

Dans la vallée du Nil, chaque année, les crues déposant leur limon brouillaient toutes les marques de propriété entre les champs et obligeaient à refaire un travail d'arpentage. Ce serait la raison de la naissance de l'écriture dans la civilisation égyptienne.

L'histoire raconte que, blasé et las des hommes, le roi des dieux, Rê avait quitté l'Egypte et confié à Thot la tâche d'enseigner aux hommes les « paroles sacrées ». « Ecoutez-moi tous, je suis à ma place dans le ciel, autant que je le peux, je veux que ma lumière brille dans l'autre monde ... Et toi, tu seras mon scribe ici, tu maintiendras la justice parmi les gens de ce monde. Tu prendras ma place, tu sera mon substitut. Ainsi, tu seras appelé Thot, le substitut de Rê »¹⁷¹.

Né peu après l'écriture mésopotamienne, le système hiéroglyphique n'a subi aucune transformation notable au cours de ses quarante siècles d'histoire, mais il a donné naissance à deux formes d'écritures plus cursives, mieux adaptées aux matières fragiles :

- l'écriture hiératique aux signes simplifiés et non figuratifs qui permet une copie rapide. C'est l'écriture de l'administration et des transactions commerciales mais elle sert aussi à noter les textes littéraires, scientifiques et religieux. Ecriture quotidienne de l'Egypte pendant près de deux millénaires, elle fut évincée de son emploi par une autre cursive, la démotique. Dès lors, son usage fut limité aux documents religieux ;

- l'écriture démotique, (du grec *demotika* «écriture populaire») qui devient à partir du VII^e siècle avant Jésus-Christ l'écriture officielle. C'est la seule écriture égyptienne à avoir connu une large utilisation dans la vie quotidienne. Très cursive, riche en ligatures et abréviations, elle a perdu tout aspect iconique.

Enfin, au cours du III^e siècle, les Egyptiens prennent l'habitude d'écrire leur langue en empruntant à l'alphabet grec ses 24 caractères complétés par 7 caractères de l'écriture démotique : le passage du démotique au copte s'effectue peu à peu, par tâtonnements. La christianisation de l'Egypte au IV^e siècle fait naître une littérature copte essentiellement religieuse (traduction de la Bible, livres liturgiques). A partir de la conquête musulmane au VII^e siècle, la langue copte va peu à peu décliner, jusqu'à disparaître dans l'usage quotidien, pour être remplacée par l'arabe. Elle subsiste cependant encore aujourd'hui dans la liturgie de l'Eglise d'Egypte. C'est grâce à sa parfaite connaissance du copte et à la survivance dans cette écriture des caractères démotiques que Champollion a pu comprendre le système hiéroglyphique.

Le plus ancien document connu écrit dans le système hiéroglyphique est une palette de pierre du roi Narmer¹⁷² de 3100 avant notre ère qui commémore la conquête de la Basse Egypte. La dernière inscription connue (en dehors de l'écriture copte) date de 394 après Jésus-Christ et a été retrouvée dans l'Ile de Philae, près d'Assouan.

Alors que les sumériens, nous l'avons vu, reproduisaient leurs chiffres et leurs signes d'écritures presque exclusivement sur des tablettes d'argile, selon un tracé à la pointe, ou encore par pression d'un outil déterminé, les égyptiens, eux, reproduisaient leurs chiffres et leurs hiéroglyphes en les gravant ou en sculptant au moyen du ciseau ou du marteau sur des monuments de pierre, ou encore au moyen d'un roseau à pointe écrasée, trempé dans une matière colorante, en les traçant sur des éclats de roche, des tessons de poteries ou la fibre fragile et cassante de feuilles de papyrus.

¹⁷¹ Selon <http://www.bnf.fr/web-bnf/pedagos/dossier/my-hiero/htm>.

¹⁷² Qu'on trouve au Musée du Caire

2.1.2. Les chiffres dans la civilisation des Pharaons

La numération écrite égyptienne fut différente de celle de son homologue sumérienne, on seulement sur un plan graphique, mais aussi d'un point de vue mathématique : celle-ci fut fondée sur une base rigoureusement décimale, tandis que le système sumérien reposait sur une base hexadécimale.

Dès son apparition, la numération écrite égyptienne permet la représentation des nombres pouvant atteindre et dépasser le million : elle possède un hiéroglyphe particulier pour indiquer l'unité et chacune des six puissances de dix. Le chiffre de l'unité est un petit trait vertical. Celui de la dizaine est un signe en forme d'anse, semblable à un fer à cheval disposé comme une sorte de U majuscule à l'envers. La centaine est représentée par une spirale plus ou moins enroulée, comme on peut réaliser une corde. Le millier est figuré par une fleur de lotus munie de sa tige, la dizaine de mille par le dessin d'un doigt relevé, légèrement incliné, la centaine de mille par une grenouille ou un têtard à queue bien pendante et le million par un homme agenouillé, levant les bras au ciel¹⁷³.

2.1.3. La comptabilité en Egypte

En ce qui concerne l'Egypte pharaonique¹⁷⁴, il ne semble pas que la technique comptable des scribes soit notablement plus perfectionnée que celle de leurs collègues babyloniens. Selon Jean-Guy Degos¹⁷⁵, dans cette période, les comptables égyptiens se distinguaient en utilisant l'écriture hiéroglyphique et les scribes, pour accéder à leur carrière, devaient connaître l'arithmétique et les éléments de la tenue des comptes. Certes, le matériel d'écriture était plus affiné et les rouleaux de papyrus permettaient l'enregistrement chronologique sur de longues périodes comptables. Mais le système de numération égyptien était plus complexe que le système babylonien¹⁷⁶.

Luc Boissier¹⁷⁷ dans son ouvrage relatif à la comptabilité et au contrôle des comptes dans l'Antiquité, présente le contenu de deux papyrus retrouvés par les archéologues.

Dans l'Ancien empire, dit-il « les papyrus d'Abousir qui furent trouvés dans le temple funéraire de Néferirkare sont, à l'heure actuelle, les plus anciens papyrus connus puisque la grande majorité des fragments remonte au règne d'Izézi (soit vers 2390 avant notre ère) ... Le contenu de ces archives concerne la vie quotidienne du temple et son économie : on y trouve aussi bien des tableaux de service du personnel que des inventaires mobiliers et immobiliers, des comptabilités ou des lettres. Les documents de comptabilité occupent une large place dans cet ensemble.... Les comptabilités d'Abousir se présente soit la forme de tableaux, soit la forme de comptes plus succincts ou, néanmoins, l'organisation en tableaux est sous-jacente, à tel point que certains éléments de ces comptes peuvent se trouver brusquement disposés à l'intérieur d'un quadrillage. On possède ainsi des tableaux de revenus mensuels, journaliers ou décadaires, des comptes d'étoffes, de viandes ou de grains, des comptes de virement, d'offrandes, des

¹⁷³ Voir G. IFRAH, op. cit., 1974, p. 398.

¹⁷⁴ D'après J.H VLAEMINCK, op. cit., 1979, p. 21.

¹⁷⁵ J. G. DEGOS, art. cit., 1985, p. 35

¹⁷⁶ Dans son mémoire, M. COLSON, op. cit., 1992, p. 91, rapporte que «la numération égyptienne, comme la notre est décimale et aurait dû être plus facile d'emploi que celle des babyloniens mélangée de base 60 et base 10. Or le principe de la numération égyptienne est dit par addition à l'inverse de la numération de position. Dans notre système de numération moderne, en base 10, le chiffre neuf, par exemple s'exprime par le chiffre 9, alors que chez les Egyptiens, il s'exprimait par la répétition de neuf fois la répétition de l'unité 1». L'auteur souligne que cet inconvénient important du système numérique est à l'origine d'erreurs fréquentes dans les comptes des scribes.

¹⁷⁷ L. BOISSIER, op. cit., 1979, p. 76 (ancien Empire) et p. 90 (Nouvel Empire).

comptabilités saisonnières, ou des comptes de livraisons particulières faites au temple funéraire de Néferirkake par des individus »^{178 179}.

Il étudie également le papyrus E 3326, qui est, affirme t'il, le plus remarquable document comptable de la XVIII^e dynastie¹⁸⁰ : « le papyrus comprend quatre séries de comptes et des balances qui enregistrent les transactions suivantes : d'une part, la livraison de grains faites par l'administration du Grenier central de Thèbes à deux équipes de travailleurs, d'autre part, et en contrepartie, des livraison de dattes effectuées par ces deux équipes à cette même administration en échange. Il y avait donc par conséquent deux séries de comptes et de balances, par équipes ».

Ce document permet d'attirer l'attention, sur un point d'histoire philologique maintenant admis par toute la communauté des historiens : que ce soit en Egypte ou en Mésopotamie, deux des premières civilisations d'agriculteurs-éleveurs, l'écriture est manifestement née du besoin de dénombrer, d'abord le cheptel appartenant aux uns et aux autres, ensuite d'indiquer officiellement les quantités de produits qui étaient échangés au sein même de cette économie dont le troc, nous venons de le constater, restait l'élément cardinal de toutes les transactions. En d'autres termes, liée aux besoins de comptabilité, l'écriture est née du calcul.

Christiane Desroches Noblécourt dans son ouvrage sur Ramsès II¹⁸¹ n'évoque, quant à elle, que très rapidement les problèmes économiques. Elle cite toutefois les travaux de

¹⁷⁸ D'après L. BOISSIER, op. cit., 1979, p. 76.

¹⁷⁹ Ce papyrus, exposé à Paris, musée du Louvre, E 25416c, est décrit par C. ZIEGLER, *L'art égyptien au temps des pyramides*, Exposé des pièces présentées à Paris, Galeries nationales du Grand Palais, du 6 avril au 12 juillet 1999, p. 279-280. La pièce est présentée au titre de Ve dynastie. « En 1893, des paysans égyptiens découvrirent sur le site d'Abousir un important lot de papyrus et les vendirent aussitôt : le musée du Caire en acheta une partie, le reste intéressa différents égyptologues. C'est ainsi que ces documents sont aujourd'hui répartis entre le Musée égyptien du Caire, le British Museum, le Petrie Museum de Londres, le Musée du Louvre ainsi que le Musée égyptien de Berlin. Depuis les fouilles menées en 1903 par Borchardt, l'origine exacte des papyrus est connue : il en trouva encore en place près de la pyramide de Néferirkaré » (Néferirkaré fut un des pharaons de la V^e dynastie qui régna entre 2480 et 2470 avant Jésus-Christ). « Ces documents exceptionnels, parmi les plus anciens de l'Egypte pharaonique, constituent les archives du temple funéraire royal. On y trouve les listes du personnel recruté pour les tâches quotidiennes – gardiens, manutentionnaires et porteurs de flambeaux – des registres de recettes et de dépenses, des procès-verbaux d'inspection du mobilier du temple, des états de lieux, l'emploi du temps des prêtres célébrant les fêtes, des notes concernant la dégradation des objets liturgiques, des listes de fonctionnaires, beaucoup de documents comptables ainsi que des échanges de correspondance. Bref, tout un ensemble qui n'a rien à envier à notre paperasserie moderne et qui fait revivre avec une extraordinaire précision la vie quotidienne d'un temple, il y a près de 4 500 ans. Un lot analogue a été découvert, toujours sur le site d'Abousir, par les archéologues de Giza et de Prague. Et, tout récemment, la mission archéologique du musée du Louvre à Saqqara a exhumé, au nord de la chaussée d'Ounas, un fragment portant le nom d'Izézi qui appartient au même type de document.

Notre feuillet (celui exposé au Louvre, *c'est nous qui le rajoutons*) porte au recto la récapitulation de la comptabilité mensuelle du temps funéraire. En haut, l'intitulé est inscrit horizontalement : « Offrandes apportées au temple solaire du roi Néferirkaré à son temple funéraire ». Suit un tableau très clair. Les indications de provenance, les noms des matières comptabilisées (pain, bière, viande, volailles) et les noms des responsables des transports déterminent les divisions verticales. Chaque produit se voit réserver trois colonnes, une pour la quantité devant être livrée, une pour celle effectivement livrée et la troisième pour le reliquat. Sur les trente lignes correspondant aux trente jours du mois sont inscrits les chiffres correspondant à ces quantités. Les offrandes nécessaires au culte royal arrivaient quotidiennement du temple solaire nommé Setibrê. Celui-ci, situé à quelques kilomètres de la pyramide, rassemblait les produits provenant de différents domaines ainsi que du palais, et servant de centre de redistribution.

Le verso du papyrus porte quatre textes, écrits par le même scribe dont on reconnaît l'écriture. Il s'agit d'une copie rassemblant des documents divers car les dates mentionnées sont séparées par plus de dix ans : à droite « un tableau de service » pour une fête religieuse, puis un inventaire d'objets liturgiques, enfin, à gauche, une comptabilité concernant les distributions de grains ; la note de comptabilité griffonnée au bas est sans doute un aide-mémoire ».

¹⁸⁰ Celle d'Aménophis, d'Hatchepsout, d'Akhenaton et de Toutankhamon.

¹⁸¹ C. DESROCHES-NOBLECOURT, *Ramsès II - La véritable histoire*, Pygmalion, 1996, p. 302

K.A. Kirchen et une lettre que Panéhésy adressait à Hori, prêtre d'Amon à Thèbes, pour l'informer de l'état des fermages de son dieu en 1256 avant notre ère :

Le scribe royal et le chef du trésor ...dans la région du nord, Panéhésy, au prêtre d'Amon, dans la ville du sud, Hori : «Salut ! Cette présente lettre t'informe de l'état des domaines d'Amon qui sont sous ma responsabilité dans les terres du nord... jusqu'aux limites du Delta : sur les trois bras du fleuve : le Grand fleuve, le fleuve de l'ouest et les eaux de Rê (à l'extrême du Delta).

J'envoie par la présente les listes de chaque homme qui y travaille, avec femmes et enfants... J'ai établi leurs impôts... en l'an 24, le vingt et unième jour de la saison d'été, sous la majesté du roi.

Pour informer le prêtre Hori, au sujet de chaque homme, en rapport avec son travail, à savoir :

Cultivateurs : 8 760 hommes produisant 200 sacs d'orge. Vachers : chaque homme s'occupant de 500 bêtes. Chevriers : 13 080 hommes ... Responsables de bêtes à plumes : 22 430 Hommes surveillant 34 230 volatiles. Pêcheurs : ... leurs prise correspond à 3 débens¹⁸² d'argent annuels. Aniers : 3 920 hommes gardant chacun (?) 2 870 bêtes. Chasseurs d'onagres : 13 227, chassant chacun (environ) 550 bêtes ...»

On pouvait ainsi calculer les revenus correspondant, le nombre de sacs d'orge, le nombre de têtes à gibier à plumes dans le Delta, le nombre d'ânes et d'onagres... Cela impliquait un embryon de comptabilité.

2.1.4. Le droit en Egypte

Bizarrement, la civilisation égyptienne qui a laissé tant de choses du point de vue artistique, religieux ou tout simplement de la vie quotidienne, nous a laissé peu de sources juridiques. Ainsi, l'ouvrage de Christiane Desroches-Noblecourt¹⁸³ ne cite guère de sources juridiques. Il est à noter toutefois¹⁸⁴ que les traités de paix étaient à cette époque rédigés en babylonien, langue diplomatique de l'époque, ce qui laisse à penser que les règles babyloniennes d'Hammourabi étaient peut être pratiquées en Egypte (mais on n'a pas à ce jour trouvé de traces). Il faut dire également que la civilisation égyptienne était une civilisation agricole et artisanale. Ce n'était pas une civilisation de commerçants, le commerce étant, dans ce pays, le fait des minorités venues d'Asie : juifs, syriens, chaldéens.

Enfin, il y a lieu de souligner également, avec Geneviève Husson et Dominique Valbelle¹⁸⁵, dès la plus haute époque, l'importance que l'Etat égyptien accordait à l'écrit, témoin indispensable de tous les actes qui constituaient la vie du pays.

Economie agricole et pharaon sont les deux piliers de l'Egypte ancienne. C'est bien évidemment sur l'agriculture que repose l'économie égyptienne et l'idéologie pharaonique ne laisse place à aucun doute concernant les droits et les devoirs du souverain à l'égard de l'Egypte. Il est maître du pays, de tout ce qui s'y trouve, mais, en même temps, il est personnellement responsable de ce qui se passe et notamment de la prospérité.

La monnaie¹⁸⁶, en tant que telle, n'apparaît en Egypte que dans la seconde moitié du premier millénaire, sous l'influence des grecs et des perses. Dans l'ancien Empire, la

¹⁸² Le debens pèse 91 grammes et équivaut à 1400 grains environ.

¹⁸³ C. DESROCHES-NOBLECOURT, op. cit., 1996.

¹⁸⁴ C. DESROCHES-NOBLECOURT p. 284

¹⁸⁵ G. HUSSON - D. VALBELLE, *L'Etat et les Institutions en Egypte - Des premiers pharaons aux empereurs romains*, Armand Colin, 1992, p. 44.

propriété privée est déjà bien développée. On a retrouvé ainsi¹⁸⁷ dans la tombe d'un haut fonctionnaire, Metjen, qui date du début de la IV^e dynastie, outre la liste impressionnante des charges du personnage et sa biographie, plusieurs inscriptions exposant, avec force précisions et redites, l'étendue des terres en sa possession. Cet homme se trouvait à la tête d'un vaste domaine de 200 aroures (environ 54,7 hectares) dont les revenus lui sont assurés aussi longtemps que le roi lui a confiés.

Au niveau commercial, il n'est pas certain que l'Égypte ait connu des marchands de métier avant le Moyen Empire. Le principe du troc qui régit toute transaction dans l'Égypte pharaonique conduit l'acheteur à réunir une somme de produits, manufacturés ou non, animaux, biens mobiliers et immobiliers dont l'évaluation totale doit correspondre à celle de l'objet convoité¹⁸⁸.

Les documents fiscaux sont relativement peu nombreux et la plupart d'entre eux datent de la fin de la période ramésidé ou au début de la troisième période intermédiaire. Les plus anciens textes relatifs à la fiscalité de la vallée du Nil qui nous soient parvenus correspondent à des dispenses d'impôt (la première date de la période de Chépséfak, les derniers de la VIII^e dynastie)¹⁸⁹.

Sur le plan juridique strict, rappelons que l'absence totale de code ou de recueil de lois conservés avant le Code d'Hermopolis. Mais les hasards de la conservation d'un document ne doit pas masquer le sens profond de la constatation que du milieu du troisième millénaire (soit 500 ans avant le Code d'Ur-Nammu) au milieu du premier millénaire, l'Égypte a connu une législation cohérente. Mais cela ne signifie pas que cette législation soit restée figée pendant plus de deux mille ans.

Quant au Code d'Hermopolis, il a été découvert en 1938. Il s'agit d'un papyrus de deux mètres de long sur 35 centimètres de large découvert dans une jarre de Touna-el-Gebel, nécropole Hermopolis en moyenne Égypte. Rédigé en écriture démotique, il remonte au III^e siècle avant Jésus-Christ. C'est une compilation probablement d'origine sacerdotale où un spécialiste a regroupé des dispositions destinées aux notaires et aux juges. C'est aussi en fait un manuel de droit coutumier à l'usage des praticiens qui y trouvent les règles en vigueur, règles à suivre dans la rédaction des actes juridiques et dans les litiges.

2.1.5. Le droit comptable en Égypte

Dans son ouvrage relatif à l'histoire du droit des affaires, Romuald Szramkiewicz¹⁹⁰ indique notamment que « bien qu'on trouve dans ses richesses un certain nombre de contrats, la civilisation égyptienne n'apporte rien de connu à l'évolution du droit des affaires ».

Toutefois, on peut penser, en examinant les documents comptables retrouvés¹⁹¹ que ceux-ci, utilisés comme mémoire des opérations, pouvaient servir de preuve dans les « discussions » qu'il pouvait y avoir entre les parties. Cela semblerait logique d'ailleurs,

¹⁸⁶ Selon G. HUSSON - D. VALBELLE *Idem*, p. 75.

¹⁸⁷ G. HUSSON - D. VALBELLE *Ibid*, p. 79.

¹⁸⁸ G. HUSSON - D. VALBELLE *Ibid*, p.84

¹⁸⁹ G. HUSSON - D. VALBELLE *Ibid*, p. 88

¹⁹⁰ R. SZRAMKIEWICZ, op. cit., 1989, p. 20.

¹⁹¹ D. RATHBORNE in *Accounting History – Some british contributions* par R.H. PARKERS et B.S. YAMEY Clarenton Press, 1994, p. 14 rapporte que dans les ruines de l'ancien village de Theadelphia on a retrouvé lettres et comptes écrits en grecs sur papyrus.

dans la mesure où la comptabilité a trouvé un terrain si favorable dans l'esprit des égyptiens tourné vers la pratique, le matérialisme et le pragmatisme.

2.2. Les Phéniciens et Carthage

A la différence des babyloniens, les phéniciens sont un peuple de mer, ancré dans deux grands ports Tyr et Sidon (dans le Liban actuel) qui connaissent leur période de prospérité au deuxième millénaire jusqu'à leur ruine au IV^e siècle avant Jésus-Christ par les perses et Alexandre le Grand.

2.2.1. L'écriture phénicienne

Si les phéniciens n'ont pas inventé le principe de l'alphabet, on peut dire que l'alphabet phénicien, mis au point il y a 3 000 ans est l'ancêtre de presque tous les systèmes alphabétiques du monde. Les premières traces d'une écriture alphabétique datent du milieu du II^e millénaire. On a retrouvé des graffitis dans les mines de turquoise exploitées par les pharaons dans la péninsule du Sinaï. On a aussi retrouvé des inscriptions similaires dans des régions du Liban et de la Palestine (Lakish, Gezer et Sichem). Il y a enfin l'alphabet d'Ougarit, au nord de la cote syrienne, sous forme cunéiforme et qui date du XIII^e siècle¹⁹². Dans l'histoire de l'écriture, l'alphabet représente une véritable révolution, car c'est un système totalement et uniquement phonétique (un signe = un son).

Issu de ces premiers essais, l'alphabet phénicien, vers l'an 1000 avant Jésus-Christ (sarcophage d'Ahiram à Byblos) comporte 22 lettres. Système phonétique, il ne note que les consonnes. Le port phénicien de Byblos, grand carrefour commercial depuis le IV^e millénaire avant Jésus-Christ est relayé après la fin du III^e millénaire, par la ville de Tyr : c'est de là qu'est diffusé l'alphabet phénicien.

Les marchands, marins et caravaniers contribuent à faire connaître au loin cette technique. L'écriture phénicienne a donné naissance à l'alphabet grec, qui est lui même à l'origine de l'alphabet cyrillique utilisé en Europe orientale et dans toute l'Asie russe et par l'étrusque, de l'alphabet latin, porté par les européens de l'ouest dans le monde entier. Il a aussi donné naissance à l'alphabet araméen (langue parlée en Palestine à l'époque du Christ) qui est lui même source de l'alphabet hébreu, de l'alphabet arabe et les écritures de l'Inde.

2.2.2. Carthage

Peuples de négoce maritime, les phéniciens vont chercher à créer des comptoirs auprès des cotes qui puissent leur servir de relais commerciaux autour de la Méditerranée. C'est ainsi qu'il ont créé Carthage, située tout près de Tunis. Carthage fut, durant 500 ans (de 700 à 200 avant Jésus-Christ), la grande ville commerçante de la Méditerranée, un peu la Venise de l'époque. La puissance carthaginoise a eu vraisemblablement un droit des affaires (et un droit comptable) intéressant. Mais la puissance de Carthage a été abattue par les romains après trois guerres (les guerres puniques) dont les causes ont certainement été des rivalités commerciales. A la fin de la dernière guerre punique (146 avant Jésus-Christ), Rome a écrasé définitivement son ennemie et a rasé la ville de Carthage (elle a même semé du sel sur le sol de la ville pour que rien ne repousse). Tout a été détruit (monuments, bibliothèques) et on ne sait absolument pas quel a été le droit comptable carthaginois.

¹⁹² Voir ci-dessus l'étude de la Mésopotamie supra § 1.2.

2.3. Les Hébreux

La ruée indo-indienne, arrêtée aux lisières de l'Égypte par Ramsès III au XI^e siècle avant Jésus-Christ, avait laissé au sud de la Phénicie les philistins, qui s'étaient établis sur la plaine côtière. Au cours de deux siècles qui suivirent ces grandes migrations, les philistins eurent affaire à un peuple nomade, venu d'Égypte par la péninsule du Sinaï, les hébreux. Ceux-ci convoitaient le pays de Canaan où ils désiraient mettre fin à la vie errante qu'ils menaient depuis plus de six siècles. L'histoire de ce peuple est racontée dans les cinq premiers livres de la Bible, le Pentateuque (Genèse, Exode, Lévitique, Nombres, Deutéronome) qui traitent de la préhistoire du peuple hébreu auxquels il faut rajouter les livres suivants (Josué, Juges, Ruth, Samuel, Rois, Chroniques, Esdras, Néhémie) qui narrent l'histoire de ce peuple depuis son entrée en Canaan jusqu'à son retour au temps des perses.

Les différents livres du Pentateuque, qui narrent notamment la création du monde, le déluge, la vie d'Abraham, l'histoire d'Isaac et de Jacob, l'exode et l'histoire de Moïse sont en fait des traditions orales qui n'ont été mises sous écrit qu'au X^e siècle avant Jésus-Christ (sous les règnes de David - 1010 - 970 av. Jésus-Christ, de Salomon : 970 - 933 av. Jésus-Christ et dans la période qui suivit et qui entraîna le schisme entre les deux provinces de Juda et d'Israël). Le Deutéronome, le livre des paroles de Moïse n'a été découvert qu'en 622 avant notre ère¹⁹³.

Selon Jean Gaudemet¹⁹⁴, dans la Bible, récits et prescriptions y paraissent comme dictés par Dieu ou rédigés sous son inspiration. Les textes législatifs sont présentés comme « donnés par Dieu ». Mais à côté des règles, telles celles sur l'union conjugale que l'on trouve dans le Lévitique et qui traverseront les siècles, on trouve dans l'Exode (Ex. XXVI) des dispositions relatives à la justice : « tu ne feras pas de fausses déclarations. Tu n'assistes pas un coupable en témoignage en vue d'une injustice. Tu ne prendras pas le parti du plus grand nombre pour commettre le mal... ». On trouve aussi dans le Lévitique (Lev. XXVII) un certain nombre d'estimations : « si un homme consacre à Yahvé l'un des champs de son patrimoine, l'estimation de son produit à raison de 50 sigles d'argent pour un muid d'orge... ».

Chez les hébreux, la loi est donnée par Dieu et à ce titre elle est immuable. La preuve par témoin, du fait de la présence de Dieu, a une importance telle qu'elle s'impose à toute autre preuve. On verra que, notamment au Moyen Âge, cette forme de preuve restera privilégiée.

2.4. La Grèce

Par rapport à la Mésopotamie ou à l'Égypte, la péninsule grecque et ses îles sont pauvres. Le climat est capricieux, souvent aride. Au cours du III^e millénaire, des envahisseurs, venus du plateau anatolien, introduisirent le bronze. Vers l'an 2 000 avant Jésus-Christ, de nouveaux envahisseurs, venus du Nord, se rendent maîtres de la péninsule. Cette invasion de peuples, appelés achéens, se présente doucement. Tribu par tribu, ils se glissent à travers la péninsule et s'imposent aux crétois en particulier grâce à la supériorité de leurs armes. Ils s'installent surtout dans le Péloponnèse, à Mycènes, Tirynthe et Pylos. Plus tard, les doriens, venus des sauvages forêts du Nord s'infiltrèrent en Grèce dans le Péloponnèse et la Grèce retomba dans la barbarie. Profitant de la chute des achéens, les phéniciens prirent leur place dans la navigation et le commerce ; ils fournirent aux grecs leur alphabet. C'est à partir de 900 avant Jésus-Christ que les grecs

¹⁹³ La tradition attribue la publication du Deutéronome à Josias, le roi de Juda en 622. Le texte, retrouvé au Temple par le Grand Prêtre aurait été lu par Josias au peuple (II Rois XXIV et s.). Mais la date reste discutée.

¹⁹⁴ J. GAUDEMET, op. cit., 1997, p. 9.

commencèrent les premiers essais d'adoption d'un alphabet de vingt-quatre signes, dérivé du phénicien. Il ajoutèrent des voyelles, car les langues sémites, nous l'avons vu, ne notaient que les consonnes. Vers 750 avant Jésus-Christ, les lettres sont mises au point. Elles serviront en particulier les deux plus anciens textes grecs connus : l'Iliade et l'Odyssée d'Homère¹⁹⁵.

L'histoire grecque antique est souvent analysée en quatre périodes :

- la Grèce archaïque (VIII^e siècle - 458 avant Jésus-Christ), marquée par la construction des cités, dont deux d'entre elles prennent plus d'importance : Sparte et Athènes ;
- la Grèce classique (478-323 avant Jésus-Christ), marquée par l'hégémonie athénienne (478-431), la guerre du Péloponnèse (431-404), les luttes des cités grecques (404-359) puis les interventions macédoniennes (règnes de Philippe II et Alexandre le Grand de 359 à 323) ;
- la Grèce hellénistique (323-146 avant Jésus-Christ) marquée en particulier par un développement de l'urbanisme ;
- la Grèce romaine (146 avant Jésus-Christ - 395 après Jésus-Christ).

2.4.1. L'écriture et la numération en Grèce

C'est en inventant les voyelles que les Grecs empruntèrent, pour l'adapter à leur langue, l'alphabet phénicien. La simplicité de ce système permit un accès plus direct à la lecture et à l'écriture. Les latins s'en inspirèrent pour créer leur propre alphabet.

De même, les grecs utilisaient un système de numération qui fut repris par les romains dans lequel le un était le *iota* majuscule, le cinq le *pi* majuscule, le dix le *delta* majuscule, le cent le *eta* majuscule, le mille le *khi* majuscule, le dix mille, le *mu* majuscule. Quant aux signes respectivement associés aux nombres 50, 500, 5 000 et 50 000, ils sont visiblement composés à partir des précédents, selon le principe multiplicatif¹⁹⁶.

2.4.2. La comptabilité en Grèce

En Grèce, les traces d'une comptabilité organisée¹⁹⁷ sont particulièrement nombreuses.

Certes¹⁹⁸, notre connaissance de cette période est plus importante lorsqu'il s'agit du corps des comptables publics. Elle est nettement plus réduite pour les comptables qui pouvaient exercer leur art pour le compte des marchands.

On découvrit à Athènes, en 1788¹⁹⁹ une inscription lapidaire relatant l'emploi des revenus du Trésor de l'extraordinaire pièce conservée dans le temple de Minerve sous l'archontat de Glaucippe en 410-409 avant Jésus-Christ. Ce marbre est actuellement au Musée du Louvre. Callistrate de Marathon, trésorier en chef, détaille le coût de l'entretien de la cavalerie, celui d'une expédition navale et donne le prix des réjouissances publiques. Le

¹⁹⁵ HOMERE semble avoir vécu en Asie-Mineure aux environ du VIII^e siècle avant Jésus-Christ.

¹⁹⁶ Voir G. IFRAH, op. cit., 1994, p. 442.

¹⁹⁷ J.R. EDWARDS, op. cit. p. 27 explique ce développement par l'utilisation des pièces de monnaie. Selon l'auteur ces pièces ont vu leur apparition en Lydie, royaume d'Asie Mineure (dont le dernier roi fut Crésus) en 700 avant Jésus-Christ. L'utilisation de la monnaie s'étendit aux autres pays de la Méditerranée et entraîna le développement de la comptabilité dans la Grèce classique.

¹⁹⁸ D'après CNCC – OECCA, op cit., 1993, p. 19.

¹⁹⁹ Selon V. BERARD et Y. LEMARCHAND, op. cit., 1994, p. 7.

total « *kephalaion* » figure au pied de l'inscription : 180 talents soit 4 500 kilogrammes d'argent. Cette publicité des comptes justifie d'une bonne administration, mais révèle aussi la prodigalité des Athéniens.

En Grèce, les historiens²⁰⁰ rapportent que les temples jouèrent, les premiers, le rôle de banquiers et que ces institutions financières connaissaient et utilisaient le prêt à intérêt, le chèque et la lettre de change.

En fait²⁰¹, « la comptabilité grecque est dans la ligne droite de la comptabilité antique, après la comptabilité de Mésopotamie et la comptabilité égyptienne, dont elle constitue le prolongement logique ». Le double rôle de la comptabilité, rôle économique et rôle juridique de preuve continue d'apparaître dans les comptes des banquiers grecs. Comme en Mésopotamie et en Egypte, les bilans établis par les comptables grecs sont de la forme : solde initial, entrées, sorties, solde final, avec une ventilation fine des recettes et des dépenses, suivie généralement de l'inventaire complet des biens possédés.

Les banquiers athéniens (appelés trapézistes en raison des comptoirs de change qu'ils dressaient sur la place publique) imaginèrent deux sortes de documents comptables²⁰² :

- des journaux appelés *éphémérides* sur lesquels ils portaient les opérations qu'ils faisaient et les dépôts qu'ils recevaient. Les transactions étaient inscrites au fur et à mesure de leur déroulement ;
- des livres appelés *trapezitica grammata* sur lesquels chacun de leurs clients avaient un compte ouvert à leur nom.

Cette pratique des banquiers grecs de reporter dans un grand livre de comptes les opérations contenues en vrac dans le livre-journal est dans le principe semblable à la pratique moderne. L'archéologie, malheureusement, n'a pas permis de découvrir un seul de ces registres et ceux-ci ne nous sont connus que par des sources épigraphiques et littéraires²⁰³.

2.4.3. Le droit des affaires en Grèce

En fait²⁰⁴, on connaît peu de choses du droit privé grec. Les grecs, plus philosophes, littérateurs, artistes, poètes ou hommes politiques que juristes n'ont guère eu tendance à composer des traités de droit grec que l'on aurait pu garder comme ce sera le cas pour le droit romain. Il subsiste, certes, des ouvrages de droit public²⁰⁵ car la politique intéressait les grecs, mais il faut bien admettre que le droit privé grec devait changer de cité à cité, constituant une véritable mosaïque.

²⁰⁰ J. G. DEGOS, art. cit., 1985, p. 35.

²⁰¹ Selon L. BOISSIER, op.cit.,1979, p. 161.

²⁰² Rapporté par L. BOISSIER, *Idem*, p. 137.

²⁰³ L. BOISSIER, *Ibid*, p. 137 rapporte que dans le Plaidoyer contre Callippe (Callipos), Démosthène décrit le soin scrupuleux qui présidait à la tenue des livres comptables. « Tous les banquiers, quand un particulier dépose dans leur caisse des fonds qui doivent être remis à une tierce personne, portent sur leur livres d'abord le nom du déposant et la quantité de la somme versée, ensuite écrivent en marge «à l'ordre de tel ou tel». Si celui qui doit toucher leur est connu, cette mention leur suffit, mais s'il leur est étranger, ils ajoutent le nom d'une personne qui leur soit personnellement connue et qui aura à leur présenter ce tiers qui a un crédit contre eux ». Il rapporte aussi que le discours contre Timothée nous apprend que les trapézistes notaient également les sommes qu'ils payaient et l'objet du paiement ainsi que les dépôts qui étaient faits chez eux, afin de connaître exactement l'état des sorties et des rentrées.

²⁰⁴ Selon R. SZRAMKIEWICZ, op. cit.,1989, p. 25.

²⁰⁵ Comme l'affirme la Constitution d'Athènes d'Aristote.

2.4.4. Le droit comptable en Grèce

Luc Boissier²⁰⁶ rapporte que les livres de comptes servaient de preuve en justice. Toutefois leur force probante était inférieure à celle des témoins et le banquier ne pouvait prouver son droit par ses registres²⁰⁷. Ceci était logique et conforme à la règle : « une écriture n'est pas probante si elle bénéficie à celui qui l'a passée »²⁰⁸. Par contre, il est fort probable que la force des livres était beaucoup plus puissante lorsque ceux-ci étaient produits dans les contestations entre clients de la banque, et à fortiori contre le banquier.

Le discours de Démosthène contre Timothée illustre bien cette affirmation²⁰⁹. A Timothée d'Athènes, qui fut le stratège de la cité, Appolodore réclame le paiement des dettes : « ainsi donc, que Timothée soit redevable à la succession de notre père, de la source pour laquelle je plaide et dont j'hérite pour ma part, ce qui est attesté par mon frère et par Pharnicon qui a fait le versement ; en outre, j'ai offert le serment à ce sujet. D'ailleurs, comme il m'avait sommé devant l'arbitre de produire des livres de banque, dont il réclamait la copie, il nous a envoyé Phrasiéridic, à qui j'ai fourni les livres pour faire les recherches et prendre copie de toutes les dettes de Timothée »²¹⁰.

La procédure dans laquelle le magistrat athénien saisi d'une contestation, instruisait l'affaire et réunissait les éléments qui devaient être produit devant le tribunal se nommait l'*anakrasis*²¹¹. Le jour du jugement, devant des « héliastes » rassemblés, chacune des parties ne pouvait se prévaloir que des éléments de preuve qu'elles avaient fournis pendant l'instruction et qui avaient été recueillis par le magistrat. Aussi, le sort du procès dépendait en grande partie du soin que chacun des adversaires apporte pour recueillir ses preuves devant l'*anakrasis*. Parmi celle ci, Aristote cite, après les lois, les titres²¹². Chaque fois que les athéniens ont eu la précaution de dresser un acte écrit, ce dernier était présenté au magistrat dans l'*anakrasis* : on pouvait ainsi évoquer les registres publics, les registres des percepteurs de douanes et les livres des trapézistes. Lorsqu'il s'agissait de registres publics, le plaideur intéressé pouvait se procurer aisément l'original ou au moins une copie. En revanche, lorsqu'il s'agissait de titres privés en possession d'un simple particulier, la communication risquait d'être refusée : la loi accordait alors au prêteur une action contre le détenteur du titre. Le défendeur qui succombait à cette action était condamné à des dommages et intérêts envers le demandeur et de plus le magistrat pouvait prononcer contre lui une amende proportionnelle au retard qu'il mettait à exécuter la décision rendue. Quand la pièce réclamée était produite, la partie intéressée en prenait copie. Pour assurer la conformité entre cette copie et l'original, le tribunal pouvait inviter l'adversaire (ou simplement des témoins) à assister à la transcription pour qu'il soit impossible de soulever plus tard des objections contre l'exactitude de la copie. Les originaux ou les copies, après avoir été présentés au magistrat étaient déposées dans une sorte de vase de métal ou de terre dont le couvercle était scellé par les parties ou par le magistrat qui conservait le tout sous sa garde jusqu'au jour du jugement. Ainsi donc le droit athénien pouvait imposer la production de livres comptables lorsque celle-ci était utile à l'administration de la justice. Nous avons là une disposition qui fut reprise plus tard, dans l'Ordonnance de Colbert, en 1673.

²⁰⁶ L. BOISSIER, op. cit.1979, p. 139

²⁰⁷ D'après aussi A. DAUPHIN-MEUNIER, *Histoire de la Banque*, Paris, 1975, p. 20.

²⁰⁸ L. BOISSIER op. cit., 1979, p. 139.

²⁰⁹ Discours de Démosthène contre Timothée §43 et 59 (rapporté par C. SCHMILLERDING, *La production des livres de commerce dans l'ancien droit français*, Thèse, Unité de Droit, d'Economie et de Sciences Sociales de Paris II., s.d., p. 59.

²¹⁰ §43 du discours de Démosthène.

²¹¹ D'après C. SCHMILLERDING, op. cit., s. d., p. 19.

²¹² Selon C. SCHMILLERDING *Idem*,. p. 19.

Section 3

Rome

Rome est né de la réunion d'un groupe de villages latins et sabins établis sur quelques-unes de ses collines. Elle se situe à un emplacement favorable, là où la route de l'Etrurie à la Campanie traversait le Tibre et coupant la route du sel (future *via Salaria*) reliant les marais de la côte au pays sabin. La légende veut que le noyau de Rome fut un minuscule village forteresse fondé par Romulus en 753 avant Jésus-Christ.

Au cours des siècles, cette ville a soudé autour de la Méditerranée un vaste ensemble constitué progressivement à partir de troisième siècle avant Jésus-Christ. Cet ensemble sera disloqué à partir du troisième siècle de notre ère, notamment sous le choc des invasions barbares.

3.1. Rome, un peu d'histoire

L'histoire de Rome s'étale sur plus de dix siècles. Cette histoire peut s'analyser en sept grandes étapes.

La première étape concerne la période primitive. Durant cette période de 753 à 509 avant Jésus-Christ, selon la tradition, sept rois assumèrent le pouvoir : Romulus, trois rois romains puis trois rois étrusques dont le dernier Tarquin le Superbe, par sa tyrannie, provoqua la chute de la monarchie. La société était divisée en deux grands groupes, les plébéiens, descendants d'anciennes populations vaincues et qui n'avaient ni droit politique, ni statut juridique et les patriciens. De cette période, ont été conservés quelques textes, dont le Chant des saliens et la Loi des douze tables²¹³.

La deuxième étape qui démarre après la chute de la royauté et celle de la conquête de l'Italie, qui s'étend jusqu'en 272 avant Jésus-Christ. C'est la période du début de la République. C'est aussi la période de l'influence grecque.

La troisième étape est celle des guerres puniques (il y en eût trois) qui couvrent la période de 264 avant Jésus-Christ à 146 avant Jésus-Christ. Elles expriment la rivalité entre les deux principales puissances de la Méditerranée occidentale, Rome et Carthage.

La quatrième étape est celle de la conquête de la Méditerranée orientale, de la Macédoine et de la Grèce, de 197 à 148, de l'Asie mineure, de 191 à 189, de la Syrie et de la Judée (dans les années 60 avant Jésus-Christ). Durant cette période, l'influence grecque pénétrera à Rome dans tous les domaines, malgré l'opposition de Caton.

La cinquième étape est celle de la poursuite de la conquête de l'Occident, de l'Espagne, de 147 à 133, de la Gaule, de 125 à 52. Les légions romaines²¹⁴ apparaissent en Gaule pour la première fois en l'an 154, lorsque les Massiliotes les appellent à leur aide contre les Ligures. La double victoire remportée par Ahenobarbus et Fabius Maximus sur les Allobroges et les Arvènes, en l'an 121, au confluent de l'Isère et du Rhône puis à Vindeliun, près d'Avignon, eut pour conséquence l'établissement d'une province appelée la Narbonnaise, du nom de *Narbo Martius*, colonie fondée en l'an 118. Quant à la population romaine, elle vit au dépens du tribut provincial et devint oisive (développement des spectacles : amphithéâtres, cirques).

²¹³ Analysée infra § 3.2.1

²¹⁴ Selon A. TARDIF, *Histoire des sources du droit français – Sources romaines*, Alphonse Picard, 1890, p. 1.

La sixième étape est celle de l'Empire. Après avoir battu Pompée, en 48 avant Jésus-Christ, César se fait proclamer dictateur, il est assassiné en 44. Octave et Antoine le remplacent. Octave bat Antoine à Latium et le prend le nom (et le titre) d'Auguste. Il s'arroge tous les pouvoirs et se fait nommer empereur. Les empereurs subsisteront à Rome jusqu'en 330. La ville impériale est le centre du monde : elle possède un million d'habitants, une aristocratie pourvue de richesses fabuleuses mais aussi une immense plèbe urbaine vivant dans l'oisiveté. L'époque d'Auguste et celles des empereurs qui suivront (Tibère, Caligula, Claude, Néron, Vespasien, Titus, Domitien, etc...) est aussi celle de Cicéron (106-43 avant Jésus-Christ), de Virgile (70-19 avant Jésus-Christ) de Tite-Live (59 avant Jésus-Christ - 17 après Jésus-Christ) de Tacite (55-120 après Jésus-Christ), de nombreux monuments, thermes, amphithéâtres, arcs de triomphes et colonnes commémoratives, de la sculpture, de la peinture, de la mosaïque. Les conquêtes de se poursuivent par occupation de l'Egypte, de la Lybie, de la Grande Bretagne.

La septième étape enfin commence avec Constantin (empereur de 306 à 337). Il adopte le christianisme en 313 (édit de Milan). Il transfère la capitale de l'Empire à Byzance, qui prend le nom de Constantinople en 330. Rome devenue capitale épisodique de l'empire d'Occident (il y eut un empereur d'Orient et un empereur d'Occident à partir de 395, après Théodose), décline alors. Elle est mise à sac par les wisigoths en 410, par les vandales en 455, par les suèves en 472. Le dernier empereur d'Occident est déposé en 476. En 547, Rome est évacuée de tous ses habitants que ne reviendront que peu à peu. L'empire continuera à Constantinople (théoriquement jusqu'en 1453) et cette ville sera la capitale du monde jusqu'au VII^e siècle. Sa population était passée de 100 000 habitants à 500 000, alors que Rome n'était plus qu'un « conservatoire-musée » de 60 000 habitants. Elle y verra régner notamment Justinien 1^{er} (en latin *Flavius Petrus Sabbatius Justinianus*) empereur byzantin de 527 à 565 qui fit édifier l'église Sainte Sophie à Constantinople, le plus grand édifice alors de la chrétienté et dont le règne correspond à une période brillante pour cette capitale, foyer intellectuel et place commerciale active entre l'Europe et l'Asie.

3.2. Rome et le droit

« Dans la culture européenne, le droit romain constitue un élément dont l'importance n'a jamais été mis en doute. Redécouvert au XII^e siècle avec l'Ecole de Bologne, commenté et interprété ensuite par les glossateurs du Moyen âge, reprise au moment de la Renaissance avec de nouvelles méthodes, il se fait modèle ou objet de savoir et imprime sa marque sur le droit médiéval comme sur les droits contemporains²¹⁵ »

Le droit romain est l'ancêtre de notre droit. On y trouve la base du droit des obligations, du droit des sociétés, du droit de la faillite, ainsi que du droit fiscal.

3.2.1. Les sources du droit romain

Le monde des affaires romain nous est assez bien connu par les traces nombreuses qu'il a laissées dans des inscriptions (fouilles des magasins d'Ostie, par exemple), dans des sources littéraires et juridiques (loi des douze tables, discours de procès, oeuvres de jurisconsultes²¹⁶, compilations de la fin de l'Empire : Code théodosien, Code justinien,

²¹⁵ C'est ce que dit M. DUCOS, *Rome et le droit*, LGF, 1996, p. 5.

²¹⁶ Selon B. STARCK, op. cit., 1991, p. 179 les cinq plus grands jurisconsultes appartenaient à l'époque classique de l'Empire : Gaius, auteur des Institutes, Papinien, lequel occupa diverses fonctions judiciaires sous Septime Sévère et qui fut décapité en 212, Paul et Ulpien qui étaient ses assesseurs, enfin Modestin, au III^e siècle.

Digeste) et aussi par les correspondances de l'époque²¹⁷. Extrêmement liée avec l'aspect colonial de l'Empire romain, la bourgeoisie d'affaires tirait sa fortune des provinces conquises dont elle assurait l'exploitation, le service du fisc et généralement drainait les richesses et produits vers l'Italie. La bourgeoisie de Rome se dirigeait essentiellement vers trois activités, qu'elle pouvait cumuler d'ailleurs : la banque, le négoce maritime et la collecte des impôts (assumée par les publicains)²¹⁸.

Les sources du droit romain sont multiples et sont apparues à différentes périodes.

La loi des « Douze tables » a été élaborée en 450 avant Jésus-Christ, au début de la République de Rome, à la demande des plébéiens. C'était un droit écrit, traitant essentiellement des sanctions des délits comme l'injure, le dol, mais aussi l'insolvabilité et qui se substituait à un droit coutumier que les pontifes interprétaient comme ils voulaient. Ces lois furent gravées sur douze tables de bronze, d'où le nom donné.

Les *Institutes* sont un manuel écrit vers 150 avant Jésus-Christ, sous le règne d'Antonin par un juriste Gaius.

A la fin du troisième siècle, le droit impérial forme l'essentiel²¹⁹ du droit positif romain tel que les compilations théodosienne et surtout justinienne nous l'ont transmis

Le Code théodosien fut publié par l'empereur Théodose le Jeune en 438 : recueil de constitutions impériales de Théodose et de ses prédécesseurs, il est essentiellement tourné vers les institutions publiques mais s'intéresse néanmoins au droit des personnes, aux questions économiques et au droit fiscal.

Le Code Justinien²²⁰ est le code de l'Empereur du même nom (527-565) : il réunit les décisions impériales d'Hadrien à Justinien : c'est essentiellement une oeuvre de droit public.

Le Digeste est une compilation de droit privé effectué également sous le règne de Justinien. Cet ouvrage est un recueil de fragments de la jurisprudence classique mise en harmonie avec l'état social du VI^e siècle : c'est un ouvrage considérable comprenant plus de neuf mille textes. L'influence du Digeste sur le droit européen est indéniable, en particulier dans la rédaction du Code civil napoléonien..

C'est d'ailleurs certainement grâce aux travaux de codification de l'Empereur Justinien que le droit romain est passé à la postérité. Toutefois, il faut signaler que lorsque

²¹⁷ CICERON (126 avant Jésus-Christ - 43 avant Jésus-Christ) montre de façon très vivante comment un avocat et homme politique ne dédaignait pas de gagner de l'argent dans les affaires.

²¹⁸ D'après R. SZRAMKIEWICZ, op. cit., 1989, p. 29 et 30.

²¹⁹ Selon F.O. MARTIN, *Les lois du roi*, LGDJ, 1997, p. 2.

²²⁰ Justinien, bien qu'il régnât (527-565) à Byzance et parlât grec, entreprit par souci de maintenir la « romanité » de rédiger un *corpus* de droit antérieur. Cette codification comprend quatre recueils :

1. Le *Code*, commencé en 528, publié en 529 et réédité en 534 qui, à l'imitation du *Code théodosien*, en un recueil des *leges*, ou constitutions impériales depuis Hadrien : ce code contient plus de quatre mille constitutions soit 12 livres ;

2. Le *Digeste*, appelé aussi *Pandectes* (ou compilations) est un vaste recueil de *jus*, c'est à dire des extraits des jurisprudences les plus célèbres depuis le début de l'Empire. En trois ans, les seize commissaires, dirigés par l'un des plus grands savants de l'époque, Tribonien, vinrent à bout de la tâche et le recueil fut publié en 533. Il comprend 50 livres qui sont parvenus en trois parties appelées *Digestum vetus*, *Digestum novum* et *Infortiatum* ;

3. En même temps étaient rédigées les *Institutes*, court manuel destiné à la « jeunesse désireuse de connaître les lois » ;

4. En fin, les constitutions de Justinien postérieures à la rédaction du *Code*, les *Novelles*, presque toutes écrites en grec, firent l'objet de trois recueils.

Rapporté par P. OURLIAC et J. L. GAZZANIGA, *Histoire du droit privé français – De l'an mil au Code civil*, Albin Michel, 1995, p.53 à 55.

Justinien fit rédiger le Code et le Digeste, la partie occidentale de l'Empire romain était tombée aux mains des Barbares (le dernier empereur d'Occident Romulus Augustule fut déposé en 476 par Odoacre), le régime ne subsistant que dans la partie orientale de la Méditerranée. Toutefois, Justinien en envoya un exemplaire au pape, exemplaire qui jouera un rôle dans la redécouverte du droit romain en Occident au onzième siècle.

Par ailleurs à Rome, la coutume est loin d'être secondaire. Dans un système juridique dans lequel la loi a une place restreinte, dans un système où les précédents et la tradition constituent une référence importante et où l'adaptation aux nécessités de la pratique se fait souplement, il n'est pas possible de l'ignorer. Certes, la coutume ne fait pas partie des sources de droit classique et seuls les écrivains le mentionnent : Cicéron en fait une place importante dans les exposés sur les sources du droit. Ce n'est qu'ultérieurement, dans le Code théodosien, qu'elle est explicitement mentionnée dans les sources de droit.

3.2.2. Une disposition de droit public : les requêtes

D'après une constitution de Valentinien Ier, les requêtes des *civitates* devaient être transmises au préfet du Prétoire telles qu'elles avaient été délibérées après l'assemblée sans aucun changement. Aussitôt que les délégués arrivaient, on scellait les tablettes où étaient consignées les réclamations de l'assemblée pour empêcher d'y apporter aucune modification²²¹. Ce système ressemble un peu au système des sumériens présenté ci-dessus²²².

3.2.3. Le contrat écrit dans le droit romain

Le contrat écrit apparaît sous la République, vers le III^e siècle avant Jésus-Christ, mais il se développe surtout vers l'époque de Cicéron pour disparaître sous l'Empire. Ce type de contrat suppose notamment la pratique des livres de comptes : les chefs de famille avaient, en effet, l'habitude de noter les dépenses (*expensa*) et leurs recettes (*accepta*) sur un registre (*codex accepti et expansi* ou simplement *codex*). Le *codex* permet de créer une obligation par un simple jeu d'écriture. Par une mention sur le livre de créancier qui indique une sortie (fictive) de fonds est constituée une obligation à la charge de celui qui est sensé avoir reçu la source. Les premiers textes certains relatifs à l'obligation qui en résulte sont ceux de Cicéron : ils en parlent comme d'une institution ancienne, et l'on admet ordinairement qu'elle date du VI^e siècle de Rome²²³.

Le contrat *litteris* (c'est à dire se formant par l'écrit) était un contrat par lequel l'obligation naissait donc en vertu de l'inscription sur des registres. C'est Gaius²²⁴ qui va distinguer toutes les formes de ce contrat. Ce sont ces contrats qui vont représenter essentiellement les passations en comptes des dettes, des obligations et des prêts.

Selon A.E. Griffard et Robert Villers²²⁵, l'obligation « *litteris* » résulte d'abord de l'*expensilatio* (terme formé à partir du substantif *expansum* = dépenses) institution de droit civil qui apparaît à la fin de l'ancien droit pour disparaître sous l'Empire. C'est un contrat solennel, unilatéral, de droit strict. C'est un contrat unilatéral car ses effets sont uniquement à la charge de l'emprunteur, c'est aussi un contrat de droit strict car le juge

²²¹ Selon A.TARDIFF, op. cit. p. 7.

²²² Supra § 1.4.

²²³ Rome a été créée en 753 avant Jésus-Christ.

²²⁴ GAIÛS était un jurisconsulte de la période des Sévères : professeur modeste, venant d'Asie, de la Syrie actuelle, sans aucune fonction officielle, il rédigea la première version des Institutes, repris plus tard par Justinien, manuel de droit destiné aux étudiants et dont le plan sera plus tard celui de notre Code Civil.

²²⁵ A.E. GIFFARD - R. VILLERS, *Droit romain et ancien droit français - Les obligations*, Précis Dalloz, 1976, p. 43 et s.

doit examiner les obligations. Un certain nombre de limites (le créancier doit faire la preuve de l'engagement concernant le débiteur par des moyens habituels : témoignages, reconnaissance écrite par le débiteur) ont fait que l'utilisation de l'*expansilatio* fut restreinte et qu'elle est tombée en désuétude sous l'Empire. Mais quand l'obligation disparaît, on retrouva en droit pérégrin²²⁶, dans les provinces grecques de l'Empire, une nouvelle obligation littérale, les *chirographa* et les *syngraphae*. Toutefois, le Code Justinien signale encore une obligation *litteris*.

3.2.4. Les sociétés dans le droit romain

Dans le droit romain, la société était un contrat consensuel synallagmatique parfait et de bonne foi par lequel deux ou plusieurs personnes mettaient en commun des biens ou tout ou partie de leur activité pour obtenir un avantage économique²²⁷. Dans la société de droit romain, la personnalité de chacun prend une importance considérable et la société demeure en fait une copropriété²²⁸.

Selon A.E Griffard et Robert Villers²²⁹, l'origine de la société à Rome est double :

1) La société se rattache d'abord au *consortium*²³⁰, existence entre enfants d'un même père, restant en communauté familiale, sans division du patrimoine à la mort du père. Cette situation était fréquente aux origines de Rome et à ce *consortium* il faut rattacher la *societas bonorum* dans laquelle les associés mettent en commun tout ce qu'ils ont.

2) Au siècle des guerres puniques apparaît un autre type de société, la *societas quaestus* qui sont des sociétés constituées par des publicains pour fournir à l'armée des vivres et des armements, ou pour percevoir à ferme l'impôt.

La société n'avait pas, dans le droit romain, en principe, la personnalité morale. En fait, cette personnalité n'était accordée que dans les sociétés qui avaient une autorisation de la puissance publique, c'est à dire aux grandes sociétés de publicains spécialisées dans les marchés de l'Etat, la ferme des impôts ou l'exécution de travaux de marchés publics.

Le contrat de société faisait naître à la charge de chaque associé des obligations pour les coassociés. On y trouve la réalisation de l'apport, l'obligation d'apporter un soin semblable à celui porté à ses biens personnels aux choses mises en société, mais surtout l'obligation pour l'associé de communiquer à ses coassociés les gains qu'il a fait (*compendium*). Inversement ceux qui, pour le compte de la société, ont fait des avances, des frais, des pertes, peuvent demander à leurs associés leur part contributive (*dispendium*). Cette obligation impliquait d'être capable de rendre compte et de fournir des justifications.

3.2.5. La faillite dans le droit romain

La faillite (terme emprunté de l'italien *fallita*, *fallito* de *fallire* « manquer - d'argent pour payer ») est une des plus anciennes procédures du droit des affaires et existait dans le droit romain.

Le droit romain classique connaissait l'exécution sur la personne du débiteur en cas d'inexécution de son obligation. Toutefois, le débiteur pouvait y échapper par la cession

²²⁶ En droit romain, se dit d'une personne libre, sans citoyenneté ni droits latins.

²²⁷ D'après J. HILAIRE, *Introduction historique au droit commercial*, PUF, 1986., p. 168.

²²⁸ Selon J. HILAIRE *Idem*, p. 169.

²²⁹ A.E. GIFFARD - R. VILLERS, op. cit., 1976, p. 80-81.

²³⁰ Qu'on pourrait définir comme « communauté familiale »

de biens à ses créanciers. Mais ces derniers pouvaient aussi avoir recours à un système d'exécution sur les biens, en particulier si le débiteur était en fuite : il s'agissait d'une procédure collective appelée *venditio bonorum*. Le prix de vente était réparti entre les créanciers dans l'ordre suivant : créanciers hypothécaires, puis les privilégiés, puis les chirographaires. Ces derniers ne recevaient alors, le plus souvent, qu'un dividende proportionnel au montant de leur créance. Le droit du Bas empire modifia légèrement les institutions. La *cessio bonorum* fut réservée aux seuls débiteurs qui pouvaient prouver que leur insolvabilité était due à un cas de force majeure et à la *venditio bonorum* a succédé la procédure de la *distractio honorum*, vente au détail des biens au plus offrant.

3.2.6. Le droit fiscal romain

Selon Jean Rouge²³¹ sous Auguste, les recettes de l'Empire étaient doubles : elles comprenaient des impôts directs et des impôts indirects.

L'impôt direct était l'impôt foncier, le *tributum*, perçu en espèces. Assis sur un cadastre général de l'Empire, il était dû par toute la terre pérégrine, c'est à dire que seul le sol italien en était exempt et que le territoire colonial en dehors de l'Italie le devait, sauf s'il avait reçu le *ius italium*. Cet impôt se doublait d'un *tributum capitis* qui repose selon les régions, soit sur des propriétés mobilières, soit comme en Egypte, sur les personnes mêmes. Les impôts indirects étaient les *uectigalia* : le *portorium*, droits de douane *ad valorem* dont le montant variait selon les pays, la *incesima libertadis*, taxe sur les affranchissements, la *incesima quinta uenaliu manciporum*, taxe de un vingt-cinquième sur les ventes d'esclaves. A ces trois impôts anciens étaient venues s'ajouter deux taxes nouvelles : la *incesima hereditatium*, impôt de un vingtième sur les héritages et legs qui ne concerne que les seuls citoyens et la *centesima rerum uenaliu* taxe de un pour cent sur les ventes, vraisemblablement les ventes aux enchères.

Alors que les impôts directs étaient perçus dans le cadre provincial, les impôts indirects étaient perçus dans le cadre de circonscriptions particulières qui n'étaient pas les mêmes pour tous et qui groupaient souvent plusieurs provinces ou parties de provinces. A ces impôts s'ajoutaient dans certaines régions (Gaule, Afrique) des contributions en nature qui alimentaient les distributions gratuites à la plèbe frumentaire. Le produit de ces impôts alimentait trois caisses : le vieil *aerium saturni* (qui percevait les surplus des *tributum* et des *uectigalia* perçus par les provinces sénatoriales sous la surveillance des questeurs), le *fiscus* (caisse de l'empereur) et l'*aerarium militare* (caisse destinée à payer les primes de démobilisation).

Les impôts n'étaient pas la seule ressource de l'Empire : il fallait ajouter les revenus des domaines particuliers de l'empereur - le *patrimonium* - vastes et nombreux, répartis un peu dans toutes les régions, administrés par des procurateurs et les revenus des monopoles, comme l'exploitation de certaines mines.

3.3. La comptabilité à Rome

Par un curieux phénomène et contrairement aux autres civilisations antiques plus anciennes, Rome ne nous a pas laissé de comptes. En effet, paradoxe de l'histoire, plus nous descendons dans le temps (Mésopotamie, Egypte, Grèce, Rome) plus les documents se font rares. Pour Rome, ils sont totalement absents. Le temps, les invasions, diverses catastrophes (naturelles ou provoquées) ont eu raison des fragiles tablettes recouvertes de cire. En effet²³², les romains tenaient leurs comptes, comme une grande partie de leurs écrits sur des tablettes de cire. Celles ci étaient moins coûteuses et moins fragiles

²³¹ J. ROUGE, *Les institutions romaines*, Armand Colin, 1990, p.93.

²³² Selon Y. BERARD et Y. LEMARCHAND, op. cit., 1994, p. 9.

que les « volumes » de papyrus. Ces *tabulae* étaient assemblées par deux ou trois. Les plus petites avaient un cordon ou une poignée pour les suspendre ou les transporter. Les plus grandes étaient sanglées. On écrivait avec un stylet sur les faces intérieures recouvertes de cires teintée en noir. Il était facile d'égaliser la cire pour un nouvel écrit, ce qui facilitait les falsifications. Dans ces conditions, l'analyse de la comptabilité romaine est difficile²³³. Un certain nombre d'informations nous sont néanmoins parvenues grâce aux écrits des auteurs latins, Cicéron surtout, mais aussi Plaute, Aulu-Gelle, Caton, Pline, et d'autres qui nous apportent leur témoignage²³⁴. La comptabilité²³⁵ a eu à Rome une grande place et peut-être, pour la première fois dans l'Antiquité, apparaît-elle comme une véritable institution, généralisée au niveau de l'ensemble de la population, c'est à dire des particuliers, des entreprises en général, des banques et de l'Etat que les romains ont su concevoir comme un véritable sujet économique²³⁶.

La comptabilité romaine est surtout marquée par la comptabilité domestique qui nous est la plus connue, mais d'une manière générale, que ce soit en matière de comptabilité commerciale et bancaire ou en matière de comptabilité publique, les techniques étaient très sensiblement identiques, comme semble-t-il dans toute l'Antiquité d'ailleurs.

3.3.1. La comptabilité des particuliers : le Codex accepti et expensi

Déjà, dans la République romaine (509 à 27 avant Jésus-Christ), tenir des comptes était pour le chef de famille une obligation qui pouvait devenir juridique, la précision de la comptabilité étant en harmonie avec la minutie du droit romain²³⁷. Les mœurs imposaient au père de famille (*pater familias*) le devoir de tenir des registres domestiques où il devait mentionner les actes de nature à modifier la composition de son patrimoine, notamment les sommes d'argent qu'il recevait et déboursait.

L'ensemble de ces comptes²³⁸ était repris sur un livre mensuel appelé « *codex accepti et expensi* ». Ce livre contenait²³⁹ le montant, la nature et la date de toutes les transactions. Celles-ci étaient d'abord notées sommairement sur une sorte de mémorial ou de brouillon appelé *adversaria*. Le *codex* comprenait une double série d'inscriptions²⁴⁰.

²³³ Affirmé par L. BOISSIER, op. cit., 1979, p. 215

²³⁴ Pour M. MALHERBE, Comptabilité privée et formation du droit romain classique, in « L'entreprise, le chiffre et le droit », éditeurs J.G. Degos et S. Trébucq, Bordeaux (2005), pp. 257-272 « Pour ce qui regarde l'Antiquité romaine, il faut attendre le second siècle avant notre ère pour rencontrer des traces exploitables relatives aux techniques comptables. Mais ces indices se multiplient rapidement par la suite, pour devenir fort nombreux à partir du 1er siècle avant Jésus-Christ. Les sources scripturaires émanent de tous les horizons. Ce sont des poètes, comme Horace, qui nous livrent de précieux renseignements au détour d'une pièce satirique. Ce sont des juristes, comme Cicéron, qui apportent de fréquentes précisions sur les pratiques comptables de leur temps. Ce sont des banquiers, dont on retrouve les comptes lors de fouilles archéologiques. Ce sont enfin les pouvoirs publics, qui réglementent la pratique. Ce corpus documentaire ne faiblit qu'à l'aube du Bas-Empire, c'est-à-dire vers le IIIe siècle de notre ère. En d'autres termes, c'est au cours d'une période de temps comprise entre le second siècle avant Jésus-Christ et le troisième siècle après le Christ que les sources romaines relatives à la comptabilité sont les plus abondantes ».

²³⁵ J.R EDWARDS, op. cit. p. 45, explique que peut être l'origine de la partie double date de Rome. Il évoque les sept conditions de Littleton relatives à l'émergence de la tenue d'une comptabilité systématique (*systematic bookkeeping*) et qui sont l'art l'écrire, l'arithmétique, la propriété privée, la monnaie comme moyen d'échange, le crédit, l'activité commerciale et l'investissement en capital. Les romains remplissaient ces conditions. Mais il évoque aussi une autre idée est que la partie double est originaire de l'Inde (système de *Bahi-Khata*) et a été importée ensuite en Grèce et à Rome.

²³⁶ Selon J.L. BOISSIER, op. cit., p. 215.

²³⁷ Voir J. G. DEGOS, art. cit., 1985, p. 35.

²³⁸ Selon la Compagnie nationale des commissaires aux comptes et l'Ordre des experts-comptables, op cit., 1993, p. 19.

²³⁹ D'après J.H. VLAEMMINCK, op. cit., 1979, p. 34.

²⁴⁰ Cicéron (106-43 avant Jésus-Christ) dans ses « Actions contre Verrès » apporte des précisions sur les registres romains (*Précisions fournies par l'article de Jean Guy DEGOS cité ci-avant*). Le principal document

La comptabilité romaine est en effet la première qui donne une idée précise des rythmes dans les tâches comptables : les opérations quotidiennes sur le mémorial et reportées mensuellement après reclassement éventuel. Les négociants vont à leur tour, s'inspirant du droit familial, tenir des registres. Les obligations portés sur ces registres font foi en justice. Il suffira d'une double écriture entre deux commerçants portant une écriture dans son livre, pour que l'on ait matérialisation d'un contrat. Le *codex* est d'ailleurs plus qu'un livre domestique : il conserve la mémoire des événements concernant la famille : c'est pourquoi il était tenu avec une scrupuleuse exactitude.

Le *codex accepti et expansi* des romains serait, selon Claude Schmillerding²⁴¹, le modèle de livre de raison que l'on rencontrera plus tard au Moyen âge.

3.3.2. La comptabilité des banquiers : les rations

Par nécessité personnelle et dans l'intérêt de leurs clients, les banquiers (*argentarii*) étaient obligés de tenir des registres de leurs opérations. Ces livres étaient appelés *rations* et étaient plus complexes que ceux des particuliers. Les banquiers tenaient pour chaque client un compte courant et quand ils étaient mêlés à la vie des affaires, ils pouvaient présenter leurs livres en justice²⁴².

3.4. Le droit comptable à Rome

Le *codex* que nous avons évoqué ci-dessus²⁴³ était un livre, tenu au propre, sur lequel le *pater* reportait tous les mois les notes prises au jour le jour. Il comportait deux colonnes : sur l'une on écrivait les sommes reçues (*accepta*) ; sur l'autre les sommes versées (*expensa*). Dans les mentions ou inscriptions (*nomina*) que contenait le *codex* on distinguait les *nomina arcaria* et les *nomina transscripticia*²⁴⁴.

Les *nomina arcaria* sont l'inscription, sous le nom du débiteur, des sommes qui lui ont été versées, vraisemblablement avec indication de la cause. Cette mention est un *nomen arcarium* c'est à dire une indication de caisse et un moyen de preuve. Mais à coté de ces inscriptions, il y a dans le *codex* des *nomina transscripticia* qui font naître une créance de somme d'argent en dehors de tout prêt véritable et donc une obligation *litteris*.

Selon Gaius²⁴⁵, les *nomina transscripticia* peuvent se présenter dans deux cas :

- quand elle pour but de mettre un débiteur à la place de l'autre et permet ainsi d'opérer une novation de l'obligation par changement du débiteur ;

comptable était le *codex accepti et expansi* ou journal des recettes et des dépenses ; mais ce journal n'était pas le seul registre (*tabulae*) tenu ; les *adversaria* et les *ephemeris*, qui étaient des brouillards, étaient ensuite recopiés au «propre» sur les *tabulae*. Les premiers étaient détruits après recopiage, les derniers étaient conservés en permanence. Le registre le plus proche de notre journal légal, tenu sans blanc ni rature ni altération est le *codex rationum*», qui a à la fois le caractère de journal, mais aussi de grand livre. On suppose qu'il était, le plus souvent, tenu par ordre alphabétique et comme tous les registres officiels romains, il pouvait être produit en justice».

²⁴¹ C. SCHMILLERDING, op. cit., s.d., p. 21

²⁴² C. SCHMILLERDING, *Idem*, p. 22, cite Cicéron dans Pro A. Caecina, lequel déclare «Cette acquisition faite, le prix en est remboursé de l'argent de Césennia. Voilà ce qu'Ebutias pense qu'on peut établir, parce qu'il a lui-même détourné les livres de comptes de Césennia et qu'il a à sa disposition ceux du banquier où la somme se trouve d'une part comme débitée et d'autre part comme reçue. Comme si la chose avait pu se faire autrement».

²⁴³ Supra § 3.2.2

²⁴⁴ A.E GRIFFARD - R. VILLERS, op. cit., 1976, p. 44.

²⁴⁵ Rapporté par A.E GRIFFARD - R. VILLERS *Idem*, p. 44.

- quand une dette de bonne foi, née par exemple d'un contrat de vente ou de société, est novée, c'est à dire transformée, en une obligation de droit strict.

Pour Gaius, l'*expansilatio*²⁴⁶ ne sert qu'à faire des opérations novatoires. Ces opérations semblent s'être faites souvent par l'intermédiaire de tiers, des banquiers sur le *codex* desquels les opérations étaient mentionnées.

En fait, les découvertes faites par Arangio Ruiz à Herculanium²⁴⁷²⁴⁸ montrent qu'en réalité, le *codex* semble bien avoir été dès l'époque ancienne un acte générateur d'obligation, dans la mesure où l'inscription était faite sur le registre du créancier. Mais le créancier devait alors prouver l'existence de sa créance par tout autre moyen, par exemple par la voie d'un autre écrit ou du témoignage. Au contraire, la mention sur le registre du débiteur était seulement probatoire en ce sens que l'on opposait au débiteur son propre registre. C'est plus tard qu'apparaît le régime perfectionné et plus rapide des jeux d'écritures : autrement dit des *nomina transscripticia*, connus de nous à partir des écrits de Gaius seulement.

La *transcriptio a persona in personam* est²⁴⁹ une opération utilisée dans l'hypothèse de la délégation et permet de réaliser une novation écrite par changement de débiteur. Par exemple, supposons que A soit créancier de B pour 100 et que B, lui même soit créancier de C pour la même somme. B, pour se libérer envers A va lui déléguer sa créance sur C. A l'inscrira sur le *codex*, en recettes (*accepta*) la créance payée par B et en dépenses (*expensa*) pour faire naître l'obligation *litteris*, il mentionnera fictivement qu'il a versé la même somme à C. En fait, une telle délégation se faisait souvent par homme d'affaires interposé, en particulier un banquier.

Les pérégrins, n'ayant pas de *codex*, ne pouvaient pas devenir créanciers par les *nomina transscripticia*. Mais ils pouvaient faire naître également une obligation littérale en s'engageant dans des *chirographa* ou des *syngraphae*. Plus tard, les *Institutes* de Justinien renaient également une obligation *litteris* lorsqu'un acte écrit était rédigé dans lequel le débiteur reconnaissait devoir une somme, qui, en fait ne lui avait pas été prêtée.

Pour ce qui concerne la tenue des livres des *argentarii*, des règles spécifiques sont formulées dans le Digeste de Justinien (livre II titre XIII) : elles concernent la communication des comptes, le contenu de ce qui doit être communiqué et l'action possible contre l'*argentarius* (banquier)²⁵⁰.

a) Qui peut demander la production d'un compte ?

Toutes les personnes peuvent obtenir communication des livres à conditions de prêter serment que ce n'est point dans un esprit de chicane (Digeste II,13,9,3). Ainsi le pater familias pourra réclamer le compte qui concerne une personne placée sous sa puissance, l'héritier celui de son auteur. Toutefois, l'*argentarius* n'est pas obligé d'abandonner à la curiosité de chacun tout son livre et de divulguer par là le secret de ses affaires ; il lui suffit de produire le compte de l'intéressé. Le demandeur n'a pas la possibilité d'examiner toutes les pages du registre, mais seulement l'article dont il a besoin.(Digeste II,13,10,2). De même le droit de demander la production d'un compte subit des restrictions quand il s'agit d'un autre banquier (Digeste II,13,6,9) ou d'un client qui ayant déjà obtenu une communication, en sollicite une nouvelle »

²⁴⁶ Voir supra § 3.3.2

²⁴⁷ Herculanium fut recouverte en même temps que Pompéi par les cendres du Vésuve en 79 après Jésus-Christ.

²⁴⁸ Rapporté par A.E GRIFFARD - R. VILLERS, op. cit., 1976, p. 45.

²⁴⁹ L. BOISSIER, op. cit., 1979, p. 190.

²⁵⁰ Voir Extrait de l'ouvrage de Claude Schmillerding ci dessous. C. SCHMILLERDING, op. cit., s.d., p 23 à 25.

La première exception se justifie par la considération que chaque banquier doit tenir ses livres avec exactitude. Dès lors, il serait absurde de lui permettre de se soustraire à cette obligation en faisant appel aux registres de ses confrères. Pour que le prêteur autorise la communication, il faut que le banquier prouve que la perte de son registre a été causée par la ruine d'une maison, un naufrage, un incendie ou un autre malheur semblable, ou que son registre se trouve dans un endroit fort éloigné, par exemple, au delà de la mer. Quant au client qui après avoir obtenu un premier compte, en réclame un second, il est à craindre que cette nouvelle prétention soit inspirée par la malveillance. Dans cette éventualité, le prêteur recherche si la nouvelle demande est fondée sur de justes raisons ; sinon, il a la faculté de débouter le demandeur.

b) Qui est tenu de produire le compte ?

Tous les banquiers sont obligés de communiquer leurs livres. Ils doivent montrer à chacun le compte qui le concerne en y ajoutant la date et le nom du consul en fonction (Digeste II,13,4,1). Les argentarii ayant cessé leur activité n'échappent pas à la reddition des comptes, de même que leurs successeurs à titre universel.

c) De quoi doivent rendre compte les argentarii ?

Ils doivent rendre compte de qui intéresse le demandeur, quel qu'en soit l'objet et quelle que soit la nature du contrat ayant donné naissance à cet intérêt. La production se justifie pour toute opération réciproque de donner, recevoir, prêter, s'obliger et se libérer. Les banquiers sont astreints à produire leur compte non seulement quand il y a une contestation avec un de leurs clients, mais encore lorsqu'un procès s'élève entre un de leurs clients et un tiers. La raison pour laquelle les banquiers sont obligés de représenter leurs registres, c'est que leur ministère soit public, et qu'il est de leur devoir de tenir scrupuleusement leurs livres comptables (Digeste II,13,10,1-2).

d) Quelle est l'action possible contre l'argentarius ?

Le prêteur accorde une action in factum contre l'argentarius qui a refusé de produire son registre par mauvaise foi ou qui l'a livré volontairement erroné ou incomplet. Cette action a pour but d'indemniser le demandeur du préjudice que lui a causé l'absence ou l'inexactitude du compte. Cette responsabilité des argentarii est soumise à certaines restrictions. C'est à leurs clients de prouver au juge que s'ils avaient eu en mains leurs comptes, ils auraient triomphé dans le procès qu'ils ont perdu. Cette action ne dure qu'un an ; elle n'est pas donnée contre les héritiers, à moins de faute personnelle, c'est à dire si, ayant la comptabilité, ils ont refusé de la représenter.

L'argentarius qui tombe sous le coup de l'édit, doit réparer la perte résultant du défaut de communication du compte au moment où elle est demandée.

Par ailleurs, le droit comptable s'est aussi développé dans l'Empire romain par le biais du contrat de société²⁵¹. Les associés devaient communiquer à leurs coassociés les gains qu'ils avaient faits (*compendium*)²⁵². Il en est de même du contrat de gestion d'affaires (*negotiorum gestio*) : le gérant doit rendre compte de son administration et quand il aura fini, devra faire parvenir au géré, pour le compte duquel il a agi, tout le bénéfice de son opération²⁵³.

A Lyon, capitale des Gaules²⁵⁴, la puissante administration romaine employait de nombreux comptables. Ils étaient à la douane, au bureau du droit des successions, à la Caisse des trois provinces gauloises.

²⁵¹ Evoqué supra § 3.2.4

²⁵² Selon A.E GRIFFARD - R. VILLERS, op. cit., 1976, p. 82.

²⁵³ D'après A.E GRIFFARD - R. VILLERS *Idem*, op. cit., p. 109

²⁵⁴ Selon V. BERARD et Y. LEMARCHAND, op. cit., 1994, p. 13.

Il faut dire que la législation gauloise, vraisemblablement très imparfaite et peu homogène²⁵⁵ ne pouvait avoir une grande force de et que le droit romain était entré dans les écoles, les tribunaux et dans les relations d'affaires dans la période gallo-romaine. On compta dans la Gaule quelques professeurs ou théoriciens de droit renommés, comme Artanus, né à Narbonne sous Domitien, Zenathomis de Marseille, Petrone d'Arles et Léon qui expliquait les douze tables à Narbonne.

Sous le régime impérial, les rescrits, décrets et édits des empereurs étaient devenus la source la plus importante du droit, mais les décisions des jurisconsultes, n'eurent pas moins d'autorité et quelques-uns d'entre eux, notamment Gaius, Paul et Ulpian, furent particulièrement appréciés en Gaule et exercèrent une grande influence sur l'enseignement des écoles et la pratique des tribunaux²⁵⁶.

La disparition de l'empire romain a conduit à la disparition de son organisation tant sur le plan social que sur le plan administratif et le système comptable n'est pas épargné par la période obscure qui suivit la déposition du dernier empereur Romulus Augustule en 476. La chute de l'Empire romain, les invasions barbares, puis la mainmise des arabes sur la Méditerranée, ont amené un changement tel que l'on est revenu économiquement, commercialement, plusieurs siècles en arrière. Pendant 500 ans, l'Europe occidentale va revenir à l'économie domestique fermée, qui avait été celle d'avant la civilisation antique. Le savoir va s'évanouir²⁵⁷ et seule l'Eglise maintiendra un corps administratif chargé des gérer ses biens. Malgré cette survivance, on ne retrouvera trace de la comptabilité qu'avec le renouveau de la pensée après l'an mil.

²⁵⁵ Selon A. TARDIFF, op. cit. p. 10.

²⁵⁶ Selon A. TARDIFF, p. 12.

²⁵⁷ R. SZRAMKIEWICZ, dans op. cit., 1979, p. 49 rapporte que dans le Moyen Age commençant, la Gaule, l'Espagne et même l'Italie n'ont peut être pas connu le «Digeste» de Justinien et ont vécu sous le Code Théodosien. Mais cela n'était qu'un aspect de la décadence intellectuelle de l'Occident, particulièrement vive en matière juridique. Avec l'effondrement impérial les crises politiques, économiques, sociales et culturelles (disparition de l'écriture) les notions de droit vont disparaître, sinon s'abâtardir. On va repasser de l'écrit à l'oralité, comme dans toutes les périodes de décadence économique et intellectuelle. Le Haut Moyen Age va se présenter comme un oubli des règles romaines.

Chapitre 2

L'émergence d'un droit coutumier : influences romaines et influences germaniques : de la chute de l'empire romain à la fin de la période médiévale

SI l'on examine la période que les historiens appelle le Moyen âge, il convient de distinguer avec Henri Dubois²⁵⁸ quatre grandes étapes :

- les siècles du haut Moyen âge de 500 à environ 930 ;
- le démarrage des échanges de vers 930 à environ 1150 ;
- l'apogée du commerce de vers 1150 à environ 1330 ;
- les échanges dans la difficulté de vers 1330 à environ 1500.

Ces périodes ne sont pas seulement de durées différentes, la première durant quatre siècles et la dernière, un gros siècle et demi, elles sont aussi très inégalement connues. Nous disposons de sources assez nombreuses et assez précises sur la dernière période, mais pour les deux premières étapes, du début du sixième siècle au milieu du douzième, nous sommes le plus souvent en présence de renseignements épars, ponctuels et parfois imprécis.

Ces périodes ont vu l'émergence d'un droit coutumier, tiré du droit romain comme du droit venant des peuples germaniques conquérants. Le droit écrit n'est vraiment apparu que lorsque le pouvoir royal s'est affirmé au seizième siècle²⁵⁹.

La comptabilité au Moyen Age ne présente pas d'évolution continue par rapport à Rome. La vocation internationale de la civilisation romaine a peu à peu laissé place à l'autarcie des régimes féodaux et cette évolution politique, associée aux difficultés économiques tenant à la rareté des moyens d'écritures et des techniciens du signe, font du début du Moyen Age un point de rupture. A la reprise des échanges vers le XIIIe siècle, les connaissances antiques ont du être réinventées.

²⁵⁸ H. DUBOIS, *La France Médiévale* (sous la direction de Jean FAVIER), Fayard, 1992, p.363.

²⁵⁹ Selon Marc MALHERBE, article cité, « En ce qui concerne l'Occident romain, il est patent que la longue période des invasions dites barbares, en détruisant l'Etat, contribuera à effacer les liens puissants qui unissaient les techniques comptables au droit. Cependant, on peut parfois déceler quelques traces antiques dans les méthodes comptables du haut Moyen Age. C'est ainsi que les monastères ont pu conserver le souvenir des usages comptables romains. La curie pontificale également, mais les témoignages en ce sens demeurent très ténus. Sans doute la comptabilité bancaire s'inspirera plus tard des pratiques domestiques romaines. Il n'est pas non plus douteux que cette même comptabilité privée influencera les procédés primitifs de la comptabilité publique, lorsqu'elle réapparaîtra. »

Section 1

Le monde médiéval

1.1. Le haut Moyen âge (500-930)

Nous avons limité cette période aux années 500 à 930. L'année 500 correspond au règne de Clovis, à la lignée des derniers des romains et des premiers des francs²⁶⁰. Le dernier empereur romain d'Occident fut déposé en 476. Nous avons évoqué ce fait au chapitre précédent. Clovis est né près de Tournai en 466 et devint roi des francs saliens en 481. A sa mort en 511, il aura conquis un empire. 930 est le début d'une période de paix, car les conflits qui nous opposaient aux envahisseurs normands se sont vus stoppés par Raoul de Bourgogne et Hugues le Grand, petit-fils de Robert le Fort et père d'Hugues Capet. Cette date marque aussi l'émergence des capétiens qui vont reconstituer la France de Clovis que seul Charlemagne avait redressée après les mérovingiens mais qui s'était encore ensuite morcelée.

1.1.1. *La fin de l'empire romain et Clovis*

La Gaule était, après la mort de l'Empereur Marjorien en 461, le champ de trois pouvoirs politiques, les wisigoths au sud, les burgondes à l'est et les francs au nord. L'empire romain était encore représenté par un royaume géré par Syagrius que Clovis écrasera en 487 à Soissons. L'empire romain s'était effondré parce que la vie économique avait été contrariée par les progrès d'un étatsisme triomphant à partir de Claude. Il s'était effondré aussi pour des raisons démographiques, les Barbares avaient submergé l'Empire. A partir du IV^e siècle, la guerre avait ravagé les richesses accumulées ; l'insécurité avait empêché le commerce sur mer comme sur terre. Le commerce suppose le respect d'un minimum de droits et la violence était désormais reine.

1.1.2. *La décadence du commerce dans le haut Moyen âge*

L'islam interrompit le trafic maritime entre l'Orient et l'Occident dès que l'invasion eut submergé l'Egypte et la Syrie vers 650 mais surtout à partir du moment où l'Espagne a été conquise par les Arabes en 711. Pendant plusieurs décades, les Arabes ravagèrent la Provence, la Bourgogne, l'Aquitaine. Même après la victoire de Poitiers (732), les pirates sarrasins firent régner la terreur sur la Méditerranée. Pendant des siècles, celle-ci avait été une union entre des régions économiquement différentes, elle est alors une barrière. Quelques années plus tard, les razzias des normands dévastèrent les côtes de la mer du Nord, de la Manche et de l'Atlantique. Leurs barques remontèrent les fleuves, en quête de villes ou de monastères à piller.

1.1.3. *Charlemagne*

Haut de deux mètres, solide comme un chêne, Charlemagne qui régna de 768 (il était né en 742 ; il avait été cependant été sacré roi du vivant de Pépin le Bref en 754) à 814, fut l'artisan d'une renaissance. Avec l'aide de ses compagnons, il entreprit de rassembler l'Occident sous une même loi et de soumettre les dernières nations païennes. A sa mort, il était à la tête d'un nouvel Empire romain d'Occident comprenant le France, la marche d'Espagne au sud, la Bavière, l'Alémanie et la Saxe à l'est, l'Autriche, la Lombardie, la

²⁶⁰ Expression de M. ROUCHE, in *Clovis*, Fayard, 1996, p. 113

Toscane et Rome un peu plus au sud. Le commerce replit. Mais le découpage de l'Empire par ses héritiers fit que la décadence replit.

1.2. Le démarrage des échanges (930 – 1150)

C'est au X^e siècle que l'on arrive en Occident au plus bas de la courbe.

En fait, jusqu'à cette période, trois mondes coexistèrent dans le monde méditerranéen et n'avaient entretenu entre eux que des relations occasionnelles :

- le mode byzantin, centre de transit au point de contact entre l'Europe et l'Asie, le plus civilisé mais sur le déclin ;
- le monde arabe, dédaigneux de ce qui n'est pas l'Islam, mais contribuant à faciliter les échanges en diffusant l'emploi des chiffres ;
- le monde chrétien d'Occident, dont la civilisation est encore agricole.

1.2.1. Le monde féodal

Dans le monde chrétien occidental, les seigneurs qui dressent leurs châteaux au bord des routes ou des rivières rançonnent les paisibles marchands, qui, sur les grands chemins risquent d'être assaillis ou dévalisés. Le régime féodal s'installe. Avec lui l'économie retourne à l'autarcie. La cellule tente de se suffire à elle-même : c'est d'abord le château, le village et le sol qui en dépendent. Dans cette organisation, le commerce ne trouve guère sa place. Le seigneur fait travailler les paysans, mais il ne les paie pas. Il n'y a pas de louage de services, pas d'échanges. Ce que le seigneur fait comme bénéfices, il l'investit en terre et en bijoux. Quant au paysan, il vit, tant bien que mal, du sol qu'il travaille.

Toutefois, entre les trois mondes évoqués ci-dessus (le byzantin, l'arabe, l'occidental), à partir du XI^e siècle, les invasions et la conquête arabe s'étant arrêtées, l'économie s'est remise à prospérer, les villes se sont redéveloppées et les marchands, grâce à la paix retrouvée, peuvent circuler de nouveau. Les croisades vont renouer des liens. Entreprises dans un but religieux, elles ont pour résultat d'intensifier le mouvement des marchandises et le transport des personnes (pèlerins et croisés). Elles organisent de façon régulière les rapports commerciaux par la création d'états latins en pleine Asie Mineure.

1.2.2. Le commerce au X^e et XI^e siècles

Aux X^e et XI^e siècles, le commerce ne disparaît pas toutefois totalement. A cette époque, le troc local représente un volume d'échanges bien supérieur au commerce qui comporte des opérations monétaires.

Pour Georges Lefranc²⁶¹, le commerce ne survit que sous d'humbles formes et il s'agit souvent d'un commerce occasionnel qui se présente sous les aspects suivants :

« 1° Les paysans disposent-ils d'un petit excédent ? Il alimente ces marchés minuscules, mais déjà périodiques, où se vendent trois œufs, une volaille, quelques livres de laine, parfois même un peu de drap tissé à domicile ;
2° L'activité artisanale donne lieu à un autre genre de commerce ; la vente au public peut d'ailleurs ne constituer qu'un salaire d'appoint

²⁶¹ G. LEFRANC, *Histoire du commerce*, PUF, 1959, p. 27-28.

3° Que la récolte vienne à manquer, que localement la « soudure » s'avère difficile, le seigneur envoie quelques serfs pour se fournir de grain en un lieu mieux pourvu. Afin de payer, il va parfois jusqu'à monnayer sa vaisselle d'argent ;
4° Dans de nombreux monastères, la fête patronale donne lieu à une foire, dont le plus grand attrait est la présence d'étrangers englobés sous le nom de Syriens. Ils sont aussi bien Juifs, Grecs, Arméniens, Persans, Egyptiens, ou se font passer pour tels. Certains, en contact avec le monde islamique par l'Espagne, vendent aux ecclésiastiques l'encens, l'ivoire et les étoffes précieuses. Source de bénéfices considérables, ces transactions restent limitées dans leur volume. »

Lentement, un grand commerce va se constituer. Il provient des colporteurs, c'est à dire de personnes qui à l'origine, portent leur pacotille autour de leur cou, fréquentent les marchés, ont leurs clients attirés et qui, s'ils s'enrichissent, circulent à cheval. D'où viennent ces colporteurs. Ils viennent des gens sans terre, des miséreux que la pauvreté rend ingénieux et pousse à l'aventure. Ils viennent aussi²⁶² de marins embauchés sur des navires vénitiens ou scandinaves et qui la chance aidant, se lancent dans les affaires. En marge du monde féodal, ils forment un droit nouveau, une classe nouvelle. Mais pour que leur puissance soit reconnue, il leur faudra plusieurs siècles.

1.3. L'apogée du commerce (1150-1330)

1.3.1. L'homme médiéval : le marchand ²⁶³

C'est dans le premiers temps de l'an mil qu'apparaît le mot « bourgeois », *burgensis* : habitant des villes²⁶⁴ .

Compte tenu de l'essor agricole du XI^e au XIII^e siècle, évoqué ci-dessus, la ville médiévale s'est développée. En effet, la diffusion des techniques et l'amélioration des rendements agricoles ont libéré les hommes de la crainte permanente de la famine. La production du nécessaire vital ne demande plus la mobilisation de tous et un certain excédent de main d'oeuvre devient disponible. Cet excédent peut trouver à s'employer dans les diverses activités artisanales ou commerciales, dans les villes. La ville médiévale est avant tout un centre économique : la reprise des échanges est source de sa renaissance et ses « parrains » en sont les marchands.

Élément notable mais secondaire d'une société fondamentalement agraire au début du Moyen âge, le marchand est devenu peu à peu une figure de premier plan, l'initiateur de comportements nouveaux qui ont sapé les fondements traditionnels du féodalisme.

Les voyages s'étant développés (Rome, Saint Jacques de Compostelle, Jérusalem sont des buts de pèlerinages), le commerce ne tarde pas à emprunter les chemins frayés par la foi. Au début, transportant leurs denrées sur de maigres mulets, ils se lancent sur les routes, on les appelle les « poudreux » : ils sont encore des aventuriers qui vont de châteaux en lieux de pèlerinage déballer leurs marchandises pour attiser les convoitises des seigneurs enrichis par les progrès agricoles. Pour payer les marchands, les matières précieuses, or et argent, jusque là figées dans différents objets d'art et d'orfèvrerie sont fondus et transformés en pièces de monnaie.

²⁶² Selon G. LEFRANC, *Idem*, p. 28

²⁶³ Pour plus de détails sur la vie des marchands au Moyen Age : voir sous la direction de J. LEGOFF, *L'homme médiéval*, Editions du Seuil, 1989, p. 267 à 312.

²⁶⁴ Rapporté dans C. SCHAEFFNER, op. cit., 1968, Tome IV, p. 157.

Dès lors, les échanges s'intensifient. L'or devient le symbole des activités humaines. Avec les monnaies apparaissent des nouveaux métiers : changeurs, peseurs, prêteurs et banquiers.

Point de rencontre des marchands, point de vente et de travail des artisans, les villes doivent leur développement à cette reprise économique.

1.3.2. Le commerce méditerranéen

A partir du XII^e siècle, les Croisades renouent les liens entre l'Occident et l'Orient. En 1204, les vénitiens détournent la quatrième croisade vers Byzance pour ne pas ruiner leurs comptoirs d'Egypte et pour étendre leur puissance commerciale. Les Arabes ont perdu leurs positions clés dans la Méditerranée qui se rouvre à la navigation commerciale, au moment où les occidentaux disposent d'une supériorité technique. Les ports italiens et à moindre degré les ports de Provence et de Catalogne renaissent. Selon Georges Lefranc²⁶⁵ :

« L'Occident demande toujours à l'Orient de la soie et des épices, des émaux et des ivoires, peut être plus d'alun indispensable pour le travail du cuir et pour la teinture. Byzance y ajoute le commerce des manuscrits ... et celui des reliques, fort fructueux, on s'en doute. De la mer Noire, viennent l'ambre et les fourrures. A travers l'Egypte, où Alexandrie prospère, arrivent des épices dont on fait une énorme consommation.

Les Arabes acheminent les épices depuis l'Inde ; mais ils dédaignent de les livrer en Europe ; ils se contentent de les remettre « sur le seuil » et le sultan d'Egypte n'a cure de négliger le bénéfice qu'il peut tirer de ce fructueux monopole.

De tous les pays arabes arrivent des cuirs travaillés, des peaux et des fruits (figues, oranges et dattes). L'Afrique du Nord envoie du corail, de la laine et (venant du Soudan) des esclaves noirs, des plumes d'autruche et surtout de l'or ».

L'Italie (peut-être favorisée par l'apport de numéraire dû à la fiscalité pontificale et aux dépenses des pèlerins) retrouve un primauté perdue. Amalfi, Salerne, Naples, Bari, Pise se développent, vite détrônés par Gênes et Venise, d'où, au XIII^e siècle, partent chaque année des convois de navires appelés caravanes.

Gênes et Venise ajoutent l'activité industrielle à l'activité commerciale. A Gênes, le commerce est libre. A Venise, il est étatisé : les trois mille deux cents navires sur lesquels on recense trente six mille marins, appartiennent tous à la sérénissime République. Celle-ci contrôle l'Adriatique, le Péloponnèse, les îles Ioniennes, la Crète, Chypre et une partie de la Syrie.

1.3.3. Le commerce flamand

Le commerce méditerranéen reste un commerce de luxe. Le commerce nordique, au contraire est dominé par une volonté d'exportation massive de denrées et de produits indispensables. A l'origine, il y a une industrie, celle de la laine. Les draps flamands dont joué dans le mouvement commercial du Nord de l'Europe le rôle rempli par les épices dans les échanges de la Méditerranée. Mais le drap n'est pas le seul objet du trafic : la Flandre exporte aussi de la toile, de la dentelle et la tapisserie. Elle importe du vin d'Aquitaine, du sel, du poisson des détroits danois ou de la Baltique (indispensable pour les périodes de jeûne et de carême), du bois scandinave ou balte pour la construction navale et la fabrication des barils, voire de l'acier fin de Suède.

²⁶⁵ G. LEFRANC, op. cit., 1959, p. 31.

Vers l'an 1000²⁶⁶, on signale l'importance de la foire de Saint-Bavon à Gand. Vers 1200, plusieurs foires flamandes se succèdent ou interfèrent celles d'Ypres, de Bruges, de Turnout, de Lille.

1.3.4. L'axe Flandres Italie et les foires de Champagne

Entre le commerce maritime sur la Méditerranée et celui de la mer du Nord et du golfe de Gascogne, la jonction aurait pu s'opérer par le détroit de Gibraltar. Mais les pirates sont à l'affût dans un couloir dont les arabes détiennent encore les deux rives. Aussi, la liaison s'effectue plutôt par les isthmes européens. La route la plus fréquentée part de Flandre ; elle rejoint le haute Seine, puis passe par la vallée de la Saône et le couloir rhodanien ; c'est sans doute pour ravitailler les principautés franques de Syrie que les commerçants italiens sont entrés en relation avec les producteurs flamands. Mais la route est longue et bientôt l'habitude s'établit que chacun en fasse une partie ; d'où la prospérité au XIII^e siècle des foires de Champagne.

Les foires de Champagne étaient le lieu de rencontre des marchandises en provenance des Flandres et d'Italie (les « zones industrielles » les plus développées de l'Occident médiéval) ainsi que du trafic de la Méditerranée et de la Baltique. Elles se succédaient en un cycle annuel sur les quatre villes de Troyes, Bar-sur-Aube, Lagny et Provins, chacune de ces foires étant d'une durée de six semaines environ.

Le fonctionnement de ces foires²⁶⁷, organisées sous la protection du comte de Champagne a été la source du développement de nombreuses techniques commerciales, comptabilité certes²⁶⁸, mais aussi juridictions commerciales²⁶⁹. Le crédit imposait un écrit constatant les créances. Le concours des notaires et de plusieurs était certainement sûr, mais coûteux et peu rapide. On compte quarante de ces tabellions aux foires de Champagne en 1317²⁷⁰. Leur nombre va cependant bientôt diminuer car les marchands ont des clercs sachant lire et écrire. Leurs livres feront bientôt foi comme les actes authentiques.

Le XIII^e siècle et le premier tiers du XIV^e siècle ont été une période d'épanouissement des marchands qui s'organisent en corporations. Les corporations avaient pour but la protection des intérêts des gens d'un même métier, ce qui conduisait d'ailleurs au monopole et à la réglementation de l'activité professionnelle. La communauté professionnelle était placée sous le respect d'usages précisés dans des statuts. En 1268, à l'initiative du prévôt des marchands Etienne Boileau, fut rédigé le Livre des métiers de Paris qui comprenait une centaine de statuts²⁷¹.

²⁶⁶ Rapporté par G. LEFRANC, *Idem*, p. 33.

²⁶⁷ Le fonctionnement de ces foires est ainsi décrit dans C. SCHAEFFNER, op. cit., 1968, Tome IV, p. 171 : « Chaque foire de déroulait selon un rythme précis : les huit premiers jours, dits « d'entrée » permettaient aux marchands de s'installer, de débarrasser leurs marchandises, de se rendre visite, d'évaluer les prix. Ensuite s'ouvrait la période des ventes. Chaque article était traité à son tour. Les draps venaient en tête, puis les cuirs, que l'on appelait cordouans, en l'honneur de l'artisanat espagnol, enfin plus tard, les produits se vendant au poids : essentiellement les épices, les matières colorantes et tinctoriales. Après un laps de temps déterminé, les transactions proprement dites prenaient fin, et l'on entamait la phase finale, ou « issue » au cours de laquelle on établissait les comptes et l'on effectuait les règlements. Ces opérations de paiement, opérées en fin de foire, permettaient un trafic plus important, puisque chacun pouvait acheter et vendre pour plus de monnaie qu'il n'y en avait en circulation ».

²⁶⁸ Voir note ci-dessus.

²⁶⁹ Voir J. HILAIRE, op. cit., 1986, p. 32.

²⁷⁰ Rapporté par V. BERARD et Y. LEMARCHAND op. cit., 1994, p. 25.

²⁷¹ Rapporté par J. HILAIRE, op. cit., 1986, p. 31.

1.3.5. La Hanse teutonique

Dès 1150, les marchands de l'Allemagne occidentale, désireux de se défendre, eux aussi contre les pirates, échelonnent leurs comptoirs sur la Baltique. Sur le sud, ils fondent Lubeck mais aussi Rostock, Dantzig, Koeninsberg, Stralsund. Ils prennent pied à Riga, Stockholm. Ils s'associent à Bergen, Bruges, Londres et créent en 1370 la Hanse qui obtient la liberté de navigation et le contrôle des relations entre les pays du Nord et de l'Est.

1.3.6. La révolution industrielle²⁷² du Moyen âge

Du XI^e au XIII^e siècle, l'Europe occidentale connut une période d'intense activité technologique et c'est l'une des époques de l'histoire des hommes les plus fécondes en inventions. Cette époque, comme le dit Jean Gimpel²⁷³, aurait dû s'appeler « la première révolution industrielle, si la révolution anglaise du XVIII^e et XIX^e siècle n'avait déjà pas été gratifiée du même titre ». C'est la période des moulins à eau, de l'arbre à cames, des premiers barrages sur les rivières, de l'extraction de la pierre sur une grande échelle, de la promotion du cheval dans les labours, de l'assolement triennal, du déboisement et des premiers intellectuels.

C'est à Abélard (1079-1142) philosophe et théologien scolastique que revient l'honneur d'avoir le premier, engagé la pensée occidentale dans la voie de la logique et de la raison (dans de nombreux ouvrages dont le sic et le non en 1121, premier discours de la méthode et précurseur de Descartes). Cette période est aussi celle des premiers livres et notamment des premières traductions scientifiques arabes²⁷⁴ ou grecques²⁷⁵ Ce fut aussi celle du début de l'Université²⁷⁶.

1.4. Les difficultés de la fin du Moyen âge (1330-1500)

Cette période est marquée par un ralentissement de la croissance et ceci pour de multiples raisons.

La première est la guerre (dite de cent ans) qui opposa la France à l'Angleterre de l'arrivée des Valois en 1328 (Philippe VI de Valois, le premier d'entre eux régna de 1328 à 1350). La guerre démarre en mai 1345 ; la défaite de Crécy est datée du 26 août 1346. Cette guerre se termina théoriquement en 1453 par la victoire du Castillon par Charles VII qui reconquiert la Guyenne. Seul Calais restera anglais jusqu'en 1558.

La seconde est d'ordre démographique. En 1347, la peste noire atteint la France après avoir ravagé l'Orient et par dizaines de milliers, les habitants des villes et des campagnes sont emportés par le fléau.

A l'est, les mongols puis les turcs empêchent les développements. Le retour de ces derniers a balayé les principautés franques. Narbonne, Montpellier et Aigues-Mortes en ont souffert. Constantinople est pris en 1453. Marseille et Barcelone ont pu se maintenir, spécialisés dans les relations avec l'Afrique du nord et l'Egypte. En Italie, Milan et surtout Florence, où l'industrie a précédé le commerce, menacent Gênes et Venise.

²⁷² Pour plus de détails voir J. GIMPEL, *Le révolution industrielle du Moyen Age*, Seuil, Paris, 1975.

²⁷³ J. GIMPEL, *Idem*, p. 5

²⁷⁴ Al Khwarizmi (IX^e s), Rhazès, Alhazen, Léonard Finobacci de Pise ...

²⁷⁵ Hippocrate, Aristote, Euclide, Archimède, Galien, Ptolémée

²⁷⁶ Pour plus de détails J. LE GOFF, *Les intellectuels au Moyen Age*, Seuil, Paris, 1957 – 1985.

Mais il y eut quand même dans cette période des réussites notables, voire exceptionnelles. Il faut signaler tout particulièrement Etienne Marcel, Jacques Cœur et la famille Médicis.

Né en 1316, marchand drapier français, Etienne Marcel fut prévôt des marchands de Paris à partir de 1355 et le porte parole de la riche bourgeoisie aux Etats généraux de 1357 et 1358. Il s'opposa au futur Charles V et fut pendant quelques temps le maître de Paris. Etienne Marcel fut assassiné par un partisan de Charles V en 1358.

Petit négociant de Bourges, grandi par le commerce avec l'Orient, Jacques Cœur (1395-1456) multiplie ses comptoirs de Chypre à Londres. Il afferme les mines domaniales du Lyonnais et du Beaujolais. En même temps qu'armateur et monnayeur, il est salinier et papetier. Il fabrique de la soie à Florence, de la teinture à Montpellier. Argentier de la Cour, il prête à un taux qui varie de 12 à 50 %. « A cœur vaillant, rien d'impossible », proclame sa devise. Protégé d'Agnès Sorel, anobli en 1441, il étale son luxe dans les constructions. Accusé d'avoir altéré les monnaies et contrefait le poinçon royal, il est banni vers 1451. S'étant mis au service du pape, il trouvera la mort dans une bataille navale en 1456.

Les Médicis sont une famille de banquiers florentins. Jean d'Averardo de Médicis (1360 - 1429) fonde la puissance de la famille en se chargeant des intérêts financiers de l'Eglise. Ses deux fils, Cosme l'ancien (1389-1464) et Laurent (1395-1440) sont à l'origine des deux branches de la famille appelée à régner sur Florence. Les Médicis s'intéressent simultanément à la banque, à l'industrie et au commerce. Vers 1400, ils rayonnent sur tout l'Occident. Ils consentent des prêts au princes. Mais ces princes remboursent mal. Leur filiale de Londres est ruinée par les guerres des deux Roses, celle de Bruges par la mort de Charles le Téméraire. Deux ans après la mort de Laurent le Magnifique (1449-1492), instigateur du développement des arts de la Renaissance italienne, la maison de Florence s'effondre en 1494, victime de ses imprudences, mais aussi, selon Georges Lefranc²⁷⁷ de « l'imperfection d'un système qui ne comporte aucune bourse de valeurs susceptible de permettre à un financier de faire supporter ses dettes à un public étendu ».

Section 2

Le droit de la France médiévale

2.1. Le haut Moyen âge

Durant une période de cinq cents années allant de la chute de l'Empire romain à l'an mil, l'Europe occidentale était revenue plusieurs millénaires en arrière. Les hommes étaient retournés à une économie domestique fermée, qui avait été celle d'avant la civilisation antique. Les villes se réduisaient à presque rien ; il n'y avait plus de circuits commerciaux ; on ne voyageait plus ; c'était la stagnation, l'arrêt total, on vivait en autarcie dans une société féodale. On ne savait même plus lire, on ne savait plus faire de contrats par écrit, on revenait à un formalisme barbare²⁷⁸. C'était une régression totale de la mentalité juridique : à la fin du Xe siècle, la civilisation occidentale paraît proche de périr. « Depuis la mort de Charles le Chauve, l'Etat agonise. La papauté est discréditée

²⁷⁷ G. LEFRANC, op. cit., 1959, p. 48.

²⁷⁸ Voir R. SZAMKIEWICZ dans *Histoire du droit des affaires*, op. cit., p. 50.

par les papes eux-mêmes. La mort d'Otton II, en 983, laisse l'Empire sans chef. En Espagne, l'andalou se fait menaçant » disent Paul Ourliac et Jean Louis Gazziniga²⁷⁹.

La civilisation médiévale était une civilisation agricole. Les paysans, qui représentaient la quasi totalité de la population, vivaient regroupés en gros villages, autour des châteaux, les maisons disséminées étant trop peu sûres depuis les invasions normandes. Certes, l'esclavage antique avait disparu, mais avait été remplacé par le servage qui est resté majoritaire jusqu'à la fin du XII^e siècle. Les méthodes de culture étaient archaïques et les rendements tellement bas que les famines étaient fréquentes. Le christianisme, dominant à cette époque, demeure très primitif et emprunt de paganisme, voire de sorcellerie. Les « rogations » (longue procession à travers la campagne, bénédiction des champs, supplication à Dieu d'éviter la grêle et le gel) par exemple, datent de cette période.

2.1.1. Les temps mérovingiens

Durant cette période qui s'étale de la fin du V^e siècle à 751, le problème majeur était celui des proportions démographiques et la coexistence entre les gallo-romains et les barbares. Dans la Gaule mérovingienne, les gallo-romains n'avaient pas renoncé à leur droit évolué et écrit, hérité des romains. Les barbares ne pouvaient pas non plus se départir de leurs coutumes peu évoluées et orales, mais adaptées à leur niveau. L'idée d'Etat était étrangère aux barbares germaniques ; ils ne pratiquaient pas l'écriture et leur justice, rendue par des hommes libres, se voulait publique et orale, tout en étant néanmoins très formaliste.

Jean François Lemarignier²⁸⁰ rapporte qu'au tribunal, la question préalable que l'on posait à celui qui comparait était : « sous quelle loi vis-tu ? ». Il répondait, par exemple : « mon père vivait sous la loi romaine » ; et on lui appliquait le droit romain. Les difficultés naissaient quand les parties étaient de lois différentes. Quelle loi fallait-il appliquer ? En cas de conflit entre un franc et un gallo-romain, on appliquait au VI^e siècle, la loi franque, en signe de supériorité des conquérants et au VIII^e siècle, la loi du défendeur, c'est-à-dire de celui qui a à se défendre, à répondre en justice, signe d'une certaine fusion sociale.

Les lois romaines et barbares étaient très différentes les unes des autres par leur esprit. Les premières reflétaient l'esprit d'un droit évolué et souple, les secondes, celui d'un droit archaïque et formaliste. Archaïsme et formalisme se révélaient ²⁸¹ aux trois points de vue des pénalités, de la solidarité familiale et des preuves en justice. Comme tout droit primitif, le droit barbare était avant tout un droit pénal. L'aspect solidarité familiale se marquait notamment par la solidarité de payer pour un membre du groupe s'il est coupable et insolvable. Enfin un troisième trait apparaît par le mode de preuve que l'on appelle l'ordalie. Par exemple, l'un des moyens de preuve qui pourrait être utilisé contre un accusé était de le soumettre à l'épreuve, par exemple de lui mettre la main dans l'eau bouillante ou de lui faire saisir un fer rouge. Il y avait aussi l'ordalie bilatérale qui correspond au duel judiciaire. Cette pratique témoignait d'une mentalité. C'était la puissance de l'au-delà qui était censée avoir tranché.

2.1.2. Les temps carolingiens

L'établissement des Germains en Gaule avait arrêté les études littéraires et juridiques. Sous les Mérovingiens, quelques centres, comme celui d'Orléans²⁸², avaient repris une

²⁷⁹ Introduction à leur ouvrage, op. cit., 1985.

²⁸⁰ J. F. LEMARIGNIER, *La France médiévale - Institutions et société*, Armand Colin, 1970, p. 49.

²⁸¹ Selon J. F. LEMARIGNIER, *Idem*, p. 49.

²⁸² Cité par A. TARDIFF, op. cit. p. 12.

activité²⁸³. Par ailleurs, la règle de Saint-Benoît²⁸⁴ qui imposait l'établissement de bibliothèques dans chaque monastère et astreignait tous les religieux à des lectures régulières, se répandit en Gaule²⁸⁵. Sous Charlemagne, les études juridiques, comme les études littéraires reçurent une nouvelle impulsion.

Les temps carolingiens ont conduit à une structuration de la société, avec la constitution d'une hiérarchie, sous l'influence de l'Etat et de l'Eglise. L'écrit s'est développé, et notamment l'écrit administratif. Du sommet à la base de la hiérarchie des fonctions de l'Etat, des écrits circulent, ce qui peut nous paraître normal aujourd'hui, mais qui ne l'était pas sous les mérovingiens et qui ne le sera plus sous les temps féodaux. Les instructions sont transmises du palais au *missi dominici* sous forme de capitulaires, puis des *missi dominici* aux comtes, puis des comtes aux vicaires.

Par ailleurs, l'agriculture, encore très retardataire, voit s'élaborer lentement des innovations (utilisation du collier, du joug, substitution du fer au bois dans les outils agraires, rotation triennale des terres au lieu de la jachère) qui vont se diffuser en Europe sans qu'aucune invasion ne vienne les remettre en cause en ruinant de nouveau brutalement les campagnes. Quant aux villes, elles avaient été totalement balayées par les raids barbares et mêmes les rois²⁸⁶, dans cette période, n'avaient pas de capitale fixe.

2.1.3. Le droit écrit dans le haut Moyen âge

Si le droit du Moyen âge est fait de coutumes et de droit romain, il n'est cependant parvenu jusqu'à nous que par ses sources écrites. Jean Bart²⁸⁷ rapporte que, à partir de la fin du V^e siècle ont fleuri « un certain nombre de règles rendues obligatoires par l'autorité publique, les unes s'appliquant aux populations autochtones qui avaient été soumises à l'autorité impériale romaine et les autres aux populations germaniques ». Il y a lieu de rajouter les capitulaires et les règles du droit canonique.

2.1.4. Les lois romaines des barbares

Leur mise par écrit (limitée aux régions du sud où les populations gallo-romaines étaient plus importantes) poursuit la tradition des codifications du Bas-Empire romain (code théodosien notamment) dont elles s'inspirent fortement. Il y a lieu de distinguer le Bréviaire d'Alaric, la loi romaine des burgondes et l'édit de Théodoric²⁸⁸.

En 506, un an avant sa défaite à Vouillé, le roi des wisigoths, Alaric II, promulgue à Toulouse, pour ses sujets gallo-romains, la *Lex romana Visigothorum*, couramment appelé Bréviaire d'Alaric, qui reprend 162 constitutions du Code théodosien (qui en comprenait 406). Cette loi fut écartée au milieu du VII^e siècle par le roi Chindasvinthe, désireux de soumettre ses sujets à un droit unique et par son fils Récesvinthe qui fit établir en 654, le *Liber judiciorum*, sorte d'amalgame entre les deux systèmes romain et germanique, applicable aux différentes ethnies. Cependant la loi romaine des wisigoths a conservé vigueur beaucoup plus longtemps car les francs, qui n'avaient pas rédigé de loi particulière pour leurs sujets d'origine gallo-romaine, l'avaient adoptée, si bien que le Bréviaire d'Alaric est devenu la référence doctrinale du droit antique en Occident jusqu'à la première renaissance du droit romain du XII^e siècle.

²⁸³ Vers la fin du sixième siècle, FORTUNAT vante la science juridique du Roi Charibert et de Magnulf.

²⁸⁴ Saint Benoît de Nursie (480-547) père et législateur du monachisme chrétien d'Occident est le fondateur, vers 529, de l'ordre des Bénédictins.

²⁸⁵ Selon A. TARDIFF, op. cit. p. 13.

²⁸⁶ Avant Philippe Auguste, roi de 1180 à 1223.

²⁸⁷ J. BART, *Histoire du droit privé*, Montchestien, 1998, p. 15.

²⁸⁸ Pour plus de détails, voir J. BART, *Idem*, p. 16-17.

A la même période, en Bourgondie, sous le règne du roi Gondebaud, fut rédigée la *Lex romana Burgundionum*, dit le Papien, utilisant les mêmes textes romains, mais de manière beaucoup plus libre que le Bréviaire d'Alaric

Il faut signaler également la rédaction par les ostrogoths par le roi Théodoric, à la même époque (fin du V^e siècle, début du VI^e siècle) de ce qui fut appelé l'Edit de Théodoric. La particularité de ce texte était de régir aussi bien les populations germaniques que les populations autochtones.

2.1.5. Les lois barbares proprement dites

Leur contenu retient simplement la teneur d'usages jusqu'alors informulés et de tradition purement orales. Il y a lieu de distinguer notamment la loi des wisigoths, la loi Gombette et les lois franques.

Chez les wisigoths, il faut signaler d'abord un texte qu'a fait publier Euric (le père d'Alaric) vers 470-480, qui semble être le plus ancien des textes de droit barbare : le *Lex antiqua* ou *Code d'Euric*, suivi, un siècle plus tard, d'une nouvelle version due au roi Léogivild. Puis au milieu du VII^e siècle, nous l'avons vu ci-dessus, le roi Récesvinthe fit établir un texte de compromis entre les traditions gallo-romaine et barbare.

Pour les burgondes, le recueil des usages juridiques propres à ce peuple à été réalisé sous le règne du roi Gondebaud, au début du VI^e siècle, d'où le nom de loi Gombette donné à ce texte qui nous est connu par des versions postérieures et qui témoigne d'une forte influence gallo-romaine.

Les lois franques ont au contraire gardé leur originalité. La plus connue est la loi salique (ou loi des francs saliens). La plus ancienne version qui nous est parvenue date du règne de Clovis au début du VI^e siècle. L'une des dernières est la loi salique corrigée par Charlemagne. Il faut aussi signaler la « loi ripuaire » applicable aux francs du Rhin. Les lois franques selon Jean Bart²⁸⁹, étaient empruntées « d'archaïsme ».

Outres les compilations franques, ils faut aussi signaler les rédactions au VII^e et VIII^e siècles propres aux alamans, aux bavares, aux saxons et aux lombards.

2.1.6. Les capitulaires et le droit canonique

La possibilité pour les chefs des royaumes barbares d'imposer des actes de nature législative s'est développée chez les carolingiens, en particulier pendant le règne de Charlemagne par les capitulaires. Celles-ci touchaient essentiellement l'administration du royaume et en fait très peu le droit privé.

Quant au droit de la chrétienté, il fut exprimé soit par les conciles, soit forme de « canons », d'où le nom de droit canonique, soit à partir du V^e siècle par les papes au moyen de « décrétales ». Le nombre de textes, canons ou décrétales ont provoqué la rédaction de recueils, appelés « collections canoniques » dont la plus ancienne a été élaborée au VI^e siècle par le moine Denys. Ce texte fut plus tard envoyé par le pape Adrien I^{er} à Charlemagne qui le promulgua en 802 et pris le nom de code d'Adrien.

2.2. Les temps féodaux

Amorcé à partir de 843 par le partage de l'Empire, le morcellement territorial s'est poursuivi durant plusieurs siècles et à la fin du X^e siècle et au premier tiers du XI^e

²⁸⁹ J. BART, *Ibid.*, p. 18

l'autorité publique était descendue au plus bas niveau : celui dit de la seigneurie banale. Qu'il soit châtelain ou seigneur d'Eglise, le seigneur tirait de son ban (c'est à dire son pouvoir de commandement) des pouvoirs d'ordre militaire, fiscal, judiciaire et économique. Ainsi, sur le plan fiscal, les hommes du domaine acquittaient des redevances, généralement en nature. Lorsqu'ils avaient été payés, le seigneur faisait une encoche, une « taille » sur un bâton qui était remis à celui qui s'est acquitté, d'où le nom de la redevance. Le système de preuve est resté très archaïque, c'était celui de l'ordalie, évoquée précédemment, mise en œuvre par les barbares, prouvant bien le déclin de la société. Selon les historiens²⁹⁰, un mot témoigne de l'altération des droits de la puissance publique : c'est un mot courant dont on use au XI^e siècle pour désigner les droits seigneuriaux : celui de coutumes, on dit que le seigneur a les coutumes pour dire qu'il a les droits seigneuriaux. Sont ainsi qualifiés de coutumes, le ban, les droits d'ordre militaire, les droits d'ordre fiscal, taille et corvée, les droits de justice, les droits économiques. On a perdu, dit Jean François Lemarignier²⁹¹ « l'idée de la délégation publique qui est au principe du droit des seigneurs : on n'a conservé que l'idée de coutume, et ceci à une époque où, dans le cadre de la seigneurie, la coutume tend à devenir la règle de droit ».

2.3. La remise à l'honneur du droit romain

Au V^e siècle, la Gaule, comme tout l'Empire, était soumise au droit romain : le droit du Bas-empire était, en principe, uniformisateur, centralisateur, assurant partout l'emprise de l'Etat²⁹². Le droit appliqué en Gaule à la fin de l'Empire d'Occident (476) était le droit théodosien.

En fait, nous l'avons vu, un droit archaïque s'était constitué à partir de cette période dans les différentes régions et au milieu du Moyen âge, tout individu est soumis à deux droits : celui du seigneur dans le territoire duquel il se trouve et le droit de l'Eglise. On est passé en fait de la personnalité des droits ou chacun suivait le droit de sa race (gallo-romain, wisigoth, franc, burgonde ...) au droit de l'endroit où l'on se trouve, « seul système que pouvait pratiquer le juge du Moyen âge, devenu inculte »²⁹³. Cependant, l'éclipse du droit romain ne fut pas totale²⁹⁴.

2.3.1. L'œuvre des glossateurs

La reconquête de l'Italie par Justinien au cours de la première moitié du VI^e siècle fut éphémère, les lombards ayant rapidement submergé les byzantins. Aussi les compilations de Justinien avaient été peu appliquées. La redécouverte du Digeste au XI^e siècle s'inscrit dans les efforts de réforme, tentée par le pape Grégoire VII en lutte avec l'Empereur germanique, lequel veut apparaître comme le successeur des empereurs antiques.

A la fin du XI^e siècle, le droit romain²⁹⁵ est remis à l'honneur en Italie. Au gré de la querelles des investitures, les parties ont recherché des arguments dans des documents

²⁹⁰ Voir J. F. LEMARIGNIER, op. cit., 1970, p. 119.

²⁹¹ J. F. LEMARIGNIER, *Idem*, p. 119

²⁹² Voir P. OURLIAC et J. L. GAZZANIGA, op. cit., 1985, p. 33.

²⁹³ L'expression est de Romuald SZRAMKIEWICZ, op. cit., 1989, p. 53.

²⁹⁴ Voir P. OURLIAC et J. L. GAZZANIGA, op. cit., 1985, p. 39 : les auteurs rapportent notamment que les rédacteurs des actes privés continuent à recopier les formules des actes romains et que la mention de la stipulation romaine se retrouve encore au XII^e siècle.

²⁹⁵ R. SZRAMKIEWICZ dans son *Histoire du droit des affaires* (op. cit., 1985, p. 62 et 63) rapporte deux versions de la redécouverte du droit romain au XI^e siècle. Dans la première, il raconte que des soldats venus de la République de Pise, pour une guerre, étaient en train d'incendier la ville d'Amalfi au sud de Naples. Pendant

anciens. Mais la reconnaissance des compilations de Justinien n'a été possible²⁹⁶ qu'à cause des progrès culturels dus au développement économique des villes du nord de l'Italie.

Au dernier quart du XI^e siècle, un enseignement juridique est dispensé à Bologne par un certain Pépo. Mais c'est surtout Irnerius (ou Garnerius) qui, quelques années plus tard, et jusqu'aux environs de 1125, apparaît comme l'initiateur d'une méthode nouvelle d'étude des textes juridiques antiques et comme le fondateur de la célèbre Ecole des arts libéraux de Bologne. Les juristes de l'époque font revivre le droit romain sous forme d'ouvrages qui commentent le Digeste de Justinien : le principe des auteurs est de prendre le texte et dans les marges de mettre des commentaires pour les expliciter. Ces commentaires sont dénommés gloses et les juristes effectuant ces gloses des glossateurs. Déjà dans les siècles précédents (IX^e, X^e et XI^e)²⁹⁷, les textes de l'ancien droit romain étaient copiés en France. Les lois que les rois germaniques avaient promulguées dans leurs provinciales, les coutumes proprement germaniques, les édits et capitulaires avaient emprunté de nombreuses dispositions à la législation romaine. Les scribes et les tribunaux y recouraient fréquemment pour la préparation de leurs formulaires et la rédaction de diplômes ou chartes. On assistait à un amalgame entre droit romain et le droit barbare d'origine germanique.

L'oeuvre d'Irnerius fut poursuivie tout au long du XII^e siècle par les disciples immédiats : Bulgarus, Martinus Gosia, Hugo et Jacobus, puis par Rogerius, Vacarius, Placentin, Azon, Accurse, Odofredus²⁹⁸.

Au delà des Alpes, à partir de Bologne, par l'enseignement d'Irnerius et de ses disciples, le renouveau des études de droit antique ne tarda pas à se produire également. Vacarius enseigne à Oxford dans la première moitié du XII^e siècle, Rogerius est peut être venu en Arles un peu plus tard. A la fin du XII^e siècle, Placentin²⁹⁹, vient professer à Montpellier.

L'enseignement des glossateurs et de ses élèves consistait, dans les premiers temps, à lire le texte (de droit romain), puis à expliquer les termes techniques que le texte contenait et à le rapprocher soit de dispositions analogues, soit de règles qui semblaient contradictoires. Lorsque³⁰⁰ la glose d'un jurisconsulte expliquait le texte d'une manière si complète qu'elle formait une sorte de commentaire perpétuel. Durant cette époque, la société avait beaucoup évolué notamment dans le midi de la France, les progrès économiques se conjuguant avec la renaissance intellectuelle pour favoriser l'étude du

l'incendie, un des soldats pisans sauve d'une bibliothèque en flammes un énorme livre en parchemin, l'emporte avec lui et on s'aperçoit qu'il s'agit de l'exemplaire, unique en Occident, du *Digeste*, le livre de droit privé composé à Constantinople par Justinien au VI^e siècle et dont l'Empereur avait fait l'envoi au Pape à cette époque. Dans la deuxième version, il explique que le Pape, voulant affirmer sa domination sur les rois et l'empereur Frédéric Barberousse qui régnait à cette époque en Italie, fit rechercher dans sa bibliothèque cet exemplaire envoyé 500 ans plus tôt par Justinien.

²⁹⁶ Selon J. BART, op. cit., 1998, p. 128.

²⁹⁷ A. TARDIFF, op. cit., p. 20 rapporte que bien que les recueils de Justinien n'aient pas été promulgués en Gaule, on y copiait déjà le Digeste au IX^e siècle «ainsi que le prouve un manuscrit de Pithou qui appartient depuis 1837 à la Bibliothèque Royale de Berlin et un manuscrit de l'abbaye de Saint-Omer aujourd'hui à Wolfenbüttel».

²⁹⁸ Selon J. BART, op. cit., 1998, p. 128.

²⁹⁹ PLACENTIN, né à Plaisance (d'où son nom) vers 1135, chassé de Bologne, après une obscure querelle d'étudiants, se réfugia à Montpellier vers 1167-1170. Il dut y enseigner jusqu'en 1183. Il y rédigea sa somme sur le Code, sur les Institutes. Il regagna alors l'Italie mais vint mourir à Montpellier en 1192. «Les écrits de Placentin», affirme A. TARDIFF, op. cit. p. 363, «témoignent d'un esprit scientifique et d'une connaissance remarquable des auteurs anciens de l'époque, mais aussi d'un dédain pour les autres jurisconsultes qui expliquent les haines dont il a été poursuivi... La plupart de ses écrits ont été imprimés ... On connaît de Placentin des gloses, un traité *De varietate actionum*, des Sommes sur le Code, sur les Institutes et sur les *Tres libri* (les trois derniers livres du Code) des additions au traité de Bulgarus.

³⁰⁰ Pour A. TARDIFF, op. cit. p. 348.

droit romain dans les universités. Les textes romains furent également étudiés à Paris à la fin du XII^e siècle. Les clercs formés dans les écoles répandent le droit romain dans la pratique. L'oeuvre des glossateurs, toute inégale qu'elle soit, a permis, c'est certain, de faire la liaison entre le droit romain et le droit qui va s'affirmer à la fin du Moyen âge et à la Renaissance.

2.3.2. Les critiques bartoliste et humaniste

Le droit romain apparaissait à la fin du XII^e siècle comme le droit d'un Empereur qui aspirait à la domination universelle. Aussi, après la bataille de Bouvines remportée sur les troupes de l'empereur Othon IV, Philippe-Auguste demande au pape Honorius III sous l'autorité de qui était placée l'Université de Paris d'interdire l'enseignement du droit romain, ce qui fut fait en 1219 par la bulle *super specula*. Mais d'autres universités n'ont pas subi la même prohibition et avec la double approbation royale et pontificale ont continué l'étude des compilations de Justinien. C'était le cas des universités de Toulouse, de Montpellier, mais aussi celle d'Orléans, après l'interdiction de l'enseignement du droit romain à Paris. A Orléans, va continuer à se développer l'école des glossateurs avec Jacques de Revigny et Pierre de Belleperche.

Mais l'école des glossateurs va tomber en déclin. Au XIV^e siècle, une école de droit romain va se former à Montpellier où va enseigner l'Italien Bartole³⁰¹ et des français, parmi lesquels il faut citer Paul de Castro et Guillaume Durand. Ces auteurs vont d'abord enseigner le droit romain comme une espèce de monument archéologique, puis dans un sens moderne. Ils vont tirer des lois romaines un droit applicable aux besoins de leur temps et en particulier aux besoins des commerçants.

Par ailleurs, un nouveau courant apparaît à fin du XV^e siècle, privilégiant une approche historique et humaniste et préfigurant la Renaissance. Le promoteur de cette méthode fut Alciat, professeur à Bourges mais son adepte le plus connu fut Jacques Cujas qui au cours du XVI^e siècle enseigna à Cahors, Bourges, Valence et Turin.

2.4. Droit coutumier ou droit écrit

La renaissance du commerce au Moyen âge avait entraîné un développement nouveau de la pratique des affaires. Stimulée par l'expansion, la pratique s'était efforcée d'apporter des solutions juridiques à ce mouvement. De là sont nés des usages, tels celui de tenir des comptes. C'est ainsi que s'est formée la coutume des marchands.

Dans l'ensemble des régions s'était donc développé un droit coutumier s'appliquant dans chaque ressort. Toutefois, le Midi, qui n'a, à cette période, aucune unité politique (mais au contraire une unité de langue) connaît diverses formes de droit. Dans certaines régions, le fond du droit demeure romain : il est cependant infléchi, comme en Italie, par des pratiques vulgaires.

L'essentiel des règles coutumières semble fixé à la fin du XII^e siècle. Les trois siècles qui ont précédé ne nous sont malheureusement pas connus, faute d'écrits. On a parlé de « vide juridique » pour cette période qui suit l'an mil, mais on sait que ce prétendu vide a été comblé par la coutume orale.

A partir du XII^e et du XIII^e siècle, à la suite du mouvement universitaire, seront composés des ouvrages qui prendront plusieurs aspects. On établit des recueils de coutumes. Celles de Montpellier sont mises par écrit en 1204, celles de Barcelone sont

³⁰¹ BARTOLO DA SASSENERATO, élève de Cinus de Pistoie (1270-1333), né en 1314 est le père d'une oeuvre immense. Il enseigna à Pise et à Pérouse et mourut prématurément à 44 ans en 1357.

promulguées en 1283. Sur le plan commercial, on met par écrit les coutumes de telle ou telle foire, l'ensemble le plus connu étant «Les coutumes, styles et usages des foires de Champagne et de Brie »³⁰² ou bien des recueils de jugements de tribunaux commerciaux.

La situation de Montpellier, ville septimaniennne et wisigothique, située en Languedoc mais proche de l'Empire germanique a valeur d'exemple car on y trouve une composition de droit romain et de droit coutumier : « on y allègue en 1085 le droit romain, *sancta lex romana*, en se référant le plus souvent à l'*Interpretatio* de la loi des wisigoths. Les coutumes de Montpellier, datées de 1204, mais dont la rédaction doit remonter au moins à 1190, font la part belle au droit romain, mais conservent cependant bien des dispositions coutumières, pour la procédure, les voies d'exécution et les contrats, mais aussi pour le droit familial, les successions, l'exclusion des filles dotées ou la conditions des époux »³⁰³.

Ce renouveau du droit romain évoqué ci-dessus fut diversement apprécié : une certaine hostilité fut manifestée par l'Eglise³⁰⁴, par la Royauté³⁰⁵ mais aussi par les populations qui se méfiaient de toute nouveauté.

Cependant, en 1251, Blanche de Castille reconnaît qu'une partie du royaume est régie par le droit écrit, tandis que le reste obéit à la coutume. Cet état de fait imposa à la Cour du roi, à laquelle était maintenant reconnu le droit de recevoir les appels de tout le royaume, de faire application du droit romain aux appels venus du Midi. Une Ordonnance de 1278 (publiée quelques années après l'annexion du Languedoc) eut un rôle clarificateur : les causes venues des six sénéchaussées du Midi devaient être jugées par des auditeurs spécialement nommés : ce fut « l'auditoire de droit écrit »³⁰⁶.

Au XIV^e siècle, les coutumiers fleurissent en peu partout en France ; Jean Gaudemet³⁰⁷ distingue trois types de rédactions :

- des rédactions « privées » : au XII^e siècle, rédiger des coutumes devenait un objectif, notamment pour quelques juristes qui avaient besoin de certitude. On trouve également à la fin du XII^e siècle une très ancienne coutume de Normandie, qui fera l'objet de nombreuses rédactions, dont la première en langue française entre 1270 et 1302³⁰⁸. Le droit de la région parisienne fut mise par écrit au XIV^e siècle dans le « Grand coutumier de France ». Au début du XIV^e siècle apparaissent également les « coutumes gardées et approuvées du duché de Bourgogne » Enfin, entre 1417 et 1419 fut rédigé à Parthenay le « Vieux coutumier du Poitou » ;

- des rédactions « officielles » : celles-ci ont commencé à se multiplier à l'étranger, à Milan et à Naples notamment. En France, elles ne touchent que quelques régions du Centre et de l'Ouest (Berry, Poitou, Anjou et Maine), au début du XV^e siècle. C'est pourquoi en 1454, le Roi Charles VII, en prescrivant dans l'article 1225 de l'Ordonnance de Montils-les-Tours, la rédaction de toutes les coutumes de France a essayé de promouvoir ce type de rédaction. Mais ces rédactions se firent attendre et ce n'est que vers la fin du XVI^e siècle que la rédaction officielle des coutumes fut menée avec beaucoup plus de vigueur ;

³⁰² Cité par R. SZAMKIEWICZ, op. cit., 1989, p. 63.

³⁰³ Rapporté par P. OURLIAC et J. L. GAZZINIGA, op. cit., 1985, p.71.

³⁰⁴ Qui tient à imposer sa loi (le droit canonique) à l'ensemble de ses fils.

³⁰⁵ Qui ne veut pas être sujette à l'Empire : Philippe Auguste à l'époque s'était adressé au pape pour se faire affirmer par la bulle *per venerabilem* que le roi de France n'est pas soumis à l'Empereur.

³⁰⁶ Rapporté par P. OURLIAC et J. L. GAZZINIGA, op. cit., 1985, p.79.

³⁰⁷ J. GAUDEMET, op. cit., 1997, p. 34 et s.

³⁰⁸ Coutume encore utilisée à Jersey et Guernesey

- des rédactions « réformées » : dès la seconde moitié du XVI^e siècle cette nécessité s'imposera ; ainsi la coutume de Bourgogne, qui avait envisagé d'ailleurs cette possibilité en 1459 fut modifiée par les Etats de Bourgogne en 1551.

2.5. L'élaboration d'un droit royal

Le pouvoir des premiers capétiens s'apparente à celui de bien des seigneurs : ils jouissent dans leur domaine du pouvoir du ban, lié à la justice, mais ne peuvent imposer leurs normes à l'ensemble du royaume. Toutefois, il leur arrivait d'intervenir sur des mauvaises coutumes. Ainsi Henri I^{er} en 1051, à la demande du clergé et des habitants d'Orléans, supprime le règlement selon lequel³⁰⁹ « les portes de la ville restaient fermées pendant le temps des vendanges et n'étaient ouvertes qu'aux bourgeois qui voulaient rentrer leur récolte que moyennant le paiement d'une redevance indue exigée par le prévôt royal ». Philippe Auguste fit de même en 1181 et 1191.

En 1155, Louis VII prend une ordonnance pour faire cesser les querelles et violences qui sévissaient dans le royaume en réunissant à Soissons quelques grands seigneurs et prélats. Louis IX prend aussi des ordonnances « du conseil des barons » et il précise que le roi pourra contraindre les seigneurs récalcitrants à exécuter son ordre. En 1246, Louis IX prend une ordonnance sur la protection des mineurs orphelins qui, bien que s'appliquant seulement à l'Anjou et au Maine après consultation des barons du pays, paraît avoir fortement influencé les coutumes d'autres provinces. Mais il faudra attendre le seizième siècle et les règnes de François I^{er}, Henri II, François II, Charles IX et Henri III, puis des Bourbons pour voir le pouvoir royal édicter ses propres lois.

2.6. Le développement des villes italiennes et le droit

L'ouverture de l'Occident au monde moderne et au développement économique a commencé en Italie. Nous avons vu ci-dessus³¹⁰ que l'Italie du Nord était l'une des « zones industrielles » de l'époque. Nous avons assisté à une Renaissance des villes en Italie, à Venise d'abord mais aussi à Florence, Gènes, Milan, Pise, Ravenne ...

Venise d'abord : au VI^e siècle, pour fuir les invasions lombardes, les habitants de la région se réfugièrent dans les îles de la lagune et y fondèrent la ville. Ils vivaient de pêche, de la récolte du sel, du commerce maritime avec le monde byzantin. Les îles étaient gouvernées par un duc, assistés de tribuns. Au IX^e siècle, les ducs adoptèrent le Rialto comme résidence et ce fut le début de la grandeur de la ville. Venise devint l'intermédiaire entre l'Occident barbare, l'Empire d'Orient et le monde musulman. En 1094 fut consacrée la basilique Saint Marc.

Florence s'est, quant à elle, constituée en ville indépendante vers 1115 et la noblesse y abandonna le pouvoir aux grands marchands en 1293. Des compagnies à base familiale (les Médicis apparaissent au XIII^e siècle) y pratiquent à la fois l'industrie (en particulier le traitement des draps) et le commerce d'argent.

Au XII^e siècle, les tribunaux commerciaux existaient déjà dans de nombreuses villes italiennes, alors que leur apparition fut plus tardive dans le reste de l'Europe. En fait, l'Italie de cette période nous offre le spectacle d'une série de républiques gouvernées par des marchands alors qu'en France, à la même époque, l'alliance de la royauté et de la bourgeoisie commerçante est à peine ébauchée. Il appartenait aux marchands italiens d'élire leurs juges, mais évidemment, le mode d'élection et le nombre de ces derniers

³⁰⁹ Rapporté par J.BART, op. cit., 1998, p. 144

³¹⁰ Voir supra section §1.3.2

différait d'une ville à l'autre³¹¹. La procédure suivie devant les juridictions italiennes était simple : deux principes dominaient : d'une part, les procès doivent être tranchés dans des délais extrêmement restreints et d'autre part les décisions tenaient surtout compte des circonstances de chaque affaire.

Section 3

Le droit comptable de la période franque à la fin du Moyen âge

Après la chute de l'empire romain, il semble que la technique comptable se soit un peu oubliée en Occident³¹². L'Empire d'Orient, par contre perpétua la comptabilité antique, en ne lui apportant que des perfectionnements mineurs. Il y eut rupture, en Occident, avec les invasions qui détruisirent les pratiques ancestrales et empêchèrent toute connaissance scientifique. Certes, certains échanges ont continué à être pratiqués mais néanmoins, l'héritage comptable de l'Antiquité se perdit alors progressivement. Ce recul économique s'accrut jusqu'à la fin des invasions, période qui marqua alors, à partir du XI^e siècle, un renouveau intellectuel et une véritable renaissance de la comptabilité.

Au Moyen Age, la comptabilité type est concrétisée par la rédaction d'un registre unique, chronologique qui décrit surtout, mais pas exclusivement, les opérations avec les clients, les fournisseurs et les banquiers en débit et en crédit. On trouve assez souvent des enregistrements en forme d'articles mais « article » est à considérer dans le sens journalistique du terme : il s'agit plus d'une description des opérations que d'une analyse. A ces premiers registres descriptifs succèdent des mémoriaux évolués qui contiennent un embryon d'analyse : on essaie d'opérer une classification des « comptes » selon leur nature, on essaie de classer les biens, de distinguer les biens stables et les dépenses à fond perdu. Ces nécessités, déjà pressantes, le sont d'autant plus que le commerçant, le banquier, l'abbaye, l'armateur ont plusieurs succursales ou établissements géographiquement distincts.

3.1. Le droit comptable au haut Moyen âge

Les problèmes qu'ont posé au Moyen âge les moyens de preuve des contrats n'ont pas sans avoir eu d'incidence sur ce que nous appelons le droit comptable.

Dans la tradition du haut Moyen âge la preuve par témoins l'emportait sur la preuve écrite. Si une partie se prévalait d'un contrat, elle devait en appeler, pour en établir la teneur, les témoins qui avaient participé à sa conclusion afin de garantir l'engagement. La preuve testimoniale pouvait non seulement pallier l'absence d'écrit mais elle était aussi employée pour en contester la valeur.

Ceci explique peut-être pourquoi ce ne fut que fort tardivement que le droit commercial, pourtant ébauché en Méditerranée avec les « Tables amalfitaines » au II^e siècle, s'occupa des livres de commerce.

³¹¹ C. SCHMILLERDING, op. cit., p. 30 rapporte que les élections avaient lieu au cours d'une réunion de l'assemblée générale des marchands. Cependant l'un des postes du tribunal consulaire était donné à un homme appartenant à la classe des judices. Les Italiens du Moyen âge, en effet, soucieux de laisser à des commerçants le soin de débattre les difficultés relatives au commerce, redoutaient de s'en rapporter entièrement à des gens rompus à la pratique des affaires mais très souvent ignorants des règles juridiques

³¹² Affirmé par L. BOISSIER, op. cit., 1979, p. 227.

Les tailles furent³¹³ d'ailleurs les rares « documents » comptables de cette période. En effet, si peu de personnes ne savaient lire au Moyen âge, elles pouvaient tous compter les encoches sur les morceaux de bois qui comptabilisaient l'impôt. Ces morceaux étaient marqués du paiement et fendus en deux parties. Cette pratique est restée et fut même reprise par le Code civil de 1801³¹⁴.

C'est aussi de cette période qu'on a retrouvé les plus anciens livres comptables européens³¹⁵. Le plus ancien mémorial vient de Gênes, il se compose de trois feuilles de papier trouvées entre les pages d'un livre de contrats du notaire Giovanni Scriba. Ce document, qui dans sa nature, est le plus ancien connu, s'étend de 1155 à 1164. Le mémorial comprend des calculs de résultats pour trois voyages méditerranéens en 1156 effectués par un marchand génois du nom de Ansaldo Baialordo avec son associé Ingo da Volta. Le plus ancien livre quant à lui date de 1211. Une partie (environ un quart) est encore lisible, le reste étant abîmé. Le texte est écrit sur parchemin en italien avec quelques formules latines complémentaires. On y trouve des opérations effectuées par une banque agissant à Florence, Bologne et Pise en 1211.

3.2. Droit comptable coutumier ou écrit

Parmi les usages qui se sont développés en France au Moyen âge figure celui des livres de raison. Le livre de raison³¹⁶ était un registre où chaque chef de famille prenait soin d'inscrire les chiffres représentant l'état et le développement de sa fortune. En outre, à une époque où le service de l'état civil était assuré par les paroisses, les familles éprouvaient le besoin de noter les faits marquants de leur vie : mariages, naissance, décès, acquisition de biens, testaments. Les marchands, également, se sont servis de leur livre de raison pour inscrire les opérations de commerce. Les mémoriaux et livres de raison du Moyen âge se présentaient sous une forme analogue au *codex accepti et expensi* des Romains³¹⁷. Nous savons du reste, qu'au Moyen âge, le nom de « mémorial » (le *memoriale libellum* de Suétone) était largement utilisé. Ces livres étaient, avec les archives notariales et les inventaires domestiques, les documents qui nous font pénétrer le plus avant dans la vie privée de cette époque. Ils ont été très nombreux ; malheureusement, bien rares sont ceux qui sont parvenus jusqu'à nous.

Enfin, notons que parmi les documents comptables qui nous sont parvenus de cette époque, il ne faut pas négliger³¹⁸ celui de Reneiro et Baldo Fini pour leurs frais de foires de Champagne au XIII^e siècle, il s'agit de comptes tenus en partie double où des comptes impersonnels sont ouverts pour toutes écritures d'un journal.

En France, il faut noter que ce n'est qu'en 1566, par l'Ordonnance de Moulins, que le roi Charles IX a opéré une importante réforme des preuves. Ce texte, repris dans notre Code civil, interdit de recourir à la preuve par témoins lorsque la valeur du contrat dépasse la valeur de cent livres. Il sera repris dans la grande Ordonnance civile de 1667. Toutefois, la jurisprudence eut à régler les cas non prévus par l'Ordonnance de Moulins et a dégagé le concept de commencement de preuve. Il faut supposer dit Jean Bart³¹⁹, « qu'une

³¹³ V. BERARD - Y. LEMARCHAND, op. cit., 1994, p. 16.

³¹⁴ Article 1333 toujours applicable aujourd'hui : « Les tailles corrélatives à leurs échantillons font foi entre les personnes qui sont dans l'usage de constater les fournitures qu'elles font ou reçoivent en détail ».

³¹⁵ *The oldest european accounting book : a florentine bank ledger of 1211*, d'après G.A. LEE in *Accounting History*, op; cit. p. 160

³¹⁶ Le vieux mot français « raison » veut dire compte, finance comme l'italien « ragione » et le latin « ratio ».(Note de C. SCHMILLERDING, op. cit., s.d., p. 37)

³¹⁷ Voir supra Chapitre 1, § 3.2.2 et 3.4.

³¹⁸ V. BERARD et Y. LEMARCHAND, op. cit., 1994, p. 26.

³¹⁹ J.BART, op. cit., 1998, p. 405.

partie produisait en justice un écrit qui n'avait pas été rédigé spécialement pour constater le contrat, mais qui, d'une façon ou d'une autre, évoquait sa conclusion et par le fait même, la rendait vraisemblable. Une telle pièce ne fut pas considérée comme une pièce complète, mais comme une sorte d'embryon de preuve qui pouvait être confortée par des témoignages ».

Bien que cette règle ne soit pas transposable au droit du commerce, elle n'a pas été sans influence à l'enregistrement par écrit en comptabilité des opérations réalisées entre commerçants.

3.3. Le développement des villes italiennes et le droit comptable³²⁰

Des preuves privilégiées pour les causes commerciales étaient admises devant les tribunaux des marchands. Dans plusieurs endroits, il était prescrit que les livres de commerce, régulièrement tenus par les négociants, sous la surveillance du juge, faisaient foi en justice³²¹. Les livres de comptes de cette période ont, malheureusement, pour la plupart disparu. Il est donc difficile de retrouver les inventeurs de la partie double qui se faisait jour à cette époque³²². A Florence, au quatorzième siècle, à l'occasion de la déclaration de faillite de plusieurs compagnies³²³, les livres de commerce étaient examinés par une délégation de créanciers. L'examen des coutumes florentines de cette époque³²⁴ démontre que la production des livres à l'occasion des litiges entre commerçants ou des faillites était courante

En fait, vers le XIII^e siècle, les connaissances antiques ont dû être réinventées, cette réinvention ayant été stimulée par l'apparition des chiffres arabes, qui ont pris le relais des chiffres romains, lesquels ont perduré tout de même jusqu'au XVII^e siècle. Au bas Moyen âge, la comptabilité type est concrétisée par la rédaction d'un mémorial, c'est à dire un registre unique chronologique qui traduit essentiellement les opérations avec les tiers, en débit et crédit.

Enfin, c'est au XIV^e siècle, dans plusieurs centres commerciaux italiens (Gênes, Florence, Venise sans oublier Sienne, Milan ou Lucques)³²⁵ que la comptabilité en partie double s'est développée. Au XV^e siècle, cette technique s'est répandue progressivement dans l'Europe marchande³²⁶. Selon Raymond de Roover³²⁷, la *Banque de Saint-Georges*, filiale

³²⁰ En fait, si la comptabilité s'est développée dans les villes italiennes à la fin du Moyen Age, elle s'est aussi développée dans d'autres pays. J.R. EDWARDS, op. cit., 1989, p. 34 précise qu'en Angleterre les premiers états comptables proviennent des monastères au douzième siècle et des manoirs au treizième siècle. L'auteur présente notamment un compte d'intendance d'un manoir comprenant recettes et dépenses (*Money charge and discharge account*).

³²¹ C. SCHMILLERDING, op. cit., s.d., p. 31 rapporte qu'en 1297, à la demande des consuls des sept arts majeurs de Florence, il fut décidé que les énonciations des livres seraient tenues pour véritables, même s'il manquait quelques unes des formalités prescrites par les statuts, à cette seule condition qu'un consul de l'art auquel appartenait la personne incriminée eut approuvé les comptes avec l'assistance de six sages.

³²² Selon V. BERARD et Y. LEMARCHAND, op. cit., 1994, p. 26 : « Il est difficile de retrouver les inventeurs de la partie double. d'autant que l'évolution a été progressive. Ainsi, la présentation en diptyques, le débit d'un coté, le crédit de l'autre, est dite alla veneziana. Pourtant, on ne la trouve pas à Venise avant le XV^e siècle alors qu'on la connaît à Florence en 1382. l'un des plus anciens registres en partie double que l'on connaisse est celui des intendants municipaux de Gênes, les massari, datant de 1340. Celui de Francesco Dattani, pour sa filiale d'Avignon, date de 1366. mais sans doute des comptabilités en parties doubles plus anciennes ont elles existé ? »

³²³ Peruzzi en 1343 et Bardi en 1346.

³²⁴ C. SCHMILLERDING, op. cit., s.d., p. 31.

³²⁵ Voir Y. LEMARCHAND, op. cit., 1993, p. 23.

³²⁶ Y. LEMARCHAND, *Idem*, p. 24 : par apprentissage, enseignement, littérature ; les traités de tenue des livres ont contribué principalement à la diffusion du modèle vénitien.

de l'institution génoise la *Casa di San Giorgio*, créée en 1408, offrait à ses clients la possibilité d'utiliser la technique du virement pour leurs règlements. Comme le chèque n'existait pas, les ordres étaient donnés oralement et la transcription sur le journal était effectuée en présence des deux parties. Comme il n'y avait pas d'autre preuve écrite que la transaction, les teneurs de livres avaient la qualité de notaires et leurs écritures celle d'un acte authentique. Toute tentative d'arracher une feuille ou de réorganiser les enregistrements exposait son auteur à des sanctions extrêmement lourdes. On peut d'ailleurs se poser la question de savoir si, en définitive, l'enregistrement des opérations comptables sur les livres « officiels » pouvant servir de preuve n'est pas une transposition de l'enregistrement d'actes authentiques, tels les actes de cession d'immeubles, auprès des notaires.

3.4. La comptabilité en partie simple au Moyen âge

Selon J.G. Degos³²⁸, « à partir des découvertes antiques du XI^e-XII^e siècles, la comptabilité en partie simple présente une amélioration réelle ». Les comptes sont utilisés en deux parties, gauche et droite, haute et basse. Les historiens ont découvert et commenté de nombreuses comptabilités en partie simple du Moyen âge.

Giovanni Farolfi & Company est une société de marchand florentin au début du 14^e siècle, avec Farolfi l'associé principal. Amatino Manucci, également partenaire, tenait les livres de la branche Salon en France. Salon était un centre de production d'huile d'olive et un centre de pratique pour l'achat des produits (blé, orge, avoine, des vins et de la laine) et des textiles. Farolfi traitait également des prêts et des échanges monétaires. Combien de temps ce partenariat a existé, on ne le sait. Pas d'autres faits sont connus de la vie de Manucci.

Apparemment, au moins six livres de comptes ont été utilisés à la succursale de Salon, mais seulement 56 pages d'un « grand livre » (de 110 pages au total) pour la période 1299-1300 subsistent maintenant (à Archivio di Stato, Florence). L'information financière a été sous forme de paragraphe, les débits ont été enregistrés dans la couverture du livre, les crédits à l'arrière, les chiffres sont libellés en livres tournois (livres, sols et deniers) en français. Il y avait un seul débit et un crédit unique pour chaque entrée, entièrement renvoyés. Le résumé des comptes montrent les « transferts » de livres de comptes d'autres. Chaque page est totalisée, avec un total à la page 91 pour les débits (le solde des crédits est perdu). Les livres ont été logiquement divisés, et une séparation des comptes de caisse et des biens dans le grand livre principal, d'un inventaire permanent de chaque ligne de produits agricoles et chaque grade de tissu ou de fil négociés, et des registres complets des débiteurs et des créanciers, les dépenses, les bénéfices, des dessins d'intérêt et des partenaires. Cette comptabilité en partie simple s'est très vite transformée en comptabilité en partie double et Amatino Manucci est considéré comme le premier utilisateur de la comptabilité en partie double.

J.G. Degos³²⁹ cité également Les comptes de la compagnie de Francesco Bene (1322) et la comptabilité des Templiers, lesquels nous ont laissé un journal de caisse, tenu du 19 mars 1295 au 4 juillet 1296 et une balance des comptes royal de 1286 à 1295. Ces documents sont rédigés en latin et en chiffres romains.

³²⁷ Cité par Y. LEMARCHAND, A propos des dispositions comptables de l'Ordonnance de 1673, *Revue de droit comptable*, Septembre 1994, p.22.

³²⁸ J.G. DEGOS, *La saga de la comptabilité et de l'expertise comptable*, 2005, op. cité, p. 29.

³²⁹ J.G. DEGOS, *Ibid*, p. 31

Section 4

Droit comptable et autre droits

A coté du droit comptable proprement dit se sont développés au Moyen âge des droits spécifiques qui, à l'avenir, ne seront pas sans influence sur le droit comptable : il s'agit notamment du droit des sociétés, du droit de la faillite (appelé aujourd'hui droit des entreprises en difficulté) et du droit fiscal³³⁰.

4.1. Les sociétés dans l'ancien droit

Au Moyen âge, certes, les sociétés n'étaient pas aussi nombreuses qu'elles le sont actuellement. Il arrivait cependant souvent que l'on créait des sociétés au but limité et de courte durée. Le droit médiéval s'était développé à partir de deux formes de sociétés, la commande et la compagnie, formes sur lesquelles s'était fondée une pratique contractuelle originale par rapport au modèle de droit de société retrouvé dans le code de Justinien.

Tout a débuté à la fin du X^e siècle, lors de l'apparition des conditions préalables au décollage des économies d'Occident, de ce que l'on nomme « la révolution commerciale »³³¹. Le commerce médiéval fut cependant un commerce presque partout errant, dans lequel le marchand accompagnait ses marchandises jusqu'à leur lieu de distribution. Mais comme pendant longtemps, les routes étaient loin d'être sûres, les marchands prirent l'habitude de circuler en groupe, ce qui fut l'une des premières causes majeures de la naissance d'associations commerciales. Par ailleurs, pour des affaires de plus amples dimensions, liés au change ou au grand commerce, le Moyen âge a commencé à élaborer ce qui reste le fondement de notre droit des sociétés. Exceptionnellement tôt à Venise (dès le XI^e siècle), puis dans les deux siècles suivants dans les grandes cités de l'Italie, les marchands prirent l'habitude de s'associer.

4.1.1. Les sociétés dans les villes italiennes

Deux catégories principales de sociétés naquirent donc en Italie : la commande dans les grands ports et la compagnie dans les grands centres de l'intérieur.

La commande est apparue à la fin du X^e siècle et a d'abord joué un rôle important dans le commerce méditerranéen, spécialement pour couvrir les risques du commerce maritime. Le *commenda* (de *commendare* : confier) réunit un détenteur de capitaux (*commendator*) et un entrepreneur, éventuellement navigateur ou marchand (*tractator*). La commande associe les caractères du prêt et la société pour en cumuler les avantages. Il faut dire que, dans les grands ports, les sociétés devaient tenir compte des périls en mer (gros temps, naufrage, plus encore piraterie et représailles). Dans un prêt maritime, les prêteurs ne pouvaient être remboursés que si navire et cargaison parvenaient à destination. La commande est un contrat de société conclu pour un voyage : un ou plusieurs financiers apportent des fonds, le marchand qui fera le voyage n'apportant pas d'espèces. A coté de ce type de contrat, il y en eut un autre légèrement différent, appelé *societas maris* à Gênes et *colleganza* à Venise : en plus de ses services et de son activité, le marchand apporte une part du capital, mais moindre que celle qui est fournie par les

³³⁰ Pour le développement de ces droits dans l'Empire romain, voir supra Chapitre 1, § 3.2.4 à 3.2.6.

³³¹ Expression de P. LEON, op. cit., Tome I, 1978, p. 366.

financiers. Le XIII^e siècle a connu une grande expansion de la commande et de ses dérivés, qui furent dans les cités maritimes, la source majeure des grandes fortunes.

La compagnie est un contrat consensuel comme la société de droit romain. Cette société, dont l'étymologie fait allusion à la vie domestique (le fait de partager le même pain) était très marquée par les tendances communautaires de la vie médiévale. Elle était certainement née d'usages familiaux à partir de l'indivision successorale et de la gestion d'un patrimoine commun entre frères. Chaque associé avait vocation, dans la compagnie, à participer à la gestion. Toutefois, dès le XII^e siècle, il était courant que l'un des associés représente les autres. Ces compagnies (semblables aux sociétés en nom collectif de notre droit commercial) se développèrent dans les grandes places de l'intérieur de l'Italie (Florence, Sienne, Lucques, Plaisance, Milan). Elles regroupaient des hommes le plus souvent apparentés ou bien plusieurs familles qui avaient des objectifs communs. Cette société de personnes était reconductible, ce qui au XIII^e siècle, pouvait lui assurer une durée de vie supérieure à dix ans.

A partir des types originels que sont la commande et la compagnie, la pratique se diversifie ensuite en fonction d'usages locaux et de raisons économiques. En grande majorité, les sociétés médiévales ne comportaient que deux ou trois associés avec des apports modestes et des buts limités. Mais l'éveil du commerce fit que, en particulier sur la fin du Moyen âge et surtout en Italie, en marge de cette pratique courante, de grandes affaires furent constituées réunissant des associés nombreux avec de gros capitaux.

4.1.2. Les sociétés dans le bas Moyen âge

Dans le Midi de la France au XII^e siècle³³², on distinguait trois types de sociétés héritées du droit romain et imaginées par les italiens : la société de marchandises, la commande et la *societas maris*³³³.

Au XVI^e siècle, on pouvait trouver deux formes de sociétés marchandes³³⁴ : la société générale et la société de commandite. La société générale était contactée par deux ou plusieurs personnes pour faire le commerce en commun. Ces personnes étaient obligées indéfiniment envers le public et envers eux proportionnellement à leurs apports. La société générale correspondait à notre société en nom collectif actuelle, à quelques détails près. La société en commandite était celle où plusieurs associés fournissaient leur argent et un ou plusieurs autres fournissaient leur industrie. Les commanditaires n'étaient obligés qu'à concurrence de leur apport.

La société générale (ou société en nom collectif) est une forme de société très ancienne qui existait déjà à Rome (sous une forme un peu différente)³³⁵. L'antique société de droit romain prit, avec le développement du commerce au Moyen âge, un caractère nouveau. Les commerçants s'associèrent et ceux qui entraient dans une société en vue de faire le commerce étaient réputés commerçants. La raison sociale fut déposée au consulat et les associés se lièrent par solidarité. Les apports en société furent considérés comme formant un patrimoine distinct et pour marquer cette séparation des patrimoines, les juristes dirent que la société était elle-même un corpus, c'est à dire une personne morale.

³³² Selon V. BERARD et Y. LEMARCHAND, op. cit., 1994, p. 25.

³³³ Dans les villes maritimes, la *societas maris* finance l'acquisition ou le droit d'usage d'un navire, paie la cargaison et l'équipage. au retour du bâtiment, les produits sont répartis entre les porteurs de parts. les titres de la *societas maris* peuvent être cédés, ce qui n'est pas le cas dans les sociétés de marchandises et les commandes constituées «*intitu personnae*».

³³⁴ D'après J.G. DEGOS, Un comptable moderne sous la révolution : le Bordelais Pierre Boucher, *Revue Française de Comptabilité*, Juin 1989, n° 202, p. 52.

³³⁵ Voir supra Chapitre 1, § 3.2.3.

La société en commandite est sortie du « *contrat de command* » pratiqué au Moyen âge, principalement, nous l'avons vu, dans les villes italiennes. « *Command* » vient du mot latin *commendare* confier, et la commandite était souvent orthographiée « *commendite* ». On appelait aussi le commandité le « *complimentaire* ». Une personne remettait des marchandises ou une somme d'argent à un marchand ou au « seigneur de la nef » moyennant un partage des profits de l'expédition. Le contrat fut ensuite considéré comme un contrat de société, mais le commanditaire n'était pas dans la situation d'un associé ordinaire. On y vit le grand avantage de laisser participer aux opérations commerciales des nobles, des officiers et des prêtres qui ne pouvaient être commerçants. C'était aussi le moyen de tourner la prohibition du prêt à intérêt en faisant un apport d'argent moyennant une participation. Peut-être la prohibition du prêt à intérêt a-t-elle été maintenue avec rigidité pour pousser les capitalistes vers les affaires commerciales au lieu de les laisser dans une situation paresseuse de prêteurs ?³³⁶.

Par ailleurs, à la fin du Moyen âge, à coté de ces sociétés, on pouvait rencontrer des ébauches de sociétés de capitaux. Ces sociétés ne tenaient plus à la personne, en tant que partie à la conclusion du contrat, mais seulement au fait d'être titulaire d'une créance sur une part de capital. Les origines de cette technique étaient lointaines et diffuses. Au XIII^e siècle, on peut noter que les communes italiennes avaient recours à des emprunts, souvent forcés, divisés en parts égales, à l'instar des parts de navires. Ces parts étaient transmissibles par voies de transcription sur des registres publics. Les détenteurs étaient réunis en associations et leurs délégués intervenaient dans la gestion des revenus qui leur étaient assignés. Les groupes de particuliers prenant une part active, financière, à la colonisation génoise de la même époque avaient aussi des caractères voisins. Par ailleurs, certains secteurs de production (extraction, métallurgie, moulins) connaissent à la fin du Moyen âge, en Italie comme en Allemagne et en France, le passage de l'exploitation artisanale à l'exploitation capitaliste et les sociétés de capitaux étaient devenus l'instrument de cette transformation. L'activité minière a suscité les plus grosses sociétés. L'exemple le plus complètement étudié dans la vie juridique fut celui des moulins de Toulouse³³⁷. Dans la seconde moitié du XIV^e siècle, les associations de copropriétaires de moulins deviennent des véritables sociétés de capitaux et une organisation statutaire s'impose alors éloignant les exploitants associés de l'état de simples copropriétaires. L'idée apparaît d'un patrimoine social distinct de celui des associés et seul engagé par l'activité de la société. La volonté sociale se dégage d'assemblées générales d'associés décidant à la majorité simple. Des conseillers élus pour un an parmi les associés dirigent l'administration avec de larges pouvoirs, il agissent en justice au nom du patrimoine social, l'engagent sans souscrire pour autant d'engagements personnels. La société était devenue une véritable personne juridique.

4.2. La faillite dans l'ancien droit

Au Moyen âge, la faillite a été originairement une procédure d'un caractère pénal dirigée contre les commerçants qui n'avaient point tenu leurs engagements. On trouve³³⁸ les règles de la faillite dans les statuts des villes italiennes, notamment dans le statut de Gênes de 1498, réformé en 1588, et dans ceux de Florence, de Milan et de Venise. Les mesures contre les débiteurs insolubles étaient aggravées contre les banqueroutiers (du terme italien *banca rotta* « banc rompu » parce qu'on brisait le comptoir des banquiers en faillite). La différence avec le droit moderne entre faillite et banqueroute dans l'ancien droit n'existait pas : tout failli était traité en criminel. Comme il était, en outre, nécessaire de liquider ses biens, les juristes puisèrent dans la procédure romaine la notion de *missio in possessionem* des créanciers, et aussi celle de la vente globale des

³³⁶ Selon G. RIPERT, *Traité élémentaire de droit commercial*, Tome I, LGDJ, 1959, p. 375.

³³⁷ D'après J. HILAIRE, op. cit., 1986, p. 184.

³³⁸ G. RIPERT, *Traité élémentaire de droit commercial*, Tome II, LGDJ, 1961., p. 245

biens (*venditio bonorum*). Ainsi se créa une procédure particulière contre le commerçant qui avait consommé ses biens (*decoctor*) et failli à ses engagements (*faillitor, defraudator*). Des Ordonnances de François Ier de 1536 et de Charles IX de 1560 décidèrent de sanctions pénales sévères contre les banqueroutiers. Il ne pouvaient échapper à une telle rigueur que par la cession de tout leur actif. Il leur fallait alors régler la vente des biens et la distribution aux créanciers. En fait, le droit médiéval relatif à la faillite est resté très touffu. Jean Hilaire³³⁹ explique cela par les deux conceptions qui ont dominé le droit français, à savoir, d'une part, celle d'une « procédure générale applicable à tous les débiteurs quelle que soit leur qualité (déconfiture) » et d'autre part, « celle d'une procédure plus spécifiquement commerciale, de type italien, dans la mouvance de la juridiction consulaire (faillite) ». En fait, en France, c'est la conception italienne qui va l'emporter et il y avait déjà quelques signes annonciateurs de cette orientation à la fin du Moyen âge ; mais l'élaboration de la faillite *stricto sensu* ne devait véritablement commencer qu'au XVI^e siècle.

4.3. Le système fiscal en vigueur au Moyen âge

On peut considérer³⁴⁰, qu'après la décadence de l'Empire romain, à la fin de l'époque mérovingienne ou au début de l'époque carolingienne, on se trouvait dans des états sans impôts. En fait, l'obligation de service militaire des princes et seigneurs (faite surtout à cheval) devait être prise en charge par ces derniers sur leurs propres ressources.

Au Moyen âge, les princes et les seigneurs tiraient des ressources de leurs domaines. Mais ils prélevaient également sur leurs sujets ou leurs serfs. Des hommes qui géraient les biens du prince (ou du seigneur) ou ceux de la communauté, en faisaient l'assiette de l'impôt et en assuraient la perception.

Toutefois, comme le précise Jean Favier³⁴¹ « à des intervalles plus ou moins réguliers, les agents domaniaux rendent compte de leur administration. Les « notaires » qui gèrent le domaine du comte de Flandre se présentent ainsi devant la Renenghe où leur comptes sont examinés, acceptés, puis recopiés sur un « Gros Bref » qui reflète fidèlement la structure des finances du compte. Le gros Bref de 1187 est le plus ancien qui soit connu »

EXTRAIT DU GROS BREF DE 1187 (d'après A.VERHULST et M.GYSSELING, *Le compte général de 1187* - (Bruxelles 1962), pp. 142-143).

Dixmude

Compte du notaire Richard, rendu à Ypres le 1 juin 1187.

Recettes principales des bergeries : 198 l. 4s. 10 1/2 d. dans la Terre obscurcie³⁴².

De la Terre obscurcie : de la terre des fils Richard Vides, 10 l. 17 s. 6 d. ; de la terre de Gilbert Gernakin, 5 1/2 l. ; de la terre des fils Wainin, 2 l. ; de la terre récemment acquise cette année : 4 1/2 l.

Total des monnaies fortes : 221 l. 27 1/2 d.

Du tonlieu : 60 l.

Du cens : 4 l. 11 s. moins 1 d.

Du gruth³⁴³ : 4 l.

³³⁹ J. HILAIRE, op. cit., 1986., p. 317.

³⁴⁰ G. ARDANT, *Histoire de l'impôt*, Fayard, 1971, p. 168.

³⁴¹ J. FAVIER, *Finance et fiscalité au Moyen âge*, Société d'édition d'enseignement supérieur, 1971, p. 24.

³⁴² Peut être un nom de lieu, selon FAVIER, op. cit., 1971, p. 25.

³⁴³ Taxe sur la fabrication de la bière.

Du pont³⁴⁴ : 5 l
 Total en autres monnaies : 89 l. 11 s. moins 1d.
 Recette principale de l'avoine : 121 havots³⁴⁵
 Paiements faits au bureau du receveur en numéraire : 6 l. 13 s. 4 d.
 Au notaire : 6 l. fortes.
 Dépenses imputées sur la monnaie : 16 l
 Au vigile : 15 s.
 Sur le gruth : 4 l.
 Sur le pont : 5 l.
 Sur les bergers : 5 l. 6 s. 10 1/2 d. forts, en partie payés, en partie dus.
 Sur le cens, effectivement payés : 6 s. moins 2 d.
 Total des dépenses : 11 l. 6 s. 10 1/2 d. forts et 32 l. 8 s. 4 d. en autres monnaies.
 Solde : 210 l. 17 1/2 d. forte monnaie, et 57 l. 31 d. en autres monnaies
 Dû au compte, avec l'augment³⁴⁶ des deniers : 290 l. 1 à s; 7 d.
 Donné au notaire : 20 havots d'avoine.
 Dépensé effectivement sur les régisseurs : 6 1/2 havots.
 Solde de l'avoine : 133 1/2 havots, valant 7 l.
 Total payé au comte : 297 l. 10 s. 7 d. intégralement payés

Le décompte ci-dessus était bien déjà une comptabilité, mais une comptabilité que l'on pourrait qualifier de publique, puisque qu'elle provient d'un agent « fiscal » rendant compte à son seigneur. En fait, ce compte est la source de l'engagement réel et du mouvement de fonds que les notaires du comte de Flandres devaient effectuer.

Comme n'importe quel seigneur, le roi ou le prince devait vivre de ses revenus, c'est à dire de son domaine. Les juristes anciens disaient qu'il devait «vivre du sien»³⁴⁷. L'essentiel était, bien entendu, tiré des terres. Des domaines entiers appartenaient au prince (ou au seigneur) qui les faisait administrer par ses agents. Il percevait le cens des terres concédées en tenures, il engrangeait et vendait la récolte des terres en réserve, il affermaient le droit de pêche dans les rivières et les étangs, il louait le droit d'user les forêts. Des fiefs faisaient partie de son domaine, le prince (ou le seigneur) en percevait les droits de succession (le relief) et de mutation (le quint et le requint), les reprenait pour lui-même en cas de déshérence (les échoites) ou d'infidélité du vassal (commise, forfaiture). Mais le domaine comprenait aussi des hommes, vivant le plus souvent sur les terres du domaine. Le prince (ou le seigneur) avait ses serfs dont il percevait les redevances caractéristiques, chevage, mainmorte, formariage. Il levait la taille sur les hommes. Il était justicier des amendes et des confiscations que prononçaient ses officiers. Ils jouissent des banalités qui rendent le recours onéreux à ses moulins, à ses pressoirs et à ses fours. Sur les transactions et sur la circulation des denrées, il levait des taxes aux noms divers, péages des routes et des ponts, halages de marchés, etc.

Il fallut attendre les années 1100 pour voir apparaître des impôts universels atteignant les revenus de l'ensemble des sujets du royaume. Par exemple³⁴⁸, l'impôt du vingtième

³⁴⁴ Taxe sur la circulation.

³⁴⁵ Mesure de capacité.

³⁴⁶ L'augment permet la transformation des sommes énoncées ci-dessus en monnaies courantes en monnaie forte, c'est à dire en poids de métal fin d'argent.

³⁴⁷ D'après J. FAVIER, op. cit., 1971, p. 23.

³⁴⁸ Cité par J.F COSTES, chargé des travaux sur l'histoire de Direction générale des impôts pour le Comité pour l'histoire économique et financière de la France - Notes bleues n° 102 - janvier 1997.

est levé par Louis VII à l'occasion de la deuxième croisade. Cette contribution prélève la vingtième partie du revenu des nobles, prêtres et roturiers. En 1188, Philippe Auguste décide de reprendre Jérusalem au sultan Saladin. Il lève à cette occasion une aide du dixième des revenus des biens meubles et immeubles de tous ceux qui ne portent pas la croix. La « dîme saladine » est née mais elle sera révoquée un an plus tard. Sous Philippe le Bel, en 1296, un impôt général de 1 % (le « centième »), assis à la fois sur le capital et le revenu est établi. Porté à 2 % l'année suivante, il sera encore levé en 1300 et 1301. En 1302, est créée la « subvention » calculée sur le revenu pour couvrir les dépenses de la guerre des Flandres.

Que dire de ces impôts ? Apparemment très sophistiqués, ils exigent une déclaration des contribuables assortie d'un serment sur l'Évangile (dîme saladine, centième), le taux est fixé d'avance (ce sont des impôts de quotité), progressif même dans le cas du centième. Néanmoins, ils demeurent temporaires, se substituant à l'aide féodale pour le financement des croisades et autres guerres. De plus, la monarchie d'alors ne dispose d'aucune administration assez perfectionnée pour gérer ces impôts.

En 1356, les États généraux firent en sorte que nul noble ne dut payer plus de 102 livres et nul bourgeois plus de 22 livres³⁴⁹. Quant aux paysans, aux artisans, la petite bourgeoisie et la petite noblesse, elles supportaient proportionnellement la plus lourde charge³⁵⁰. Au XV^e siècle d'ailleurs, dans la plupart des endroits, même si la répartition entre les contribuables se faisait au prorata des fortunes, le nombre de feux demeurait le plus souvent la base de répartition entre les communautés³⁵¹.

En Italie, en 1427³⁵², une loi fiscale créa une taxe assise à la fois sur le revenu et le capital : le *castato*. Le texte de cette loi exigeait que chaque assujetti fournisse une liste de ses propriétés et une copie du dernier bilan de chaque société dont il était partenaire. La confection de bilans était donc (c'était certainement la première fois au monde) rendue obligatoire par une loi fiscale. Mais l'effet de cette obligation fut limité dans le temps. Le *castato* sur les investissements commerciaux fut supprimé en 1458, en raison de l'étendue de la fraude et des difficultés de la détecter ainsi que, bien sûr, de l'hostilité des marchands qui s'opposaient à toute idée de contrôle administratif de leur comptabilité.

En France, à partir du XV^e siècle, la fiscalité royale devient d'extraordinaire, progressivement ordinaire. La nécessité d'organiser une armée permanente affectée à la défense du royaume provoque ce changement à la fin de la guerre de Cent ans. Ainsi Charles VII supprime en 1439 la taille seigneuriale pour en faire un impôt exclusivement perçu au profit du Trésor royal afin de financer son armée. La taille va devenir pendant trois siècles et demi (jusqu'à la Révolution) la base de la fiscalité personnelle de l'ancien régime.

³⁴⁹ J. FAVIER, op. cit., 1971, p. 183.

³⁵⁰ Extrait de l'Ordonnance de 1356 p. 172-173 (in J. FAVIER, op. cit., 1971, p. 183) : « Tout homme qui aura 100 livres de revenu et au dessus, soit à vie soit en héritage, en gages à cause d'office, en pensions à vie ou à volonté, fera aide et subside pour les faits de guerre de 4 livres ; et qui aura 40 livres de revenu et au-dessus fera aide et subside de 40 sous ; et qui aura vaillant 10 livres de revenu et au-dessus fera aide de 20 sous, et au dessous de 10 livres, il fera aide de 10 sous. Les sommes dessus dites seront prises en parisis en pays de parisis et en tournois en pays de tournois ».

³⁵¹ J. FAVIER, op. cit., 1971, p. 199.

³⁵² D'après Y. LEMARCHAND, op. cit., 1993, p. 31.

Chapitre 3

La loi du Roi : de la Renaissance à l'Ordonnance de Colbert

La période qui va du début du XVI^e siècle à la fin du XVII^e est une période pleine de bouleversements et d'affirmations. En France, Louis XII est roi en l'an 1500. Il décédera en 1515 et sera remplacé par François I^{er}. L'Europe est en pleine Renaissance. Cette période qui a vu un renouvellement de la vision du monde par l'homme est à son apogée. L'influence italienne (à cause peut être des guerres d'Italie - 1515 Marignan - c'est connu) est grandissante. La royauté française va s'affirmer. Henri II et ses trois fils François II, Charles IX et Henri III succédèrent à François I^{er} de 1547 à 1589, Henri IV arrive en 1589. Louis XIII lui succéda en 1610 et régnera jusqu'en 1643. Le règne de Louis XIV durera 72 ans, jusqu'en 1715.

Section 1

Coutumes et lois du Roi : de François premier à Louis quatorze

Dans cette période, comme à la fin du Moyen âge, droit coutumier et droit du pouvoir royal continueront à s'opposer mais le droit écrit, quel qu'il soit, coutumier mis en forme ou royal, finira par s'imposer.

1.1. Le droit coutumier de 1515 à 1715

A la fin de la guerre de cent ans, le roi Charles VII avait entrepris une énergique remise en ordre et l'autorité du roi s'était affirmée par l'envoi de commissaires dans les provinces.

Le conflit ouvert depuis le début du siècle entre la noblesse et la bourgeoisie avait fait apparaître, surtout dans l'ouest, les incertitudes du droit applicable et avait alimenté les critiques contre les gens de la loi. En Anjou et dans le Berry, les praticiens locaux avaient rédigé eux-mêmes leurs coutumes et avaient juré de les observer. L'Ordonnance de 1454 de Montils-les-Tours³⁵³ en vint à une mesure générale. On y trouve les formules suivantes³⁵⁴ : « souventes foys advient que les parties prennent coutumes contraires en un même pays et aucunes foys les coutumes muent et varient à leur appétit » ou bien « les coutumes sont bien diverses selon la diversité des pays de nostre royaume et elles conserveront leur caractère » ou encore « elles seront simplement rédigez par escript pour être plus simplement prouvées et pour abréger les procez et mettre certaineté ès jugemens tant que faire se pourra ». Partout donc les coutumes devaient être mises par écrit, mais elles devaient être aussi être soumises au roi, pour être examinées par son conseil ou son parlement pour être ensuite décrétées. Ceci explique pourquoi en

³⁵³ Voir aussi supra Chapitre 2 § 2.4.

³⁵⁴ P. OURLIAC - J.L.GAZZANICA, op. cit., 1985, p. 148.

définitive peu de coutumes avaient été mises par écrit durant la période qui a suivi l'Ordonnance. Aussi, une nouvelle procédure fut mise en place par des lettres patentes de Charles VIII en 1497. Désormais, après qu'une première rédaction eut été faite par les praticiens, les coutumes étaient examinées à Paris par huit commissaires : deux de ceux-ci se rendaient ensuite au chef-lieu du pays régi par la coutume et réunissaient une assemblée de trois ordres pour leur soumettre les modifications proposées. Un débat pouvait donc s'établir et une disposition n'était publiée que si elle avait obtenu la majorité de chacun des trois ordres. Seules revenaient devant le Parlement qui tranchait les questions sur lesquelles aucun accord n'avait pu se faire.

Sous Louis XII, en particulier de 1505 à 1510, le travail de rédaction fut activement poursuivi. Le cadre adopté fut celui de la province et dans la région parisienne celui du bailliage. Une soixantaine de coutumes furent ainsi rédigées. Le moment essentiel fut la rédaction de la coutume d'Orléans en 1509, de celle de Paris en 1510, des coutumes de Dax, Saint-Sever, Bayonne et du Labour en 1514, du Soule en 1520, de la réécriture de la coutume de Bordeaux (dont la première rédaction datait de 1253-1254) en 1520, de la coutume de Bretagne en 1539, après l'annexion, de la coutume du Berry en 1539, de la coutume du Béarn en 1554, de Marsan, Tursan et Gabardan en 1604, ...

Une réforme de ces coutumes semblait aussi nécessaire et allait permettre la nomination en 1554 au Parlement de Christophe de Thou. Furent ainsi réformées les coutumes de Sens (1555) d'Etampes, de Montfort-l'Amaury, de Mantes et Meulan, de Reims et Laon (1556), du Grand-Perche (1558), de Touraine, de Poitou (1559) de Melun (1560) d'Auxerre (1562) de Péronne, Montdidier, Roye et Amiens (1569) de Paris (1580) et enfin d'Orléans (1583).

1.2. Les lois royales de 1515 à 1715

Durant cette période, le pouvoir royal s'est affirmé et le Roi a été amené à prendre des dispositions juridiques. Ces dispositions ont cependant plutôt concerné le droit public. Pour Christophe de Thou³⁵⁵ la condition des biens et des personnes, le statut de la famille, les successions ressortent naturellement des coutumes ; au contraire, les règles de procédure et de preuve, la répression des délits et des crimes, la confection des actes concernent la police générale du royaume et doivent être réglées par des Ordonnances et des édits.

Ceci explique pourquoi les interventions royales demeurèrent très rares dans le domaine du droit privé. Toutefois, sous Louis XIV (et plus tard sous Louis XV) apparaît la préoccupation de codifier les parties du droit que ne réglaient pas les coutumes.

Parmi les édits et Ordonnances de ces deux siècles nous pouvons citer :

- en 1539, l'Ordonnance de Villers-Cotterêts qui réforme notamment la procédure d'instruction criminelle et qui impose que les jugements, arrêts, contrats et actes juridiques soient dorénavant rédigés en français et non en latin ;
- en 1566, l'Ordonnance du Moulins qui limite la portée de la preuve par témoins et crée l'hypothèque judiciaire³⁵⁶ ;
- en 1629, l'Ordonnance de réformation dite « Code Michau » qui admet le principe de la « directe royale universelle » sur tous les fiefs du royaume ;

³⁵⁵ Selon P. OURLIAC - J.L.GAZZANICA, p. 167.

³⁵⁶ Evoqué supra chapitre 2 § 3.2.

- en 1667, l'Ordonnance de procédure civile touchant réformation de la justice ;
- en 1669, l'Ordonnance des eaux et forêts ;
- en 1670, l'Ordonnance criminelle qui règle les formalités de l'instruction criminelle ;
- en 1673, l'Ordonnance du commerce, dont nous reparlerons dans la section 4 de ce chapitre ;
- en 1681, l'Ordonnance sur la marine ;
- en 1685, le Code noir qui concerne la police des Antilles françaises et réglemente l'esclavage.

Section 2

La formalisation des premières règles comptables : la Renaissance italienne et l'œuvre de Luca Pacioli

C'est sous la Renaissance italienne que se sont formalisées les premières règles comptables : l'auteur le plus connu de cette époque fut Luca Pacioli.

2.1. La Renaissance italienne

Deux systèmes de comptabilité en parties doubles s'étaient opposés à l'origine : le modèle vénitien et le modèle toscan. Le modèle vénitien (on faisant référence à la tenue des livres *alla veneziana*) s'était développé dans les villes portuaires (Venise, mais aussi Gênes). Il était centré sur les comptes de voyage, comptes tenus dans le cadre du commerce maritime. Le résultat (*pro et danno*) était déterminé à la fin de l'opération. La construction d'un bilan³⁵⁷ à la fin du livre avait but premier d'assurer le transfert des comptes d'un volume à l'autre, sans erreurs, omissions ou confusions³⁵⁸.

Les traits dominants du modèle toscan avaient été mis en valeur par les grandes compagnies commerciales et bancaires (les sociétés animées par Francesco di Marco Datani ou celle du groupe des Médicis³⁵⁹). Dans ce modèle, le bilan possédait une finalité autre que le partage des résultats et la succession des sociétés : il devenait l'élément central du contrôle exercé par une société sur ses filiales.

Le modèle toscan³⁶⁰ était adapté aux besoins des grandes compagnies et les préoccupations qui guidaient les responsables et les teneurs de livres se retrouveront plus tard dans les compagnies de commerce et de colonisation³⁶¹, mais la nature de l'activité de ces compagnies les empêchera d'adapter ce modèle de façon réellement efficace et il leur faudra encore beaucoup de temps pour que cela se réalise. A l'opposé, le modèle vénitien convenait parfaitement au suivi des affaires du négoce maritime, dans

³⁵⁷ Le mot *bilan* vient de l'italien *bilancio*, ou *balance*

³⁵⁸ Selon Y. LEMARCHAND, op. cit., 1993., p. 27.

³⁵⁹ Selon Y. LEMARCHAND *Idem*, p. 30.

³⁶⁰ Selon Y. LEMARCHAND *Ibid.*, p. 44

³⁶¹ Compagnie des Indes créée en 1664 sous le règne de Louis XIV.

le cadre d'une entreprise individuelle ou d'une société de petite ou moyenne importance. C'est ce modèle qui sera transmis par les premiers traités de tenue des livres.

Ces deux modèles coexisterent durant le XV^e siècle mais ce ne sera qu'après la diffusion des ouvrages de Luca Pacioli³⁶² (qui, quoique toscan de naissance s'est plutôt intéressé au modèle vénitien), de Jan Ympyn et plus tard de Pierre Savone que la comptabilité en parties doubles³⁶³ trouvera droit de cité.

2.2. Un précurseur peu connu de Luca Pacioli : Benedikt Kotruljevic

Benedikt Kotruljevic³⁶⁴ (appelé aussi Benedetto Cotrugli) est né en 1416 à Dubrovnik. Dubrovnik est une ville sur la cote est de l'Adriatique (aujourd'hui en Croatie), qui avait à cette époque acquis son indépendance vis-à-vis du roi de Hongrie et de la République de Venise. C'était une ville qui vivait de l'industrie textile, du commerce des métaux précieux. Les Kotruljevic étaient des marchands arrivés à Dubrovnik aux environs des années 1350. Le père de Benedikt commerçait avec la Bosnie, la Serbie, mais aussi avec l'Italie et l'Espagne. Benedikt fit ses premières études à Dubrovnik, qu'il compléta notamment en travaillant la philosophie et le droit en Italie (selon certains à Bologne, selon d'autres à Naples). Il revient à Dubrovnik en 1436 après la mort de son père pour lui succéder dans le commerce de la laine. A partir de 1444, Benedikt Kotruljevic commença notamment avec Naples et Barcelone. Entre 1448 et 1453, il résida à la fois à Dubrovnik et à Naples, dirigeant les transactions dans les deux villes. A partir de 1453 et jusqu'à sa mort en 1469, il vint avec sa famille à Naples où il dirige de 1460 à 1468 l'Hôtel des monnaies. Le commerce de la laine continue cependant avec d'autres membres de la famille Kotruljevic à Dubrovnik.

Au cours des années 1450 et 1460, Benedikt Kotruljevic s'est donc engagé en plus du commerce, dans de nombreuses et importantes opérations financières.

C'est en 1458 qu'il écrivit le « *Il libro dell' arte di mercatura* » (en italien car il était à Naples à cette époque) ou « le livre sur l'art du commerce » dans le chapitre XIII duquel figure la présentation de la comptabilité en partie double (Benedikt Kotruljevic écrivit aussi d'autres ouvrages sur « le choix de vie (*de uxore ducenda*) » ou la « nature des fleurs (*della natura dei fiori*) » mais qui ne sont pas parvenus jusqu'à nous.

Benedikt Kotruljevic introduit son chapitre XIII sur la tenue des livres comptables en disant notamment « la plume est un instrument extraordinaire et noble, il est non seulement nécessaire au marchand mais aussi à tout artisan. Si vous voyez un marchand dont la plume est lourde ou qui n'est pas habitué à elle, vous pouvez dire que ce n'est pas un vrai marchand. Il ne doit pas seulement avoir l'art de l'écriture mais il doit connaître la méthode par laquelle il pourra garder ses opérations commerciales et que nous allons présenter dans ce chapitre ». Il poursuit en disant que « un marchand ne peut pas avoir confiance dans sa mémoire pour se souvenir des opérations qu'il a faite, comme le roi Cyrus était capable de se souvenir du nom de chacun des membres de son importante armée ». Il insiste sur la nécessité de garder trace des opérations et des

³⁶² Marcel DUBOIS dans le Bulletin SCF 7/59 s'exprima ainsi sur Luca PACIOLI : « Luca PACIOLI codifia les principes des parties doubles tels que cinq siècles plus tard, et malgré les progrès, il ne s'y trouve rien à ajouter, rien à retrancher ». (citation dans l'ouvrage de R. HAULOTTE et E. STEVELINCK, *Luca PACIOLI, sa vie, son oeuvre*, op. cit., p. 12).

³⁶³ La vraie, selon Pierre GARNIER, op. cit., 1947, p.2.

³⁶⁴ Pour plus d'informations sur cet auteur, voir V. STIPETIC – M. HABEK – M. BUZADZIC - Benedickt KOTRULJEVIC (Benedetto COTRUGLI) of Dubrovnik on double-entry bookkeeping in the year 1458 - Before L. PACIOLI, *Congrès European Accounting Association*, Anvers 6-8 avril 1998, 53 p.

documents. Il préconise l'enregistrement des opérations dans trois livres : le mémorial (*recordance*), le livre journal (*giornale*) et le grand-livre (*libro grande*). Il préconise l'enregistrement selon le principe de la partie double.

2.3. Luca Pacioli

Luca Pacioli (ou Paciolo, en toscan) est né à Borgo San Sepolcro, province d'Arezzo en Toscane entre 1445 et 1450. Entré en religion dans l'Ordre des franciscains mineurs vers 1472, devenu maître à l'Université de Pérouse où il enseigna les mathématiques, puis résidant à Rome, Naples et Venise, il publia, en 1494, son quatrième ouvrage intitulé « *Summa de Arithmetica, Geometria Proportioni et Proportionalita* », sorte de petite encyclopédie (de 616 pages) des sciences mathématiques. L'un des chapitres de cet ouvrage : « *Tractatus Particularis de Computis e Scripturis* » était consacré à la comptabilité. Pacioli s'était inspiré de la pratique des marchands de l'époque (comptabilité dite des « parties doubles selon la mode de Venise ») ainsi que des manuels manuscrits à l'usage de l'enseignement des maîtres des écoles de comptabilité de Venise. Il faut toutefois voir qu'il y a un décalage entre le type de manuel écrit par Pacioli et la pratique³⁶⁵. L'ouvrage représente un idéal qu'on est loin de retrouver dans la réalité³⁶⁶, comme il ignore probablement certaines applications de son époque.

Selon Yannick Lemarchand³⁶⁷, pour la formation des marchands, la transmission de l'expérience par la voie de l'apprentissage a sans doute été, pendant très longtemps, le mode normal d'acquisition des connaissances indispensables à l'exercice de la profession. Mais cela impliquerait quelques préalables. Ainsi lorsque l'on dépassait le stade du petit commerce de détail, il était au moins indispensable de savoir lire, écrire et compter. Or, ce pas était déjà largement franchi au XIII^e siècle. Ainsi, en plus de la lecture et de l'écriture, les jeunes italiens qui se destinaient au commerce apprenaient l'*abaco*, c'est à dire l'arithmétique et plus particulièrement ses applications aux calculs mercantiles et bancaires, ainsi que la tenue des livres³⁶⁸. On enseignait aussi l'*instrumenta* c'est à dire la lecture des actes notariés. L'ouvrage de Pacioli était dans cette lignée³⁶⁹.

2.4. Les travaux de Luca Pacioli

Dans son ouvrage, destiné à « servir dans tout ce qui a trait aux comptes, aux écritures et à la tenue des livres »³⁷⁰, Luca Pacioli a évoqué de nombreux aspects du droit comptable et en particulier :

- l'obligation d'enregistrer les informations le jour le jour et de coter les pages des livres comptables ;

³⁶⁵ Cela ne serait-il pas encore vrai aujourd'hui.

³⁶⁶ D'après Y. LEMARCHAND, op. cit., 1993, p. 50.

³⁶⁷ Y. LEMARCHAND *Idem*, p. 45.

³⁶⁸ Le prototype des ouvrages d'*abaco* fut le *Liber Abaci* de Léonardo FIBONACCI (rédigé en 1202) qui y traite : l'emploi des chiffres arabes, les autres opérations, les fractions, les problèmes de vente et d'achat, les règles de répartition des profits entre les associés, les opérations de change, les racines et enfin la proportionnalité (selon Yannick LEMARCHAND, *Ibid.*, p. 45)

³⁶⁹ Y. LEMARCHAND, *Ibid.*, p. 46, évoque l'enseignement d'*abaco* par Troilo de CANCELLARIIS entre 1421 et 1454 à qui serait attribué la confection d'un manuel, aujourd'hui disparu, qui aurait servi de modèle à Luca PACIOLI.

³⁷⁰ La partie relative à la comptabilité a été probablement inspirée, selon V. BERARD et Y. LEMARCHAND, op. cit., 1994, p. 48, de manuscrits qui étaient utilisés dans les écoles vénitiennes. «La méthode comptable vénitienne est préconisée de préférence à tout autre. Malheureusement; Paciolo ne donne pas les traits des autres. S'il cite une trentaine de villes italiennes, c'est pour souligner la nécessaire clairvoyance des marchands. Deux villes ont édicté des règles, Florence et Venise. A Pérouse, comme dans d'autres villes, les consuls apposent leur paraphe sur les livres.» (*idem* p. 46 et 47).

- la manière selon laquelle on authentifie les livres commerciaux dans plusieurs cités. Ce souci d'authentifier les livres et les moyens utilisés à cet égard préfigurent les dispositions édictées par le pouvoir royal en France dans le cadre de l'Ordonnance de mars 1673³⁷¹ ;

- l'obligation d'exhaustivité ;

- l'obligation de tenir un journal et un grand livre.

L'obligation d'enregistrer les informations le jour le jour et de coter les pages des livres comptables.

Luca Pacioli présente ainsi cette obligation³⁷² : « Le mémorial, ou selon certains la main courante ou le brouillard, est un livre dans lequel le marchand note toutes ses transactions, petites et grandes, telles qu'elles se présentent, jour par jour et heure par heure ». Il indique également plus loin³⁷³ : « Tous ces livres doivent avoir leurs pages numérotées pour des raisons bien connues des marchands, bien que certains disent qu'il n'est pas nécessaire de le faire dans le journal ou dans le mémorial, parce que le fait d'inscrire les opérations jour par jour, les unes sous les autres, est simplement suffisant pour permettre de les retrouver. Ceci est exact, si les opérations d'une journée ne couvrent pas plus d'une page. Mais on constate pourtant que beaucoup de grands marchands emploient non seulement une mais deux ou trois pages par jour. Dans ce cas, il serait loisible à quelqu'un qui souhaite de couper et d'enlever une de ces pages. Une telle fraude ne pourrait être découverte grâce aux dates, parce que les jours apparaîtraient comme se suivant régulièrement qu'il ne résulterait pas d'une interruption qu'il y ait eu fraude. C'est pour cette raison et pour bien d'autres encore qu'il est préférable de numéroté et de marquer chaque page de tous les livres tant de la maison que du magasin ».

La manière selon laquelle on authentifie les livres commerciaux.

Luca Pacioli donne les recommandations suivantes³⁷⁴ : « Tous vos livres, suivant la bonne coutume de plusieurs cités où je me suis rendu, doivent être présentés à un certain bureau des marchands, tel que celui des consuls de la ville de Pérouse, où vous expliquerez que ce sont les livres dans lesquels vous vous proposez d'inscrire, ou de faire inscrire de la main de tel ou tel, toutes les opérations d'affaires d'une manière régulière. Vous précisez aussi que vous êtes intentionné d'inscrire les opérations dans tel genre de monnaie, à savoir : en lire *di piccioli* ou en lire *di grossi*, ou en ducats et lires ou en florins et denari, *tari et grani*, car un vrai marchand doit toujours noter cela en première page des livres. Lorsqu'une personne, autre que celle qui a ouvert les livres, pourra y porter des inscriptions, il est préférable d'en informer également le bureau, notamment que vous avez présenté à telle date, tels livres marqués de tels signes, dénommés l'un ainsi, l'autre autrement, composés l'un de tant de pages, l'autre de tant, qu'ils seront tenus par vous ou par tel ou tel, mais que dans le mémorial, main courante ou brouillard, tous les membres de votre maison pourront y inscrire les opérations, ceci pour les raisons cités plus avant. Ledit clerc indiquera ensuite de sa main, au nom dudit bureau, sur la première page de vos livres, une attestation de ces choses, estampillée du sceau du bureau, afin d'authentifier les livres pour le cas où ils devraient être produits en justice. Cet usage est hautement à louer, ainsi que les cités où il est appliqué, car nombreux sont ceux qui tiennent un double jeu de livres montrant l'un à l'acheteur, l'autre au vendeur et pire encore jurant et se parjurant, ce qui est un acte répréhensible. En présentant ces

³⁷¹ Voir infra section 4.

³⁷² R. HAULOTTE – E. STEVELINCK, *Luca PACIOLI, sa vie son oeuvre*, Pragmos, 1975, p. 191.

³⁷³ R. HAULOTTE – E. STEVELINCK, *Idem*, p. 193.

³⁷⁴ R. HAULOTTE – E. STEVELINCK, *Ibid*, p. 195.

livres audit bureau, on est moins enclin par la suite, à mentir et à tromper son prochain. Les livres, soigneusement marqués et authentifiés, peuvent être tenus chez vous, au nom de Dieu. Lorsque vous commencerez vos affaires, tout d'abord vous inscrirez d'une façon ordonnée dans le journal tous les postes de l'Inventaire, de la manière que vous verrez plus loin. Mais avant, apprenez comment doivent se faire les inscriptions au mémorial ».

L'obligation d'exhaustivité.

Elle est ainsi formulée par Luca Pacioli ³⁷⁵ : « Ainsi, poste par poste, tout est à mentionner au mémorial, soit par vous-même, soit par d'autres et vous exposerez simplement les choses comme elles se présentent. Ensuite, quatre, cinq ou huit jours après, le teneur de livres expérimenté transportera ces inscriptions du mémorial au journal, jour par jour, dans l'ordre où les opérations se sont présentées, avec cette différence qu'il n'est pas nécessaire pour lui d'écrire au journal tous les textes notés au mémorial, car il suffit d'avoir le détail au mémorial. Ceux qui tiennent les trois livres selon la manière exposée ne doivent jamais inscrire au journal une opération qui ne se trouve pas d'abord au mémorial. Cette explication relative au mémorial est suffisante pour réaliser sa tenue, soit par vous soit par d'autres ».

L'obligation de tenir un journal et un grand livre

Cette obligation est ainsi formulée par Luca Pacioli. ³⁷⁶ « Le deuxième livre de commerce qu'on emploie habituellement s'appelle journal ; comme je l'ai dit, il doit porter la même marque que le mémorial et avoir ses pages marquées comme je l'ai également dit pour le mémorial ». ... « Après que vous aurez transféré, d'une manière ordonnée, tous les postes au journal, vous les reprendrez et les transcrirez dans le troisième livre appelé grand livre. Celui-ci comporte habituellement deux fois autant de pages que le journal, et un alphabet ou autrement dit un répertoire, ou encore selon d'autres un Index que les florentins appellent « extrait ». Dans ce répertoire, vous inscrirez tous les débiteurs et créditeurs en suivant l'ordre alphabétique, avec indication du numéro de la page où ils figurent respectivement. Vous reprenez les noms qui commencent par A sur la feuille marquée A. Le grand livre, comme de je l'ai dit, doit avoir la même marque que celle du journal et du mémorial. Ces pages doivent être numérotées et datées en tête, entre le bord gauche et le bord droit ».

Luca Pacioli fut donc le premier, et pour des siècles, le seul auteur, à énoncer clairement les principes fondamentaux qui constituent le fond de la doctrine comptable. Son enseignement s'est imposé avec force dès la fin du XV^e siècle. D'Italie, par les foires et les voyageurs, il gagna la France (Lyon, Paris) et les Pays Bas (Anvers³⁷⁷), puis l'Espagne et l'Angleterre. De nombreux auteurs ont traduit et commenté Pacioli et se développa ainsi la comptabilité à la mode de Venise³⁷⁸ ou l'école vénitienne.

Cette mode de Venise, ancêtre de la comptabilité moderne est une comptabilité en partie double³⁷⁹, reposant sur l'existence d'un compte de profits et pertes³⁸⁰, par l'égalité

³⁷⁵ R. HAULOTTE – E. STEVELINCK, *Ibid*, p. 200.

³⁷⁶ R. HAULOTTE – E. STEVELINCK, *Ibid*, p. 203 et 213.

³⁷⁷ Jan YMPYN.

³⁷⁸ Voir les principes du mode de Venise dans Pierre GARNIER, *op. cit.*, 1947, p. 6.

³⁷⁹ Cette notion de partie double a été imposée par un auteur italien en 1525 : Johanni Antonio TAGLIENTE qui composa deux traités de comptabilité : le traité de la partie simple et le traité de la partie double (cf. A. DUPONT, Conférences publiées par la SCF, *Les successeurs de Paciolo en Italie*, 1927). Il définit ainsi cette partie double : « Tenir compte de livre double, c'est à dire le journal et le livre avec son alphabet, suivant la coutume de l'illustre cité de Venise ».

constante entre débits et crédits, par l'existence d'un journal, ou chaque opération est individuellement représentée par une écriture mettant en évidence cette égalité et par l'existence d'une balance, vérifiant l'égalité pour l'ensemble des comptes du grand livre.

La méthode de Venise se veut essentiellement scientifique³⁸¹, elle permet d'aboutir par une construction rigoureuse, à la suite d'une suite de formules de calcul aux informations financières nécessaires au fonctionnement des activités. Sur un plan juridique, l'ouvrage de Pacioli peut être considéré comme la rédaction des usages de l'époque. Il préfigure le droit comptable codifié qui apparaîtra au XVII^e siècle³⁸².

2.5. Les dispositions de l'ouvrage de Luca Pacioli et la tenue des livres comptables dans le droit romain et le droit médiéval

Il est indéniable que l'on retrouve dans les analyses de Luca Pacioli un certain nombre de points communs entre les pratiques qu'il décrit et celles correspondant au *codex accepti et expansi* romain que nous avons étudié au chapitre premier de cet ouvrage³⁸³. Nous avons déjà vu³⁸⁴ que le livre de raison du Moyen âge avait déjà été largement inspiré par le codex romain.

Ainsi, l'utilisation du mémorial de Luca Pacioli correspond à la notation du montant, de la nature et de la date des transactions sur un brouillon appelé par les romains *adversaria*.

Le contenu de l'*adversaria* après reclassement était ensuite mis au propre sur le *codex accepti et expansi* (qui était le livre officiel, parfois seul gardé). Les opérations étaient classées au jour le jour, le *codex* pouvant être assimilé à un journal (ou dans certains cas, à un journal grand livre).

Il est donc indiscutable de dire que la pratique vénitienne de la comptabilité, décrite par Luca Pacioli, a ses sources dans le droit romain et le droit médiéval.

2.6. Les héritiers de Luca Pacioli

Jan Ympyn naquit à Anvers vers 1485. Après avoir vécu plusieurs années à Venise, il revint s'établir dans sa ville natale en 1519. Devenu riche, il fut sollicité par les chefs des grandes maisons d'Anvers pour écrire un livre sur la méthode de comptabilité en parties doubles. Il écrivit donc un manuel, avec des modèles à l'appui, en néerlandais puis en français qui ne fut édité qu'en 1543, soit trois années après sa mort. La version française est considérée comme étant le premier ouvrage de comptabilité en langue française. Intitulée « Nouvelle instruction et démonstration de la très excellente science du livre de compte, pour compter et mener compte à la manière d'Italie », cet ouvrage décrit la comptabilité italienne et a des rapports étroits avec l'ouvrage de Luca Pacioli qu'il cite et dont Jan Ympyn est l'un des continuateurs³⁸⁵.

³⁸⁰ Compte *Pro et Danno*, intervenant dans chaque écriture pour combler toute différence qui pourrait exister entre débits et crédits.

³⁸¹ N'oublions pas que Luca PACIOLI était avant tout mathématicien.

³⁸² Voir infra § 4.5.3. une analyse comparative des dispositions de l'Ordonnance de Colbert de 1673 et des dispositions décrites dans l'ouvrage de Luca Pacioli.

³⁸³ Voir supra Chapitre 1, § 3.2.3 et 3.3.1.

³⁸⁴ Supra Chapitre 2 § 3.2.

³⁸⁵ Voir l'étude faite par B. VAN DEN BRAND, *Jan Ympyn Christoffels : « New instruction » and Antwerp Merchant Bookkeeping* », Congrès EAA, Anvers, 1998.

Pierre Savonne (dit Talon) est né à Avignon dans la première moitié du XVI^e siècle. Employé aux écritures d'un grand nombre de marchands, il fit éditer par un anversois Christophe Plantin, en 1567, le premier livre de comptabilité écrit par un français : « Instruction et manière de tenir livres de raison ou de comptes par parties doubles ». Plusieurs éditions suivirent en France (en 1581, en 1588, en 1608)³⁸⁶.

Pierre Savonne³⁸⁷ préconisait l'utilisation de trois livres principaux habituels : le mémorial, le journal et le grand-livre. « En tant que praticien, il a étudié notamment le fonctionnement des balances d'entrée et de sortie, c'est à dire l'ouverture et la clôture des comptes, la meilleure façon de porter les articles au journal et de déterminer les résultats de l'exploitation par un inventaire reprenant notamment les marchandises restants à leur prix d'achat »³⁸⁸.

Il faut quand même noter que durant cette période, le perfectionnement des méthodes comptables s'est heurté à des obstacles provenant par exemple du passage des chiffres romains aux chiffres arabes. Jusqu'à la fin du XV^e siècle, les teneurs de livres n'employaient généralement que des chiffres romains. Ensuite des ouvrages imprimés contenaient à la fois des chiffres arabes et des chiffres romains ou exclusivement les uns ou les autres jusqu'à la fin du XVI^e siècle. A partir du XVII^e siècle, la numérotation arabe demeurait seule en usage.

Le système monétaire en vigueur fut par ailleurs la source d'autres difficultés. En raison de la multiplicité des monnaies, des altérations de poids intervenant en période crise financière, il fallut recourir à une monnaie de compte à côté de la monnaie réelle.

Section 3

Le droit comptable et les autres droits au XVI^e et XVII^e siècles

Jusqu'à Colbert, en France, la tenue des livres comptables était restée facultative. Chacun était libre d'inscrire ou de ne pas inscrire ses recettes et ses dépenses, ses créances et ses dettes. C'était donc uniquement dans son propre intérêt que l'entrepreneur envisageait le problème comptable.

3.1. La pratique du droit comptable au seizième siècle

Les ouvrages de droit commercial du XVI^e siècle sont peu nombreux. On ne compte guère³⁸⁹ qu'une dizaine d'auteurs à cette période, espagnols, pour la plupart.

Ainsi, au XVI^e et au XVII^e siècles, en Espagne, pays pourtant arriéré à cette époque sur le plan de la technique des comptes³⁹⁰, la législation mentionne les livres comptables. Une loi du 4 décembre 1549 prescrit que « toutes les banques, les changeurs publics, les marchands et autres personnes, aussi bien espagnoles qu'étrangères, qui feront du commerce en dehors du royaume ou à l'intérieur, sont obligées de tenir et d'enregistrer les comptes en langue espagnole, dans leurs livres de caisse et de manuel, par doit et

³⁸⁶ Rapporté par E. STEVELINCK : *La comptabilité à travers les âges*, Editions Pragnos, 1957, p. 40.

³⁸⁷ E. STEVELINCK, *Idem*, p. 40.

³⁸⁸ E. STEVELINCK, *Ibid.*, p. 41.

³⁸⁹ Selon V. BERARD et Y. LEMARCHAND, op. cit., 1994, p. 102.

³⁹⁰ Selon J.H. VLAEMMINCK, op. cit., 1979, p. 125.

avoir, dans le même ordre que les tiennent les individus de notre royaume ... ». D'autre part, l'article 19 de l'Edit perpétuel du 12 juillet 1611, promulgué par Ferdinand II en 1611 fait allusion à la comptabilité en déclarant : « lorsqu'un vendeur a négligé de tenir compte de ses marchés on ajoute foi à ceux de l'acheteur, ou du moins il faut un commencement de preuve par écrit ... ».

Deux des traités espagnols furent traduits en italien. Les seules sources de la coutume marchande italienne de cette période demeurent³⁹¹ les publications de Straccha et celles anonymes, de la Rote de Gênes, premier tribunal à laisser publier ses décisions³⁹².

Des débats sur la valeur probante des livres de commerce furent ouverts à cette période. En effet³⁹³, à cette époque, le juge pouvait être convaincu par différentes sortes de preuves : l'aveu ou la confession de l'accusé, le témoignage de deux témoins dignes de foi, la production d'un acte authentique ou d'un acte privé reconnu. mais long temps la justice ne reconnut que l'acte authentique. Dans son commentaire sur la coutume de Paris (1539), Charles Dumoulin³⁹⁴ rapporte que « les livres des marchands ne font pas foi indistinctement contre un tiers, parce que ce ne sont que des écritures privées qui ne font qu'une demie preuve, suivant l'arbitrage du juge ».

En 1599, le parisien Louis Turquet de Mayerne³⁹⁵ demande qu'une ordonnance rende obligatoire de tenir des livres auxiliaires, chacun en forme de journal paraphé (comme le demandait Luca Pacioli). Ce seraient donc des journaux divisionnaires. Il suffirait au surplus que ce fût le maître qui paraphât ses propres livres. Louis Turquet de Mayerne publia un traité de négoce³⁹⁶ sur la comptabilité en parties doubles « *ainsi que l'on a accoustume en Italie et à Lyon* » où il préfère la partie simple à la partie double, ce qui confirme que la partie double avait tout de même quelque difficulté à s'imposer à cette époque. Il y propose un ensemble de dispositions dans lesquelles Albert Dupont ³⁹⁷ y voit une ébauche du Code marchand.

Il faut savoir qu'à la fin du XVI^e siècle³⁹⁸, « les résultats des entreprises étaient calculés pour chaque opération effectuée ou par séries d'opérations identiques, les comptes suivant de façon distincte les transactions intéressant chaque lot de marchandises ». Il n'était pas tenu de bilan, la balance pouvant être toutefois considérée comme une situation à un moment déterminé. « Peu importait, par ailleurs, la durée de la période durant laquelle s'était déroulée la transaction, le résultat étant dégagé en fin d'opération. Compte tenu des mises de fonds nécessaires, il était finalement assez peu fréquent que soient engagées simultanément plusieurs opérations, et le problème de la répartition des produits et des charges entre plusieurs affaires ne posait pas de problèmes. C'est pourquoi cette méthode a été employée dès le XV^e siècle en raison du nombre limité des opérations effectuées par les négociants qui pratiquaient le commerce de gros à l'échelle

³⁹¹ Selon V. BERARD et Y. LEMARCHAND, op. cit., 1994, p. 102.

³⁹² Le «Traité de la marchandises» de Straccha fut d'abord édité à Venise en 1553 et vers 1555. Les deux éditions suivantes furent lyonnaises. Venise, Cologne et Francfort prendront le relais à la fin du XVI^e siècle, Amsterdam au XVII^e et Genève au XVIII^e. Les décisions de Gênes, qui faisaient jurisprudence dans toutes les cités marchandes furent également publiées dans plusieurs villes d'Europe, dont Venise et Lyon (idem p. 102).

³⁹³ Rapporté par C. SCHMILLERDING, op. cit., s.d., p. 53.

³⁹⁴ C. SCHMILLERDING, *Idem*, p. 53.

³⁹⁵ Cité par P. GARNIER, op. cit., 1947, p. 12.

³⁹⁶ Rapporté par V. BERARD et Y. LEMARCHAND, op. cit., 1994, p. 102, qui évoquent également les travaux de Théodore TURQUET DE MAYENNE, fils de Louis, et auteur d'un guide des chemins et foires.

³⁹⁷ A. DUPONT, *Quelques documents et quelques ouvrages comptables français antérieurs au règne de Louis XIII, ayant trait à la morale, à la doctrine et à la comptabilité commerciales*, Paris, SCF, 1931, p. 40.

³⁹⁸ Rapporté par Ordre des experts-comptables, *Les principes comptables fondamentaux*, étude présentée à l'occasion du 36^{ème} congrès, OEC, Paris, 1981, p. 115.

internationale et qui furent les premiers utilisateurs de la comptabilité. A cette époque, les boutiquiers et artisans tenaient une simple comptabilité de trésorerie ».

3.2. Les livres de commerce au seizième et dix-septième siècles

Parmi les plus anciens registres de comptes retrouvés au Moyen Age figurent ceux des villes d'Ypres (1267) de Mons (1279) et de Bruges (1280)³⁹⁹. Jusque vers 1300, ces documents étaient presque toujours rédigés en latin, à l'exception des comptes montois, donnés en français. Jusque 1500 environ, ils gardent souvent la forme de rouleaux. Les feuilles de parchemin cousues ensemble pouvaient atteindre 15 mètres ; parfois des feuilles de longueurs inégales étaient tenues à l'aide d'une ficelle ou d'une languette de parchemin.

Quant aux livres de commerce du XVI^e siècle, ils étaient souvent reliés avant d'être employés : la reliure d'un registre était donc antérieure (en principe) aux inscriptions du commerçant.

Trois exemples d'utilisation repris par Yannick Lemarchand⁴⁰⁰ montrent l'obligation de tenir des livres comptables, obligation liée au problème de la faillite, leur absence étant en l'occurrence constitutive du délit de banqueroute. Ainsi les statuts de la Ville d'Avignon rédigés en 1612 précisent que les livres comptables des commerçants feront foi durant trois ans à condition « qu'ils soient écrits de la main propre du marchand ou d'un agent fidèle et légitime et que le débit et le crédit y soient écrits et soient tels qu'ils doivent être ajoutés, selon le jugement des marchands ». En Provence, dès avant 1658, leur tenue est obligatoire. A Lyon, le règlement de la place des changes de Lyon du 7 juillet 1671 précise « que les banquiers, porteurs de bilans et marchands en gros, négociants sous les privilèges des foires de Lyon, seront obligés de tenir livres de raison en bonne et due forme et tous marchands boutiquiers et vendant en détail, des livres journaux : autrement en cas de déroute seront déclarés banqueroutiers frauduleux, et comme tels, condamnés aux peines qu'ils devront encourir en ladite qualité ».

3.3. La fiscalité sous l'ancien régime : le système fiscal en vigueur en France avant la révolution de 1789⁴⁰¹

En 1789, le système fiscal français comprenait des impôts directs, des droits d'enregistrement, des impôts indirects et des droits de douane.

3.3.1. Les impôts directs

Les impôts directs étaient alors représentés par la taille, la capitation et les vingtièmes.

La taille se divisait elle-même en taille personnelle et en taille réelle. La taille personnelle était une sorte d'impôt sur le revenu comportant des larges exemptions en faveur de la noblesse, du clergé, des fonctionnaires royaux. C'était un impôt de répartition, assis dans chaque paroisse par les contribuables eux-mêmes ou leurs représentants. Quant à la taille réelle, elle était, en fait un impôt foncier sur la terre, basé sur les rudiments d'un cadastre. Elle comportait, elle aussi, de larges exemptions en faveur des terres ecclésiastiques ; au surplus, elle n'était pas perçue uniformément dans toutes les

³⁹⁹ Cités par E. STEVELINCK, op. cit., 1977, p. 182.

⁴⁰⁰ Article cité, *Revue de droit comptable*, Septembre 1994, p. 23.

⁴⁰¹ D'après A. TURCQ, *Précis de droit fiscal*, SETECA, 1960, p. 14 à 17.

provinces. La population des villes échappait, en majeure partie, à la faveur de rachats et de dispenses, à la taille qui, en fin de compte, retombait de tout son poids sur les ruraux.

La corvée royale ou des grands chemins, impôt accessoire de la taille, était acquittée en journées de travail.

La capitation, devenue capitation graduée à la fin du dix-septième siècle, était le type d'un impôt personnel ; elle contribuait en une taxe variable avec progressivité selon le rang social du contribuable. Elle ne comportait, en principe, aucune exception, et les nobles et clercs y étaient assujettis au même titre que les roturiers.

Les dixièmes, cinquantièmes et vingtièmes frappaient les contribuables dans leurs revenus ; ils étaient en quelque sorte l'équivalent de nos impôts sur les revenus actuels. Quatre catégories de revenus étaient prévues : revenus des biens fonds (immeubles), revenus du commerce et de l'industrie, revenus des charges y compris les fonctions publiques, revenus des créances. L'impôt était retenu à la source pour les revenus des charges et des créances. En apparence séduisant, le système des vingtièmes ne donna que des résultats médiocres, car le fisc ne disposait d'aucun moyen sérieux de connaître les bénéfices du commerce et de l'industrie, non plus que les profits des charges et les revenus des créances.

3.3.2. Les droits d'enregistrement

Les droits d'enregistrement comprenaient alors :

- le droit de contrôle perçu à l'occasion de l'enregistrement des actes sur double registre pour en assurer la conservation et leur donner date certaine ;
- le droit du centième denier sur les transmissions de propriétés entre vifs ou par décès ;
- les droits de formule et de timbre ;
- l'insinuation ou inscription des actes, et en particulier des donations sur un registre officiel moyennant paiement d'un droit.

3.3.3. Les impôts indirects

Les impôts indirects étaient alors représentés par les aides et la gabelle. Les aides étaient constitués par des droits sur la circulation des denrées et marchandises et notamment sur les boissons. La gabelle, ou impôt sur le sel, était organisé en véritable monopole. Il y avait les pays de grande gabelle où la population était obligatoirement tenue d'acheter, chaque année, une quantité de sel déterminée et les pays de petite gabelle où l'achat demeurait facultatif. Les fraudes en matière de gabelle étaient réprimées avec une sévérité excessive.

3.3.4. Les droits de douane

Les droits de douane étaient alors dénommés traites foraines. Celles-ci étaient perçues aussi bien aux frontières du pays qu'à la limite des provinces. De leur côté, les villes étaient autorisées à percevoir sur certaines denrées les droits d'octroi et le clergé lui-même intervenait, comme collecteur, avec les dîmes.

3.3.5. Assiette et recouvrement

L'assiette et le recouvrement des impôts étaient différents, selon qu'il s'agissait d'impôts directs ou indirects.

Les premiers étaient établis par des fonctionnaires royaux, mais l'Administration fiscale était assez mal organisée. Dans chaque province, on trouvait à sa tête l'intendant qui s'occupait, en même temps, de la police ; dans les paroisses, la répartition de l'impôt était effectuée par des contribuables, désignés par roulement, appelés assésurs.

Quant aux impôts indirects, ils étaient affermés, depuis le dix-septième siècle, à la compagnie des Fermiers généraux. Celle-ci comprenait une cinquantaine de fermiers, responsables de l'assiette et du recouvrement, et un nombre important de commis. Le contrat entre le Roi et la compagnie n'était autre qu'une association en participation dans laquelle l'Etat intervenait tout d'abord pour une somme fixe annuelle, indépendante du rendement, ensuite, pour une part supplémentaire calculée en fonction des rentrées.

Section 4

L'Ordonnance de Colbert

Le règne de Louis XIV fut le point de départ de l'essor donné au commerce et à l'industrie. Deux des plus grandes entreprises de la majeure partie du XVIII^e siècle furent créées à cette période. 1664 est l'année de naissance de la *Compagnie des Indes* et 1665 celle de la *Manufacture des glaces de Saint-Gobain*⁴⁰². Et Louis XIV a eu la chance d'avoir un homme exceptionnel qui a permis ce démarrage : Jean Baptiste Colbert.

4.1. Jean Baptiste Colbert

Jean Baptiste Colbert est issu d'une famille champenoise, connue à Reims depuis 1489. La plupart des Colbert y étaient marchands au XVI^e siècle. Né à Reims en 1619, Jean Baptiste fut envoyé à Lyon dès l'âge de quinze ans où il est commis de la Banque Lumagne et Mascrany. Les banquiers, qui étaient également des parents, gèrent les finances d'un italien célèbre, Mazarin. Le cardinal, venant à Lyon, remarque l'ingénieur commis. En 1647, un autre parent de Colbert fait entrer ce dernier dans des bureaux de Michel Le Tellier, conseiller d'Etat. Puis Mazarin le prend comme secrétaire particulier pour gérer sa fortune. Dans son testament, Mazarin (décédé en 1661) recommanda Colbert à Louis XIV. Colbert entra donc en 1661 au Conseil d'En Haut. Lorsque, toujours en 1661, Louis XIV demanda à son surintendant Nicolas Fouquet de lui remettre les comptes de finances pour les contrôler lui-même (Fouquet avait accumulé depuis sa nomination par Mazarin en 1653 une fortune colossale, faisant construire notamment le château de Vaux-le-Vicomte et entretenant une clientèle d'artistes et d'écrivains), le surintendant accède au désir du roi en haussant les épaules : il jugeait que le souverain serait bien incapable de se retrouver. Mais il ne savait pas que Colbert était derrière le roi. Le futur contrôleur général des Finances eut vite fait de dresser son rapport. Il fut nommé à la place de Fouquet arrêté le 5 septembre 1661 à Nantes. Nommé secrétaire d'Etat à la Maison du Roi (1668) et à la Marine (1669), Colbert reprend les idées mercantilistes de l'époque⁴⁰³ : il lui faut doter la France d'une industrie qui fournisse l'essentiel des produits dont elle a besoin et de compagnies commerciales susceptibles de lui procurer ceux qu'elle ne peut produire. Il distribue honneurs et privilèges, crée des manufactures, protège les entrepreneurs, même s'ils sont protestants, construit une flotte, ouvre des ports, crée et préside la Compagnie des Indes⁴⁰⁴.

⁴⁰² Y. LEMARCHAND, op. cit., 1993, p.19 dit que ces créations, l'Ordonnance, mais aussi l'écriture d'ouvrages, tels celui de Claude IRSON, sur la *Méthode pour bien dresser toutes sortes de comptes* sont «là une série d'événements qui marquent le début d'une ère nouvelle pour la comptabilité en France».

⁴⁰³ Selon V. BERARD et Y. LEMARCHAND, op. cit., 1994, p. 114.

⁴⁰⁴ V. BERARD et Y. LEMARCHAND, *Idem*, p. 114

4.2. Les origines de l'Ordonnance

En 1669, les marchands de Paris adressèrent à Louis XIV une requête pour demander qu'une ordonnance générale règle les affaires commerciales, les lois civiles ne suffisant plus à résoudre les litiges entre négociants. Il était nécessaire, en outre, d'unifier les usages commerciaux différents d'une province à l'autre, ce qui constituait un inconvénient d'autant plus grave que les voies de communications s'amélioraient. Colbert était d'ailleurs convaincu⁴⁰⁵ qu'avec des règles juridiques claires et certaines, exposées en un seul corpus juridique, l'arbitraire des juges locaux se trouverait fortement limité. C'est pourquoi⁴⁰⁶ il proposa de « réduire tout le royaume sous une même loi, même mesure et même poids ». Il fut donc un jacobin avant la lettre.

Cette Ordonnance voulait d'abord réformer les abus que l'on pouvait rencontrer à cette époque : nous sommes encore au XVII^e siècle sous un droit qui est resté très médiéval, très traditionnel, en particulier par un entassement d'usages multiples et fort diversifiés. Nous avons vu que la France ressemblait à une mosaïque de droits : au sud d'une ligne qui va de La Rochelle à Lyon, on appliquait le droit romain (pays de droit écrit) ; au nord de cette ligne on appliquait la coutume (pays de droit coutumier). Aussi dans ce pays si diversifié juridiquement apparaît à partir de Louis XIV une volonté d'uniformisation du droit. L'oeuvre législative de Colbert avait commencé en 1667, par la rédaction de l'Ordonnance sur la procédure civile qui sera reprise plus tard par Napoléon dans son Code de procédure civile. Elle sera suivie en 1670 par le Code de procédure criminelle. L'année 1673 sera consacrée à la rédaction de l'Ordonnance sur le commerce.

Un texte royal, très net à cet égard⁴⁰⁷, établi lors de promulgation de l'Ordonnance la présentait comme « un règlement capable d'assurer parmi les négociants la bonne foi contre la fraude et de prévenir les obstacles qui les détournent de leur emploi par la longueur des procès et consomment en frais le plus liquide de ce qu'ils ont acquis ».

Cependant, selon Yannick Lemarchand⁴⁰⁸ l'histoire de l'élaboration de l'Ordonnance est mal connue. Un seul fragment conservé des travaux préparatoires a été analysé par Henri Levy-Bruhl⁴⁰⁹. Seules deux lettres de Colbert⁴¹⁰ nous renseignent sur les objectifs précis et sa mise en chantier. L'une de ces lettres, écrite le 14 mai 1670 à Monsieur de Silvecane, prévôt des marchands de Lyon, nous renseigne sur la procédure de consultation mise en place et sur les objectifs de l'Ordonnance. Elle met en relief le caractère central des prescriptions comptables comprises dans le dispositif d'ensemble.

LETTRE⁴¹¹ DE COLBERT A MONSIEUR DE SILVECANE – 14 MAI 1670

Le Roi a été informé que le plus grand désordre qui arrive dans le commerce vient des banqueroutes frauduleuses et que ce qui y contribue davantage naît de la confusion avec laquelle la plus grande partie des négociants tiennent leurs livres, journaux et caisses et ce qu'aucuns n'ont que de simples brouillons où ils écrivent confusément leurs achats, prêts et emprunts, afin d'ôter toutes les lumières qu'on pourrait avoir de leur conduite quand ils viennent à manquer

⁴⁰⁵ J.C PETITFILS, *Louis XIV*, Perrin, Paris, 1995, p. 264

⁴⁰⁶ J.C PETITFILS, *Idem*, p. 264.

⁴⁰⁷ Cité par R. SZAMKIEWICZ, op. cit., 1989, p. 134.

⁴⁰⁸ Qui a fait une étude très exhaustive sur l'Ordonnance : art. cit., 1994, p. 17 à 37.

⁴⁰⁹ J. HILAIRE, op. cit., 1986 p. 92

⁴¹⁰ Y. LEMARCHAND, art. cit., 1994, p. 19, les a extraites de l'ouvrage de Pierre CLEMENT - *Lettres, instructions et mémoires de Colbert*, T.II., vol. 1-2, p. 526 et 662.

⁴¹¹ La seconde lettre avait été adressée à Monsieur de SEVE, intendant à Bordeaux.

Sa Majesté connaissant bien combien il est important de remédier à un abus si considérable, a résolu de donner une déclaration par laquelle il sera établi un ordre de tenir les dits livres, afin que dans les faillites qui arriveront, on puisse facilement distinguer les frauduleuses d'avec les autres, et punir suivant la rigueur des ordonnances ceux qui se trouveront dans la mauvaise foi. Pour cet effet, étant nécessaire de prendre l'avis des plus experts négociants, Sa Majesté m'a ordonné de vous écrire que son intention est que vous convoquiez une assemblée de ceux de votre ville, et que vous preniez leur avis sur ce sujet et sur le contenu du mémoire que je vous envoie ci-joint, dont vous dresserez votre procès-verbal, lequel vous m'enverrez ensuite pour en faire rapport à Sa Majesté.

On peut donc valablement conclure au double objectif de l'Ordonnance : l'unification des règles juridiques demandée par les marchands, conscients de l'importance grandissante de l'Etat et la mise en place d'une législation répressive à l'égard des banqueroutiers.

Pour répondre à cette demande, Colbert nomme en 1670 une commission de réforme qui travaillera durant trois ans sous la présidence de Henri Pussort, oncle de Madame Colbert et qui fut chargée de préparer un texte régissant l'activité des commerçants. La cheville ouvrière de cette commission fut Jacques Savary lequel avait adressé à Colbert⁴¹² deux mémoires : l'un sur les causes des abus qui se commettaient dans le commerce et le second concernant un projet de règlement. L'un⁴¹³ des mémoires remis par Savary à Colbert n'était d'ailleurs qu'un catalogue d'abus et de fraudes à réprimer, ce qui explique peut être l'importance donnée aux articles consacrés à la forme de la comptabilité privilégiée comme moyen de preuve.

4.3. Jacques Savary

Jacques Savary est né à Doué en Anjou en 1622 d'un père marchand (sa famille s'adonne au négoce depuis le XV^e siècle). Parti très jeune sur Paris, se retrouvant, de par la famille de son père dans des milieux proches du pouvoir royal, clerc de procureur du Parlement, puis clerc de notaire au Châtelet, il acquiert rapidement la maîtrise du droit. Il devint ensuite commis marchand en exerçant la profession de mercier où il sera reçu maître dans la corporation, l'une des plus prestigieuses. A trente-six ans, voyant les banqueroutes se multiplier, il quitte le négoce et obtient de Fouquet la ferme des domaines du roi, qu'il perd avec la disgrâce du surintendant en 1661. Son goût pour le droit le conduit alors à donner des consultations aux marchands. En 1670, le chancelier Seguier l'incite à adresser à Colbert des mémoires, évoqués ci-dessus sur les abus du commerce et les moyens de les prévenir. Ces mémoires lui valent sa nomination au sein de la commission chargée de rédiger le code de commerce. Le président Pussort, lui même, donnera à l'Ordonnance le nom de « Code Savary ». Le Pelletier, qui succède à Colbert en 1683 le charge de l'examen des comptes du Domaine d'Occident. Savary remplira cette mission jusqu'à sa mort en 1690.

4.4. La rédaction de l'Ordonnance

L'Ordonnance de Colbert de mars 1673 sur le commerce de terre (dont le rédacteur principal fut bien entendu, comme nous l'avons évoqué ci-dessus, Jacques Savary - par ailleurs auteur d'un ouvrage en 1675 intitulé le Parfait Négociant) régularisa l'usage des livres de commerce. Elle prescrivit en même temps certaines formalités destinées à assurer la régularité de leur tenue. Cette Ordonnance est divisée en titres et en articles. Le titre III de l'Ordonnance concerne les livres de commerce.

⁴¹² D'après Y. LEMARCHAND, art. cit., 1994, p. 20.

⁴¹³ Selon J. HILAIRE, op. cit., 1986, p. 69.

Cette Ordonnance fut promulguée en fait sous le nom officiel d'« Edit du roi servant de règlement pour le commerce des négociants et marchands tant en gros qu'en détail ». Elle comprend, après un préambule, douze titres qui sont divisés en articles, soit au total 122 articles (alors que le Code de commerce de Napoléon en comprendra 648). C'est un texte extrêmement court d'une quinzaine de pages environ.

Les buts recherchés par le roi et son ministre Colbert étaient la simplification et l'uniformisation qui doivent faciliter le commerce et les rapports des commerçants des différentes provinces.

Selon Jean Hilaire⁴¹⁴, la nouveauté de ce texte résidait dans la volonté des rédacteurs d'apporter une certaine unité et une certaine cohérence dans le droit des marchands. L'Ordonnance suscita les commentaires des juristes et fut à la base d'une doctrine nationale, voire internationale (puisque cette Ordonnance servit de modèle à la législation prussienne du XVIII^e siècle, par exemple).

C'était la première fois que dans un royaume on songeait à légiférer sur le droit commercial. Jusqu'à présent, le droit commercial était composé de décisions éparses de l'autorité sur telle ou telle question et surtout des usages et de la doctrine.

Cette ordonnance eut un énorme succès sur le territoire mais aussi à l'extérieur des frontières. Cependant⁴¹⁵, Colbert et Savary n'ont rien fait de nouveau : ils se sont simplement contentés de fixer le droit commercial existant qui était extrêmement mouvant, comme tous les droits coutumiers, et d'en faire un ensemble coordonné et cohérent.

4.5. Le texte et l'analyse de l'Ordonnance

Le titre I de l'Ordonnance concerne les commerçants en général (on dit les marchands). Le titre II est relatif aux agents de change, le titre III aux livres de commerce (on dit à cette époque registres de commerce), le titre IV aux sociétés, le titre V et le titre VI sont consacrés au change et bien évidemment à la lettre de change et autres effets de commerce, les titres VII à XI ont trait à tout ce qui concerne le droit des faillites et le titre XII est consacré aux juridictions commerciales.

Le titre I comprend notamment un article 4 dans lequel il est prescrit que « l'aspirant à la maîtrise sera interrogé sur les livres et registres à partie double et à partie simple⁴¹⁶, sur les lettres et billets de change, sur les règles d'arithmétique, sur la partie de l'aune, sur la livre et le poids de marc, sur les mesures et les qualités de la marchandise, autant qu'il conviendra pour le commerce dont il entend se mêler ».

Le titre III est entièrement consacré à la comptabilité, il se subdivise en 10 articles selon le schéma suivant⁴¹⁷ :

<i>Articles</i>	<i>Dispositions concernant</i>
1 et 2	L'obligation de tenir une comptabilité
3, 4 et 5	Les formes requises pour que la comptabilité soit régulière
6	Les mesures d'application immédiate
7 et 8	En partie, des mesures d'application immédiate, en partie des dispositions de caractère permanent
9 et 10	La production des livres

⁴¹⁴ J. HILAIRE, op. cit., p. 68.

⁴¹⁵ R. SZAMKIEWIECZ, op. cit., p. 136.

⁴¹⁶ Ce qui souligne l'importance accordée aux connaissances comptables dans la formation du commerçant.

⁴¹⁷ Tiré de C. SCHMILLERDING, op. cit., s.d., p. 64.

Les autres textes sont l'article 1er du titre IX consacré aux défenses et lettres de répit et les articles 3 et 11 et 12 du titre XI consacré aux faillites et banqueroutes, lesquels traitent de la présentation des livres et des sanctions encourues par ceux qui ne tiennent pas de comptabilité ou tiennent une comptabilité irrégulière (banqueroute frauduleuse)⁴¹⁸.

4.5.1. Le texte du titre III de l'Ordonnance de 1673⁴¹⁹

Il est ainsi libellé :

Article 1 : Les négociants et les marchands tant en gros qu'en détail auront un livre qui contiendra tout leur négoce, leurs lettres de change, leurs dettes actives et passives et leurs deniers employés à la dépense de leur maison.

Article 2 : Les agents de change et de banque tiendront un livre journal dans lequel seront insérées toutes les parties par eux négociées, pour y avoir recours en cas de protestation.

Article 3 : Les livres des négociants et marchands, tant en gros qu'en détail, seront signés sur le premier et le dernier feuillets, par l'un des consuls, dans les villes où il y a une juridiction consulaire ; et dans les autres, par le maire ou l'un des échevins, sans frais ni droits, et les feuillets paraphés et cotés par premier et dernier, de la main de ceux qui auront été commis par les consuls ou maire et échevins, dont sera fait mention au premier feuillet.

Article 4 : Les livres des agents de change et de banque seront cotés, signés et paraphés par l'un des consuls sur chaque feuillet, et mention sera faite dans le premier, au nom de l'agent de change et de banque ; de la qualité du livre s'il doit servir de journal ou pour la caisse ; et si c'est le premier, second ou autre, dont sera fait mention sur le registre du greffe de la juridiction consulaire ou de l'hôtel de ville.

Article 5 : Les livres journaux seront écrits d'une même suite, par ordre de dates sans aucun blanc, arrêtés dans chaque chapitre et sans fin ; il ne sera rien écrit aux marges.

Article 6 : Tous négociants, marchands et agents de change et de banque seront tenus dans les six mois, après la publication de notre présente Ordonnance, de faire de nouveaux livres journaux et registres, signés, cotés et paraphés, suivant qu'il est ci-dessus ordonné, dans lesquels ils pourront, si bon leur semble, porter les extraits de leurs anciens livres.

Article 7 : Tous négociants et marchands tant en gros qu'en détail, mettront en liasse les lettres missives qu'ils recevront et en registre la copie de celles qu'ils écriront.

Article 8 : Seront aussi tenus tous les marchands, de faire dans le même délai de six mois, inventaire sous leur seing, de tous leurs effets mobiliers et immobiliers, et de leurs dettes actives et passives, lequel sera récolé et renouvelé de deux en deux ans⁴²⁰.

Article 9 : La représentation ou communication des livres journaux, registres ou inventaires, ne pourra être requise ni ordonnée en justice, sinon pour succession, communauté, partage de société et en cas de faillite.

Article 10 : Au cas néanmoins qu'un négociant ou marchand voulût se servir de ses livres journaux et registres ou que la partie offrit d'y ajouter foi, la représentation pourra être ordonnée pour en extraire ce qui concernera le différend.

⁴¹⁸ Voir infra § 4.10.

⁴¹⁹ Texte d'après A. DUPONT, *Contribution à l'Histoire de la Comptabilité*, p. 29, cité par J.H. VLAEMMINCK, op. cit., 1979, p. 126.

⁴²⁰ Selon P. GARNIER, op. cit., 1947, p. 67, la pratique fit bientôt coïncider la durée de l'exercice avec celle de l'année et le Code de 1807 consacra simplement cette pratique, sur le conseil, semble-t-il du Tribunal de commerce de Lyon, appelé à exercer son avis sur le projet.

4.5.2. Analyse détaillée des dix articles du titre III de l'Ordonnance de mars 1673

L'ensemble des dispositions visait à obliger les marchands à mettre de l'ordre dans leurs livres de commerce dans le but de procurer une meilleure connaissance de leurs affaires et éviter la faillite.

En lisant les deux premiers articles du titre III de l'Ordonnance, on ne peut constater qu'un certain parallélisme, car l'article 2 apparaît comme une application particulière de la règle générale édictée par l'article 1. Ce dernier traite successivement des personnes concernées par l'obligation, du contenu de l'obligation de tenir une comptabilité et de l'objet de la comptabilité. On peut constater que les rédacteurs ont voulu insister sur le caractère général de l'obligation qui concerne tous «les négociants et les marchands tant en gros qu'en détail». Ils ont voulu également que la comptabilité prescrite comprennent la totalité des opérations réalisées, y compris celles concernant les dépenses personnelles (« les deniers employés à la dépense de leur maison »), obligation qui paraîtrait insupportable au commerçant d'aujourd'hui. Quant à l'obligation de tenir un livre, elle est fort imprécise : il n'est pas précisé s'il s'agit d'un livre journal ou d'un grand livre. Certains auteurs de l'époque cependant (Savary, Salle, Bornier, Youbeau⁴²¹) le « livre » représente toute une comptabilité fort détaillée et complète.

Cette imprécision sur le livre à tenir a été l'objet de nombreuses critiques positives ou négatives. Ainsi, les juges consulaires nantais⁴²² considèrent que « ce qui était obscur, l'équivoque a été levée, par les articles 5 et 6 de la même Ordonnance et l'arrêt du 9 avril 1674, il a été décidé que c'était le livre-journal dont l'Ordonnance aurait dû parler ». Un commentateur anonyme considère au contraire qu'un seul livre était insuffisant⁴²³ « cet article doit obliger d'avoir deux livres : un journal et un grand livre de raison ... Il faudrait ajouter ensuite plusieurs articles formés sur les règles générales et particulières que le sieur Irson a établi dans la préface de la méthode générale qu'il a fait à l'ordre de M. Colbert ».

Comme pour les deux premiers articles, les articles 3 et 4 révèlent une certaine similitude, l'article 4 apparaissant comme l'application aux métiers des agents de change et de banquier de la règle générale définie à l'article 3. Depuis la création de leurs charges, en décembre 1539, les agents de change et de banque devaient déjà tenir un livre-journal⁴²⁴. L'article 3 reprend l'obligation de cote et de paraphe que nous avons évoqué ci-dessus dans l'ouvrage de Luca Pacioli⁴²⁵. Un arrêt du Conseil du Roi du 3 avril 1674 ordonna même qu'on emploierait du papier timbré pour le livre journal, à peine de nullité de ce livre, mais cette disposition demeura sans exécution⁴²⁶.

L'existence du paraphe sur chacune des pages et du visa annuel (qui fut supprimé en 1953) correspondait parfaitement à un certain état matériel des livres de l'époque⁴²⁷. A la fin du XVII^e siècle, les journaux des commerçants consistaient en de simples cahiers ou se composaient d'une série de cahiers assemblés. Il est certain que les procédés de confection des registres rendaient très faciles l'adjonction ou la suppression de feuillets et justifiaient l'existence de la cote et du paraphe. Cette cotation et ce paraphe doit

⁴²¹ Rapporté par C. SCHMILLERDING, op. cit., s.d., p. 65

⁴²² Rapporté par Y. LEMARCHAND, op. cit., 1994, p. 26.

⁴²³ Y. LEMARCHAND, *Idem*, p. 27

⁴²⁴ V. BERARD et Y. LEMARCHAND, op. cit., 1994, p. 115.

⁴²⁵ Dans R. HAULOTTE - E. STEVELINCK, op. cit., 1975, p. 195.

⁴²⁶ J.H. VLAEMMINCK, op. cit., 1979, p. 128.

⁴²⁷ Affirmé par R. VERNEREY, *La comptabilité et le droit de 1807 à 1957*, Mémoire d'expertise comptable, Paris, s.d., p. 8.

permettre au journal de servir valablement d'instrument de preuve. Il s'agit selon Yannick Lemarchand⁴²⁸ « d'organiser la protection de l'honnête commerçant face à l'aigrefin mais le secret des affaires demeure la priorité ». En fait, malgré l'obligation et les lourdes amendes, les livres ne furent guère visés⁴²⁹.

A la vérité, selon Robert Vernerey⁴³⁰, les rédacteurs de l'Ordonnance de 1673 ont simplement cru pouvoir appliquer aux livres des commerçants les règles qui régissaient d'une manière satisfaisante l'inscription des actes d'état civil sur les registres publics et qui avaient été fixées récemment par l'Ordonnance de 1667 sur la procédure civile.

L'article 5 reprend également des obligations que les usages avaient mis en place, obligation d'enregistrer les opérations jour par jour (d'où le nom donné au livre comptable de journal), obligation de ne pas laisser de zones non écrites. On peut noter que cet article 5 ne fait pas référence à la présence d'une pièce comptable pour qu'un enregistrement comptable ait lieu. Ainsi, dans un dossier présenté par Alexis Massardier⁴³¹, dossier se rapportant à une entreprise de négoce de tissus d'or et d'argent (entreprise Clavel) années 1677 à 1680⁴³², il est dit « outre les écritures dont il est parlé à l'occasion de l'étude de son journal d'achats et ventes, passe périodiquement deux écritures indiquant, l'une l'ensemble de ses achats au comptant, l'autre l'ensemble de ses ventes au comptant ; l'expression « au comptant » est alors à prendre dans le sens littéral. Evidemment la nécessité d'une pièce comptable ne se fait pas sentir dans le cas de règlement immédiat et le commerçant les inscrit pour mémoire sur un cahier ou livre quelconque afin de reprendre globalement dans une écriture les opérations correspondantes ».

L'article 7 traite de l'obligation de garder les lettres reçues et les lettres envoyées⁴³³.

L'article 8 traitait de l'obligation pour le marchand ou le négociant de faire un inventaire, inventaire devant être renouvelé tous les deux ans. Cette périodicité de l'inventaire fut d'ailleurs considérée par Savary lui-même comme insuffisante puisqu'il préconisait qu'on y procède chaque année⁴³⁴. Selon Y. Lemarchand⁴³⁵, les négociants nantais déploraient, quant à eux que le texte avait omis que cet inventaire soit écrit sur le journal ce qui laissait une entière liberté de point n'en faire d'autant qu'ils le considéraient comme l'une des meilleures précautions contre le désordre des livres.

Les articles 9 et 10 reprenaient également des dispositions figurant dans le droit coutumier ou le droit romain de l'époque. En 1673, les livres restaient secrets et n'étaient présentés qu'en cas de succession, communauté, partage de société et en cas de faillite. La protection de la vie privée et professionnelle des marchands résultait d'une Ordonnance⁴³⁶ d'Henri III rendue en 1578 pour le ville de Lyon. Hormis ces circonstances, si l'une des parties s'opposait à présenter ses livres, c'était à ses risques et périls. Ceux que montrait l'adversaire commerçant avaient alors force probante.

⁴²⁸ Art. cit., 1994, p. 26

⁴²⁹ Selon V. BERARD et Y. LEMARCHAND, op. cit., 1994, p. 115.

⁴³⁰ R. VERNEREY, op. cit., s.d., p. 6.

⁴³¹ A. MASSARDIER, *Contribution à l'histoire de la comptabilité - XVIII^e siècle - Notes sur la faillite*, Mémoire d'expertise comptable, Paris, 1962, page 169.

⁴³² Dossier détenu par les archives départementales du Rhône.

⁴³³ Luca PACIOLI dans le chapitre XXXV de son ouvrage «Du Registre des lettres importantes» repris par R. HAULOTTE et E. STEVELINCK, op. cit., 1975, p. 291, traite de la manière de conserver les reçus, les lettres privées, les certificats, les pièces de procès et de jugements et autres actes. «.

⁴³⁴ J. SAVARY - *Le parfait négociant* - p. 13 et 325 ainsi que les formules de statuts des sociétés commerciales prévoyant un inventaire annuel p. 378.

⁴³⁵ Y. LEMARCHAND, art. cit., 1994, p. 27.

⁴³⁶ Selon V. BERARD et Y. LEMARCHAND, op. cit., 1994, p. 115.

L'un des rôles de la comptabilité pour le commerçant et l'industriel est de parer au risque de faillite avec le plus de succès possible en lui donnant à tout instant un outil lui fournissant l'état de son affaire et retraçant l'évolution de celle-ci à intervalle régulier. La comptabilité apparaît alors comme l'un des instruments essentiels de toute gestion commerciale⁴³⁷.

La pratique de l'Ordonnance cependant ne correspondait pas toujours aux règles fixées à l'époque. L'historien belge Ernest Stevelinck⁴³⁸ a relevé de multiples erreurs dans l'ouvrage d'un contemporain de Jacques Savary, le sieur Dassie, intitulé « L'arithmétique des marchands » et publié en 1676.

4.5.3. Analyse comparative des dispositions de l'Ordonnance de Colbert et des dispositions décrites dans l'ouvrage de Luca Pacioli

Si l'on examine les principales dispositions de l'Ordonnance de Colbert de 1673, on peut retrouver dans la plupart d'entre elles certains aspects développés dans l'ouvrage de Luca Pacioli⁴³⁹.

On peut, dans l'Ordonnance de Colbert (titre III), sélectionner six dispositions principales :

- obligation de tenir un livre qui contient toutes les opérations des commerçants (article 1) ;
- authentification des livres comptables (article 3) ;
- établissement par ordre de date sans blanc (article 5) ;
- mise en liasse des lettres missives (article 7) ;
- obligation d'établissement d'un inventaire (article 8) ;
- production des livres comme moyen de preuve (articles 9 et 10).

L'obligation de tenir un livre qui contient toutes les opérations est précise dans l'ouvrage de Pacioli⁴⁴⁰ : « le Mémorial, ou selon certains, la Main courante ou le Brouillard, est un livre dans lequel le marchand note toutes ses transactions, petites et grandes, telles qu'elles se présentent, jour par jour et heure par heure ». Il est à noter que le livre dans lequel l'obligation d'exhaustivité doit être assurée est le mémorial dans l'ouvrage de Luca Pacioli et simplement « le livre » dans l'Ordonnance⁴⁴¹.

L'authentification des livres comptables dans l'ouvrage de Luca Pacioli est effectué par la numérotation : « tous ces livres doivent avoir leurs pages numérotées pour des raisons bien connues des marchands »⁴⁴² mais aussi par la présentation au bureau des marchands : « tous vos livres selon la bonne coutume de plusieurs cités où je me suis rendu, doivent être présentés à un certain Bureau des Marchands ... Ledit clerc indiquera ensuite de sa main, au nom dudit bureau, sur la première page de vos livres, une

⁴³⁷ Voir infra § 4.10.

⁴³⁸ E. STEVELINCK, Comment tenir ses livres en 1676, *Revue Française de Comptabilité*, Avril 1988, n° 188, p. 34.

⁴³⁹ Voir supra § 2.4.

⁴⁴⁰ R. HAULOTTE, E. STEVELINCK, op. cit., 1975, p. 191.

⁴⁴¹ Voir notre analyse ci-dessus § 4.5.2.

⁴⁴² R. HAULOTTE, E. STEVELINCK, op. cit., 1975, p. 193.

attestation de ces choses, estampillée du sceau du bureau, afin d'authentifier les livres pour le cas où ils devraient être produits en justice ».

L'établissement par ordre de date est notamment mis en relief par l'obligation faite par Pacioli de tenir le mémorial et le journal. Le mémorial doit enregistrer les opérations « jour par jour et heure par heure »⁴⁴³ et au journal « en tête de chaque page, il faut indiquer l'année et en tête de chaque poste, il faut indiquer le jour »⁴⁴⁴.

La mise en liasse des lettres missives est évoquée également dans l'ouvrage de Luca Pacioli : « suivent maintenant la manière et les directives pour conserver les lettres et les documents justificatifs tels que les écrits relatifs aux paiements effectués, les reçus pour traites et marchandises livrées, les lettres confidentielles ... »⁴⁴⁵.

La nécessité d'un inventaire était également considérée comme essentielle par Luca Pacioli. Ce dernier ne fixait pas d'obligation de date, mais au chapitre 2 de son ouvrage il évoque l'importance de celui-ci : « de la première partie principale de ce traité, appelée « Inventaire ». Ce qu'est l'Inventaire et comment il doit être dressé par les Marchands »⁴⁴⁶.

La présentation des livres aux tribunaux n'est pas véritablement présentée par Luca Pacioli. Toutefois, cet aspect « preuve » est mise en avant lorsqu'il évoque la justification de l'authentification des livres : « cet usage est hautement à louer, ainsi que les cités où il est appliqué, car nombreux sont ceux qui tiennent un double jeu de livres montrant l'un à l'acheteur, l'autre au vendeur et pire encore en jurant et en se parjurant, ce qui est un acte répréhensible. En présentant ces livres audit bureau, on est moins enclin, par la suite, à mentir et à tromper son prochain⁴⁴⁷ ».

4.6. Les analyses de Jacques Savary : le parfait négociant

Savary s'est d'ailleurs très nettement expliqué sur les raisons de cette Ordonnance. Dans le commentaire qu'il fait de son oeuvre⁴⁴⁸ il écrit seulement que ces règles ont été établies « pour remédier à ce qu'il n'y ait plus de falsifications, ni doubles registres comme il est arrivé plusieurs fois ».

⁴⁴³ Voir ci-dessus R.HAULOTTE, E. STEVELINCK, *Idem*, p. 191.

⁴⁴⁴ R.HAULOTTE, E. STEVELINCK *Ibid.*, p. 203

⁴⁴⁵ R.HAULOTTE, E. STEVELINCK *Ibid.*, p. 291

⁴⁴⁶ R.HAULOTTE, E. STEVELINCK *Ibid.* p. 177.

⁴⁴⁷ R.HAULOTTE, E. STEVELINCK *Ibid.*, p. 196

⁴⁴⁸ J. SAVARY, *Le Parfait négociant ou Instruction générale pour tout ce qui regarde le commerce de toute sorte de marchandises tant en France que dans les pays étrangers*, Billaine, Paris, 1675, deux livres : livre I consacré au commerce de détail : 41 chapitres : 431 pages, livre II consacré au commerce de gros : 38 chapitres : 324 pages. Cet ouvrage connaîtra de nombreuses publications (huit selon R. SZRAMKIEWIECZ entre 1675 et 1721, puis quatre autres ensuite, op. cit. p. 136).

La première page du *Parfait négociant* est ainsi rédigée (traduction en français actuel) :

«Le parfait négociant ou Introduction générale pour tout ce qui regarde le commerce de toute sorte de marchandises tant en France que dans les pays étrangers.

Pour la Banque, le change et rechange.

Pour les sociétés ordinaires, en commandite et anonyme.

Pour les faillites, banqueroutes, séparations, cessions et abandons de biens

Pour la manière de tenir les livres journaux d'achats, de ventes, de caisse et de raison.

Avec les formulaires de lettres et billets de change, d'inventaire et de toutes sortes de sociétés.

Et l'application des Ordonnances et arrêts rendus pour toutes les questions les plus difficiles qui arrivent entre les marchands, négociants et banquiers, pour toutes sortes de matières concernant le commerce.

Par le sieur Jacques Savary.

A Paris, chez Louis Billaine, au second pilier de la Grand salle du Palais, au Grand César, 1775, avec privilège du Roi».

Pour les commerçants, le texte législatif, sec, concis, était assez imperméable. Savary va le rendre plus lisible en publiant en 1675 un gros ouvrage intitulé « Instruction générale pour tout ce qui concerne le commerce tant de France que des pays étrangers » qui est, en fait, un commentaire très pratique de l'Ordonnance et que l'on appellera dans l'usage général : « Le parfait négociant ». Ce livre est constitué de 79 chapitres commentant l'Ordonnance et donnant des exemples concrets et des formules toutes prêtes⁴⁴⁹. Dans cet ouvrage⁴⁵⁰, Savary se démarque des travaux des jurisconsultes⁴⁵¹. Il décrit la pratique marchande et la commente au regard du droit. Le chapitre sur la technique comptable⁴⁵² est assez sommaire, quoique explicite. Ce chapitre commente notamment les articles 3 (visa, paraphe), 5 (écriture d'une même main par ordre de date), 9 et 10 (représentation et communication des livres) du titre III de l'Ordonnance. Il commente également les articles 11 et 12 du titre XI de l'Ordonnance (banqueroute)⁴⁵³. La description des procédures d'inventaire montre à quel point Savary avait compris l'importance fondamentale du bilan⁴⁵⁴. Le succès de l'ouvrage de Savary entraînera de nouvelles éditions assurées par ses enfants (il en eut dix-sept dont onze survécurent). L'édition de 1688 intégrera les « Parères », recueil d'avis et de jurisprudence. Preuve⁴⁵⁵, s'il en est besoin que le texte souffrait de nombreuses imperfections et surtout que ce droit continuait à évoluer, dans la pratique, sans rester enfermé dans le cadre étroit défini par l'Ordonnance.

Selon Yannick Lemarchand⁴⁵⁶, « la pratique comptable de l'ouvrage se révèle assez sommaire, pour ne pas dire décevante relativement à l'égard de l'état de l'art de l'époque. Ceci peut avoir été voulu par l'auteur, qui a confectionné un manuel « généraliste », à moins que ce ne soit le reflet d'une certaine incompétence en la matière, laquelle ne retirait rien à la qualité du texte de l'oeuvre. Cette hypothèse pourrait expliquer certaines des insuffisances du texte de l'Ordonnance à cet égard. Il reviendra à Claude Irson de fournir le traité de technique comptable en accord avec le nouveau texte⁴⁵⁷ ».

449 C'est dans le livre I du *Parfait négociant* aux chapitres 33, 34, 38 et 39 qu'il est principalement question de la tenue des livres.

450 L'épître est dédiée à Colbert et est ainsi rédigée :

« Épître à Monsieur Colbert, Marquis de Seignelay, Conseiller du roi en tous les conseils.

Mon travail n'est fondé que sur la justice de ces Ordonnances que nous devons à votre application et à l'amour que vous avez pour le commerce. C'est dans ce trésor que j'ai puisé toutes les maximes que j'ai cru nécessaires pour rendre le négoce heureux et fidèle. J'espère, Monseigneur, que le public verra mon ouvrage avec plaisir puisqu'il a déjà l'honneur de votre approbation et qu'avant de l'entreprendre, j'ai été assez heureux pour travailler avec vous plusieurs fois sur les matières qui y sont traitées ».

451 Selon V. BERARD et Y. LEMARCHAND, op. cit., 1994, p. 117.

452 Chapitre 33 « De l'ordre que doivent tenir les marchands en détail qui font un commerce considérable dans la conduite de leurs affaires et de la manière qu'ils doivent tenir leurs livres ». Ce chapitre est complété par un chapitre 34 « Formulaire de livres journaux d'achats, de ventes, de caisse et de raison pour les commerçant qui font un commerce médiocre » (ce qui veut dire, à notre avis, qui font peu d'opérations) et des chapitres 38 et 39 relatifs aux opérations d'inventaire.

453 Voir infra § 4.10.

454 p. 331 et s. op. cit. Savary présente un modèle d'inventaire (de tous mes effets, tant en marchandises qu'en argent en caisse, dettes actives à moi dues, et dettes passives que je dois et de mes divers meubles et immeubles). Cet inventaire est suivi p. 347 op. cit. de la balance du présent inventaire (qui est en fait un bilan)

455 Selon Y. LEMARCHAND art. cit., 1994, p.21

456 *Idem*, p. 21.

457 C. IRSON. *Méthode pour bien dresser toutes sortes de comptes à parties doubles ...*, Paris, 1678.

4.7. La suite de l'Ordonnance

Suite à cette Ordonnance, de nombreux ouvrages⁴⁵⁸ de comptabilité furent publiés et l'ont peut estimer que l'obligation de tenir une comptabilité à cette époque pouvait s'appuyer sur une somme de connaissances et de doctrines disponibles à ceux qui voulaient les connaître⁴⁵⁹. Cependant, la comptabilité de cette époque est restée assez sommaire, la notion d'amortissement ne s'inscrivant pas par exemple au rang des préoccupations des teneurs de livres de ce temps⁴⁶⁰.

Par ailleurs⁴⁶¹, la consultation des marchands par l'autorité royale au moment de légiférer avait pris un caractère plus institutionnel avec la création en 1601 du Conseil du commerce comprenant une douzaine de négociants parisiens. Les chambres de commerce furent créées en 1701 ; pour l'essentiel, leurs fonctions étaient d'élire leurs députés au Conseil du commerce. L'oeuvre de consultation juridique accomplie par les députés du commerce est considérable et très étendue : ils sont intervenus notamment sur la réglementation du billet de change mais il a en a été probablement de même dans le domaine comptable. Par ailleurs, l'influence des juridictions consulaires (tribunaux de commerce) et des usages et comportements pratiques ne peut être non plus négligé⁴⁶².

4.8. Les tentatives de réforme de l'Ordonnance de mars 1673

Il semble⁴⁶³ en fait que les dispositions comptables de l'Ordonnance, faute de sanctions pour la plupart d'entre elles, ne furent jamais véritablement suivies.

Ainsi en 1731⁴⁶⁴ les juges consuls parisiens constataient : « on ne voit presque plus de livre coté et paraphé, on ne connaît pas de livre de commerce tel que l'Ordonnance l'exige, la majeure partie des négociants ne tiennent qu'un seul livre en forme et d'autres des papiers volants, le tout prêts à changer selon l'état de leurs affaires ».

L'une des explications de cette non-application fut certainement une fiscalité dissuasive. Certes l'article 3 analysé ci-dessus prévoyait que le paraphe se ferait sans frais ni droits, mais la monarchie, toujours à la recherche de nouvelles ressources, n'hésita pas très longtemps. Ainsi la déclaration royale⁴⁶⁵ du 19 mars 1673 relative à l'impression et à l'usage des formules obligea de composer les registres comptables en papier timbré sous peine de 100 livres d'amende⁴⁶⁶. En 1680, le Trésor augmenta sa pression et porta les amendes à 300, 600 et 1 000 livres respectivement pour les première, seconde et troisième contravention. Le pouvoir finira cependant par céder et une déclaration royale de 1709 dispensera les négociants du droit de paraphe et leur permit de tenir leurs

⁴⁵⁸ Nous pouvons citer en particulier : « *Le Parfait Négociant* » de Jacques SAVARY (1675), « *Méthode pour bien dresser toutes sortes de comptes à parties doubles* » de Claude IRSON (1678), mais aussi « *La Science des négociants et teneurs de livres* » de Mathieu de la PORTE (1704) et « *Le traité des parties doubles* » de B.F BARREME (1721).

⁴⁵⁹ Selon L. COLLINS, Perception de l'activité professionnelle il y a deux cents ans, *Revue Française de Comptabilité*, n° 232, Mars 1992, p. 51 et 52.

⁴⁶⁰ Voir Y. LEMARCHAND, op. cit., 1993, p. 11.

⁴⁶¹ Voir J. HILAIRE, op. cit., 1986, p. 70.

⁴⁶² J. HILAIRE, *Idem*, p. 73 à 79.

⁴⁶³ Y. LEMARCHAND, art. cit., 1994, p. 28.

⁴⁶⁴ Mémoire remis au députés du Commerce, 8 août 1731, AD Seine D1 B6 28 n° 5084.

⁴⁶⁵ Rapporté par Y. LEMARCHAND, art. cit., 1994, p. 31.

⁴⁶⁶ Selon COLBERT (lettre à M. de SEVE, Intendant à Bordeaux, 2 février 1674, reprise par Y. LEMARCHAND, art. cit., 1994, p. 3. « L'intention du Roi est que les marchands prennent des registres en papier timbré sans aucune difficulté. Ainsi, vous devez les y obliger, mais il faut en cela éviter autant qu'il sera possible les contraintes personnelles »

registres tels qu'il leur plaira⁴⁶⁷. Selon l'opinion des juges consuls de Nantes, les marchands, qui n'étaient plus assujettis au paraphe, considérèrent qu'ils n'étaient plus tenus à aucune des règles de l'Ordonnance relatives aux livres de commerce⁴⁶⁸.

Quant aux inventaires, ils furent assez rares⁴⁶⁹. Dans les villes portuaires, les négociants continuent sur le modèle vénitien et n'éprouvaient pas davantage qu'au Moyen âge, le besoin de faire un bilan. Il faut dire que cet exercice était peu intéressant car les actifs représentaient des engagements dans des expéditions multiples et dont les cycles ne se recoupaient pas.

L'application de l'Ordonnance ayant ainsi révélé certaines de ses imperfections avait ainsi suscité des propositions d'amélioration. Parmi celles ci on peut citer un projet de la chambre de commerce de Rouen⁴⁷⁰. Quant à la proposition de la juridiction consulaire de Paris⁴⁷¹, elle était de faire déclarer, coter et parapher tous les journaux, s'il en était utilisé plusieurs, tels que les journaux de caisse, d'achat, de vente ... Une telle disposition, nécessairement plus lourde aurait permis de concilier les exigences de l'organisation comptable des maisons importantes et celles du rôle attribué au journal.

Mais la plus importante proposition fut celle d'une commission de révision de l'Ordonnance, instituée en 1778 sur ordre de Hue de Miromesnil ^{472 473}, garde des sceaux de Louis XVI, qui a établi un projet, qui, on le pense, était connu des rédacteurs du Code de commerce de 1808. Cette commission était composée de trois intendants et trois députés du commerce et sa mission était de rédiger une nouvelle Ordonnance sur le commerce.

Les membres de la commission avaient ainsi adopté, lors de la réunion du 23 novembre 1779, les propositions de réforme suivantes⁴⁷⁴ :

a) Le livre journal est seul nécessaire puisqu'il sert de contrôle aux autres livres des négociants et qu'il en assure la régularité ;

b) Les articles 2 et 4 sont supprimés. Les dispositions d'ordre comptable concernant les courtiers et agents de change sont reprises dans l'article 8 du titre VI ;

c) Les formalités du paraphe sont modifiées et explicitées dans deux articles (titre III, articles 2 et 3). Les négociants doivent parapher eux-mêmes chaque feuillet de leur livre journal et présenter ce registre pour vérification à un juge consul, maire ou échevin. Les juges sont chargés de parapher les première et dernière page dudit journal ;

⁴⁶⁷ D'après Y. LEMARCHAND, art cit., 1994, p. 33

⁴⁶⁸ A.D Loire-Atlantique C 645. Mémoire du 2 août 1732 p. 10. Rapporté par Y. LEMARCHAND, art. cit., p. 33.

⁴⁶⁹ Y. LEMARCHAND, art. cit., 1994, p. 29.

⁴⁷⁰ Voir C. SCHMILLERDING, op. cit., s.d., p. 105.

⁴⁷¹ Rapportée par Y. LEMARCHAND, art. cit., 1994, p.35.

⁴⁷² D'après G. RIPERT, op. cit., 1959, Tome I, p. 13.

⁴⁷³ Les règles fixées par COLBERT ont bien continué à s'appliquer durant la révolution, témoin ce texte extrait des Mémoires de LAFITTE qui fut banquier, gouverneur de la Banque de France et deux fois Ministre en août et novembre 1830 et qui était en 1793 employé chez PERREGAUX, banquier à Paris, texte publié dans la Revue Française de Comptabilité en avril 1960 puis dans le N° 200 d'avril 1989 : une expertise sous la terreur - 4 pages : «Quand il (CAMBON, désigné par ROBESPIERRE et accompagné de plusieurs membres du comité révolutionnaire et de vingt cinq hommes en armes pour rechercher une somme de six millions en assignats que le duc de CHATELET aurait déposé en Banque lors de la fuite de Louis XVI) eut établi, par les livres et les bordereaux de caisse, l'impossibilité qu'il y eût ni entrée ni sortie d'une somme de deux ou quatre millions, vint le tour des copies de lettres. Jusqu'au numéro 11, cela alla tout seul ; mais il demanda le numéro 12, qui était brûlé. Comment le remplacer. La terreur était peinte sur toutes les figures ...

⁴⁷⁴ Rapporté par C. SCHMILLERDING, op. cit., s.d., p. 108 à 111.

d) Les dispositions de l'article 5 sont renforcées : non seulement les livres devront être tenus sans blanc mais lorsqu'un négociant ou marchand portera un nouveau journal au juge il devra présenter le précédent pour « bâtonner » les espaces restés en blanc sur ledit registre ;

e) les articles 6,7 et 8 sont repris sans grande modification ;

f) l'article 9 du projet constitue une innovation et traite de la valeur probante des livres qui ne sont pas paraphés.

Achévé en 1782, le projet de Miromesnil n'a, en définitive, pas abouti. En effet, le Parlement n'en avait pas encore terminé l'examen en 1789. Ce projet tenait compte de l'évolution des usages et de la pratique tout en restant cantonné dans les limites que s'était fixé l'Ordonnance de 1673. Ce projet, toutefois, a servi de base à nouvelle rédaction du Code de Commerce de 1807.

4.9. Les sociétés dans l'Ordonnance de mars 1673

Alors que les usages de l'époque distinguaient, « au travers d'une pratique assez imprécise », selon Jean Hilaire⁴⁷⁵, trois types de sociétés, la société générale, la société en commandite et une société que l'on appelait alors anonyme, l'Ordonnance de 1673 s'était limitée à légiférer sur les deux premières.

L'article 1 titre III de l'Ordonnance de 1673 demandait pour la constitution de toute société générale ou en commandite, la rédaction d'un écrit signé puis enregistré.

Le titre IV article 1er appelle la société en nom collectif « société générale » : on disait aussi « société ordinaire » ou société « libre ». Pothier et Savary écrivirent que les associés font leur commerce sous leur nom collectif ; de là est venue l'expression préférée par les rédacteurs de l'Ordonnance du commerce. Il pouvait y avoir des sociétés de tous biens, mais elles étaient rares. Quelques unes de ces sociétés avaient un capital important : on en cite une au capital de deux millions de francs⁴⁷⁶. La société générale est restée très répandue.

L'Ordonnance de 1673 réglemente également la commandite en imposant la rédaction d'un acte écrit et le dépôt de l'extrait de l'acte au greffe de la juridiction consulaire (titre IV article 2). C'était le moyen d'éviter que les tiers ne fussent trompés sur la qualité du commanditaire. Mais l'Ordonnance ne fut pas toujours suivie et les commandites restèrent secrètes.

La société anonyme de l'époque n'a rien à voir avec celle que nous connaissons aujourd'hui. C'était une société ayant un caractère occulte. Elle n'avait pas de raison sociale et aucun élément n'en révélait l'existence au public. Au temps de Savary, on appelait aussi cette société anonyme « compte en participation » ce qui laissait un doute sur l'exacte nature de l'opération. Savary en donnait des exemples assez variés : dans le plus courant, un marchand « intéressait » un autre marchand dans l'acquisition ou la vente d'une cargaison.

On ne peut pas dire que l'Ordonnance de 1673 fut, en ce qui concerne les sociétés, une réussite juridique. Elle laissait de côté les compagnies de commerce colonial sans doute à cause des particularités de leur statuts. Ces compagnies de navigation et de commerce

⁴⁷⁵ J. HILAIRE, op. cit., 1986, p. 189.

⁴⁷⁶ G. RIPERT, op. cit., 1959, p. 363.

colonial créés par décision du gouvernement royal étaient pourtant bien les ancêtres des sociétés de capitaux.

L'idée de diviser le capital d'une société en « sols » ou « actions » est d'ailleurs ancienne. Mais assez souvent, le « sol » est seulement une fraction arithmétique exprimant l'importance du droit de l'associé. Il faut qu'il soit négociable pour représenter une action au sens moderne du mot. Ce sont les statuts de la société qui décident de cette négociation. Parfois ils permettent la cession, soit à des personnes qui étaient déterminées à l'avance, soit à tout acquéreur. Aux XVII^e et au XVIII^e siècles, les actions étaient assez nombreuses pour permettre la spéculation : celle qui eut lieu sur les actions créées par le financier Law est restée célèbre.

Il était alors difficile de distinguer une société par actions d'une société par intérêts. Elle n'avait pas de nom particulier. L'Ordonnance de 1673 ne s'en occupait pas. Il existait des commandites créées par actions et des sociétés sans commandités où les actionnaires étaient personnellement responsables du passif social tout comme les commandités mais limitaient leur responsabilité à leur apport par une clause de l'acte⁴⁷⁷. Ces associés prenaient parfois le nom de commanditaires. Mais c'étaient là de fausses commandites, car il n'y avait pas de commandités. On peut citer des sociétés minières importantes (Aniche, Anzin, Roche-la-Molière, Chastellux), les forges du Mont Cenis (le Creusot actuel), l'exploitation de certains canaux, les manufactures de glaces, d'armes, de draps.

Les compagnies avaient un tout autre caractère. Elles étaient créées par une charte royale ; c'étaient en fait des institutions du droit public. C'était la charte qui leur donnait l'autorisation car il fallait un acte de l'autorité publique pour créer une personne morale qui fera le commerce en son propre nom. A certaines d'entre elles étaient d'ailleurs conférés les droits régaliens de guerre, de justice, de battre monnaie. Avant le XVIII^e siècle, on peut citer en Europe les grandes banques de Gênes, d'Amsterdam, de Londres. En France, au XVII^e siècle, la navigation et la colonisation sont les objets principaux de ces compagnies. Les plus connues sont la Compagnie des Indes orientales créée par Colbert en 1664, la nouvelle Compagnie des Indes, créée par Law en 1717, réorganisée en 1719 puis en 1785, la Compagnie générale pour les assurances et les prêts à la grosse aventure nés en 1686.

4.10. La faillite dans l'Ordonnance de 1673

L'Ordonnance de 1673 obligeait tous les faillis à remettre à leurs créanciers «un état certifié d'eux de tout ce qu'ils possèdent et de tout ce qu'ils doivent ». De même, ils devaient présenter les livres et registres (dont d'ailleurs l'Ordonnance rendait la tenue obligatoire) cotés et paraphés pour être remis à la juridiction consulaire.

Dans l'Ordonnance de 1673, l'inobservation des formalités prescrites suffisait à rendre banqueroutier frauduleux le commerçant en faillite et à ce titre, à la rendre passible de la peine de mort.

Les articles 11 et 12 du Titre XI de l'Ordonnance étaient ainsi rédigés :

Titre XI. Des faillites et des banqueroutes

Art. 11 - Les négociants et les marchands, tant en gros qu'en détail, et leurs banquiers, qui lors de leur faillite, ne représenteront pas leurs registres et journaux signés et paraphés comme nous l'avons ordonné ci-dessus, pourront être réputés banqueroutiers frauduleux.

⁴⁷⁷ G. RIPERT, *Idem*, p. 437.

Art. 12 - Les banqueroutiers frauduleux seront poursuivis extraordinairement et punis de mort.

Mais quelques décisions seulement ont appliqué ce texte, en 1677 et 1682⁴⁷⁸. Par la suite, la jurisprudence s'est montrée moins intransigeante. Des peines moins sévères ont remplacé la peine de mort (galères, bannissement, pilori ...) et ces peines n'ont été appliquées que dans des cas de fraude manifeste.

Toutefois Savary⁴⁷⁹ considère que les tiers avaient intérêt en cas de faillite à ce que le commerçant ait une comptabilité. « Après que les magasins et boutiques seront mis dans l'ordre que je viens de marquer, il faut penser à celui que les marchands doivent tenir dans les livres qui leur seront nécessaires. Ils ne peuvent pas se dispenser d'en tenir car le premier article du titre troisième de l'Ordonnance du mars 1673 ... Cet article est très considérable pour le public, car il s'est vu des marchands d'assez mauvaise foi qui, étant requis en justice de représenter leurs livres auxquels on voulait se rapporter, affirmer n'en avoir aucun pour éviter leur condamnation ; et ordinairement ceux qui font faillite, disent n'avoir point de livre pour cacher leur conduite et leurs effets à leurs créanciers ou s'ils en ont, ils n'y mettent pas toutes leurs affaires ; de sorte que l'on y connaît rien ; c'est pourquoi Sa Majesté a remédié à cet abus par l'article ci-dessus allégué⁴⁸⁰ ». Revenant sur le propre intérêt du commerçant à avoir une comptabilité bien tenue, lui permettant de « savoir où il va » et éventuellement de l'inciter à changer sa politique commerciale voire à opérer une reconversion par les indications qu'elle donne, Savary poursuit⁴⁸¹ « ... parce qu'il est à présumer qu'un marchand qui tient des livres en bonne forme, est plus homme de bien, et plus croyable que celui qui dit n'en point avoir ; et les juges ont sujet de croire celui qu'il ne veut pas les présenter pour éluder sa condamnation. S'il leur arrive des pertes si considérables qu'elles obligent à faire faillite, et à faire perdre à leurs créanciers la moitié ou les trois quarts de ce qu'ils doivent, comment justifieront ils leur conduite, et le malheur de leurs affaires, s'ils n'ont point de livres ? N'est-il pas vrai qu'encore qu'ils soient gens de bien, s'ils ne rendent compte de leurs actions, qu'ils ne justifient leurs pertes, et s'ils ne représentent leurs livres, qu'ils pourront être réputés banqueroutiers frauduleux, et comme tels on peut faire leur procès extraordinairement et les punir de mort... ».

Il faut voir qu'une fois établie sa sincérité, dans la procédure de faillite, cette comptabilité va servir à déterminer les droits des créanciers du failli, les biens et les droits du débiteur, qui assureront pas leur réalisation le remboursement au moins partiel de ses créanciers. En somme⁴⁸², « le bilan de liquidation établi par les syndics sera facilité par la comptabilité antérieure du débiteur dans la mesure où elle aura été soigneusement tenue ». Ces deux idées sur la comptabilité envisagée d'une part comme moyen de preuve en vue de garantir la bonne foi entre commerçants, tant dans la vie courante des affaires qu'au moment de la faillite, d'autre part comme moyen d'éclaircir la situation au moment de la faillite afin d'accélérer la procédure, se retrouvent dans la présentation que le fait le Roi de l'Ordonnance de 1673⁴⁸³ : « ... des règlements capables d'assurer parmi les négociants la bonne foi contre la fraude et de prévenir les obstacles qui les détourneront de leur emploi, par la longueur des procès, et consomment en frais le plus liquide de ce qu'ils ont acquis ... ».

⁴⁷⁸ Rapporté par R. VERNEREY, op. cit., s.d., p. 14.

⁴⁷⁹ Dans le *Parfait négociant*, op. cit., p.247 et 248.

⁴⁸⁰ Cité par A. MASSARDIER, op. cit., 1962, p. 214 et 215.

⁴⁸¹ *Le parfait négociant*, op. cit., p. 249

⁴⁸² Comme le précise A. MASSARDIER, op. cit., 1962, p. 215

⁴⁸³ Rapporté par *Idem* p. 215.

Section 5

Quel droit comptable après l'Ordonnance de Colbert

L'Ordonnance de Colbert a été, nous l'avons vu, l'aboutissement de la première étape de la construction du droit comptable : celle qui a abouti à sa reconnaissance officielle. On peut, au bout de cette étape, se poser la question de la nature de ce droit comptable.

Lorsque, dans son cadre conceptuel de 1989⁴⁸⁴, l'IASC distinguera sept catégories d'utilisateurs potentiels (les investisseurs, les salariés, les prêteurs, les fournisseurs et autres créanciers, les gouvernements et administrations, le public), nous sommes encore très loin de l'Ordonnance de Colbert.

Les usages de la comptabilité de cette époque sont d'abord internes. La comptabilité est mémoire, la mémoire du commerçant. Il note sur un livre comptable les opérations qui ont été effectuées, notamment avec les tiers, pour se rappeler en particulier ce qu'il leur doit et ce qu'ils lui doivent. Mais cet objectif de la comptabilité n'avait pas besoin d'un droit. Est-il nécessaire aujourd'hui d'observer des formes particulières d'enregistrement pour noter des rendez-vous sur un agenda.

Le droit des sociétés (seul le partage de société est évoqué à l'article 9 du titre III de l'Ordonnance de Colbert) est plutôt muet en matière de comptabilité. Il en était de même de la fiscalité qui privilégiait les prélèvements forfaitaires.

En fait, le droit comptable de l'époque a été mis en place pour protéger les créanciers du commerçant. En effet, les articles les plus marquants sont les articles 12 et 13 du titre XI de l'Ordonnance⁴⁸⁵ qui vont jusqu'à menacer de mort les négociants et marchands qui, lors d'une faillite, n'auront pas présentés leurs registres et journaux signés et paraphés comme d'autres articles de l'Ordonnance l'imposent.

Si l'on regarde aussi le cas où les livres comptables peuvent être utilisés en justice, on s'aperçoit qu'ils sont limitatifs. Certes l'article 10 de l'Ordonnance prévoit l'utilisation de livres comptables pour traiter un différend, mais à la condition que les deux parties soient d'accord sur cette négociation (ledit article précise que « et que la partie offrit d'y ajouter foi ») ce qui sera très limitatif sur le plan de cette utilisation.

Seuls sont possibles les cas, selon l'article 9 du titre III de l'Ordonnance, de faillite, de partage de société et de succession.

Et nous voyons bien que dans ces trois cas, c'est la protection des créanciers et l'idée d'un partage égalitaire qui est privilégié.

En cas de faillite, les livres comptables permettent de déterminer les dettes du failli mais aussi de connaître ses actifs (les éléments notés ne peuvent être détournés) en vue d'un partage entre les créanciers.

⁴⁸⁴ Voir Infra Chapitre 8 § 5.5.1.

⁴⁸⁵ Art. 11 - Les négociants et les marchands, tant en gros qu'en détail, et leurs banquiers, qui lors de leur faillite, ne représenteront pas leurs registres et journaux signés et paraphés comme nous l'avons ordonné ci-dessus, pourront être réputés banqueroutiers frauduleux.

Art. 12 - Les banqueroutiers frauduleux seront poursuivis extraordinairement et punis de mort.

En cas de partage de société, les livres comptables permettent de connaître le patrimoine de la société, ce qui reviendra à chaque associé, lequel peut aussi être considéré comme une forme de créancier, les éléments notés ne pouvant pas, là non plus, être détournés.

Enfin, en cas de succession, les livres comptables permettent de connaître les créances du *de cuius*, de faire le partage, comme dans le cadre du partage de société, sans détournement possible, entre les héritiers et en respectant le principe d'égalité.

On retrouve aussi cette notion de protection contre un détournement dans l'article 1 du titre III de l'Ordonnance où les livres doivent contenir notamment les dettes actives et passives (c'est-à-dire les créances et les dettes), mais aussi les lettres de change (qui sont des instruments de crédit) et les deniers employés à la dépense de la maison.

Cette protection s'est effectuée par l'adoption de formes particulières d'enregistrement (paraphe, cote, enregistrement par ordre de date, totalisation de chaque chapitre, report de totaux). Cette forme particulière, comparable notamment aux actes notariés (ou d'état civil) destinés à assurer la preuve dans d'autres domaines, a fait que toute la construction s'est effectuée autour de cette idée de preuve, reprise notamment plus tard par le Code de commerce.

Mais déjà sous Louis XIV, le droit comptable n'était pas toute la comptabilité. Celle-ci pouvait avoir des objectifs (notamment une bonne connaissance des affaires) qui dépassait la simple protection des créanciers.

Titre II

**La formulation des bases
d'un droit national**

**De l'Ordonnance de
Colbert à l'application du
Plan comptable général**

L'Ordonnance de Colbert a donc été le premier vrai texte de droit comptable écrit à caractère national, s'imposant à notre pays. Mais le contenu de cette Ordonnance était encore fort élémentaire et il a fallu près de trois siècles (de 1673 à 1957) pour envisager un droit comptable national conséquent.

Ce droit comptable va notamment s'étendre du droit commercial classique au droit dit des sociétés et au droit fiscal.

1807 a vu la construction du Code de commerce napoléonien, qui, nous le verrons, a repris, pour l'essentiel, les termes de l'Ordonnance de Colbert.

1867 a vu naître le droit de créer des sociétés anonymes, sociétés dont on connaît aujourd'hui l'importance économique, avec des obligations comptables nouvelles pour ces structures.

1917 a vu l'institution de l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux, faisant suite à 1914, date de création d'un impôt sur le revenu.

1947 a vu l'émergence d'une normalisation comptable nationale avec la mise en place du premier plan comptable, plan révisé plusieurs fois depuis mais dont la base est toujours existante.

1957, enfin, a vu la première révision de ce plan comptable et la création du Conseil national de la comptabilité dont nous pouvons mesurer aujourd'hui le rôle dans l'élaboration du droit comptable français.

La construction du plan comptable et l'étude du fonctionnement du Conseil national de la comptabilité feront l'objet dans cet ouvrage de deux chapitres (chapitres 5 et 6), le chapitre 4 étant réservé à l'évolution du droit du Code de commerce et des droits adjacents (sociétés, faillite, fiscal) de 1870 à la fin des années 1970.

Chapitre 4.

L'évolution du droit comptable et des droits adjacents de 1807 à la fin des années 1970

Si le siècle de Louis XIV (le XVII^e siècle) a été celui de la construction d'une France forte et unitaire, le siècle de Louis XV⁴⁸⁶ (le XVIII^e) a été celui de la croissance et du développement économique.

La population française ne cessa de s'accroître. En 1789, la France a vingt-sept millions d'habitants, contre dix-huit ou dix-neuf en 1700. Elle est la plus forte population d'Europe, après celle de la Russie, qui la dépasse depuis peu⁴⁸⁷.

« Les capitaux abondent, les affaires sont faciles, le crédit se développe, les grandes fortunes s'édifient. Presque toutes les branches de production, les toiles peintes, les draps, les houillères, la grosse métallurgie, la savonnerie, les glaces, le raffinage, les produits chimiques, l'armement connaissent une extraordinaire prospérité. Toutes les formes d'association en usage aujourd'hui sont couramment pratiquées. Nobles et bourgeois y mêlent leur argent ». Telle est la description de ce siècle⁴⁸⁸.

Le commerce extérieur a quadruplé de 1765 à 1787⁴⁸⁹. En 1783 a été créée la première ligne de paquebots entre Le Havre et New York. Les moyens de paiement se développent et selon Necker⁴⁹⁰ « à la veille de la Révolution, la France détient près de la moitié du numéraire existant en Europe ». Les banquiers deviennent nombreux. Sous Louis XIV, il n'existait qu'une seule bourse en France, à Lyon. Celle de Paris est créée en 1724. L'agriculture se transforme. L'industrie et l'artisanat se développent.

Il existe dans toutes les classes de la société un engouement pour les sciences et les arts industriels. L'Encyclopédie de Diderot, avec ses milliers de planches consacrées aux métiers en est le témoignage éclatant⁴⁹¹. Cinq ou six revues économiques sont distribuées : la gazette du commerce, le journal de l'agriculture, le journal économique, le journal du commerce, les éphémérides, ...).

Mais il a fallu attendre la Révolution de 1789 pour voir le droit se transformer.

En 1789, parmi les sources de l'ancien droit privé, les « lois du Roi », ordonnances, édits, déclarations royales ... tenaient, comme le dit fort justement Jean Bart⁴⁹² « une place non négligeable, mais cependant modeste à côté des coutumes, du droit écrit, et aussi

⁴⁸⁶ Pour plus de détails sur ce siècle, voir l'ouvrage de Pierre GAXOTTE, de l'Académie Française, *Le siècle de Louis XV*, Fayard, 1974, et le chapitre 12, pages 353 à 396.

⁴⁸⁷ Selon P. GAXOTTE, op. cit., p. 356.

⁴⁸⁸ P. GAXOTTE *Idem*, p. 363.

⁴⁸⁹ P. GAXOTTE *Ibid.*, p. 358.

⁴⁹⁰ P. GAXOTTE *Ibid.*, p. 362.

⁴⁹¹ P. GAXOTTE *Ibid.*, p.362.

⁴⁹² J. BART, op. cit., 1998, p. 437.

de la doctrine et de la jurisprudence, d'autant que la volonté royale d'unification s'est heurtée aux résistances de particularismes locaux ». Seule la Révolution a pu permettre une unification du droit en sacralisant la loi, la même pour tous, et en réalisant une codification.

Ainsi l'article 7 de la loi du 30 ventôse de l'an XII (20 mars 1804) de promulgation du Code civil des français stipulait⁴⁹³ que « à compter du jour où les lois sont exécutoires, les lois romaines, les Ordonnances, les coutumes générales ou locales, les statuts, les règlements, cessent d'avoir force de loi générale ou particulière dans les matières qui sont l'objet des dites composantes composant le présent code ». On peut considérer que ce texte rédigé en fonction de ce premier code napoléonien est applicable à tous les codes qui ont été rédigés à cette période (Code procédure civile de 1807, Code de commerce de 1808, Code d'instruction criminelle et Code pénal de 1810).

Section 1

Droit comptable et code de commerce

La période qui démarre à la Révolution française s'est vu d'abord sur un plan législatif marquée d'abord par la rédaction du Code de commerce (qui a suivi le Code civil). Plus tard, dans des domaines adjacents, la construction d'un droit s'est également affirmée et ceci particulièrement dans le domaine du droit des sociétés et de celui du droit fiscal. Nous étudierons ces développements particuliers dans les sections 2 à 5 de ce chapitre.

1.1. La construction du Code de commerce

Ce fut l'arrêté consulaire du 13 germinal an IX (3 avril 1801) qui nomma une commission de 7 membres chargés de préparer un projet de Code de commerce. La rédaction fut rapide. Le premier projet, établi et publié en l'an X (fin d'année 1801) assez imparfait d'ailleurs, présenté par Chaptal, fut envoyé aux tribunaux et conseils de commerce dont les observations ont été publiées en trois volumes. Après quoi un nouveau projet fut établi. Georges Ripert⁴⁹⁴ rapporte qu'en 1806, l'Empereur irrité de certaines spéculations et inquiet de la crise, exigea une discussion immédiate. Le Conseil d'Etat l'examina du 4 novembre 1806 au 29 août 1807. Il fut présenté ensuite au Corps législatif suivant la procédure constitutionnelle déjà suivie par le Code civil et voté en cinq lois distinctes qui furent ensuite réunies en un seul code par la loi du 15 septembre 1807. Ce code fut déclaré exécutoire à partir du 1^{er} janvier 1808 : c'est pourquoi on lui donne indifféremment la date de 1807 ou de 1808. Ce Code de commerce était une oeuvre de valeur médiocre, dont le défaut essentiel était de reproduire le droit du passé⁴⁹⁵. Ce Code de commerce comprend près de 650 articles. Il est beaucoup moins important que le Code civil qui en comprend 2281. L'ensemble de ses articles est réparti en quatre livres qui ont repris le plan de l'Ordonnance de 1673 de Colbert, mais en y insérant, dans le livre II, une autre ordonnance de Colbert, celle de la Marine, promulguée en 1681.

Le premier livre de ce code s'intitule « Du commerce en général » et comprend 189 articles. On y trouve le statut des commerçants, les livres de commerce, les sociétés, les effets de commerce, les Bourses de commerce, les agents de change, etc... Le livre II s'intitule « Du commerce maritime » et comprend environ 250 articles. Le livre III s'intitule « Des faillites et banqueroutes » et comprend environ 200 articles. Enfin, le livre

⁴⁹³ J. BART, *Idem*, p.439.

⁴⁹⁴ G. RIPERT, *op. cit.*, 1959, p. 15.

⁴⁹⁵ Voir R. SZAMKIEWICZ, *op. cit.*, 1989, p. 270 et s.

IV « De la juridiction commerciale » consacré essentiellement aux tribunaux de commerce, avec ses 33 articles, termine l'ouvrage.

Si l'on examine la philosophie de ce code, on y retrouve les grands principes édictés par l'Ordonnance de 1673 : le Code de commerce reste centré sur des aspects essentiellement judiciaires (preuve pour les livres de commerce, organisation des tribunaux de commerce, législation relative à la faillite et aux banqueroutes).

Les deux auteurs essentiels de cette rédaction étaient Gorneau, praticien en renom, d'une part, déjà principal rédacteur des deux premiers projets et Vital Roux, négociant lyonnais et rédacteur d'un ouvrage intitulé « De l'influence du gouvernement sur la prospérité du commerce », d'autre part. L'ouvrage publié par ce dernier mettait en valeur une législation commerciale tout à fait différente de la législation civile et en déduisait que les tribunaux de commerce devaient être la « pierre angulaire de l'édifice des lois commerciales ».

Parmi les dispositions communes à l'ensemble des commerçants, on trouve peu de nouveautés dans le titre consacré aux obligations comptables. Il faut d'ailleurs bien reconnaître⁴⁹⁶ que le thème de la comptabilité n'a pas véritablement mobilisé les rédacteurs du Code de commerce. En fait, les articles 8 à 17 de ce code ont repris les 10 articles du titre réservé aux livres de commerce de l'Ordonnance de 1673 et l'on a pu encore remarquer un certain archaïsme dans l'énoncé des règles légales. Les seules innovations concernaient l'annualité de l'inventaire⁴⁹⁷ et son report obligatoire sur un livre spécifique.

Par ailleurs, on peut dire qu'au début du XIX^e siècle, la nécessité n'était pas encore apparue aux commerçants de calculer leurs bénéfices d'une manière rigoureuse. La quasi totalité de la production n'était assurée que par des artisans et le commerce ne s'exerçait que dans les boutiques. Les commerçants tenaient généralement eux-mêmes leurs comptes⁴⁹⁸. La pratique comptable de cette époque s'efforçait surtout de noter les opérations effectuées, de suivre la position des clients et des fournisseurs et enfin de calculer le bénéfice brut réalisé sur une opération ou une marchandise déterminée. Il semble donc que les rédacteurs du Code, qui ont seulement réglementé la tenue des livres et les preuves qu'on pouvait tirer des comptes et n'ont pas considéré la part de l'utilité que les comptes de cette époque pouvaient assurer.

Contenu des articles 8 à 17 du Code de commerce dans leur formulation de 1807⁴⁹⁹.

Article 8 : Tout commerçant est tenu d'avoir un livre - journal qui présente, jour par jour, ses dettes actives et passives, les opérations de son commerce, ses négociations, acceptations ou endossements d'effets, et généralement tout ce qu'il reçoit et paie, à quel titre que ce soit ; et qui énonce, mois par mois, les sommes employées à la dépense de sa maison : le tout indépendamment des autres livres usités dans le commerce, mais qui ne sont pas indispensables.

Il est tenu de mettre en liasse les lettres missives qu'il reçoit et de copier sur un registre celles qu'il envoie.

⁴⁹⁶ Comme le fait Y. LEMARCHAND, L'émergence de la doctrine comptable, *Université d'été AFC Poitiers*, 1995, p. 34

⁴⁹⁷ Dans l'Ordonnance de 1673, il fallait effectuer l'inventaire tous les deux ans (article 7).

⁴⁹⁸ Affirmation de R. VERNEREY, op. cit., s.d., p. 31.

⁴⁹⁹ D'après C. LEJEUNE, *Le commerce et la comptabilité enseignés par la documentation réelle*, Librairie Garnier, 1941, p. 151 et 152.

Article 9 : Il est tenu de faire tous les ans, sous seing privé, un inventaire de ses effets mobiliers et immobiliers, et de ses dettes actives et passives, et de le copier, année par année, sur un registre spécial à ce destiné.

Article 10 : Le livre - journal et le livre des inventaires seront paraphés et visés une fois par année. Le livre de copie de lettres ne sera pas soumis à cette formalité. Tous seront tenus par ordre de dates, sans blancs, lacunes, ni transports en marge.

Article 11 : Les livres dont la tenue est ordonnée par les articles 8 et 9 ci-dessus seront cotés, paraphés et visés soit par un des juges des tribunaux de commerce, soit par le maire ou un adjoint, dans la forme ordinaire et sans frais. Les commerçants sont tenus de conserver ces livres pendant dix ans.

Article 12 : Les livres de commerce, régulièrement tenus, peuvent être admis par le juge pour faire preuve entre commerçants pour faits de commerce.

Article 13 : Les livres que les individus faisant le commerce sont obligés de tenir, et pour lesquels ils n'auront pas observé les formalités ci-dessus prescrites, ne pourront être représentés ni faire foi en justice, au profit de ceux qui les auront tenus, sans préjudice de ce qui sera réglé au livre des «faillites et banqueroutes » (livre troisième du Code de commerce de 1807)

Article 14 : La communication des livres et inventaires ne peut être ordonnée en justice que dans les affaires de succession, communauté, partage de société, et en cas de faillite.

Article 15 : Dans le cours d'une contestation, la représentation des livres peut être ordonnée par le juge, même d'office, à l'effet d'en extraire ce qui concerne le différend.

Article 16 : En cas que les livres dont la représentation est offerte, requise ou ordonnée, soient dans des lieux éloignés du tribunal saisi de l'affaire, les juges peuvent adresser une commission rogatoire au tribunal de commerce du lieu, ou déléguer un juge de paix pour en prendre connaissance, dresser un procès verbal du contenu, et l'envoyer au tribunal saisi de l'affaire.

Article 17 : Si la partie aux livres de laquelle on s'offre d'ajouter foi refuse de les représenter, le juge peut déférer le serment à l'autre partie.

Ce Code de commerce comprenait également une annexe dans laquelle on trouve un modèle d'inventaire⁵⁰⁰ ainsi que la règle d'évaluation ci-après reproduite⁵⁰¹ : « Comme pour satisfaire à l'article 9 du Code de commerce, il faut qu'un négociant connaisse, et puisse faire connaître au besoin, qu'elle était sa véritable situation au commencement de chaque année, il ne doit baser sa fortune d'après ce qu'il avait la veille du jour qu'il en fait le tableau exact, ni d'après ce qu'il espère le lendemain, mais sur ce qu'il a au moment présent : il faut donc qu'il inventorie, qu'il apprécie ses effets mobiliers et immobiliers, suivant le cours du jour de l'inventaire ».

1.2. Les premières évolutions du Code de commerce

Les articles 8 à 17 du Code de commerce ont d'abord reçu une modification peu importante de par la loi du 15 janvier 1930 qui avait supprimé le visa annuel exigé par le Code et tombé en fait en désuétude. Mais, la réforme essentielle fut celle apportée par le décret du 22 septembre 1953⁵⁰².

Il faut préciser qu'au début du XIX^e siècle, les pratiques comptables, compte tenu de la quasi-inexistence des règles légales, continuaient à avoir principalement une origine coutumière. Cependant, au cours du XIX^e siècle et de la première partie du XX^e siècle,

⁵⁰⁰ Code de commerce, Paris, Archives du droit français, 1808, p. 297.

⁵⁰¹ Y. LEMARCHAND, L'émergence de la doctrine comptable, art. cit., p. 34.

⁵⁰² Voir supra §1.5.

les règles comptables ont été explicitées par la jurisprudence des tribunaux de l'ordre judiciaire, surtout en matière de délit de distribution de dividendes fictifs et, depuis un décret-loi du 8 août 1935, du délit de présentation de bilan inexact, mais aussi en cas de faillite ; en effet, les peines de banqueroute simple pouvaient déjà, en vertu de l'article 614-7 du Code de commerce, être appliquées aux commerçants dont la comptabilité était incomplète ou irrégulièrement tenue. Ces peines étant obligatoirement encourues en cas d'absence de comptabilité⁵⁰³. Quant aux peines de la banqueroute frauduleuse, elles devaient être prononcées contre tout commerçant en état de cessation de paiements qui avait soustrait ou détruit sa comptabilité ou qui dans ses écritures, soit par tout acte public ou tout engagement sous signature privée, soit dans son bilan, s'était frauduleusement reconnu débiteur des biens qu'il ne devait pas (article 614-11)^{504 505}.

Si l'on examine la jurisprudence qui a suivi la rédaction du Code de Commerce⁵⁰⁶, on y trouve un certain nombre d'interrogations relatives à la force probante des livres. Il faut, cependant, au départ écarter deux hypothèses. La première concerne le cas où les livres sont invoqués contre le commerçant qui les tient. En effet, l'article 1330 du Code civil décide qu'ils peuvent toujours être retenus contre lui⁵⁰⁷. La seconde est celle où les livres sont produits contre un commerçant et dont l'article 1329 du Code civil⁵⁰⁸ décide qu'ils ne seront jamais admis. Pour les autres cas, la jurisprudence et la doctrine de cette période n'ont pas été uniformes. On a ainsi relevé des arrêts⁵⁰⁹ précisant que « les livres irrégulièrement tenus ne peuvent servir de preuve ni de commencement de preuve ». On a aussi retrouvé des éléments de doctrine considérant que « nul ne peut se créer un titre à soi-même et qu'un écrit ne peut être invoqué par celui dont il émane à son profit⁵¹⁰ ». Enfin de nombreux arrêts⁵¹¹, se référant à la liberté de la preuve en matière commerciale, ont ajouté foi à des mentions portées sur des livres pour lesquels les formalités prescrites par la loi n'avaient pas été observées.

Enfin, il faut également dire, que, avec le temps, et à partir en particulier de 1807, la valeur probante des livres de commerce a perdu progressivement une grande partie de l'importance qu'elle avait au temps où le plus grand nombre des paiements étaient fait en numéraire et où les registres des commerçants constituaient la seule trace écrite de la plupart des contrats commerciaux. La généralisation des effets de commerce et du chèque, l'usage de confirmer par écrit les accords verbaux ont considérablement réduit l'intérêt de fournir des preuves en justice par la production des livres comptables. La rédaction de l'article 109 du Code de commerce, consacré à la vente commerciale et à la preuve, en est d'ailleurs le témoin. Dans sa rédaction originale, en effet, cet article précise que les achats et les ventes se constatent par toute une série de moyens : les actes publics, les actes sous signature privée, le bordereau ou l'arrêté d'un agent de

⁵⁰³ Code de commerce article 614-6.

⁵⁰⁴ La loi 67-583 du 13 juillet 1967 sur le règlement judiciaire, la liquidation de biens, la faillite personnelle et les banqueroutes ont abrogés ces articles du Code de commerce et les ont remplacés par des dispositions analogues. La loi 86-98 du 25 janvier 1985 relative au redressement et à la liquidation judiciaires des entreprises ne distingue plus deux catégories de banqueroute et punit des peines de la banqueroute les seules personnes ayant tenu une comptabilité fictive ou fait disparaître des documents comptables de l'entreprise ou de la personne morale ou s'être abstenu de tenir toute comptabilité lorsque la loi en fait l'obligation (*Article 197 alinéa 4 de la loi*). La loi 94-475 du 10 juin 1994 y a ajouté une cinquième disposition ainsi notée « avoir tenu une comptabilité manifestement incomplète ou irrégulière au regard des dispositions légales ».

⁵⁰⁵ Voir section 3 de ce chapitre.

⁵⁰⁶ Voir R. VERNEREY, op. cit., s.d., p. 10 et s.

⁵⁰⁷ Article 1330 du Code civil : « Les registres des marchands font preuve contre eux ; mais celui qui en veut tirer avantage ne peut les diviser en ce qu'ils contiennent de contraire à leur prétention. »

⁵⁰⁸ Article 1329 du Code civil : « Les registres des marchands ne font point, contre les personnes non marchandes, preuve des fournitures qui y sont portées, sauf ce qui sera dit à l'égard du serment ».

⁵⁰⁹ Req. 3 janvier 1860 D 1860 -1222 S 60-1244. par exemple (cité par R. VERNEREY, op. cit., s.d., p. 11)

⁵¹⁰ JAPIOT - Revue trimestrielle de Droit civil 1923 p. 1 (cité par R. VERNEREY, op. cit., s.d., p. 11).

⁵¹¹ Req 11 mai 1859 D1859-1455 par exemple (cité par R. VERNEREY, op. cit., s.d., p. 11).

change ou courtier, dûment signé par les parties, la facture acceptée, la correspondance, les livres des parties (qui ne sont qu'un moyen parmi d'autres) et par témoins, dans le cas où le tribunal l'accepte⁵¹².

1.3. L'émergence d'une comptabilité de gestion

Les comptabilités de gestion, dont le développement a coïncidé avec les révolutions industrielles de la fin du XIX^e et du XX^e siècles ont des origines des plus anciennes. Romain Durand⁵¹³ rapporte que la seigneurie et les communes du Moyen âge s'étaient organisées autour de concepts qui impliquaient de vastes délégations et des moyens d'en contrôler l'exercice. S'étaient mis en place à cette époque des comptabilités impliquant le recours à une évaluation préalable des recettes et des charges de la période, à la rédaction de procédures fixant les modalités d'engagement et de justification des dépenses et des notes de frais et aux recours à des auditeurs.

Dans les comptabilités foncières du XVIII^e siècle, sous l'influence des physiocrates, on trouve des analyses concernant les liens entre les sources de la production, les données physiques de la production, leur valorisation l'appareil contractuel qui régit l'économie du système et les attributions dévolues aux personnes dans le cadre de leurs activités⁵¹⁴.

Mais c'est certainement entre 1890 et 1930 que s'est développée la comptabilité de gestion. Ainsi, entre 1920 et 1930, la mystique de la « taylorisation », de la rationalisation, de la productivité entraînent l'étude des notions de contrôle de la production, de méthodes industrielles, de rémunération, de prix de revient réel, de prix de revient standard, de contrôle budgétaire. En France, ces techniques intéressaient plus les ingénieurs que les comptables qui commençaient à découvrir les parfums subtils de la fiscalité. Les grandes écoles, le CNAM, certains milieux professionnels s'intéressèrent à la question. Le CNOF a été créé en 1920, la CEGOS en 1926. En 1928, il est demandé au lieutenant-colonel Emile Rimailho de chercher à uniformiser les méthodes de prix de revient. Le travail est mené à son terme sous la haute autorité d'Auguste Detoef, le père de « *Baranton confiseur* », directeur d'Alsthom, de la CEGOS et du Syndicat d'électricité et édité en 1937⁵¹⁵. La doctrine française du prix de revient a été fixée pour l'essentiel, jusqu'à nos jours. Le contrôle budgétaire voit sa naissance avec la conférence de Genève en juillet 1930⁵¹⁶.

C'est la notion d'inventaire permanent qui intégrera tout d'abord les mouvements et les calculs industriels aux écritures comptables. Certes, certains auteurs jugeront que cette exigence impliquer des complications inutiles. D'autres, cependant tels C. Adolphe Guilbault⁵¹⁷, ancien chef d'administration de la Société métallurgique de Vierzon, puis chef de la comptabilité et inspecteur aux Forges et chantiers de la Méditerranée, préconisaient la tenue de l'inventaire permanent au coût moyen pondéré et s'intéressait aux notions de coût fixe et de coût variable⁵¹⁸.

⁵¹² Cet article 109 a été modifié par la loi 80-525 du 12 juillet 1980 et ainsi maintenant ainsi libellé : «A l'égard des commerçants, les actes de commerce peuvent se prouver par tous moyens à moins qu'il n'en soit autrement disposé par la loi».

⁵¹³ R. DURAND, A propos de la comptabilité de gestion : sept leçons de l'histoire, *Revue Française de Comptabilité*, Septembre 1991, p. 24.

⁵¹⁴ R. DURAND, *Idem*, p. 24.41.

⁵¹⁵ CEGOS, *Méthode uniforme de calcul des prix de revient*, Cegos, Paris, 1937.

⁵¹⁶ N. BERLAND, *L'histoire du contrôle budgétaire en France*, Thèse, Université de Paris IX Dauphine, janvier 1999, p. 41

⁵¹⁷ C.A. GUILBAULT, *Traité de comptabilité et d'administration industrielle*, Guillaumin, 1865.

⁵¹⁸ Rapporté par R. DURAND, *La séparation des comptabilités : origines et conséquences*, *Revue Française de Comptabilité*, n° 240, Décembre 1992, p. 72 à 81.

De nombreuses comptabilités présentées avant la seconde guerre mondiale étaient, dans les sociétés industrielles, des comptabilités intégrées. Des théoriciens français, en général acquis à la théorie de la valeur, en tenaient pour l'unité comptable mais un suisse, le Docteur Teich envisageait déjà en 1926⁵¹⁹ une séparation de la comptabilité générale et de la comptabilité analytique d'exploitation.

1.4. Le décret-loi de 1935

Sans se préoccuper de doctrine ni de moyens techniques, le décret-loi du 30 octobre 1935 impose les premières mesures qui tendent à normaliser⁵²⁰ :

- 1) la présentation des bilans et des comptes de pertes et profits qui doivent être établis chaque année dans la même forme et qui précisent :
- 2) que les méthodes d'évaluation des divers postes doivent être immuables,
- 3) que le compte de pertes et profits « doit exprimer sous des rubriques distinctes les profits ou les pertes de provenance diverses ».

Ce décret-loi, complété par un décret de 1937, marque un tournant. Il élargit le rôle de la comptabilité, qui tend à devenir ce qu'elle devrait être : faire connaître la situation des entreprises. Certaines « facilités » sont pour cela sanctionnées : majoration frauduleuse des apports, présentation de faux bilans, infraction au mode de présentation⁵²¹.

1.5. La réforme du Code de commerce introduite par le décret du 22 septembre 1953

Le décret du 22 septembre 1953 a modifié profondément les articles 8 à 11 du Code de commerce, par ce que⁵²² « la tenue des livres imposée par le Code ne correspondait plus à la technique actuelle de la comptabilité ». L'exposé des motifs du décret précité indiquait que la réforme introduite était particulièrement indispensable, en présence d'un texte très vieilli du Code de commerce, qui, entre autres, exigeait encore que toutes les lettres reçues par une entreprise, ainsi que celles expédiées par elle, fussent entièrement recopiées sur un registre. Les livres tenus par les commerçants avaient une certaine valeur probante que si ces livres étaient régulièrement tenus. En raison d'un certain décalage entre la pratique de l'époque et des textes plus que centenaires, aucune comptabilité commerciale ne pouvait plus se voir reconnaître de valeur probante. En fait, la principale modification a consisté à admettre le système centralisateur⁵²³.

Dispositions légales, inscrites aux articles 8 à 11 du Code et résultant de la réforme de ces articles par le décret du 22 septembre 1953.

Article 8 - Toute personne physique ou morale ayant la qualité de commerçant doit tenir un livre journal enregistrant au jour par jour les opérations de l'entreprise ou récapitulant au moins mensuellement les totaux de ces opérations, à la condition de conserver, dans ce cas, tous les documents permettant de vérifier ces opérations au jour par jour.

⁵¹⁹ Dans deux ouvrages : *Rationalisation de la comptabilité*, 1926, et *La comptabilité et les affaires*, 1927, cités par R. DURAND, art. cit., 1991, p. 25.

⁵²⁰ Rapporté par C. PINCELOUP, *Comptes et comptables contemporains. Un siècle d'histoire de la comptabilité dans son contexte politique et économique - Histoire de la comptabilité et des comptables*, Nice, 1993, p. 121

⁵²¹ Voir infra section 5 de ce chapitre.

⁵²² D'après G. RIPERT, op. cit., 1959, p. 192.

⁵²³ R. VERNEREY, op. cit., p. 18

Article 9 - Elle doit également faire tous les ans un inventaire des éléments actifs et passifs de son entreprise et arrêter tous ses comptes en vue d'établir son bilan et le compte de ses pertes et profits.

Le bilan et le compte de « Pertes et Profits » sont copiés sur le livre d'inventaire.

Article 10 - Le livre journal et le livre d'inventaire sont tenus chronologiquement sans blancs, ni altération d'aucune sorte. Ils sont cotés et paraphés, soit par un des juges du tribunal de commerce, soit par le maire ou un adjoint, dans la forme ordinaire et sans frais.

Article 11 - Les livres et documents visés aux articles 8 et 9 ci-dessus doivent être conservés pendant dix ans.

Les correspondances reçues et les copies de lettres envoyées doivent être classées et conservées pendant le même délai.

1.6. Des textes en annexe du Code de commerce : des informations comptables relatives au crédit-bail

Le droit comptable est bien entendu très présent dans toutes les opérations de crédit de l'entreprise : les plans comptables des sociétés d'assurances ou des banques n'ont-ils pas précédé le plan comptable général⁵²⁴. Mais il s'agit là de dispositions particulières à des entreprises tout à fait spécifiques. Certaines dispositions, au contraire, ont été introduites en annexe du Code de commerce notamment dans le cadre du crédit-bail.

Ainsi le décret 72-665 du 4 juillet 1972, pris en application de la loi modifiée du 2 juillet 1966, relative aux sociétés pratiquant le crédit-bail imposait dans son article 12 aux entreprises ayant recouru aux opérations de crédit-bail pour se procurer des biens d'équipement, des matériels ou des immeubles à usage professionnel et qui doivent publier ou communiquer leur compte d'exploitation et leur bilan :

«1° Faire apparaître séparément dans le compte d'exploitation, les loyers correspondant à l'exécution des contrats relatifs aux opérations précitées, en distinguant les opérations de crédit bail mobilier et les opérations de crédit bail immobilier ;

2° Evaluer en annexe à leur bilan et à la date d'arrêt de ce document, sous une ou deux rubriques hors bilan, dénommées « engagements de crédit-bail mobilier » ou « engagements de crédit-bail immobilier », le montant total des charges leur restant à supporter en exécution des obligations stipulées dans un ou plusieurs contrats de crédit bail».

Ces informations préfigurent des dispositions qui se seront reprises de manière plus complète par la réforme de 1983-1984⁵²⁵.

Si, au cours de cette période, le droit comptable s'est développé de manière autonome comme nous venons de le voir dans cette section, il s'est aussi développé à l'intérieur d'autres droits : ce fut le cas en particulier du droit des sociétés commerciales, du droit de la faillite et du droit fiscal.

⁵²⁴ Voir Infra chapitre 5 § 2.1 et 2.2

⁵²⁵ Voir Infra chapitre 7

Section 2

Droit comptable et droit des sociétés

Si les sociétés étaient apparues bien avant 1807, le Code de commerce avait d'abord réglementé celles-ci. Puis avec l'évolution, de nouvelles lois non intégrées dans le Code de commerce ont été élaborées et notamment la loi du 24 juillet 1867.

2.1. Les sociétés dans le Code de commerce de 1807

Le Code de commerce de 1807, nous l'avons évoqué ci-dessus, a repris de nombreuses dispositions de l'Ordonnance de 1673. Mais il n'apporta qu'au droit des sociétés qu'une législation fort succincte d'une trentaine d'articles au livre II titre III (articles 18 à 64).

Si l'article 18 stipule que « le contrat de société se règle par le droit civil, par les lois particulières au commerce et par les conventions des parties », l'article 19 reconnaît trois espèces de sociétés commerciales :

- la société en nom collectif ;
- la société en commandite ;
- la société anonyme.

De 1807 à 1966, la société en nom collectif fut réglementée par le Code de commerce, article 20 et suivants. Aucune disposition particulière relative à la comptabilité ne figurait dans ces articles.

La société en commandite a été la première forme de société qui ait permis la limitation de la responsabilité d'un associé. Elle dut son succès à cette règle. Il avait été très grand autrefois. La commandite s'imposait à tous : elle pouvait donner des bénéfices importants, elle permettait de s'intéresser aux opérations commerciales sans avoir la qualité de commerçant. Le Code de commerce de 1807 a précisé les règles destinées à empêcher toute méprise (articles 23 à 28).

La société anonyme (article 29) n'existait pas sous un nom social : elle ne pouvait être désignée par le nom d'aucun des associés. Elle ne pouvait (article 37) exister qu'avec l'autorisation du gouvernement et avec son approbation pour l'acte qui la constituait. Cette autorisation devait être donnée dans la forme prescrite par les règlements d'administration publique. L'article 40 du code rappelait plus loin que « les sociétés anonymes » ne peuvent être formées que par des actes publics.

Les grandes compagnies étaient devenues suspectes quand la Révolution eut proclamé la liberté du commerce et, plus encore quand elle dénonça l'accaparement et la spéculation. Le décret du 24 août 1793 avait soumis les sociétés par actions à l'autorisation législative. Un an après, le décret des 26-29 germinal an II les supprima comme « destructives du crédit public »⁵²⁶ selon le mot de Cambacères, et il défendit d'en créer de nouvelles. Ces sociétés étaient définies comme « celles dont le fonds social repose sur des actions au porteur et sur des inscriptions dans un livre, transmissibles à volonté ». L'interdiction ne dura pas longtemps. La loi du 30 brumaire an IV autorisa la constitution de sociétés par actions sans donner aucune règle relative à leur création et à leur

⁵²⁶ Selon G. RIPERT, op. cit., 1959, p. 438

fonctionnement. Certaines sociétés anciennes reprirent leurs statuts et il s'en créa de nouvelles, notamment en l'an VII : la manufacture des tabacs du Gros caillou, la Caisse des comptes courants, ... L'époque du Directoire vit d'ailleurs renaître la spéculation financière sur les actions.

Le Code de commerce régla certes les sociétés anonymes, mais celles-ci demeuraient soumises à autorisation gouvernementale. Par ailleurs, l'article 38 dudit code admettait que les commandites soient par actions : « le capital des sociétés en commandite pourra aussi être divisé en actions, sans aucune dérogation aux règles établies pour ce genre de sociétés ». Ainsi, le Code de commerce établissait une distinction entre deux sortes de sociétés par actions. Il donnait la liberté de constitution aux sociétés en commandite par actions parce qu'il y avait dans ces sociétés un commandité personnellement responsable. Il refusait cette liberté à une autre forme de sociétés par actions, dans laquelle il n'y avait aucun associé en nom et qu'il appelait pour cette raison, société anonyme. L'expression, employée dans notre ancien droit, pour désigner la société en participation, changeait ainsi de sens. Le Code soumettait ces sociétés à une autorisation. Celle-ci était donnée par le gouvernement par décret pris en Conseil d'Etat. Ce dernier avait arrêté des statuts types et l'autorisation n'était pas facile à obtenir. Aussi, se créa-t-il fort peu de sociétés anonymes. Ainsi, de 1826 à 1837, il n'y eut que 157 autorisations tandis qu'il se créait 1039 commandites⁵²⁷. En 1840⁵²⁸, on pouvait dénombrer 1634 constitutions de sociétés en nom collectif, 328 constitutions de sociétés en commandite simple, 176 constitutions de sociétés en commandite par actions et 18 constitutions de sociétés anonymes. Il était facile de trouver un commandité sans surface et il y eut de telles spéculations qu'en 1838, le gouvernement déposa un projet pour supprimer les commandites. Ce projet ne put être retenu, et sous le second Empire une nouvelle poussée du capitalisme vit une nouvelle floraison de commandites par actions et de nouvelles spéculations financières.

On aurait pu souhaiter que le législateur manifestât plus d'exigence à l'égard des sociétés de capitaux qu'il instituait. Ces sociétés étaient, en effet, destinées à grouper des associés plus nombreux et étrangers les uns aux autres. Mais les rédacteurs du Code se sont bornés à subordonner à une autorisation gouvernementale la constitution des sociétés anonymes et à n'édicter pour les sociétés en commandite par actions qu'une réglementation réduite. Cette liberté, qui dura durant un demi-siècle, assura à ce dernier type de société un extraordinaire développement, mais elle engendra aussi les plus grands abus. Les scandales se multiplièrent au moment même où il était nécessaire de rassembler des fonds considérables pour construire les chemins de fer, creuser les canaux, remplacer dans les mines et dans les forges le travail à la main par le travail mécanique. Il aurait été urgent de donner aux épargnants, ainsi qu'aux grands établissements de crédit qui avaient été récemment fondés, des informations précises sur la situation des sociétés.

Quant aux règles comptables relatives à ces sociétés, il n'en était faite aucune mention dans le code de 1807. Celui-ci prévoyait simplement, en cas de contestations entre les associés, le recours à l'arbitrage (articles 51 à 64). Il est vrai qu'à cette époque, les petites sociétés étaient de beaucoup les plus nombreuses. Elles n'unissaient le plus souvent que quelques commerçants liés déjà par la parenté ou l'amitié. Et la société en nom collectif ou la société en commandite simple pouvaient régler eux-mêmes le plus grand nombre de leurs obligations respectives et en particulier, celle de rendre des comptes.

⁵²⁷ Information donnée par G. RIPERT, *Idem*, 1959, p. 439

⁵²⁸ Statistiques du ministère de la Justice citées dans J. HILAIRE, *op. cit.*, 1986, p. 213.

Toutefois⁵²⁹, sous l'impulsion de l'inspecteur des mines Brochant de Villiers, chargé de rapporter les demandes d'autorisation des sociétés anonymes, on va contraindre les fondateurs à insérer dans leur statuts des clauses relatives aux évaluations. Ce contrôle nous fournit les premiers exemples de l'intervention de l'Etat dans les méthodes comptables des entreprises, au delà des règles de forme du Code de commerce.

Enfin, ce n'est que dans la deuxième moitié du XIX^{ème} siècle qu'on a commencé à véritablement légiférer concernant les sociétés et qu'on a admis les sociétés de capitaux, dont la responsabilité était limitée au montant du capital. Mais pour arriver à ce stade, il fallu des catastrophes dont par exemple la faillite retentissante de la City of Glasgow Bank en 1878. Ernest Stevelinck raconte⁵³⁰ que la faillite retentissante de cette banque est à l'origine d'une loi sur les sociétés anglaises réglementant la comptabilité et le contrôle des comptes⁵³¹. Les révélations qui s'en suivirent - mauvaise gestion et falsification des comptes - amena l'adoption de la loi anglaise de 1879 sur les sociétés (*the companies act*) qui institua une révision obligatoire des comptabilités bancaires par des réviseurs indépendants. Cette loi fut reprise sous différentes formes par tous les pays environnants.

2.2. L'élaboration de la loi du 24 juillet 1867 et les apports ultérieurs

Une loi du 17 juillet 1856 régla à nouveau les commandites par actions. Cette loi fut certainement le premier texte moderne consacré aux sociétés par actions⁵³². Par ailleurs, afin de donner une liberté semblable aux compagnies anglaises qui pouvaient exercer en France sans autorisation, la loi du 23 mai 1863 créa une nouvelle forme de société sous le nom de société à responsabilité limitée⁵³³.

Mais l'innovation ne réussit pas car peut-être, l'obligation imposée aux administrateurs de posséder un vingtième du capital et leur responsabilité solidaire pour ce vingtième leur fit-elle préférer la commandite. Aussi fallut-il attendre la loi du 24 juillet 1867.

2.2.1. La loi du 23 mai 1863 sur les sociétés à responsabilité limitée

La loi du 23 mai 1863 comportait 32 articles. Elle permettait la création, sans l'autorisation exigée par l'article 37 du Code de commerce, de sociétés commerciales pour lesquelles aucun des associés n'était tenu au delà de sa mise. Ces sociétés prenaient le titre de sociétés à responsabilité limitée. Cette loi prévoyait des dispositions qui furent longtemps (et qui sont encore pour la plupart) celles applicables aux sociétés

⁵²⁹ D'après Y. LEMARCHAND, art. cit., 1995, p. 34

⁵³⁰ E. STEVELINCK, L'histoire de la City of Glasgow Bank, *Revue Française de Comptabilité* - Février 1989, n° 198, p. 37 à 43.

⁵³¹ La banque de la cité de Glasgow fut fondée en 1839 et après un début prudent devint l'un des établissements bancaires écossais parmi les plus importants, avec 88 succursales en 1857. Suite à un certain nombre d'opérations malheureuses (financement du chemin de fer américain, acquisition de terrains en Nouvelle Zélande, soutien d'un trafiquant de marchandises) pour se maintenir, la Banque usa d'un certain nombre d'expédients (faux bilans afin de tromper le marché londonien de l'escompte) entre 1873 et 1878. Elle fit faillite en 1878. Les déposants furent certes remboursés et le liquidateur dut faire appel aux actionnaires et aux administrateurs (mais peu étaient solvables) pour couvrir l'insuffisance d'actif. Deux des directeurs de la banque Lewis Potter et Robert Stronach furent condamnés à 18 mois d'emprisonnement pour falsification et fabrication de faux bilans et les autres directeurs à 8 mois pour les avoirs publiés, sachant qu'ils étaient faux. Cette affaire fut à l'origine de propositions de lois destinées à prévenir de tels abus et influença incontestablement la rédaction du «*Banking and Joint Stock Companies Bill*» introduit par le chancelier de l'échiquier le 21 avril 1879.

⁵³² Ordre des experts-comptables, op. cit., 1981, p. 150

⁵³³ Qui était différente de la société à responsabilité limitée qui fut créée par la loi du 7 mars 1925 (voir *infra* § 2.3)

anonymes. Ainsi, le nombre des associés ne pouvait être inférieur à sept (article 2), les sociétés ne pouvaient être définitivement constituées qu'après la souscription de la totalité du capital social et versement du quart au moins du capital en numéraire (article 4), les apports en nature devaient être approuvés par deux assemblées successives (article 5), les administrateurs devaient être propriétaires, par parts égales d'un vingtième du capital social (article 7), les actions formant ce vingtième étant affectées à la garantie de leur gestion.

Cette loi (article 12) prévoyait aussi la tenue, chaque année au moins, d'une assemblée générale, à l'époque fixée par les statuts. Cette assemblée devait notamment (article 15) désigner « un ou plusieurs commissaires, associés ou non, chargés de faire un rapport à l'assemblée générale de l'année suivante sur la situation de la société, sur la bilan et les comptes présentés par les administrateurs. La délibération contenant approbation du bilan et des comptes est nulle, si elle n'a pas été précédée du rapport des commissaires ».

Cette loi introduisait donc l'obligation de présenter des comptes à l'assemblée générale ordinaire et de les faire examiner préalablement par des commissaires (aux comptes). Les articles 16 à 20 de la loi précisaient les obligations et leurs conséquences comptables (réserve à constituer, perte supérieure aux trois quarts du capital social).

Article 16 - Les commissaires ont droit, toutes les fois qu'ils le jugent convenables, dans l'intérêt social, de prendre communication des livres, d'examiner les opérations de société et de convoquer l'assemblée générale.

Article 17 - Toute société à responsabilité limitée doit dresser, chaque trimestre, un état résumant sa situation active et passive.

Cet état est mis à la disposition des actionnaires.

Il est, en outre établi, chaque année, un inventaire contenant l'indication des valeurs mobilières et immobilières et de toutes les dettes actives et passives de la société.

Cet inventaire est présenté à l'assemblée générale.

Article 18 - Quinze jours au moins avant la réunion de l'assemblée générale, une copie du bilan résumant l'inventaire et du rapport des commissaires est adressée à chacun des actionnaires connus, et déposée au greffe du tribunal de commerce.

Tout actionnaire peut, en outre, prendre au siège social communication de l'inventaire et de la liste des actionnaires.

Article 19 - Il est fait annuellement sur les bénéfices nets un prélèvement d'un vingtième au moins, affecté à la formation d'un fonds de réserve.

Ce prélèvement cesse d'être obligatoire lorsque le fonds de réserve a atteint le dixième du capital social.

Article 20 - En cas de perte de trois quarts du capital social, les administrateurs sont tenus de provoquer la réunion de l'assemblée générale de tous les actionnaires, à l'effet de statuer sur la question de savoir s'il y a lieu de prononcer la dissolution de la société.

La résolution de l'assemblée est, dans tous les cas, rendue publique dans les formes prescrites par l'article 8. A défaut par les administrateurs de réunir l'assemblée générale, tout intéressé peut demander la dissolution de la société devant les tribunaux.

La loi du 23 mai 1863 n'eut pas le succès escompté, car le Conseil d'Etat avait tenu à l'enfermer dans d'étroites dimensions. Aussi, elle ne fut alors considérée que comme une expérience et dès l'année suivante un nouveau projet fut mis à l'étude. Ce projet, présenté au Corps législatif en 1865, fit de la part de la Commission législative, l'objet d'une étude très approfondie. L'exposé des motifs de 1865 a lui-même été suivi en 1866 d'un second exposé des motifs accompagnant et expliquant une nouvelle rédaction.

2.2.2. La loi du 24 juillet 1867

Soixante ans après le Code de commerce, le système économique obtient donc le droit de créer librement des sociétés anonymes. La loi du 24 juillet 1867 (article 21) déclare : « à l'avenir les sociétés anonymes pourront se former sans l'autorisation du gouvernement ». Le titre I de cette loi est consacré aux commandites par actions : il remplace pour ces sociétés la loi du 17 juillet 1856 qui est abrogée. Le titre II est consacré aux sociétés anonymes : il contient de nombreux renvois aux dispositions du titre I. Cette loi a été modifiée de multiples fois avant son abrogation par la loi du 24 juillet 1966.

Dans la loi du 24 juillet 1867, un certain nombre de dispositions furent prises en matière de comptabilité. Il s'agit des articles 10 et 12 qui concernent les sociétés en commandite par actions et les articles 32 à 37 qui concernent les sociétés anonymes.

Article 10 - Les membres du conseil de surveillance vérifient les livres, la caisse, le portefeuille et les valeurs de la société.

Ils font chaque année à l'assemblée générale, un rapport dans lequel ils doivent signaler les irrégularités et inexactitudes qu'ils ont reconnues dans les inventaires et constater, si il y a lieu, les motifs qui s'opposent aux distributions de dividendes par le gérant.

Aucune répétition des dividendes ne peut être exercée contre les actionnaires, si ce n'est dans le cas où la distribution en aura été faite à l'absence de tout inventaire ou en dehors des résultats constatés par l'inventaire.

L'action en répétition, dans le cas où elle est ouverte, se prescrit par cinq ans, à partir du jour fixé pour la distribution des dividendes.

Les prescriptions commencées à l'époque de la publication de la présente loi et pour lesquelles court encore, suivant les lois anciennes, plus de ...

Article 12 - Quinze jours au moins avant la réunion de l'assemblée générale, tout actionnaire peut prendre lui-même ou par un fondé de pouvoir, au siège social communication du bilan, des inventaires et du rapport du conseil de surveillance.

Article 32 - L'assemblée générale annuelle désigne un ou plusieurs commissaires, associés ou non, chargés de faire un rapport à l'assemblée générale de l'année suivante sur la situation de la société, sur le bilan et sur les comptes présentés par les administrateurs.

La délibération contenant approbation du bilan et des comptes est nulle, si elle n'est pas précédée du rapport des commissaires.

A défaut de nomination des commissaires par l'assemblée générale, ou en cas d'empêchement ou de refus d'un ou de plusieurs commissaires nommés, il est procédé à leur nomination ou à leur remplacement par Ordonnance du président du tribunal de commerce au siège de la société, à la requête de tout intéressé, les administrateurs dûment appelés.

Article 33 - Pendant le trimestre qui précède l'époque fixée par les statuts pour la réunion de l'assemblée générale, les commissaires ont droit, toutes les fois qu'ils le jugent convenables dans l'intérêt social, de prendre communication des livres et d'examiner les opérations des sociétés.

Ils peuvent toujours, en cas d'urgence, convoquer l'assemblée générale.

Article 34 - Toute société anonyme doit dresser, chaque semestre, un état sommaire de la situation active et passive.

Cet état est mis à la disposition des commissaires.

Il est, en outre, établi chaque année, conformément à l'article 9 du Code commerce un inventaire contenant l'indication de valeurs mobilières et immobilières et de toutes les dettes actives et passives de la société.

L'inventaire, le bilan et le compte de profits et pertes sont mis à la disposition des commissaires le quarantième jour, au plus tard, avant l'assemblée générale. Ils sont présentés à cette assemblée.

Article 35 - Quinze jours au moins avant la réunion de l'assemblée générale, tout actionnaire peut prendre, au siège social, communication de l'inventaire et de la liste des actionnaires, et se faire délivrer copie du bilan résumant l'inventaire et du rapport des commissaires.

Article 36 - Il est fait annuellement, sur les bénéfices nets un prélèvement d'un vingtième au moins, affecté à la formation d'un fonds de réserve.

Ce prélèvement cesse d'être obligatoire lorsque le fonds de réserve a atteint le dixième du capital.

Article 37 - En cas de perte des trois-quarts du capital social, les administrateurs sont tenus de provoquer la réunion de l'assemblée générale de tous les actionnaires, à l'effet de statuer sur la question de savoir s'il y a lieu de prononcer la dissolution de la société.

La résolution de l'assemblée est, dans ce cas, rendue publique.

A défaut par les administrateurs de réunir l'assemblée générale, comme dans le cas où cette assemblée n'aurait pu se constituer régulièrement, tout intéressé peut demander la dissolution de la société devant les tribunaux.

Dans les dispositions de la loi du 24 juillet 1867, deux dispositions furent prises pour assurer l'exactitude des bilans et des comptes de résultats que les administrateurs étaient tenus d'établir. La première prévoyait l'institution de « commissaires » chargés de vérifier les comptes prescrits par le conseil à l'assemblée. L'ouvrage écrit en commun par la Compagnie nationale des commissaires aux Comptes et l'Ordre des experts-comptables⁵³⁴, fait remonter à 1723 la première ébauche du contrôle des comptes par le création de syndics élus et renouvelables en partie annuellement par l'assemblée des actionnaires à la Compagnie des Indes. Si une qualification de « commissaire » apparaît pour la première fois en 1863, c'est la loi du 24 juillet 1867 sur les sociétés qui a institué le « commissaire de sociétés » à l'époque de la révolution industrielle.

La question s'était posée d'ailleurs de savoir⁵³⁵ si constater la situation matérielle du bilan et des comptes sans juger des opérations elles-mêmes était suffisant. C'est pourquoi la loi a fixé le droit pour le commissaire d'examiner les opérations de la société. Toutefois, pour éviter que cette action puisse s'exercer à chaque instant et ne devienne pour l'administration une gêne insupportable, la loi a restreint aux commissaires ce droit de communication à une période de trois mois⁵³⁶. Par ailleurs, la loi de 1867 (qui reprenant l'essentiel de la loi de 1863) ajoutait qu'à l'inventaire annuel devant être mis à disposition soit ajouté le bilan et le compte de pertes et profits⁵³⁷. La seconde punissait des peines de l'escroquerie les mandataires sociaux qui en l'absence d'inventaires ou au moyen d'articles frauduleux, ont opéré entre les actionnaires une distribution de dividendes fictifs⁵³⁸.

L'article 34 de la loi de 1867 précise que le conseil d'administration de la société anonyme doit établir à la fin de chaque exercice social l'inventaire, le bilan et le compte de pertes et profits. En principe, les administrateurs établissent le bilan comme ils

⁵³⁴ CNCC – OECCA, op. cit., 1993, p. 33.

⁵³⁵ Lois annotées, SIREY, 1867, p. 223.

⁵³⁶ Article 33.

⁵³⁷ Toutefois, la demande du député M. de Saint-Paul d'insertion d'une disposition additionnelle demandant que les administrateurs et les commissaires de comptabilité signalent dans leur rapport aux actionnaires les diminutions de fonds de roulement et les dépréciations que le capital auraient pu subir, ne fut pas retenue.

⁵³⁸ Développé dans le mémoire de R. VERNEREY, op. cit., s.d., p. 34.

l'entendent. La loi de 1867 ne leur impose aucune règle. Il suffit que le document présenté constitue un tableau indiquant à l'actif et au passif les différents postes⁵³⁹.

La législation de 1867 cependant s'est heurtée au désir des dirigeants français de conserver le secret de leurs affaires. Le respect des dispositions légales, joint à la peur de la concurrence, a conduit à l'élaboration des bilans et des comptes de pertes et profits à un «ésotérisme» voulu⁵⁴⁰.

La société anonyme est donc véritablement née avec la loi du 24 juillet 1867. Cette loi a confirmé les obligations comptables qui se sont élaborées tout au long du XIX^e siècle. Ces obligations ont en fait concerné essentiellement le contrôle des administrateurs et des actionnaires, mais aussi la distribution de bénéfices et la constitution de réserves.

2.2.3. Le contrôle des administrateurs et des actionnaires

Comme tout mandataire, les administrateurs des sociétés anonymes sont appelés à rendre compte de leur gestion. Faite à l'assemblée générale, cette reddition des comptes fait partie des fonctions de cette institution. Si dans les sociétés de personnes, chaque associé avait le droit de prendre communication des livres de la société et de tous les documents nécessaires pour lui permettre de vérifier les écritures, il n'en était pas de même dans les sociétés de capitaux. Toutefois⁵⁴¹, certains statuts avaient affirmé ce droit, comme celui des Mines de Bouxviller (1821) : « chaque actionnaire aura le droit de prendre communication des livres quand il le jugera à propos ». Mais trente ans plus tard⁵⁴², la jurisprudence, sous l'influence de Delangle choisi comme arbitre dans un conflit opposant un actionnaire à la Compagnie de chemin de fer de Tours à Nantes aboutit au rejet pur et simple du droit de contrôle individuel de l'actionnaire. « Considérant qu'accorder à chaque actionnaire individuellement la faculté de compulsor les écritures et réclamer des explications sur tous les actes du conseil d'administration serait rendre la gestion impossible, le droit de contrôler les actes d'administration n'appartient qu'à l'assemblée générale, légalement convoquée ». La Cour de cassation, tout en reprenant cette interprétation en atténuera la rigueur dans un arrêt du 3 décembre 1872 : elle permet à l'actionnaire de réclamer l'autorisation de justice pour avoir communication des livres lorsqu'il a intérêt personnel à l'obtenir⁵⁴³.

Les organes de contrôle sont au début du XIX^e siècle plus nombreux qu'on pourrait le penser, sans doute à cause de la méfiance que suscite l'absence de responsabilité infinie et solidaire des administrateurs et la présence d'organes de contrôle est de nature à rassurer les souscripteurs éventuels. Il fut de tradition ainsi au début de ce siècle de faire nommer des censeurs, essentiellement dans les compagnies d'assurances, les travaux publics et les banques⁵⁴⁴. Prévus par les statuts, au nombre de deux ou trois généralement, les censeurs étaient élus parmi les actionnaires par l'assemblée générale. Ils exerçaient leur fonctions toute l'année, pouvaient visiter les établissements, se faire communiquer les livres et registres de la compagnie. Ils pouvaient aussi le plus souvent assister au conseil d'administration avec voix consultative. Cédant leur place aux commissaires aux comptes, ils disparaissent presque à partir de 1835. Sous le second Empire, toutefois, ils connaissent un certain regain d'actualité grâce aux banques qui conservent l'institution. Dans deux grosses compagnies d'assurance, cependant, fondées

⁵³⁹ G. RIPERT, op. cit., 1959, p. 630.

⁵⁴⁰ Selon L. RIVES, *Obsession fiscale et administration des entreprises - Essai sur le rapt de la comptabilité par le fisc*, Pelhade, 1962, p. 3.

⁵⁴¹ Exemple cité par A. LEFEBVRE-TEILLARD, *La société anonyme au XIX^e siècle*, PUF, 1985, p. 332.

⁵⁴² Arrêt de la Cour de Paris du 20 août 1850.

⁵⁴³ Cité par A. LEFEBVRE-TEILLARD, op. cit., 1985, p. 334.

⁵⁴⁴ A. LEFEBVRE-TEILLARD, *Idem*, p. 335.

à Paris au début de la Restauration, le contrôle de la gestion n'était pas effectué par des censeurs, mais des administrateurs, appelés inspecteurs ou contrôleurs⁵⁴⁵. Quant aux commissaires aux comptes, on commence à les rencontrer dès le début de la Restauration. Mais peu de sociétés utilisent encore cette institution. Il faut dire qu'avant la loi de 1863, les commissaires aux comptes étaient désignés selon des règles fixées par les statuts. Leur nomination était facultative⁵⁴⁶. Ils étaient le plus souvent élus parmi les actionnaires non membres du conseil d'administration. Leur mission de contrôle s'exerçait souvent après la reddition des comptes à l'assemblée et non avant. Elle était très limitée et généralement non rémunérée.

Malgré les insuffisances constatées par la pratique, la loi de 1867, comme l'avait fait celle de 1863, opta pour les commissaires aux comptes. C'était un choix logique, car peu de sociétés utilisaient alors des organes de contrôle et il était difficile d'imposer la nomination de censeurs, trop contraignante. D'ailleurs, la position du législateur de 1867 était en retrait sur celui de 1863, puisque le commissaire aux comptes ne pouvait plus prendre communication des livres et examiner les opérations de la société que dans le trimestre qui précédait l'assemblée générale.

2.2.4. La distribution des bénéfices et la constitution des réserves

Au vu des comptes et des propositions qui sont faites par le conseil d'administration, l'assemblée générale arrête le chiffre définitif du dividende et en ordonne la distribution. Telle était la disposition prévue par de nombreux statuts au moment de la discussion du Code de commerce. Mais un arrêt de la cour de cassation du 14 février 1810 posait la question du dividende fictif : il fallait que les dividendes perçus correspondent à des bénéfices réels. Cet arrêt avait aussi reconnu le droit de distribuer un bénéfice comme un droit légitime. L'actionnaire devait avoir droit à l'intérêt de sa mise plus une part des bénéfices appelé « *dividence* ». L'instruction ministérielle du 11 juillet 1818 distingue ces deux droits. A la question : « Faut-il interdire une distribution de dividende lorsque, la réserve étant épuisée, le capital est entamé ? », le ministre avait répondu : « quand le capital est entamé, tous les bénéfices doivent être d'abord consacrés à le rétablir ; et pour cet effet, ils doivent être mis en réserve, sans qu'il soit permis de distribuer des dividendes jusqu'au complètement du fonds social d'origine. Cette réserve ne préjudicie en rien au paiement des intérêts ordinaires. Dans cette situation, la défense de distribuer des bénéfices ne doit pas empêcher les actionnaires de retirer l'intérêt simple de leur mise⁵⁴⁷ ». Cette instruction explique la pratique, encore actuelle, de l'intérêt statutaire, et reprise par l'article 349 de la loi du 24 juillet 1966.

Cette instruction ministérielle du 11 juillet 1818 va aussi rendre obligatoire pour les sociétés anonymes la constitution de réserves. Faut-il, posait la question, « exiger que les sociétés anonymes fassent chaque année une réserve sur le montant des bénéfices, pour prévenir la réduction de leur capital primitif ou même l'accroître ? » La réponse du ministre fut catégorique : « Une réserve annuelle sur les bénéfices doit être exigée dans les sociétés anonymes qui ont pour objet des opérations de commerce. En imposant cette réserve, le gouvernement ne fait aucun tort aux associés ; il ne fait que donner plus de valeur, et une valeur plus constante aux actions, et ménager au public une garantie plus certaine aux engagements pris par la compagnie⁵⁴⁸ ». En fait, lorsque le ministre rendait la réserve obligatoire, la clause d'intérêt était pratiquée par la grande

⁵⁴⁵ A. LEFEBVRE-TEILLARD, *Ibid.*, p. 336.

⁵⁴⁶ A. LEFEBVRE-TEILLARD, *Ibid.*, p. 337 rapporte que certains statuts comme ceux de la Compagnie générale maritime (1855) stipulent que « si les comptes ne sont pas approuvés séance tenante, l'assemblée peut nommer des commissaires chargés de les examiner et de faire un rapport à la première réunion ».

⁵⁴⁷ Cité par A. LEFEBVRE-TEILLARD, *Ibid.*, p. 190.

⁵⁴⁸ Cité par A. LEFEBVRE-TEILLARD, *Ibid.*, p. 222.

majorité des sociétés et le prélèvement sur la réserve ne s'effectuant que sur les bénéfiques passait donc après le paiement des intérêts. En fait, c'est en interdisant la distribution d'un intérêt en dehors de la présence d'un bénéfique que le Conseil d'Etat (qui donnait les autorisations avant la loi de 1863 sur la constitution des sociétés anonymes) a fait faire aux entreprises un pas décisif vers une gestion plus rationnelle. La loi confirmera cette doctrine du Conseil d'Etat.

S'est également posé le problème de la constitution d'un amortissement avant la distribution de bénéfiques. Rares étaient les statuts de sociétés qui, sous la Restauration, contenaient quelques indications et ce n'est que sous la Monarchie de juillet que l'amortissement commence à s'imposer mais les lois du 23 mai 1863 et du 24 juillet 1867 n'y font nullement mention.

2.2.5. Les essais de réforme de la loi de 1867

Dès la publication de la loi de 1867, nombreux ont été les auteurs qui ont demandé la mise en place de règles de publicité. Ainsi Vavasasseur⁵⁴⁹ préconisait à cet égard la publicité des bilans et l'un des auteurs de la loi de 1867 demandait déjà la révision en 1869⁵⁵⁰. Une commission extra-parlementaire fut constituée en 1875 mais ses travaux restèrent sans suite. Sept ans plus tard, les désastres financiers qui suivirent le krach de l'Union générale redonnèrent toute son actualité à la question. Des propositions de lois furent déposées, une nouvelle commission se mit au travail en 1883 mais toujours sans succès.

Au début du XX^e siècle, le thème à l'ordre du jour fut celui de l'unicité des bilans⁵⁵¹. En 1902, on réunit une troisième commission extra-parlementaire qui renonça, faute d'unanimité, à toute réforme. En 1907, le député Colin proposa un amendement (amendement n° 12 au projet de loi du 28 février 1907) portant sur le bilan et ses évaluations, qui n'eut aucun succès. La question revint à l'ordre du jour en 1912, à propos de l'affaire Rochette, un des scandales financiers les plus retentissants du début du siècle. Jean Jaurès, président de la commission d'enquête parlementaire constituée en la circonstance, mentionna, parmi les précautions à prendre, la nécessité de fixer des règles déterminant les bilans, leur appliquant certaines précisions générales et uniformes de façon que l'on puisse s'y reconnaître et les discuter⁵⁵². Une résolution fut adoptée en ce sens. Mais elle ne fut suivie d'aucun effet. La guerre arrivait.

En 1921, c'est au tour du député Fleury-Ravarin⁵⁵³ de présenter une proposition de loi. Celle-ci contenait un ensemble de dispositions comptables relativement précises, accompagnées d'un modèle de bilan et devant s'appliquer aux sociétés anonymes et aux commandites par actions. Cette proposition de loi ne fut jamais discutée. En 1926 intervint une nouvelle proposition de loi signée du député Chastenet et comprenant trois volets : réforme du commissariat dans les sociétés anonymes, réglementation des bilans et réglementation de la profession d'expert-comptable. Ce projet se solda par un échec mais le brevet d'expert-comptable fut créé en 1927. L'année 1928 puis l'année 1929 virent se succéder quatre projets sans suite (Daladier pour les deux premiers, Chastenet et Vincent Auriol pour les deux autres). Il faudra attendre que le gouvernement se passe de Chambre pour parvenir à modifier la loi de 1867. En 1935, une série de décrets-lois (8

⁵⁴⁹ A. VAVASSEUR, Un projet de loi sur les sociétés, LGDJ, Paris, 1876 (cité par Y. LEMARCHAND, art. cit., 1995, p. 39).

⁵⁵⁰ A. VAVASSEUR, *Idem*, p. 42.

⁵⁵¹ D'après Y. LEMARCHAND, 1880-1914 - L'échec de l'unification des bilans - Le rendez vous manqué de la normalisation, *Comptabilité - contrôle - audit*, Mars 1995, p. 7.

⁵⁵² J.O., 1912, p. 847.

⁵⁵³ Texte de la proposition dans Y. LEMARCHAND, art. cit., 1995, p. 55.

août, 31 août et 30 octobre) va modifier le régime du commissariat aux comptes et introduire en matière de bilan une réglementation imposant que⁵⁵⁴ le bilan et le comptes de pertes et profits devaient être établis chaque année dans la même forme que les années précédentes, en employant des méthodes d'évaluation immuables et que tout changement, soit dans la forme, soit dans la méthode devait être approuvée par l'assemblée générale, après rapport des commissaires aux comptes.

Ces textes avaient été pris après les scandales soulevés par les affaires Hanau, Oustric et Stavisky. Ainsi, le décret-loi du 31 août 1937 modifiant la loi du 24 juillet 1867, a introduit les notions de régularité et de sincérité que l'on retrouve dans notre droit actuel⁵⁵⁵ en demandant au commissaire aux comptes « de contrôler la régularité et la sincérité des inventaires et des bilans ainsi que l'exactitude des informations données sur les comptes de la société dans le rapport du conseil d'administration ».

2.3. La création de la société à responsabilité limitée ; la loi du 7 mars 1925

La société à responsabilité limitée, sous sa forme actuelle, est d'origine étrangère. Elle a été importée en France en 1925, dans le désir de donner à l'ensemble du pays un type de société qui était connu et apprécié dans les départements de l'Alsace et de la Lorraine. L'Allemagne l'avait créé en 1892 et la loi du 1^{er} juin 1924 (article 5) sur l'introduction des lois commerciales dans les départements du Haut-Rhin, du Bas-Rhin et de la Moselle l'avait maintenu. Les commerçants français demandaient d'ailleurs depuis un certain temps une forme nouvelle de société qui leur permette de limiter leur responsabilité sans qu'il fût besoin de l'appareil compliqué de la société par actions et ils se réclamaient de l'exemple des compagnies privées anglaises. L'occasion fut donc favorable pour créer un nouveau type de société. La loi du 7 mars 1925 a réalisé cette réforme. Jusqu'à la mise en oeuvre de la loi du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales, ce fut cette loi qui fut appliquée.

Dans la société à responsabilité limitée, les gérants devaient établir chaque année l'inventaire et le bilan de la société. Tout associé pouvait en prendre communication au siège social ou par un fondé de pouvoir⁵⁵⁶. Dans les sociétés de plus de vingt membres, cette communication n'est permise que dans les quinze jours qui précédaient la réunion de l'assemblée et comprenait également le rapport de surveillance⁵⁵⁷.

2.4. La loi 66-537 du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales

La loi 66-537 du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales et le décret 67-236 du 23 mars 1967 pris en application de cette loi, tout en reformulant l'ensemble des dispositions légales et réglementaires des sociétés commerciales évoquées ci-dessus ont permis le réexamen de l'ensemble des dispositions de l'époque. Grâce à cette loi, ont été mises en place des dispositions qui avaient pour objet essentiel d'organiser le fonctionnement des sociétés en préservant le droit respectif des parties en présence, les associés comme les tiers, et ce n'est que dans cette perspective qu'ont été édictées diverses règles concernant les comptes sociaux, leur établissement leur contrôle, leur approbation.

⁵⁵⁴ Nouvel article 35 de la loi de 1867.

⁵⁵⁵ L'article 9 alinéa 5 du Code de commerce : « Les comptes annuels doivent être réguliers et sincères et donner une image fidèle ... »

⁵⁵⁶ Article 30 alinéa 1, Paris, 16 décembre 1957, D. 1958, Som.94.

⁵⁵⁷ Selon Paris, 15 décembre 1952, JCP, 1953, 2. 7514.

Les textes à vocation comptable les plus importants de cette loi concernaient ⁵⁵⁸ :

- les documents comptables obligatoires compris dans cette loi (article 340 de la loi et 245 du décret) ;
- la communication des comptes aux commissaires aux comptes (article 243 du décret) ;
- les documents comptables, leurs formes, les méthodes d'évaluation (article 341 de la loi et 244 du décret) ;
- les amortissements et provisions (article 342 et 343 de la loi, lequel fut modifié par l'article 14 de la loi 69-12 du 6 janvier 1969 et 6 de la loi 73-1128 du 21 décembre 1973) ;
- l'affectation et la détermination des résultats de l'exercice (articles 344 à 346 de la loi) ;
- les tableaux de filiales et participations (article 247 du décret).

A ces textes s'ajoutaient de nombreux articles relatifs aux sociétés anonymes concernant en particulier l'approbation des comptes par l'assemblée des actionnaires, le droit de communication des actionnaires, le contrôle des comptes par les commissaires aux comptes, la publicité des comptes.

Méritent un examen approfondi les articles 340, 341, 342 et 344 de la loi, aux quels il faut adjoindre l'article 228 de la loi, modifié par la loi 69-12 du 6 janvier 1969, article 9.

Article 340 - A la clôture de chaque exercice, le conseil d'administration, le directoire ou les gérants dressent l'inventaire des divers éléments de l'actif et du passif social existant à cette date.

Ils dressent également le compte d'exploitation générale, le compte de pertes et profits et le bilan.

Ils établissent un rapport écrit sur la situation de la société et l'activité de celle-ci pendant l'exercice écoulé.

Les documents visés au présent article sont mis à la disposition des commissaires aux comptes dans les conditions déterminées par décret.

Article 341 - Le compte d'exploitation générale, le compte de pertes et profits et le bilan sont établis chaque exercice selon les mêmes formes et les mêmes méthodes d'évaluation que les années précédentes.

Toutefois, en cas de proposition de modification, l'assemblée générale, au vu des comptes établis selon les formes et méthodes tant anciennes que nouvelles, et sur rapport du conseil d'administration, du directoire ou des gérants, selon le cas, et des commissaires aux comptes, se prononce sur les modifications proposées.

Article 342 - Même en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfices, il est procédé aux amortissements et provisions nécessaires pour que le bilan soit sincère.

La dépréciation de la valeur d'actif des immobilisations, qu'elle soit causée par l'usure, le changement des techniques ou tout autre cause, doit être constatée par des amortissements. Les moins-values sur les autres éléments d'actif et les pertes et charges probables doivent faire l'objet de provisions.

Article 344 - Les produits nets de l'exercice, déduction faite des frais généraux et autres charges de la société, y compris tous amortissements et provisions, constituent des bénéfices nets.

⁵⁵⁸ Code annoté de la comptabilité, Editions des publications fiduciaires, 1979,. p 18 et s.

Article 228 (modifié par la loi 69-12 du 6 janvier 1969, article 9) – Les commissaires aux comptes certifient la régularité et la sincérité de l'inventaire, du compte d'exploitation générale, du compte de pertes et profits et du bilan.

Ils ont pour mission permanente, à l'exclusion de toute immixtion dans la gestion, de vérifier les livres et les valeurs de la société et de contrôler la régularité et la sincérité des comptes sociaux. Ils vérifient également la sincérité des informations données dans le rapport du conseil d'administration ou du directoire, selon le cas, et dans les documents adressés aux actionnaires, sur la situation financière et les comptes de la société.

Les commissaires aux comptes s'assurent que l'égalité a été respectée entre les actionnaires.

2.5. L'aspect pénal des lois sur les sociétés

Ernest Stevelinck⁵⁵⁹ rapportait dans son article sur l'histoire de la *City of Glasgow Bank*⁵⁶⁰ que des « faux bilans permettaient à la banque de déclarer des dividendes et profits comparables à ceux de ses concurrents ». Ces bilans pouvaient laisser croire que la banque faisait des affaires en rapport avec la grandeur de son actif et avec des réserves liquides adéquates.

En matière de relation entre le droit et la comptabilité, toutefois les dispositions les plus intéressantes concernent la distribution des dividendes fictifs, le non établissement de comptes et la publication de bilans inexacts.

Le rapport d'audit du commissaire aux comptes peut aussi être l'objet de sanctions pénales : l'analyse peut être faite par rapport au délit de faux en écritures privées⁵⁶¹ ou du délit de confirmation d'informations mensongères⁵⁶²⁵⁶³.

2.5.1. La distribution de dividendes fictifs

Nous avons déjà évoqué les problèmes posés lors de l'analyse des relations du droit comptable et du droit des sociétés à la section 2 de ce chapitre.

Ainsi les articles 15 (pour les sociétés en commandites par actions) et 45 pour les sociétés anonymes de la loi du 24 juillet 1867 punissaient des peines de l'article 405 du Code pénal (article relatif au délit d'escroquerie) les gérants (ou les administrateurs) qui, en l'absence d'inventaire ou au moyen d'inventaires frauduleux, ont opéré entre les actionnaires la répartition de dividendes fictifs. Il est à noter que l'article 31 de la loi du 23 mai 1863 prévoyait les mêmes peines pour les administrateurs qui, en l'absence d'inventaire ou d'inventaire frauduleux, avaient opéré, ou laissé opéré, sciemment et sans opposition, la répartition de dividendes non réellement acquis.

Ces dispositions étaient reprises par l'article 437 de la loi du 24 juillet 1966 qui stipula des peines spécifiques (emprisonnement d'un an à cinq ans, amende de 2 000 F à 2 500 000 F) pour le président, les administrateurs ou les directeurs généraux d'une société anonyme «qui, en l'absence d'inventaire ou au moyen d'inventaires frauduleux auront, sciemment, opéré entre les actionnaires la répartition de dividendes fictifs».

⁵⁵⁹ E. STEVELINCK, art. cit., 1989, p.37.

⁵⁶⁰ Voir Supra § 2.1.

⁵⁶¹ Article 150 ancien Code pénal, article 441-1 nouveau Code pénal.

⁵⁶² Article 457 alinéa 1 loi du 24 juillet 1966

⁵⁶³ Voir la réflexion d'A. SAADA, Le rapport d'audit et le droit pénal, *Revue Française de Comptabilité*, Juin 1986, n° 169, p. 27 à 35 et Juillet Août 1986, n° 170, p. 25 à 32.

2.5.2. Le non établissement des comptes

Les sanctions au non établissement de comptes n'apparaissent pas dans la loi de 1867. Il fallait que la société soit mise en faillite pour que ses dirigeants puissent être condamnés de ce fait. C'est le décret-loi du 30 octobre 1935 qui imposa aux administrateurs l'obligation d'établir, chaque année, dans la même forme que l'année précédente, un bilan et un compte de pertes et profits et de suivre les mêmes méthodes d'évaluation. L'observation de cette règle était assurée par une sanction pénale (amende : article 35 alinéa 5). L'article 439 de la loi du 24 juillet 1966, quant à lui punit d'une amende de 2 000 F à 40 000 F les dirigeants des sociétés qui n'auraient pas établi, chaque exercice, le compte d'exploitation générale, le compte de pertes et profits, l'inventaire, le bilan et un rapport écrit sur la situation de la société et l'activité de celle-ci pendant l'exercice écoulé ou qui n'auront pas employé pour l'établissement de ces documents les mêmes formes et les mêmes méthodes d'évaluation que les années précédentes, sous réserves des modifications apportées selon une procédure prévue par ailleurs à l'article 341 de ladite loi.

2.5.3. Le délit de présentation et de publication de bilan inexact

La comptabilité tend aujourd'hui à informer la collectivité tout entière. Ses données sont utilisées à des fins d'intérêt public, tant à l'intérieur des professions que par les Pouvoirs publics dans le domaine fiscal, dans le domaine des statistiques et des enquêtes économiques. A tout ces utilisateurs, la comptabilité doit fournir des informations aussi complètes et aussi sûres que possible. Aussi, le législateur a-t-il créé le délit de présentation ou de publication du bilan inexact punissant les administrateurs et les commissaires qui avaient établi ou présenté un bilan inexact pour dissimuler la véritable situation de la société. Il a été institué par le décret loi du 8 août 1935 et a été reprise par la loi du 24 juillet 1966. L'article 437 (qui traite aussi des dividendes fictifs depuis la loi du 24 juillet 1966) punit les dirigeants d'une société anonyme « qui, même en l'absence de toute distribution de dividendes, auront, sciemment publié ou présenté aux actionnaires un bilan inexact, en vue de dissimuler la véritable situation de la société ». La loi punit la fraude, c'est pourquoi il aurait mieux valu à l'époque parler de la sincérité du bilan⁵⁶⁴ et non de son inexactitude. Avant ce décret le fait n'était punissable que s'il était commis en vue de la distribution de dividendes fictifs. Le législateur a donc puni dans certains cas nettement précisés la présentation ou la publication d'un bilan inexact et de certains documents comptables. Mais il n'a pas défini à cet égard à quelles conditions précises ces documents sont inexacts au regard de la loi pénale. Il n'a pas été non plus précisé quelle était la frontière entre exactitude et inexactitude. Les auteurs ont critiqué, à juste titre, le terme exactitude. En particulier Georges Ripert⁵⁶⁵ a écrit « la loi ne peut punir l'établissement d'un bilan inexact, car il n'y a aucun bilan qui soit rigoureusement exact et on a pu parler avec raison de la relativité du bilan, car le bilan est établi sur la comptabilité et ne traduit pas les valeurs réelles ».

Par ailleurs, il est à signaler que la loi de budget du 6 janvier 1948 (article 47) (Code général des impôts article 1837) avait réprimé pénalement les omissions et inexactitudes du livre journal et du livre d'inventaire. La loi, cependant, ne punissait en fait que les actes faits sciemment. Mais le décret du 9 décembre 1948, qui avait force de loi, avait corrigé le texte en supprimant ce mot et avait, par ailleurs, adouci les pénalités. Les poursuites étaient intentées par les administrations fiscales. L'action était portée devant le tribunal correctionnel dans le ressort duquel se trouvait le siège social de l'entreprise.

⁵⁶⁴ La loi du 30 avril 1983 qui a modifié cet article 437 à remplacé « bilan inexact » par « comptes ne donnant pas l'image fidèle ».

⁵⁶⁵ Rapporté par F. GORE, Les notions de régularité et de sincérité des comptes, *Revue Française de Comptabilité*, Avril 1973, n° 25.

La poursuite ne pouvait être exercée que pour les exercices dont les écritures étaient arrêtées. Elles n'étaient possible tant qu'était admise l'action en répétition de l'administration fiscale.

Section 3

Droit comptable et droit de la faillite

Comme pour le droit des sociétés commerciales, le droit de la faillite (appelé aujourd'hui droit des entreprises en difficulté) a été intégré dans le Code de commerce de 1807 avant de faire l'objet de textes spécifiques.

3.1. La faillite dans le Code de commerce de 1807

C'était la crise de 1805 qui avait précipité l'achèvement de la codification relative au Code de commerce. En présidant le Conseil d'Etat spécialement pour l'examen du livre des faillites et banqueroutes, Napoléon insistait sur la nécessité de sanctions sévères vis à vis du failli ou du banqueroutier : « Un capitaine qui perd son navire, fût-ce dans un naufrage, se rend d'abord en prison ... »⁵⁶⁶

Toutefois les dispositions prises par le législateur de 1807 ont été moins rigoureuses et surtout plus nuancées que celles de l'Ordonnance de 1673. Le Code de commerce a, en effet, établi une hiérarchie à trois sanctions, correspondant à des fautes de gravité inégale. Les plus graves, la soustraction des livres, ainsi que les irrégularités frauduleuses dans les écritures comptables constituaient le crime de banqueroute frauduleuse. Moins répréhensible, le défaut de comptabilité n'était qu'un cas de banqueroute simple, mais un cas obligatoire, en ce sens que lorsqu'il est reconnu par lui, le juge est tenu de prononcer la condamnation. Enfin la faute, plus légère, de tenue incomplète ou irrégulière, n'a été sanctionnée que par la banqueroute simple facultative pour laquelle la détermination de la culpabilité est laissée au juge. L'examen de la jurisprudence fera cependant apparaître que les juges n'ont pas appliqué ces dispositions avec une très grande rigueur. Ainsi Garraud⁵⁶⁷ observait « que le non dépôt du bilan, ou l'irrégularité de la tenue des livres ne donnent plus lieu, aujourd'hui, à des poursuites pénales s'ils ne compliquent pas d'autres infractions ».

TEXTES RELATIFS AUX BANQUEROUTES DANS LE CODE DE 1807

Livre III. Titre IV. Des banqueroutes.

Art. 586. Sera poursuivi comme banqueroutier simple et pourra être déclaré tel, le commerçant failli qui se trouvera dans l'un ou plusieurs cas suivants ; savoir :

3° S'il résulte de son dernier inventaire que son actif étant de 50 pour 100 au-dessous de son passif, il a fait des emprunts considérables, et s'il a revendu des marchandises à perte et au dessous du cours ;

4° S'il a donné des signatures de crédit ou de circulation pour une somme triple de son actif, selon son dernier inventaire.

Art. 594. Pourra être poursuivi comme banqueroutier frauduleux et être déclaré tel, le failli qui n'a pas tenu de livres, ou dont les livres ne présenteront pas sa véritable situation active ou passive.

⁵⁶⁶ Rapporté par J. HILAIRE, op. cit., 1986, p. 325.

⁵⁶⁷ GARRAUD, Traité de droit pénal français, 3ème édition, 1935, T VI, p. 606 (cité par R. VERNEREY, op. cit., p. 15)

3.2. La réforme du 28 mai 1838

La première réforme du droit de la faillite édictée par le Code de commerce date de la loi du 28 mai 1838 qui a complètement bouleversé le livre III du Code. Cette réforme avait été projetée dès 1827, sous l'influence de la bourgeoisie commerçante. La nouvelle loi réglait à la fois les questions de droit commercial, celles de procédure, et même celles de droit pénal en traitant de la banqueroute. Cette loi avait été préparée avec le plus grand soin par des juristes éminents. Aussi, n'a-t-elle reçu pendant près d'un siècle que des modifications de détail (la seule réforme importante est l'adjonction par la loi du 4 mars 1889 de la procédure de la liquidation judiciaire au profit des débiteurs malheureux et de bonne foi⁵⁶⁸).

3.3. Les réformes de 1935 et 1955

Le décret loi du 8 août 1935 révisa la procédure de la faillite et celle de la liquidation judiciaire. Il la simplifia et l'accéléra notamment en supprimant de trop nombreuses assemblées de créanciers. Des mesures particulières furent prises en cas de faillite des sociétés.

Une nouvelle réforme fut l'oeuvre du décret 583 du 20 mai 1955. La procédure de la faillite⁵⁶⁹ s'était transformée par l'atténuation de son caractère répressif ; la réhabilitation légale et les lois d'amnistie effaçaient rapidement les déchéances frappant le failli, les peines de la banqueroute étaient rarement prononcées. D'autre part, la liquidation judiciaire, réorganisée sous le nom de règlement judiciaire, s'était appliquée aux commerçants qu'il n'apparaissait pas nécessaire d'éliminer de la vie commerciale.

3.3.1. Le dépôt de bilan dans le décret du 20 mai 1955

Dans le cadre de la procédure, le débiteur obligé de suspendre ses paiements devait, par requête adressée au tribunal de commerce, demander que la faillite ou le règlement judiciaire soit déclaré⁵⁷⁰. Cette requête était accompagnée du dépôt de bilan et dans la pratique, la dénomination a été appliquée à la requête même⁵⁷¹. Lors de sa déclaration, le commerçant devait déposer un certain nombre de pièces : le bilan, le comptes de profits et pertes du dernier exercice, un état chiffré des créances et des dettes, avec l'indication du nom et du domicile des créanciers. En cas de cessation des paiements d'une société en nom collectif ou d'une société en commandite, le décret exigeait de plus la liste des associés personnellement responsables de leurs noms et domiciles⁵⁷². Ces pièces devaient être datées, signées et certifiées sincères par le déclarant. Si une des pièces ne pouvait être fournie ou ne pouvait l'être complètement, la déclaration devait contenir l'indication des motifs qui empêchaient cette production. L'absence de déclaration régulière entraînait des risques graves pour le débiteur, qui était exposé à la faillite⁵⁷³ et pouvait être déclaré coupable de banqueroute simple⁵⁷⁴. D'autre part, si le bilan n'était pas déposé, le syndic ou l'administrateur devait le dresser à l'aide de la

⁵⁶⁸ Voir G. RIPERT, op. cit., Tome II, 1961, p. 247.

⁵⁶⁹ G. RIPERT, *Idem*, p. 248.

⁵⁷⁰ Article 4 décret du 20 mai 1955, article 440 du Code de commerce

⁵⁷¹ G. RIPERT, op. cit., tome II, 1961, p. 285, précise que la déclaration de bilan rappelait la cession de biens (article 1265 du Code civil) qui était destinée à éviter au débiteur la contrainte par corps. L'article 148 (article 584 nouveau Code de commerce) n'admettait pas la cession de biens. Cela se comprenait puisque, pour les commerçants, cette procédure était remplacée par le dépôt de bilan.

⁵⁷² Articles 1 et 2 du décret du 20 mai 1955, articles 437 et 438 du Code de commerce.

⁵⁷³ Article 4 1° du décret du 20 mai 1955, article 575 du Code de commerce.

⁵⁷⁴ Article 514-7 (3°) du Code de commerce.

comptabilité ou des renseignements qu'il se procurait. Il le déposait au greffe du tribunal de commerce⁵⁷⁵.

3.3.2. L'obligation de rendre compte

Le syndic devait tenir un registre de comptabilité qui était déposé au greffe du tribunal de commerce. A la dernière assemblée des créanciers, il devait rendre compte en présence du failli⁵⁷⁶. Si une réclamation était formée contre le compte rendu du syndic, le juge commissaire statuait dans le délai de trois jours, conformément à la règle générale⁵⁷⁷. La reddition des comptes déchargeait le syndic de ses fonctions. Il restait cependant responsable des livres, papiers et effets durant cinq ans à compter de la reddition du compte⁵⁷⁸.

3.3.3. Les cas de banqueroute

L'article 586 du Code de commerce fut ainsi conçu dans le décret du 20 mai 1955 :

Pourra être déclaré banqueroutier simple tout commerçant qui se trouvera dans l'un des cas suivants :

1° S'il a contracté pour le compte d'autrui, sans recevoir de valeurs en échange, des engagements jugés trop considérables eu égard à la situation lorsqu'il les a contractés,

2° S'il est de nouveau en faillite sans avoir satisfait aux obligations d'un précédent concordat,

3° S'il s'est rendu coupable de l'une des infractions prévues et punies aux articles 18 et 19 de la loi du 18 mars 1919 sur le registre de commerce,

4° Si, dans les quinze jours de la cessation de ses paiements, il n'a pas fait au greffe la déclaration exigée par les articles 438 et 439, ou si cette déclaration ne contient pas les noms de tous les associés solidaires,

5° Si, sans empêchement légitime, il ne s'est pas présenté en personne aux syndicats dans les cas et dans les délais fixés, ou si, après avoir obtenu un sauf-conduit, il ne s'est pas présenté en justice,

6° S'il n'a pas tenu de livres et fait exactement inventaire, si ses livres ou inventaires sont incomplets ou irrégulièrement tenus, ou s'ils n'offrent pas de véritable situation active ou passive, sans néanmoins qu'il y ait fraude.

Lorsque le failli avait pu commettre des faits punissables, il est dit banqueroutier. La banqueroute était un délit pénal, mais qui ne pouvait être commis que par un failli ou un commerçant soumis au règlement judiciaire. C'est la sanction pénale des faits répréhensibles du débiteur. Les faits les plus graves, ceux sanctionnés par la banqueroute frauduleuse, étaient des crimes jusqu'à l'Ordonnance du 23 décembre 1958 qui en a fait des délits, comme les autres sanctionnés par la banqueroute simple.

Il existait alors⁵⁷⁹ trois ordres de faits constitutifs de la banqueroute frauduleuse dont deux à dominante comptable :

1°) la soustraction de comptabilité ;

⁵⁷⁵Article 48 du décret du 20 mai 1955, article 484 du Code de commerce.

⁵⁷⁶Articles 119 et 159 du décret du 20 mai 1955, articles 555 et 595 du Code de commerce.

⁵⁷⁷Article 29 du décret du 20 mai 1955, article 465 du Code de commerce.

⁵⁷⁸Article 161 du décret du 20 mai 1955, article 597 du Code de commerce.

⁵⁷⁹Article 614-11 du Code de commerce.

2°) le détournement d'une partie de l'actif⁵⁸⁰ ;

3°) la création d'un passif fictif soit dans les écritures ou le bilan, soit par actes remis à un complice⁵⁸¹.

La législation, par ailleurs prévoyait deux types de banqueroute simple : la banqueroute simple obligatoire et la banqueroute simple facultative.

Le tribunal correctionnel était obligé de déclarer le commerçant banqueroutier dans un des sept cas prévus par l'article 614-6 6° du Code de commerce, à savoir, lorsqu'il n'a tenu aucune comptabilité⁵⁸² ;

Par ailleurs, d'autres actes prévus par l'article 614-7 du Code de commerce témoignaient seulement de l'imprudence ou de la négligence du commerçant et le tribunal était libre de relever le délit. Ces actes concernent le commerçant qui est susceptible de :

3°) n'avoir pas déposé son bilan dans les quinze jours de la cessation des paiements et n'avoir pas déclaré les associés tenus solidairement ;
5°) présenter une comptabilité incomplète ou tenue irrégulièrement sans qu'il y ait fraude⁵⁸³.

3.4. La loi 67-563 du 13 juillet 1967

Cette loi fixa dorénavant les règles relatives au règlement judiciaire, à la liquidation de biens, à la faillite personnelle et aux banqueroutes. Composée de 164 articles, elle fut mise en vigueur le 1^{er} janvier 1968 et fut abrogée par la loi 85-98 du 25 janvier 1985 mise en vigueur à compter du 1^{er} janvier 1986. Les articles 106 et 107, 127 et 129, 131 et 133 prévoyaient des sanctions en cas de comptabilité incomplète ou irrégulière, absence de comptabilité ou comptabilité frauduleuse.

Article 106 - A toute époque de la procédure, le tribunal prononce la faillite personnelle du débiteur commerçant ou, s'il s'agit d'une personne morale, de tous dirigeants de droits ou de fait, apparents ou occultes, rémunérés ou non :

1. Qui ont soustrait la comptabilité de leur entreprise, détourné ou dissimulé une partie de son actif, ou reconnu frauduleusement des dettes qui n'existaient pas ;

.....

5. Qui ont commis des actes de mauvaise foi ou des imprudences inexcusables ou qui ont enfreint gravement les règles et usages du commerce.

Article 107 - Sont notamment présumés actes de mauvaise foi, imprudences inexcusables ou infractions graves aux règles et usages du commerce :

.....

2. L'absence de comptabilité conforme aux usages de la profession, eu égard à l'importance de l'entreprise ;

.....

Article 127 - Est coupable de banqueroute simple tout commerçant personne physique en état de cessation des paiements qui se trouve dans un des cas suivants :

.....

⁵⁸⁰ Fait à dominante non comptable.

⁵⁸¹ Voir G. RIPERT, op. cit., Tome II, 1961, p. 448.

⁵⁸² G. RIPERT, *Idem*, p. 449.

⁵⁸³ G. RIPERT, *Ibid.*, p. 449.

5. S'il n'a tenu aucune comptabilité conforme aux usages de la profession, eu égard à l'importance de l'entreprise ;

.....

Article 128 - Peut être déclaré coupable de banqueroute simple, tout commerçant personne physique en état de cessation des paiements qui se trouve dans un des cas suivants :

.....

5. Si sa comptabilité est incomplète ou irrégulièrement tenue ;

.....

Article 129 - Est coupable de banqueroute frauduleuse tout commerçant personne physique en état de cessation de paiements :

1. Qui a soustrait sa comptabilité ;
2. Qui a détourné ou dissipé tout ou partie de son actif ;
3. Ou qui, soit dans ses écritures, soit par des actes publics ou des engagements sous signature privée, soit dans son bilan, s'est frauduleusement reconnu débiteur de sommes qu'il ne devait pas.

Article 131 - En cas de cessation des paiements d'une société, qu'elle qu'en soit la forme, sont punis des peines de la banqueroute simple, le président, les administrateurs, directeurs généraux, gérants et liquidateurs et d'une manière générale toute personne ayant, directement ou par personne interposée, administré, géré ou liquidé cette société sous le couvert ou au lieu et place de ses représentants légaux, qui ont eu cette qualité et de mauvaise foi :

.....

5. Soit tenu ou fait tenir ou laissé tenir irrégulièrement la comptabilité de la société ;

.....

Article 133 - En cas de cessation des paiements d'une société, qu'elle qu'en soit la forme sont punis des peines de la banqueroute frauduleuse le président, les administrateurs, directeurs généraux, gérants ou liquidateurs et d'une manière générale toute personne ayant, directement ou par personne interposée, administré, géré ou liquidé ladite société sous le couvert ou au lieu et place de ses représentants légaux, qui ont frauduleusement :

1. Ou soustrait des livres de la société ;
2. Ou détourné ou dissimulé une partie de son actif ;
3. Ou reconnu la société débitrice de sommes qu'elle ne devait pas, soit dans ses écritures, soit dans des actes publics ou des engagements sous signature privée, soit dans un bilan.

Section 4

Droit comptable et droit fiscal

Le système fiscal mis en place par la Révolution française n'a pas subi de modification importante pendant le dix-neuvième siècle, du moins jusqu'en 1870. Durant la troisième République, de 1871 à 1939, la guerre de 1939 à 1945 et durant la quatrième République de 1946 à 1958, les réformes, au contraire, ont été nombreuses, voyant apparaître que ce soit au niveau des impôts directs que des impôts indirects, des incidences importantes en matière comptable, si bien qu'on a pu parler de prééminence du droit fiscal sur la comptabilité. Enfin, durant la cinquième République, à partir de 1958, le système actuel s'est mis en place, avec notamment, à partir de 1965, un rééquilibrage de la comptabilité et de la fiscalité.

4.1. Le système fiscal français de la fin du dix-huitième siècle

Les assemblées révolutionnaires se trouvèrent en présence d'une lourde tâche dans le domaine fiscal : il fallait supprimer les taxes vexatoires et notamment la gabelle⁵⁸⁴, et faire disparaître les privilèges attachés à certains impôts.

C'est, en premier lieu, vers la suppression ou l'atténuation des taxes indirectes (qui avaient paralysé pendant des siècles l'activité du pays) que le législateur s'orienta avec l'aménagement d'un tarif douanier particulièrement libéral et l'abolition des droits et péages de province à province.

Dans le domaine de l'impôt direct, des tendances nouvelles se dessinent. Imprégnées de la théorie des physiocrates, les assemblées recherchent, dans la réforme de l'impôt foncier, la contribution idéale. C'est dans cet esprit qu'intervient en 1790 la refonte de l'impôt foncier. En 1791, la taille et les vingtièmes sont remplacés par la contribution personnelle-mobilière, établie en fonction d'éléments indiciaires du train de vie du contribuable (loyer, domesticité, chevaux, voitures, etc.). Enfin, à la même date, la contribution des patentes est instituée.

En ce qui concerne la contribution foncière, la loi consacra le principe de l'imposition du produit net et non du revenu brut : « le revenu net d'une terre est ce qui reste à son propriétaire, déduction faite, sur le produit brut, des frais de culture, semences, récolte et entretien »⁵⁸⁵. La contribution mobilière, quant à elle, était évaluée d'après des signes extérieurs de richesse dont le loyer était le principal, ne fut pas dénuée de complications. La valeur locative⁵⁸⁶ servait de base à deux impositions superposées : la cote mobilière et la cote d'habitation, à laquelle s'ajoutait une contribution personnelle s'élevant à trois journées de travail. Quant à la patente, elle fut, au départ, d'une très grande simplicité (s'expliquant par l'absence de précédent)⁵⁸⁷. Ce n'est que d'autres textes, comme ceux de fructidor an IV et du 1 brumaire an VII qui combinèrent droit fixe et droit proportionnel.

Tous ces impôts, calculés pour l'essentiel sur des indices, n'impliquaient pas la fourniture d'une comptabilité.

Entre 1792 et 1797, on assiste alors à une véritable anarchie fiscale : les nouveaux impôts sont discutés, rentrent mal et il n'existe, pour les asseoir aucune administration compétente et organisée. Aussi, les impôts indirects, en partie supprimés, doivent-ils être rétablis pour faire face aux besoins budgétaires.

Mais c'est à la fin du Consulat que la législation fiscale va être complétée, refondue et codifiée. Les lois fondamentales qui virent le jour à ce moment sont restées longtemps en vigueur et subsistent encore partiellement : lois du 3 frimaire An VII sur l'impôt foncier, 13 frimaire an VII sur le timbre, 22 frimaire an VII sur l'enregistrement, 1er brumaire an VII sur la contribution des patentes et 3 nivose an VII sur la contribution personnelle-mobilière. L'organisation des régies financières fut assurée à la même époque sur des principes qui subsistent encore partiellement aujourd'hui et l'on peut dire que c'est à ce moment que naquirent les administrations des contributions directes, des contributions indirectes et de l'enregistrement.

⁵⁸⁴ La gabelle était un impôt extrêmement complexe. La France était divisée en 6 zones, dont l'une d'entre elles était exemptée. Le taux applicable indexé sur la valeur marchande du sel avait subi une évolution fulgurante, ce taux représentant 25 % du prix marchand en 1360, 300 % au quinzième siècle, 2 000 % au dix-huitième siècle.

⁵⁸⁵ Article 2 loi du 1 décembre 1790.

⁵⁸⁶ Voir G. ARDANT, op. cit., Livre II, 1971, p. 168.

⁵⁸⁷ De deux à trois sous par livre du loyer des boutiques, magasins et ateliers. Cité par G. ARDANT, op. cit., Tome 2, 1971, p. 171.

L'Administration des contributions directes était chargée d'établir la contribution foncière applicable aux revenus des propriétés bâties et non bâties, la contribution personnelle-mobilière atteignant la généralité des contribuables, à l'exception des indigents, d'après les éléments apparents de leur train de vie, la contribution des portes et fenêtres perçue d'après le nombre d'ouvertures des immeubles servant à l'habitation, la contribution des patentes frappant l'exercice des professions industrielles, commerciales, artisanales et libérales. L'Administration de l'enregistrement assurait l'assiette et la perception des droits d'enregistrement et de timbre. L'Administration des contributions indirectes était chargée de l'assiette et de la perception des droits réunis (taxes sur la consommation et la circulation des denrées et produits). Enfin, l'Administration des douanes était chargée de la perception des droits de douane.

Tous ces impôts n'impliquaient pas encore la tenue d'une comptabilité.

4.2. Le système fiscal français durant la troisième République

4.2.1. L'imposition directe

Le financement de la contribution de guerre imposée à la France par l'Allemagne en 1871 suscita un projet d'impôt sur le revenu qui fut discuté mais qui aboutit simplement à la loi du 29 juin 1872, instituant l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières. En 1890, l'impôt foncier bâti devint un impôt de quotité. Suite à la loi du 25 février 1901, les droits de succession furent rendus progressifs et ainsi, pour la première fois, le législateur fit échec à la règle de proportionnalité.

Mais la véritable première grande réforme de cette période est née avec la loi du 15 juillet 1914, portant institution d'un impôt général sur le revenu, à caractère progressif, et la loi fondamentale du 31 juillet 1917 qui a créé le système des impôts cédulaires. Ces lois sont les premières qui ont eu une influence véritable sur les pratiques comptables. Des projets d'impôt sur le revenu avaient d'abord été déposés successivement par Paul Doumer en 1896, par Joseph Caillaux en 1900 d'abord, puis en 1907⁵⁸⁸. C'est après de longues discussions que ce projet aboutit aux lois du 15 juillet 1914 et du 31 juillet 1917. Cette dernière loi supprimait la contribution mobilière et la contribution des patentes en tant qu'impôts d'Etat et transformait en cédules les anciennes contributions foncières des propriétés bâties et des propriétés non bâties dont l'origine remontait à 1790.

4.2.2. L'imposition indirecte

En matière d'impôts indirects, les premières modifications interviendront seulement après la guerre 1914 - 1918. Les besoins financiers de l'Etat provoqués par les charges résultant de la guerre nécessitaient la création de ressources nouvelles. C'est ainsi que fut instituée par la loi du 31 décembre 1917 une taxe sur les paiements perçue par apposition de timbres mobiles, première forme des taxes sur le chiffre d'affaires qui lui ont succédé. La véritable origine des taxes sur le chiffre d'affaires remonte à la loi du 25 juin 1920 qui organisa l'impôt sur le chiffre d'affaires, sous la forme d'un impôt à « cascades » perçu à chaque stade de la circulation des produits, soit dans le cycle industriel soit dans le cycle commercial. Cet impôt provoqua par suite le renchérissement des prix. D'autre part, les très nombreux assujettis se plaignaient également des obligations nouvelles que sa perception mettait à leur charge. Sous l'influence de ces critiques furent donc créées dès 1925 des taxes uniques frappant en une seule fois certaines catégories de marchandises (viandes, charbons, engrais, cafés, thés, vins,

⁵⁸⁸ Les dépenses de l'Etat représentaient alors 18 % du produit total de la nation (G. ARDANT, op. cit., Tome 2, 1971, p. 276).

cidres, poirés, ...) à un stade donné de leur écoulement, les produits ainsi taxés se trouvant par suite exclus du champ d'application de l'impôt sur le chiffre d'affaires.

La loi du 31 décembre 1936 substitua au système compliqué de l'impôt sur le chiffre d'affaires et des taxes uniques multiples :

- une taxe à la production dite « taxe unique globale » sur les ventes effectuées par le dernier fabricant, producteur ou transformateur du produit, c'est à dire au dernier stade de la production, lors de la première vente du produit fini. Ainsi le circuit commercial était-il totalement exonéré d'impôt sur le chiffre d'affaires tandis que dans le circuit industriel à la production définitive, les matières premières et les produits finis étaient livrés en suspension d'impôt ;

- une taxe sur les services ;

- un certain nombre de taxes uniques dites taxes uniques maintenues ou taxes uniques fusionnées (avec des impôts indirects existants).

4.2.3. Analyse des influences de l'évolution de la fiscalité sur la comptabilité

Le législateur fiscal s'était bien aperçu de la déficience de la loi commerciale, en matière de réglementation comptable et n'avait pas manqué de pallier cette carence en obligeant les commerçants à produire leur bilan en vue de la détermination de l'impôt cédulaire sur le revenu. Les lois organiques promulguées en 1914 et 1917 sur l'initiative de Joseph Caillaux ont imposés (et cette obligation fut ensuite reprise par de nombreuses lois postérieures) aux commerçants l'obligation de fournir, à l'appui de leurs déclaration de revenus, une copie de leur bilan.

La loi du 15 juillet 1914 donna à l'Administration un droit de regard et d'interprétation sur la comptabilité des entreprises privées. Peu après un droit d'investigation pratiquement illimité sur les comptabilités⁵⁸⁹ fut accordé par l'administration à l'occasion de la loi du 1^{er} juillet 1916 qui établissait une contribution extraordinaire sur les bénéfiques de guerre. Enfin, la loi du 31 juillet 1917, en créant, entre autres, l'impôt cédulaire sur les bénéfiques industriels et commerciaux (BIC) fit de l'Etat⁵⁹⁰ « un coassocié des entreprises industrielles et commerciales qui prit un intérêt de plus en plus vif à la façon dont les comptabilités étaient tenues ».

Il faut dire⁵⁹¹ que la définition légale (loi du 31 juillet 1917) du bénéfice fiscal a précédé historiquement celle du bénéfice comptable (article 11 de la loi du 4 mars 1943 à propos du calcul des tantièmes revenant aux administrateurs⁵⁹²).

⁵⁸⁹ Voir aussi G. MAVRIDORAKIS, La pénétration fiscale dans la comptabilité des amortissements, *Revue française de comptabilité*, Mai 1970, n° 103, p. 663 qui considère qu'à partir de la loi du 15 juillet 1914, le législateur et l'Administration se sont ingéniés à intervenir dans le domaine de la comptabilité, cette invention constituant en fait une véritable ingérence qui a plus ou moins imprégné tous les problèmes comptables.

⁵⁹⁰ Selon L. RIVES, op. cit., 1962, p. 8

⁵⁹¹ Avec A. PLAS, Autonomie de la comptabilité par rapport à la fiscalité - Une opinion, *Revue Française de Comptabilité*, Février 1977, n° 69, p. 43 à 56.

⁵⁹² Cette loi définissait les bénéfiques nets sociaux des sociétés comme étant constitués des produits nets de l'exercice, déduction faite des frais généraux et autres charges de la société, y compris tous amortissements et provisions.

4.2.4. Les principales dispositions fiscales à incidence comptable de 1917 à 1945

Entre 1917 et 1945 les principales dispositions à incidence comptable concernait essentiellement la loi du 31 juillet 1917, créant un impôt cédulaire sur les entreprises commerciales et industrielles, la loi du 30 décembre 1928 et un certain nombre de textes complémentaires et les Ordonnances de 1945.

La loi du 31 juillet 1917

L'article 2 de la loi du 31 juillet 1917 relatif à la création d'un impôt cédulaire sur les entreprises commerciales et industrielles, stipule que cet impôt est établi sur les bénéfices réalisés pendant l'année précédente ou dans la période de douze mois dont les résultats auront servi à l'établissement du bilan, lorsque cette période ne coïncide pas avec l'année civile.

L'article de la même loi ajoute que « sont imposés sur leur bénéfice net après déduction de toutes charges, y compris la valeur locative des immeubles affectés à l'exploitation et les amortissements généralement admis d'après les usages de chaque nature d'industrie ou de commerce, les sociétés dont les bilans sont obligatoirement communiqués à l'administration de l'Enregistrement, les contribuables qui auront déclaré le chiffre de leurs bénéfices réels en vue de l'assiette de la contribution extraordinaire sur les bénéfices complémentaires réalisés pendant la guerre, tant qu'ils seront assujettis à cette contribution, ainsi que les personnes ou sociétés qui auront, avant le 1er avril de chaque année, remis au contrôleur des contributions directes un résumé de leur compte de profits et pertes de l'année précédente, en prenant l'engagement de fournir, s'il y a lieu, toutes justifications nécessaires ».

Signalons par ailleurs que la loi du 25 juillet 1920 relative aux taxes sur le chiffre d'affaires et celle du 31 juillet 1920 relative à l'obligation de communication de la comptabilité ont complété les dispositions de la loi du 31 juillet 1917 en ce qui concerne les obligations comptables.

La loi du 25 juin 1920 disposait dans son article 6 qu'en vue de la perception de l'impôt sur le chiffre d'affaires, les commerçants qui ne tiennent pas de comptabilité ont l'obligation d'avoir un livre⁵⁹³ aux pages numérotées sur lequel ils doivent inscrire, jour par jour, toutes les ventes d'objets ou de services qu'ils ont effectuées. Ce livre devait être totalisé à la fin de chaque mois et conservé, ainsi que toutes les pièces justificatives, pendant un délai de trois ans.

L'article 32 de la loi du 31 juillet 1920 requérait de tout commerçant faisant un chiffre d'affaires supérieur à 50 000 F, l'obligation de présenter à toute réquisition des agents du Trésor ayant au moins le grade de contrôleur ou d'inspecteur-adjoint, les livres dont la tenue était prescrite par le titre II du Code de commerce ainsi que tous livres et documents annexes, pièces de recettes et de dépenses, afin de permettre le contrôle des déclarations d'impôt, la recherche des omissions ou des fraudes qui auraient pu être commises dans le délai de prescription.

⁵⁹³ Cette disposition est proche de l'article 20 de la loi 94-126 du 11 février 1994 relative à l'initiative et à l'entreprise individuelle instituant un article 17-4 au Code de commerce stipulant dans son deuxième alinéa que pour les entreprises soumises au régime défini par l'article 50-0 du Code général des impôts, les personnes physiques inscrites au registre du commerce et des sociétés peuvent ne tenir qu'un livre mentionnant chronologiquement le montant et l'origine des recettes qu'elles perçoivent au titre de leur activité professionnelle.

La loi du 30 décembre 1928 et les textes complémentaires

Les lois du 30 décembre 1928, du 28 février 1933, du 6 juillet 1934 et le décret du 20 juillet 1934 ont soumis à l'impôt les plus-values dégagées lors des cessions d'actif ou en fin d'exploitation et ont fourni quelques précisions sur les frais et charges déductibles. La définition du bénéfice imposable suivante y a été formulée : « le bénéfice imposable est le bénéfice net, déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par les entreprises, y compris les cessions d'éléments quelconques de l'actif soit en cours, soit en fin d'exploitation. Il est établi sous déduction de toutes charges, notamment :

- 1) du loyer des immeubles dont l'entreprise est locataire ...
- 2) des amortissements réellement effectués par l'entreprise, dans les limites de ceux qui sont généralement admis d'après les usages de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation ;
- 3) des intérêts servis aux associés à raison des sommes versées par eux dans la caisse sociale en sus de leur part de capital quelle que soit la forme de la société ;
- 4) des impôts à la charge de l'entreprise, mis en recouvrement au cours de l'exercice, y compris l'impôt foncier. Si des dégrèvements sont ultérieurement accordés sur ces impôts, leur montant entre dans les recettes de l'exercice au cours duquel leur exploitation est avisé de leur ordonnancement ;
- 5) des provisions constituées en vue de faire face à des pertes ou charges nettement précisées et que des événements en cours rendent probables. Celles qui en tout ou partie reçoivent un emploi non conforme à leur destination ou deviennent sans objet au cours d'exercices ultérieurs, sont rapportées aux recettes dudit exercice. »

Ces lois fiscales ont peu à peu édifié une réglementation comptable à son usage dans le seul but de faire rendre à l'impôt son maximum et la plupart des problèmes comptables étaient imprégnés de préoccupation fiscale⁵⁹⁴.

Le décret du 3 février 1939 permit les exonérations des plus-values réalisés de la cession d'éléments d'actif sous condition de emploi⁵⁹⁵.

La loi du 13 janvier 1941

Cette loi a donné une définition plus précise du bénéfice imposable.

Les termes de « bénéfice imposable » et de « bénéfice net » étaient jusqu'alors indifféremment employés pour désigner la base de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Précisant la signification à leur attribuer, le nouveau texte disposait que le bénéfice imposable s'obtenait en déduisant du bénéfice net, par une réfaction

⁵⁹⁴ L. RIVES, op. cit., 1962, p. 10.

⁵⁹⁵ L'article 1 de ce décret disposait que les plus-values provenant de la cession en cours d'exploitation d'éléments de l'actif immobilisé, exception faite du portefeuille, ne seraient pas comprises dans le bénéfice imposable au cours duquel elles ont été réalisées, si le contribuable prenait l'engagement de réinvestir dans son entreprise, avant l'expiration d'un délai de trois ans à partir de la clôture de cet exercice, en immobilisations autres que des valeurs mobilières ou des participations, une somme égale au montant de ces plus-values ajoutées au prix de revient des éléments cédés. Si ce emploi était effectué dans le délai prévu ci-dessus, les plus-values distraites du bénéfice imposable étaient considérées comme affectées à l'amortissement des nouvelles immobilisations et venaient en déduction du prix de revient à reconstituer au moyen des amortissements annuels prélevés sur les bénéfices. Dans le cas contraire, elles étaient rapportées au bénéfice imposable de l'exercice au cours duquel avait expiré le délai ci-dessus.

extracomptable, les revenus mobiliers et fonciers visés à l'article 8 du Code général des impôts. Le bénéfice net se présentait comme un élément comptable et le bénéfice fiscal comme un élément fiscal dégagé du bénéfice net. Au terme du paragraphe 2 de l'article 7 modifié du code précité, le bénéfice net était constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt, diminuée des suppléments d'apports et augmentée des prélèvements effectués au cours de cette période par l'exploitant ou par les associés.

Quant à l'actif net, il s'entendait de l'excédent des valeurs d'actif sur le total formé par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiées.

Les ordonnances de 1945

En 1945, deux ordonnances furent promulguées et eurent des incidences comptables : l'ordonnance du 31 mars 1945 relative aux conditions de forme pour la déduction des provisions⁵⁹⁶ et l'ordonnance du 15 août 1945 relative à la réévaluation des bilans⁵⁹⁷.

4.2.5. La création de l'Ordre des experts-comptables et la tutelle fiscale

C'est à la suite de l'exposition universelle de 1878 durant laquelle nombreuses furent les professions libérales qui réunirent des confrères étrangers pour mieux connaître leurs pratiques, que les comptables français furent conduits à mettre en place en 1881 la première organisation professionnelle importante comptable : la Société académique de comptabilité (SAC). Contrairement aux organisations comptables contemporaines, notamment britanniques, ses membres pouvaient être salariés ou exercer en leur nom propre, ils étaient teneurs de livres, comptables ou experts comptables⁵⁹⁸. En fait, ce groupement n'avait pas d'existence légale, puisque la loi le Chapelier n'était pas encore abrogée à cette époque (elle le sera en 1884). La SAC se consacre à la formation des comptables. Elle propose des cours sanctionnés par trois diplômes : le diplôme de comptable (1881), le certificat de teneur de livres (1900) et le brevet d'expert-comptable (1905). En 1916, elle est reconnue comme établissement d'utilité publique par décret du président de la République et prend la dénomination nouvelle de Société de Comptabilité de France (SCF). Dès 1905, elle avait étudié un projet d'une association d'experts-comptables. La Société Académique (ou Française) de Comptabilité, qui en était issue, n'étant pas conçue pour assurer une réglementation de la profession. Raymondin fonde en 1912 la Compagnie des experts-comptables de Paris constituée sous le régime de la loi de 1901. Cette compagnie ne comprenait que des experts-comptables exerçant leur profession à titre personnel⁵⁹⁹ et a tenté de mettre en place des mécanismes de contrôle de ses membres.

En réalité, la vérification des comptes ne se développa réellement en France qu'après la guerre de 1914 -1918. La forte poussée économique qui se produisit alors, l'utilisation de la comptabilité comme instrument de preuve fiscale, le besoin, né de la concurrence, de connaître très exactement et rapidement les prix de revient et les résultats, accrurent

⁵⁹⁶ L'article 2 de cette Ordonnance subordonnait expressément la déduction des provisions à la double condition qu'elles aient été effectivement constatées dans les écritures de l'exercice et qu'elles figuraient au relevé prévu sur l'article par l'article 47 du Code général des impôts.

⁵⁹⁷ L'article 69 de cette Ordonnance autorisait les entreprises passibles de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux à procéder à la réévaluation de leur actif et de certains éléments de leur passif. Cette réévaluation était purement facultative mais les entreprises qui y ont procédé ont été invitées à présenter leur bilan conformément au décret du 6 février 1946.

⁵⁹⁸ Voir C. BOCQUERAZ, Le projet de professionnalisation des comptables français avant la seconde guerre mondiale, *4ème journées d'histoire de la comptabilité et du management - IAE de Poitiers*, 1998, p. 4 à 8.

⁵⁹⁹ D'après CNCC – OECCA, op. cit., 1993, p. 30.

l'importance des missions des professionnels et la nécessité de leurs interventions. Les comptables qui supervisent la comptabilité ne possèdent pas obligatoirement offrant certaines garanties de compétence. Le diplôme d'expert-comptable fut créé en 1927⁶⁰⁰ : c'était un diplôme d'Etat⁶⁰¹, certes encore facultatif pour exercer la profession, mais qui a constitué une première étape vers une réglementation officielle. Le brevet d'expert-comptable donna une caution légale à la compétence de certains praticiens et offrit une garantie à leurs clients sur la manière dont les comptes étaient tenus, leur assurant la clarté et la sincérité nécessaires pour l'application des nouvelles lois fiscales⁶⁰².

Par ailleurs, le 31 mars 1931, la Direction de l'enseignement technique du ministère de l'Education nationale, instaure également le brevet professionnel de comptable (qui sera le diplôme permettant l'exercice de la profession de comptable agréé). Un Institut de technique comptable, créé auprès du Conservatoire national des arts et métiers est également ouvert en 1931 et dispense un enseignement destiné à préparer les candidats au brevet d'expert-comptable et au brevet professionnel de comptable.

D'autre part, à l'image de leurs confrères parisiens, les experts-comptables « provinciaux » constituaient des syndicats⁶⁰³, sous l'appellation de « compagnies » ; ces compagnies se regroupaient alors dans une Fédération de compagnies d'experts-comptables qui tint congrès en 1926 et fit à cette occasion les plus sérieuses propositions de mise en place d'une organisation professionnelle.

L'Ordre des experts-comptables est, en fait, apparu que bien plus tard sous le gouvernement de Vichy, suite aux lois 467 et 468 du 3 avril 1942⁶⁰⁴⁶⁰⁵.

Après la libération, le ministre de l'Economie et des finances⁶⁰⁶ avait demandé aux membres des conseils de continuer à assurer la gestion de l'Ordre jusqu'au moment de la mise en place d'un nouveau texte. Le nouveau texte devant régir l'Ordre fut l'ordonnance du 19 septembre 1945, complété par plusieurs décrets et arrêtés et qui constitue à ce jour le statut actuel de la profession.

L'Ordre des experts comptables est placé sous la tutelle du ministre des Finances et son activité est contrôlée par un « commissaire du gouvernement »⁶⁰⁷, délégué par le ministre des Finances⁶⁰⁸. Cependant, si la vocation de l'Ordre n'est pas limitée aux aspects fiscaux, compte tenu de cette tutelle, cet aspect sera toujours important.

⁶⁰⁰ Décret du 22 mai 1927 portant création d'un brevet d'expert comptable reconnu par l'Etat.

⁶⁰¹ Une statistique parue dans la Revue Française de Comptabilité (n° 86 octobre 1978) fait mention (p. 252 et 353) de 8 diplômés en 1929 : le régime 1927 a diplômé 232 candidats de 1929 à 1943, le régime 1940 a diplômé 188 candidats de 1940 à 1967, le régime 1942 a diplômé 472 candidats (de 1943 à 1968), le régime 1948 a diplômé 482 candidats (de 1950 à 1973), le régime 1956 a diplômé 1202 candidats (de 1957 à 1976) : il faut voir que ces chiffres sont relativement faibles par rapport au régime 1963-1973 (dont la dernière session s'est déroulée en 1993) et au régime actuel (régime 1981).

⁶⁰² C. BOCQUERAZ, art. cit., 1998, p. 5.

⁶⁰³ En application de la loi du 12 mars 1920 accordant aux professions libérales la possibilité de former des syndicats.

⁶⁰⁴ CNCC – OECCA, op. cit., 1993, p. 45.

⁶⁰⁵ Le 3 avril 1942, le Journal officiel publiait :

- la loi 467, dite loi d'introduction de l'Ordre des experts comptables et des comptables agréés,
- la loi 468 instituant l'Ordre des experts comptables et comptables agréés et réglementant les titres d'expert-comptable et comptable agréé,
- un décret, de même date, relatif à la formation des experts comptables et des comptables agréés.

⁶⁰⁶ Lettre du 14 novembre 1944 citée dans : CNCC – OECCA, op. cit., 1993, p. 51.

⁶⁰⁷ A l'époque Monsieur CATHALA.

⁶⁰⁸ A l'époque Monsieur CHEZLEPRETRE.

4.3. Le système fiscal durant la quatrième République

4.3.1. Le décret du 9 décembre 1948 : l'impôt sur le revenu des personnes physiques et l'impôt sur les sociétés

Le décret du 9 décembre 1948 modifia profondément le système fiscal français, en substituant aux anciens impôts cédulaires et général sur le revenu des lois du 31 juillet 1917 et du 15 juillet 1914 :

- un impôt sur le revenu des personnes physiques comprenant la taxe proportionnelle sur les revenus des diverses catégories et la surtaxe progressive ;
- un impôt sur les bénéfices des sociétés et autres personnes morales, correspondant en fait à l'ancien impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux.

En ce qui concerne l'impôt sur le revenu des personnes physiques, catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, les articles 38 et 39 du Code général des impôts reprenaient les dispositions de l'article 7 du Code qui a été maintenu en vigueur pour l'impôt sur le revenu des personnes physiques. Il s'ensuivait que le bénéfice imposable continuait à se présenter comme un élément fiscal dégagé du bénéfice net comptable.

En ce qui concerne l'impôt sur les sociétés, il résultait de l'article 95 du décret que les bénéfices passibles de cet impôt étaient (sous réserve de certaines dérogations et dispositions particulières) déterminés d'après les règles fixées pour l'établissement de l'impôt sur le revenu des personnes physiques (taxe proportionnelle) en ce qui concerne les bénéfices industriels et commerciaux (régime du bénéfice réel) ?

Ce décret fut complété de 1948 à 1959 par l'article 281 du décret du 9 décembre 1948 relatif à la provision pour fluctuation des cours⁶⁰⁹, par la loi du 8 janvier 1951 relative à l'amortissement accéléré⁶¹⁰, par le décret du 8 mars 1951 instituant décotes et dotations sur stocks⁶¹¹.

⁶⁰⁹ L'article 281 de ce décret autorisait la constitution de provisions pour fluctuation des cours. Ces provisions avaient pour but de permettre aux entreprises dont l'objet principal était la transformation de certaines matières premières d'exclure de leurs bénéfices imposables une fraction égale à la hausse constatée depuis 1945-1947 de leur «stock de base». Cette provision ne couvrait que les fluctuations des prix mondiaux exprimés en «devises fortes» (dollar et livre) et non les fluctuations de change.

⁶¹⁰ L'article 1 de cette loi prévoyait qu'à concurrence d'un certain montant des règlements d'administration publiques autoriseraient les entreprises industrielles et commerciales à appliquer un amortissement accéléré aux investissements réalisés en certains matériels et outillages achetés ou fabriqués depuis le premier janvier 1951 et fixeraient les taux d'amortissement correspondants.

⁶¹¹ L'article 280 du décret du 9 décembre 1948 avait autorisé la constitution par le débit du compte d'exploitation de l'exercice 1948 d'une dotation pour approvisionnements techniques correspondant, en principe, aux bénéfices investis dans les stocks au cours dudit exercice, et dont le montant n'avait été retenu dans les bases de l'impôt dû au titre de 1949 (bénéfices de 1948) qu'à concurrence des 5/8è.

L'article 1 de la loi 51-29 du 8 janvier 1951 dont les modalités d'application avaient été fixées par le décret 51-308 du 8 mars 1951 prévoyait une atténuation de la charge fiscale frappant les bénéfices investis dans les stocks au cours de l'année 1950 ou des exercices clos en 1950.

Conformément aux dispositions du décret du 8 mars 1951, les entreprises commerciales et industrielles ont été, sous certaines conditions, autorisées à déterminer leur bénéfice imposable de leur exercice 1950 sous déduction d'une fraction des bénéfices investis dans les stocks, au cours dudit exercice et cette déduction a pu être opérée, sous forme de décote appliquée à la valeur du stock de clôture de l'exercice 1950, soit sous forme de dotation figurant au passif du bilan.

4.3.2. L'évolution des taxes sur le chiffre d'affaires

Le taux de la taxe à la production sur les ventes comportait en 1936 un taux unique de 6 % applicable sans aucune distinction qui ne tarda pas à augmenter (15,35 % en 1952, mais avec un taux réduit de 6,35 %). Quant à la taxe sur les services, en 1936, elle s'appliquait à la fois aux prestations de services et à certaines ventes. C'est seulement en 1948 qu'elle se distingua de la taxe au taux réduit sur les ventes. Son taux initial de 3 % en 1936 atteindra 5,80 % en 1951. Un décret du 23 septembre 1948 remania profondément la taxe à la production en instituant un système de taxation partielle des produits imposables à chacun des stades successifs de la production. Dans ce régime dit des « paiements fractionnés » (régime qui préfigurait la TVA), chaque producteur acquittait la taxe sur la valeur totale du produit mais imputait de la taxe dont il était redevable la taxe acquittée par ses fournisseurs et figurant sur ses factures d'achat.

L'impôt à « cascades » de la loi du 25 juin 1920 supprimé en 1936 ne tarda pas à réparaître. En effet, les besoins financiers provoqués par la période de tension qui précéda la seconde guerre mondiale amenèrent la création par la loi du 21 avril 1939 d'un impôt sur le chiffre d'affaires au taux de 1 % sous le nom de taxe d'armement. Maintenu en vigueur après les événements de 1940 sous le nom de taxe sur les transactions, cet impôt n'était pas autre chose que l'ancien impôt de 1920 qui s'est superposé aux autres taxes de 1939 à 1955 où il a été supprimé à partir du 1^{er} juillet par le décret-loi du 30 avril 1955. Par ailleurs, une taxe communale facultative fut instituée par une loi du 6 novembre 1941 ; une loi du 22 décembre 1947 créa ensuite une taxe départementale facultative. Le décret du 9 décembre 1948 rendit la taxe locale obligatoire dans toutes les communes et en fixa le taux uniformément à 1,5 % : cette taxe s'ajoutait en principe à la taxe sur les transactions et était dénommée «taxe locale additionnelle». A partir de la date suppression de la taxe sur les transactions au 1 juillet 1955, la taxe additionnelle fut profondément remaniée et devint la taxe locale.

Enfin, la loi du 10 avril 1954 supprima la taxe à la production (qui depuis 1948 était perçue sous forme de paiements fractionnés) et institua la taxe à la valeur ajoutée (TVA). Cette création s'accompagna, en vue de favoriser l'équipement des entreprises, de la possibilité pour celles-ci de déduire la taxe ayant grevé les investissements.

4.4. Le système fiscal depuis 1958

L'évolution de la fiscalité dans les divers états étrangers et spécialement dans les pays anglo-saxons et en Allemagne était orientée vers l'unification de la taxation des revenus des personnes physiques. L'impôt unique sur le revenu était considéré comme plus simple et plus juste que les systèmes cédulaires et les systèmes mixtes comme celui institué par le décret du 9 décembre 1948. Aussi, la loi du 28 décembre 1959 avait-elle posé le principe de la taxation des revenus des personnes physiques à un seul impôt appelé « impôt unique sur le revenu des personnes physiques ». Comme il était cependant notoire que les revenus n'étaient pas également connus par l'administration fiscale des abattements étaient prévus pour les revenus déclarés par les parties versantes (cas des revenus du travail).

La loi du 28 décembre 1959 avait donc supprimé la taxe proportionnelle et la surtaxe progressive instituée en 1948 et les avait remplacé par un impôt unique sur le revenu des personnes physiques complété à titre transitoire par une taxe complémentaire (pour 1960 et 1961). Cette loi comprenait également deux articles ayant une influence

comptable certaine, les articles 32 et 37 relatifs à la provision pour hausse de prix⁶¹² et l'amortissement dégressif⁶¹³.

Au début de la cinquième République, outre l'impôt unique sur le revenu des personnes physiques étaient donc en vigueur les impôts principaux suivants :

- impôt sur les bénéfices des sociétés et autres personnes morales (institué par le décret du 9 décembre 1948) ;
- la contribution foncière des propriétés bâties et des propriétés non bâties, ainsi que la contribution mobilière qui avaient été supprimés en tant qu'impôts d'Etat en 1917 mais qui subsistaient avec leurs caractères anciens comme impôts communaux et départementaux ;
- la contribution des patentes, instituée sous ce nom par la loi du 2 mars 1791, supprimée également comme impôt d'Etat en 1917 et subsistant comme impôt départemental et communal ;
- la taxe sur la valeur ajoutée, instituée par la loi du 10 avril 1954 ;
- la taxe sur les prestations de services instituée par la loi du 31 décembre 1936 ;
- la taxe locale sur le chiffre d'affaires instituée par le décret du 30 avril 1955 ;
- les droits d'enregistrement, de timbre et les droits de douane.

4.4.1. La généralisation de la TVA et les impositions locales

Le système de taxes sur le chiffre d'affaires était encore loin d'atteindre la neutralité désirable et pensée lors de la création de la TVA qui veut que deux produits identiques vendus au même prix au consommateur supportent la même charge d'impôt indirect. Cette carence était due essentiellement au fait qu'à coté de la TVA (dont le domaine principal était resté le secteur de la production) subsistaient divers régimes de taxation : la taxe locale (due par les entreprises de négoce), la taxe sur les prestations de services, différentes «taxes uniques», voire une taxe spécifique applicable aux transports de marchandises. Aussi, la réforme du système des taxes sur le chiffre d'affaires entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1968 (loi du 6 janvier 1966) a consisté essentiellement à généraliser la taxe sur la valeur ajoutée en l'étendant aux opérations précédemment passibles de la taxe sur les prestations de services et de la taxe locale, taxes qui ont été supprimées. Les avantages de cette TVA, généralisée furent reconnus à l'étranger puisque, conformément à la directive du 11 avril 1967 de la Commission de la communauté économique européenne, cette taxe est devenue applicable dans tous les pays de l'Union européenne.

Les taxes foncières et la taxe d'habitation ont remplacé respectivement les contributions foncières et la contribution mobilière le 1^{er} janvier 1974. Ce changement fut certes

⁶¹² L'article 32 de cette loi a institué en remplacement du système de dotation ou décotes sur stocks, et pour tenir compte des variations de prix d'une certaine ampleur, un régime de provisions pour hausse de prix (*qui existe toujours*) dont les modalités d'applications ont été fixées par le décret 61-789 du 24 juillet 1961.

⁶¹³ Pour inciter les entreprises à réaliser des investissements en biens d'équipement, l'article 37 de la loi 59-1472 du 28 décembre 1959 et le décret d'application 60-441 du 9 mai 1960 ont organisé en faveur de ceux des biens acquis ou fabriqués à compter du 1 janvier 1960 un système facultatif d'amortissement dégressif de portée générale(à l'époque, la première annuité d'amortissement se calculait, quelle que soit la date d'acquisition, sur un exercice entier, ce qui permettait ainsi d'amortir de 40 % un bien dont la durée d'utilisation était fixée à 5 ans et qui venait d'être acquis à la veille de la clôture de l'exercice).

important dans la mesure où il a permis de substituer aux taux d'imposition disparates utilisés précédemment une donnée homogène, à savoir la valeur locative au 1^{er} janvier 1970. Mais il n'en restait pas moins que les taxes foncières et la taxe d'habitation, en vigueur aujourd'hui, ressemblaient étroitement aux contributions qu'elles ont remplacées. Quant à la patente, elle fut remplacée par la taxe professionnelle à partir du 1^{er} janvier 1976.

4.4.2. Les principales dispositions fiscales à incidence comptable prises en 1965

Certains auteurs distinguent⁶¹⁴ deux périodes pour analyser les relations entre la comptabilité et la fiscalité depuis la loi du 31 juillet 1917 :

- l'une allant de 1917 à 1964 et caractérisée par une prééminence du droit fiscal sur le droit comptable ;
- l'autre commençant dès 1965 et caractérisée par une coexistence entre deux disciplines relativement autonomes.

L'année 1965 a donc été une année charnière dans les dispositions fiscales à incidence comptable, elle a vu la modification du régime des plus-values et la mise en place de ce qui est appelé aujourd'hui la « liasse fiscale ».

La loi du 12 juillet 1965

La loi 65-566 du 12 juillet 1965 a supprimé l'exonération sous condition de emploi en ce qui concerne les cessions éléments de l'actif immobilisé ; le nouveau régime d'imposition des plus-values et de déduction des moins values fait la distinction entre éléments amortissables et non amortissables et établit une distinction fondamentale entre plus-values et moins-values à court terme et à long terme.

L'article 24 de cette loi faisait obligation aux entreprises de constater en écritures un amortissement minimal égal à l'amortissement linéaire, sauf à perdre définitivement le droit de déduire l'amortissement indûment différé.

Le décret du 28 octobre 1965

Le décret 65-968 du 28 octobre 1965 fut pris en application de l'article 15 de l'Ordonnance 58-1372 du 29 décembre 1958 fixait les obligations d'ordre comptable incombant aux entreprises : il se substituait au décret 64-941 du 12 août 1964 qui n'avait jamais été appliqué.

Ce décret précisait notamment les modèles et les définitions auxquels les entreprises devront se conformer pour la présentation des documents comptables à joindre à la déclaration annuelle de leurs résultats⁶¹⁵. Les modèles et définitions étaient grandement inspirées du Plan comptable général.

⁶¹⁴ Comme le fait G. HADDOU, Fiscalité et comptabilité - Evolution législative depuis 1920, *Revue Française de Comptabilité*, Juillet août 1991, n° 225, p. 55 à 64.

⁶¹⁵ Voir infra chapitre 6 - § 4.5.

4.4.3. Les principales dispositions fiscales à incidence comptable prises de 1965 à 1984

De 1965 à 1984, année de mise en place du plan comptable rénové, les principales dispositions fiscales à caractère comptable ont concerné :

- les déductions fiscales pour l'investissement⁶¹⁶ ;
- la provision pour investissement⁶¹⁷ ;
- la lutte contre la pollution⁶¹⁸ ;
- les indemnités de congés payés^{619 620} ;
- la réévaluation des immobilisations de 1976-1977⁶²¹ ;
- le rattachement des créances d'exploitation⁶²² ;
- la clause de réserve de propriété⁶²³ ;
- la comptabilité super simplifiée⁶²⁴.

⁶¹⁶ Les entreprises exerçant une activité industrielle, commerciale ou artisanale ont pu dans la seconde moitié des années 1960 bénéficier d'une déduction fiscale pour investissement à raison des achats effectués de certains biens. (Lois 66-307 du 18 mai 1966 et 68-877 du 9 octobre 1968, décret 68-1115 du 12 décembre 1968.) Cette déduction était imputable, en une seule fois, sur la valeur nette du bien considéré.

⁶¹⁷ L'Ordonnance 67-693 du 17 août 1967 autorisait les entreprises à constituer en franchise d'impôt, à la clôture de l'exercice, une provision pour investissement d'un montant égal à celui de la dotation de la réserve spéciale de participation au cours du même exercice. Le taux de cette provision a été ramené à 80 % pour les exercices arrêtés du 1 octobre 1973 au 30 septembre 1974, 65 % pour les exercices clos du 1 octobre 1974 au 30 septembre 1975, 50 % pour les exercices clos du 1 octobre 1975 au 30 septembre 1984. Il n'a été maintenu après cette dernière date que pour les entreprises ayant signé des accords dérogatoires.

⁶¹⁸ Lorsqu'elles investissent en immeubles destinés à la lutte contre la pollution de l'air et des odeurs, les entreprises peuvent, au titre de la loi 67-1172 du 22 décembre 1967, pratiquer un amortissement exceptionnel de 50 % du prix de revient : la valeur résiduelle est amortissable sur la durée probable d'utilisation.

⁶¹⁹ La loi 70-601 du 9 juillet 1970 stipulait que cette indemnité constituait, en tant que salaire de substitution, une charge normale de l'exercice au cours duquel le salarié prenait le congé correspondant

⁶²⁰ A noter que la loi 86-1317 du 30 décembre 1986 (articles 7-11 III et IV et 8) rend ce régime optionnel, la règle comptable devenant le droit commun.

⁶²¹ L'article 61 de la loi 76-1232 du 29 décembre 1976 comportait un dispositif de réévaluation légale des immobilisations non amortissables, étendu, avec les adaptations nécessaires, aux immobilisations amortissables par l'article 69 de la loi 77-1467 du 30 décembre 1977.

⁶²² L'article 84 de la loi 78-1239 du 29 décembre 1978 a précisé les règles de rattachement des créances sur les clients en vue d'aligner la règle fiscale sur la règle comptable.

Le premier alinéa de cet article posait le principe selon lequel il y a lieu de retenir la livraison des biens pour les ventes et opérations assimilées et l'achèvement des prestations pour les fournitures de services. Le deuxième alinéa prévoyait pour les fournitures de services deux séries de dérogations à ce principe dans des situations où les prix de revient partiels et, par suite, les profits correspondants sont connus avec certitude avant l'achèvement complet des prestations.

Il en est ainsi des prestations, soit continues, soit discontinues, mais à échéances successives échelonnées sur plus d'un exercice.

De même, pour les travaux d'entreprise, la date à retenir est celle de la réception provisoire complète ou partielle, ou de mise à la disposition du maître de l'ouvrage si elle est antérieure.

⁶²³ La loi 80-335 du 12 mai 1980 stipule que, pour le rattachement des produits, la livraison matérielle se substitue à la délivrance juridique lorsqu'il y a vente avec réserve de propriété.

⁶²⁴ L'article 72 de la loi 82-1126 du 29 décembre 1982 stipulait que les contribuables relevant du régime simplifié pouvaient tenir une comptabilité super simplifiée. Cette comptabilité n'enregistrait journalièrement que le détail des encaissements et des paiements. Les créances et les dettes étaient constatées à la clôture de

- l'évaluation des avoirs et des dettes libellés en monnaies étrangères⁶²⁵.

4.4.4. Les analyses de l'Ordre des experts-comptables

Les relations entre comptabilité et fiscalité ont d'ailleurs fait l'objet de nombreuses analyses de l'Ordre des experts-comptables et des comptables agréés. Le trente-cinquième congrès de l'Ordre s'est tenu du 23 au 26 octobre 1980 à Paris sur le thème « La comptabilité et la fiscalité ».

La séance d'ouverture du congrès 1980 de l'Ordre à laquelle assistait le ministre du budget, a été consacrée notamment, à l'exposé des points de vue du chef du service de la Législation fiscale, du directeur des affaires civiles au ministère de la justice et du président du Conseil national de la comptabilité⁶²⁶.

Le chef du service de la Législation fiscale avait souligné que la dissociation du bilan comptable et du bilan fiscal ne paraissait pas souhaitable pour des raisons de principe et de simplicité, ni nécessaire car il y avait à cette époque plus de convergences que de divergences entre les règles comptables et les règles fiscales.

Le directeur des affaires civiles au ministère de la justice avait souhaité un rapprochement des concepts permettant d'aboutir à l'élaboration d'un droit comptable dont les principes généraux puissent être aptes à constituer une masse commune acceptée par les différents utilisateurs de la comptabilité et avait situé dans cette perspective le projet de loi dit « projet de loi comptable » actuellement préparé par les pouvoirs publics.

De son côté, le président du Conseil national de la comptabilité avait rappelé les apports du droit à la comptabilité en évoquant également les servitudes qui y étaient nécessairement attachées.

Au cours de ces dernières années, précisait il, « le droit fiscal s'est sensiblement rapproché de la doctrine comptable. Par ailleurs le droit des sociétés en gestation s'inspire directement de cette doctrine. Une heureuse convergence semble se dessiner. Quoi qu'il en soit, la comptabilité doit demeurer avant tout un outil de gestion et un moyen d'expression des réalités économiques et financières de l'entreprise. Néanmoins, les besoins des divers utilisateurs et plus particulièrement ceux de l'administration des Impôts, peuvent appeler le respect de prescriptions spécifiques. Grâce à l'informatique, qui facilite les multi classements, la comptabilité devrait à même de répondre à chacun de ces besoins en préservant les qualités qui lui sont essentielles. Il importe de ne pas fausser l'instrument de mesure : une fois faussé, il ne peut plus servir à quiconque et de très graves conséquences peuvent en résulter pour les entreprises et la collectivité nationale ».

l'exercice ; les stocks et travaux en cours pouvaient être évalués selon une méthode simplifiée définie par un arrêté du ministre chargé du budget. La production d'un bilan abrégé était requise.

L'article premier de l'arrêté du 10 février 1983 pris en application, donnait aux entreprises qui tenaient une comptabilité super-simplifiée la possibilité de déterminer le coût de revient des marchandises et des produits en stocks en appliquant sur le prix de vente de ces biens à la date du bilan un abattement correspondant à la marge pratiquée. Pour ces mêmes entreprises, le coût de revient des travaux en cours était réputé égal au montant des acomptes réclamés au client avant la facturation.

⁶²⁵ L'article 14 de la loi 83-1159 du 24 décembre 1983 obligeait les entreprises à évaluer à la clôture de chaque exercice leurs avoirs et dettes en monnaies étrangères et à constater un profit - ou une perte - pour un montant correspondant à l'écart constaté par rapport aux montants précédemment comptabilisés.

L'application de cette disposition se traduit par des rectifications extra-comptables.

⁶²⁶ Synthèse de cette séance d'ouverture publiée dans le Bulletin trimestriel du Conseil National de la Comptabilité, n° 45, 4ème trimestre 1980.

Chapitre 5

L'émergence d'une normalisation à la française : le Plan comptable 1947

A coté d'une réglementation de caractère très général concernant les commerçants et les sociétés commerciales, édictées par des dispositions du Code de commerce évoquées au chapitre précédent, des dispositions touchant la normalisation⁶²⁷ des comptabilités ont commencé en France à voir le jour, bien avant la seconde guerre mondiale.

Le langage normalisé avait commencé à prendre forme dans le dernier tiers du XIX^e siècle du fait de la généralisation de la société par actions dont le succès impliqua une information financière unifiée. La normalisation avait pour but de fixer un langage. Cette demande est apparue lorsque le grand public a été appelé à contribuer au financement par le biais des Bourses de valeurs. La presse spécialisée réclamait une information qui aurait été incompréhensible tant que l'on était incapable de donner aux mots une signification précise et stable.

Jean Paul Ledro rapporte⁶²⁸ que le premier plan comptable digne de ce nom fut créé en 1864 et qu'en 1901, Paul Otlet eut l'idée d'une classification universelle des comptes.

Section 1

Evolution des plans comptables en Europe de 1900 à 1945

L'existence de plans comptables d'entreprise est un phénomène ancien⁶²⁹ et déjà au XVI^e siècle certains auteurs (comme Mazzoni et Piétra) témoignent d'une recherche précoce sur la classification des comptes.

Jacques Richard⁶³⁰ distingue trois générations de plans comptables cadres : dans la première phase, qui va jusqu'en 1918, initié par des spécialistes belges et français, le plan comptable a pour objectif la normalisation du bilan et du compte de résultat pour

⁶²⁷ B.COLASSE (La notion de normalisation comptable, *Revue Française de comptabilité*, Septembre 1987, n° 182, p. 42.) considère qu'il est nécessaire de se pencher d'abord sur l'histoire de la normalisation industrielle pour saisir les objectifs de la normalisation comptable. Il est vrai que c'est à la même période que normalisation industrielle et normalisation comptable ont vu le jour. En France, une commission permanente de standardisation fut d'abord créée en 1918 par Etienne CLEMENTEL, puis en 1926, à l'initiative des syndicats patronaux, fut créée l'association française de normalisation, l'AFNOR, qui fut reconnue d'utilité publique par un décret de 1941.

⁶²⁸ J.P LEDRO, Le plan comptable international, *Revue française de comptabilité*, Juin Juillet 1969, n° 94.

⁶²⁹ Pour plus de détails, voir J. RICHARD, Quelques éléments de l'évolution des plans comptables cadre en Europe de 1900 à 1945, *Document de recherche présenté au Congrès de l'Association Française de Comptabilité*, Université de Paris Dauphine, Juin 1994.

⁶³⁰ Document cité ci-dessus.

l'amélioration de l'information externe⁶³¹. Dans la deuxième phase de 1918 à 1937, on observe, en Allemagne, l'apparition de plans comptables qui visent prioritairement à organiser et à normaliser la comptabilité des coûts et plus généralement la comptabilité de gestion⁶³². Dans la troisième phase, dès 1937 mais surtout à la fin de la seconde guerre mondiale apparaissent une troisième génération de plans comptables qui visent à redonner à la comptabilité financière une indépendance plus forte⁶³³.

1.1. La première génération de plans comptables (de la fin du XIXe siècle au début du XXe siècle)

La première génération de plans comptables a été l'oeuvre de deux belges, Henri Godefroid et Paul Otlet, d'un français Gabriel Faure et d'un allemand Johan Friedrich Schär.

1.1.1. Le plan comptable de Henri Godefroid

En Belgique, la seconde partie du dix-neuvième siècle et la première partie du vingtième furent des périodes de réflexion intense relative aux moyens pour organiser la tenue des comptes.

En 1864, Henri Godefroid, un chef de comptabilité, publie à Charleroi son « Cours de comptabilité pratique, industrielle et commerciale » dans lequel il propose une classification des comptes en six chapitres⁶³⁴ :

- Chapitre 1, comptes de premier établissement (il s'agit pour l'essentiel de comptes d'immobilisations) ;
- Chapitre 2, comptes de frais généraux ;
- Chapitre 3, comptes de magasins généraux (stocks de matières et de produits finis) ;
- Chapitre 4, comptes divisionnaires (en cours) ;
- Chapitre 5, comptes particuliers (capital, réserves, profits et pertes, etc.) ;
- Chapitre 6, comptes financiers (caisse et portefeuille).

Chaque chapitre est décomposé en différentes articles : ainsi les chapitres 1 à 6 sont analysés comme suit :

Chapitre 1 : Premier établissement

Art. 1. Immeubles divers

Art. 2. Matériel

Art. 3. Mobilier

Comptabilité divisionnaire

Art. 1. Charbonnages

Art. 2. Minières

Art. 3. Hauts fourneaux

Art. 4. Laminoirs

Art. 5. Ateliers de construction

⁶³¹ Voir I. DE BEELDE, The development of a Belgian accounting code during the first half of the 20th century, *Cahiers de recherche AFC* n° 1, 1996, p. 48.

⁶³² Selon J.RICHARD, op cit., 1994, p. 4.

⁶³³ J.RICHARD, *Idem*, p. 5.

⁶³⁴ Rapporté par J.RICHARD, *Ibid*, p. 10.

- Art. 6. Verreries
- Travaux préparatoires*
- Art. 1. Charbonnages
- Art. 2. Minières
- Art. 3. Hauts fourneaux
- Art. 4. Laminoirs
- Art. 5. Ateliers de construction
- Art. 6. Verreries

Chapitre 2. Frais généraux

- Art. 1. Escompte et intérêt
- Art. 2. Intérêts du capital roulant
- Art. 3. Appointements
- Art. 4. Fournitures de bureaux
- Art. 5. Frais de voyages, commissions et agences
- Art. 6. Contributions et patentes
- Art. 7. Voiturages
- Art. 8. Assurances
- Art. 9. Menus frais
- Art. 10. Divers
- Art. 11. Soldes par comptes particuliers

Chapitre 3. Magasins généraux

- Art. 1. Charbons
- Art. 2. Mines
- Art. 3. Coke
- Art. 4. Castine
- Art. 5. Fontes
- Art. 6. Fonte moulée
- Art. 7. Fers
- Art. 8. Fers forgés
- Art. 9. Chaudières
- Art. 10. Machines
- Art. 11. Objets mécaniques
- Art. 12. Objets de consommation
- Art. 13. Reprise de l'exercice précédent

Chapitre 4. Comptabilité divisionnaire

- Art. 1. Charbonnages
- Art. 2. Minières
- Art. 3. Hauts fourneaux
- Art. 4. Laminoirs
- Art. 5. Ateliers de construction
- Art. 6. Verreries
- Art. 7. Solde bénéficiaire par comptes particuliers

Chapitre 5. Comptes particuliers

- Art. 1. Capital
- Art. 2. Actions
- Art. 3. Fonds de réserve
- Art. 4. Divers débiteurs
- Art. 5. Profits et pertes
- Art. 6. Bénéfices divisionnaires

Chapitre 6. Service financier

- Art. 1. Caisse

La classification des comptes de Godefroid était conçue pour les grandes entreprises, essentiellement les entreprises sidérurgiques, ce qui s'explique par l'importance de telles firmes en Belgique à l'époque. La comptabilité privilégiée était une comptabilité analytique (on disait à l'époque une comptabilité industrielle). Les états financiers étaient

alors très sommaires. Selon Ignace De Beelde⁶³⁵ le bilan ne comprenait que cinq lignes environ et le compte de pertes et profits était très court, parfois même absent.

Le plan de Godefroid fut utilisé notamment par la Société Générale de Belgique, société holding créée en 1822 et contrôlant approximativement 25 % de l'industrie lourde belge.

1.1.2. Les plans comptables de Paul Otlet et Gabriel Faure

En 1901⁶³⁶, Paul Otlet, un juriste belge, secrétaire général de « l'Institut international de la bibliographie » publie un article visant à proposer un schéma de classification « universelle » des comptes comprenant quatre grandes parties :

1. Comptes de capital ;
2. Comptes de valeurs ;
3. Comptes de tiers ;
4. Comptes de résultats.

Le mérite de Paul Otlet a été d'utiliser un système de numération décimale.

Paul Otlet se regroupe avec plusieurs établissements pour fonder d'abord en 1909 la « Société académique de comptabilité » et publier un rapport disant qu'il était nécessaire d'arriver à une classification rationnelle des comptes⁶³⁷. Durant le deuxième congrès de la comptabilité à Charleroi, il fonde avec 26 autres personnes « l'Association internationale de comptabilité » dont le but essentiel est d'arriver à une unification et une internationalisation des systèmes comptables et l'adoption d'un plan comptable universel. Déjà, au congrès de la comptabilité d'août 1910 qui s'était tenu à Bruxelles durant l'exposition, un plan comptable décimal avait été présenté mais sans vraiment d'engagement.

En 1909, Gabriel Faure publie, dans la même revue⁶³⁸ un « cadre dressé pour une exploitation des gisements phosphatés » dans lequel il distingue neuf catégories de comptes et effectue un effort de classification détaillée des charges.

1.1.3. Le plan comptable de Johan Friederich Schär

En 1911, Johan Friedrich Schär publie à Berlin un opuscule de comptabilité à l'usage des ingénieurs et autres techniciens « *Buchhaltung und Bilanz* »⁶³⁹ dans lequel il propose un projet de plan comptable. Ce plan deux séries de comptes : les comptes de capitaux (capital, réserves et profits et pertes) et les comptes d'actif net (actifs diminués de dettes).

1.2. La deuxième génération de plans comptables : 1918-1937

La deuxième génération de plans a été l'oeuvre d'un belge Hector Blairon et de l'allemand Eugen Schmalenbach.

⁶³⁵ I. DE BEELDE, art. cit. 1996, p. 48

⁶³⁶ Selon J. RICHARD op. cit. 1994 -p. 12

⁶³⁷ Selon I. DE BEELDE, art.cit., 1996, p. 50

⁶³⁸ D'après J. RICHARD op. cit., 1994, p. 13

⁶³⁹ J. RICHARD, *Idem* p. 13

1.2.1. Le plan comptable de Hector Blairon

En 1921⁶⁴⁰, Hector Blairon présente à ses élèves en Belgique, un plan élémentaire des comptes en 10 chapitres. Ce plan comptable, qui va connaître une seconde édition en 1926, va connaître un très grand succès par la suite en Belgique, à tel point qu'il sera considéré, bien qu'il n'ait jamais été obligatoire, comme le plan belge jusqu'aux réformes introduites par la loi belge de 1975.

CADRE COMPTABLE DU PLAN DE BLAIRON (1921) ⁶⁴¹

Chapitre 0	Chapitre 1	Chapitre 2	Chapitre 3	Chapitre 4
Comptes de capital initial, réserves, ... et résultats	Comptes de valeurs immobilisées	Comptes de valeurs disponibles	Comptes de magasins	Comptes des tiers créanciers et débiteurs
00-Capital 01 - Réserves 02 - Provisions diverses 03 -Amortissements 04 -Revenus financiers 05 -Charges financières 06 - Profits divers 07- Pertes diverses 08 -Résultats mensuels 09 -Résultats annuels	10 - Terrains 11 – Constructions 12 - Matériel fixe 13 - Matériel mobile 14 - Petit outillage 15 - Mobilier 16 – Brevets 17 - Frais de constitution	20 - Caisse 21 - Effets à recevoir 22 – Portefeuille titres et participations 23 - Comptes chèques postaux 24 - Timbres de taxe de transmission 25 - Caisse transports	30 - Magasin matières premières 31 - Magasin matières consommation 32 - Magasin produits fabriqués 33 - Magasin ventes commerciales	40 - Clients 41 - Fournisseurs 42 - Banquiers 43 - Agents de ventes 44 - Salaires à payer 45 - Comptes courants d'associés 46 - Taxes professionnelles à payer
Chapitre 5	Chapitre 6	Chapitre 7	Chapitre 8	Chapitre 9
Comptes de frais généraux, d'administration et des frais de ventes	Comptes de frais généraux d'usine et de frais d'entretien	Comptes auxiliaires de répartitions et de régularisations	Comptes de fabrication	Comptes de ventes
50 - Frais généraux d'administration 51 - Frais de bureau d'administration 52 - Impôts et assurances 53 - Frais de ventes et publicité	60 - Frais d'usine 61 - Frais d'entretien	70 - Salaires répartis 71 - Transports répartis 72 - Amortissements répartis 73 – Frais généraux à répartir mensuellement	80 - Utilisation des matières premières 81 – Consommation de matières de consommation 82 - Salaires directs 83 - Prorata de frais généraux d'administration 84 - Frais d'usine 85 - Frais d'entretien 86 - Amortissements répartis	90 - Ventes de produits fabriqués 91 - Ventes de matières premières 92 - Ventes de matières de consommation 93 - Ventes commerciales

⁶⁴⁰ J. RICHARD, *Ibid.*, p. 14

⁶⁴¹ Selon I. DE BEELDE, art. cit., 1996, p. 51 et 52.

Blairon fut un très ardent supporter de l'intégration de la comptabilité analytique dans la comptabilité générale : « L'industriel n'a pas deux comptabilités distinctes : l'une dans laquelle seraient enregistrées les opérations avec les tiers, énumérées ci-dessus, et l'autre qui refléterait les mouvements internes de valeurs qu'occasionnent les opérations de fabrication. Tous les mouvements économiques de valeurs, quels qu'ils soient, sont centralisés dans une comptabilité unique : c'est pourquoi, il est indispensable que, dans cette comptabilité unique, une soudure parfaite existe entre les deux groupes d'opérations déjà citées ; or, cette liaison ne sera bien établie que si la partie du plan comptable qui est relative aux transactions avec l'extérieur est conçue exactement dans le même esprit que la partie qui traite des opérations industrielles »⁶⁴².

1.2.2. Le Plan comptable de Eugen Schmalenbach

En Allemagne, déjà en 1911, Johan Friedrich Schär avait abordé l'idée de normalisation et de pratique d'un plan comptable général. Cette question redevint d'actualité après la première guerre mondiale. Après la défaite, il fallut réorganiser l'économie de façon à lui permettre d'affronter la concurrence. En vue d'améliorer la productivité différents comités furent constitués, comme le comité de normalisation ou le comité pour la rentabilité. Pour coordonner les travaux de ces différents organismes fut fondé en 1921 le Commissariat du Reich pour la productivité, qui s'adjoignit un groupe de travail pour l'administration des affaires. Eugen Schmalenbach⁶⁴³ fut nommé président du sous groupe chargé de la comptabilité. Comme il arrive toujours dans des organisations lourdes, l'activité du sous groupe s'enlisa dans des palabres interminables. Impatient, Schmalenbach décida de brusquer les choses et fit paraître son plan comptable en 1927, dans sa revue d'abord puis dans un tirage à part. Dans la deuxième édition, publiée en 1929, il apporta quelques modifications.

CADRE COMPTABLE DU PLAN DE SCHMALENBACH DE 1927⁶⁴⁴

Classe 0 Comptes statiques	Classe 1 Comptes financiers	Classe 2 Charges et produits neutres	Classe 3 Charges diverses	Classe 4 Comptes de magasins et de salaires
00 Terrains et constructions	10 Caisse, chèques	20 Comptes activables	30 31 Comptes d'ordre et de passage	40 41 42 43 Magasins, y compris magasins d'outillage et pièces détachées
01 Machines, outillage, matériel de transport, etc.	11 Comptes bancaires	21 Créations d'immobilisations	32 Comptes de réduction d'actif	44 45 Salaires et charges sociales
02 Brevets, droits incorporels, acomptes	12 Effets à recevoir	22 23 24 Charges neutres	33 34 Comptes à soldes normalement débiteurs	48 Traitement et charges sociales
03 Installations spéciales	13 Devises	25 26 27 Produits neutres	35 36 Comptes à soldes normalement créditeurs	49 Coopératives et cantines
04 Participations	14 Bons de caisse	28 29 Comptes de	37 Comptes à soldes	

⁶⁴² Tiré de H. BLAIRON, Cours complet de comptabilité des industries manufacturières (théorie - pratique - organisation contrôle, 1926, Bruxelles, p. 9 (Cité par I. DE BEELDE, op. cit., 1996, p. 52.)

⁶⁴³ Une biographie de SCHMALENBACH est retracée dans l'article de P. JOUANIQUE, Schmalenbach redivivus - A propos de la réimpression du « bilan dynamique », *Revue Française de Comptabilité*, Juillet-Août 1989, n° 203, p. 25 à 29. SCHMALENBACH est né le 20 août 1873 à Halver en Westphalie - Orienté vers l'enseignement technique, il obtint le diplôme de l'école commerciale de Leipzig en 1900. Il fut ensuite chargé de cours à l'Ecole commerciale de Cologne et y devint professeur en 1906. Désireux d'assurer une liaison étroite enseignement-entreprises, il créa en 1909 un cabinet de consultant à Cologne, puis participa à plusieurs comités. Il fut de longues années président de la commission du Reich pour la productivité. Lors de l'arrivée d'Hitler au pouvoir, il prit une retraite prématurée. Il mourut le 20 février 1955.

⁶⁴⁴ Tiré de l'article de P. JOUANIQUE, *Schmalenbach redivivus - Le plan comptable de 1927*, *Revue Française de Comptabilité*, Décembre 1990, n° 218, p. 72 à 76.

05 Prêts à long terme 06 Comptes de régularisation et avals 07 Provisions pour risques et comptes correctifs d'actif (amortissements, etc.) 08 Capital et réserves 09 Dettes à long terme	15 Débiteurs (en marks) 16 Débiteurs (en monnaies étrangères) 17 Débiteurs douteux 18 Créanciers, effets à payer 19 Service des dividendes et intérêts, comptes secrets, etc.	répartition et d'abonnement	variables 38 Produits accessoires	
Classe 5 Classe libre ou comptes de frais à calcul rétrograde ou sections d'administration	Classe 6 Sections auxiliaires	Classe 7 Sections principales	Classe 8 Produits finis et semi-finis	Classe 9 Fais de vente, produits, comptes de clôture
	60 Sections d'administration 61 Sections d'entretien des immeubles 62 Sections d'éclairage, chauffage, énergie, eau, etc. 63 Section de réparation, de fabrication d'outils, etc. 64 Sections de transport 65 Administration des stocks 66 Bureau du personnel et des salaires 67 Sections de contrôle de surveillance 68 Sections sociales 69 Divers	Frais temporels (Frais fixes) Direction, énergie, locaux, entretien des machines, etc. Frais quantitatifs (Frais proportionnels) Matières premières directes et indirectes Salaires, usure de l'outillage, déchets et rebuts, contrôle, divers.	80 81 82 83 84 Produits semi-finis 85 Produits finis 86 Marchandises 87 88 Stocks dans magasins de vente 89 Stocks en consignation	90 91 Frais de vente (généraux) 92 Frais de vente par régions 93 Frais de vente par catégories 94 Frais de vente spéciaux 95 96 Produits 97 98 Comptes collectifs de frais 99 Comptes collectifs de produits comptes de pertes et profits comptes de bilan

Si l'on analyse ce plan comptable, on peut constater d'abord qu'il subdivise (comme le fera le plan comptable 1947 plus tard) l'ensemble des comptes en 10 classes de 0 à 9.

Les comptes de la classe 0, appelés comptes statiques correspondent aux comptes de la classe 1 et 2 du plan comptable français (capitaux permanents et valeurs immobilisées).

Les comptes de la classe 1 appelés (*restrictivement*) comptes financiers correspondent aux comptes de la classe 4 et 5 du plan comptable français (comptes de tiers et comptes financiers)

On peut ainsi constater que les comptes de la classe 0 et de la classe 1 du plan comptable de Schmalenbach couvrent la presque totalité des comptes de bilan du plan français. Seuls manquent les comptes de stocks.

Les comptes de charges, produits et stocks se retrouvent dans les comptes de classe 2 à la classe 9. Le plan comptable de Schmalenbach est un plan comptable de type « moniste »⁶⁴⁵ dans lequel la comptabilité analytique est intégrée dans la comptabilité générale alors que le plan comptable français sera un plan « dualiste »⁶⁴⁶, la comptabilité analytique étant autonome par rapport à la comptabilité générale, la liaison se faisant par l'intermédiaire des comptes réfléchis.

Les comptes de la classe 2 concernent les charges non incorporables dans les coûts et produits non incorporés (repris dans les comptes 970 - Charges non incorporables et 978 - Produits d'exploitation non incorporés du plan comptable de 1947).

Les comptes de la classe 3 concernent les charges qui ne peuvent être imputées directement à des coûts ou à des sections (pouvant être intégrés dans le compte 91 du plan comptable de 1947 -1957 laissé libre⁶⁴⁷).

Les comptes de la classe 4 concernent essentiellement les comptes de stocks en inventaire permanent (ils correspondent aux comptes 94 - Comptes d'inventaire permanent du Plan comptable de 1947).

Les comptes des classes 6 et 7 sont des comptes de sections (ils correspondent aux comptes 92 du plan comptable de 1947)

Les comptes de la classe 8 assument la double fonction de comptes de prix de revient de production (comptes 934 du plan comptable de 1947) et de comptes d'inventaire permanent des produits . Ils reprennent les frais directs de la classe 4, les frais par sections des classes 6 et 7 et les frais indirects de la classe. Les frais de vente ne sont enregistrés qu'à la classe 9 et n'entrent pas dans le prix de revient.

La classe 9 du Plan de Schmalenbach est une classe composite dans lesquels sont enregistrés les frais de vente, certaines recettes qui ne proviennent pas de l'activité normale et les résultats (comptes équivalents aux comptes 98 - Comptes de résultats analytiques d'exploitation du plan comptable 1947).

Ce plan comptable publié en 1927 eut un grand retentissement. Cependant son aspect scientifique et sa complexité effrayèrent les chefs d'entreprise, de telle sorte qu'aucun d'entre eux n'osa l'adapter dans sa forme originale de peur de voir s'accroître sensiblement les frais des services comptables.

Ironie du destin : c'est du régime national-socialiste, qu'il détestait, que Schmalenbach reçut la consécration officielle de son oeuvre. En 1937, à l'initiative de Goering, le gouvernement allemand publia un ensemble de textes appelé « Directives pour l'organisation de la comptabilité » et dont l'essentiel était constitué d'un Plan comptable obligatoire (*Pflichtkontenrahmen*), fortement inspiré par les idées de Schmalenbach, mais pouvant être adapté aux différentes branches professionnelles selon leurs besoins propres.

⁶⁴⁵ L'expression est de Jacques RICHARD.

⁶⁴⁶ L'expression est aussi de Jacques RICHARD.

⁶⁴⁷ La société USINOR - Groupe A à Denain (Nord) en janvier 1960 utilisait un compte 91 - Comptes auxiliaires de dépenses de fabrication comprenant entre autres les sous comptes suivants : Main d'oeuvre, Entretien des wagons, Gros entretien du matériel. La comptabilité d'usine étant une comptabilité intégrée, ces comptes étaient débités dans le journal des achats, le journal des transports et le journal des salaires puis crédités par le débit des comptes de sections auxiliaires ou de production (*d'après un rapport fait par l'auteur de ce travail à cette époque*).

1.3. La troisième génération de plans comptables : 1937 - 1945

1.3.1. Le Plan comptable du Reich de 1937

Selon Jacques Richard⁶⁴⁸, pour le Reich, la supériorité du nazisme sur d'autres formes de sociétés (capitalisme ou communisme) serait obtenue grâce à deux moyens fondamentaux : la coordination obligatoire des entreprises sous la tutelle de l'Etat et ... l'institution d'un plan comptable obligatoire. La coordination des entreprises sous la tutelle de l'Etat fut véritablement accomplie à la suite d'un décret signé par Hjalmar Schacht en date du 7 juillet 1936. Le plan vit le jour en 1937. Fortement inspiré des travaux d'un homme pourtant poursuivi par la Gestapo⁶⁴⁹, il prévoyait une séparation complète de la comptabilité de gestion. Plusieurs circulaires du Ministère de l'Economie nationale pour le Reich et la Prusse datées du 12 novembre 1936 et du 11 novembre 1937⁶⁵⁰ ont posé les principes pour l'établissement de directives de tenue des livres comptables.

Extrait de la circulaire du Ministère de l'économie nationale pour le Reich et la Prusse du 11 novembre 1937⁶⁵¹

Commentaires sur le cadre comptable et sur l'exemple de plan comptable pour les entreprises de fabrication

Le cadre comptable ci-joint représente un plan d'organisation des comptabilités. Il répond aux besoins de toutes les entreprises - avec certaines adaptations conditionnées par les particularités des branches économiques, notamment en ce qui concerne les classes 4 à 7 (comptes d'exploitation et de production).

L'articulation du cadre comptable est la suivante :

Classe 0 : comptes immobilisés - soit, comptes d'investissement et de capital

Classe 1 : comptes financiers

Classe 2 : comptes de délimitation

Classe 3 : comptes d'achat de matières premières principales - matières premières auxiliaires - matières premières d'exploitation - ou de marchandises.

Classes 4 à 7 : comptes d'exploitation et de production

Classe 8 : comptes de ventes de produits (ou de revente de marchandises)

Classe 9 : comptes de clôture

Le cadre comptable est construit d'après le système décimal et se divise en 10 classes de comptes : ces classes sont divisées en groupes de comptes (jusqu'à 10) et ces groupes en espèces de comptes (jusqu'à 10). Exemple :

Classe de comptes 0 : comptes immobilisés

Groupe de comptes 00 : terrains bâtis

Espèces de comptes 000 : bâtiments d'usine

⁶⁴⁸ J. RICHARD, op. cit., 1994, p. 36.

⁶⁴⁹ SCHMALENBACH avait épousé une femme juive.

⁶⁵⁰ Voir documents déposés par Jacques CHEZLEPRETRE auprès du Centre de Recherche et Documentation de l'Ordre des experts comptables.

⁶⁵¹ Document CHEZLEPRETRE précité p. 12.

1.3.2. Le plan comptable français de 1942

En France, déjà avant la guerre, la littérature de cette époque⁶⁵² montrait que l'acceptation d'un plan comptable national était bien avancée et le gouvernement était sur le point de faire accepter le concept quand la guerre survint.

On pouvait distinguer dans cette littérature deux tendances⁶⁵³ : l'une mettait en exergue le plan Goering comme exemple de plan qui fonctionnait, l'autre cherchait plutôt à le rejeter.

En 1940⁶⁵⁴, deux fonctionnaires du Ministre des Finances, Messieurs Martin et Poujol, reçurent de Monsieur Jacques Chezleprêtre, chef de bureau à Direction Générale des contributions directes, haut responsable du régime de Vichy, une commande (inspirée certainement par les autorités allemandes) d'élaboration d'un plan comptable cadre pour les entreprises françaises : ils découvrirent alors une littérature allemande consacrée à la question et fut mis à leur disposition une traduction du Plan Comptable du Reich (*Reichkontenrahmen*) comportant deux versions : une version moniste (avec comptabilité des coûts intégrés) à l'usage des (grandes) entreprises industrielles et une version simplifiée (dont la comptabilité des coûts était absente) à l'usage des petites entreprises, notamment du secteur de l'artisanat.

Le 6 décembre 1940, Monsieur Chezleprêtre présenta un rapport préalable destiné à la commission de normalisation des comptabilités⁶⁵⁵ dans lequel il insistait notamment sur la nécessité pour la comptabilité de servir les intérêts de l'entreprise comme ceux de la puissance publique. A l'entreprise, disait-il, la comptabilité « doit procurer le moyen de mieux orienter son effort sans le sens de la rentabilité d'exploitation ». A la puissance publique, disait-il par ailleurs « elle doit permettre de recueillir les éléments nécessaires pour diriger, coordonner, encourager les efforts et partant, accroître la production nationale, ou bien limiter et éviter les crises de surproduction ou les déperditions de travail et de capitaux ».⁶⁵⁶

Dans ce rapport, Monsieur Chezleprêtre présente notamment les mesures propres à imposer à tous la normalisation des comptabilités et un premier projet de plan.

Les mesures propres à imposer à tous la normalisation des comptabilités.

Cette partie de rapport évoque en particulier la nécessité d'une réglementation nécessaire « pour faire plier à la règle commune ceux qui négligeraient de s'y soumettre ou s'en écarteraient volontairement⁶⁵⁷ ».

⁶⁵² Rapporté par P. STANDISH, Les origines du plan comptable général français, *Rapport du centre de recherche et de documentation des experts-comptables et commissaires aux comptes*, Dossier Minerve n° 4, Janvier 1992, p. 5.

⁶⁵³ P. STANDISH, Rapport cité, 1992, page 5.

⁶⁵⁴ Rapporté par J. RICHARD, Faut-il abroger le Plan comptable général, *Revue Française de Comptabilité*, Mars 1994, n° 254, p. 72 à 75.

⁶⁵⁵ Peter STANDISH dans son étude citée, page 14, rapporte que l'on n'a trouvé aucune documentation qui puisse nous éclairer sur l'existence de cette commission. Peut être, affirme t'il, que cette commission fut établie à la suite du memorandum adressé par GOERING aux autorités françaises.

⁶⁵⁶ Tiré de J CHEZLEPRETRE, Rapport présenté à la commission de la normalisation des comptabilité le 6 décembre 1940, Document ronéoté déposé au Centre de Recherche et de Documentation de l'Ordre des Experts-Comptables, 88, Rue de Courcelles à PARIS.

⁶⁵⁷ D'après le rapport précité, 1940, page 25.

Il propose d'aménager deux règles légales qui dérivent du fait, affirme t'il, que la comptabilité est utilisée comme *moyen de preuve*, d'une part et pour *déterminer le degré de responsabilité de l'exploitant* en cas de faillite d'autre part.

Il confirme d'abord que, conformément à l'article 12 du Code de Commerce « les livres de comptabilités *régulièrement tenus* peuvent être admis pour faire la preuve entre commerçants pour faits de commerce ». En ce cas, affirme t'il, les écritures du demandeur et du défendeur doivent mutuellement se contrôler car la mention litigieuse a dû, en principe, être portée au débit sur un livre et au crédit sur l'autre. Si le deuxième livre confirme le premier, la prétention du demandeur est certaine. Si, au contraire, le deuxième livre est muet ou diffère du premier, les prétentions des deux plaideurs sont présumées également fondées car les deux comptabilités sont régulièrement tenues et le demandeur doit alors recourir à un autre moyen de preuve. Par contre, lorsque le plan de normalisation aura été sanctionné par une loi, seules pourront être réputées *régulièrement tenues*, au sens de l'article 12 précité, les comptabilités conformes aux règles légales. Dès lors, ceux qui auraient négligé de se soumettre aux règles nouvelles ne seraient plus admis à invoquer leur comptabilité comme moyen de preuve et seules pourront se prévaloir en justice les mentions des comptabilités conformes au plan officiel.

Le rapport précise également que la comptabilité constitue également un moyen de preuve vis à vis des administrations fiscales, qui doivent, en cette manière, être assimilés à des tiers. Les commerçants qui pourraient produire à l'appui de leurs déclarations fiscales une comptabilité régulièrement tenue se trouvent dans la position de défendeurs : l'administration ne peut modifier leurs déclarations qu'en observant la procédure prévue par la loi et en apportant la preuve du bien fondé des rectifications qu'elle opère. Si la comptabilité n'est pas régulière, l'administration n'est pas liée par les mentions portées dans les livres et peut alors procéder à une évaluation de la base de l'impôt en faisant usage des éléments qu'elle déteint. Il appartiendra au contribuable d'apporter la preuve de son exagération. Les comptabilités tenues suivant les règles légales devant seules être considérées comme régulières, les commerçants qui s'y conformeraient se trouveraient vis à vis des administrations fiscales dans une situation plus favorable que ceux qui négligeraient d'en tenir compte.

Le rapport évoque également la comptabilité comme moyen de déterminer le degré de responsabilité de l'exploitant en cas de faillite. Il souligne le contenu des articles 585 et surtout 586 (consacré à la banqueroute facultative⁶⁵⁸) du Code de commerce et précise que si la non observation du plan de normalisation sanctionnée par la loi équivaudrait à tenir les livres irrégulièrement, elle constituerait un cas de banqueroute.

Le rapport analyse ensuite les règles liées au contrôle des sociétés et en particulier au commissariat aux comptes et préconise des sanctions tant à l'égard du chef d'entreprise que du comptable ou du contrôleur⁶⁵⁹.

Enfin pour compléter, le rapport propose trois importantes réformes.

La première est la détermination de règles uniformes pour l'établissement des divers éléments actifs ou passifs figurant dans les bilans.

La seconde est la constitution d'un ordre des experts-comptables imposant des règles professionnelles précises aux diverses catégories de comptables.

La troisième est liée plus directement à l'organisation professionnelle. La réforme nécessaire consisterait à prescrire le fractionnement de la comptabilité d'une entreprise

⁶⁵⁸ Voir supra Chapitre 4 § 3.3.3.

⁶⁵⁹ Selon le rapport précité, 1940, page 28.

adhérant à des groupements professionnels différents (n'oublions pas que le corporatisme est la doctrine économique dominante de l'époque) en autant de parties distinctes qu'elle représentera de groupements professionnels distincts et que chacune de ces comptabilités distinctes obéisse rigoureusement aux règles comptables adoptées par chaque groupe considéré.

Le premier projet de plan présenté dans le rapport du 6 décembre 1940.

Ce plan propose dix classes de comptes numérotés de 0 à 9, chaque classe pouvant être subdivisée en 10 comptes.

Ce plan est présenté ci-dessous .

CADRE COMPTABLE DU PROJET DU 6 DECEMBRE 1940

Classe 0 Capitaux engagés Investissements et amortissements	Classe 1 Comptes financiers Comptes de tiers Provisions Comptes de régularisation	Classe 2 Stocks et achats de matières premières Approvisionnement Marchandises Produits terminés Produits mi- terminés Travaux en cours	Classe 3 Salaires, appointements Frais généraux de fabrication	Classe 4 Frais généraux commerciaux Frais généraux administratifs Charges financières
00 - Capitaux et réserves 01 - Capitaux d'emprunts 02 - Terrains et immeubles 03 - Matériels, installations, outillage 04 - Mobilier, Matériel de bureau et agencement 05 - Concessions, brevets, modèles, dessins 06 - Fonds de commerce, frais de premier établissement et frais d'émission 07 - Amortissements	10 - Caisse 11 - Banque et chèques postaux 12 - Effets à recevoir, chèques, devises 13 - Portefeuille et placements de fonds 14 - Débiteurs 15 - Créditeurs 16 - Effets à payer 17 - Provisions pour dépréciation d'actif 18 - Comptes de régularisation	20 - Stock global 21 - Achats de matières premières ou magasins de matières premières 22 - Achats de matières de conditionnement ou magasins de conditionnement 23 - Achats de matières consommables ou magasin de matières consommables 24 - Achats d'emballages ou magasins d'emballages 25 - Façons et traitements effectués à l'extérieur	30 - Salaires 31 - Charges accessoires sur salaires 32 - Appointements 33 - Charges accessoires sur appointements 34 - Frais généraux de fabrication	40 - Frais généraux commerciaux 41 - Frais généraux administratifs 42 - Charges financières
Classe 5 Comptes collectifs d'imputation de dépenses	Classe 6 Sections de services spéciaux et auxiliaires	Classe 7 Sections homogènes de production et de distribution	Classe 8 et 9 Comptes de prix de revient et Comptes de résultat	
50 - Matières premières imputées 51 - Salaires	60 - Service production force motrice et fluide 61 - Service entretien	70 - Atelier ou groupe d'atelier A	80 - Prix de revient des commandes 81 - Ventes de	91 Pertes et profits accessoires de l'exercice 92 - Pertes et profits

imputés	et réparations		marchandises	des exercices antérieurs
52 – Appointements imputés	62 - Service transport		82 - Ventes de sous produits et déchets	93 - Impôt sur les bénéfices
53 - Dépenses de fabrication imputées	63 - Service magasins et approvisionnements		83 - Réparations, façons et traitements	94 - Comptes de pertes et profits de l'exercice
54 - Dépenses commerciales imputées	64 - Service laboratoires et bureaux d'étude	74 - Magasin ou groupe de magasins B	84 - Frais de vente	95 - Report à nouveau
55 - Dépenses administratives imputées	65 - Service manutentions intérieures		85 - Rabais sur ventes	
56 – Amortissements imputés	66 - Section des dépenses étrangères à l'exploitation		86 – Consignation	

Ce projet de plan était un plan « moniste », destiné en priorité à l'industrie. Comme on a pu le constater, il était, dans sa structure, très proche du plan du Reich de 1937. Il servit de base aux travaux de la Commission interministérielle instituée par le décret du 22 avril 1941. Cette commission, appelée aussi commission du Plan comptable avait pour mission d'élaborer un cadre comptable général qui pourrait éventuellement être rendu obligatoire pour toutes les entreprises et de donner son avis sur les projets de plans comptables détaillés établis dans chaque branche d'activité professionnelle par le comité d'organisation intéressé. Elle comprenait 32 personnes dont des représentants de plusieurs ministères (Finances, Justice, Agriculture, Production Industrielle ...), 6 experts-comptables, un inspecteur général de l'enseignement technique, 2 représentants de la CEGOS, un représentant du CNAM, des représentants de branches professionnelles (comités d'organisation : énergie électrique, combustibles minéraux solides, construction navale, banques ...). La présidence en était assumée par Jacques Chezleprêtre et la vice-présidence par Auguste Detoef, véritable cheville ouvrière des travaux de la commission. Cette commission s'est réunie les 15 mai, 29 mai, 19 juin, 24 juillet, 2 octobre et 19 octobre 1941⁶⁶⁰. Ce qui résulta de la commission fut la parution d'un rapport de 153 pages accompagné d'annexes détaillées, daté du 31 décembre 1941, qui fut adressé au Président de la Commission. Ce rapport était en fait le plan comptable 1942. Il fut présenté à l'approbation officielle le 21 mars 1942 mais il ne fut jamais promulgué.

Ce plan avait pour ambition de fournir aux entreprises un instrument moderne d'établissement et de comparaison des prix de revient (tout en normalisant les documents comptables et de synthèse). Il devait inviter l'entreprise à tenir une comptabilité analytique (tout en acceptant que les petites et moyennes entreprises adoptent la version simplifiée sans comptabilité analytique).

Le plan a été édité en 1943 par les éditions Delmas à Paris (d'où le nom de Plan Delmas parfois donné⁶⁶¹).

La publication de ce plan avait fait l'objet de «l'avertissement» suivant⁶⁶², en lui même surprenant : « la publication du rapport de la Commission interministérielle a été autorisée par Monsieur le Secrétaire général pour les affaires économiques au ministère de l'Economie nationale et des finances. Cette autorisation ne confère toutefois aucun caractère officiel à la présente édition, qui est réalisée sous la seule responsabilité des

⁶⁶⁰ Documents déposés par J. CHEZLEPRETRE auprès du Centre de Recherche et Documentation de l'Ordre des experts-comptables.

⁶⁶¹ Voir le Plan Comptable, Editions DELMAS, 1943.

⁶⁶² Rapporté par C. PINCELOUP, op. cit., 1993, p. 159

éditeurs ». Il n'a pas été rendu obligatoire⁶⁶³, un comité d'adaptation du plan étant créée par l'acte dit arrêté du 18 octobre 1943.

Ce plan était précédé d'une note de 13 pages intitulée « Les raisons d'être d'un plan comptable général » tirée d'un article paru dans la *Revue de l'Economie contemporaine* n° 3 de juillet 1942. Cette note analysait l'évolution de la technique comptable, l'évolution juridique du problème comptable, la situation de fait résultant de la double évolution technique et juridique, l'évolution du problème dans l'économie contemporaine, enfin, ce que l'on peut attendre d'un plan comptable.

Le plan comptable de 1942 précisait les notions d'évaluation lors de l'inventaire qui manquaient jusque là : il avait retenu en particulier la méthode du prix de revient d'achat moyen pondéré avec possibilité de provision pour dépréciation alors que certains auteurs de l'époque préconisaient de retenir la plus faible des valeurs du prix d'achat ou du prix de revient ou du cours du jour de l'inventaire⁶⁶⁴.

Il distinguait les comptes de la comptabilité des prix de revient du cadre simplifié pour les entreprises ne tenant pas ce type de comptabilité. Un certain nombre d'annexes étaient jointes à ce plan :

- annexe 1, donnant un exemple de calcul de l'annuité de renouvellement ;
- annexe 2, concernant le compte d'exploitation des entreprises calculant des prix de revient ;
- annexe 3, compte d'exploitation générale, concernant les entreprises ne calculant pas de prix de revient ;
- annexes 4 et 5, comptes de pertes et profits ;
- annexe 6, récapitulation des comptes de bilan ;
- annexe 7, modèle de feuille de répartition des dépenses et charges indirectes entre les sections de frais ;
- annexe 8, feuille d'imputation des frais de section aux prix de revient.

Suivaient ensuite, avec le tableau de formation des prix, cinq modèles destinés au calcul des prix de revient hors comptabilité : tableau de classement par destination des dépenses et charges, tableau statistique de calcul des frais par sections, tableau statistique de calcul des prix de revient complété d'un modèle des fiches statistiques des matières à comprendre dans le calcul des prix de revient et d'un modèle de tableau auxiliaire de calcul des dépenses financières conventionnelles⁶⁶⁵

⁶⁶³ Il ne sera en fait, selon G. HADDOU, art. cit., p. 57, appliqué qu'à certaines entreprises de constructions aéronautiques

⁶⁶⁴ Méthode qui sera retenue par le décret fiscal du 9 décembre 1948 (article 38-3 du CGI).

⁶⁶⁵ Rapporté par C. PINCELOUP, op. cit., 1993, p. 160.

STRUCTURE DU PLAN COMPTABLE DE 1942⁶⁶⁶

Cadre simplifié pour les entreprises ne tenant pas de comptabilité de prix de revient

Classe 0	Classe 1	Classe 2	Classe 3
Comptes statiques	Comptes financiers	Comptes transitoires De régularisation et d'engagements	Comptes de stocks et des achats
00 Terrains et constructions 01 Matériel et outillage 02 Autres immobilisations corporelles d'exploitation 03 Immobilisations incorporelles d'exploitation 04 Immobilisations hors exploitation 05 Immobilisations entièrement amorties 06 Frais d'établissement 07 Capital et réserves 08 Emprunts à plus d'un an d'échéance 09 Prêts à plus d'un an d'échéance	10 Prêts à moins d'un an d'échéance 11 Titres de participation 12 Titres de placement 13 Effets à recevoir, chèques et coupons à encaisser 14 Clients et autres débiteurs (ou créances) 15 Comptes de banques et de chèques postaux 16 Caisse 17 Emprunts à moins d'un an d'échéance 18 Effets à payer 19 Fournisseurs et autres créanciers (ou dettes)	20 Immobilisations en cours 21 Comptes de liaison des succursales ou établissements autonomes 22 23 Comptes de régularisation - Actif 24 Comptes de régularisation - Passif 25 Amortissements 26 Fonds de renouvellement 27 Provisions 28 Fonds de retraite du personnel 29 Engagements	30 Stocks 31 Achats de matières premières 32 Achats de matières consommables 33 Achats de marchandises 34 Achats d'emballages 35 36 37 38 39
Classe 4	Classe 8	Classe 9	
Comptes de dépenses par nature	Comptes de ventes et autres recettes	Comptes de résultats	
40 41 Dépenses de personnel 42 Impôts et taxes d'exploitation 43 Dépenses pour biens meubles et immeubles 44 Transports et déplacements 45 Fournitures extérieures 46 Dépenses de gestion générale 47 Dépenses financières 48 Imprévus 49	80 81 Ventes de marchandises et produits finis 82 83 Ventes de déchets 84 Réductions sur ventes 85 Recettes des activités accessoires et financières 86 Ristournes, rabais et remises obtenus. Primes et débits sur ventes 87 88 89	90 91 - 92 - 93 - Exploitations professionnelles 94 97 Comptes de pertes et profits 98 Résultats de l'exercice et report à nouveau 99 Bilan	

Cadre pour les entreprises qui tiennent une comptabilité de prix de revient

Classe 0	Classe 1	Classe 2	Classe 3	Classe 4
Comptes statiques	Comptes financiers	Comptes transitoires de régularisation et d'engagements	Comptes des stocks et des achats	Comptes des dépenses par nature
00 Terrains et	10 Prêts à moins d'un	20 Immobilisations	30 Stocks	40

⁶⁶⁶ *Idem* p. 161 et 162.

constructions 01 Matériel et outillage	an d'échéance 11 Titres de participation	en cours 21 Comptes de liaison des succursales ou établissements autonomes	31 Achats de matières premières	41 Dépenses de personnel
02 Autres immobilisations corporelles d'exploitation	12 Titres de placement	22 Comptes d'ajustement et d'imputation rationnelle	32 Achats de matières consommables	42 Impôts et taxes d'exploitation
03 Immobilisations incorporelles d'exploitation	13 Effets à recevoir, chèques et coupons à encaisser	23 Comptes de régularisation – Actif	33 Achats de marchandises	43 Dépenses pour biens meubles et immeubles
04 Immobilisations hors exploitation	14 Clients et autres débiteurs (ou créances)	24 Comptes de régularisation – Passif	34 Achats d'emballages	44 Transports et déplacements
05 Immobilisations entièrement amorties	15 Comptes de banques et de chèques postaux	25 Amortissements	35 Achats de matières premières entrées en magasin	45 Fournitures extérieures
06 Frais d'établissement	16 Caisse	26 Fonds de renouvellement	36 Achats de matières consommables entrées en magasin	46 Dépenses de gestion générale
07 Capital et réserves	17 Emprunts à moins d'un an d'échéance	27 Provisions	37 Achats de marchandises entrées en magasin	47 Dépenses financières
08 Emprunts à plus d'un an d'échéance	18 Effets à payer	28 Fonds de retraite du personnel	38 Achats d'emballages entrés en magasin	48 Imprévus
09 Prêts à plus d'un an d'échéance	19 Fournisseurs et autres créanciers (ou dettes)	29 Engagements	39	49
Classe 5	Classe 6	Classe 7	Classe 8	Classe 9
Comptes de répartition	Comptes des frais par sections	Comptes des prix de revient des produits	Comptes de ventes et autres recettes	Comptes de résultats
50 Matières, produits et marchandises répartis	60 Frais des services d'approvisionnement	70 Comptes des prix de revient de production	80	90 Comptes de différences de répartition
51 Dépenses de personnel réparties	61 Frais des ateliers et services de fabrication	71	81 Ventes de marchandises et produits finis	91 - 92 - 93 - Exploitations professionnelles
52 Impôts et taxes répartis	62	72	82	
53 Dépenses pour biens meubles et immeubles répartis	63	73	83 Ventes de déchets	
54 Transports et déplacements répartis	64 Frais des services commerciaux	74 Comptes des prix de revient commercial des ventes	84 Réductions sur ventes	94
55 Fournitures extérieures réparties	65 Frais des activités accessoires et financières	75 Comptes des prix de revient des activités accessoires et financières	85 Recettes des activités accessoires et financières	95 Exploitations accessoires
56 Dépenses de gestion générale répartis	66	76	86 Ristournes, rabais et remises obtenus. Primes et débits sur ventes	96 Exploitation financières
57 Dépenses financières réparties	67	77	87	97 Comptes de pertes et profits
58 Imprévus réparties	68 Frais administratifs	78	88	98 Résultats de l'exercice et report à nouveau
59 Charges réparties	69 Frais financiers	79	89	99 Bilan

Le plan prévoyait des règles spécifiques relatives à la forme de la comptabilité, aux livres obligatoires, à la date de clôture des exercices comptables⁶⁶⁷.

Forme : la comptabilité devait être en principe, être tenue suivant la méthode dite « à parties doubles ». Seules les petites entreprises pouvaient être autorisées par les Comités d'organisation, sur décision approuvée par la Commission permanente du Plan comptable, à faire usage de la méthode «à partie simple». Mais ces entreprises étaient alors astreintes à tenir un livre de comptes dont la forme devrait être précisée par chaque comité.

Livres obligatoires : les prescriptions du Code de commerce (titre II, art. 8 à 11) relatives à la tenue d'un livre journal et d'un livre d'inventaire restaient en vigueur. Les entreprises qui ne disposaient pas de l'inventaire comptable permanent devaient tenir un journal d'achats. En outre, toute entreprise qui n'était pas autorisée à faire usage de la méthode de comptabilité en partie simple était tenue d'avoir : un grand-livre, un livre des balances, un journal de caisse, un journal de banque et chèques postaux, un livre de paye.

Date de clôture : les entreprises appartenant à la même profession devaient arrêter leur bilan annuel à une date uniforme qui était fixée par le Comité d'organisation compétent.

Le plan comptable édité prévoyait également une loi comptable fixant des sanctions à l'égard des entreprises qui négligeaient de se conformer au prescription du plan ou qui s'en écarteraient volontairement⁶⁶⁸.

Texte de la proposition de loi comptable.

Art. 1. – Pour l'application des dispositions des articles 12 et 586⁶⁶⁹ du Code de commerce, sont seules considérées comme régulièrement tenues les comptabilités organisées et conduites selon les règles du plan comptable.

Art. 2. – Les poursuites en matière d'infraction au présent code sont exercées, soit d'office par le Ministère public, soit à la requête de toutes Administrations publiques ou personnes intéressées. Elles ne sont cependant engagées qu'après avis pris par la Commission permanente du Plan comptable, qui est saisie par le soins soit du Ministère public, soit de l'Administration plaignante.

La commission permanente du Plan comptable émet un avis sur le caractère pénal de l'infraction évoquée ; elle consulte à cet effet le Comité d'Organisation intéressé : elle ne se prononce ni sur la gravité du délit, ni sur le responsable de l'infraction ou sur le degré de bonne ou mauvaise foi de ce responsable, l'appréciation de ces différents points étant de la seule compétence de la juridiction répressive.

Les prescriptions du présent article, destinées à garantir les chefs d'entreprise de bonne foi contre des poursuites inopportunes ou abusives, ne s'appliquent pas aux poursuites exercées par l'application de l'avant-dernier alinéa de l'article 3 ci-dessous.

Art. 3. – Les infractions aux dispositions du présent code sont punies :

- en cas de première infraction, d'une amende de 500 à 5000 francs ;
- en cas de récidive dans les cinq années, d'une amende de 5000 à 100000 francs.

Si l'infraction à été commise de mauvaise foi, la personne responsable est punie d'un emprisonnement de quinze jours à deux ans et d'une amende qui ne peut être inférieure à 5000 francs.

⁶⁶⁷ Plan comptable DELMAS, 1943, p. 28.

⁶⁶⁸ Plan Comptable précité, 1943, p. 31 et 32.

⁶⁶⁹ Article relatif à la banqueroute simple.

En cas d'infractions particulièrement graves ou répétées, le coupable peut, en outre, être frappé, pour une période qui ne peut être inférieure à dix années, de l'interdiction d'exercer une profession commerciale ou les fonctions d'administrateur, gérant, directeur général ou commissaire de société ou celles d'expert-comptable ou de comptable agréé. Les infractions à cette interdiction sont poursuivies conformément au droit commun et punies d'un emprisonnement de six mois à deux ans et d'une amende de 5000 à 100000 francs, ou de l'une de ces deux peines seulement.

L'article 1° de la loi du 26 mars 1891 n'est pas applicable aux condamnations prononcées pour infractions à la législation du Plan comptable.

Art. 4. – Sont pénalement responsables de ces infractions et punis des peines prévues à l'article précédent :

1° Le chef d'entreprise, le gérant, le président ou directeur général de société qui, dans la tenue de la comptabilité de son entreprise, ne se conforme pas aux dispositions du présent code ;

2° L'expert-comptable ou le comptable agréé qui, chargé d'assurer la tenue de la comptabilité d'une entreprise, ne se conforme pas aux dispositions du présent code, sans que sa responsabilité puisse dégager celle du chef d'entreprise, ou celle du gérant, président, ou directeur général de la société, dans le cas de complicité de ces derniers ;

3° Le commissaire de société qui, dans son rapport à l'Assemblée générale annuelle, néglige de se prononcer sur la tenue de la comptabilité de l'entreprise ou affirme faussement que la comptabilité est régulière ;

4° L'expert comptable ou le comptable agréé qui, chargé du contrôle ou de la surveillance de la comptabilité d'une entreprise, délivre au chef d'entreprise ou au gérant, président ou directeur général de société, un certificat affirmant faussement la régularité de la tenue de la comptabilité.

Art. 5. - La responsabilité personnelle de l'expert-comptable ou du comptable agréé qui a délivré un certificat se substitue, sur le cas de collusion, à celle du chef d'entreprise, gérant, président ou directeur général de société pour toutes les infractions aux dispositions du présent code qui pourraient être relevées pour la période couverte par ledit certificat.

Art. 6. – Les actions auxquelles donnent lieu les infractions au présent code sont prescrites dans un délai de dix ans à partir de la date de l'infraction.

Dès sa sortie, le plan de 1942 eut un commencement d'application. Cependant, à la Libération, une polémique (tout à fait normale) s'est engagée autour de ce plan, en prétendant en particulier qu'il était d'inspiration allemande et qu'il fallait le refaire. Aussi, les hommes de l'époque, parmi lesquels on a retrouvé certaines personnes ayant travaillé au Plan comptable de 1942, se sont attelés à un nouveau plan qui verra le jour en 1947, mais toutes les propositions du Plan de 1942 furent loin d'être abandonnées.

Section 2

Les expériences françaises de normalisation antérieures au Plan comptable 1947

Si, en France, un plan comptable général n'a pu être officialisé avant la Libération, un certain nombre de dispositions de normalisation ont cependant été prises avant cette

période : elles concernent, pour l'essentiel, les compagnies d'assurances, les banques et les compagnies d'armement.

Ainsi, le décret du 8 mars 1922 sur les sociétés d'assurances autres que celles sur la vie et le règlement d'administration publique du 19 avril 1932 contenaient un certain nombre de règles précises sur le mode d'évaluation de l'actif de ces entreprises.

Le décret du 29 juillet 1939 imposait à toutes les compagnies d'assurance et de capitalisation des règles uniformes de comptabilité et une présentation identique des comptes suivant des états modèles. Ce bilan type fut rendu obligatoire en 1941. L'article 48 de la loi du 13 juin 1941, quant à lui, imposa aux banques l'emploi de comptes dressés selon des formules types.

Par ailleurs, un autre décret du 29 juillet 1939 imposa des règles uniformes de comptabilité pour toutes les entreprises travaillant pour les besoins de la nation en temps de guerre.

2.1. Le plan comptable des assurances

Le désordre tarifaire, endémique, depuis 1935, dans les branches incendie et accidents avaient contraints l'administration à protéger les assurances contre les agissements d'une multitude de petites sociétés, peu soucieuses de la qualité technique de leur gestion. Aussi le décret loi du 14 juin 1938 prévoyait-il une comptabilité type. Le journal officiel du 17 octobre 1939, en même temps qu'il publiait le décret du 29 juillet 1939 reproduisait de nombreux états modèles, dont la production annuelle était désormais obligatoire. Ces tableaux se rangeaient en deux séries : la série A, constituée par le bilan, le compte de profits et pertes et diverses annexes, était destinée à la publication : elle rassemblait toutes les données de la comptabilité générale ; la série B se proposait, quant à elle, par branche, d'établir les coûts de revient. L'enseignement de cette expérience, malgré les circonstances défavorables dues à la guerre, fut concluante⁶⁷⁰. Il faut ajouter que la création d'une chaire de professeur attribuée à Jean Fourastié au Conservatoire National des Arts et Métiers (CNAM), et par ailleurs commissaire contrôleur principal des assurances, a certainement facilité l'application de ce plan.

2.2. Le plan comptable des banques

La réforme de présentation des comptes dans les banques avait une origine différente. Déjà, les législations étrangères avaient soumis les établissements de crédit à des règles strictes et à une publicité codifiée. Un comité d'organisation fut créé par la loi du 13 juin 1941 et cet acte fut suivi par un statut des banques édicté par la loi du 14 juin 1941. Les articles 16 et 18 de cette loi imposèrent au terme de chaque exercice social la publication d'un bilan conformé à un modèle donné, arrêté à la même date pour chaque établissement et publié au Bulletin des annonces légales obligatoires. D'autre part, en cours d'année, un compte de profits et pertes et une balance détaillée devaient être transmis à la commission de contrôle des banques siégeant auprès de l'institut d'émission. Les grandes rubriques du compte de pertes et profits et du bilan se présentaient ainsi⁶⁷¹ :

⁶⁷⁰ Selon le rapport du Conseil Economique relatif à la mise en place du plan comptable, PUF, 1950.

⁶⁷¹ Modèles tirés de L. CHARDONNET, *Comptabilités diverses*, Delmas, 1961, p. 62-63 et 65

Compte de pertes et profits

Débit		Crédit	
I. Intérêts et commissions		I. Intérêts et commissions	
II. Pertes sur opérations de change et de titres		II. Bénéfices sur opérations	
III. Frais généraux		III. Revenus du portefeuille titres	
IV. Provisions		IV. Bénéfices de l'exercice (sil y a lieu)	
V. Amortissements		V. Bénéfice reporté (sil y a lieu)	
VI. Bénéfice de l'exercice (s'il y a lieu)		VI. Virement du compte Provision	
VII. Perte reportée (sil y a lieu)			

Bilan

Actif		Passif	
1. Caisse, Trésor Public, Banques d'émission		1. Comptes de chèques	
2. Banques et correspondants		2. Comptes courants	
3. Portefeuille effets		3. Banques et correspondants	
4. Coupons		4. Comptes exigibles après encaissements	
5. Comptes courants		5. Crédoiteurs divers	
6. Avances garanties		6. Acceptations à payer	
7. Avances et débiteurs divers		7. Dividendes restant à payer	
8. Débiteurs par acceptations		8. Caisses de retraite et institutions de prévoyance du personnel	
9. Titres		9. Bons et comptes à échéance fixe	
10. Acompte sur dividende de l'exercice			
11. Actionnaires			
12. Comptes d'ordre et divers			

Comme pour les assurances, cette normalisation n'a pas posé de difficultés particulières aux praticiens.

2.3. Les dispositions comptables applicables aux entreprises travaillant pour la défense nationale

Le décret-loi du 29 juillet 1939, pris à la suite de la loi du 11 août 1936 qui subordonnait la fabrication et la vente des matériels de guerre et l'activité des intermédiaires et des agents de publicité à une autorisation préalable et du décret du 21 avril 1939 prévoyant la limitation des bénéfices par un prélèvement progressif au profit du Trésor public, limitait le profit des entreprises travaillant pour la défense nationale à 5 % du chiffre d'affaires pour un volume annuel de marchés dépassant 500 000 F. Un décret d'application de décret-loi pris à la même date, obligea, pour contrôler calcul des bénéfices et prix de revient, les entreprises soumises à ces dispositions, à tenir une comptabilité d'après un cadre normalisé. Ces dispositions furent étendues par un décret du 1^{er} septembre 1939 à toutes les entreprises appelées à effectuer des prestations pour « *les besoins du pays* »⁶⁷². Cette réglementation fut d'application délicate. Chaque entreprise visée était invitée à adresser à un même service centralisateur un plan de comptabilité issu du cadre type et adapté à ses besoins : 1500 communications à la direction générale du contrôle des armements avaient été présentées en avril 1940. Mais les événements ultérieurs laissent à penser que l'examen des documents transmis n'a pas pu être commencé.

⁶⁷² Rapport cité ci-dessus 1950, p. 75.

Section 3

La création du Plan comptable général 1947

Le plan comptable français de 1942 et les plans spécifiques des banques et des assurances furent les points de départ du Plan comptable général de 1947.

Ce premier plan comptable général officiel français, élaboré par une commission de normalisation des comptabilités institué par le décret 46-619 du 4 avril 1946, fut approuvé et rendu public par l'arrêté du Ministre de l'Economie Nationale du 18 septembre 1947.

3.1. Les étapes de l'élaboration du Plan comptable 1947

3.1.1. *L'institution d'une commission de normalisation des comptabilités*

Au journal officiel du 30 janvier 1946 paraissait une déclaration précisant qu'un plan comptable unifié serait introduit dans tous les secteurs nationalisés⁶⁷³, «afin de procéder aisément aux analyses comparatives des prix de revient». Cette déclaration venait compléter l'Ordonnance du 15 août 1945 prescrivant dans son article 74 une présentation uniforme des bilans réévalués.

Le décret 46-616 du 4 avril 1946 institua auprès du Ministre de l'Economie Nationale une Commission de normalisation des comptabilités. Cette commission était (selon l'article 2 du décret susvisé ⁶⁷⁴) «chargée de proposer au ministre de l'Economie nationale un plan comptable général et d'étudier les modalités d'application de ce plan comptable aux établissements du secteur nationalisé et aux entreprises industrielles et commerciales du secteur libre. Il pourra formuler des vœux en ce qui concerne l'établissement d'une comptabilité économique nationale et l'adaptation du plan comptable général aux besoins et moyens de certaines exploitations agricoles». Cette commission, comprenant 25 membres, fut présidée par Monsieur Robert Lacoste, ancien Ministre, rapporteur de la Commission des finances de l'Assemblée constituante.

3.1.2. *Les problèmes posés pendant les travaux de la commission de normalisation*

Travaillant sous forme de sous-commissions (6 sous-commissions avaient été organisées) et de commission plénière, la commission de normalisation des comptabilités rendit ses travaux en septembre 1947. Le projet élaboré par la commission, approuvé par arrêté du ministre de l'Economie nationale du 18 septembre 1947, fut précédé d'un rapport général présenté par Monsieur André Brunet, Professeur au Conservatoire

⁶⁷³ Il est intéressant de noter la motivation de cette déclaration. La France avait en 1945 nationalisé un secteur important de l'Economie (Charbonnages de France, EDF, GDF, Banque de France, Crédit Lyonnais, Société Générale, BNCI, CNEP, 11 groupes d'assurances, Renault, Gnome et Rhône devenu SNECMA) auxquelles il faut ajouter des sociétés d'économie mixte (SNCF, Air France, Compagnie générale transatlantique et des entreprises d'armement) et la création du Plan comptable général semble motivée par ces nationalisations. Peut-être que si la France n'avait pas connu ces nationalisations, elle n'aurait pas opté pour un plan comptable général et se serait orienté vers une normalisation plus souple à l'anglo-saxonne.

⁶⁷⁴ *Plan Comptable Général*, Imprimerie Nationale, 1947, p. 181.

national des arts et métiers et Commissaire du gouvernement auprès de l'Ordre des experts-comptables, rapporteur général de la commission⁶⁷⁵.

Il est à noter que, avant que la commission ait achevé ses travaux, deux textes étaient intervenus en la matière :

- le décret du 9 janvier 1947 prévoyant des mesures propres à faciliter le contrôle des entreprises nationalisées ou bénéficiant d'une aide financière de l'Etat et à préparer l'application d'un plan comptable qui a chargé la Commission de normalisation d'établir les modèles de tableaux dont la production périodique est exigée de ces diverses catégories d'entreprises ;

- le décret 47-188 du 16 janvier 1947 portant création d'un Conseil Supérieur de la Comptabilité, chargé notamment de «surveiller et de coordonner l'élaboration des plans comptables professionnels qui seront établis dans le cadre du plan comptable général».

Le plan comptable 1947 avait, il faut le noter, été orienté vers les secteurs jugés prioritaires à l'époque, c'est à dire l'industrie lourde (sidérurgie notamment)⁶⁷⁶.

Cependant, comme le montre Jacques Richard⁶⁷⁷, alors que certains auteurs du Plan 1942 furent encore sollicités pour rédiger ce plan comptable, en particulier Georges Pujol, ex-secrétaire du comité d'adaptation du Plan comptable 1942 nommé secrétaire de la commission de normalisation des comptabilités, l'optique (en particulier politique) était différente à cette période et a engendré un plan comptable foncièrement différent.

En 1941-1942, la normalisation éventuelle de la comptabilité était avec un plan comprenant une comptabilité des coûts intégrée n'apparaît pas comme un épouvantail au patronat. A cette période, le régime de Vichy était très favorable au grand patronat et s'érigait en adversaire d'un communisme menaçant.

En 1945-1946, par contre, le climat est totalement différent : à l'instigation des gaullistes, des socialistes et des communistes alors au pouvoir, des textes favorables au pouvoir syndical apparaissent, comme la création des comités d'entreprise et les nationalisations. Dans ce nouveau contexte, le patronat ressent alors toute tentative de normaliser la comptabilité comme une menace à son égard, l'idée même d'un plan comptable devenant dangereuse.

Pour rassurer les chefs d'entreprises, les auteurs du Plan comptable 1947 proposèrent une formule dualiste : en mettant à l'écart, voire en déconnectant les comptes de la comptabilité analytique de ceux de la comptabilité générale, ils montrèrent clairement au patronat que la comptabilité de gestion resterait son affaire.

3.1.3. Le rapport des travaux de la commission de normalisation des comptabilités

Le rapport des travaux de la commission, présenté en première partie du Plan comptable général par le rapporteur général de la commission évoque notamment les conceptions

⁶⁷⁵ Voir Infra § 3.1.3.

⁶⁷⁶ Aussi s'est-il avéré inadapté dès le début des années 60 (la révision de 1957 n'a concerné essentiellement que les dispositions de la comptabilité analytique d'exploitation) avec le développement des biens d'équipement légers et bien plus dans les années 1970 avec la croissance du secteur tertiaire.

⁶⁷⁷ J. RICHARD, Faut-il abroger le plan comptable général, *Revue Française de comptabilité*, n° 254, Mars 1994, p. 72 à 75.

en présence et les choix de la commission. Il présente l'analyse et les caractéristiques du plan proposé et formule un certain nombre de vœux pour l'avenir.

Le rapport insiste en particulier sur les besoins de la comptabilité économique nationale dont ⁶⁷⁸ « la tenue permettrait aux théoriciens et aux praticiens de l'économie de disposer des éléments chiffrés à la fois complets et exacts, sans lesquels l'étude scientifique des phénomènes économiques et monétaires atteint rapidement ses limites ».

Parmi les vœux formulés, le rapporteur insiste sur l'effet du plan comptable sur l'enseignement et la formation professionnelle⁶⁷⁹ et souhaite par ailleurs qu'aucune disposition législative ou réglementaire, susceptible d'avoir une incidence sur les règles du plan comptable, ne puisse être dorénavant proposée ou prise sans que le Conseil supérieur de la comptabilité n'ait été préalablement appelé à donner son avis⁶⁸⁰.

3.2. La structure du Plan comptable général 1947

Le plan comptable général 1947 proprement dit est un texte de 136 pages décomposé en 6 titres :

- Titre I : Dispositions générales
- Titre II : Cadre comptable
- Titre III : Comptabilité générale (classe 1 à 8)
- Titre IV : Comptabilité analytique d'exploitation (classe 9)
- Titre V : Comptes de statistiques (classe 0)
- Titres VI : Vœux

Les dispositions générales traitaient en particulier du cadre comptable, des règles générales d'utilisation des comptes, de la tenue de la comptabilité, des livres obligatoires, de la date de clôture des exercices comptables, des règles de comptabilisation des produits et charges, des pièces justificatives, de la communication et de la publication des documents comptables, des sanctions ...

La cadre comptable présentait une numération des classes du plan en 10 classes numérotées de 1 à 0. Cette classification, modifiée certes dans le détail, reste encore en vigueur dans le plan comptable actuel.

Le cadre comptable se présentait ainsi :

- Classe 1 : Comptes de capitaux permanents
- Classe 2 : Comptes de valeurs immobilisées

⁶⁷⁸ *Plan Comptable Général 1947*, op. cit., page 15.

⁶⁷⁹ Le rapport précisait (page 32, *Plan Comptable Général 1947*, op. cit.) « Il lui a semblé, d'abord, que les problèmes comptables devraient avoir l'audience des milieux scientifiques et que l'un des moyens les plus efficaces d'y parvenir est de dégager l'enseignement des servitudes empiriques dont il a été trop longtemps encombré pour faire largement appel, à l'instar de certaine expérience récente, aux fondements économiques de la technique financière et comptable. »

⁶⁸⁰ *Plan Comptable Général 1947*, op. cit., p. 33

- Classe 3 : Comptes de stocks
- Classe 4 : Comptes de tiers
- Classe 5 : Comptes financiers
- Classe 6 : Comptes de charges par nature
- Classe 7 : Comptes de produits par nature
- Classe 8 : Comptes de résultats
- Classe 9 : Comptabilité analytique d'exploitation
- Classe 0 : Comptes de statistiques

Il est à noter que le Plan 1947 distingue les comptes de gestion (classes 6 et 7) des comptes de résultats : les comptes de gestion permettaient l'établissement d'un compte d'Exploitation générale dont le solde était viré au compte 870 «Pertes et profits de l'exercice» tandis que les comptes de résultats permettaient l'établissement d'un compte de Pertes et profits.

CADRE COMPTABLE DU PLAN COMPTABLE GENERAL 1947

COMPTES DE BILAN				
Classe 1	Classe 2	Classe 3	Classe 4	Classe 5
Comptes de capitaux permanents	Comptes de valeurs immobilisées	Comptes de stocks	Comptes de tiers	Comptes financiers
10 - Capital	20 - Frais d'établissement	30 - Marchandises	40 - Fournisseurs	50 - Emprunts à moins d'un an
11 - Réserves	21 - Immobilisations	31 - Matières premières	41 - Clients	51 - Prêts à moins d'un an
12 - Report à nouveau	22 -	32 - Matières consommables	42 - Personnel	52 - Effets et warrants à payer
13 - Fonds de renouvellement	23 - Immobilisations en cours	33 - Déchets	43 - Etat	53 - Effets et warrants à recevoir
14 - Fonds de retraites	24 - Immobilisations détruites par faits de guerre	34 - Produits semi-ouvrés	44 - Associés ou Exploitant seul)	54 - Chèques et coupons à encaisser
15 - Provisions pour risques	25 - Prêts à plus d'un an	35 - Produits finis	45 - Filiales (ou société mère)	55 - Titres de placement et bons du trésor
16 - Emprunts à plus d'un an	26 - Titres de participation	36 - Produits ou travaux en cours	46 - Débiteurs et créditeurs divers	56 - Banques et chèques postaux
17 - Comptes de liaisons des établissements et succursales	27 - Dépôts et cautionnements	37 - Emballages commerciaux	47 - Comptes de régularisation. Passif	57 - Caisse
18 -	28 -	38 -	48 - Comptes de régularisation. Actif	58 -
19 -	29 -	39 -	49 -	59 - Virements internes
COMPTES DE GESTION		COMPTES DE RESULTATS	COMPTES ANALYTIQUES D'EXPLOITATION	COMPTES SPECIAUX
Classe 6	Classe 7	Classe 8	Classe 9	Classe 0
Comptes de charges par nature	Comptes de produits par nature	Comptes de résultats	Comptes analytiques d'exploitation	Comptes de statistiques
60 - Achats	70 - Ventes de marchandises et produits finis	80 - Exploitation générale	90 - Comptes réfléchis	00 - Renseignements à annexer au bilan

61 - Frais de personnel	71 -	81 -	91 -	05 Renseignements statistiques
62 - Impôts et taxes	72 – Ventes de déchets	82 -	92 – Comptes de sections	
63 - Frais pour biens meubles et immeubles	73 – Ventes d'emballages récupérables	83 -	93 – Comptes de prix de revient	
64 - Transports et déplacements	74 – Réductions sur ventes	84 -	94 – Comptes d'inventaire permanent	
65 - Fournitures extérieures	75 – Production d'immobilisations	85 -	95 – Compte de sorties des stocks incorporés	
66 - Frais de gestion générale	76 – Produits accessoires	86 -	96 -	
67 - Frais financiers	77 – Produits financiers	87 - Pertes et profits	97 – Comptes de différences d'incorporation	
68 - Dotations de l'exercice aux comptes fonds de retraite du personnel, amortissements et provisions	78 – Ristournes, rabais et remises obtenus – Primes et décrets sur ventes	88 - Résultats de l'exercice	98 - Résultats de la comptabilité analytique d'exploitation	
		89 - Bilan	99	

Le titre III et le titre IV analysaient le fonctionnement des comptes de la comptabilité générale et de la comptabilité analytique d'exploitation.

Les comptes de statistiques étaient destinés à faire apparaître :

- les renseignements statistiques qu'il était indispensable de connaître pour apprécier pleinement la situation réelle des entreprises et leur activité, mais qu'il était inutile ou impossible d'enregistrer dans des comptes tenus en partie double (engagements à annexer au bilan en particulier, ...)
- tous autres renseignements statistiques nécessaires pour permettre la tenue d'une comptabilité économique nationale.

Les vœux, repris par le rapporteur, portaient notamment sur la révision et les modifications des règles du plan comptable, sur les avis du Conseil supérieur de la comptabilité, sur les infractions aux règles du plan comptable par un membre de l'Ordre des experts-comptables⁶⁸¹, l'arrondissement au franc inférieur des sommes portées en comptabilité, l'information, la documentation, l'enseignement et la formation professionnelle, la comptabilité économique nationale, la comptabilité agricole et la réévaluation des bilans.

Le Plan comptable général de 1947 a été complété par un texte d'origine fiscale : le décret du 29 juin 1948 (abrogeant le décret du 5 février 1946), édictant des dispositions d'ordre comptable applicables aux entreprises révisant ou ayant révisé leur bilan. Ces dispositions, introduites dans le Code général des impôts, article 28 de l'annexe III, rendaient obligatoire pour les entreprises ayant procédé à la réévaluation de tout ou partie de leur actif, l'établissement de leur bilan révisé conformément aux cadres et aux

⁶⁸¹ La commission émettait le vœu «que les infractions aux règles du plan comptable relevées dans les comptabilités organisées ou tenues par un membre de l'Ordre national des experts comptables et des comptables agréés soient considérées comme des fautes professionnelles pouvant entraîner des sanctions disciplinaires pour le praticien qui s'en rend coupable». (*Plan Comptable Général*, op. cit., p. 173)

définitions fixées par le décret du 29 juin 1948 et leur prescrivant de se conformer aux règles d'évaluation prévues par ledit décret⁶⁸².

3.3. L'application du Plan comptable général 1947

Il importait, au moment où les travaux de la commission de normalisation touchaient à leur terme de créer un institution habilitée à en suivre l'application : cette institution fut le Conseil supérieur de la comptabilité créé par le décret du 16 janvier 1947.

3.3.1. Les missions du Conseil supérieur de la comptabilité

Fonctionnant auprès du ministère de l'Economie nationale, il est composé de représentants de l'administration, de praticiens et de techniciens de la comptabilité. Ce conseil est chargé⁶⁸³ :

« 1°. de surveiller et de coordonner l'élaboration des plans comptables professionnels, qui seraient établis dans le cadre du plan comptable général ;

2°. de coordonner les travaux des commissions existantes ou à créer et qui auront pour objet l'étude des problèmes concernant la comptabilité des entreprises industrielles ou commerciales, la comptabilité des exploitations agricoles, la comptabilité de la banque et des assurances et la comptabilité des administrations publiques ;

3°. de proposer au gouvernement un système de centralisation de tous les renseignements qui peuvent être extraits des comptabilités ou fournis par les enquêtes statistiques en vue d'établir une comptabilité nationale, qui doit permettre des vues précises sur :

- la répartition du revenu national et son évolution ;

- la productivité dans les divers secteurs économiques, les prix de revient et l'exécution des programmes conçus dans le cadre du plan ;

- les mouvements financiers d'ordre interne ;

- l'évolution des échanges avec l'extérieur ;

4°. de procéder à toutes études ou centralisations et diffusions d'études relatives à l'enseignement scolaire ou post-scolaire de la comptabilité et à l'amélioration technique de la comptabilité et de l'organisation comptable ».

3.3.2. L'organisation du Conseil supérieur de la comptabilité

Le conseil fut constitué en six sections⁶⁸⁴ qui se partageaient l'ensemble des tâches dévolues.

La *première section* était chargée des problèmes généraux concernant l'application du plan comptable général ; elle devait se préoccuper notamment de la documentation, de la diffusion des travaux et de la formation professionnelle. Elle a examiné si, pour inciter les entreprises à appliquer le plan, des avantages fiscaux ne pourraient pas leur être accordés.

⁶⁸² Déjà en 1948, on avait pu se demander pourquoi le décret avait édicté des règles d'évaluation, des définitions et une présentation des bilans différents des dispositions du Plan Comptable, tout en se référant à ce plan (observation de L. CHARDONNET, *Comptabilité Supérieure*, Editions Delmas, 10^e édition, 1960, p. 172.)

⁶⁸³ Rapport du Conseil économique précité, 1950, p. 86.

⁶⁸⁴ Voir rapport précité, 1950, p. 87 et s.

La *deuxième section*, dont la compétence intéressait les principes et méthodes comptables, s'était principalement appliquée à l'examen des projets et plans particuliers, qui lui étaient soumis par les entreprises publiques et les sociétés mixtes. En outre, cette section a recherché à rapprocher les règles comptables, appliquées depuis longtemps dans les établissements bancaires et les compagnies d'assurances, des prescriptions du plan comptable.

La *troisième section* avait consacré ses travaux aux études relatives à la comptabilité analytique et au calcul des prix de revient.

La *quatrième section* s'était occupé de la comptabilité agricole en accord avec le conseil supérieur de l'agriculture.

La *cinquième section* avait été chargée de réformer la comptabilité des administrations publiques et des organismes qui leur sont rattachés.

Enfin, la *sixième section*, avait étudié, en collaboration avec la collaboration de l'Institut de science économique appliquée (ISEA), la comptabilité économique nationale.

3.3.3. Les résultats des travaux du Conseil supérieur de la comptabilité

Le Conseil supérieur de la comptabilité avait reçu mission d'assurer l'application du Plan comptable général dans les conditions qui devaient être définies par une loi ou par des textes réglementaires.

En fait, les propositions tendant à la promulgation d'une loi comptable sont demeurées sans suite. Un avant-projet avait pourtant été distribué aux membres du conseil. Plusieurs textes réglementaires sont cependant intervenus, dans des domaines diversifiés (établissements publics, entreprises assujetties à des contrôles administratifs, entreprise ayant réévalué leur bilan en exécution de dispositions de la législation fiscale). Les opinions sur la normalisation et l'utilité d'un plan comptable général étaient généralement favorables, encore qu'elles s'accompagnaient parfois de réserves plus ou moins accusées portant sur les inconvénients d'une application trop rigide imposée par voies réglementaires⁶⁸⁵.

En réalité, à cette période, deux obligations ont permis une première application du plan comptable général.

Les entreprises révisant leur bilan en application de l'Ordonnance du 15 août 1945 devaient établir leur bilan en respectant une terminologie, des règles, un modèle de présentation conformes aux dispositions du Plan comptable général (*décrets 46-147 du 5 février 1946, 48-1039 du 29 juin 1948 et 52-723 du 28 octobre 1952*).

Par ailleurs, un plan comptable particulier (*décret 47-2051 du 22 octobre 1947*) a dû être appliqué dès l'ouverture du premier exercice comptable débutant postérieurement au 31 décembre 1947 dans les établissements publics à caractère industriel et commercial et

⁶⁸⁵ Voir l'introduction : rappel de quelques faits et opinions du Plan comptable général, Imprimerie Nationale, 1957, p. 9 : «Les dirigeants des entreprises industrielles et commerciales privées ont toujours affirmé, depuis 1947, leur opposition à une normalisation qui s'étendrait, par voie d'obligation, à toutes les parties de la comptabilité. Mais il semble bien que la majorité d'entre eux admette l'utilité d'une terminologie unifiée et la nécessité de normes pour la production de certains documents satisfaisant à des besoins autres que ceux de la direction. L'opinion généralement admise est que la présentation du bilan et des comptes de résultats généraux peut utilement faire l'objet de règles tandis que la comptabilité analytique d'exploitation doit être librement adaptée aux besoins et moyens des entreprises».

dans les sociétés d'économie mixte où la participation de l'Etat, des collectivités publiques et des établissements publics est au moins égale à 20 % du capital. Chacun de ces établissements publics et des sociétés d'économie mixte devaient présenter au Conseil national de la comptabilité un projet de plan comptable résultant de l'adaptation du plan comptable général à sa situation particulière.

Chapitre 6

La révision du Plan comptable de 1947 et le développement des sources doctrinales de 1957 aux années 1980

Comme la commission de normalisation des comptabilités l'avait elle-même prévu, le Plan comptable général devait faire l'objet de modifications en vue d'assurer une adaptation constante de ses dispositions « aux nécessités de la vie économique du pays et aux progrès de la technique comptable ». Cette révision a abouti en 1957.

Après 1957 et jusqu'aux années 1980, période de la révision suivante du plan comptable général, la prise en compte de l'évolution de l'environnement économique et juridique s'est effectué par le biais de recommandations (ou d'avis) d'organismes publics ou semi-publics tels le Conseil national de la comptabilité créé par le décret du 7 février 1957, mais aussi par l'Ordre des experts-comptables, la Commission des opérations de bourse et la Compagnie nationale des commissaires aux comptes. Le décret fiscal du 28 octobre 1965⁶⁸⁶ est venu, d'autre part, accélérer la mise en application du Plan comptable général.

Par ailleurs, cette évolution des règles et de la doctrine de la comptabilité privée s'est faite parallèlement aux règles de la comptabilité nationale.

Section 1

La révision du Plan comptable général en 1957

La commission de normalisation des comptabilités, instituée par le décret 46-619 du 4 avril 1947, avait élaboré le Plan comptable général dont le texte avait été approuvé par l'arrêté ministériel du 18 septembre 1947.

Le Conseil supérieur de la comptabilité créé par le décret 47-188 du 16 janvier 1947 avait reçu mission d'en assurer l'application dans des conditions qui devaient être définies par une loi ou par des textes réglementaires.

En fait, il n'y eut pas de loi comptable, les propositions tendant à la promulgation de celle-ci étant demeurées sans suite⁶⁸⁷. Par contre, il y eut plusieurs textes réglementaires dont les champs d'application étaient très diversifiés et concernaient :

⁶⁸⁶ Déjà évoqué supra dans le chapitre 4 § 4.4.3.2.

⁶⁸⁷ Selon Pierre LAUZEL, Secrétaire général du Conseil National de la Comptabilité dans son introduction au Plan comptable 1957, CNC, Plan comptable général, p.7.

- certains établissements publics et organismes assimilés à caractère administratifs (par exemple les caisses primaires et régionales de sécurité sociale) ;
- des entreprises publiques, des établissements publics à caractère industriel et commercial, des sociétés d'économie mixte ;
- certaines entreprises privées bénéficiant de la garantie financière de l'Etat ;
- certaines entreprises privées assujetties à des contrôles administratifs (par exemple, les coopératives de messagerie de presse, les coopératives agricoles) ;
- les entreprises ayant réévalué leur bilan en exécution des dispositions de la législation fiscale.

Ce dernier point fut important dans l'application du Plan comptable général. Il faut savoir que les dirigeants des entreprises industrielles ou commerciales privées avaient toujours affirmé, depuis 1947⁶⁸⁸ leur opposition à une normalisation qui s'étendrait, par voie d'obligation à toutes les parties de la comptabilité. En vertu du décret n° 48-1039 du 28 juin 1948, les entreprises ayant réévalué leur bilan avaient été tenues d'établir celui-ci en respectant une terminologie, des règles, un module de présentation conformes aux dispositions du Plan comptable général.

En 1949, la deuxième section du Conseil supérieur de la comptabilité avait proposé une première série de modifications qui firent l'objet d'une mise à jour publiée dans le numéro 1 du Bulletin d'information du Conseil supérieur.

Cette première mise à jour avait été volontairement limitée à quelques points particuliers ne soulevant pas de problèmes de fond importants. Une telle prudence s'expliquait par le fait que la mise en application du Plan comptable général était trop récente pour qu'on put disposer des résultats d'une expérience probante.

C'est seulement en 1951 qu'il a paru possible d'entreprendre une révision générale en procédant à un examen méthodique des opinions recueillies, tant sur l'angle théorique que du point de vue pratique.

Ces travaux de révision ont permis d'aboutir à un texte présenté par le Conseil supérieur de la comptabilité approuvé par arrêté en date du 11 mai 1957 du ministre des Affaires économiques et financières et du secrétaire d'Etat aux Affaires économiques.

Le nouveau plan comptable général⁶⁸⁹ de 1957 est document de 275 pages (plus un certain nombre de tableaux annexés) et comprenant trois parties : la première partie est consacrée aux principes, la seconde au plan comptable général proprement dit et la troisième à un certain nombre de vœux et à des annexes. La seconde partie comprend trois titres : le premier est consacré au cadre comptable, le second à la comptabilité générale et le troisième à la comptabilité analytique d'exploitation.

1.1. Les principales dispositions de la révision de 1957⁶⁹⁰.

Elles portent sur les dispositions, générales, le cadre comptable et la liste des comptes, les définitions, la comptabilité générale, le bilan, les comptes généraux de résultats, la

⁶⁸⁸ Rapporté par P. LAUZEL, *Idem*, 1957 p.8

⁶⁸⁹ Edité par l'Imprimerie Nationale, 1957.

⁶⁹⁰ D'après Plan comptable général 1957, p. 12 et s.

comptabilité analytique d'exploitation, les comptes spéciaux (classe 0) et était accompagnées de vœux.

• **Les dispositions générales.**

Le Conseil supérieur de la comptabilité a marqué son souci d'assouplir le plan en décidant :

- de supprimer les dispositions générales figurant dans le plan de 1947 qui concernaient les sanctions ;

- de présenter certaines dispositions figurant dans le plan de 1947 sous forme de recommandations et non d'obligations ;

- de spécifier que les nouveaux textes proposés relatifs à la tenue des comptes, aux livres et documents comptables, intéresse désormais seulement la comptabilité générale, à l'exclusion de la comptabilité analytique d'exploitation pour laquelle est admise une grande souplesse, même dans le cas où l'application du plan est prévue réglementairement.

• **Le cadre comptable et la liste des comptes.**

Le Conseil a apporté peu de modifications au cadre comptable.

• **Les définitions.**

Des définitions nouvelles ont été insérées dans le texte, d'autres ont été améliorées.

• **La comptabilité générale, le bilan, les comptes généraux de résultats**

Des précisions ont été apportées : de nombreuses modifications sont intervenues sur des points secondaires.

• **La comptabilité analytique d'exploitation.**

Cette partie du Plan comptable général a fait l'objet de modifications importantes. L'idée centrale qui a présidé aux aménagements était que l'on devait mettre en relief les éléments constitutifs des coûts et résultats qui présentent le plus d'intérêt pour la direction de l'entreprise.

• **Les comptes spéciaux (classe 0).**

Aux comptes de statistiques prévus dans la précédente édition ont été substitués des « comptes spéciaux ».

• **Les vœux.**

Ils ont été joints en annexe du Plan comptable général et ont porté l'un sur les subventions, sur la réévaluation des bilans.

1.2. Le cadre comptable de 1957

Il reprend le cadre de 1947, seuls sont modifiés un certain nombre d'intitulés de comptes.

CADRE COMPTABLE PLAN COMPTABLE GENERAL 1957

COMPTES DE BILAN				
Classe 1	Classe 2	Classe 3	Classe 4	Classe 5
Comptes de capitaux permanents	Comptes de valeurs immobilisées	Comptes de stocks	Comptes de tiers	Comptes financiers
10 - Capital 11 - Réserves 12 - Report à nouveau 13 - 14 - Subventions d'équipement reçues 15 - Provisions pour charges 16 - Emprunts à plus d'un an 17 - Comptes de liaisons des établissements et succursales 18 - 19 -	20 - Frais d'établissement 21 - Immobilisations 22 - 23 - Immobilisations en cours 24 - Immobilisations détruites par faits de guerre 25 - Prêts à plus d'un an 26 - Titres de participation 27 - Dépôts et cautionnements 28 - 29 -	30 - Marchandises 31 - Matières premières 32 - Matières consommables 33 - Déchets et rebuts 34 - Produits semi-ouvrés 35 - Produits finis 36 - Produits ou travaux en cours 37 - Emballages commerciaux 38 - 39 -	40 - Fournisseurs 41 - Clients 42 - Personnel 43 - Etat 44 - Associés 45 - Filiales (ou société mère) 46 - Débiteurs et créditeurs divers 47 - Comptes de régularisation . Passif 48 - Comptes de régularisation. Actif 49 - Comptes d'attente et à régulariser	50 - Emprunts à moins d'un an 51 - Prêts à moins d'un an 52 - Effets et warrants à payer 53 - Effets et warrants à recevoir 54 - Chèques et coupons à encaisser 55 - Titres de placement et bons du trésor 56 - Banques et chèques postaux 57 - Caisse 58 - Comptes de régies d'avance et d'accréditifs 59 - Virements internes
COMPTES DE GESTION		COMPTES DE RESULTATS	COMPTES ANALYTIQUES D'EXPLOITATION	COMPTES SPECIAUX
Classe 6	Classe 7	Classe 8	Classe 9	Classe 0
Comptes de charges par nature	Comptes de produits par nature	Comptes de résultats	Comptes analytiques d'exploitation	Comptes spéciaux
60 - Achats 61 - Frais de personnel 62 - Impôts et taxes 63 - Travaux, fournitures et services extérieurs 64 - Transports et déplacements 65 - 66 - Frais divers de gestion 67 - Frais financiers	70 - Ventes de marchandises et produits finis 71 - Subventions d'exploitation reçues 72 - Ventes de déchets et d'emballages récupérables identifiables 73 - Réductions sur ventes 74 - Ristournes, rabais et remises obtenues 75 - 76 - Produits accessoires 77 - Produits financiers	80 - Exploitation générale 81 - 82 - 83 - 84 - 85 - 86 - Produits et prestations de services échangés entre établissements 87 - Pertes et profits	90 - Comptes réfléchis 91 et 92 - Reclassement de charges et sections 93 - Comptes des coûts et prix de revient 94 - Comptes d'inventaire permanent 95 - 96 - Ecart sur coûts préétablis 97 - Comptes de différences d'incorporation 98 - Résultats de la comptabilité analytique d'exploitation	00 - Engagements

68 - Dotations de l'exercice aux comptes amortissements et provisions	78 – Travaux faits par l'entreprise pour elle-même. Travaux et charges non imputables à l'exploitation de l'exercice	88 – Résultats en instance d'affectation	99 – Liaisons internes	
		89 – Bilan	99	

Section 2

Le rôle du Conseil national de la comptabilité

Le Conseil national de la comptabilité (CNC), créé par le décret 57-129 du 7 février 1957 s'était substitué au Conseil supérieur de la comptabilité créé par le décret du 17 janvier 1947. Il avait été placé sous l'autorité du ministre chargé des affaires économiques.

Ce Conseil national est⁶⁹¹⁶⁹² un organisme consultatif. Il avait une mission de coordination et de synthèse en ce qui concerne les recherches théoriques et méthodologiques de comptabilité ainsi que leurs applications pratiques.

En liaison avec tous services, association ou organismes compétents, il était chargé, notamment :

a) de réunir toutes informations, de procéder à toutes études, de diffuser toute documentation relatives à l'enseignement comptable scolaire ou post scolaire, à l'organisation, à la tenue et à l'exploitation rationnelles des comptes ;

b) de donner son avis préalable sur toutes réglementations, instruction ou recommandations d'ordre comptable proposées par les administrations ou services publics, les commissions ou comités créés à l'initiative des pouvoirs publics, les organismes contrôlés directement ou indirectement par l'Etat ;

c) de proposer toutes mesures relatives à l'exploitation rationnelle des comptes, soit dans l'intérêt des entreprises et des groupements professionnels d'entreprises, soit en vue de l'établissement des statistiques nationales ou des budgets et comptes économiques de la Nation.

A l'origine, le Conseil national de la comptabilité comprenait 60 membres, venant d'horizons divers (représentants des entreprises, des administrations, techniciens de la comptabilité, personnalités) désignés par arrêté du secrétaire d'Etat aux Affaires économiques.

Les travaux du Conseil national de la comptabilité de 1958 à 1981 peuvent être regroupés sous quatre rubriques : normalisation comptable, consultations, révision du Plan comptable général, coopération⁶⁹³.

⁶⁹¹ Article 2 du décret 57-129 du 7 février 1957.

⁶⁹² Même si sa structure et ses missions ont été modifiées depuis, le Conseil national de la comptabilité est une organisation toujours existante à ce jour.

⁶⁹³ Pour plus de détails, voir Conseil national de la comptabilité, *Etudes et documents 1958 - 1974 et Etudes et documents 1975 - 1981*, Imprimerie Nationale.

2.1. La normalisation comptable

Le Conseil national de la comptabilité n'avait jamais souhaité que des mesures de contrainte fussent prises pour imposer l'application du Plan comptable général. Il n'avait jamais compté, pour en assurer la diffusion, que sur sa valeur d'exemple. Et si le Gouvernement avait pris des dispositions pour en prescrire l'application, c'était soit en raison d'exigences propres au droit public, soit pour parfaire en quelque sorte les progrès réalisés dans le secteur privé. A cet égard, un certain nombre de mesures sont intervenues qui se rapportent aux entreprises publiques et aux sociétés d'économie mixte, à la Comptabilité publique, d'une manière générale aux entreprises du secteur privé, enfin, pour certaines règles de comptabilité analytique, aux entreprises assujetties au contrôles spécifiques notamment lorsqu'elles interviennent comme fournisseurs des collectivités publiques.

Le décret 47-2051 du 22 octobre 1947 avait prévu que le Plan comptable général soit appliqué dans les établissements publics à caractère industriel ou commercial et dans les sociétés d'économie mixte où la participation de l'Etat, des collectivités publiques et des établissements publics était au moins égale à 20 % du capital. Entre le 23 octobre 1958 et le 12 juillet 1973 ont été approuvés par le Conseil National de la Comptabilité 60 plans comptables particuliers.

L'application progressive du Plan comptable général au secteur privé a été stipulée d'abord par l'article 55 de la loi 59-1472 du 28 décembre 1959 portant réforme du contentieux fiscal et divers aménagements fiscaux⁶⁹⁴ : la loi avait institué des comités professionnels, comprenant notamment des chefs d'entreprises et des techniciens comptables, pour adapter les règles générales de normalisation comptable aux besoins et moyens des entreprises industrielles et commerciales compte tenu de la nature de leur activité et de leur dimension. Le Conseil national de la comptabilité était appelé à coordonner les travaux des comités professionnels. Saisis de leurs propositions, il devait pour chacun, présenter au ministre des Finances et des affaires économiques un rapport distinguant, d'une part, les dispositions qui seraient susceptibles de faire l'objet d'une obligation et d'autre part, celles qui pourraient avoir la portée de simples recommandations. Le décret 62-470 du 13 avril 1962⁶⁹⁵ a fixé la composition des comités et a prévu la publication d'arrêtés rendant obligatoires les plans comptables professionnels⁶⁹⁶. Entre 1965 et 1981, plus de quatre-vingts comités professionnels ont vu leur plan approuvé par le CNC puis faire l'objet d'un arrêté.

2.2. Consultations

Le Conseil national de la comptabilité avait répondu également aux consultations qui lui sont demandées tant par les administrations que par toute institution relevant du secteur public ou du secteur privé ou même de toute entreprise ou toute personne désireuse d'être éclairée sur un point particulier de la doctrine comptable. Ces consultations ont été

⁶⁹⁴ J.O. du 29 décembre 1959 p. 12467.

⁶⁹⁵ J.O du 18 avril 1962, p. 4016.

⁶⁹⁶ *Article 9 du décret 62-470 du 13 avril 1962* : Au vu des propositions du Conseil National de la comptabilité, des arrêtés conjoints du garde des Sceaux, ministre de la justice, du ministre des Finances et des Affaires économiques et du ou des ministres de tutelle, déterminent les dispositions obligatoires et fixent, dans chaque cas, les modalités et délais de leur application. Des arrêtés pris dans la même forme approuvent les dispositions simplement recommandées aux chefs d'entreprises tant pour la Comptabilité générale que pour la comptabilité analytique d'exploitation.

Article 10 : Les arrêtés des ministres compétents rendant obligatoires ou recommandant certaines dispositions pour la tenue de comptabilités dans une branche professionnelle déterminée sont publiés au Journal officiel. Ces dispositions sont réunies et commentées, dans des guides comptables, par les soins du président du Conseil national de la comptabilité.

à l'origine des avis et recommandations que le conseil a publiés. Les avis qui concernent les problèmes généraux susceptibles d'intéresser la plupart des entreprises ont fait l'objet d'une publication au bulletin du CNC sous forme de notes d'information. Les avis qui concernent les problèmes spécifiques susceptibles de n'intéresser qu'un nombre limité d'entreprises qui n'interviennent qu'à l'occasion de procédures sont publiés dans la forme sous laquelle ils sont exprimés. Certains de ces avis ont trait aux normes IASC (*International Accounting Standard Committee*), organisme international créé le 29 juin 1973⁶⁹⁷ et à leur compatibilité avec les règles du Plan comptable. Des recommandations (sur la consolidation des bilans et des comptes par exemple⁶⁹⁸ ou sur la tenue de comptabilité sur ordinateurs⁶⁹⁹) et des vœux (sur l'harmonisation des dispositions d'ordre fiscal avec les règles du Plan comptable général par exemple ⁷⁰⁰) complètent pour autant que de besoin la doctrine du conseil.

Les principales notes d'information, les principaux avis, les principales recommandations et les principaux vœux du Conseil national de la comptabilité seront analysés dans le paragraphe 2.6 ci après.

Exemples de notes d'information

Date d'approbation en assemblée plénière	N°	Objet
28 mars 1969 (mise à jour en mars 1970 et mars 1971)	9/3	Comptabilisation de la participation des salariés aux fruits de l'expansion des entreprises
1e octobre 1969	13	Comptabilisation des opérations faites par l'intermédiaire d'une société en participation
15 décembre 1970, 22 septembre 1971 et 24 novembre 1971	19	Comptabilisation de la taxe sur la valeur ajoutée et des taxes assimilées
22 octobre 1971	23	Comptabilisation des frais de recherche et de développement
9 janvier, 14 février et 13 mars 1973	25	Régularisation de la comptabilisation des charges liées aux congés payés
19 décembre 1974	28	Comptabilisation de l'imposition forfaitaire due par les personnes morales
16 décembre 1980	32	Comptabilisation des transactions avec clause de réserve de propriété

Exemples d'avis du Conseil National de la Comptabilité

Date	N°	Objet
8 avril 1970	1	Utilisation comptable des primes de fusion et d'apport
7 juillet 1971	2	Propositions de la commission des communautés européennes en matière d'harmonisation comptable
18 janvier 1974	9	Comptabilisation des acquisitions d'immobilisations contre paiement de rentes viagères
22 avril 1974	10	Réévaluation libre des bilans
14 février 1978	15	Réévaluation des immobilisations amortissables (article 69 de la loi de finances pour 1978)
16 janvier 1979	16	Comptabilisation des créances et dettes libellées en monnaies étrangères
16 novembre 1981	23	La comptabilisation des activités de recherche et développement, norme IASC n° 9.

⁶⁹⁷ Voir infra Chapitre 8 sections 5 et s.

⁶⁹⁸ Conseil national de la comptabilité, *Etudes et documents 1958-1974*, p. 177.

⁶⁹⁹ Conseil national de la comptabilité, *Etudes et documents 1975-1981*, p. 167.

⁷⁰⁰ Conseil national de la comptabilité, *Etudes et documents 1958-1974*, p. 187.

2.3. La réponse ministérielle Colibeu du 20 juin 1972

Dans une réponse à une question posée⁷⁰¹ relative à la comptabilisation de la provision pour congés payés dans les sociétés commerciales, le ministre de la justice avait précisé que les chefs d'entreprise devaient respecter les dispositions du Plan comptable général tel qu'il avait été rendu applicable progressivement par les arrêtés interministériels qui, en l'adaptant, déterminaient les dispositions obligatoires et les dispositions simplement recommandées. Cette réponse précisait en outre que le CNC., qui donne son avis préalable à toute réglementation, instruction ou recommandation, pouvait être appelé à donner son avis sur consultation. Ces avis, dans la mesure, dit le ministre, «où ils ne sont pas infirmés par la réglementation qu'ils ont précédée, sont, comme le plan, une source de droit dont le champ d'application peut même être plus large que les plans comptables proprement dits». Au niveau des sanctions, le ministre a précisé que, si la branche d'activité de l'entreprise fait l'objet d'un arrêté d'application du Plan comptable général, sa violation constitue pour les parties obligatoires la contravention prévue par l'article R.26(15°) du Code pénal.

2.4. La révision du Plan comptable général

Dès 1971, le Conseil national de la comptabilité s'est intéressé à la réforme du plan comptable de 1957 : cette révision n'a abouti qu'en 1982 : elle a été une étape importante dans l'élaboration de la loi du 30 avril 1983⁷⁰².

L'assemblée solennelle du Conseil qui s'est tenue le 17 mars 1971 sous la présidence du ministre de l'Economie et des finances a marqué le point de départ officiel de cette révision.

Dans son allocution du 17 mars, le ministre de l'Economie et des finances avait déclaré que le Conseil national de la comptabilité était une « espèce de législateur de la comptabilité »⁷⁰³.

« Et ce qui me paraît remarquable, a-t-il ajouté, c'est que cette législation sans sanction s'est tout naturellement imposée à tous, sans que personne ne la discute ni ne la récuse et sans recours à d'autres forces contraignantes que celle de la vérité et de la raison ».

2.5. La coopération

Le CNC s'est aussi associé à diverses actions où il est intervenu comme partenaire (projet de directives dans le cadre du Marché commun ou études entreprises à l'initiative de l'ONU. et de l'OCDE. en vue de définir les normes applicables aux informations comptables publiées par les sociétés multinationales), et celles où ses experts ont été sollicités comme consultants (participation à l'établissement du plan comptable des Etats africains membres de l'Organisation africaine et malgache (OCAM).

⁷⁰¹ Conseil national de la comptabilité, *Etudes et Documents - 1975-1981*, p. 179.

⁷⁰² Voir infra Chapitre 7 section 3.

⁷⁰³ Conseil National de la Comptabilité, *Etudes et documents 1958-1974*, p. 11.

2.6. Analyse des principales notes d'information, avis, recommandations et vœux du Conseil national de la comptabilité de 1958 à 1981

2.6.1. Les notes d'information

Les notes d'information les plus importantes sont celles relatives à la comptabilisation de la participation des salariés aux fruits de l'expansion des entreprises, à la comptabilisation des opérations faites par l'intermédiaire d'une société en participation, à la comptabilisation de la taxe sur la valeur ajoutée et des taxes assimilées, à la comptabilisation des frais de recherche et de développement, à la régularisation de la comptabilisation des charges liées aux congés payés, à la comptabilisation de l'imposition forfaitaire due par les personnes morales et à la comptabilisation des transactions avec clause de réserve de propriété.

• Note d'information 9/3 - Comptabilisation de la participation des salariés aux fruits de l'expansion des entreprises

Cette note avait été édictée la première fois par le CNC en mars 1969. Elle a fait l'objet d'une révision en mars 1970 et en mars 1971 (ce qui explique le numéro 3 accolé au 9).

Le CNC a par cette note défini sa doctrine concernant la comptabilisation de la participation des salariés aux fruits de l'expansion édictée par l'Ordonnance 67-693 du 17 août 1967 relative à la participation (cette Ordonnance a été remplacée par l'Ordonnance 86-1134 du 21 octobre 1986 relative à l'intéressement et à la participation des salariés aux résultats de l'entreprise). La note proprement dite est accompagnée de commentaires traitant des caractéristiques de l'intéressement des salariés, des thèses en présence, des motifs et conséquences de la décision prise par le CNC⁷⁰⁴.

• Note d'information 13 - Comptabilisation des opérations faites par l'intermédiaire d'une société en participation

Cette note a été approuvée par l'Assemblée plénière du CNC en date du 1^{er} octobre 1969. Elle était accompagnée de commentaires relatifs aux principales caractéristiques de la société en participation, aux travaux des comités professionnels de normalisation et aux motifs et conséquences de la décision d'ordre général prise par l'assemblée plénière du CNC⁷⁰⁵.

⁷⁰⁴ Le CNC a eu à choisir en fait entre deux solutions :

- ou bien, constater en comptabilité, la participation à la clôture de l'exercice au cours duquel le droit des salariés est né ;

- ou bien, constater, en comptabilité, la participation au moment où elle est devenue certaine quant à son montant, c'est à dire après l'approbation des comptes des comptes par l'assemblée générale des actionnaires.

En fait, le CNC avait estimé que la participation devait être considéré comme un élément de détermination du résultat de l'exercice au titre duquel les salariés ont effectivement travaillé, même s'il en résultait un décalage entre le résultat comptable et le résultat fiscal.

Au titre de l'exercice, le CNC recommandait que la participation soit provisionnée dans un compte de «Provisions pour pertes et charges» par le débit d'un compte de «Dotations de l'exercice aux comptes de provisions hors exploitation ou exceptionnels». Après l'approbation des comptes, la provision susvisée était annulée par le crédit du compte «Pertes sur exercices antérieurs et pertes exceptionnelles couvertes par des provisions, la dette envers les salariés étant constatée au débit d'un compte de pertes et profits «Participation des salariés aux fruits de l'expansion» par le crédit d'un compte de Personnel «Participation des salariés - Réserve spéciale». Ce dernier compte sera débité lors de l'affectation des fonds.

⁷⁰⁵ La note comprenait des dispositions générales et précisait le traitement comptable des opérations faites dans le cadre d'une société en participation. Elle préconisait notamment un compte 801 «Résultat d'exploitation en

• Note d'information 19 - Comptabilisation de la taxe sur la valeur ajoutée et des taxes assimilées

Par cette note approuvée par l'assemblée plénière du CNC en date du 15 décembre 1970, le Conseil national de la comptabilité a été amené à définir une nouvelle doctrine en matière de comptabilisation de TVA et taxes assimilées. En effet, la méthode habituelle de comptabilisation de la TVA (achats hors taxes déductible, ventes TVA comprise, TVA sur ventes constituant une charge d'impôt) avait été souvent contestée par les Comités professionnels de normalisation comptable. D'autre part, il importait de tenir compte du fait nouveau que constituait l'assiette de la taxer sur le «prix de vente hors TVA» depuis le 1^{er} janvier 1970⁷⁰⁶.

• Note d'information 23 - Comptabilisation des frais de recherche et de développement

Cette note, approuvée par l'assemblée plénière du CNC en date du 22 octobre 1971 présentait les méthodes de comptabilisation des dépenses de recherche et de développement. Elle était accompagnée de commentaires⁷⁰⁷.

• Note d'information 25 - Régularisation de la comptabilisation des charges liées aux congés payés

Cette note a été approuvée par les assemblées plénières du CNC en date du 9 janvier, du 14 février et du 13 mars 1973.

En matière de comptabilisation de charges liés aux congés payés, il y avait, à l'époque, divergence entre :

- la pratique de certaines entreprises qui enregistraient ces charges au moment où elles donnaient lieu à un débours effectif (conformément d'ailleurs aux règles fiscales) ;

société en participation» dont le solde était viré avec le compte 80 «Exploitation générale» dans le compte 870 «Résultat d'exploitation de l'exercice».

⁷⁰⁶ La note comprenait quatre chapitres :

- terminologie et principes ;
- application des principes ;
- saisie de l'information ;
- problèmes divers ;

et deux annexes :

- schéma de comptabilisation ;
- liste des comptes d'enregistrement.

Elle fut accompagnée de commentaires précisant les raisons de l'étude entreprise, les thèses en présence et les motifs et conséquences de la décision prise par l'assemblée plénière du CNC.

La note préconisait des méthodes et des comptes semblables à ceux utilisés aujourd'hui (TVA collectée, TVA déductible sur immobilisations, TVA déductible sur autres biens et services, TVA à décaisser ...).

Cette note d'information fut complétée par une seconde partie traitant de dispositions particulières qui fut approuvée par l'assemblée plénière du CNC en date du 22 septembre 1971 et du 24 novembre 1971. Cette seconde partie donnait les solutions pour des cas tels que les clients douteux et les créances irrécouvrables, la TVA exigible sur les livraisons, les cessions d'immobilisations, les livraisons à soi-même, les régularisations de fin d'exercice.

⁷⁰⁷ Elle permettait à titre exceptionnel, l'inscription des frais de recherche et de développement à l'actif si les conditions suivantes étaient simultanément remplies (conditions reprises par l'article 19 du décret 83-1020 du 29 novembre 1983 (en annexe Textes réglementaires) et par le plan comptable général 1982) :

- les projets en cause devaient être nettement individualisés et leur coût distinctement établi pour être réparti dans le temps ;
- chaque projet doit avoir à la date d'établissement des situations comptables de sérieuses chances de réussite technique et de rentabilité commerciale.

La note préconisait l'utilisation d'un compte 29 « Frais de recherche et de développement immobilisés ».

- la règle comptable (rappelée par le CNC dans son bulletin n° 11 de juillet 1972) qui veut que les charges soient constatées dès le moment où elles sont nées, même si elles ne sont pas exigibles⁷⁰⁸.

La note précise le mode d'enregistrement impliqué par le passage de la première à la seconde méthode. Elle rappelle également que la charge de congés payés comprend l'indemnité de congés (ou l'indemnité compensatrice) et les charges sociales correspondantes.

• **Note d'information 28 - Comptabilisation de l'imposition forfaitaire due par les personnes morales**

Cette note, approuvée par l'assemblée plénière du CNC en date du 19 décembre 1974, présente la méthode de comptabilisation à suivre pour enregistrer l'imposition forfaitaire (alors de 1 000 F) édictée par l'article 22 de la loi de finances pour 1974 (loi 73-1150 du 27 décembre 1973)⁷⁰⁹

• **Note d'information 32 - Comptabilisation des transactions avec clause de réserve de propriété**

Cette note, approuvée par l'assemblée plénière du CNC en date du 16 décembre 1980, a été prise à la suite des dispositions de l'article 3, alinéa 3⁷¹⁰ de la loi 80-335 du 12 mai 1980 relative aux effets des clauses de réserve de propriété dans les contrats de vente conduisant, sous réserve du respect des mesures de publicité exigées, à traiter l'opération comme si elle impliquait transfert de propriété à l'acquéreur.

La note d'information porte essentiellement sur les modalités d'application des mesures de publicité préconisées par la loi et ont été reprises dans le plan comptable général 1982-1986⁷¹¹.

2.6.2. Les avis

Contrairement aux notes d'information qui concernaient des problèmes généraux susceptibles d'intéresser la plupart des entreprises, les avis du CNC étaient relatifs à des sujets plus limités et n'intéressant qu'un nombre plus réduit d'entreprises. Les avis les plus importants ont porté sur l'utilisation comptable des primes de fusion et d'apport, sur des propositions de la commission des communautés européennes en matière d'harmonisation comptable, sur la comptabilisation des acquisitions d'immobilisations contre paiement de rentes viagères, sur la réévaluation libre des bilans, sur la réévaluation légale des immobilisations non amortissables (article 61 de la loi de finances pour 1977) et amortissables (article 69 de la loi de finances pour 1978), sur la comptabilisation des créances et dettes libellées en monnaies étrangères et sur les normes IASC.

⁷⁰⁸ Le Plan comptable général 1957 (page 111 - note de bas de page) précisait que dans le compte 470 «Charges à payer» devait être compris, en particulier, le montant des droits acquis par le personnel à la clôture de l'exercice au titre des congés payés.

⁷⁰⁹ Cette note préconise l'enregistrement dans le compte 876 «Impôts sur les bénéfices» en cas de certitude de ne pas avoir à payer l'impôt au cours des deux années qui suivront l'imposition forfaitaire, soit dans le cas contraire, de constater une dotation aux comptes de provisions hors exploitation ou exceptionnelles par le crédit du compte 155 «Provision pour impôts».

⁷¹⁰ «Les marchandises venues avec une telle clause doivent figurer sur une ligne distincte à l'actif du bilan de l'acquéreur. La créance correspondant à la vente doit également figurer sur une ligne distincte à l'actif du bilan du vendeur»

⁷¹¹ p. II. 131.

• Avis 1 - Utilisation comptable des primes de fusion et d'apport

Cet avis, en date du 8 avril 1970, rappelle que les éléments d'actif doivent être comptabilisés, lors de leur entrée dans le patrimoine de la société absorbante, dans le cadre d'une fusion, à leur valeur d'apport⁷¹².

• Avis 2 - Propositions de la commission des communautés européennes en matière d'harmonisation comptable

Cet avis, en date du 2 juillet 1971, propose un certain nombre de dispositions comptables relatives au bilan, au compte de résultats, aux principes généraux et dispositions générales, en vue d'une harmonisation européenne dans le cadre notamment d'un avant projet de directive tendant à coordonner, pour les rendre équivalentes, les garanties qui seront exigées des sociétés anonymes et SARL de droit national pour protéger les intérêts tant des associés que des tiers⁷¹³.

• Avis 9 - Comptabilisation des acquisitions d'immobilisations contre paiement de rentes viagères

Cet avis en date du 18 janvier 1974, présente les différents modes de comptabilisation possibles. (inscription à l'actif du bilan du débirentier du bien acquis, inscription au passif de la dette estimée dans un compte 19 «Dette estimée», ajustement dans le compte de pertes et profits en cas de décès «prématuré» du crédirentier ou de «longévité» du crédirentier.

• Avis 10 - Réévaluation libre des bilans

Cet avis, en date du 22 avril 1974, servira de base aux avis 14 et 15 liés à la réévaluation légale de 1976 -1977⁷¹⁴.

⁷¹² Cet avis autorise le virement de la prime de fusion à la réserve légale, les prélèvements sur la prime de fusion ou d'apport en vue de la constitution de réserves destinées à faire face à des risques éventuels, l'imputation des frais d'augmentation de capital sur la prime afférente à cette augmentation. Il n'autorise pas de prélèvements sur la prime de fusion ou d'apports en vue de la constitution de provisions pour dépréciation du portefeuille-titres apporté ou en vue de réduire la valeur des biens apportés pour la ramener à la valeur comptable que ces biens avaient dans la comptabilité des sociétés absorbées ou apportées.

⁷¹³ Future quatrième directive du Conseil des communautés européennes du 25 juillet 1978

⁷¹⁴ Cet avis précise notamment que :

- la plus-value de réévaluation est égale à l'excédent de la valeur réévaluée sur le montant net comptable de l'immobilisation, les amortissements demeurant inchangés, les provisions étant cependant virées au compte de pertes et profits ;
- le compte correcteur auquel est inscrit la plus-value est porté au bas de la situation nette, ce compte étant intitulé «écart de réévaluation libre» ;
- l'amortissement est calculé sur la valeur résiduelle : il est porté pour partie en charge de l'exercice et pour partie directement imputé au compte d'écart de réévaluation (la dotation de l'exercice se calcule sur la valeur historique et le complément vient en diminution de l'écart de réévaluation qui se trouve ainsi progressivement amorti) ;
- la plus-value ne peut être ni incorporée au capital, ni virée à un compte de réserves, ni être utilisée pour compenser des pertes, ni être rapportée au résultat aussi longtemps que le bien réévalué demeure dans le patrimoine de l'entreprise ;
- lorsque le bien sort du patrimoine, le compte «écart de réévaluation libre» est soldé par le crédit du compte d'immobilisation et la plus-value réalisée est traitée conformément aux règles normales de la comptabilité.

• **Avis 14 et 15 - Réévaluation des immobilisations non amortissables (article 61 de la loi de finances pour 1977) et amortissables (article 69 de la loi de finances pour 1978)**

Ces avis en date du 23 février 1977 (pour l'avis 14) et du 14 février 1978 (pour l'avis 15) présente les méthodes de comptabilisation liés à la réévaluation légale. Ils insistent notamment sur l'obligation de réévaluer, sur les immobilisations à prendre en compte, sur les techniques d'évaluation, sur les enregistrements à effectuer et sur les obligations comptables liées à la réévaluation.

• **Avis 16 - Comptabilisation des créances et dettes libellées en monnaies étrangères**

Cet avis du 16 janvier 1979 critique les règles retenues par le Plan comptable général 1957 en ce qui concerne les créances et les dettes libellés en monnaies étrangères. Il préconise une méthode qui sera reprise par le Plan comptable général 1982⁷¹⁵ ⁷¹⁶.

• **Avis 21 - La comptabilisation des amortissements, norme IASC n° 4**

Cet avis du 16 novembre 1981, précise dans quelle mesure les recommandations de l'IASC sont compatibles avec le projet de plan comptable révisé (projet 1979). Il examine les recommandations de la norme et les disparités (réelles ou simplement apparentes) entre cette norme et les dispositions du plan révisé.

Les avis 22 et 23, également du 16 novembre 1981, effectueront la même analyse au niveau de la norme 7 « Le tableau de financement » et de la norme 9 « Comptabilisation des activités de recherche et développement ».

2.6.3. Les recommandations

Les recommandations les plus importantes publiées dans cette période ont porté sur la consolidation des comptes et sur la tenue de la comptabilité sur ordinateur.

• **Recommandation 1 - Consolidation des bilans et des comptes**

Cette recommandation était comprise dans un rapport du Conseil national de la comptabilité sur la consolidation des bilans et des comptes approuvé par arrêté du ministre de l'Economie et des Finances en date du 20 mars 1968. Cette recommandation est le premier texte à caractère officiel français sur la consolidation⁷¹⁷.

⁷¹⁵ p. II 12 et 13

⁷¹⁶ Cet avis stipule notamment qu'à l'arrêté des comptes :

- les créances et les dettes sont converties et comptabilisées en francs sur la base du dernier cours de change ;
- les différences de conversion sont inscrites dans des comptes de régularisation, à l'actif ou au passif du bilan ;
- les gains latents n'interviennent pas dans la formation du résultat ;
- les pertes latentes entraînent par contre, la constitution d'une provision pour pertes de change ;
- dans certains cas (couverture de change, emprunt affecté à l'acquisition d'un immobilisation, opérations de termes voisins, charges financières plus faibles que si l'emprunt avait été contracté en francs, opérations affectant plusieurs exercices), la provision peut être limitée.

⁷¹⁷ Il comprenait les points suivants :

- principes généraux ;
- composition de l'ensemble ;
- processus de consolidation ;
- retraitements préalables ;
- élimination des doubles emplois internes et externes ;
- définition du chiffre d'affaires consolidé ;

Cette recommandation a été complétée par un projet de rapport sur la consolidation des bilans et résultats de novembre 1978, rapport présentant notamment de nouvelles méthodes de consolidation : on y trouve l'exposé des méthodes d'intégration globale, d'intégration proportionnelle, de mise en équivalence, on y analyse la différence de première consolidation en écart d'évaluation et écart d'acquisition des titres de participation, on y présente un tableau de financement consolidé ... De nombreuses expressions de ce rapport ont été reprises dans la méthodologie de la consolidation qui a été intégrée dans le Plan comptable général par l'arrêté du 9 décembre 1986⁷¹⁸.

• **Recommandation 3 - La tenue de la comptabilité sur ordinateur**

Cette recommandation d'avril 1976 a été reprise intégralement dans le plan comptable général 1982⁷¹⁹.

2.6.4. Les vœux

Le vœu le plus important est celui qui concerne l'harmonisation des dispositions d'ordre fiscal avec le plan comptable général (Vœu 3 - Harmonisation des dispositions d'ordre fiscal avec le plan comptable général)⁷²⁰.

-
- différence de consolidation ;
 - résultat consolidé ;
 - établissement et présentation des comptes de groupe ;
 - liste des comptes du plan comptable général permettant de préparer la consolidation.

⁷¹⁸ Voir infra chapitre 9, § 1.4.3.

⁷¹⁹ Première partie Section IV p. I.13

Le texte ainsi intégré fut comprenait 6 paragraphes ainsi rédigés :

- 1) L'organisation du système de traitement doit garantir toutes les possibilités d'un contrôle éventuel.
- 2) Le système de traitement doit établir, sur papier ou éventuellement sur tout support offrant des conditions de garantie et de conservation définies en matière de preuve, des états périodiques numérotés et datés récapitulants dans un ordre chronologique toutes les données qui y sont entrées, sous une forme interdisant toutes insertions intercalaires ainsi que toutes suppressions ou additions ultérieures.
- 3) L'origine, le contenu et l'imputation de chaque donnée doivent être indiqués en clair. En outre, chaque donnée doit s'appuyer sur une pièce justificative constituée par un document écrit. Lorsque les données sont prises en charge par un procédé qui, autrement, ne laisserait aucune trace, elles doivent être également constatées par un document écrit directement intelligible.
- 4) Il doit être possible, à tout moment, de reconstituer à partir des données définies ci-dessus les éléments des comptes, états et renseignements, soumis à la vérification ou, à partir de ces comptes, états et renseignements, de retrouver les données entrées. C'est ainsi que tout solde de compte doit pouvoir être justifié par un relevé des écritures dont il procède à partir d'un autre solde de ce même compte. Chacune de ces écritures doit comporter une référence permettant l'identification des données correspondantes.
- 5) L'exercice de tout contrôle doit comporter droit d'accès à la documentation relative aux analyses, à la programmation et à l'exécution des traitements en vue de procéder notamment aux tests nécessaires.
- 6) Les procédures de traitement automatisé des comptabilités doivent être organisées de manière à permettre de contrôler si les exigences de sécurité et de fiabilité requises en la matière ont bien été respectées.

⁷²⁰ Au début des années 1960, « l'essai du rapt de la comptabilité » (tiré de « L'incidence des doctrines sur la pratique comptable ». *Revue d'Economie politique*, 1947, p. 399 (cité par L.RIVES, op. cit. 1962, p. 10) par le fisc était à son optimum. Certes la fiscalité avait redoré le blason de la comptabilité en lui donnant une importance qu'elle n'avait jamais connue, ce qui a fait dire à M. Penglaou : « La fiscalité est à la comptabilité ce que le snobisme est à l'art. Il ne faut pas en dire de bien parce qu'elle lui a fait beaucoup de mal, mais il ne faut pas en médire, par ce qu'elle lui a fait beaucoup de bien » Mais l'emprise du fiscal sur le comptable est devenue de plus en plus pressante et au fur et à mesure que s'affirmait l'autonomie du droit fiscal, le fossé se creusait davantage entre les solutions fiscales et les solutions qui auraient dû être inspirées par le droit privé. Ainsi, la législation fiscale avait peu à peu édifié une réglementation comptable à son usage dans le seul but de faire rendre à l'impôt son maximum. Georges Bascou pouvait ainsi déjà écrire en 1952 : « .. Les interventions de plus en plus fréquentes de la fiscalité paralysent les énergies et contraignant les chefs d'entreprise à une prudence excessive, génératrice de passivité. Avant d'entreprendre une opération industrielle et commerciale, le chef d'entreprise en arrive à poser la question de savoir quelles en seront les incidences fiscales et, la plupart du temps, il n'agit pas ou agit trop tard. Fait plus grave, la fonction comptable doit se plier aux exigences de la fiscalité et, comme les exigences sont formulées dans un style emprunté au vocabulaire comptable, beaucoup s'y laissent prendre et

Il est à noter que le rapprochement entre les dispositions fiscales et les règles comptables lorsqu'elles ne concordent pas a été largement amorcé depuis 1962, notamment du fait de la parution du décret 65-968 du 28 octobre 1965 (modifié par le décret n° 71-86 du 6 janvier 1971) dont les articles 38 bis, 38 ter et suivants de l'Annexe III du Code général des Impôts ont consacré la codification⁷²¹.

Section 3

L'influence de l'Ordre des experts comptables, de la Commission des opérations de bourse et de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes

Si, durant cette période, le rôle du Conseil national de la comptabilité a été indéniable, il s'est vu complété par les travaux de l'Ordre des experts-comptables (dénommé alors Ordre des experts-comptables et des comptables agréés) de la Commission des opérations de bourse et de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes.

3.1. L'Ordre des experts-comptables

L'organisation de l'Ordre fut profondément modifiée par la loi du 31 octobre 1968 qui, en modifiant l'Ordonnance de 1945, a prévu une unification progressive de la profession (le recrutement des comptables agréés étant arrêté à compter du 23 septembre 1970), amélioré les conditions d'exercice de la profession et redéfini la profession par rapport à la révision.

3.1.1. La contribution de l'Ordre

La contribution de l'Ordre à l'élaboration et la diffusion de la doctrine comptable a pu s'analyser dans cinq domaines : la communication, les congrès, la participation aux travaux de normalisation, la publication de recommandations et la participation à des organismes internationaux.

croient agir en technicien, alors qu'ils font oeuvre de fonctionnaires. Fait paradoxal, on reproche maintenant à la comptabilité d'être devenue une technique trop exacte, trop rigoureuse et, disons le mot, trop sincère. On s'intéresse moins au rendement financier, industriel ou commercial de l'entreprise qu'au résultat fiscal. Quelques insensés prennent le comptable pour un magicien capable d'escamoter la part du fisc et ne se doutent pas qu'il se borne très souvent à constater simplement l'appauvrissement réel de l'entreprise. Etat d'esprit déplorable que celui du commerçant ou de l'industriel plus préoccupé d'échapper à l'impôt que de l'état de ses affaires (Evolution de la fonction comptable dans l'économie de l'entreprise, *Bulletin SCF*, n° 130, Juillet 1952 – Cité par L. RIVES, op. cit. 1962, p.11).

Dans une décision datée du 3 mai 1962, le Conseil national de la comptabilité a émis le voeu :

- qu'aucune disposition d'ordre fiscal n'affecte la terminologie, les règles du Plan comptable général ni la tenue normale des comptabilités
- que, sans remettre en cause le principe des avantages d'ordre économique ou financier évoqués, les discordances de cette nature soient éliminés aussi bien pour simplifier la tâche des entreprises que pour ne pas détourner la comptabilité de sa mission essentielle.

Le CNC a par ailleurs suggéré que les dispositions fiscales utilisées comme moyen de politique économique et financière portent sur des modalités de taxation et non sur le processus de détermination du résultat.

⁷²¹ Voir infra § 4.5.

• La communication

Le premier numéro du bulletin de l'Ordre porte la date d'octobre 1943, mais seuls trois autres ont pu paraître avant la promulgation de l'Ordonnance de 1945. Puis la cadence s'accéléra, onze bulletins paraissant chaque année, jusqu'en 1955 où l'on créa la Revue française de comptabilité et le Bulletin d'information et de liaison (remplacé en 1982 par SIC : Science - Indépendance - Conscience)⁷²²

La Revue française de comptabilité paraît d'abord six fois par an puis devient mensuelle et publie des articles d'intérêt général sollicités des professionnels ou de signatures extérieures ainsi que des rubriques permanentes : ordre, normalisation, international, bibliographie.

• Les congrès de l'Ordre

Statutairement, chaque année doivent réunis en congrès national les membres du Conseil supérieur et des Conseils généraux. Dans les premières années, pour animer les réunions, des communications sont présentées⁷²³. Ainsi en 1957, une série d'exposés sont effectués sur le contrôle des entreprises et la certification des bilans.

A partir de 1962 furent organisés des congrès de nouveau type ou à côté de l'assemblée générale statutaire des conseillers supérieurs et régionaux, était organisé un débat à partir d'un travail effectué en commissions préalables et permettant une contribution à l'avancée et à la diffusion des techniques comptables⁷²⁴.

C'est ainsi que furent traités les thèmes suivants aux différents congrès :

- 1962 - Le commissaire aux comptes dans les sociétés françaises
- 1963 - Les diligences normales en matière de travail comptable
- 1964 - L'analyse et la gestion financière des entreprises
- 1965 - La révision. Théorie et pratique du contrôle des comptes
- 1966 - Le conseil de gestion. Contribution à l'étude du rôle des membres de l'ordre
- 1967 - Pas de rapport
- 1968 - Les groupes et groupements de sociétés. Contribution à l'étude des entreprises liées
- 1970 - L'exercice du commissariat aux comptes dans le cadre de la nouvelle législation sur les sociétés commerciales
- 1971 - Informatique de gestion et comptabilité
- 1972 - L'investissement et l'entreprise
- 1973 - L'expert-comptable dans l'économie nationale et l'Europe de demain
- 1974 - Le commissariat aux apports et les méthodes d'évaluation
- 1975 - Pas de rapport
- 1976 - L'inflation et l'entreprise
- 1977 - Le contrôle interne dans l'entreprise
- 1978 - La participation de l'expert-comptable à l'élaboration des comptes annuels

⁷²² Pour une histoire de la profession, voir « Du bulletin de l'Ordre au SIC », N° hors série de SIC Septembre 2015

⁷²³ De 1945 à 1952, les congrès sont organisés en demi-journée et seuls les élus de l'Ordre étaient présents. De 1963 à 1961 ils furent organisés en une journée d'étude, un rapport de synthèse et 200 à 400 participants.

⁷²⁴ De 1962 à 1973, les congrès sont organisés sur deux à trois jours, des ouvrages préparatoires et des thèmes de réflexion. Les congressistes passent de 400 à 1400.

- 1979 - Comptabilité et droit pénal des affaires
- 1980 - Comptabilité et fiscalité
- 1981 - Les principes comptables fondamentaux
- 1982 - La fonction financière et le plan comptable général 1982
- 1983 - Le contrôle de qualité
- 1984 - Comptabilité et prospective : réponses comptables aux nouveaux besoins d'information
- 1985 - La formation du commissaire aux comptes et de l'expert-comptable
- 1986 - Les prévisions, performance et prévention
- 1987 - Les missions de l'expert-comptable : défis et prospective
- 1988 - Le système d'information de l'entreprise : rôle de l'expert-comptable
- 1989 - Les enjeux de la comptabilité
- 1990 - Ouverture du capital et transmission des entreprises
- 1991 - Fiscalité. Stratégie pour les entreprises et la profession
- 1992 - Le projet de la profession comptable libérale
- 1993 - L'Europe des entreprises : une chance pour la profession comptable

Il faut noter qu'à partir de 1994, les congrès n'ont plus fait l'objet d'une publication particulière. Toutefois, ils sont restés centrés sur des sujets bien déterminés (par exemple en 2005 : « Et si on parlait de comptabilité »)⁷²⁵.

• La participation aux travaux de normalisation

Le Conseil supérieur de la comptabilité fut institué, nous l'avons vu, par le 16 janvier 1947. L'une des deux vices-présidences de ce Conseil fut assurée par Monsieur Paul Caujolle, Président de l'Ordre au moment de l'Ordonnance de 1945, depuis président d'honneur dudit Ordre. La révision du Plan comptable 1947 a été conduite avec une participation active des membres de l'Ordre. Il en est de même du travail réalisé par le Conseil national de la comptabilité à compter de la réforme introduite par le décret du 17 Janvier 1957.

⁷²⁵ 1994 - Les outils de la performance des cabinets et le développement des missions
 1995 - 50 ans au service de l'entreprise – Quelle fonction comptable pour l'an 2000 ?
 1996 - Contribuer à la performance des entreprises
 1997 - La comptabilité et la société au service de l'intérêt public [congrès mondial]
 1998 - Optimiser le potentiel du cabinet sur les marchés réglementés et concurrentiels
 1999 - La qualité orientée clients
 2000 - Ambition 2010
 2001 - Experts-Comptables & Entreprises / L'imagination partagée
 2002 - Connecter les compétences / Hommes, techniques, langage
 2003 - Accompagner l'entreprise pour créer, développer, pérenniser, Transmettre
 2004 - L'expert-comptable et la fiscalité / Nouveaux enjeux - nouveaux comportements
 2005 - Et si on parlait de comptabilité ?
 2006 - Cap sur le social et les ressources humaines !!!
 2007 - Europe & entreprises / Opportunités pour l'expert-comptable
 2008 - Parlons Entreprise / Croissance 2.0, innovante et durable
 2009 - De la comptabilité à la finance / La relance par la confiance
 2010 - CAP 2020
 2011 - Experts comptables & TPE pour une dynamique de croissance
 2012 - L'expert-comptable entrepreneur
 2013 - Les compétences au service de la performance
 2014 - Le monde change - Oser agir, conquérir
 2015 - L'expert-comptable numérique

La profession libérale a été largement impliquée dans études, recherches et débats qui ont précédé, accompagné et suivi l'évolution du Plan comptable général 1982⁷²⁶.

• La publication de recommandations

C'est à la suite du congrès de 1963 que fut créé en 1964 le «Comité permanent des diligences normales». Bien avant que le processus d'internationalisation fasse irruption, le Comité permanent eut l'immense mérite d'anticiper les changements et de préparer les professionnels aux exigences internationales⁷²⁷.

Les différentes recommandations publiées par l'ordre seront examinées dans le paragraphe 3.1.2 ci-après.

• La participation aux organismes internationaux.

Le 17 novembre 1951, à l'initiative de Paul Caujolle, treize associations européennes pressenties donnèrent leur adhésion définitive aux statuts de l'Union européenne des experts-comptables économiques et financiers (UEC)., dont Paul Caujolle fut nommé le premier président.

D'importants acquis sont à mettre au crédit de l'UEC : outre le manuel d'évaluation des entreprises, citons un le dictionnaire de lexicologie comptable⁷²⁸.

C'est au sein que l'UEC que prit naissance, en 1958, le groupe comparatif des statuts professionnels qui allait par suite devenir le groupe d'études des experts-comptables de la CEE., dont tout le monde reconnaît la rôle important qu'il a joué dans la préparation des 4ème et 7ème directives de la CEE.

Par la suite, le groupe d'études des experts-comptables de la CEE. et de l'UEC donnera naissance à la fédération des experts-comptables européens : la FEE (octobre 1986 congrès de Lausanne).

Par ailleurs, l'Ordre des experts-comptables participait le 29 juin 1973 à la création de l'IASC⁷²⁹ et le 7 Octobre 1977 à celle de l'IFAC⁷³⁰.

3.1.2. Les recommandations de l'Ordre

Le Conseil Supérieur de l'Ordre des experts-comptables avait traité successivement, dans ses Congrès de 1963 et 1965, des diligences normales en matière de travail comptable, puis de révision, et avait créé en 1964 un Comité permanent des diligences comptables, rebaptisé en 1991 Comité professionnel de doctrine comptable, comprenant, outre des experts-comptables, les représentants des différents organismes intéressés par le développement de la doctrine comptable, afin de poursuivre les travaux entrepris à cette double occasion et de formuler les règles de diligence en matière de régularité et de sincérité des comptes

⁷²⁶ CNCC – OECCA, op. cit. 1993, p. 126

⁷²⁷ CNCC – OECCA *Idem*, p. 125

⁷²⁸ CNCC – OECCA *Ibid.*, p. 74

⁷²⁹ *International Accounting Standards Committee*, voir infra Chapitre 8, sections 5 et s.

⁷³⁰ *International Federation of Accountants* : association constituée par 63 organisations professionnelles représentant 49 pays différents et dont l'objectif essentiel est de «favoriser le développement d'une profession comptable homogène utilisant des normes harmonisées».

Le Comité permanent des diligences normales⁷³¹ cherche à rassembler les points de vue des différents organismes intéressés par le développement de la doctrine comptable : ministères, grandes administrations, universités, entreprises, syndicats. S'il revenait⁷³² précisait H.F.A Cordoliani, « au Conseil national de la comptabilité de définir et de fixer le contenu de la doctrine comptable, et s'il appartient aux tribunaux de juger, dans les cas contentieux, de la juste application des règles formulées, c'est tout naturellement l'organisation professionnelle représentative en France, c'est à dire l'Ordre des experts-comptables et des comptables agréés, qui doit connaître les conditions dans lesquelles les professionnels, qui sont ses ressortissants, appliqueront ces règles ».

Les sujets furent au préalable répartis en trois puis cinq séries (fin 1983) :

Une première série, consacrée aux *Principes comptables*, comprenait 13 recommandations traitant des sujets suivants :

- 1. - Provisions et réserves (septembre 1966)⁷³³ ;
- 2. - Comptabilisation de la T.V.A. (novembre 1966)⁷³⁴ ;
- 3. - Amortissement des immobilisations (février 1967)⁷³⁵ ;
- 4. - Plus et moins-values de cession (février 1967)⁷³⁶ ;

⁷³¹ L'assemblée du CPDN comprend :

- les représentants d'un certain nombre d'organismes choisis par le Conseil supérieur : Direction générale des Impôts, Service de la législation fiscale, Direction du Trésor, Direction générale de l'industrie, Conseil d'Etat, Cour des comptes, Cour de cassation, tribunal de commerce de Paris, Banque de France, Commission bancaire, Commission des opérations de bourse, Conseil national de la comptabilité, CNPF. Ces représentants sont désignés pour trois ans par leur organisme sur demande du Conseil supérieur ;
- les présidents d'honneur du Conseil supérieur ;
- le président de la Commission des études techniques du Conseil supérieur de l'Ordre des experts-comptables ;
- vingt professionnels au plus, experts-comptables et commissaires aux comptes, désignés par le Conseil supérieur.

Le président du CPDN est choisi par le président du Conseil supérieur, parmi les membres experts comptables, pour une durée de trois ans.

⁷³² H.F.A CORDOLIANI, Les recommandations publiées par l'Ordre en matière de diligences normales, *Revue Française de Comptabilité*, n° 42, Septembre 1974, p. 323.

⁷³³ Cette recommandation précisait les points suivants :

I. D'abord, pour permettre de dégager avec plus de précision la situation nette de l'entreprise, les provisions qui ont manifestement le caractère de réserves devront être classées avec les capitaux propres du bilan. La recommandation cite ensuite les types de provisions concernées.

II. Ensuite, dans un souci de saine gestion, l'obligation de constituer toute provision nécessaire pour pertes et charges ou pour dépréciation de l'actif devra être réalisée, et ceci même en l'absence de bénéfice.

III. Toutes les charges et pertes constatées dont le caractère est certain, non payées à la clôture de l'exercice, seront classées dans des comptes d'exigibilité dès lors que le montant en est connu avec une précision suffisante (cas de « provisions » pour congés payés, pour paiement de la taxe d'apprentissage, pour impôt sur les sociétés, ...)

IV. Enfin la recommandation prévoit une note annexée au bilan pour mentionner les faits ou événements connus au moment de la communication du bilan et n'ayant pas fait l'objet de provisions, leur survenance postérieure à la date de clôture de l'exercice n'étant pas à cette date normalement prévisible.

⁷³⁴ Cette recommandation précisait que dans les cas où la TVA est normalement récupérable, il convient de comptabiliser les achats hors taxes et de valoriser en conséquence les stocks au bilan hors taxes, les taxes restant à récupérer à la clôture d'un exercice figurant au bilan dans les valeurs réalisables ou disponibles. S'il apparaissait à la clôture d'un exercice que le montant du crédit de TVA, en partie ou en totalité, risque de ne pas être récupéré, une provision pour risque de non-récupération de la TVA devait être constituée.

⁷³⁵ Cette recommandation stipulait que les amortissements devaient être pratiqués même en l'absence ou d'insuffisance de bénéfice. Ils devaient être calculés en fonction de la durée probable d'utilisation, selon un rythme préalablement fixé par le chef d'entreprise, compte tenu des usages, des conditions particulières d'utilisation et de l'obsolescence. Dans un but d'information, la recommandation préconisait de fournir au bas du bilan, le montant cumulé des amortissements calculés selon un mode linéaire (Les amortissements dérogatoires sont une innovation du plan comptable 1982).

⁷³⁶ Cette recommandation présentait le mode de comptabilisation des plus ou moins-values sur cessions d'immobilisations, des provisions pour dépréciation, des plus-values de fusion, de la détermination des plus-

- 5. - Renseignements d'ordre comptable à fournir par les entreprises (février 1968)⁷³⁷ ;
- 6. - Engagements hors bilan (mai 1968)⁷³⁸ ;
- 7.- Tableau de financement (février 1969)⁷³⁹ ;
- 8. - Inventaire de fin d'exercice (mai 1969)⁷⁴⁰ ;
- 9.- Rattachement des produits et des charges (mai 1969)⁷⁴¹ ;
- 10.- Comptabilisation des crédits à court, moyen et long terme (mai 1971)⁷⁴² ;
- 11. - Les pertes sur contrats à long terme (octobre 1981)⁷⁴³ ;
- 12. - Événements postérieurs à la date de clôture (mai 1982)⁷⁴⁴ ;

values à long terme et à court terme, de l'inscription du montant net des plus-values à long terme à une réserve spéciale.

Cette recommandation était motivée par le nouveau régime fiscal des plus ou moins-values introduit par la loi 65-566 du 12 juillet 1965, laquelle avait supprimé l'exonération sous condition de emploi en ce qui concerne les cessions éléments de l'actif immobilisé ; le nouveau régime d'imposition des plus-values et de déduction des moins-values faisait dorénavant la distinction entre éléments amortissables et non amortissables et avait établi une distinction fondamentale entre plus-values et moins-values à court terme et à long terme.

⁷³⁷ Cette recommandation précisait que le décret 65-968 du 28 octobre 1965 avait normalisé la présentation des bilans, compte d'exploitation et compte de pertes et profits annexés aux déclarations fiscales des entreprises (voir infra § 4.5). Elle précisait que les renseignements utiles aux utilisateurs (entrepreneur, actionnaires, Banque de France, INSEE, commissaire aux comptes, banquiers, analystes financiers...) pouvaient être extraits d'une comptabilité tenue conformément au Plan comptable général.

⁷³⁸ Cette recommandation précisait qu'un bilan doit être assorti de la liste des engagements et garanties en faveur de l'entreprise ou à l'égard des tiers. Les engagements, qui peuvent être conditionnels ou inconditionnels, ne doivent pas faire double emploi avec les éléments déjà inscrits au bilan, Les renseignements à fournir doivent être classés en trois catégories :

- les engagements de garantie (analysés en engagements donnés et engagements reçus) ;
- les engagements réciproques (analysés en engagements habituels et engagements exceptionnels) ;
- les créances et dettes assorties de garanties.

⁷³⁹ Pour permettre à la comptabilité de mieux jouer son rôle d'instrument de gestion et d'information, la recommandation note qu'il serait souhaitable que soit établi à la clôture de chaque exercice, en plus du bilan et des comptes de résultat, un tableau de financement décrivant les emplois et les ressources de l'exercice. Le tableau de financement devait être complété par un tableau pluriannuel, aux données résumées, qui permette de suivre l'évolution financière de l'entreprise au cours d'exercices successifs.

⁷⁴⁰ Cette recommandation présente les obligations de l'entreprise en matière d'inventaire (obligations liées au code de commerce ou à la législation sur les sociétés commerciales), elle définit l'inventaire, en précise son utilité et recommande les opérations de contrôle à réaliser et les documents à présenter.

⁷⁴¹ Cette recommandation rappelle le principe de séparation des exercices et qu'il convient d'imputer à un exercice donné les produits et les charges qui lui sont propres afin de dégager le résultat qui y trouve son origine. Les charges non encore supportées à la clôture d'un exercice qui trouvent directement leur origine dans les opérations réalisées au cours de cet exercice doivent lui être rattachées (comptes de régularisations, provisions). Seuls les produits correspondant aux prestations effectuées au cours d'un exercice doivent être rattachés à cet exercice.

⁷⁴² Cette recommandation précise notamment que pour un emprunt contracté auprès d'une banque ou d'un autre établissement prêteur par une entreprise, le montant des sommes empruntés et des agios seront enregistrées en comptabilité d'une manière séparée. Seul le principal figurera au passif. Elle traite aussi de la comptabilisation des crédits de mobilisation des créances commerciales et des engagements financiers (en renvoyant à la recommandation n° 6).

⁷⁴³ Cette recommandation précise que, en cas de perte sur un contrat à long terme, la perte provisionnée ne doit pas être limitée à la perte sur la partie effectuée mais doit (indépendamment du critère fiscal) être constatée sur l'ensemble des éléments constitutifs. La recommandation précise ensuite quels sont les éléments à prendre en compte pour le calcul selon que le contrat soit marginal ou non marginal.

⁷⁴⁴ Cette recommandation précise que les événements ou connus postérieurement à la date de clôture de l'exercice et susceptibles d'avoir une incidence significative sur l'appréciation de la situation de l'entreprise à la date de clôture doivent être pris en considération lors de l'établissement des comptes et de l'annexe (concept repris par l'alinéa 3 de l'article 14 du Code de commerce : «Il doit être tenu compte des risques et des pertes intervenus au cours de l'exercice ou d'un exercice antérieur, même s'ils sont connus entre la date de clôture et celle de l'établissement des comptes»).

- 13. - Le traitement comptable des créances payables à terme et non productives d'intérêt (juillet 1982)⁷⁴⁵.

Une seconde série était consacrée à la *Révision comptable*. Elle comprenait une première recommandation intitulée : «normes de révision comptable» qui formulait les normes générales et dont les cinq applications postérieures étaient des applications, soit à des postes particuliers des comptes, soit à des procédures spécifiques⁷⁴⁶.

La troisième série groupait des *Cas particuliers*⁷⁴⁷ ; la quatrième série concernait *l'Information du public*⁷⁴⁸ ; enfin, la cinquième série concernait la *Gestion d'entreprise* et ne comprenait qu'une seule recommandation⁷⁴⁹.

3.2. La Commission des opérations de bourse

Créée par l'Ordonnance 67-133 du 28 septembre 1967, la Commission des opérations de bourse avait pour mission de contrôler l'information du public sur les sociétés faisant appel à l'épargne et de veiller au bon fonctionnement des bourses de valeurs.

Pour pouvoir exercer sa mission, la COB disposait de deux types de pouvoirs d'intervention : elle publiait des textes ayant force juridique et avait un pouvoir d'intervention directe.

Elle a publié des textes ayant force juridique : des règlements (concernant le fonctionnement des marchés placés sous son contrôle), des instructions (précisant les règles applicables dans les domaines où la COB exerce une mission de contrôle) et des recommandations, avis, doctrine exprimée dans son bulletin mensuel et son rapport annuel. Elle avait un pouvoir d'intervention directe : droit d'enquêter, de perquisitionner, de procéder à des contrôles complémentaires des comptes des sociétés faisant appel à l'épargne, droit d'informer le public, droit de prononcer des sanctions.

⁷⁴⁵ Cette recommandation préconise de constater sous forme de provision la constatation de l'écart entre la valeur d'entrée à l'actif de la créance et sa valeur actuelle. Les créances concernées sont celles qui concernaient notamment les opérations suivantes :

- vente assortie d'un différé exceptionnel de paiement ;
- les conditions de règlement exceptionnellement favorables consenties par l'entreprise à un client ou à un acquéreur ;
- les créances moratoriées en cas de règlement judiciaire ou de liquidation de biens ;
- les créances représentatives des sommes versées au titre de l'aide à la construction ;
- les prêts à plus d'un an accordés au personnel.

⁷⁴⁶ Elle comprenait les recommandations suivantes :

- 2 - Contrôle des stocks et travaux en cours (mai 1968) ;
- 3.- Procédure de confirmation directe (juillet 1970).;
- 4 - Contrôle des titres de participation et de placement (juillet 1972) ;
- 5 - Révision des comptes consolidés (mai 1973) ;
- 6 - Contrôle des biens entrés dans le patrimoine d'une société par des opérations d'apport, de fusion ou de scission (janvier 1974) ;
- 7. - La révision en milieu informatisé (mai 1975) ;
- 8 - Le seuil de signification (1976) ;
- 9 - La révision des comptes de frais généraux (septembre 1978) ;
- 10 - Les demandes de confirmation adressés aux banques (octobre 1979).

⁷⁴⁷ 1.- Comptabilisation des opérations de crédit bail (avril 1966) ;

2.- Diligences de l'expert comptable du comité d'entreprise (décembre 1973).

⁷⁴⁸ 1. - Information des actionnaires (sociétés cotées) (1966)

2. - Informations à préparer par les sociétés par actions (mai 1967)

3. - Présentation des comptes de résultat des sociétés commerciales (février 1969) ;

4. - Situation provisoire du bilan arrêtée à la fin du premier semestre (mars 1970)

⁷⁴⁹ 1. Terminologie en matière de coûts, prix de revient et marges (texte élaboré par le comité d'études de la gestion des entreprises - mars 1970)

A défaut d'habilitation expresse, la Commission des opérations de bourse a joué un rôle essentiel dans la construction du droit comptable : ses circulaires, ses recommandations, ses instructions consacrent des pratiques, mais aussi créent des règles de toute pièce.

Extraits d'un communiqué la COB

Recommandations d'ordre comptable à l'usage des sociétés civiles immobilières⁷⁵⁰

Dans ses bulletins des mois de janvier et mai 1971, la Commission a exposé en détail la procédure suivie pour le contrôle de l'information données par les sociétés civiles immobilières. Depuis lors, elle a mis au point des recommandations d'ordre comptable. Aux termes de l'article 11 de la loi 70-1300 du 31 décembre 1970, les membres des organes de gestion, de direction ou d'administration des sociétés civiles autorisées à faire appel publiquement à l'épargne sont tenues d'appliquer le plan comptable général adapté suivant les modalités qui seront fixées par décret, aux besoins et aux moyens desdites sociétés, compte tenu de la nature de leur activité....

Dans l'attente de la mise en vigueur d'un plan comptable adapté aux sociétés civiles immobilières, la nécessité lui est donc apparue de faire connaître à ces sociétés un certain nombre de recommandations d'ordre comptable dont elle a estimé que l'application serait une condition indispensable à une bonne information

Ces recommandations, adoptées par la Commission après consultation des instances compétentes, seront transmises à toutes les sociétés civiles faisant appel publiquement à l'épargne et à leurs commissaires aux comptes. Elles seront à la disposition de toute personne intéressée qui en fera la demande au Centre de documentation⁷⁵¹.

Les notes annexes aux bilans et comptes et comptes de sociétés⁷⁵²

L'objet des bilans et comptes de résultats présentés périodiquement par les sociétés à leurs actionnaires, ou occasionnellement à des tiers intéressés, est d'informer sur la situation financière et sur les résultats de l'activité sociale.

Pour les comptables, ces états financiers constituent le point d'aboutissement de la comptabilité en partie double. Celle ci repose sur des conventions qui concernent, d'une part, la nature des données enregistrées, le moment où elles sont appréhendées et le système d'unités qui sert à les exprimer, et de l'autre, le traitement de ces données par le jeu des comptes.

Quelle que soit l'honnêteté de ceux qui préparent les comptes et les connaissances comptables de leurs lecteurs, les états financiers, si bien agencés soient-ils, ne peuvent communiquer par eux-mêmes l'image fidèle dont ont besoin et à laquelle ont droit les utilisateurs.

Ces pourquoi les bilans et les comptes de résultats ne peuvent remplir utilement l'objet d'information qui leur est assigné que s'ils sont accompagnés de notes annexes qui constituent, soit des compléments à l'information contenue dans les états (c'est le cas des engagements hors bilan ou du détail de certains postes) soit des explications qui concernent les conventions utilisées, par exemple en matière d'évaluation.

Suivent alors la liste des notes explicatives et complémentaires préconisées par la COB.

⁷⁵⁰ Tiré du bulletin COB, juin 1971, Bulletin du CNCC n° 3, septembre 1971, p. 165 et 166

⁷⁵¹ COB - Cédex 3 - 92 - PARIS - DEFENSE

⁷⁵² Tiré du bulletin COB, février 1974, Bulletin du CNCC n° 13, mars 1974, p. 35 à 38

3.3. La Compagnie nationale des commissaires aux comptes

Nous avons vu que⁷⁵³ l'ouvrage écrit en commun par la Compagnie nationale des commissaires aux Comptes et l'Ordre des experts-comptables⁷⁵⁴, fait remonter à 1723 la première ébauche du contrôle des comptes. En 1935, les pouvoirs du commissaire aux comptes ont été élargis du fait des scandales financiers de l'époque. Une procédure d'agrément par les Cours d'appel a été instituée pour les commissaires faisant publiquement appel à l'épargne et obligation a été faite de révéler au procureur de la République les faits délictueux dont il avait connaissance. Mais ce n'est en fait que le décret 69-810 du 12 août 1969 pris en application de la loi du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales qui a organisé la profession de commissaire aux comptes telle que nous la connaissons aujourd'hui⁷⁵⁵.

Instituée par le décret du 12 août 1969, la Compagnie nationale des commissaires aux comptes chargée du bon exercice de la profession, de sa surveillance ainsi que de la défense de l'honneur de ses membres.

Les premières recommandations relatives aux diligences furent publiées par le Conseil national, qui gère la Compagnie des commissaires aux comptes. Elles portaient sur les principes généraux, les diligences extra-comptables et les diligences comptables.⁷⁵⁶ Le Conseil national donne son avis, lors qu'il y est invité par le garde des sceaux, ministre de la justice, sur les questions entrant dans ses propositions. Il soumet aux pouvoirs publics toutes propositions utiles relatives à l'organisation professionnelle et à la mission des commissaires aux comptes. Il a ainsi élaboré de nombreuses normes relatives au contrôle des comptes.

Par ailleurs, le bulletin trimestriel du Conseil national comporte une importante chronique dans laquelle les commissions du Conseil national (commission des études juridiques, commission des études comptables) précisent à partir des questions posées par les présidents de compagnies ou par les commissaires en liaison avec leur président, leur propre interprétation des textes comptables.

La Commission des études comptables⁷⁵⁷ a pour «mission principale de répondre aux questions techniques d'ordre comptable qui sont :

- posées par les confrères suite à des difficultés rencontrées dans l'exercice de leurs missions ;
- soit formulées par les comités d'examen national et plurirégional d'activité dans le cadre de l'examen des dossiers des confrères ;
- soit retenues au cours des actions de formation organisées par les Compagnies régionales.

Ces questions portent généralement sur :

- des difficultés d'interprétation des règles et principes comptables dans des circonstances particulièrement décrites ;

⁷⁵³ Supra chapitre 4, § 2.2.2

⁷⁵⁴ CNCC – OECCA, op. cit., 1993, p. 33.

⁷⁵⁵ Pour plus de détails sur l'organisation de la profession, voir R. OBERT, M. P MAIRESSE, *Comptabilité et audit*, Dunod, 2015, p. 617 à 629.

⁷⁵⁶ CNCC – OECCA, op. cit., 1993, p. 87.

⁷⁵⁷ www.cncc.fr/cncc/texteconseilnational.htm, p.10.

- les solutions pratiques qu'il convient de retenir en l'absence, ou compte tenu des imprécisions, de la doctrine comptable ;
- les conséquences comptables entraînées par de nouvelles dispositions législatives ou réglementaires ;
- et de manière plus générale, sur toute difficulté d'ordre comptable liée à la certification des comptes annuels ou consolidés».

L'existence de cette commission explique peut-être la raison pour laquelle il existe peu de décisions de tribunaux en matière de droit comptable proprement dit (en dehors des arrêts à caractère fiscal ou pénal). En effet, en cas de non-conformité au droit, la sanction est prise directement par le commissaire aux comptes qui refuse la certification ou en cas de doute s'adresse à son organisation. Toutes les réponses apportées par la Commission des études comptables ne sont pas publiées dans le Bulletin du Conseil national des commissaires aux comptes ⁷⁵⁸.

3.3.1. Les recommandations et les normes de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes

Dès sa mise en place, en 1971, le Conseil national des commissaires aux comptes avait élaboré une première série de recommandations relatives à l'exercice des missions. Ces recommandations ont été revues en 1980 et réécrites en totalité. Après cette date, le Conseil national avait actualisé certaines de ses recommandations et en avait créé de nouvelles qui ont été publiées dans son bulletin trimestriel. En 1987, ces recommandations furent transformées en normes. Aujourd'hui ces normes, appelées normes d'exercice professionnel (NEP)⁷⁵⁹ revêtent un caractère obligatoire et font l'objet d'arrêtés ministériels⁷⁶⁰.

3.3.2. Les avis de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes

Ces avis, élaborés, nous l'avons vu, par la Commission des Etudes Comptables de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes ont pour objectif, de préciser, auprès des professionnels, les solutions comptables à appliquer sur un certain nombre de points délicats. Ils viennent ainsi expliciter, de manière supplétive, aux professionnels les règles qu'ils se doivent d'appliquer.

Exemple d'avis de la Compagnie des commissaires aux comptes.

• Subvention comptabilisation⁷⁶¹

Vous demandez si une subvention d'équipement qui a été utilisée conformément à son objet, et qui n'est pas encore entièrement amortie doit ou non être incluse dans l'actif net social⁷⁶².

⁷⁵⁸ Entre 1992 et 1996 (c'est la seule information statistique que nous avons pu obtenir du site Internet du CNCC), 137 réponses de la Commission des études comptables sur 616 soit 22,2 % ont été publiées.

⁷⁵⁹ Voir l'ensemble de ces normes sur <http://www.cncc.fr>

⁷⁶⁰ En application de l'article L. 821-1 du Code de commerce

⁷⁶¹ Bulletin CNCC n° 26, Juin 1977, p. 262

⁷⁶² Le plan comptable 1957 distinguait au passif les rubriques suivantes :

- capitaux propres et réserves (*qui permettait d'obtenir une situation nette avant résultats de l'exercice*) ;
- subventions d'équipement ;

Dès lors qu'une subvention est acquise, parce que la société a rempli ses obligations, elle doit être incluse dans les fonds propres de la société pour son montant net (déduction faite des amortissements).

Cela a été confirmé par la COB, lorsque celle-ci a suggéré aux sociétés de fournir une information pour les variations de leur situation nette (Bull. BOB n° 79, février 1976 ; Bull. CNCC n° 21, p. 22; voir aussi rapport annuel COB pour 1976, p. 47) : la situation nette «comprend tous les éléments qui font partie des capitaux propres et ceux qui ont vocation à en faire partie : subventions d'équipement (aussi longtemps qu'elles n'ont pas été prises en profit, provisions réglementées constituées pour bénéficier d'avantages fiscaux (les dettes fiscales latentes étant indiquées en note), écart de réévaluation».

Enfin, si l'on se reporte à la définition de la situation nette donnée par l'inventeur de cette notion, Dumarchey, il suffit de faire la différence entre le total des éléments d'actif et le total des dettes (Dalsace, *le Bilan*, 9è édité. N° 110-10 p. 16). Dans ce cas il est bien entendu que :

- les frais d'établissement sont exclus de l'actif (voir *Bull. CNCC* n° 5 p. 146), sauf exception qui tiendrait à un cas d'espèce (R.M 17 janvier 1970, *Déb. AN.* 17-1-70, p. 124 ; *Bull. Fédération*, n° 19, p. 22) ;
- les subventions étant acquises, elle ne constitue pas une dette (voir en ce sens *Bull. CN.* n° 9, p.147).

Section 4

L'application législative et réglementaire du Plan comptable général

Le Plan comptable général, qu'il s'agisse du plan 1947 ou de celui de 1957 n'avait pas un caractère obligatoire. Il fallait donc concevoir un certain nombre de textes qui obligent, notamment les entreprises privées, à utiliser ce plan.

Déjà, le décret 47-2051 du 22 octobre 1947 imposait l'application du plan comptable général dès l'ouverture du premier exercice débutant après le 31 décembre 1947 dans les établissements publics à caractère industriel ou commercial et dans les sociétés d'économie mixte où la participation de l'Etat, des collectivités publiques et des établissements publics est au moins égale à 20 % du capital.

Un certain nombre de plans comptables particuliers furent alors élaborés et soumis à l'examen du Conseil national de la comptabilité. Mais ce n'est qu'à partir de 1958 et par le biais de textes à caractère fiscal que le plan comptable général a été véritablement introduit dans les entreprises privées.

4.1. L'arrêté du 30 décembre 1947

Cet arrêté rendait le plan comptable applicable dans les sociétés ou organismes bénéficiant d'une garantie de l'Etat pour une somme égale ou supérieure à 10 millions de francs.

-
- provisions pour pertes et charges
 - dettes à long et moyen terme ;
 - dettes à court terme ;
 - résultats (*le résultat négatif figurant à l'actif*).

Les subventions n'étaient donc pas, comme l'a fait le plan comptable 1982, rattachées aux capitaux propres.

4.2. Le décret du 29 juin 1948

Ce décret stipulait que les entreprises industrielles ou commerciales qui ont procédé ou procéderont à la réévaluation de leur bilan sont tenues de présenter leur bilan réévalué et les comptes de statistiques en conformité avec les modèles prescrits par le plan comptable et d'observer pour la tenue de la comptabilité, les définitions et règles d'évaluation précisées dans ce plan.

Ce décret fut intégré dans le Code général des Impôts article 28 annexe III. Tout en se référant au plan, il donnait un certain nombre de définitions et d'applications

4.3. Le décret du 7 août 1958

Ce décret remplaça celui du 29 juin 1948 et édictait comme lui des dispositions d'ordre comptable applicables aux entreprises révisant ou ayant révisé leur bilan.

4.4. L'article 55 de la loi 59-1472 du 28 décembre 1959 portant réforme du contentieux fiscal et divers aménagements fiscaux et le décret 62-470 du 13 avril 1962

Cette loi⁷⁶³ prévoyait l'application progressive, dans un délai de cinq ans du Plan comptable général. Des comités professionnels comprenant notamment des chefs d'entreprises et des techniciens comptables seraient institués pour adapter les règles générales de normalisation comptable aux besoins et moyens des entreprises industrielles et commerciales compte tenu de la nature de leur activité et de leur dimension. Le Conseil national de la comptabilité coordonnera les travaux des comités professionnels.

Un règlement d'administration publique (décret 62-470 du 13 avril 1962) a fixé la composition des comités professionnels ainsi que les modalités d'application de la loi. Des arrêtés conjoints du garde des Sceaux, ministre de la justice, du ministre des Finances et des affaires économiques et des ministres de tutelle des professionnels fixèrent ensuite les dispositions obligatoires ou recommandées pour la tenue de la comptabilité par les comités professionnels après approbation par le Conseil national de la comptabilité. Plus de 80 plans comptables professionnels ont été ainsi publiés entre 1966 et 1974⁷⁶⁴.

4.5. Le décret du 28 octobre 1965

Le décret 65-968 du 28 octobre 1965⁷⁶⁵ fixait les obligations d'ordre comptable incombant aux entreprises.

Ce décret précisait en premier lieu les modèles et les définitions auxquels les entreprises devront se conformer pour la présentation des documents comptables à joindre à la déclaration annuelle de leurs résultats. Il fixait, d'autre part des règles d'évaluation qui, pour la plupart, avaient une incidence directe sur le calcul du bénéfice imposable.

Les nouveaux documents⁷⁶⁶ s'inspiraient étroitement des dispositions du plan comptable général approuvé par l'arrêté du 11 mai 1957. Les modèles de bilan et de comptes de

⁷⁶³ J.O. du 29 décembre 1959, p. 12467.

⁷⁶⁴ CNC, Etudes et documents 1958-1974, p. 209 à 213

⁷⁶⁵ Evoqué supra chapitre 4 § 3.3.3.2

résultat comptable étaient calqués sur ceux du plan comptable général. Sauf exception, il était prévu que les inscriptions aux différents postes des comptes, du bilan et des tableaux devaient respecter les définitions édictées par le plan comptable général. Il était également symptomatique de constater que les renseignements d'ordre exclusivement fiscal intéressant les comptes de résultat comptable ou le bilan étaient rejetés en annexe.

Cette conformité quasi totale entre les dispositions fiscales et comptables emportait une conséquence importante : désormais les entreprises ne pourraient pratiquement satisfaire aux obligations relatives à la présentation des documents à joindre à la déclaration fiscale de résultats que si leur comptabilité était en harmonie avec les règles fixées par le plan comptable général. Ainsi le décret du 28 octobre 1965 contribua-t-il efficacement à une application générale des règles du Plan comptable général 1957.

Un tableau permettant de passer du résultat comptable au résultat fiscal donnait le détail des rectifications extracomptables.

On peut se poser la question, notamment à partir de l'analyse de Jean Luc Rossignol sur le commentaire du rédacteur du Jurisclasseur de comptabilité de 1966⁷⁶⁷, si ce texte n'a pas comme conséquence non pas de relier le droit fiscal au droit comptable, mais de relier le droit comptable au droit fiscal.

Section 5

L'influence de la comptabilité nationale sur l'élaboration et la révision du Plan comptable général

La comptabilité nationale française s'était constituée à partir de 1945⁷⁶⁸.

En effet, en 1945, s'inspirant des idées d'André Vincent, René Froment dresse les comptes français des années 1938 et 1945. Le travail est repris en 1946 dans le cadre du commissariat au Plan, par J. Dumontier, René Froment et P. Gavarnier qui publient une *Estimation du revenu national français* portant sur les années 1929, 1938 et 1945. L'influence des travaux antérieurs s'y combine avec celle de l'*Institut de science économique appliquée* qui s'est attaché, depuis 1945, sous la direction de François Perroux et avec la collaboration de Jean Marczewski à l'étude des problèmes posés par l'édification d'une comptabilité nationale.

En 1947, une commission du *Bilan national* est constituée au sein du commissariat au plan avec Pierre Uri, J. Dumontier, René Froment et P. Gavarnier. Elle établit les comptes des années 1938, 1946, 1947 et à titre prévisionnel, de l'année 1948.

⁷⁶⁶ Imprimés 2050 et 2051 : Bilan - Imprimé 2052 : Compte de pertes et profits - Imprimés 2053 et 2054 : compte d'exploitation - Imprimé 2055 : tableau des immobilisations et des amortissements - Imprimé 2056 : tableau des provisions ; tableau relatif à l'affectation des résultats – Imprimé 2057 : Tableau des rectifications extracomptables nécessaires à la détermination du résultat fiscal – Imprimés 2058 et 2059 : tableaux relatifs aux plus-values et moins-values.

⁷⁶⁷ Qui, notamment écrivait « il nous est permis de penser que le législateur serait mieux inspiré en rédigeant les textes fiscaux en termes fiscaux et non en termes de comptabilité ». J.L. ROSSIGNOL, *Comptabilité et fiscalité* : chronique d'une relation impérieuse, AFC Orléans, 26 mars 1999.

⁷⁶⁸ J.MARCHAL, *Manuel de comptabilité nationale française*, 5^e édition, Editions CUJAS, 1967.

En 1950, les services de la comptabilité nationale quittent le commissariat général du Plan et fusionnent avec le Service des études économiques et financières, à la direction du Trésor du ministère des Finances. Claude Gruson publie les « Conditions d'établissement d'une comptabilité nationale et d'un budget économique »⁷⁶⁹ qui aboutissent en 1953 aux « Méthodes d'établissement des comptes provisoires de la nation et des budgets économiques »⁷⁷⁰.

Des révisions sont intervenues ensuite, en 1954, d'abord, puis en 1959 sur les bases de 1956, puis notamment en 1966 et en 1975 (mise en place du système élargi de comptabilité nationale).

Le système français de comptabilité nationale différait encore alors sensiblement des systèmes internationaux ; ceux-ci, en effet, se concentraient sur le calcul des grands agrégats et l'établissement des tableaux de synthèse alors qu'il convenait, selon l'INSEE⁷⁷¹ de fournir une description d'ensemble du circuit économique permettant d'en analyser les mécanismes et d'étudier le comportement des agents. Ce point de vue a été de plus en plus partagé et il a été finalement pris complètement en compte au cours de la révision du système de comptabilité nationale des Nations Unies (SCN) menée à bien de 1964 à 1968 et de l'élaboration du système européen de comptes économiques intégrés (SEC)⁷⁷². Celui-ci élaboré de 1961 à 1970 sous l'égide de l'Office statistique des communautés européennes, se présente au total comme la version d'application du SCN pour les pays de la communauté. Il est bien adapté aux besoins de la politique macro-économique. C'est pourquoi les comptables nationaux français ont estimé que le cadre central du système élargi de comptabilité nationale (SECN), mis en place en 1975 pourrait être une simple adaptation du SEC aux conditions spécifiques de l'économie française.

Section 6

Quel droit comptable après la mise en œuvre du Plan comptable général

Il a fallu attendre le milieu des années 1960 pour voir la mise en œuvre effective du plan comptable général 1947-1957. Malgré le développement des formations comptables⁷⁷³ qui préparaient une génération de professionnels à son usage, ce n'est que parce qu'un texte fiscal (le décret du 28 octobre 1965) l'a imposé, que les entreprises se sont mises à l'appliquer. C'est aussi cette période qui a été celle de l'apparition de l'expression « droit comptable⁷⁷⁴ » et qui a précédé une réforme importante du droit des sociétés, qui

⁷⁶⁹ Statistiques et Etudes Financières 1950 (cité par J. MARCHAL op. cit., 1967, p. 25).

⁷⁷⁰ Publié par le SEEF, Imprimerie Nationale (cité par J. MARCHAL op. cit., 1967, p. 25).

⁷⁷¹ Voir Etude communiquée par la Direction générale de l'INSEE dans *la Revue Française de Comptabilité*, Mars 1974.

⁷⁷² *Système européen de comptes économiques intégrés* : office statistique des Communautés Européennes, 1970.

⁷⁷³ Le programme du CAP d'aide comptable (arrêté du 5 mars 1952) prévoyait dans l'étude du système classique, la notion de plan comptable sans préciser s'il s'agissait du plan comptable général, le programme du BP comptable (modifié par l'arrêté du 16 avril 1954) prévoyait dans l'étude des principes généraux de la comptabilité, l'étude du Plan comptable général. Quant au programme de l'examen préliminaire (première partie) du diplôme d'expertise comptable (arrêté du 19 septembre 1956), il prévoyait un chapitre spécial consacré à « l'étude et l'application du Plan comptable général dit de 1947 ».

⁷⁷⁴ L'ouvrage référence de R.SAVATIER, «*Le droit comptable au service de l'homme*», op. cit.. date de 1969.

notamment par la loi du 24 juillet 1966 et le décret du 12 août 1969 qui a réglementé le commissariat aux comptes.

De manière abrupte, on peut dire qu'à cette période, le droit comptable était un droit au service des besoins de l'Etat. Facilitant les déclarations fiscales et le contrôle correspondant, le plan comptable était élaboré par un organisme dépendant du Ministère de l'économie et des finances et dont le président et le secrétaire général étaient de hauts fonctionnaires. Il tenait compte aussi des besoins des instituts de statistiques de l'Etat qui lui ont imposé une structure de compte de résultat (compte d'exploitation générale) permettant facilement la détermination d'agrégats économiques.

D'abord ce droit comptable était un droit sans fondements conceptuels⁷⁷⁵. Les concepts introduits dans le droit actuel comme ceux de la permanence des méthodes, de continuité d'exploitation, séparation des exercices ne figurent pas dans les textes de droit positif (articles du Code de commerce ou Plan comptable général⁷⁷⁶). Or un droit sans concepts de base a du mal à être reconnu par les juristes⁷⁷⁷.

Le droit comptable de l'époque était aussi un droit sans autonomie. Il était sans autonomie car c'était un droit faible et n'était en fait qu'au service d'autres droits, droit fiscal d'abord, mais aussi droit des sociétés, ou droit de la faillite. Les quelques articles du Code de commerce dataient pour certains de 1807. Ils étaient alors considérés comme désuets et on y trouvait des formulations qui dataient d'ailleurs du XV^e siècle et qu'on pouvait rattacher au droit de la preuve en matière commerciale et au droit de la faillite. Ces dispositions pouvaient (comme l'article 12 du Code de commerce) être admises pour faire preuve entre les commerçants. Mais depuis le développement d'autres moyens (la preuve des transactions pouvait être effectuée par des factures, des chèques, des lettres de change...), la preuve par les livres comptables devenait en fait peu utilisée. C'était surtout en cas de faillite que les livres comptables étaient invoqués et s'ils étaient irrégulièrement tenus (mais c'était déjà le cas en 1673), ils pouvaient conduire à des condamnations pénales.

Le plan comptable, pratiquement le seul texte de droit comptable de l'époque, n'était aussi qu'un arrêté ministériel (ou en réalité un texte présenté par le Conseil supérieur de la comptabilité, organisme à caractère consultatif, ayant de nombreuses prescriptions à caractère de recommandation et approuvé par arrêté ministériel).

En fait, et toutes les discussions de l'époque portaient sur cet objet, le droit comptable était un droit au service de l'Etat et notamment de la fiscalité, ce qui explique que le problème essentiel posé était d'éviter les divergences entre comptabilité et fiscalité. Il a fallu attendre l'influence de certains membres du Conseil national de la comptabilité pour voir la comptabilité se démarquer de la fiscalité sur certains points⁷⁷⁸ et voir apparaître un droit plus autonome.

⁷⁷⁵ Ce n'est qu'à partir de la quatrième directive européenne de 1978, que les principes comptables fondamentaux que nous connaissons aujourd'hui ont été mis en valeur. Le congrès de l'Ordre des experts-comptables de septembre 1981 avait consacré son thème d'études aux «principes comptables fondamentaux».

⁷⁷⁶ Le plan 1957 ne propose que (page 21) :

- une codification des comptes ;
- une terminologie explicative ;
- des précisions, lorsqu'il est nécessaire, pour l'enregistrement des valeurs ;
- des modalités d'évaluation des différents éléments de l'actif ;
- des modèles de comptes d'exploitation, de compte de pertes et profits et de bilan ;
- des méthodes de détermination des coûts, prix de revient et résultats.

⁷⁷⁷ Ainsi l'existence du droit commercial est expliquée par la fréquence et la répétition des transactions commerciales et la nécessaire confiance que les commerçants doivent avoir les uns vis à vis des autres.

⁷⁷⁸ Comme celui de la comptabilisation des congés payés.

En 1977⁷⁷⁹, certains auteurs et notamment Francis Windsor et Dominique Ledouble⁷⁸⁰, cependant notent qu'il est « temps de reconnaître l'existence du droit comptable ayant un objet spécifique et disposant d'une réelle autonomie ».

Pour ces auteurs la spécificité du droit comptable était analogue au particularisme du droit du travail. Le droit comptable manifestait sa spécificité, à la fois par ses sources et par les concepts qu'il met en oeuvre. Une branche du droit n'était véritablement autonome que lorsqu'elle déterminait elle-même ses règles, les sanctions qui y étaient attachées et l'interprétation qu'il convenait d'en faire⁷⁸¹. Naturellement, cette autonomie n'était que relative et s'inscrivait dans une interdépendance vis à vis d'autres règles : «le droit du travail, bien qu'ayant atteint un certain degré d'autonomie ne saurait ignorer totalement les règles du droit civil» disaient-ils. L'autonomie du droit comptable était encore contestée : elle devrait, selon Francis Windsor et Dominique Ledouble pouvoir s'imposer tant sur le plan des concepts que sur celui de sa mise en oeuvre⁷⁸².

Il faudra attendre la promulgation de la quatrième directive européenne pour voir apparaître véritablement en France ce droit comptable spécifique et autonome.

⁷⁷⁹ Nous étions dans les dernières étapes de l'adoption de la quatrième directive européenne du 25 juillet 1978.

⁷⁸⁰ F. WINDSOR – D. LEDOUBLE, art. cit., 1977, p. 575 – 594.

⁷⁸¹ Selon F. WINDSOR – D. LEDOUBLE, *Idem* p. 584.

⁷⁸² Ce qui explique la distinction qu'ils font entre autonomie conceptuelle et autonomie de mise en œuvre.

Titre III

L'unification du droit comptable : vers une mondialisation à l'époque contemporaine

Le droit comptable contemporain est devenu un droit de l'information financière et la mise en œuvre du Plan comptable général a certainement contribué largement à cet état. Mais cette information ne se limite plus au simple territoire national : elle doit être aussi comprise par les publics de nos partenaires économiques.

De nationale, la comptabilité française est d'abord devenue européenne. Une directive, dénommée quatrième directive du Conseil des communautés européennes a été édictée en juillet 1978, elle a été la base de la révision du plan comptable général en avril 1982, puis de la publication de la loi comptable du 30 avril 1983 et du décret comptable du 29 novembre 1983. Cette réforme a, par ailleurs, eu de nombreuses incidences sur le droit des sociétés, le droit fiscal, voire les autres droits.

Puis, d'européenne, la comptabilité française se prépare à devenir mondiale. L'évolution du droit et de la doctrine comptables aux Etats Unis, mais aussi chez nos principaux partenaires européens, la création de l'IASC (*International Accounting Standard Committee*) en 1973 et l'ensemble du travail effectué par cette organisation ont conduit le législateur national à prendre en compte les procédures utilisées par d'autres pays (et notamment les Etats Unis) mais aussi celles initiées par l'IASC (devenue IASB en 2001). Le choix fait par l'Union européenne dans le règlement 1606/2002 d'imposer les normes comptables internationales à partir du 1^{er} janvier 2005 à l'établissement des comptes consolidés des sociétés qui font appel public à l'épargne a redonné du souffle à cette organisation (qui s'était réformée en 2001).

Ce développement s'est traduit dans les sources légales et réglementaires (auxquelles il faut rajouter depuis le 8 avril 1999 les règlements du Comité de la réglementation comptable, puis depuis le 15 janvier 2010 ceux de l'Autorité des normes comptables homologués par arrêté interministériel,) du droit comptable mais aussi dans les sources dites doctrinales, que ce soit les avis du Conseil national de la comptabilité, de l'Autorité des normes comptables, les recommandations de la Commission des opérations de bourse, de l'Ordre des experts-comptables ou de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes.

Le rôle de l'IASB et des normes produites par cet organisme international est devenu de plus important : si l'IASB s'est d'abord intéressé aux entités faisant appel public à l'épargne, il a élargi son champ d'activité en proposant une norme pour les petites et moyennes entités. De leur côté, les règles nationales (qu'il s'agisse de celles applicables aux comptes individuels comme celles applicables aux comptes consolidés) sont allées dans le sens d'une convergence avec celles de l'IASB.

Chapitre 7

La réforme de 1983-1984 : de la directive européenne au Plan comptable révisé

Le 25 juillet 1978, était édicté par le Conseil des communautés européennes, alors présidé par K. Von Dohnanyi, une quatrième directive concernant les comptes annuels des sociétés. Les Etats membres destinataires de cette directive étaient appelés à mettre en vigueur leurs dispositions législatives, réglementaires et administratives. C'est par la révision du Plan comptable général en 1982, par la loi 83-353 du 30 avril 1983 et par le décret 83-1020 du 29 novembre 1983 que la France a répondu à cette obligation fixée par la directive.

Section 1

La construction de la quatrième directive européenne

En application de l'article 54-3 g du Traité de Rome, le Conseil des communautés européennes avait arrêté le 9 mars 1968, une première directive « tendant à coordonner, pour les rendre équivalentes, les garanties qui sont exigées, dans les états membres, des sociétés au sens de l'article 58 alinéa 2 du traité, pour protéger les intérêts tant des associés que des tiers ». L'article 2 de cette directive visant la publicité des documents comptables prévoyait qu'une directive portant sur la coordination du contenu des bilans et des comptes de profits et pertes devait être élaboré dans les deux ans suivant l'adoption de la première.

Cette nouvelle directive devenue la quatrième directive fut préparée par la direction « Droit des sociétés » de la Communauté économique européenne dont la première phase de travaux se termina en 1970, mais ne fut édictée qu'en 1978.

1.1. Les travaux d'élaboration de la quatrième directive européenne

L'élaboration de la quatrième directive européenne s'est faite avec notamment la participation du Conseil national de la comptabilité.

Dès 1969⁷⁸³, le Conseil national de la comptabilité avait été représenté au sein d'une délégation française qui participait, dans le cadre de la CEE, à la recherche des moyens propres à rendre équivalente l'information comptable publiée dans les entreprises des pays de la communauté. Un document de travail tendant au rapprochement de la

⁷⁸³ Bulletin trimestriel du Conseil national de la comptabilité, n° 1, Janvier 1970.

présentation des documents comptables et des méthodes d'évaluation avait fait l'objet d'un premier examen. Un certain nombre de points avaient été réservés.

L'avant projet de directive avait été ensuite examiné par une délégation d'experts gouvernementaux au sein de laquelle le Conseil national de la comptabilité était représenté⁷⁸⁴.

Enfin, la Commission des communautés européennes avait par ailleurs présenté officiellement au Conseil des communautés le 1^{er} novembre 1971⁷⁸⁵ sa proposition de directive.

1.1.1. Analyse de la proposition du 1^{er} novembre 1971

Comparé au texte définitivement adopté le 25 juillet 1978, ce texte divergeait essentiellement en ce qui concernait les points suivants :

- prise en compte de la notion d'image fidèle ;
- utilisation des formules simplifiées du bilan et du compte de profits et pertes ;
- définition de la notion de participation ;
- prise en compte des différents principes comptables fondamentaux ;
- définition et précisions sur les éléments à prendre en compte dans le coût de production ;
- informations devant figurer en annexe.

EXAMEN DES PRINCIPALES DIVERGENCES ENTRE LE PROJET DE 1971 ET LA DIRECTIVE DEFINITIVE ADOPTÉE LE 25 JUILLET 1978

N° définitif article	Texte définitif de la directive	Texte du projet 1971 de la directive
2	<p>1 - Les comptes annuels comprennent le bilan, le compte de profits et pertes ainsi que l'annexe. Ces documents forment un tout.</p> <p>2 - Les comptes annuels doivent être établis avec clarté et en conformité avec la présente directive.</p> <p>3 - Les comptes annuels doivent donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que des résultats de la société.</p> <p>4 - Si l'application de la présente directive ne suffit pas pour donner l'image fidèle visée au paragraphe 3, des informations complémentaires doivent être fournies.</p> <p>5 - Si dans des cas exceptionnels, l'application d'une disposition de la présente directive se révèle contraire à l'obligation prévue au paragraphe 3, il y a lieu de déroger à la disposition en cause afin qu'une image fidèle au sens du paragraphe 3 soit donnée. Une telle dérogation doit être mentionnée dans l'annexe et dûment motivée, avec indication de son influence sur le patrimoine, la situation</p>	<p>1 - Les comptes annuels comprennent le bilan, le compte de profits et pertes ainsi que l'annexe. Ces documents forment un tout.</p> <p>2 - Les comptes annuels doivent satisfaire aux principes d'une comptabilité régulière et sincère.</p> <p>3 - Ils doivent être établis avec clarté et donner, dans le cadre des dispositions en matière d'évaluation et de structure des comptes, une image aussi sûre que possible du patrimoine, de la situation financière ainsi que des résultats de la société.</p>

⁷⁸⁴ Un avis du CNC avait été exprimé par l'assemblée plénière du 7 juillet 1971, Conseil National de la Comptabilité, *Etudes et documents - 1958-1974*, op. cit., p. 139.

⁷⁸⁵ Bulletin trimestriel du Conseil national de la comptabilité, n° 9, Janvier 1972.

	<p>financière et les résultats. les Etats membres peuvent préciser les cas exceptionnels et fixer le régime dérogatoire correspondant.</p> <p>6 – Les Etats membres peuvent autoriser ou exiger la divulgation dans les comptes annuels d'autres informations en plus de celles dont la divulgation est exigée par la présente directive.</p>	
11	<p>Les Etats membres peuvent permettre que les sociétés qui, à la date de clôture du bilan, ne dépassent pas les limites chiffrées de deux des trois critères suivants :</p> <ul style="list-style-type: none"> - total du bilan : 1 000 000 d'unités de comptes européennes ; - montant net du chiffre d'affaires : 2 000 000 d'unités de comptes européennes ; - nombre de membres de membres du personnel employé en moyenne au cours de l'exercice : 50 ; <p>établissent un bilan abrégé ...</p>	<p><i>Cette disposition n'existait pas dans le projet initial</i></p>
17	<p>Au sens de la présente directive, on entend par participations des droits dans le capital d'autres entreprises, matérialisées ou non par des titres, qui en créant un lien durable avec celles-ci, sont destinées à contribuer à l'activité de la société. La détention d'une partie du capital d'une autres société est présumée être une participation lorsqu'elle excède un pourcentage fixé par les Etats membres à un niveau qui ne peut excéder 20 %.</p>	<p>On entend par participations, au sens de la présente directive, des droits dans le capital d'autres entreprises, matérialisées ou non par des titres, qui, en créant un lien durable avec celles-ci, sont destinés à contribuer à l'activité de la société. la détention de 10 % du capital souscrit d'une autre entreprise est présumée être une participation.</p>
27	<p>Les Etats membres peuvent autoriser les sociétés qui, à la date de clôture du bilan, ne dépassent pas les limites de deux des trois critères suivants :</p> <ul style="list-style-type: none"> - total du bilan : 4 000 000 d'unités de comptes européennes ; - montant net du chiffre d'affaires : 8 000 000 d'unités de comptes européennes ; - nombre de membres de membres du personnel employé en moyenne au cours de l'exercice : 250 ; <p>à déroger aux schémas prévus aux articles 23 et 26 (<i>comptes de profits et pertes</i>) dans les limites suivantes ...</p>	<p>Les Etats membres peuvent autoriser les sociétés dont, à la date de clôture du bilan :</p> <ul style="list-style-type: none"> - le total du bilan diminué des corrections de valeur si celles-ci ont été portées au passif, est égal ou inférieur à un million d'unités de compte ; - le montant net du chiffre d'affaires est égal ou inférieur à deux millions d'unités de compte ; - le nombre des membres du personnel employé au cours de l'exercice était en moyenne égal ou inférieur à cent ; <p>à déroger ...</p>
30	<p>Les Etats membres peuvent permettre que les impôts sur le résultat provenant des activités ordinaires et les impôts sur le résultat exceptionnel soient groupés et inscrits au compte de profits et pertes sous un poste figurant avant le poste «Autres impôts ne figurant pas sous des postes ci-dessus». Dans ce cas, le poste «Résultat provenant des activités ordinaires après impôts» figurant dans les schémas des articles 23 à 26 (<i>comptes de profits et pertes</i>) est supprimé. Lorsque cette dérogation est appliquée, les sociétés doivent donner des indications dans l'annexe sur les proportions dans lesquelles les impôts sur le résultat grèvent le résultat provenant des activités ordinaires et le résultat exceptionnel.</p>	<p>Au poste «Impôt sur le résultat» doit figurer le montant effectif des impôts à payer pour l'exercice et de façon distincte, le montant des obligations fiscales latentes.</p>
31	<p>1 – Les Etats membres assurent que l'évaluation des postes figurant dans les comptes annuels se fait suivant les principes généraux suivants :</p> <ul style="list-style-type: none"> a. La société est présumée continuer ses activités ; b. Les modes d'évaluation ne peuvent être modifiés d'un exercice à l'autre ; c. Le principe de prudence doit en tout cas être observé et notamment : <ul style="list-style-type: none"> aa. Seuls les bénéfices réalisés à la clôture de l'exercice peuvent y être inscrits ; 	<p>1 - Les Etats membres assurent que l'évaluation des postes figurant dans les comptes annuels se fait suivant les principes généraux suivants :</p> <ul style="list-style-type: none"> a. Les modes d'évaluation ne peuvent être modifiés d'un exercice à l'autre ; b. Seuls les bénéfices réalisés à la clôture de l'exercice peuvent y être inscrits : cependant il doit être tenu compte de tous les risques prévisibles à cette date ; c. Il doit être tenu compte des éléments déficitaires qui ne sont connus qu'après la date de

	<p>bb. Il doit être tenu compte de tous les risques prévisibles et pertes éventuelles qui ont pris naissance au cours de l'exercice ou d'un exercice antérieur, même si ces risques ou pertes ne sont connus qu'entre la date de clôture du bilan et la date à laquelle il est établi ;</p> <p>cc. Il doit être tenu compte des dépréciations, que l'exercice se solde par une perte ou par un déficit ;</p> <p>d. Il doit être tenu compte des charges et produits afférents à l'exercice auquel les comptes se rapportent, sans considération de la date de paiement ou d'encaissement de ces charges ou produits ;</p> <p>e. Les éléments des postes de l'actif ou du passif doivent être évalués séparément ;</p> <p>f. Le bilan d'ouverture d'un exercice doit correspondre au bilan de clôture de l'exercice précédent.</p>	<p>clôture du bilan, mais avant son établissement, s'ils ont pris naissance au cours de l'exercice auquel les acomptes annulés se rapportent ;</p> <p>d. Il doit être tenu compte des dépréciations, que l'exercice se solde par une perte ou par un déficit ;</p> <p>e. Les éléments des postes de l'actif ou du passif doivent être évalués séparément ;</p> <p>f. Le bilan de clôture d'un exercice doit correspondre au bilan d'ouverture de l'exercice qui le suit.</p>
35	<p>2 – Le prix d'acquisition s'obtient en ajoutant les frais accessoires au prix d'achat.</p> <p>3 – a. Le coût de revient s'obtient en ajoutant au prix d'acquisition des matières premières et consommables les coûts directement imputables au produit considéré.</p> <p>b. Une fraction raisonnable des coûts qui ne sont qu'indirectement imputables au produit considéré peut être ajouté au coût de revient dans la mesure où ces coûts concernent la période de fabrication.</p> <p>4 - L'inclusion dans le coût de revient des capitaux empruntés pour financer la fabrication d'immobilisations est permise dans la mesure où ces intérêts concernent la période de fabrication. Dans ce cas, leur inscription à l'actif doit être signalée dans l'annexe.</p>	<p>2 - Le prix d'acquisition s'obtient en ajoutant les frais accessoires au prix d'achat.</p> <p>3 - a. Le prix de revient s'obtient en ajoutant au prix d'acquisition des matières premières et consommables les coûts de fabrication directement imputables au produit considéré.</p> <p>b. Une fraction raisonnable des coûts de fabrication qui ne sont qu'indirectement imputables au produit considéré peut être ajouté au prix de revient dans la mesure où ces coûts concernent la période de fabrication.</p> <p>c. Les frais de distribution ne peuvent être incorporés au prix de revient.</p> <p>4 - a. Les Etats membres peuvent autoriser l'inclusion dans le prix de revient des capitaux empruntés pour financer la fabrication d'immobilisations est permise dans la mesure où ces intérêts concernent la période de fabrication. Dans ce cas, il doivent prévoir que leur inscription à l'actif doit être signalée dans l'annexe.</p> <p>b. Ils peuvent également autoriser l'inclusion dans le prix de revient des intérêts sur le capital propre utilisé en vue du financement de la fabrication d'immobilisations, dans la mesure où ils concernent la période de cette fabrication. Dans ce cas, ils doivent prévoir que leur montant doit figurer à l'annexe</p>

Cette proposition initiale, examinée par les délégations des 6 pays membres de la communauté, antérieurement à l'entrée des trois nouveaux adhérents au traité de Rome (Royaume-Uni, Irlande, Danemark) a été soumise au Parlement européen (avis du 16 novembre 1972⁷⁸⁶) et du Comité économique et social des Communautés européennes (avis du 22 février 1973⁷⁸⁷).

Si la notion d'image fidèle n'était pas inscrite dans le projet de directive de 1971 (les comptes annuels devaient satisfaire simplement aux principes de régularité et de sincérité), elle figurait tout de même en filigrane puisque la comptabilité devait donner « une image aussi sûre que possible⁷⁸⁸» du patrimoine, de la situation financière et des

⁷⁸⁶ Texte de cet avis dans la *Revue Française de Comptabilité*, n° 27, Juin 1973, p. 53

⁷⁸⁷ Texte de cet avis dans *Idem*, p. 79

⁷⁸⁸ Dans l'ouvrage présentée à l'occasion du 36^{ème} congrès de l'Ordre des experts-comptables, ouvrage relatif aux Principes comptables fondamentaux, op. cit. p. 224, il était affirmé que « avant l'arrivée des britanniques, le concept devant présider à la réalisation des états financiers s'appuyait en Allemagne sur la notion « d'image aussi

résultats. Il est à noter que la trilogie patrimoine, situation financière et résultats avait déjà été retenue (et sera maintenue) par la directive alors que les anglo-saxons ne s'attachent généralement qu'à l'image fidèle de la situation financière et du résultat⁷⁸⁹. Le choix de cette orientation patrimoniale est important car il différencie notamment l'optique de la comptabilité continentale européenne de celle de la comptabilité anglo-saxonne⁷⁹⁰.

1.1.2. Examen de la proposition du 1^{er} novembre 1971 par le Parlement européen et le Comité économique et social européen

L'examen par le Parlement européen avait fait préalablement l'objet d'un rapport de la commission juridique⁷⁹¹ et la commission économique⁷⁹² dudit parlement. L'examen par le Comité économique et social européen avait fait préalablement l'objet d'un rapport de la section spécialisée pour les questions économiques⁷⁹³.

PRINCIPALES PROPOSITIONS DU PARLEMENT EUROPEEN ET DU CONSEIL ECONOMIQUE ET SOCIAL EUROPEEN

N° définitif article	Proposition du parlement européen	Proposition du Comité économique et social des communautés européennes
2	2 - Les comptes annuels doivent satisfaire aux principes d'une comptabilité régulière et sincère.	2 - Les comptes annuels doivent donner une image aussi fidèle que possible du patrimoine, de la situation financière ainsi que des résultats de la société.
	3 – Ils doivent être établis avec clarté et donner, dans le cadre des dispositions en matière d'évaluation et de structure des comptes, une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que des résultats de la société.	3 - Ils doivent être établis avec clarté, satisfaire aux principes d'une comptabilité régulière et sincère et respecter les dispositions de la présente directive en matière d'évaluation et de structure des comptes.
35	2 - Le prix d'acquisition s'obtient en ajoutant les frais accessoires au prix d'achat.	§2. <i>Le comité estime qu'il est nécessaire de définir «les frais accessoires».</i>
	3 – a. Le prix de revient s'obtient en ajoutant au prix d'acquisition des matières premières et consommables les coûts de fabrication, de recherche et de mise au point directement imputables au produit considéré. b. Une fraction raisonnable des coûts de fabrication qui ne sont qu'indirectement imputables au produit considéré peut être ajouté	

sure que possible» et, en France, sur la notion de «régularité et sincérité». Le premier projet de quatrième directive s'inspirait de ces deux optiques».

⁷⁸⁹ Le modèle du rapport d'audit de l'Institut des *Chartered Accountants* britannique de 1980 (norme 102) et de l'*American Institute of Certified Public Accountants* américain d'avril 1988 (SAS 58) n'indique jamais que l'auditeur certifie l'image fidèle du patrimoine. (voir R.OBERT – *Pratique internationale de la comptabilité et de l'audit*, 1994, p. 295 et p. 298).

Modèle de rapport britannique (tiré du rapport annuel 1998 de la société Arjo Wiggins Appleton) «nous certifions que les états financiers donnent une image fidèle de la situation financière de la société et du groupe au 31 décembre 1998, ainsi que du résultat et de la situation de trésorerie du groupe pour l'exercice clos à cette date, et qu'ils ont été établis conformément à la loi britannique de 1985 sur les sociétés commerciales».

Modèle de rapport américain (tiré de SAS 58) : «à notre avis, les états financiers visés ci-dessus présentent fidèlement, dans tous les aspects significatifs, la situation financière de la société X au 31 décembre N-1 et N et le résultat de ces opérations et de ses flux de trésorerie pour les exercices clos à ces dates, en conformité avec les principes comptables généralement admis».

⁷⁹⁰ Y compris l'IASC qui dans sa norme n° 1 précise que les «états financiers doivent donner une image fidèle de la situation financière, des résultats et des flux de trésorerie de l'entreprise»

⁷⁹¹ Texte de ce rapport dans la *Revue Française de Comptabilité*, n° 27, Juin 1973, p. 65.

⁷⁹² Texte de ce rapport dans *Revue Française de Comptabilité Idem.*, p. 76.

⁷⁹³ Texte de ce rapport dans *Revue Française de Comptabilité Ibid.*, p. 88.

	<p>au prix de revient dans la mesure où ces coûts concernent la période de fabrication.</p> <p>c. Les frais de distribution ne peuvent être incorporés au prix de revient.</p>	
	<p>4 - a. Les Etats membres peuvent autoriser l'inclusion dans le prix de revient des capitaux empruntés pour financer la fabrication d'immobilisations est permise dans la mesure où ces intérêts concernent la période de fabrication. Dans ce cas, ils doivent prévoir que leur inscription à l'actif doit être signalée dans l'annexe.</p> <p>b. Ils peuvent également autoriser l'inclusion dans le prix de revient des intérêts sur le capital propre utilisé en vue du financement de la fabrication d'immobilisations, dans la mesure où ils concernent la période de cette fabrication. Dans ce cas, ils doivent prévoir que leur montant doit figurer à l'annexe.</p>	<p>§4. Le comité propose de supprimer le point b. ainsi que la faculté laissée aux Etats membres au titre du point a.</p>

Il est à remarquer que les principales modifications apportées par la proposition du parlement européen au texte initial portaient sur le concept d'image fidèle. Le premier alinéa de l'article 2 de la proposition de quatrième directive définissait la notion de comptes annuels. Ceux-ci comprenaient le bilan, le compte de profits et pertes ainsi que l'annexe. Il y avait été ajouté expressément que ces documents formaient un tout. Ainsi était souligné l'intérêt de l'annexe comme complément nécessaire pour une correcte compréhension du bilan et du compte de profits et pertes. Le deuxième paragraphe précisait que les comptes annuels devaient satisfaire aux principes d'une comptabilité régulière et sincère. Il n'avait donc pas semblé utile ni opportun de définir de façon plus précise ces principes, étant donné qu'ils ne pouvaient pas être clairement circonscrits quant à leur contenu et à leur portée. Le paragraphe trois définissait la finalité générale des dispositions en matière de comptes annuels⁷⁹⁴.

Ainsi, le Parlement européen, à la suite de l'observation faite par la commission juridique que « dans leur forme actuelle, qui est également celle qui est à la base de la directive, les comptes annuels ne paraissent pas à donner une image réellement sûre de la situation financière de la société » proposa donc de remplacer dans l'article 2 §3 l'expression « image aussi sûre que possible » par « image fidèle ».

Le Comité économique et social européen, quant à lui, a considéré d'abord que l'expression « aussi sûre que possible », de l'alinéa 3, inspirée de la législation allemande, ne lui convenait pas, car elle était trop imprécise. A sa place, le comité proposait le terme « une image aussi fidèle que possible » : même si une image totalement fidèle ne peut résulter, certes, des règles prévues par directive, la fidélité est la qualité fondamentale à rechercher. Elle répondait en outre à la formulation habituelle chez les anglo-saxons « *true and fair view* », qui est fondée sur l'application des « principes comptables généralement admis ». Le Comité considérait que la structure même de l'article devait être remaniée, afin de suivre un plan plus logique : après avoir décrit le contenu des comptes annuels, il conviendrait de définir leur but et leur objet, et d'indiquer les fondements qui permettraient d'atteindre ce but. Pour que l'image du patrimoine, de la situation financière et des comptes soit fidèle, il fallait, non seulement

⁷⁹⁴ « Donner une image aussi sûre que possible de l'état du patrimoine, de la situation financière ainsi que des résultats de la société, tel était le but principal qui doit toujours être poursuivi lors de l'établissement des comptes annuels et qui devait guider le choix des différentes possibilités laissées par les dispositions en matière d'évaluation et de structure des comptes. Par ailleurs, ces dernières pourraient, dans certaines circonstances, ne pas se révéler parfaitement appropriées pour illustrer de façon suffisante la situation réelle de l'entreprise. Elle demanderaient à être complétées par des commentaires adéquats afin que les finalités exposées soient convenablement atteintes ».

qu'on reste «dans le cadre des dispositions en matière de d'évaluation et de structure», mais aussi qu'on s'appuie sur une comptabilité établie avec clarté, régulière et sincère.

1.1.3. L'élaboration définitive de la directive

Une réunion s'était ensuite tenue à Bruxelles les 2 et 3 décembre 1974⁷⁹⁵ en présence des neuf délégations nationales, pour examiner au niveau du Conseil des communautés la proposition modifiée de la quatrième directive du conseil tendant à coordonner les législations nationales en matière de comptes annuels des sociétés de capitaux (document présenté par la Commission des communautés européennes au Conseil des ministres en conformité avec l'article 149 alinéa 2 du traité CEE). La Commission avait jugé opportun de modifier la proposition pour tenir compte des avis précités, de celui du groupe d'études des experts-comptables de la CEE^{796 797 798} (mémoires du 26 juin 1972 et du 21 février 1973) et des législations des nouveaux états membres.

D'autres réunions se sont également tenues à Bruxelles au cours de la période de décembre 1974 à mai 1975, toujours en présence des neuf délégations nationales, en vue de réexaminer l'ensemble des dispositions anciennes et nouvelles incluses dans la proposition modifiée de quatrième directive avant son adoption définitive. Ces réunions ont permis d'aboutir à la présentation d'une nouvelle proposition dont l'examen en seconde lecture a commencé au cours du dernier trimestre 1975.

Cette seconde lecture s'est terminée en juin 1976, et après rédaction par la Commission d'une version nouvelle de la quatrième directive, compte tenu des propositions faites en seconde lecture, une troisième lecture a démarré au cours du dernier trimestre 1976.

Suite à cette troisième lecture, les délégations des neuf Etats membres se sont réunies au cours du premier trimestre 1977 pour étudier le projet de rapport à soumettre au Comité des représentants permanents (COREFER) du Conseil des communautés sur les dispositions encore en suspens de la quatrième directive⁷⁹⁹.

Le projet de quatrième directive a été définitivement adopté le 25 juillet 1978 et la directive a été notifiée aux Etats membres le 31 juillet 1978⁸⁰⁰. Le texte adopté était en fait assez proche du texte arrêté le 30 mars 1977 et transmis aux représentants permanents⁸⁰¹: ont seuls été intégrés dans la directive définitive :

- un article (article 5) prévoyant des schémas particuliers pour les comptes annuels des sociétés d'investissement et des sociétés de participation financière ;

⁷⁹⁵ Bulletin trimestriel du Conseil national de la comptabilité, n° 21, Janvier 1975.

⁷⁹⁶ Textes de ces avis dans la Revue Française de Comptabilité, n° 27, Juin 1973, p. 107 et 121.

⁷⁹⁷ Le premier avis du groupe d'études des experts-comptables de la communauté économique européenne proposait de rédiger ainsi les alinéas 2 et 3 de l'article 2 :

2. Les documents comptables annuels doivent donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société.

3. Ils doivent être établis avec clarté et respecter les dispositions particulières de cette directive en matière d'évaluation et de structure.

⁷⁹⁸ Le deuxième avis du groupe d'études des experts comptables de la communauté économique européenne proposait de rédiger ainsi l'alinéa 2 de l'article 2 :

2. Les comptes annuels doivent donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société : nous étions très proches de la forme définitive.

⁷⁹⁹ Bulletin trimestriel du Conseil national de la comptabilité, n° 30, Avril 1977.

⁸⁰⁰ J.O. des communautés européennes du 14 août 1978.

⁸⁰¹ Voir ce texte dans la Revue Française de Comptabilité, n° 83, mai-juin 1978, p. 233 à 252.

- un article (article 12) indiquant le type de bilan à présenter (base ou abrégé) lorsque la société vient à dépasser (ou à ne plus dépasser) les limites fixées dans l'article précédent ;
- un article (article 35) traitant des corrections de valeur dans les sociétés d'investissement au titre de l'article 5.

1.2. Le contenu de la quatrième directive européenne

Cette directive comprend en définitive 62 articles, le texte proprement dit étant précédé d'un exposé des motifs sous forme de 9 « considérants »⁸⁰².

1.2.1. Les considérants

Ils précisent les objectifs de la directive et insistent notamment sur :

- l'importance particulière quant à la protection des associés et des tiers que revêt la coordination des dispositions nationales concernant la structure et le contenu des comptes annuels et du rapport de gestion, les modes d'évaluation ainsi que la publicité de ces documents pour ce qui concerne la société anonyme et la société à responsabilité limitée ;
- la nécessité et l'urgence d'une coordination simultanée dans ces domaines pour lesdites formes de sociétés, en raison du fait que, d'une part, l'activité de ces sociétés s'étend souvent au delà des limites du territoire national et que d'autre part, elles n'offrent, comme garanties au tiers, que leur patrimoine social ;
- la nécessité que soient établies dans la Communauté des conditions juridiques équivalentes minimales quant à l'étendue des renseignements financiers à porter à la connaissance du public par des sociétés concurrentes ;
- l'obligation faite aux comptes annuels de donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que des résultats de la société et qu'à cette fin, des schémas de caractère obligatoire pour l'établissement du bilan et du compte de profits et pertes (*compte de résultat*) doivent être prévus et que le contenu minimal de l'annexe ainsi que du rapport de gestion doit être fixé, mais que toutefois, des dérogations peuvent être accordées à certaines sociétés en raison de leur faible importance économique et sociale ;
- l'importance de la coordination des différents modes d'évaluation pour assurer la comparabilité et l'équivalence des informations contenues dans les comptes annuels ;
- l'obligation de publicité à donner (*conformément à la première directive 68-151 CEE*), pour les sociétés auxquelles s'applique la présente directive ;
- la nécessité de contrôle des comptes annuels par des personnes habilitées (*annonce de la huitième directive*) ;
- la nécessité que des comptes de groupe donnant une image fidèle des activités de l'ensemble du groupe soient publiés (*annonce de la septième directive*)

⁸⁰² Pour une analyse de la directive, voir R. TELLER, La normalisation comptable à deux pas du marché unique européen, Revue fiscalité européenne et droit international des affaires, 1991/1 p. 15.

1.2.2. La structure de la quatrième directive

Après avoir présenté les sociétés, pour chacun des pays, concernées par son application (pour la France : la société anonyme, la société en commandite par actions, la société à responsabilité limitée), la directive édicte un certain nombre d'obligations réparties en 12 sections :

- Section 1 : Dispositions générales
- Section 2 : Dispositions générales concernant le bilan et le compte de profits et pertes
- Section 3 : Structure du bilan
- Section 4 : Dispositions particulières à certains postes du bilan
- Section 5 : Structure du compte de profits et pertes
- Section 6 : Dispositions particulières à certains postes du compte de profits et pertes
- Section 7 : Règles d'évaluation
- Section 8 : Contenu de l'annexe
- Section 9 : Contenu du rapport de gestion
- Section 10 : Publicité
- Section 11 : Contrôle
- Section 12 : Dispositions finales

1.2.3. Les dispositions générales

Ces dispositions introduisent en particulier la notion d'image fidèle évoquée ci-dessus), elles analysent également la notion de comptes annuels, la nécessité d'informations complémentaires et la possibilité de dérogations.

L'article 2 comprend l'ensemble de ces dispositions :

Article 2

- 1) Les comptes annuels comprennent le bilan, le compte de profits et pertes⁸⁰³ ainsi que l'annexe. Ces documents forment un tout.
- 2) Les comptes annuels doivent être établis avec clarté et en conformité avec la présente directive.
- 3) Les comptes annuels doivent donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que des résultats de la société.
- 4) Lorsque l'application de la présente directive ne suffit pas pour donner l'image fidèle visée au paragraphe 3, des informations complémentaires doivent être fournies.
- 5) Si, dans des cas exceptionnels, l'application d'une disposition de la présente directive se révèle contraire à l'obligation prévue au paragraphe 3, il y a lieu de déroger à la disposition en cause afin qu'une image fidèle au sens du paragraphe 3 soit donnée. Une telle dérogation doit être mentionnée dans l'annexe et dûment motivée, avec indication de son influence sur le patrimoine, la situation financière et les résultats. Les Etats membres peuvent préciser les cas exceptionnels et fixer le régime dérogatoire correspondant.

⁸⁰³Le compte de profits et pertes est devenu dans le Plan comptable général 1982, le compte de résultat en vue d'éviter la confusion avec les comptes de pertes et profits des Plans comptables 1947-1957.

6) Les Etats membres peuvent autoriser ou exiger la divulgation dans les comptes annuels d'autres informations en plus de celles dont la divulgation est exigée pour la présente directive.

1.2.4. Les dispositions finales

Parmi ces dernières, on peut relever que les Etats membres devraient mettre en vigueur les dispositions législatives, réglementaires et administratives pour se conformer à la directive dans un délai de deux ans. Les Etats membres pouvaient prévoir par ailleurs que ces dispositions nouvelles ne s'appliqueraient que dix huit mois plus tard. Ainsi, en France, la loi du 30 avril 1983 et le décret du 29 novembre 1983 relatifs à la mise en harmonie des obligations comptables des commerçants et de certaines sociétés avec la quatrième directive auraient dû être publiés avant le 25 juillet 1980 et le Plan comptable général mis en application le 1^{er} janvier 1984 rendu opérationnel le 25 janvier 1982. Mais d'autres pays avaient pris encore plus de retard.

1.3. Les amendements apportés à la quatrième directive depuis le 25 juillet 1978

La quatrième directive a d'abord été amendée par les articles 42 à 47 de la septième directive du 13 juin 1983 puis, plus récemment, par les directives 90-604 et 90-605 du 8 novembre 1990, portant à la fois sur les comptes annuels et consolidés et concernant les dérogations à accorder en faveur des petites et moyennes sociétés, la publication des comptes en écus et le champ d'application. En particulier, la directive 90-605 étend les obligations de la quatrième directive (et de la septième) aux sociétés en nom collectif et sociétés en commandite simple dont tous les associés indéfiniment responsables sont organisés en société anonyme (ou en commandite par actions) ou en société à responsabilité limitée.

Depuis 1990, la quatrième directive européenne⁸⁰⁴ a encore fait l'objet de six modifications (directive 94/8/CE du 21 mars 1994, directive 1999/60/CE du 17 juin 1999, directive 2001/65/CE du 27 septembre 2001, directive 2003/38/CE 13 mai 2003 et directive 2003/51/CE du 18 juin 2003, directive 2006/46/CE du Parlement européen et du Conseil du 14 juin 2006, directive 2006/99/CE du Conseil du 20 novembre 2006, directive 2009/49/CE du Parlement européen et du Conseil du 18 juin 2009). Ces modifications ont porté notamment sur les règles d'évaluation (introduction de la juste valeur), sur la présentation des états de synthèse (pour permettre l'utilisation des normes comptables internationales) et sur la nécessaire revalorisation des seuils (bilan, total de chiffre d'affaires, effectifs) applicables aux petites et moyennes entreprises.

1.4. La septième directive 83-49 CEE du Conseil des communautés européennes du 13 juin 1983

L'établissement des premiers comptes consolidés remonte au début de vingtième siècle aux Etats-Unis. En Europe, après que les premiers comptes consolidés aient fait l'objet de publications à partir de 1920, le *Companies Act* de 1948 en Grande-Bretagne les rendait obligatoire. En France, un congrès de l'Ordre des experts-comptables s'intéressa au sujet en 1954 mais il fallut attendre le décret du 23 mars 1967 sur les sociétés commerciales pour avoir la possibilité d'annexer des comptes consolidés aux comptes annuels. C'est en fait la loi 83-1 du 3 janvier 1983 sur le développement des investissements et la protection de l'épargne qui la première, rendit obligatoire

⁸⁰⁴ Voir la présentation consolidée de la quatrième directive européenne sur <http://eur-lex.europa.eu>.

l'établissement des comptes consolidés pour les sociétés dont les actions sont inscrites à la cote officielle et qui ont des filiales et des participations⁸⁰⁵.

Adoptée le 13 juin 1983, la septième directive du Conseil des communautés européennes vise à « tracer » un cadre communautaire en matière de comptes consolidés.

Cette directive impose⁸⁰⁶ à toute entreprise qui a la majorité des droits de vote des actionnaires ou associés d'une entreprise filiale, a le droit de nommer ou de révoquer la majorité de l'équipe dirigeante d'une entreprise filiale ou exerce une influence dominante sur une entreprise filiale, l'obligation d'établir des comptes consolidés et un rapport consolidé de gestion.

Cette directive comprend également des dispositions relatives aux modes d'établissement des comptes consolidés, au rapport consolidé de gestion, au contrôle des comptes consolidés et à la publicité des comptes consolidés.

La septième directive édictait les obligations des états membres en six sections :

- Section 1 : Conditions d'établissement des comptes consolidés
- Section 2 : Modes d'établissement des comptes consolidés
- Section 3 : Rapport consolidé de gestion
- Section 4 : Contrôle des comptes consolidés
- Section 5 : Publicité des comptes consolidés
- Section 6 : Dispositions transitoires et dispositions finales

Il faut noter aujourd'hui que la quatrième et la septième directives ont été abrogées par la directive 2013/34/UE du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports associés de certaines formes d'entreprises (JOUE du 29 juin 2013). L'article 53 de la nouvelle directive stipule que les États membres doivent mettre en vigueur les dispositions législatives, réglementaires et administratives nécessaires pour se conformer à la nouvelle directive au plus tard le 20 juillet 2015, les nouvelles dispositions s'appliquant pour première fois aux états financiers de l'exercice commençant le 1^{er} janvier 2016 ou au cours de l'année civile 2016.

1.5. La directive 86-635 CEE sur les comptes annuels et les comptes consolidés des banques et autres établissements financiers ⁸⁰⁷.

Cette directive vient notamment compléter la quatrième et la septième directives : en considérant que l'activité des banques et des établissements financiers est spécifique, elle présente notamment la structure type du bilan, du compte de profits et pertes des banques et établissements de crédit. Elle comporte également des dispositions particulières à certains postes du bilan et du compte de profits et pertes, l'énoncé de règles d'évaluation, l'indication du contenu de l'annexe, des règles de publicité et de contrôle applicables.

⁸⁰⁵ L'article 27 de cette loi inséra après l'article 357 de la loi du 24 juillet 1966, un article 357-1 ainsi rédigé : « Art. 357-1 – Les sociétés dont les actions sont inscrites à la cote officielle et qui ont des filiales et des participations sont tenues d'annexer aux comptes de leurs exercices clos après le 31 décembre 1984 un bilan et un compte de résultats consolidés selon les modalités et méthodes déterminées par décret en Conseil d'Etat, pris après avis du Conseil national de la comptabilité ».

⁸⁰⁶ Pour une analyse de la directive, voir R. TELLER, art.cit. p. 17.

⁸⁰⁷ Journal officiel des communautés européennes du 31 décembre 1986 (n° L 372)

Ce texte est important à plusieurs titres :

- il constitue la première adaptation des quatrième et septième directives européennes à une activité particulière ;
- il représente le cadre comptable dans lequel devra s'insérer la normalisation comptable française

Section 2

La révision du Plan comptable général

L'assemblée solennelle du Conseil national de la comptabilité qui s'est tenue le 17 mars 1971 sous la présidence du ministre de l'Economie et des finances, le futur Président de la République Valéry Giscard d'Estaing a marqué le point de départ officiel de cette révision. Dans son allocution, le Ministre a déclaré que le Conseil national de la comptabilité était une espèce de « législateur de la comptabilité »⁸⁰⁸.

« Et ce qui me paraît remarquable, a-t-il ajouté, c'est que cette législation sans sanction s'est tout naturellement imposée à tous, sans que personne ne la discute ni ne la récuse et sans recours à d'autres forces contraignantes que celle de la vérité et de la raison ».

2.1. Les motifs de la révision

Le Ministre avait fixé lors de son invention du 17 mars 1971 les raisons qui commandaient l'opportunité de cette révision⁸⁰⁹ :

- ajustement en fonction de l'évolution des réalités économiques et juridiques : nouvelle codification du droit des sociétés (loi du 24 juillet 1966), instruments juridiques nouveaux (crédit-bail, ...), problèmes comptables spécifiques (participation des salariés, sous-traitance, holdings....) ;
- amélioration de l'information comptable proposée aux diverses parties, renforcement des besoins internes d'analyse, de prévision et de contrôle de la gestion, développement de la connaissance du milieu économique par les Pouvoirs publics, meilleure coordination de la comptabilité nationale et de la comptabilité d'entreprise, adaptation aux besoins des tiers (actionnaires, épargnants, ...) ;
- prise en considération des moyens modernes de traitement des données : nécessité d'une plus grande rigueur dans la conception du Plan comptable, définition d'un seuil de normalisation minimum, analyse plus serrée de la réalité des mouvements et des situations...

Par ailleurs, le Ministre avait précisé que la révision devait être novatrice en ce qui concerne⁸¹⁰ :

- la terminologie, notamment au sujet des utilisations de la comptabilité en matière d'analyse économique, de contrôle de gestion et de liaison avec les comptes nationaux ;

⁸⁰⁸ Conseil National de la Comptabilité, *Etudes et documents 1958-1974*, op. cit., p. 11.

⁸⁰⁹ Banque de France - Centrale des bilans - Informations comptables - La révision plan comptable général, n° 1, avril 1975, p.3.

⁸¹⁰ Banque de France *Idem* p. 4

- le cadre comptable et la nomenclature, afin que la codification des comptes réponde aux besoins de la comptabilité nationale et à la nécessaire mise en évidence des flux de période ;
- la présentation des documents comptables, en fonction des besoins des divers utilisateurs, par une différenciation plus poussée des modèles de documents à communiquer ou à publier et par l'adjonction de documents nouveaux tel que le tableau de financement ;
- l'évaluation des actifs et leur réévaluation.

2.2. L'organisation de la révision du Plan comptable général

Cette révision n'a abouti qu'en 1982 : elle a été une étape importante dans l'élaboration de la loi du 30 avril 1983. En fait, la révision s'est organisée autour de quatre groupes d'études⁸¹¹ :

- terminologie ;
- évaluation ;
- questions juridiques ;
- documents de synthèse.

La commission « Terminologie » avait pour mission de revoir et compléter les définitions existantes en ce qui concerne les intitulés et le contenu des comptes, ainsi que certains concepts utiles pour l'analyse.

La commission « Evaluation » a été chargée d'étudier le problème d'évaluer le problème de la valorisation des éléments d'actif : valeur d'origine, valeur actuelle, méthodes de réévaluation.

La commission « Questions juridiques » fut dès 1971⁸¹² chargée d'examiner les relations entre le droit et la comptabilité en vue d'ajuster aux règles de droit les dispositions du plan comptable général et d'autre part de proposer éventuellement une harmonisation de ces règles en fonction des contraintes qui découlent de l'objet même de la comptabilité. Les premiers thèmes étudiés ont porté sur la comptabilisation des créances et des dettes et notamment sur les problèmes posés par la détermination de la date d'enregistrement en comptabilité des éléments suivants : dividendes des actions et des parts bénéficiaires, augmentation de capital, intérêts des créances et des dettes⁸¹³.

2.3. Le premier projet de documents de synthèse

En 1974, la Commission « Documents de synthèse » avait arrêté un premier projet de bilan qui a été soumis à l'assemblée plénière du Conseil.

Les informations nécessaires à l'établissement du bilan étaient classées :

- à l'actif selon la fonction des moyens mis en oeuvre (moyens de production, moyens d'exploitation, moyens financiers) ;

⁸¹¹ Bulletin trimestriel du Conseil national de la comptabilité, n° 6, avril 1971.

⁸¹² Bulletin trimestriel du Conseil national de la comptabilité, n° 5, Janvier 1971.

⁸¹³ Bulletin trimestriel du Conseil national de la comptabilité, n° 6, Avril 1971.

- au passif selon l'origine des sources de financement de ces moyens (financement sur fonds propres, provisions pour risques et charges et financement sur fonds empruntés.

Les rubriques de ce bilan étaient⁸¹⁴ :

- à l'actif : éléments immobilisés, éléments financiers, éléments d'exploitation, autres éléments réalisables, liquidités ;

- au passif : fonds propres, provisions pour risques et charges, emprunts, dettes d'exploitation, autres dettes, crédits de trésorerie.

Ce projet de bilan fut bientôt accompagné d'un projet de tableau de financement⁸¹⁵ comportant deux parties :

- la première constituait l'analyse proprement dite des ressources et des emplois de l'exercice ;

- la seconde décrivait la variation du fonds de roulement.

Quant au modèle du compte de résultat, il répartissait⁸¹⁶ les mouvements générateurs de résultats en charges et produits classés en trois catégories :

- charges d'exploitation et produits d'exploitation (avant charges et produits financiers) ;

- charges financières et produits financiers ;

- autres charges et autres produits.

Venaient s'ajouter à l'ensemble de ces charges, les prélèvements faits sur les résultats, en rémunération de la participation des salariés aux fruits de l'expansion et au profit de l'Etat (impôt sur les sociétés).

Les entreprises devaient également présenter leurs comptes de résultat de façon à faire apparaître en clair les informations suivantes :

- le chiffre d'affaires de l'exercice, hors TVA et taxes assimilées ;

- la valeur ajoutée produite.

D'autre part, le modèle de compte de résultats exprimait, sous forme de marges, les soldes intermédiaires de gestion suivants :

- la marge commerciale ;

- la valeur ajoutée ;

- l'excédent brut d'exploitation.

⁸¹⁴ Bulletin trimestriel du Conseil national de la comptabilité, n° 18, Avril 1974.

⁸¹⁵ Bulletin trimestriel du Conseil national de la comptabilité, n° 19, Juillet 1974.

⁸¹⁶ Bulletin trimestriel du Conseil national de la comptabilité, n° 20, Octobre 1974.

2.4. Les travaux à partir de l'entrée en 1974 de nouveaux membres dans la Commission européenne

Le 28 avril et le 21 mai 1975 la commission des Documents de synthèse pouvait présenter à l'assemblée plénière du Conseil national de la comptabilité des propositions formant un groupe cohérent (bilan, compte de résultat, tableau d'emploi et de ressources) regroupant sur la base de fonctions économiques et privilégiant généralement les concepts économiques ou financiers. On y retrouvait les idées qu'avaient exprimées Valéry Giscard d'Estaing en lançant la réforme du plan comptable.

Ces propositions avaient été approuvées par l'assemblée plénière, en attente toutefois d'éventuelles mises au point ultérieures que pourraient entraîner d'une part l'aboutissement des travaux des autres commissions, d'autre part et surtout l'évolution du projet de la quatrième directive de la CEE.

Si l'achèvement des travaux des autres commissions, guidées par une pensée commune, n'a pas conduit à des modifications importantes, il n'en a pas été de même de la nécessaire coordination avec la proposition de quatrième directive européenne. L'étendue des bouleversements n'est pas pour surprendre quand on sait que la proposition de quatrième directive a été remise sur le métier à partir de décembre 1974 du fait de l'entrée dans la Communauté de trois nouveaux états dont la pratique et la doctrine ont une influence incontestée en matière de comptabilité : le Royaume-Uni, notamment, l'Irlande et le Danemark.

Aussi a-t-il été nécessaire, après des modifications importantes introduites par trois lectures successives, de revoir la structure des documents de synthèse, les obligations qui s'y rattachent et les principes qui les régissent.

Le 6 décembre 1977⁸¹⁷, l'Assemblée plénière du Conseil donnait son accord aux principales options du Plan et la quatrième directive européenne ayant recueilli en juillet 1978 l'accord des pays membres de la CEE., l'ensemble du projet de plan comptable tel qu'il en résulte de la révision entreprise était approuvé par l'assemblée plénière du 16 janvier 1979. L'application du nouveau plan comptable était subordonnée, cependant, à l'aménagement de la législation en matière de comptabilité.

2.5. Le plan provisoire de 1979

Ce plan (qui fut provisoire, le plan définitif ayant été adopté en 1982⁸¹⁸) était dans sa forme, semblable à celui de 1982. Il comportait une introduction, définissant la comptabilité comme un système d'organisation de l'information financière et trois parties :

- le titre I, relatif aux dispositions générale et à la terminologie ;
- le titre II, relatif à la comptabilité générale ;
- le titre III, relatif à la comptabilité analytique.

⁸¹⁷ Voir la Revue Française de Comptabilité, Révision du plan comptable général et IV^e directive européenne, Mai-Juin 1978.

⁸¹⁸ Voir dans R.OBERT – *Comptabilité approfondie et révision* – 2^{ème} édition – Dunod 1998 – p. 18-19, la table des matières du plan comptable général 1982-1986.

Le plan comportait 9 classes de comptes, qui seront celles du plan 1982. Ont été également conçus trois jeux de documents de synthèse (système abrégé, système de base, système développé)⁸¹⁹.

La quasi totalité des dispositions de ce plan ont été reprises par le plan de 1982. La seule exception notable est celle relative aux frais d'acquisition des immobilisations (aujourd'hui inscrites en charges, mais pouvant être réparties sur plusieurs exercices) : le plan 1979, qui avait redéfini la notion de frais d'établissement, en avait exclu les frais d'acquisition (ceux-ci étaient considérés comme des frais d'établissement dans le plan 1957), ces frais étant incorporés au coût de l'immobilisation conformément à la directive communautaire⁸²⁰.

2.6. Vers l'arrêté du 27 avril 1982, instituant un nouveau plan comptable

A la suite d'une campagne d'information, le 11 février 1982, le ministre de l'Economie et des finances et le ministre délégué auprès du ministre de l'Economie et des finances chargé du budget ont publié le communiqué suivant annonçant la publication officielle du plan⁸²¹: « Le nouveau plan comptable général, élaboré en 1979 par le Conseil national de la comptabilité, et dont le dispositif technique a été depuis lors largement diffusé, enseigné et testé, sera rendu applicable à partir du 1^{er} janvier 1984. Le nouveau plan sera arrêté sous sa forme définitive, tenant compte des ajustements nécessités par son actualisation, au mois d'avril prochain ».

Le 27 avril 1982, le ministre de l'Economie et des finances et le ministre délégué auprès du ministre de l'Economie et des finances, chargé du budget ont signé l'arrêté substituant un nouveau plan comptable général au Plan comptable général annexé à l'arrêté du 11 mai 1957.

Il faut signaler par ailleurs, que, suite à la loi 83-353 du 30 avril 1983 et au décret 83-1020 du 29 novembre 1983, mais aussi à la suite de la loi 85-03 du 3 janvier 1985 sur la consolidation et au décret du 17 février 1986, ce plan comptable a été modifié par un arrêté ministériel du 9 décembre 1986⁸²². Les modifications ont intégré une méthodologie relative aux comptes consolidés⁸²³ approuvée par le Conseil national de la comptabilité, réuni en formation de collège le 27 octobre 1986 et d'autres dispositions approuvées par le Conseil afin de tenir compte des dispositions d'ordre juridique, économique et financier intervenues depuis sa publication en 1982.

2.7. La structure du Plan comptable 1982-1986

Le Plan comptable général est un texte très long : il comprend des points normatifs et des points non normatifs qui ne sont pas distingués c'est un véritable ouvrage de 417 pages⁸²⁴ comprenant :

- des dispositions générales, une terminologie, un plan de comptes (*Titre I*) ;

⁸¹⁹ Pour plus de détails Voir C. PEROCHON, *Le nouveau plan comptable général – Guide d'application*, Editions Foucher, 1979, 319 p.

⁸²⁰ Il a noter que le législateur est revenu sur cette disposition (ce qui fait que sur ce point la directive n'est pas appliquée) pour des raisons uniquement fiscales.

⁸²¹ Bulletin trimestriel du Conseil national de la comptabilité n°49, 4^e Trimestre 1981.

⁸²² Voir R. OBERT – opus cité, 1998, p. 18

⁸²³ Voir infra chapitre 9 § 1.4.3.

⁸²⁴ Conseil national de la comptabilité, Plan comptable général, 4^{ème} édition, Imprimerie Nationale, 1986, 417 p.

- les règles relatives aux méthodes d'évaluation et à la détermination du résultat, les règles relatives au fonctionnement des comptes et à l'établissement de documents de synthèse, des dispositions spéciales, une méthodologie relative à la consolidation des comptes (*Titre II consacré à la comptabilité générale*) ;

- des dispositions générales, un réseau général d'analyse comptable, une nomenclature des comptes, des méthodes de calcul, des précisions pour l'utilisation de la comptabilité analytique pour la gestion de l'entreprise (*Titre III consacré à la comptabilité analytique*).

Les dispositions générales du Plan comptable général concernent les principes généraux : définitions de la régularité, de la sincérité, de la prudence (*page I.5*), analyse de la normalisation comptable : normes et harmonisation (*pages 1.7 et 1.8*), organisation de la comptabilité : nécessité d'un plan de comptes, de supports comptables, de procédures de traitement organisées (*pages I.9 à I.11*), utilisation des traitements automatisés (*Page I.13*).

Les méthodes d'évaluation s'analysent en règles générales (*pages II 5 à II.7*) applicables à la date d'entrée des biens dans le patrimoine, à l'inventaire et à l'arrêté des comptes. Elles sont développées pour ce qui concerne l'évaluation des éléments d'actif, notamment les immobilisations corporelles et incorporelles, les titres, les stocks et productions en cours (*pages II.7 à II.11*), l'évaluation des éléments du passif externe (*pages II.11 et II.12*) et l'évaluation des actifs et passifs dont la valeur dépend des fluctuations des monnaies étrangères (*pages II.12 à II.14*).

Les modèles des documents de synthèse sont présentés pour le système de base (*pages II.63 à II.86*), pour le système abrégé (*pages II.87 à II.92*) et pour le système développé (*pages II.93 à II.117*).

La méthodologie relative aux comptes consolidés (*page II.139 à II.173*) comprend les sections relatives aux méthodes de consolidation (intégration globale, intégration proportionnelle et mise en équivalence), aux règles de consolidation (respect des principes comptables généraux, notion d'écart de première consolidation, date de clôture, homogénéité et choix des règles et méthodes d'évaluation, élimination des opérations entre entreprises consolidées, impositions différées, conversion des comptes d'entreprises étrangères, définition du chiffre d'affaires, incidence sur la consolidation d'opérations de réévaluation et de restructuration interne, dispositions particulières à la mise en équivalence) et aux documents de synthèse consolidés (bilan, compte de résultat, annexe, tableau de financement, tableau de variation des capitaux propres).

Section 3

La publication de la loi du 30 avril 1983 et le décret du 29 novembre 1983

Une directive entre normalement en vigueur, dans chaque pays membre de la Communauté européenne, par le biais d'une loi. La quatrième directive étant une directive « comptable », elle devait entrer en vigueur chez nous sous la forme d'une loi qualifiée de « comptable ».

Dès la présentation du plan comptable provisoire 1979, et après la publication de la quatrième directive les services du Ministère de la justice se sont attachés à la préparation d'une loi comptable.

Le projet de loi relatif à la mise en harmonie des obligations comptables des commerçants et de certaines sociétés avec la IV^e Directive adoptée par le Conseil des communautés européennes le 25 juillet 1978, avait été approuvé par le Conseil des ministres qui s'était réuni le 31 mars 1982.

3.1. Le premier projet du Ministère de la justice

Ce projet a été présenté lors de la profession comptable lors du congrès 1981 de l'Ordre relatif aux principes comptables fondamentaux⁸²⁵. La version est de janvier 1981. Nous pouvons constater que la rédaction est encore bien éloignée de ce qui deviendra la loi du 30 avril 1983. Elle intégrait de nombreuses dispositions qui ont été, en définitive, transférées dans le décret du 29 novembre 1983.

EXTRAIT DU PROJET DE LOI COMPTABLE DE JANVIER 1981

Article 2. – Ces mouvements, même regroupés par séquences, sont enregistrées opération par opération et de façon chronologique dans le livre journal, ou enregistrés au jour le jour dans des journaux auxiliaires et récapitulés au moins mensuellement dans le livre journal.

Les pièces justificatives de toutes les écritures doivent pouvoir être présentées à tout moment à l'appui des enregistrements correspondants

Il est fait périodiquement, au moins une fois par an, un inventaire ayant pour objet de contrôler l'existence et la valeur des divers éléments de l'actif et du passif à la clôture de l'exercice. les valeurs en résultant sont dites valeurs d'inventaire. une récapitulation de l'inventaire est transcrite sur le livre d'inventaire

Article 3. – A leur d'entrée dans le patrimoine, les biens acquis à titre onéreux sont comptabilisés à leur coût d'acquisition, les biens produits à leur coût de production ; les biens acquis d'une autre façon sont comptabilisés, dans des conditions fixées par décret, soit à leur valeur vénale, soit à la valeur la mieux appropriée compte tenu du mode d'acquisition.

Article 4. – Les comptes arrêtés à l'expiration de la période de douze mois constituant l'exercice, dits comptes annuels, sont établis au vu des enregistrements en comptabilité et des données de l'inventaire. Il peut être dérogé à la périodicité prévue ci-dessus dans les conditions fixées par décret.

Article 5. – Les comptes annuels doivent comprendre le bilan, le compte de résultat et l'annexe dans laquelle les informations figurant au bilan et au compte de résultat sont complétées et commentées.

Ces documents forment un tout et doivent donner, conformément à l'article 1^{er}, une image fidèle du résultat des opérations de la période écoulée et de la situation du patrimoine, à l'expiration de cette période. A cet effet, ils doivent satisfaire, dans le respect du principe de prudence, aux obligations de régularité et de sincérité.

3.2. L'élaboration de la loi du 30 avril 1983

Le projet définitif de loi, présenté par le garde des Sceaux, ministre de la Justice, avait été déposé et enregistré à la présidence de l'Assemblée nationale le 9 avril 1982 sous le n° 765.

Le chapitre premier du projet traitait des dispositions applicables à tous les commerçants. Ce chapitre procédait à une refonte limitée de ces dispositions et abrogeait les articles 8 à 17 de ce code.

⁸²⁵ op. cit. annexe p. 33 à 36.

Le chapitre II concernait les sociétés commerciales et portait modification de certains articles de la loi 66-537 du 24 juillet 1966, notamment les articles 340 et suivants.

Le chapitre III était consacré à certaines adaptations pour les sociétés civiles autorisées à faire publiquement appel à l'épargne.

Enfin, le chapitre IV contenait diverses dispositions, notamment celles relative au délai d'application de la nouvelle loi. Compte tenu du temps nécessaire aux entreprises pour adapter leur comptabilité aux nouvelles exigences de la loi, il était prévu que ces dernières ne seraient applicables que pour les comptes du deuxième exercice ouvert après sa promulgation.

Le projet a été discuté au sein de l'Assemblée nationale au cours de la séance du jeudi 7 octobre 1982⁸²⁶.

Le projet, adopté en première lecture par l'Assemblée nationale, a ensuite été déposé et enregistré à la présidence du Sénat sous le n° 27. Ce texte a été adopté par le Sénat, après certaines modifications, au cours de la séance du lundi 20 décembre 1982⁸²⁷.

Le projet de loi modifié par le Sénat a été ensuite déposé et enregistré à la présidence de l'Assemblée nationale le 21 décembre 1982 sous le n° 1345.

Ce texte n'a pas pu néanmoins être définitivement approuvé au cours de la première session parlementaire 1982-1983 et a été renvoyé pour examen à la session parlementaire suivante.

Reprenant leurs travaux à l'occasion de la session de printemps, les assemblées ont successivement examiné le texte du projet :

- Assemblée nationale, discussion et adoption le 5 avril 1983 (projet de loi n° 1345) ;
- Sénat, discussion et adoption le 14 avril 1983 du projet de loi n° 211 adopté par l'Assemblée nationale en deuxième lecture ;
- Assemblée nationale, discussion et adoption, le 21 avril 1983, du projet de loi n° 1427 modifié par le Sénat en deuxième lecture.

La loi ainsi adoptée a été promulguée le 30 avril 1983 avec le numéro 83-353 et fut publiée au Journal Officiel du 3 mai 1983, pages 1335 et suivantes.

3.3. Le contenu de la loi 83-353 du 30 avril 1983

Cette loi comprenait, comme le projet présenté par le garde des sceaux, quatre chapitres.

Le premier chapitre, traitant des dispositions applicables aux commerçants modifiait l'intitulé du titre II du livre 1er du Code de commerce, devenu « de la comptabilité des commerçants » et les articles 8 à 17 dudit code⁸²⁸.

⁸²⁶ J.O., Débats parlementaires. Assemblée nationale n° 100 du 8 octobre 1982.

⁸²⁷ J.O., Débats parlementaires. Sénat n° 140 du 21 décembre 1982.

⁸²⁸ Voir les textes actuels, articles L. 123-12 à L.123-28 du Code de commerce largement amendés, sur <http://www.legifrance.gouv.fr>

Le second chapitre, traitant des dispositions applicables aux sociétés commerciales, remplaçait par de nouvelles dispositions les articles 340 et 341 de la loi 66-537 sur les sociétés commerciales (articles relatifs aux obligations comptables des sociétés), donnait une nouvelle forme à la rédaction de l'article 228 (relatif à la certification du commissaire aux comptes) abrogeait les articles 342 et 344 (relatif aux obligations en matière de comptabilisation et d'amortissement et à la notion de bénéfice net), modifiait, parfois d'un seul mot, les articles 16, 56, 68, 69, 157, 168, 217-3, 229, 237, 241, 346, 413, 417, 425, 426, 428, 437, 439, 444, 445, 446, 459, 484-1°, 485 et 487 de la loi.

Le troisième chapitre relatif aux dispositions applicables aux sociétés civiles autorisées à faire publiquement appel à l'épargne, modifiait les articles 11 et 18 de la loi 70-1300 du 31 décembre 1970 fixant le régime applications aux sociétés civiles susnommées et abrogeait les articles 12 et 13 de la dite loi.

Le quatrième chapitre traitant des dispositions diverses modifiait les articles 107 et 127 (relatifs à la banqueroute) de la loi 67-563 du 13 juillet 1967 sur le règlement judiciaire, la liquidation des biens, la faillite personnelle et les banqueroutes, loi qui sera abrogée début 1985. Il modifiait également l'article 46 de l'Ordonnance 67-820 du 23 septembre 1967 tendant à faciliter le redressement économique et financier de certaines entreprises.

3.4. Le décret 83-1020 du 29 novembre 1983

Ce décret pris en application de la loi du 30 avril 1983 a été publié au journal officiel du 1 décembre 1983 page 3461.

Ce décret comprenait six titres, le sixième étant consacré à son exécution.

Le premier titre était relatif aux dispositions des prises en application des articles 1 à 17 du Code de commerce. Il comprenait 27 articles⁸²⁹.

Le deuxième titre comprenait un certain nombre de dispositions modificatrices du décret 67-236 du 23 mars 1967 (articles 12, 33, 36, 44, 44-1, 44-2, 50, 53, 55, 135, 155-1, 174-5, 193, 197, 243, 244, 245, 248, 293, 293-1, 294, 295, 296, 297, 298, 299).

Le troisième titre comprenait une disposition modificative de l'article 4 du décret du 22 décembre 1967 sur le règlement judiciaire, la liquidation de biens et la faillite personnelle.

Le titre IV comportait des dispositions modificatives du décret 71-524 du 1 juillet 1971 relatif à certaines sociétés civiles faisant appel à l'épargne.

Le titre V, enfin comportait une nouvelle rédaction de l'article 12 du décret du 4 juillet 1972 relatif à la publicité des opérations en crédit-bail en matière mobilière et immobilière.

⁸²⁹ Voir les textes actuels, articles R. 123-172 à R. 123-208 largement amendés, sur <http://www.legifrance.gouv.fr>

Section 4

Conséquences en matière de droit des sociétés de la réforme de 1983-1984

La loi du 30 avril 1983 et le décret du 29 novembre 1983 ont accru la dépendance réciproque du droit comptable et du droit des sociétés.

D'abord la loi et le décret comptable ont apporté un certain nombre d'aménagements rédactionnels à la loi du 24 juillet 1966 et au décret du 23 mars 1967 : introduction de la notion d'image fidèle, remplacement des termes « bilan, compte d'exploitation générale et compte de pertes et profits » par « comptes annuels » ou par « bilan, compte de résultat, annexe », « actif net » par « capitaux propres », « rapport sur les opérations de gestion » par « rapport de gestion ». Ils ont surtout introduit des dispositions relatives au rapport de gestion, à la mission du commissaire aux comptes et aux formalités de publicité⁸³⁰ comme le montrent les tableaux ci-après.

4.1. Les dispositions relatives au rapport de gestion

<i>Disposition d'origine</i> Article 340 loi du 24 juillet 1966	<i>Directive européenne</i> Article 46	<i>Texte modifié</i> Article 340 loi du 24 juillet 1966
A la clôture de chaque exercice, le conseil d'administration, le directoire ou les gérants dressent l'inventaire des divers éléments de l'actif et du passif existant à cette date. Ils dressent également le compte d'exploitation générale, le compte de pertes et profits et le bilan. Ils établissent un rapport écrit sur la situation de la société et l'activité de celle-ci pendant l'exercice écoulé. Les documents visés au présent article sont mis à la disposition des commissaires aux comptes dans les conditions déterminées par décret.	1. Le rapport de gestion doit contenir au moins un exposé fidèle sur l'évolution des affaires et la situation de la société. 2. Le rapport doit également comporter des indications sur : a. Les événements importants survenus après la clôture de l'exercice b. L'évolution prévisible de la société c. Les activités en matière de recherche et de développement d. En ce qui concerne les acquisitions d'actions propres, les indications visées à l'article 22, paragraphe 2 de la directive 77-91/CEE ⁸³¹ .	A la clôture de l'exercice, le conseil d'administration, le directoire ou les gérants dressent l'inventaire, les comptes annuels conformément aux dispositions du titre II du livre Ier du Code de Commerce et établissent un rapport de gestion écrit. ... Le rapport de gestion expose la situation de la société durant l'exercice écoulé, son évolution prévisible, les événements importants survenus entre la date de clôture de l'exercice et la date à laquelle il est établi, ses activités en matière de recherche et de développement. Les documents mentionnés au présent article sont, le cas échéant, mis à la disposition des commissaires aux comptes dans des conditions déterminées par décret.

⁸³⁰ Voir l'article d'I. de KERVILER, Les sociétés commerciales, la loi comptable et son décret d'application, *Revue française de comptabilité*, Avril 1984, n° 145, p. 156.

⁸³¹ L'article 22 alinéa 2 de la deuxième directive européenne des sociétés stipule :

«Lorsque la législation d'un Etat membre permet à une société d'acquérir ses propres actions soit par elle-même, soit par une personne agissant en son propre nom mais pour le compte de cette société, elle exige que le rapport de gestion mentionne au moins :

- a. les raisons des acquisitions effectuées durant l'exercice ;
- b. le nombre et la valeur nominale ou, à défaut de valeur nominale, le pair comptable des actions acquises et cédées pendant l'exercice, ainsi que la fraction du capital souscrit qu'elles représentent ;
- c. en cas d'acquisition ou de cession à titre onéreux, la contre-valeur des actions ;
- d. le nombre et la valeur nominale ou, à défaut de valeur nominale, le pair comptable de l'ensemble des actions acquises et détenues en portefeuille, ainsi que la fraction du capital souscrit qu'elles représentent.»

Le rapport écrit sur la situation de l'entreprise s'appelle dorénavant « rapport de gestion », le terme provenant de l'article 46 de la quatrième directive. On peut considérer que ce rapport a un contenu semblable à celui demandé dans la disposition d'origine. Toutefois, l'article 340 nouveau précise davantage les informations qui doivent figurer dans ce rapport et une mention particulière est accordée aux frais de recherche et de développement.

4.2. Les dispositions relatives à la mission du commissaire aux comptes

La nouvelle disposition de l'article 228 de la loi intègre notamment la nouvelle formule de certification issue de l'article 2 alinéa 3 de la directive (comptes devant donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société). Les notions de régularité et de sincérité sont reprises des dispositions d'origine. Le deuxième et le troisième alinéas de l'article ont été repris, presque à l'identique, le vocabulaire étant adapté (rapport de gestion au lieu de rapport du conseil d'administration par exemple).

4.3 Les dispositions relatives aux formalités de publicité

Le texte modifié implique des obligations plus importantes en matière de publicité pour les entreprises. Le dépôt ne se limite plus aux comptes mais comprend également (conformément à l'article 47-1 de la directive) le rapport de gestion et le rapport du commissaire aux comptes. L'obligation de publier la proposition et la résolution d'affectation du résultat a été ajoutée.

Section 5

Les conséquences fiscales de la réforme de 1983-1984

Sur le plan fiscal, la réforme comptable de 1983-1984 a entraîné la formulation de la loi du 29 décembre 1983 et du décret et de l'arrêté du 14 mars 1984. Cette loi, ce décret et cet arrêté ont permis la mise en place du système actuel de référence de détermination et de contrôle du résultat imposable de l'exercice.

5.1. Les dispositions légales et réglementaires à caractère fiscal faisant suite à la mise en œuvre de la réforme comptable

Un texte fiscal, l'article 15 de l'ordonnance 58-1372 du 29 décembre 1958, codifié sous l'article 54 du Code général des Impôts, avait obligé les entreprises industrielles et commerciales, imposables sous le régime du bénéfice réel, à fournir en même temps que leurs déclarations de bénéfices, sur des imprimés fournis par l'Administration, un tableau des résultats de l'exercice comportant un résumé des comptes d'exploitation et de pertes et profits et l'indication détaillée des rectifications extracomptables à opérer en vue d'obtenir le résultat fiscal, le bilan et un relevé des amortissements et des provisions présentés conformément à des modèles qui seraient fixées par décret. Ce décret (le décret 65-968 du 28 octobre 1965) ne fut publié que sept années plus tard : il édictait des définitions et des règles d'évaluation auxquelles les entreprises étaient tenues de se conformer. Ces dispositions furent ensuite codifiées sous les articles 38 bis à 38 quinquies de l'annexe III du Code général des impôts : elles différaient peu des règles du Plan comptable 1957.

La loi de finances pour 1984⁸³² dans son article 74 a abrogé le premier alinéa de cet article 54 ainsi que l'article 53 et la dernière phrase du IV de l'article 302 septies-A bis du Code général des impôts. Elle a édicté de nouvelles règles codifiées à l'article 53A nouveau du CGI : « sous réserve des dispositions des articles 302 ter-1bis et 302 septies-A bis du CGI, les contribuables autres que ceux visés à l'article 50 du même code, sont tenus de souscrire chaque année, dans les conditions et délais prévus aux articles 172 et 175 du même code, une déclaration permettant de déterminer et de contrôler le résultat imposable de l'année ou de l'exercice précédent. Un décret fixe le contenu de cette déclaration ainsi que la liste des documents qui doivent y être joints. Ce décret édicte des définitions et des règles d'évaluation auxquelles les entreprises sont tenues de se conformer ». Ces dispositions se sont appliquées aux résultats des exercices ouverts à compter du 1 janvier 1984.

Le décret 84-184 du 14 mars 1984 (inséré dans l'article 38 de l'annexe III du CGI) a fixé le contenu de la déclaration et édictées un certain nombre de définitions et de méthodes d'évaluation.

L'arrêté du 14 mars 1984 (modifié par l'arrêté du 17 juillet 1987) a fixé les modèles d'imprimés de la déclaration et des documents qui doivent leur être annexés⁸³³.

Certains auteurs⁸³⁴ ont critiqué les définitions données par le décret de 14 mars 1984, en ce sens qu'elles continuaient à laisser survivre des distorsions «irritantes» entre la détermination du résultat comptable et celle de l'assiette de l'impôt. Heureusement ce décret limite les définitions et précise que⁸³⁵ «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»

5.2. Comparaison des définitions de la loi du 30 avril 1983 (article 8 à 17 du Code de commerce), du décret du 29 novembre 1983 ou du Plan comptable général avec celles du décret du 14 mars 1984

Cette comparaison peut être effectuée à l'aide du tableau suivant (que nous avons limité aux stocks et en cours) :

<i>Termes</i>	<i>Définitions du décret du 14 mars 1984</i>	<i>Définitions de la loi du 30 avril 1983, du décret du 29 novembre 1983 ou du plan comptable général</i>
Stocks	Le stock est constitué par l'ensemble des marchandises, des matières premières, des matières et fournitures, des productions en cours, des produits intermédiaires, des produits finis, des produits résiduels et des emballages non destinés à être récupérés, qui sont la propriété de l'entreprise à la date de l'inventaire et dont la vente en l'état ou au terme d'un production à venir ou en cours permet la réalisation d'un bénéfice d'exploitation.	Stocks et production en cours : Ensemble de biens ou de services qui interviennent dans le cycle d'exploitation de l'entreprise pour être : - soit vendus en l'état ou au terme d'un processus de production à venir ou en cours ; - soit consommés au premier usage. On distingue les stocks proprement dits des productions en cours. Les stocks proprement dits comprennent : - les approvisionnements : matières premières (et fournitures) matières consommables (et fournitures) ;

⁸³² Loi 83-1179 du 29 décembre 1983.

⁸³³ Documents dits 2050 à 2059, bien connus des praticiens.

⁸³⁴ Comme J. P. LAGARRIGUE, Réflexions sur le décret fiscal du 14 mars 1984, *Revue Française de Comptabilité*, n° 151, Novembre 1984, p. 442.

⁸³⁵ Article 2 - 3° du décret du 14 mars 1984 intégré dans l'article 38 quater de l'annexe III du Code Général des Impôts.

		- les produits : produits intermédiaires, produits finis, produits résiduels ; - les marchandises. (<i>Plan Comptable Général page I.41</i>)
Productions en cours	Les productions en cours sont des biens ou des services en cours de formation au travers d'un processus de production.	Les productions en cours sont des biens (ou des services) en cours de formation au travers d'un processus de production. (<i>Plan Comptable Général page I.41</i>)
Produits intermédiaires	Les produits intermédiaires sont des produits qui, ayant atteint un stade d'achèvement, sont destinés à entrer dans une nouvelle phase du cycle de production.	Produits ayant atteint un stade d'achèvement mais destinés à entrer dans le cycle de production. (<i>Plan Comptable Général page I.38</i>)
Produits finis	Les produits finis sont ceux qui ont atteint un stade d'achèvement dans le cycle de production	Produits qui ont atteint un stade d'achèvement définitif dans le cycle de production. (<i>Plan Comptable Général page I.38</i>)
Produits résiduels	Les produits résiduels sont constitués par les déchets et rebuts de fabrication.	Déchets et rebuts de fabrication. (<i>Plan Comptable Général page I.38</i>)
Emballages	Les emballages commerciaux comprennent, d'une part, les emballages perdus qui sont destinés à être livrés avec leur contenu sans consignation ni reprise et, d'autre part, les emballages récupérables qui sont susceptibles d'être provisoirement conservés par la clientèle et que le livreur s'engage à reprendre dans des conditions déterminées. En principe, les premiers sont seuls à inclure dans stocks, les seconds constituant des immobilisations. Toutefois, lorsqu'ils ne sont pas commodément identifiables, les emballages récupérables peuvent être assimilés à des stocks.	Objets destinés à contenir les produits ou marchandises et livrés à la clientèle en même temps que leur contenu. Par extension, tous objets employés dans le conditionnement de ce qui est livré. Emballages perdus : emballages destinés à être livrés avec leur contenu sans consignation ni reprise. Emballages récupérables : emballages susceptibles d'être provisoirement conservés par les tiers et que le livreur s'engage à reprendre dans des conditions déterminées. Ces emballages constituent normalement des immobilisations. Toutefois, lorsqu'ils ne sont pas commodément identifiables unité par unité, ils peuvent compte tenu de leur nature et de leur pratique, être assimilés à des stocks. (<i>Plan Comptable Général page I.30</i>)
Evaluation des stocks	Les marchandises, matières premières, matières et fournitures consommables, emballages perdus, produits en stocks et production en cours au jour de l'inventaire sont évalués pour leur coût de revient. Le coût de revient est constitué : Pour les marchandises, matières premières, matières et fournitures consommables et les emballages achetés, par le prix d'achat augmenté des frais accessoires d'achat ; Pour les produits intermédiaires, les produits finis, les emballages commerciaux fabriqués et les productions en cours, par le coût d'achat des matières et fournitures consommées, augmenté de toutes les charges directes ou indirectes de production à l'exclusion des frais financiers. Ces coûts sont fournis par la comptabilité analytique ou, à défaut, déterminés par des calculs statistiques.	A leur entrée dans le patrimoine de l'entreprise, les biens acquis à titre onéreux sont enregistrés à leur coût d'acquisition, les biens acquis à titre gratuit à leur valeur vénale et les biens produits à leur coût de production (<i>Article 12 du Code de Commerce</i>) Pour l'application de l'article 12 du code de commerce : 1°. Le coût d'acquisition est égal au prix d'achat majoré des frais accessoires nécessaires à la mise en état d'utilisation d'un bien. 2°. Le coût de production est égal au coût d'utilisation des matières consommées augmenté des charges directes et d'une fraction des charges indirectes de production : les intérêts des capitaux empruntés pour financer la fabrication d'une immobilisation peuvent être inclus dans le coût de production lorsqu'il concerne la période de fabrication, en ce qui concerne les éléments de l'actif circulant tel qu'il est défini à l'article 11 ci-dessous, cette faculté est limitée à celle dont le cycle de production dépasse nécessairement l'exercice ... (<i>Article 7 décret de 1983</i>)
Provisions pour dépréciation des stocks	Si le cours du jour à la date de l'inventaire des marchandises, matières premières, matières et fournitures consommables, produits intermédiaires, produits finis et	Pour l'arrêté des comptes, la valeur comptable des stocks et production en cours est déterminée comme suit : . L'évaluation est faite distinctement en

	emballages commerciaux perdus en stock est inférieur au coût de revient défini à l'article 38 nonies (<i>voir ci-dessus</i>), l'entreprise doit constituer, à due concurrence, des provisions pour dépréciation.	comparant leur coût d'entrée et leur valeur actuelle ⁸³⁶ . C'est la plus basse des deux valeurs comparée qui est retenue. Si cette valeur est la valeur actuelle, celle ci est présentée à partir du coût d'entrée par application à ce dernier d'une provision pour dépréciation. (<i>Plan Comptable Général page II.11</i>)
--	--	--

L'examen de ces définitions fait ressortir deux problèmes essentiels :

- le premier est le problème de l'équilibre des textes : le décret du 14 mars 1984 était-il valable par rapport au droit constitutionnel : ce problème semble avoir été réglé par un décision du Conseil constitutionnel⁸³⁷ qui précise que « si l'article 34 de la Constitution réserve à la compétence du législateur le soin de fixer les règles concernant l'assiette, il appartient au pouvoir réglementaire d'édicter les mesures d'application qui sont nécessaires à la mise en oeuvre de ces règles » ;

- le second concerne le problème comptable : en effet, nonobstant sa légalité d'un simple point de vue strictement fiscal, ce texte n'en a pas moins des conséquences indirectes d'ordre comptable.

Soutenir en effet que le décret de 1984 est uniquement fiscal et n'a pas de ce fait d'incidence comptable entraîne deux conséquences :

- la possibilité d'enregistrer en comptabilité des prix de revient calculés en conformité avec les dispositions du décret du 29 novembre 1983 et du Plan comptable général ;

- la constatation, dans l'état 2058 A, des différences existant entre les évaluations comptables et les évaluations fiscales.

Les problèmes concernent l'inclusion des frais financiers, le second concerne un inclusion différente des coûts indirects de production dans les stocks, le troisième concerne l'évaluation au cours du jour des stocks.

5.3. L'instruction fiscale du 17 décembre 1984 relative aux obligations fiscales des entreprises, prise en application du décret fiscal du 14 mars 1984

Cette instruction (instruction 4G-6-84) commente les modifications apportées aux règles alors en vigueur par les dispositions du décret fiscal du 14 mars 1984 : elle s'attache tout particulièrement aux stocks et en cours de production (chapitre 1), aux plus-values et moins-values (chapitre 2), aux frais et charges (chapitre 3), aux amortissements (chapitre 4), aux provisions (chapitre 5) et aux obligations fiscales et comptables (chapitre 6)⁸³⁸.

Cette instruction précisait notamment que les entreprises qui incorporaient comptablement au coût de revient des stocks et en-cours les frais financiers supportés au cours d'un exercice pour financer la production (lorsque la durée du cycle de production

⁸³⁶ Lorsque la valeur actuelle est déterminée par référence à un prix de marché, elle est calculée nette de la totalité des frais restant à supporter pour parvenir à la réalisation. (*Note de bas de page. Plan Comptable Général p. II.11*)

⁸³⁷ Décision 68-51 L du 4 avril 1968 notée par J. P. LAGARRIGUE, Art. cit., 1984, p. 442.

⁸³⁸ Voir le détail et les commentaires de cette instruction dans le FR 61-84, Feuille rapide fiscal social Francis Lefebvre, 29 décembre 1984, 38 p.

dépasse la durée de l'exercice) devaient déduire ces frais des résultats de l'exercice en cause par voie extracomptable (ceci était également vrai pour les immobilisations produites par l'entreprise). Elle précisait également que les charges considérées sur le plan comptable comme des charges à répartir sur plusieurs exercices (charges différées ou à étaler) devaient être déduites, de manière extracomptable pour la détermination du résultat fiscal. Les seules exceptions admises concernaient les frais relatifs aux emprunts et les frais d'acquisition des immobilisations. Cette instruction donnait aussi de nombreuses précisions sur les amortissements dérogatoires, innovation du plan comptable général 1982.

Section 6

Conséquences sur le droit des entreprises en difficulté de la réforme de 1983-1984

En 1984 et 1985 deux lois fondamentales ont également reconstruit le droit des entreprises en difficulté. Ce ne sont certainement pas les dispositions de la loi du 30 avril 1983 qui ont amené la promulgation de ces deux lois, mais ces dispositions n'ont pas été sans influence sur la «partie» comptable de ces lois.

Il s'agit, d'une part, de la loi 84-148 du 1^{er} mars 1984 relative à la prévention et au règlement amiable des difficultés des entreprises et, d'autre part, de la loi 85-98 du 25 janvier 1985 relative au redressement et à liquidation judiciaires des entreprises.

6.1. La loi 84-148 du 1^{er} mars 1984

Issue du rapport Sudreau, présenté au public en 1975, cette loi avait pour objectif de prévenir un certain nombre de difficultés des entreprises et d'éviter ainsi des procédures plus « meurtrières » comme le règlement judiciaire ou la liquidation de biens (nous sommes encore sous les dispositions de la loi 67-563 du 13 juillet 1967). La loi du 1^{er} mars 1984 comprenait trois volets, dont le plus important était certes celui relatif aux procédures d'alerte, mais aussi un volet relatif au règlement amiable et un volet relatif à l'information financière et comptable.

La loi du 1^{er} mars 1984 a été à la base d'une évolution importante du droit comptable : elle a développé le commissariat aux comptes l'étendant à toutes les sociétés commerciales⁸³⁹, aux groupements d'intérêt économique, aux coopératives aux personnes morales de droit privé non commerçantes ayant une activité économique qui dépassent certains critères⁸⁴⁰. Elle a imposé au chef d'entreprise la tenue de nombreux documents dont certains documents prévisionnels, sous le contrôle du commissaire aux comptes. Elle a confié au commissaire aux comptes⁸⁴¹ (comme au comité d'entreprise⁸⁴²) le soin de déclencher une procédure d'alerte si des critères (prévus de façon distincte pour le commissaire aux comptes et le comité d'entreprise) sont

⁸³⁹ Autres que les sociétés anonymes et les sociétés en commandite par actions pour lesquelles le commissariat aux comptes était déjà institué.

⁸⁴⁰ Avant cette date cependant les sociétés à responsabilité dont le capital était supérieur à 300 000 F étaient tenues d'avoir un commissaire aux comptes.

⁸⁴¹ Article 21 de la loi du 1 mars 1984 - Article 230-1 de la loi du 24 juillet 1966 modifiée.

⁸⁴² Article 43 de la loi du 1 mars 1984 - Article L.432-5 du Code du Travail.

constatées par l'autorité intéressée, soit le commissaire aux comptes, soit le comité d'entreprise, soit même dans certains cas le président du tribunal de commerce⁸⁴³⁸⁴⁴.

6.1.1. L'information financière et comptable

Le chapitre II de la loi, comprenant les articles 4 à 8, était consacré à l'information comptable et financière

L'article 4 insérait après l'article 340 de la loi du 24 juillet 1966 trois articles (340-1, 340-2, 340-3) prévoyant notamment que dans les sociétés commerciales qui répondent à l'un des critères définis par décret en Conseil d'Etat et tirés du nombre de salariés ou du chiffre d'affaires, compte tenu éventuellement de la nature de l'activité, le conseil d'administration, le directoire ou les gérants sont tenus d'établir une situation de l'actif réalisable et disponible, valeurs d'exploitation exclues, et du passif exigible, un compte de résultat prévisionnel, un tableau de financement en même temps que le bilan annuel et un plan de financement prévisionnel.

Article 340-1 aliéna 1 - Dans les sociétés commerciales qui répondent à l'un des critères définis par décret en Conseil d'Etat et tirés du nombre de salariés ou du chiffre d'affaires, compte tenu éventuellement de la nature de l'activité, le conseil d'administration, le directoire ou les gérants sont tenus d'établir une situation de l'actif réalisable et disponible, valeurs d'exploitation exclues, et du passif exigible, un compte de résultat prévisionnel, un tableau de financement en même temps que le bilan annuel et un plan de financement prévisionnel.

L'article 5 complétait le premier aliéna de l'article 340 de la loi du 24 juillet 1966 en prévoyant l'annexion au bilan :

1° Un état des cautionnements, avals et garanties donnés par la société ; cette disposition n'est pas applicable aux sociétés exploitant une entreprise de crédit ou d'assurance ;

2° Un état des sûretés consenties par elle.

L'article 6 introduisit dans un paragraphe nouveau de la loi du 24 juillet 1966 deux articles, les articles 341-1 et 341-2 précisant quels documents les sociétés faisant appel public à l'épargne doivent annexer à leurs comptes.

Les articles 7 et 8 étaient relatifs à des modifications de numéros de paragraphes de la loi de 1966 (du fait de l'introduction des dispositions de l'article 6 ci-dessus) et aux informations présentées par le conseil d'administration, le directoire ou le gérant d'une société dans son rapport.

⁸⁴³ L'article 34 de la loi du 1 mars 1984 les dirigeants des sociétés commerciales et des groupements d'intérêt économique qui ne sont pas tenus d'établir les documents prévus à l'article 340-1 de la loi du 24 juillet 1966 ou de l'article 10.1 de l'ordonnance du 23 septembre 1967 (documents dits « prévisionnels ») et dont les comptes laissent apparaître une perte nette comptable supérieure à un tiers du montant des capitaux propres en fin d'exercice peuvent être convoqués par le président du tribunal de commerce afin d'indiquer les mesures qu'ils envisagent pour redresser la situation.

⁸⁴⁴ Voir D.VIDAL, L'information comptable et l'objectif de prévention après la loi du 1 mars 1984, *Revue Française de Comptabilité*, n° 152, Décembre 1984, p. 474 à 486.

6.1.2. La procédure d'alerte

Par ailleurs la procédure d'alerte, insérée dans l'article 230-1 de la loi du 24 juillet 1966, a mis en exergue la notion de continuité d'exploitation sur laquelle avait insisté la loi du 30 avril 1983.

Article 230-1 alinéa 1 - Le commissaire aux comptes, dans une société anonyme, demande des explications au président du conseil d'administration ou au directoire, qui est tenu de répondre dans les conditions et délais fixés par décret en Conseil d'Etat, sur tout fait de nature à compromettre la continuité de l'exploitation qu'il a relevé à l'occasion de l'exercice de sa mission.

6.1.3. Prévention des entreprises en difficulté et droit comptable

C'est aussi à propos du droit de la prévention des difficultés des entreprises qu'Emmanuel du Pontavice⁸⁴⁵ affirme que le droit comptable bouscule les clivages entre les disciplines juridiques. Ainsi, les dispositions du droit comptable comprises dans la loi du 1^{er} mars 1984 sur la prévention et le règlement amiable des difficultés des entreprises soumettent à un régime identique à celui des sociétés commerciales, pour ce qui est des documents prévisionnels, de la procédure d'alerte et du commissariat aux comptes, les personnes ayant une activité économique, c'est à dire notamment les sociétés civiles ayant des activités économiques dans les secteurs immobiliers et agricoles, ainsi que certaines associations. De même, le droit comptable peut faire également fi du clivage entre droit privé et droit public. Ainsi, aux termes de la même loi du 1^{er} mars 1984, certaines entreprises publiques bénéficient de la même information financière et du même contrôle des comptes que les sociétés commerciales, à l'exception des établissements et entreprises soumis aux règles de la comptabilité publique.

6.2. La loi 95-98 du 25 janvier 1985

Cette loi en abrogeant d'une part la loi 67-563 du 13 juillet 1967⁸⁴⁶ et en édictant de nouvelles règles, a reformulé les sanctions de la faillite personnelle et simplifié les causes de la banqueroute.

Article 187 de la loi du 25 janvier 1985 - A toute époque de la procédure, le tribunal peut prononcer la faillite personnelle de toute personne physique commerçante ou de tout artisan contre lequel a été relevé l'un des faits ci-après :

1. Avoir poursuivi abusivement une exploitation déficitaire qui ne pouvait conduire qu'à la cessation de paiements ;
2. Avoir omis de tenir une comptabilité conformément aux dispositions légales ou fait disparaître tout ou partie des documents comptables ;
3. Avoir détourné ou dissimulé tout ou partie de l'actif ou frauduleusement augmenté son passif

Article 197 de la loi du 25 janvier 1985 - En cas d'ouverture d'une procédure de redressement judiciaire, sont coupables de banqueroute les personnes mentionnées à l'article 196 contre lesquelles a été relevé l'un des faits ci-après :

1. Avoir, dans l'intention d'éviter ou de retarder l'ouverture de la procédure de redressement judiciaire, soit fait des achats en vue d'une revente au-dessous du cours, soit employé des moyens ruineux pour se procurer des fonds ;
2. Avoir détourné ou dissimulé tout ou partie de l'actif du débiteur ;

⁸⁴⁵ E. du PONTAVICE, art. cit., 1984.

⁸⁴⁶ Voir supra Chapitre 4 § 3.4.

3. Avoir frauduleusement augmenté le passif du débiteur ;
4. Avoir tenu une comptabilité fictive ou fait disparaître des documents comptables ou de la personne morale ou s'être abstenu de tenir toute comptabilité.

On peut constater que la nouvelle loi a simplifié les dispositions préexistantes : elle ne distingue plus qu'une seule catégorie de banqueroute alors que la loi précédente distinguait la banqueroute simple obligatoire (article 127), la banqueroute simple facultative (article 128) et la banqueroute frauduleuse (article 129).

Elle a maintenu les sanctions de la faillite, remplaçant la notion de comptabilité conforme aux usages de la profession par comptabilité conforme aux dispositions légales.

Trois « causes comptables » peuvent dorénavant être punis de banqueroute par cette loi :

- la tenue d'une comptabilité fictive ;
- la soustraction de comptabilité ;
- l'absence de toute comptabilité.

La loi ne punit donc plus de banqueroute (mais peut encore punir de faillite personnelle) la comptabilité non conforme aux usages de la profession voire non conforme aux dispositions légales, la comptabilité incomplète, la comptabilité irrégulièrement tenue.

Il faut noter que cette loi, ainsi que certains éléments de la loi du 1 mars 1984, a été modifiée par la loi 94-475 du 10 juin 1994.

Section 7

Quel droit comptable après l'introduction de la directive européenne

L'analyse fait en 1977 par Francis Windsor et Dominique Ledouble⁸⁴⁷ faisait ressortir la spécificité et l'autonomie du droit comptable.

Avec la mise en place de la directive européenne, ces deux caractères se sont renforcés.

7.1. L'autonomie du droit comptable

Avant la promulgation de la loi n° 83-353 du 30 avril 1983, il était difficile de considérer que le droit comptable existant était véritablement autonome. Les sources du droit comptable de l'époque ne comprenaient que quelques articles du Code de commerce (dont certains dataient encore de 1807), ainsi que de multiples sources éparses, souvent d'un niveau relativement bas dans la hiérarchie des textes. L'importance des sources du droit fiscal faisait d'ailleurs que les professionnels s'attachaient davantage aux règles fiscales qu'aux règles comptables proprement dites.

⁸⁴⁷ F. WINDSOR – D. LEDOUBLE, op. cit. 1977, p. 575 à 594 – Voir aussi supra chapitre 6 section 6.

Les dispositions de la quatrième directive 78/660 CEE, relative aux comptes annuels de certaines sociétés n'auraient dû théoriquement s'appliquer qu'aux sociétés de capitaux (société anonyme, société en commandite par actions, société à responsabilité limitée : article 1 de la directive). Le législateur national, nous l'avons vu, par la loi du 30 avril 1983, a voulu élargir cependant l'application de ces dispositions à l'ensemble des commerçants, à toutes les sociétés commerciales, voire à certaines sociétés civiles, créant ainsi un droit couvrant un espace suffisamment large pour pouvoir être reconnu.

La loi comptable du 30 avril 1983 comprend, en effet, un chapitre relatif aux dispositions applicables aux commerçants, modifiant profondément les articles 8 à 17 du Code de commerce (*articles 1 et 2 de la loi*), un second chapitre comprenant des dispositions applicables aux sociétés commerciales, modifiant pour l'essentiel un certain nombre d'articles de la loi du 24 juillet 1966 (*articles 3 à 12 de la loi*), ainsi qu'un chapitre comprenant les dispositions applicables aux sociétés civiles autorisées à faire publiquement appel à l'épargne. Cette loi introduisait aussi les principes comptables fondamentaux tels l'image fidèle, la régularité, la sincérité, la permanence des méthodes, la continuité d'exploitation, la prudence, l'utilisation des coûts historiques, la séparation des exercices, la non compensation⁸⁴⁸.

A cette période, de nombreux auteurs ont considéré que le droit comptable était devenu autonome et en particulier par rapport au droit fiscal. Cependant, le droit comptable restait intimement lié au droit fiscal : l'article 54 du Code général des impôts ne précisait-il pas que les contribuables imposés d'après le bénéfice réel doivent présenter à toute réquisition de l'administration tous documents comptables de nature à justifier l'exactitude des résultats indiqués dans leur déclaration. D'autre part, le droit fiscal continuait d'imposer certaines règles comptables en soumettant certaines déductions fiscales (notamment les amortissements et provisions) à leur comptabilisation effective. Mais le droit fiscal a admis l'autonomie du droit comptable : preuve en est la constatation des divergences entre règles comptables et fiscales constatées dans le tableau dit 2058 A de « détermination du bénéfice fiscal » où, à partir du résultat comptable et en tenant compte de réintégrations diverses et de déductions diverses, on aboutit, à partir du résultat comptable, au résultat fiscal.

L'autonomie du droit comptable s'est également effectuée vis à vis d'autres branches du droit. Même si la comptabilité a ses sources premières dans le Code de commerce, ses règles s'appliquent en dehors du droit commercial : des personnes morales de droit privé non commerçantes ayant une activité économique sont, selon l'article 27 de la loi 84-1148 du 1^{er} mars 1984 relative à la prévention et au règlement amiable des difficultés des entreprises, tenues d'établir des comptes annuels et de désigner au moins un commissaire aux comptes et un suppléant si elles dépassent à la fin de l'année civile ou à la clôture de l'exercice des chiffres fixés par l'article 22 du décret 85-295 du 1 mars 1985 pour ce qui concerne le nombre de salariés, le montant hors taxes du chiffre d'affaires et le total du bilan. L'article 25 de ce même décret ne stipule-t-il pas par ailleurs que les comptes annuels sont établis selon les principes et méthodes comptables définis au Code de commerce et dans les textes pris pour son application. D'autre part, et ceci est un autre exemple, l'article 11-7 de la loi 88-227 du 11 mars 1988 relative à la transparence financière de la vie politique ne prévoit-il l'obligation pour les partis ou groupements politiques d'arrêter des comptes chaque année et de les faire certifier par deux commissaires aux comptes.

⁸⁴⁸ Dans les articles 8 et 11 à 15 du Code de commerce.

7.2. La spécificité du droit comptable

Comme le droit du travail ou le droit commercial par rapport au droit civil, le droit comptable a maintenant ses spécificités : ses définitions et ses règles sont particulières par rapport à d'autres branches du droit.

Le fonds de commerce, par exemple, est en matière comptable (*définition du Plan comptable général, qui l'appelle d'ailleurs « fonds commercial »*), constitué uniquement par « les éléments incorporels - y compris le droit au bail - qui ne font pas l'objet d'une évaluation et d'une comptabilisation séparées au bilan et qui concourent au maintien ou au développement du potentiel d'activité de l'entreprise ». En droit fiscal (*article 719 et suivants du Code général des impôts relatif aux cessions du fonds de commerce et de clientèles et conventions assimilées*), la notion est plus large, le fonds de commerce représente l'achalandage, le droit au bail et les objets mobiliers ou autres servant à l'exploitation du fonds. Les marchandises neuves en sont exclues. En matière commerciale (*loi du 17 mars 1909*), il peut comprendre : les éléments incorporels, le matériel et les marchandises.

Ainsi encore, alors que le droit commercial ne reconnaît pas le groupe de sociétés, le droit comptable accepte la personnalité du groupe dans les règles de la consolidation. De même, certains termes, comme par exemple celui de « provisions » n'ont pas la même signification en droit comptable et en droit fiscal.

Ces quelques exemples montrent bien que le droit comptable est maintenant un droit spécifique : il a acquis ses règles propres, indépendantes des règles des autres droits, il a sa jurisprudence et surtout sa doctrine.

7.3. Les sources du droit comptable : une limite à l'autonomie du droit comptable

Ce qui est appelé le droit comptable restait cependant un ensemble de règles spécifiques dont les sources étaient fort diverses. Il y avait lieu d'abord de distinguer tout d'abord le droit comptable des comptes du droit comptable des comptables.

Les sources du droit comptable des comptes⁸⁴⁹ restaient diverses : il n'existait pas de code de la comptabilité comme il existe un Code de commerce ou un Code général des impôts. Ce que l'on peut appeler le « noyau dur du droit comptable » se trouve être alors dans le Code de commerce (article 8 à 17-4 modifiés par la loi 83-353 du 30 avril 1983 et décret 83-1020 du 29 novembre 1983). A ces textes législatifs et réglementaires, il convient d'ajouter le Plan comptable général approuvé par l'arrêté du 27 avril 1982 puis complété et modifié par l'arrêté du 9 décembre 1986. C'est un document volumineux, élaboré par le Conseil national de la comptabilité et qui comprend l'essentiel des règles comptables applicables en France. D'autre part, la législation sur les sociétés commerciales ainsi que le Code général des impôts continuent de comporter de nombreuses et importantes dispositions comptables que le professionnel ne saurait ignorer.

Il existe par ailleurs une jurisprudence comptable et surtout un corps de doctrine qui rassemble un grand nombre de recommandations, d'avis, de directives émanant tout particulièrement du Conseil national de la comptabilité, de la Commission des opérations de bourse, du Conseil national des commissaires aux comptes, de l'Ordre des experts comptables et des comptables agréés et sur le plan international de l'*International*

⁸⁴⁹ Celles que nous étudions dans cet ouvrage

Accounting Standards Committee (IASC). Enfin, il ne faut pas négliger l'importance des usages qui comblent les lacunes du droit écrit.

Cet ensemble de règles éparses est comme toutes les règles de droit, hiérarchisé, les textes législatifs (lois et Ordonnances) primant sur les textes réglementaires (décrets et arrêtés) et la jurisprudence primant sur la doctrine.

Sur un plan pratique cependant, il faut noter que le Plan Comptable général reprend, en les développant, les dispositions édictées par la loi du 30 avril 1983 et le décret du 29 novembre 1983, les avis du Conseil national de la comptabilité ou les recommandations professionnelles venant compléter les dispositions du Plan comptable général. Les règles du Plan comptable devaient être respectées pour la tenue de la comptabilité et l'établissement des comptes annuels, même si elles divergeaient du point de vue fiscal.

7.4. Les relations du droit comptable avec le droit fiscal

Il faut dire que, depuis ses origines, le droit fiscal, en France, a été autonome, son objectif étant uniquement d'assurer les ressources de l'Etat et des collectivités publiques. La comptabilité, pour sa part, n'a eu, nous l'avons déjà évoqué, pendant très longtemps que peu de sources juridiques propres.

Donc, afin de s'assurer une base solide en matière d'assiette, le législateur fiscal a prescrit des règles particulières qui se sont imposées en comptabilité. Le décret du 12 août 1964 instituant les tableaux comptables à joindre aux déclarations de résultats des entreprises et le décret du 28 octobre 1965 instituant des règles d'évaluation, ont permis le développement d'une comptabilité normalisée (dans laquelle, bien entendu, compte tenu de ces deux textes, la «norme» fiscale était prépondérante). Ceci explique pourquoi, dans l'esprit de beaucoup d'utilisateurs, même encore aujourd'hui, la comptabilité reste subordonnée à la fiscalité.

Mais depuis la loi du 30 avril 1983 modifiant en particulier les articles 8 à 17 du Code de Commerce que nous avons analysé ci-dessus, la comptabilité a acquis des bases juridiques propres solides que le décret du 29 novembre 1983 a concrétisé en précisant les règles à appliquer.

Le décret 84-184 du 14 mars 1984 édictant les règles auxquelles doivent se conformer les entreprises pour l'établissement de leur déclarations à l'impôt sur le revenu suivant un régime réel (bénéfices industriels et commerciaux) ou à l'impôt sur les sociétés et l'arrêté du 14 mars 1984 présentant les modèles de tableaux (2050 à 2059) à établir, se sont référés largement à la loi du 30 avril 1983 et au décret du 29 novembre 1983. Ainsi, aujourd'hui, les entreprises doivent (Code général des impôts Annexe III article 38 quater, introduit par le décret 84-184 du 14 mars 1984) « 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 ».

Ce texte, fondamental, régit aujourd'hui les liens entre la comptabilité et la fiscalité. De nos jours, depuis ce texte, les interventions du droit fiscal en comptabilité sont moins nombreuses que précédemment, mais elles restent importantes. Il en est ainsi par exemple de la faculté, dans les entreprises individuelles, d'inscrire ou de ne pas inscrire certaines immobilisations à l'actif du bilan. Il s'agit également des dispositions concernant les provisions réglementées (provisions pour hausse de prix, provision pour fluctuation des cours, provision spéciale de réévaluation ...), les règles d'évaluation des immobilisations, les règles d'évaluation des stocks, les amortissements. Si les règles fiscales sont compatibles avec les règles comptables, alors les règles comptables s'imposent. Ou alors, les dispositions que le droit fiscal édicte par dérogation aux règles du droit comptable ne devraient donner lieu qu'à des rectifications extracomptables.

Souvent, le dilemme posé à l'entreprise est de savoir s'il faut sacrifier la fidélité du bilan à l'économie fiscale ou l'inverse. Le Conseil national de la comptabilité (Bulletin CNC n° 22 - avril 1975 page 12) affirme que « la législation fiscale n'énonce que des tolérances dont le respect ne devrait pas atténuer l'obligation de sincérité ». Cette opinion a été reprise par les tribunaux de l'ordre judiciaire.

En définitive, la fiscalité n'est pas autonome : certaines de ses bases proviennent de la comptabilité, la comptabilité n'est pas non tout à fait autonome, elle doit tenir compte de la fiscalité. Fiscalité et comptabilité sont liées. Les deux droits ne peuvent être disjoints, quoi qu'il arrive, ne serait ce qu'en fonction de l'importance de la fiscalité dans les choix économiques de l'entreprise.

7.5. Le développement des revues de droit comptable

Au moment de l'élaboration puis de la mise en place de la quatrième directive européenne, une presse spécialisée de droit comptable s'est développée.

La première revue (la plus ancienne) fut la « Revue Fiduciaire Comptable » dont le premier numéro date de mai 1976⁸⁵⁰. Cette revue (jusqu'au numéro 61) portait en sous-titre : « le droit comptable de l'entreprise ».

La seconde revue fut le « Bulletin comptable et financier Francis Lefebvre » dont le numéro 1 date de décembre 1978. Comme la Revue Fiduciaire Comptable, le bulletin comptable et financier Francis Lefebvre continue à paraître aujourd'hui. La troisième revue est la « Revue de droit comptable », revue qui avait pris la suite en janvier 1984 de la « Revue des commissaires aux comptes »⁸⁵¹.

Ces revues venaient compléter les publications du Conseil national de la comptabilité⁸⁵² et du Conseil national des commissaires aux comptes⁸⁵³ qui faisaient déjà une large part au droit comptable.

⁸⁵⁰ L'éditorial du numéro 1 de cette revue se conclut ainsi : « Telles sont, en peu de mots, les constatations qui, à nos yeux, ont rendu très souhaitable la création d'une revue consacrée au droit comptable. Selon notre vocation, nous nous attacherons à y aborder les problèmes d'actualité en nous plaçant du point de vue des entreprises et des besoins pratiques de leur gestion, et d'après la formule qui a déjà fait le succès de la Revue fiduciaire. Ainsi, tous les professionnels de la comptabilité, et plus généralement tous ceux qui exercent ou sont appelés à exercer des responsabilités au sein des entreprises, la Revue fiduciaire comptable s'affirmera comme une source de réflexion et comme un indispensable outil de travail. »

⁸⁵¹ Cette revue trimestrielle, dirigée par Jacques CAUDRON, ancien vice-président de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, a cessé de paraître en 1998, à la suite du décès de son fondateur.

⁸⁵² N° 1 daté de janvier 1970.

⁸⁵³ N° 1 daté de février 1971.

Chapitre 8

Les influences externes sur la construction du droit comptable français : les évolutions parallèles du droit et de la doctrine comptables dans certains pays et l'influence de l'International Accounting Standard Committee (IASC) et de l'International Accounting Standard Board (IASB)

Nous avons vu, dans les chapitres précédents, comment le droit comptable s'est construit en France depuis les premiers temps jusqu'aux années 1980. Dans les pays étrangers, des évolutions parallèles se sont également accomplies et ces évolutions n'ont pas été sans avoir d'influence sur le droit français (à moins que ce soit le droit français qui ait eu une influence sur cette évolution).

Il est toujours intéressant pour comprendre le fonctionnement de notre droit national de pouvoir examiner le droit correspondant dans les principaux pays en relation avec notre économie. Nous essayerons, dans la mesure du possible (car les informations sont toujours plus difficile à obtenir) d'examiner cette évolution.

Nous analyserons ainsi, dans ce chapitre, l'évolution du droit comptable aux Etats Unis, en Grande Bretagne, en Allemagne enfin en Belgique, pays sur lequel le droit français n'a pas été sans influence.

Puis nous verrons quelle a été l'influence du Comité international des normes comptables (*International Accounting Standard Committee - IASC*) devenu en 2001 IASB (*International Accounting Board*) de ses origines en 1973 à nos jours, comment il a bâti un cadre conceptuel de la comptabilité, et comment par notamment la réduction des options, il est arrivé à être reconnu par tous et notamment par l'Union européenne.

Section 1

L'évolution du droit et de la doctrine comptables aux Etats-Unis

Aux Etats-Unis, le droit comptable est principalement un droit coutumier et non un droit écrit comme en France. Chaque Etat possède sa propre loi sur les sociétés, mais, quelques soient les Etats, les dispositions comprises dans ces lois concernant la comptabilité sont relativement rares. Le rôle de l'administration fiscale n'est pas non plus très grand.

Les organismes professionnels constituent la source principale de la doctrine comptable avec les travaux de :

- l'*American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) créé en 1887 ;
- le *Securities and Exchange Commission* (SEC) créé en 1933 ;
- le *Financial Accounting Standards Board* (FASB) créé en 1973.

L'ensemble des règles applicables constituent ce qui est appelé aux Etats Unis les GAAP (*Generally Accepted Accounting Principles*), les principes généralement admis.

1.1. Le rôle de l'AICPA et du SEC

Aux Etats Unis, la plus importante organisation qui s'est chargée d'élaborer des normes comptables a été, jusqu'en 1973, l'*American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA). Fondée en 1887, sous le nom de *American Association of Publics Accountants*, elle comptait 31 membres à sa création. Elle fut réorganisée en 1916 en étant regroupée avec d'autres associations et appelée *American Institute of Accountants* l'année suivante. Elle comprenait à cette époque 1150 membres. Son nom actuel fut adopté en 1932. L'AICPA constitue l'instance professionnelle représentative des « experts-comptables auditeurs » aux Etats Unis. Au 31 juillet 2015 ⁸⁵⁴, plus de 410 000 professionnels (experts-comptables auditeurs ou *certified public accountants*) étaient membres de l'AICPA.

L'action de l'AICPA a été plutôt timide jusqu'en 1929. La création du SEC en 1933 lui a permis d'intervenir directement dans l'élaboration des normes.

Le *Securities and Exchange Commission* (SEC) fut créé en 1934 pour administrer le *Securities Act* de 1933 et le *Securities Exchange Act* de 1934, lois chargées de réguler le marché financier américain après la crise d'octobre 1929. La mission du SEC était de réglementer les ventes de titres et d'exercer un contrôle sur tout ce qui se rapporte au commerce des valeurs.

Le SEC est un organisme fédéral indépendant, « bipartite » et quasi-judiciaire, qui se composait de cinq membres appelés commissaires, nommés par le Président des Etats Unis, avec l'avis et le consentement du Sénat, pour une période cinq ans, le

⁸⁵⁴ Annual report sur <http://www.aicpa.org/>.

renouvellement devant être assuré à la cadence d'une nomination par an. Le président de le SEC était nommé par le Président des Etats Unis⁸⁵⁵.

A coté de l'AICPA, il faut noter l'influence qu'a pu avoir sur la formulation des normes, le *Journal of Accountancy*, fondé en 1905 par l'*American Institute of Certified Accountants* et qui comprend aujourd'hui plus de 150 000 lecteurs répartis dans le monde, et l'*American Accounting Association* (AAA) fondé en 1916 par les enseignants universitaires en comptabilité et mais dont près de 70 % des membres ne sont pas enseignants et dont la revue trimestrielle, créée en 1926, *The Accounting Review*, tire à près de 20 000 exemplaires.

1.2. L'évolution du droit et de la doctrine comptable dans la période antérieure à 1930

En avril 1909, le Conseil de l'*American Association of Public Accountants* (AAPA) mit en place un comité, appelé *Special Committee on Accounting Terminology* chargée de définir les termes utilisés en comptabilité et en audit⁸⁵⁶. Dirigé par Seymour Walton, ce comité travailla plusieurs années et présenta aux assemblées annuelles de 1909, 1911 et 1913 des séries de définitions. En 1915, il fit approuver une liste de termes et de définitions puis arrêta ses travaux.

En 1917, l'AAPA devenu *American Institute of Accountants* (AIA) présenta un recueil de méthodes de préparation du bilan (il s'agissait plutôt de méthodes d'audit que de méthodes de technique comptable) qui fut publié en 1918 et distribué entre 1918 et 1930 à plus de 60 000 exemplaires.

Dans la même période de 1917-1918, la première recommandation d'un institut professionnel relative à une pratique comptable fut également élaborée. En fait, plusieurs années avant la convention de l'AIA de 1917, plusieurs «experts-comptables» dont notamment Clinton H. Scovell et J. Lee Nicholson avaient posé le problème de l'inclusion des frais financiers dans le coût de production. Une résolution, acceptée à la convention de 1917, désigna un comité spécial de cinq personnes chargé de réfléchir et de présenter un rapport sur le sujet. Les conclusions de ce comité furent présentées à la convention de 1918⁸⁵⁷. Après discussion, les membres de l'Association ont approuvé le rapport et surtout prirent une décision obligeant les membres de l'Institut d'appliquer les recommandations élaborée par le comité. Quelques membres d'ailleurs de l'AIA n'acceptèrent pas cette disposition et se séparèrent de l'Association pour créer le *National Association of Cost Accountants*. Le comité spécial appelé alors *Special Committee on Procedure* (comité spécial de procédure) présenta une demi-douzaine de recommandations qui furent approuvées par l'AIA portant sur des sujets de doctrine comptable et d'audit. Ce comité fut dissous en 1929.

Par ailleurs, à la demande de Walter Mucklow en 1920, un comité spécial de terminologie fut mis en place pour reprendre le travail élaboré précédemment. Présidé par Mucklow lui même, ce comité travailla sur une liste de près de 6 000 termes comptables et de définitions et en 1922, l'Institut publia un ouvrage de 126 pages intitulé *Accounting*

⁸⁵⁵ A. BARR, Le Securities and Exchange Commission (SEC) des Etats Unis et les comptables, *Revue Française de Comptabilité*, n° 100, Février 1970, p. 522 et s.

⁸⁵⁶ Selon S. ZEFF, *Accounting Lectures*, 1971, Université d'Edimbourg, p. 112, la formulation de la demande du Conseil de l'AAPA était formulée en ces termes : « *to collate and arrange accounting words and phrases and show in connection with each the varying usages to which they are put ... This committee will not attempt to determine the correct, or even the preferable usage where more than one is in existence* ».

⁸⁵⁷ Selon S. ZEFF, Idem, 1971, p. 115, l'inclusion de charges financières dans le coût de production était, selon la commission, mal fondé (unsound) en théorie et mauvais (wrong) en pratique.

Terminology (terminologie comptable)⁸⁵⁸. Un second comité de terminologie fut par ailleurs mis en place en 1924 par Arthur E. Andersen sous le nom de *Committee of Definition of Earned Surplus* et élabora jusqu'en 1930 un certain nombre de définitions relatives à des éléments de résultats. Les définitions proposées par ce second comité, tout en ne faisant pas l'objet d'approbation par l'AIA furent cependant diffusées largement et eurent un effet notable sur la légalisation qui vit le jour à compter des années 1930.

Ainsi, dans la période qui a précédé les années 1930, la terminologie ainsi que les procédures d'audit furent les sujets les plus souvent examinés mais malgré l'influence de la *Federal Reserve Board* créée par une législation de 1913, les recommandations de l'AAPA puis de l'AIA furent, en définitive, de portée très limitée.

1.3. Les évolutions du droit et de la doctrine comptables dans les années 1930

En 1930, ce qui allait devenir l'AICPA mit en place une collaboration avec la Bourse de New York (*New York Stock Exchange*) en vue de préparer l'un des plus importants documents sur l'évolution de la pratique de la comptabilité et de l'audit.

Déjà, en 1926, la Bourse de New York avait montré son intérêt vis à vis de l'information financière donnée par les sociétés. La même année d'ailleurs, un économiste d'Harvard, William Z. Ripley écrivait un article dans *The Atlantic Monthly* dans lequel il accusait les grandes sociétés de présenter à leurs actionnaires des rapports trompeurs et malhonnêtes⁸⁵⁹. Il devenait donc urgent à la *Federal Trade Commission* créée en 1914 d'intervenir. A l'initiative de George O. May, senior partner de Price Waterhouse, un partenariat commença à se matérialiser entre l'AICPA et le New York Exchange et en 1931 un accord intervint sur la forme d'un rapport d'audit standard qui fut immédiatement adopté par la profession.

La création du SEC en 1934 a conduit à un contrôle sur tout ce qui se rapporte au commerce des valeurs. Si, en plus du *Securities Exchange Act* de 1934, le SEC était chargée de l'application du *Securities Act* de 1933 assurée par la *Federal Trade Commission* jusqu'en 1934), elle fut aussi chargée de l'application du *Public Utility Holding Company Act* de 1935, du *Trust Indenture Act* de 1939, de l'*Investment Company Act* de 1940. Il devait également remplir les fonctions de conseiller auprès des tribunaux fédéraux dans les procédures de réorganisation des sociétés, en vertu du chapitre X du *National Bankruptcy Act*.

Si la loi de 1933 stipulait que les états financiers des sociétés cotées devaient être examinés par un auditeur indépendant, celle de 1934 spécifiait que ces états devaient être conformes aux règles édictées par le SEC⁸⁶⁰. Carman G. Blough fut désigné pour

⁸⁵⁸ Selon S. ZEFF, *Ibid*, 1971, p. 117.

⁸⁵⁹ W. Z. RIPLEY, «Stop, Look, Listen» *The Atlantic Monthly*, Septembre 1926, cité par S. ZEFF, op. cit., 1971, p. 119.

⁸⁶⁰ L'article 19 du *Securities Act* stipulait que «La commission pourra de temps à autre établir, amender et annuler tels règles et règlements qui peuvent être nécessaires pour mettre en pratique les dispositions de cette loi, y compris les règles et règlements régissant les déclarations à fin d'enregistrement et les prospectus pour diverses catégories de valeurs et de sociétés et définissant les termes de comptabilité, de technique et de métier utilisées dans cette loi. En outre, la Commission pourra pour l'application de cette loi déterminer la ou les formules dans lesquelles devront être exposées les informations exigées, les postes ou articles qui devront figurer dans le bilan et le compte d'exploitation et les méthodes à suivre dans la préparation des comptes, pour l'estimation et l'évaluation de l'actif et du passif, pour la détermination de l'amortissement et de l'épuisement des gisements, pour la différenciation du revenu habituel ou exceptionnel, pour la différenciation du revenu d'investissement et d'exploitation, pour la préparation, quand la Commission l'estimera nécessaire ou désirable,

diriger le groupe d'études chargé d'élaborer ces règles. Blough consulta de nombreuses personnes, c'est des conclusions des travaux du groupe qu'est venue la notion de « Principes comptables généralement admis (*Generally Accepted Accounting Principles ou GAAP*) ». Il constata également que des pratiques diverses et nombreuses coexistaient et que la réduction de leur nombre devenait urgente. Aussi, commença t'il une coopération avec l'AICPA mais aussi avec l'AAA et d'autres organisations.

En fait, pour assurer son autorité sur les déclarants en matière de rapports financiers et comptables, le SEC avait toujours eu pour principe de coopérer avec les professionnels comptables. Il faut dire que par ailleurs, ces derniers s'étaient manifesté par leur participation à la procédure législative préalable à l'adoption des lois de 1933 et 1934.

C'est ainsi que le SEC a mandaté la profession comptable pour ce qui concerne l'émission des normes comptables concernant les entreprises privées. En 1936, l'AICPA créa un organisme responsable de la normalisation, le CAP (*Committee on Accounting Procedures*), ou commission des procédures comptables.

Cette commission publia ses premiers bulletins en 1939 sous le nom de bulletins de recherche comptables ou ARB (*Accounting Research Bulletins*). Le bulletin n° 1 rappelait les 6 principes comptables fondamentaux qui avaient été acceptés par l'AICPA en 1934, les bulletins 2 et 3 traitaient de la comptabilité des obligations et de sociétés et le bulletin n° 4 des opérations en monnaies étrangères.

1.4. L'évolution du droit et de la doctrine comptables dans les années 1940 et 1950

Entre 1939 à 1959, le *Committee on Accounting Procedures* (CAP) publia 51 bulletins de recherche comptable. Ces bulletins étaient plutôt des recommandations, des guides pour les professionnels que des normes et leur contenu ne devait pas s'imposer en principe aux membres de l'AICPA. Seul le bulletin n° 1 avait fait l'objet d'une approbation lors de l'assemblée annuelle de l'AICPA. En conséquence, leur mise en pratique dépendant de la force persuasive de leur logique et pour les plus grandes sociétés de l'adhésion aux règles de l'AICPA par des organismes tels que la Bourse de New York ou le SEC. La non application avait cependant été évoquée dans la note n° 4 de la Série « Comptabilité » de la Commission⁸⁶¹. Certains de ces bulletins (notamment les bulletins 43 à 51) étaient encore suivis et compris dans les GAAP (principes comptables généralement admis américains)⁸⁶² avant la codification des normes du FASB en 2009.

de bilans ou de comptes de résultat consolidés pour toute personne physique ou morale se trouvant avec la société émettrice sous un contrôle commun direct ou indirect Les règles et règlements prendront effet à dater de leur publication de la manière que la Commission fixera. Aucune disposition de cette loi imposant une obligation ne s'appliquera à un acte accompli ou omis de bonne foi conformément à une règle ou à un règlement de la Commission, alors même que cette règle ou ce règlement pourrait, postérieurement à cet acte ou à cette omission, avoir été amendé ou annulé, ou avoir été, pour une raison quelconque, considéré comme nul par autorité de justice ou autre». (tiré de A. BARR, art. cit., 1970).

⁸⁶¹ «Dans les cas où les comptes financiers déposés à cette Commission, conformément aux règles et règlements pris par celle-ci- en application du *Securities Act* de 1933 ou du *Securities Exchange Act* de 1934, sont préparés selon des principes de comptabilité à l'appui desquels il n'existe pas de source autorisée valable, ces comptes financiers seront présumés trompeurs ou inexacts, malgré les explications contenues dans la formule de certification ou dans les notes ajoutées aux comptes, pour autant que les questions soulevées soient importantes. Dans tous les cas où il y a divergences d'opinion entre la Commission et le déclarant quant aux principes de comptabilité qu'il convenait de suivre, les explications ne seront acceptées au lieu de la correction des comptes financiers eux-mêmes que si les points soulevés sont tels qu'il existe une source autorisée valable à l'appui des pratiques suivies par le déclarant et si la position de la Commission n'a pas été antérieurement exprimée dans les règles, règlements ou autres notes officielles de la Commission, y compris les opinions publiées de son *Chief Accountant*». (tiré de A. BARR, article cité 1970)

⁸⁶² Détaillés dans KIESO et WEYGANDT, *Intermediate accounting*, Wiley, New York, 1997, page de couverture.

Le SEC publia par ailleurs, à partir des années 1940 dans un document appelé *Regulation S-X*, des règles concernant uniquement les conditions de fond et de forme applicables à l'établissement des états financiers inclus dans les documents à la cote ou lors des exercices suivants pour les sociétés cotées (règles dites *S.X Rules*).

Une révision importante de la réglementation S.X qui prévoyait l'introduction de nouveaux principes comptables fut entreprise après la seconde guerre mondiale. Après avoir exposé les modifications proposées et largement consulté les professionnels, on prit la décision au SEC de limiter le texte aux questions concernant la forme et le contenu des comptes financiers et de traiter le moins possible des principes comptables. Cette décision fut prise avec l'idée que c'était aux professionnels de déterminer les principes comptables et après accord des représentants de l'Institut pour accélérer les travaux de la Commission des procédures comptables sur les nombreux problèmes appelant une solution.

1.5. L'évolution du droit et de la doctrine comptables de 1960 à 1973

En 1957, l'AICPA avait constitué un comité spécial à l'effet d'étudier les procédures proposées par la Commission des procédures d'audit (*Committee on Auditing Procedures*) et de faire des recommandations qui apporteraient des améliorations à l'élaboration des principes comptables. Ce comité, auquel participa le *Chief Accountant* du SEC fut unanime à recommander qu'un conseil d'un type nouveau fut institué afin de diriger un programme de recherches approfondies sur les problèmes de comptabilité et d'en utiliser les résultats pour une élaboration plus rapide des principes directeurs. C'est ainsi qu'en 1959, le CAP a été remplacé par un organisme plus structuré, l'APB (*Accounting Principles Board*) ou Conseil des principes comptables.

Cet organisme, composé de 18 à 21 membres éminents de l'AICPA publiera de 1960 à 1973 31 *Opinions*⁸⁶³ ayant valeur de prises de position officielle et 4 *Statements*⁸⁶⁴ ayant valeur de recommandation. Toutefois, cet organisme étant toujours dépendant de l'AICPA, en 1973, il fut convenu de créer un nouvel organisme, le *Financial Accounting Standard Board* (FASB) dans lequel toutes les parties intéressées par la normalisation comptable seraient représentées.

Aujourd'hui, l'AICPA n'exerce plus qu'une action normative par la publication principalement des normes d'audit par l'intermédiaire de l'un de ses comités, l'ASB ou *Auditing Standards Board* (*Statements of Auditing Standards : SAS*), et de recommandations sur certains points comptables non traités par le FASB (*Statements of Position : SOP*⁸⁶⁵).

1.6. L'évolution du droit et de la doctrine comptables à compter de 1973 : le rôle du FASB

Le FASB est un organisme indépendant créé en 1973, placé sous la tutelle du FAF (*Financial Accounting Foundation*). Toutes les parties intéressées par la normalisation y sont représentées : c'est ainsi que sur les 7 membres qui le composent, 4 sont des professionnels « *certified public accountants* » et 3 proviennent d'horizons divers, en

⁸⁶³ Détaillés dans *Idem*, page de couverture.

⁸⁶⁴ 1. *Review and Résumé*, 2. *Proceeds, revenue, income, profit and earning*, 3. *Book value*, 4. *Cost, expense and loss* dans *Idem* page de couverture.

⁸⁶⁵ SOP 13-1 par exemple conseille la manière d'appliquer les normes d'attestation de l'information relative aux gaz à effet de serre.

particulier de l'industrie, de l'enseignement et du gouvernement⁸⁶⁶. Ces membres, une fois nommés, deviennent permanents du FASB et sont déliés de tous liens avec leurs employeurs précédents.

La préparation par le FASB de chaque « *statement* » suit un déroulement précis⁸⁶⁷ :

- nomination d'un groupe de travail composé d'experts représentant les intérêts et opinions de préparateurs, auditeurs et utilisateurs de comptes. Ce groupe a un rôle de conseil auprès du *Board* ;
- recherche et étude de tous les écrits existants sur le sujet traité ;
- publication pour commentaires d'un texte exposant les problèmes soulevés par la question traitée et les différentes solutions envisagées ;
- débat public ;
- publication d'un exposé sondage (« *exposure draft* »). Ce projet est largement diffusé dans le public pour commentaires
- document final soumis au vote du *Board*⁸⁶⁸.

Notons qu'un organisme ayant un objet identique, le GASB (*Governmental Accounting Standards Board*) a été créé en 1984 et a été placé sous l'autorité du FAF.

Au 30 juin 2009 le FASB avait publié 168 normes (*Statements of Financial Accounting Standards SFAS* ou *Financial Accounting Standards FAS*), concernant la presque totalité des domaines couverts par la comptabilité⁸⁶⁹⁸⁷⁰.

⁸⁶⁶ S. BERNARD, Panorama des processus de normalisation comptable dans le monde, *Revue Française de Comptabilité*, Septembre 1990, n° 215, p. 39 à 42.

⁸⁶⁷ S. BERNARD, *Idem*.

⁸⁶⁸ Voir aussi Y. BERNHEIM, *L'essentiel des US GAAP*, Mazars et Guerard, 1997, p. 61. Et KEISO et WEYGANDT, op. cit. p. 10.

⁸⁶⁹ Liste en langue française dans R.ROBERT, *Pratique internationale de la comptabilité et de l'audit*, Dunod, 1994, p. 51 à 55, en langue anglaise dans <http://www.fasb.org>.

⁸⁷⁰ De 2001 à 2009 le FASB a publié de nombreuses normes dont les principales sont :

- FAS 141 : Regroupement d'entreprises (juin 2001)
- FAS 142 : Goodwill et autres immobilisations incorporelles (juin 2001)
- FAS 144 : Comptabilisation des dépréciations ou sorties d'actifs à long terme (juin 2001)
- FAS 146 : Comptabilisation des coûts associés aux activités abandonnées (juin 2002)
- FAS 154 : Changements comptables et corrections d'erreurs : remplacement de l'opinion APB 20 et de FAS 3 (mai 2005).
- FAS 157 : Evaluation à la juste valeur (septembre 2006).
- FAS 165-Evénements postérieurs à la clôture -Mai 2009-
- FAS 168 -Le FASB Accounting Standard Codification et la hiérarchie des principes généralement admis (remplace FAS 162)-Juin 2009 -

D'autre part, le FASB a publié en février 2003 l'interprétation n° 46 relative à la consolidation des entités à intérêt variable en vue de traiter le problème des entités « ad hoc » (special purpose entities). C'était ce type d'entités que la société Enron n'avait pas comptabilisé (compte tenu des règles existantes du FASB) qui détenaient les pertes qui ont entraîné la disparition du groupe.

Toutes ces révisions se sont faites dans le sens d'une plus grande sécurité de l'information apportée par les comptes. et un rapprochement avec les normes internationales. Alors que les normes comptables internationales sont axées sur des principes directeurs et notamment l'obtention de l'image fidèle, les US GAAP (et notamment les normes du FASB) sont plus axées sur les modalités d'application. Ceci s'explique par l'environnement américain, relativement procédurier (les procès sont nombreux et les dommages et intérêts réclamés importants). Pour se couvrir, pour éviter les pressions de dirigeants de sociétés souvent rémunérés en fonction des résultats, les auditeurs préfèrent des normes détaillées et qui limitent le champ d'interprétation. Le dispositif américain

Un comité du FASB, qualifié de comité d'urgence, le *Emerging Issues Task Force* (EITF) est par ailleurs chargé de définir les modalités pratiques d'application des normes comptables. Les délibérations de l'EITF sont publiées et lorsqu'une majorité qualifiée des membres s'accorde sur une solution, cette dernière est réputée adoptée par consensus. L'application des consensus EITF est obligatoire pour toutes les entreprises inscrites au SEC.

La dernière norme (FAS 168) est relative à la codification des différentes normes du FASB ainsi que des autres textes de droit comptable américain. Depuis juillet 2009, en effet, l'ensemble des normes applicables du FASB (incluant les bases de conclusion) ainsi que celles de l'ARB et de l'APB, les interprétations EITF, voire les recommandations et amendements de la SEC (notamment les *Staff Accounting Bulletins* (SAB) et les *Regulation SX*), les prises de positions de l'AICPA (*Statement of Position - SOP*), celles de la directions du FASB (*Staff positions*) ont été intégrées dans un code dénommé « *FASB Accounting Standards Codification*TM » (« *FASB Codification* » ou encore « *ASC* »).

Ce code est structuré en 9 sous ensembles eux mêmes analysés en thèmes (*Topic*) : principes généraux (codes 100), présentation (codes 200), actifs (codes 300), passifs (codes 400), capitaux propres (codes 500), produits (codes 600), charges (codes 700), transactions larges (codes 800), industrie (codes 900). Par exemple, le thème (*Topic*) 350 correspond aux immobilisations corporelles et le thème 805 aux regroupements d'entreprises.

Ce code fait depuis l'objet de mises à jour qui y sont intégrées⁸⁷¹. Fin 2015, plus de 110 mises à jour ont été intégrées à ce code. Les plus importantes concernent les principes comptables généralement admis⁸⁷², la comptabilisation des transferts d'actifs financiers⁸⁷³, l'évaluation à la juste valeur⁸⁷⁴, les entités à but non lucratif⁸⁷⁵, la présentation des états financiers⁸⁷⁶, les dérivés et couvertures⁸⁷⁷, les restructurations de créances incertaines⁸⁷⁸, la consolidation⁸⁷⁹ les revenus des contrats avec les clients⁸⁸⁰.

Outre cet ensemble de normes, le FASB a également publié un cadre conceptuel qu'il utilise comme point de départ dans la formulation et l'évaluation des normes. Ce cadre théorique comptable (*conceptual framework*) comprend six textes publiés entre 1978 et 1985. Il a été complété par un texte publié en 2000 et à a été fortement révisé en 2010.

comprend des dizaines de milliers de pages de normes comptables, fruit de plusieurs décennies d'accumulation (par exemple 600 pages sur les instruments financiers dérivés, plus de 800 pages sur les structures spécifiques). Les US GAAP contiennent de nombreuses règles détaillées, communément appelées bright lines qui tracent clairement la frontière entre ce qui est acceptable et ce qui ne l'est pas.

⁸⁷¹ Voir R. OBERT *La codification des normes du FASB* - Revue française de comptabilité - n° 437 -Novembre 2010 - p. 59-60

⁸⁷² FASB Update 2009-01

⁸⁷³ FASB Update 2009-16

⁸⁷⁴ FASB Update 2011-04

⁸⁷⁵ FASB Update 2013-06

⁸⁷⁶ FASB Update 2013-07

⁸⁷⁷ FASB Update 2013-10 et 2014-03

⁸⁷⁸ FASB Update 2014-04

⁸⁷⁹ FASB Update 2014-07 et 2015-02

⁸⁸⁰ FASB Update 2014-09

1.7. Le cadre conceptuel du FASB

La notion de cadre comptable conceptuel (*conceptual accounting framework*) est intimement liée à l'histoire de la normalisation américaine⁸⁸¹. Dès sa création en 1973, le FASB décida de se donner un cadre comptable conceptuel défini comme : « un système cohérent d'objectifs et de principes fondamentaux liés entre eux, susceptibles de conduire à des normes solides et d'indiquer la nature, le rôle et les limites de la comptabilité financière et des états financiers »

Dès le dix-neuvième siècle et surtout dès la création de l'AICPA, on sentait déjà une pression sur les grandes sociétés pour une sorte d'uniformité de la comptabilité qui permette les comparaisons. Ahmed Naciri⁸⁸² rapporte que Spragues dans une série d'articles intitulés « *Algebra of accounts* » essaya de classifier et de résumer les théories comptables les plus discutées du moment en un cadre susceptible d'être relié aux mathématiques et à l'économie⁸⁸³.

Cependant, malgré les appels pressants en faveur de l'uniformité en matière comptable, lancés dès 1880 et accentués par la crise de 1929, la profession comptable américaine s'était montrée incapable de s'imposer des règles de conduite uniformes.

L'ambition du FASB était de construire une théorie générale de la comptabilité financière. Ce système avait pour objet : de « préciser la manière, la fonction et les limites de la comptabilité et des informations financières ». Enfin, « chaque question abordée dans un projet de norme devrait être étudiée à la lumière des objectifs de l'information financière définie par les recommandations conceptuelles ».

Ce cadre n'a pas vu le jour d'un seul coup, bien au contraire : il a évolué graduellement et ce n'est vers les années 1980 qu'il a atteint un certain stade de réalisation.

Six normes ont finalement été publiées entre 1978 et 1985, la septième étant publiée en février 2000 et la huitième en 2010.

La première norme (*statement n°1 : objectives of financial reporting for business enterprises*) publiée en novembre 1978, décrit l'environnement et énumère les besoins présumés des utilisateurs de l'information financière et comptable. Les objectifs de l'information financière ont alors été définis comme suit :

- fournir les informations utiles aux investisseurs actuels ou potentiels et aux prêteurs pour leur permettre des décisions rationnelles ;
- leur fournir des informations permettant d'estimer le recouvrement des prêts ou du produit des ventes ;
- apporter des renseignements relatifs aux ressources économiques d'une entreprise et aux facteurs qui modifient sa solvabilité ;
- fournir des informations sur la gestion de la direction (utilisation du capital investi).

Le champ auquel s'est intéressé le FASB dépasse largement le cadre des seuls comptes annuels puisqu'il intègre également les informations complémentaires fournies

⁸⁸¹ Voir B COLASSE, Actes de l'Université d'été de doctrine comptable, AFC -IAE de Poitiers, 1995, p. 162 et s.

⁸⁸² A. NACIRI, Le cadre conceptuel américain et ses conséquences comptables sur le modèle traditionnel, *Revue Française de Comptabilité*, Novembre 1986, n° 173, p. 44 à 52.

⁸⁸³ C'est à lui que l'on doit l'équation : Actifs = Dettes + Capitaux propres.

obligatoirement sur demande mais non intégrées dans les comptes annuels au sens strict (états de synthèse et annexe).

La norme n°2 (*statement n° 2 : qualitative characteristics of accounting information*) publiée en mai 1980, traite des critères qui sont nécessaires pour rendre les informations financières utiles à la prise de décision (parmi les critères identifiés apparaissent la pertinence et la fiabilité). C'est incontestablement la recommandation la plus riche et la plus innovante.

La norme n° 3 (*statement n°3 : elements of financial statements of business enterprises*) de décembre 1983, définit les dix éléments suivants des comptes annuels : actif, passif, capital, apports, distribution ; résultat, produits, charges, profits et pertes. Elle a été remplacée ultérieurement par la norme n°6.

La norme n° 4 (*statement n°4 : objectives of financial reporting by non-business organizations*) publiée en décembre 1980 a étendu la norme n°1 aux entités à but non lucratif.

La norme n° 5 (*statement n° 5 : recognition and measurement in financial statements of business enterprises*) publiée en décembre 1984, résume les pratiques en matière de constatation comptable et d'évaluation. Ce texte pose le problème de la prise en compte des informations au niveau des états financiers, à savoir quelle information doit y figurer et à quel moment doit elle être donnée.

La norme n° 6 (*statement n°6 : elements of financial statements*) publiée en décembre 1985, reprend les définitions relatives aux éléments de base figurant dans les comptes annuels (traités par la norme n°3) en les complétant.

Après la publication de la sixième norme, le FASB a interrompu, provisoirement, ses travaux de recherche en matière de concepts.

Les six premières normes publiées n'ont pas réellement convaincu les utilisateurs potentiels, les définitions demeurant générales et abstraites et donnant l'impression de ne pas aborder les vrais problèmes. La longueur des travaux (1973-1985), leur coût important (22 millions de dollars, 3000 pages de papiers de discussion) comparés à la relative faiblesse des résultats obtenus ont fait l'objet de sévères critiques et engendré une grande déception.

La norme n° 7 (*statement n° 7 : Using Cash Flow Information and Present Value in Accounting Measurement*) publiée en février 2000, présente l'utilisation des flux de trésorerie actualisés et de la juste valeur dans l'évaluation des actifs et des passifs.

Deux types de problèmes sont posés par cette norme :

- l'utilisation de la juste valeur comme principe d'évaluation ;
- l'utilisation de l'approche en flux de trésorerie attendus comme moyen de mesure (la norme fournit des règles précises).

La norme, qui se concentre sur les systèmes de mesure de manière plus approfondie que les normes précédentes, présente les techniques et des idées qui ne sont pas habituelles pour le praticien comptable. Cependant, les principes articulés dans cette norme n° 7 reprennent des concepts qui remontent aux années 1950 en matière de principes économiques et financiers et aux années 1970 en littérature comptable.

Enfin, la norme n°8 (*statement n° 8 : Conceptual Framework for Financial Reporting Chapter 1, The Objective of General Purpose Financial Reporting, and Chapter 3,*

Qualitative Characteristics of Useful Financial Information) a été publiée en septembre 2010. Le texte qui y est présenté (y compris les bases de conclusions) est en tout point semblable à celui du nouveau cadre conceptuel 2010 de l'IASB⁸⁸⁴). Cette norme comprend trois chapitres :

- le premier relatif aux objectifs de l'information financière ;
- le second réservé à l'entité comptable (chapitre qui sera intégré dans la norme lorsque la phase D du projet commun IASB -FASB sera terminée) ;
- le troisième relatif aux caractéristiques qualitatives de l'information financière à usage général.

Cette norme de concept 8 a remplacé les normes de concept 1 et 2. Au 31 décembre 2015 sont applicables les normes de concept 4 à 8.

Il faut noter que, malgré toutes les critiques formulées à l'encontre de la formulation d'un cadre conceptuel aux Etats Unis, l'IASB n'avait pas hésité à mettre en chantier son propre cadre (lequel a abouti en 1989)⁸⁸⁵.

1.8. Le principe des GAAP (generally accepted accounting principles) : principes comptables généralement admis

Dans le monde, la comptabilité n'a pas toujours été reconnue comme une discipline scientifique, elle a souvent été traitée comme un outil, un service utilitaire ou encore un art pratique. L'idée de construire une théorie comptable est apparue au début du siècle aux Etats Unis⁸⁸⁶. Les travaux sur la théorie comptable se sont ensuite multipliés quand la nécessité de parvenir à une structure conceptuelle adéquate a été reconnue par les milieux professionnels, académiques et gouvernementaux.

Cette structure théorique de la comptabilité a été longuement discutée aux Etats Unis et continue de l'être aujourd'hui.

En 1941, l'*American Accounting Association* (AAA) publie dans *The Journal of Accountancy* une première étude sur les principes comptables généralement admis⁸⁸⁷. Cette recherche est reprise six ans plus tard dans la même revue⁸⁸⁸. La recherche ne parle pas explicitement de « principes » comptables mais énonce une hypothèse de base et quatre concepts. L'hypothèse de base est la suivante⁸⁸⁹ : « les états financiers d'une entreprise ont pour but de procurer les informations nécessaires à la formulation d'un jugement sur cette entreprise. Il est essentiel, dans ce but, de bien connaître la provenance et l'utilisation des ressources économiques de l'entreprise, ainsi que les changements qui en résultent pour les intérêts des créanciers et des actionnaires. Ces faits doivent être rapportés de telle manière que les états financiers soient à la fois compréhensibles et, autant que possible, comparables aux états financiers des autres exercices et des autres entreprises. Le lecteur d'un état financier doit pouvoir supposer que, sauf indications contraires, certains principes comptables de base ont été respectés,

⁸⁸⁴ Certains points du cadre conceptuel 1989 de l'IASB n'ayant pas été réformés, celle-ci en mai 2015 (exposé sondage 2015-03) a décidé de continuer la révision de son cadre (voir ci-dessus chapitre 10 § 2.15).

⁸⁸⁵ Voir infra § 5.5

⁸⁸⁶ Selon Dossiers Minerve, Les principes comptables 1936-1972, OECCA-CNCC, 1989, p. 3.

⁸⁸⁷ *Accounting principles underlying corporate financial statements*

⁸⁸⁸ Janvier 1947, p 201-207

⁸⁸⁹ Dossier Minerve, op. cit., 1989, p. 9 et 10.

il est nécessaire de formuler un ensemble cohérent et coordonné de théorie comptable ». Les quatre concepts mis en avant étaient le principe du coût (« *cost principle* »), le principe des produits (« *revenue principle* »), le principe du résultat (« *income principle* ») et le principe du capital (« *capital principle* »)⁸⁹⁰.

En 1961, une étude menée par l'AICPA entreprise par l'APB trois ans après sa création (*Accounting Research Study - ARS 1*) énonce un ensemble de postulats comptables. Cette ARS contient une soixantaine de pages et énonce 14 postulats regroupés en trois sous-ensembles⁸⁹¹ :

- Postulats A : l'environnement de la comptabilité : les données chiffrées, l'échange, l'entité ou de la séparation des patrimoines, la spécialisation des exercices, le nominalisme monétaire ;

- Postulats B : le domaine de la comptabilité : les états financiers, le cours du marché, les entités, le caractère provisoire ;

- Postulats C : la continuité de l'exploitation, la réalité des informations, la cohérence et la permanence des méthodes, la stabilité monétaire et la bonne diffusion des informations.

En 1962, une nouvelle étude de l'APB (ARS 3) est publiée sous le titre « *A tentative set of broad accounting principles for business enterprises* ». C'est une suite à la première étude (ARS 1). Elle propose 8 principes généraux relatifs à la notion de bénéfices, aux modifications dans les ressources, aux actifs, à l'évaluation d'un actif, aux dettes, aux capitaux propres. Cette nouvelle étude peut être considérée l'ancêtre du cadre conceptuel⁸⁹².

En 1965, Paul Grady, qui a pris la tête de l'APB en 1963 entreprend une étude sur les GAAP. En réaction aux critiques des ARS 1 et 3, Grady adopte une démarche essentiellement pragmatique, et publie un inventaire des principes comptables généralement admis. Il propose dix concepts de base vers lesquels sont orientés les GAAP, puis cinq objectifs et 32 principes qui en dépendent⁸⁹³.

Grady propose que la comptabilité soit établie à partir des éléments suivants :

1) Une société ou une structure gouvernementale reconnaissent les droits de la propriété privée (« *society and government structure honoring private property, rights* ») ;

2) La séparation des patrimoines (« *specific business entities* ») ;

3) La continuité de l'exploitation (« *going concern* ») ;

4) Le nominalisme monétaire (« *monetary expression in accounts* ») ;

5) La permanence des méthodes (« *consistency between periods for the same entity* ») ;

6) La diversité des méthodes entre unités indépendantes (« *diversity in accounting among independent entities* ») ;

⁸⁹⁰ Dossier Minerve, *Idem*, p. 9 et 10

⁸⁹¹ Dossier Minerve, *Ibid.*, p. 11 et 12.

⁸⁹² Dossier Minerve, *Ibid.*, p. 13.

⁸⁹³ Dossier Minerve, *Ibid.*, p. 15.

7) La prudence (« *conservatism* ») ;

8) La fiabilité des données grâce au contrôle interne (« *dependability of data through internal control* ») ;

9) L'importance relative (« *materiality* »)

10) La périodicité des états financiers exige d'avoir recours à des estimations (« *timeless in financial reporting requires estimates* »)

En 1965, l'AICPA crée un sous-comité spécialement affecté à l'ensemble de principes comptables qui fait paraître en 1970 un énoncé de principes dans l'APB statement n° 4 intitulé « *Basic concepts and accounting principles underlying financial statements of business enterprises* ». Cette étude avance trois concepts de base (l'environnement de la comptabilité, les objectifs de la comptabilité financière et les états financiers, les caractéristiques et les éléments de base de la comptabilité financière) puis classe les principes en trois groupes (principes universels, principes généraux opérationnels et principes détaillés)⁸⁹⁴.

La notion de GAAP a été reprise après la création du FASB en 1973, dans le Code des devoirs professionnels, règle déontologique 203 de l'AICPA. Elle correspond à la qualité de « principes généralement admis » aux Etats Unis pour les sociétés préparant leurs états financiers, qui doivent faire mention de toute dérogation pratiquée.

Un classement des GAAP a été effectué par l'AICPA⁸⁹⁵ en 4 niveaux : le premier niveau concerne les normes et interprétations du FASB, opinions de l'APB et normes ARB de l'AICPA : ces textes constituent les principes comptables officiellement admis. Les autres niveaux comprennent les bulletins techniques du FASB, les guides d'audit et de comptabilité de l'AICPA par secteur d'activité, les avis de l'AICPA (Statements of position : SOP), les consensus EITF, les bulletins pratiques de l'AICPA, les interprétations comptables de l'AICPA et d'autres textes comptables, tels que les avis conceptuels du FASB, les normes comptables internationales de l'IASC, les autres publications.

Enfin, un dernier classement des GAAP est présenté par la norme FAS 168 (dans ASC 105), qui a remplacé en juin 2009 la norme FAS 162. Elle distingue deux niveaux :

- au premier niveau, les dispositions figurant dans le code « *FASB Accounting Standards Codification*TM » qui ont un caractère obligatoire ;

- au second niveau, les principes comptables généralement admis développés par ailleurs (avec un caractère non obligatoire).

1.9. L'affaire Enron et la loi Sarbanes-Oxley

1.9.1. L'affaire Enron

Enron Corporation était une société de droit américain dont le siège est à Houston (Texas). Elle était issue de la fusion effectuée en juillet 1985 entre la *Houston Natural Gas* et la *InterNorth of Omaha* (Nebraska). Ce conglomérat comprenait près de 900 filiales situées sur les cinq continents.

⁸⁹⁴ Dossier Minerve, *Ibid.*, p.16 et 17.

⁸⁹⁵ Règle déontologique 203 du *Code of Professional Ethics* de l'AICPA, voir KIESO et WEYGANDT, op. cit., 1997, p. 14.

Enron, société de transport et de courtage, travaillait dans de multiples secteurs : le gaz naturel, les produits pétroliers, la chimie, le charbon, l'électricité, les métaux, le transport et la distribution d'énergie, le papier, les médias, etc. Le secteur gaz naturel et produits pétroliers représentait 50 % de son chiffre d'affaires, le secteur électricité 34 %, le secteur métaux 9 % et les autres secteurs 7 %. Le groupe avait effectué de nombreuses acquisitions en 2000, permettant à son chiffre d'affaires annuel d'être multiplié par 2,5 au cours de cette année.

Enron effectuait des couvertures de ses opérations sur marchandises en utilisant des contrats à terme ferme ou conditionnel, des accords d'échange (*swaps*) qui requièrent des contreparties un paiement (ou un encaissement) sur le différentiel entre un prix fixe et un prix variable de la marchandise, de l'option ou du contrat. Des risques de taux d'intérêt et de change étaient associés à ce portefeuille de contrats. Dans les comptes 2000, le chiffre d'affaires consolidé d'Enron est de 100 789 M\$, son résultat net de 979 M\$, le total du bilan de 65 503 M\$ et les capitaux propres : 12 374 M\$.

Enron enregistre ses instruments financiers (contrats à terme) à l'actif et au passif du bilan à leur juste valeur. Les actifs représentent un total de 21 016 M\$ et au passif de 19 918 M\$ ce qui conduit à une différence actif /passif de 1 098 M\$.

Les faits de l'affaire Enron

- 16 octobre 2001 : ENRON annonce pour le troisième trimestre 2001 une perte de 638 millions de dollars due pour l'essentiel à une provision liée à des pertes subies liées à des transactions effectuées par la société LJM2 *Co-investissement*, société ad-hoc (en anglais *Special Purpose Entities* – SPE). créée et gérée par le Directeur Financier d'Enron, Andrew Fastow, ami du numéro deux d'Enron Jeffrey Skilling. Une SPE est une société, créée spécialement par une société mère, dont le capital n'appartient pas (au moins en majorité) par la mère. Il faut savoir qu'aux Etats Unis, les normes comptables du *Financial Accounting Standard Board* (le FASB) n'obligent à la consolidation que les filiales dont la mère détient directement ou indirectement la majorité des droits de vote. Andrew Fastow a fait créer de nombreuses sociétés ad hoc dans lesquelles il avait transféré les opérations (notamment déficitaires) du groupe et avait domicilié celles-ci dans des paradis fiscaux (on a dénombré près de 300 sociétés SPE aux Iles Caïman). Le monde financier commence à comprendre qu'Enron n'est pas la société prospère que les comptes publiés laissent entrevoir. Un mois plus tard, les bénéfices 1997 à 2001 sont revus à la baisse.
- 23 octobre 2001 : le bureau régional d'Arthur Andersen qui avait couvert (voir aidé à conseiller) l'opération détruit les documents compromettants.
- 24 octobre 2001 : licenciement du directeur financier Andrew Fastow
- 28 octobre 2001 : Kenneth LAY, PDG d'Enron informe le secrétaire du Trésor Paul O'Niell des difficultés financières de sa société. Enron avait participé largement au financement de la campagne présidentielle.
- 31 octobre 2001 : La SEC (*Securities Exchange Commission*) annonce l'ouverture d'une enquête.
- 9 novembre 2001 : Dynergy, principal concurrent d'Enron, attiré par la baisse de la capitalisation d'Enron, lance une offre publique d'achat sur le titre Enron
- 21 novembre 2001 : Enron conclut un accord de rééchelonnement de sa dette de 700 millions de dollars.
- 28 novembre 2001 : Abandon du projet de fusion avec Dynergy – Les écrans d'Enron On Line , le plus important marché en ligne d'énergie s'éteignent. Il n'y a plus de contrepartie.
- 29 novembre 2001 : Standard & Poors, la première agence de notation revoit à la baisse son évaluation des obligations émises par Enron (en les classant dans les

catégories des «*Junk bonds*» = obligations pourries) et les rend immédiatement exigibles. Enron risque de se voir réclamer 3,4 milliards de dollars.

- 1^{er} décembre 2001 : Des virements de primes de 55 millions de dollars sont effectués par la Direction du personnel à quelques privilégiés.
 - 2 décembre 2001 : La Cour fédérale des banqueroutes reçoit la notification officielle de la faillite d'Enron.
 - 23 janvier 2002 : Démission de Kenneth Lay, PDG qui reste tout de même au Conseil d'Administration
 - 24 janvier 2002 : suicide du chef comptable Cliff Baxter
 - 31 janvier 2002 – Le Wall Street Journal révèle que Kenneth Lay détient plus de 10 millions de dollars d'actions autre qu'Enron (celles d'Enron ne valent plus rien) et possède 18 propriétés d'une valeur totale de 30 millions de dollars.
- La perte globale est estimée à 14 milliards de \$.

b) D'autres affaires en difficulté : Worldcom , Globing Crossing

Outre Enron, il faut signaler le redressement judiciaire de la société Worldcom, deuxième opérateur américain en matière de téléphonie le 21 juillet 2002. Le point de départ est la constatation de provisions sur des actifs achetés à un niveau très élevé mais aussi des malversations en matière comptable. L'auditeur était aussi Arthur Andersen. Il y aussi, toujours d'autres sociétés dans le même cas : Global Crossing (télécommunication), Adelphia (câble), Pacific Gas (énergie), Kmart (distribution). Il y a eu aussi, une société de distribution hollandaise Ahold..

1.9.2. La loi Sarbanes Oxley

A la suite de l'affaire Enron et des autres affaires qui ont suivi ont été prise des dispositions par les organisations responsables aux Etats-Unis : elles concernent notamment la revue d'un certain nombre de normes comptables, d'une part, la publication de la loi Sarbanes-Oxley et la création d'un Conseil de la supervision de la profession comptable (Public Company Accountants Oversight Board - PCAOB)

Votée par le Congrès en juillet 2002 et ratifiée par le Président Bush le 30 du même mois suite aux scandales des affaires Enron et Worldcom, la loi Sarbanes-Oxley (*Sarbanes Oxley act of 2002*) implique que les présidents des entreprises cotées aux Etats-Unis certifient leurs comptes auprès de la Securities and Exchanges Commission (SEC) l'organisme de régulation des marchés financiers US.

Guidée par trois grands principes soit l'exactitude et l'accessibilité de l'information, la responsabilité des gestionnaires et l'indépendance des vérificateurs/auditeurs, la loi vise à augmenter la responsabilité corporative et à mieux protéger les investisseurs pour rétablir leur confiance dans le marché.

On peut distinguer 6 grandes mesures prise par la loi Sarbanes Oxley :

1) La mesure la plus significative est celle qui concerne la « responsabilité » des dirigeants d'entreprises. Toute irrégularité volontaire ou consciente est pénalisée. Les dirigeants pris en faute peuvent encourir jusqu'à 20 ans de prison.

2) Afin d'améliorer l'accès et la fiabilité de l'information, les entreprises devront fournir à la SEC des informations complémentaires (principes comptables guidant la présentation des comptes, transactions hors bilan, changements dans la propriété des actifs détenus par les dirigeants, codes d'éthique de l'entreprise...).

3) Depuis le 26 avril 2003, les entreprises doivent avoir mis sur pied des comités de vérification indépendants pour superviser le processus de vérification. Ceux-ci sont habilités à recevoir des plaintes venant des actionnaires ou encore des employés concernant la comptabilité de l'entreprise et les procédures de vérification.

4) Il est aussi prévu d'imposer la rotation des vérificateurs externes.

5) Un nouvel organisme de réglementation et de surveillance, le Public Company Accounting Oversight Board, doit superviser les firmes comptables, établir des standards, enquêter et sanctionner les personnes physiques et morales qui ne respectent pas les règles.

6) Les sanctions sont considérablement renforcées. La sentence maximale pour fraude passe par exemple à 25 ans.

1.9.3 La création du Public Company Accounting Oversight Board, (PCAOB)

Le PCAOB est une organisation officielle instituée par le titre 1 de la loi Sarbanes Oxley des auditeurs légaux des entreprises dont les titres sont cotés sur les bourses de valeurs. Elle est chargée⁸⁹⁶ :

- d'enregistrer les entreprises de comptabilité qui audient les sociétés cotées ;
- d'établir ou d'adopter les standards d'audit, d'indépendance, d'éthique, de contrôle de qualité pour les auditeurs des sociétés cotées ;
- de conduire les inspections des entreprises de comptabilité enregistrées ;
- de conduire dans ces mêmes entreprises des investigations et d'imposer des sanctions en cas de fraude ;
- de proposer de nouvelles règles pour renforcer la qualité des services d'audit ;
- de vérifier l'application de toutes les obligations instituées par la loi

Le Board est composé de cinq membres à plein temps nommé par la SEC pour 5 ans et renouvelables une fois. Deux membres au plus sont des CPA.

En décembre 2015, dix-huit standards (normes) nouveaux d'audit ont été publiés par le PCAOB⁸⁹⁷. En mars 2015, le PCAOB a prévu une réorganisation de l'ensemble des normes d'audit applicables avec application au 31 décembre 2016.

1.10. La crise financière de 2007-2008

La crise financière s'est déclenchée au deuxième semestre 2006 avec le krach des prêts immobiliers (hypothécaires) à risque aux États-Unis (les *subprimes*), que les emprunteurs, souvent de condition modeste, n'étaient plus capables de rembourser. Révélée en février 2007 par l'annonce d'importantes provisions passées par la banque HSBC, elle s'est transformée en crise ouverte lorsque les adjudications périodiques n'ont

⁸⁹⁶ SCHEID (Jean Claude), The Public Company Accounting Oversight Board, RFC n° 349, novembre 2002, p. 18.

⁸⁹⁷ Auxquelles il faut rajouter de nombreuses normes édictées avant 2003 par l'AICPA et qui sont restées valables (normes dites « Interim ») Voir <http://www.pcabus.org>.

pas trouvé preneurs en juillet 2007. Compte tenu des règles comptables en cours, il est devenu impossible de donner une valeur à ces titres qui ont dû être provisionnés à une valeur proche de zéro. En même temps, les détenteurs ne pouvaient plus liquider leur créance. La défiance s'est installée envers les créances titrisées qui comprennent une part plus ou moins grande de crédits *subprime*, puis envers les fonds d'investissement, les OPCVM et le système bancaire susceptibles de détenir ces dérivés de crédit.

La seconde phase de la crise financière commence au cours de la semaine du 14 septembre 2008 lorsque plusieurs établissements financiers américains entrent en cessation de paiement, il est décidé de les sauver in extremis directement par la Réserve fédérale américaine (Fed) (la compagnie d'assurance AIG par exemple), par rachat par des concurrents en meilleure situation, par mise en liquidation (Lehman Brothers) plutôt qu'indirectement en sauvant les emprunteurs de condition modeste. La crise touche tous les pays du monde, en particulier en Europe où plusieurs institutions financières connaissent de très graves difficultés et sont sauvées par l'intervention des États et des banques centrales (Banque centrale européenne dans la zone euro).

Au G 20 de Londres d'avril 2009, il avait été demandé de créer d'urgence de nouvelles normes comptables de haute qualité tant en matière de valorisation des actifs que de provisions comptables et tenant mieux compte des engagements hors-bilan. Il a en effet été reproché aux normes comptables (en particulier à celle de la *juste valeur* basée sur les cours de bourse) adoptées en 2005 d'induire de fortes dépréciations d'actifs pouvant conduire des entreprises saines à la faillite.

1.11. Le rapprochement avec l'IASB

A la suite d'une réunion commune entre le FASB et de l'IASB à Norwalk (Connecticut – USA) le 18 septembre 2002, les deux organisations se sont mises d'accord pour employer leurs efforts à rendre leurs normes respectives compatibles et pour coordonner leurs travaux futurs. Ce rapprochement devrait permettre aux autorités boursières de reconnaître partout dans le monde les comptes établis selon les deux référentiels (actuellement le SEC – *Securities and Exchange Commission* – impose de faire figurer dans le document « Form 20 F » - qui présente les comptes d'une société étrangère aux investisseurs américains – un tableau de rapprochement entre le résultat et les capitaux propres établis conformément aux dits comptes et ceux qui seraient établis selon les US GAAP⁸⁹⁸). Par ailleurs, de nombreuses sociétés américaines, implantées notamment en Europe, doivent appliquer les IFRS.

Un mémorandum publié conjointement par le FASB et l'IASB le 27 février 2006 (*Memorandum of Understanding* - MOU), a précisé les projets à finaliser ou à avancer.

Un programme en quatre points («*The Norwalk agreement*») avait été arrêté lors de la réunion commune FASB/ IASB du 18 septembre 2002 : il concernait :

- un projet à court terme faisant l'inventaire des divergences constatées entre US GAAP et IFRS ;
- la présentation de projets mutuels en vue de réduire les divergences constatées ;
- la mise en œuvre de projets communs ;
- la coordination des comités d'interprétation respectifs (EITF – IFRIC).

⁸⁹⁸ La SEC vient d'accepter, le 15 novembre 2007, que les bourses américaines acceptent les comptes publiés en normes IFRS sans la nécessaire réconciliation.

1.10.1. Le Memorandum of Understanding - MOU

Le MOU distingue deux catégories de travaux à réaliser par les deux organismes jusqu'à fin 2008 : la convergence à court terme et les autres projets communs. Depuis un certain nombre de mises à jour ont été publiées.

Pour la convergence à court terme, il s'agit d'obtenir des standards dans 6 domaines avec le moins de différences possibles, soit en travaillant ensemble (dépréciations d'actifs, impôt sur le résultat) soit en partant de standards existant à l'IASB pour le FASB (option juste valeur, immeubles de placement, recherche et développement, événements postérieurs à la clôture) ou en partant de standards existant au FASB pour l'IASB (coûts des emprunts, subventions publiques, coentreprises, information sectorielle).

Pour les autres projets communs, le mémorandum constate qu'il sera impossible (ou presque impossible) de parvenir à fin 2008, à des standards communs. Toutefois, les deux organismes ont établi une liste de 7 projets (regroupements d'entreprises, consolidations, guide d'évaluation de la juste valeur, distinction entre passifs et capitaux propres, performance financière, avantages postérieurs à l'emploi, reconnaissance des produits) pour lesquels sont fixés les progrès à réaliser à fin 2008 (par exemple : pour la reconnaissance des produits, avoir publié un ou plusieurs documents semblables autres que des normes sur cette question). 4 autres sujets non inscrits à leur programme de travail, devront faire l'objet chez les deux normalisateurs, d'études de recherche avant la fin 2008 : décomptabilisation, instruments financiers, immobilisations incorporelles, location.

En mars 2011, il peut en tirer l'analyse suivante des projets communs FASB - IASB (en dehors de celui sur le cadre conceptuel (voir ci-après) :

- projets ayant abouti : actifs non courants détenus en vue d'être cédés et présentation des activités abandonnées, segments opérationnels, intérêts des emprunts ; présentation des états financiers (état de situation financière, résultat global) ; en partie instruments financiers (norme IFRS 9 pour l'IASB mais qui ne sera applicable qu'en 2013) ;

- projets en cours : évaluation à la juste valeur, présentation des états financiers (présentation des autres éléments du résultat global ; nouvelle norme de présentation), locations, reconnaissance des produits, consolidation, coentreprises, avantages postérieurs à l'emploi.

La lecture du mémorandum peut inspirer deux réflexions : d'une part, les deux normalisateurs travaillent intensément à l'établissement de standards communs et leur collaboration loin de s'épuiser se développe beaucoup ; mais d'autre part, l'objectif d'obtenir des standards communs et complets se révèle bien plus long et difficile que beaucoup ne le prévoyait.

Depuis l'accord de Norwalk, de nombreuses réunions communes entre IASB et FASB ont été organisées et plusieurs projets de convergence ont été mis en chantier. A ce jour, ces projets ont notamment conduit à la publication par l'IASB des normes IFRS 5 « Actifs non courants détenus en vue d'être cédés et présentation des activités abandonnées », IFRS 8 « Secteurs opérationnels » IFRS 9 « Instruments financiers », IFRS 10 « Etats financiers consolidés », IFRS 11 « Partenariats », IFRS 12 « Informations sur les participations dans d'autres entités », IFRS 13 « Evaluation à la juste valeur » et à la révision du cadre conceptuel et IFRS 15 « Produits des contrats avec les clients » ainsi que la révision des normes IFRS 2 « Paiements fondés sur des actions », IFRS 3 « Regroupements d'entreprises », IAS 1 « Présentation des états financiers », IAS 19 « Avantages au personnel » et IAS 23 « Coûts d'emprunts ». De nombreux projets de révision communs sont encore en cours et concernent tout particulièrement, les locations, les instruments financiers, la présentation des états financiers, les entités

d'investissement, le cadre conceptuel (chapitres 2 et 4), les systèmes d'échange d'émissions de quotas de CO₂, les contrats d'assurance.

L'ensemble de ce travail de rapprochement, qui devait trouver son aboutissement au milieu de l'année 2013⁸⁹⁹, peut être analysé en deux sous ensembles :

- certains projets sont communs ont été rédigés en commun par l'IASB et le FASB, aboutissant à des normes ayant la même structure et le même texte de base : c'est le cas de la mise à jour du cadre conceptuel, des normes sur la juste valeur, les produits des activités ordinaires tirés de contrats avec les clients, les locations ;
- pour les autres projets, chaque organisation a effectué ses propres amendements, les textes de base restant cependant différents.

Il faut voir que ce processus de convergence est extrêmement ardu : il est difficile de convaincre les Américains de changer de position. De son côté, l'IASB s'attache à des positions qu'il estime justifiées. La convergence se révèle en fait comme un processus lent et peut-être non susceptible d'aboutir.

L'issue de ce rapprochement devrait être la décision de la SEC d'adopter le référentiel IFRS. Il semble qu'à ce jour, cette adoption serait loin d'aboutir.

1.10.2 L'élaboration d'un cadre conceptuel commun avec l'IASB

Si les cadres conceptuels de l'IASB et du FASB semblent (sur le fond) comporter les mêmes principes (à quelques points particuliers près, comme celui de l'interdiction de présenter des valeurs réévaluées, à l'exception de certaines catégories d'instruments financiers, dans les normes américaines), ils s'appuient sur deux conceptions de normalisations tout à fait opposées. L'approche américaine est, en effet, historiquement, fondée sur des règles détaillées, alors que l'approche internationale est plus fondée sur des principes. L'approche internationale, en effet, comporte une marge importante accordée à l'interprétation et au jugement personnel, moins de seuils chiffrés et moins de d'options ouvertes que les normes américaines. Ces dernières sont devenues source de complexité croissante du fait du volume et du degré de précision des règles présentées. Aussi, après une étude de la SEC présentée en juillet 2003, le FASB et l'IASB ont ainsi convenu, en octobre 2004, d'élaborer un cadre conceptuel commun aux deux organismes. Ils ont jusqu'alors débattu des objectifs et des caractéristiques qualitatives de l'information financière, ainsi que de la définition, de la comptabilisation et de l'évaluation des éléments des états financiers. Un document de travail (*paper discussion*), soumis à commentaires, a été publié en juillet 2006. Elles concernent notamment :

- les objectifs des états financiers ;
- les caractéristiques qualitatives ;
- la définition d'un actif ;
- la définition d'un passif ;
- la notion de « *reporting entity* ».

⁸⁹⁹ Joint Update Note from the IASB and FASB on Accounting Convergence - Note from IASB on Governance Enhancements April 2012

Alors que l'IASB publiait en septembre 2010, un nouveau cadre conceptuel (provisoire)⁹⁰⁰, le FASB publiait le SFAC n° 8 (voir ci-dessus § 1.7).

1.10.3. Vers une adoption du référentiel IFRS aux Etats-Unis

Le 14 novembre 2008, le Securities Exchange Commission (SEC) avait publié un document extrêmement important (165 pages) intitulé « Roadmap for the potential use of the financial statements prepared in accordance with international reporting standards by US issuers ». Ce document, évoquait la possibilité pour les entités américaines d'utiliser les normes IFRS pour présenter leurs comptes à partir de 2014.

En novembre 2011 et juillet 2012, la SEC a publié quatre documents⁹⁰¹, le premier analysant le l'application des IFRS dans le monde et en particulier en Europe, le second analysant les différences entre US GAAP et IFRS, le troisième analysant la possible intégration des IFRS dans le référentiel reconnu aux Etats-Unis, le quatrième enfin (rapport final) présentant une synthèse des différents travaux effectués sur l'application des IFRS pour les émetteurs américains.

Le troisième document présente une approche prévoyant une période de « convergence » pendant 5 à 7 ans, pendant laquelle les normes américaines seraient modifiées petit à petit pour devenir conformes aux IFRS. Puis les Etats-Unis adopteraient un processus d'« approbation » des nouvelles normes et amendements (comme le fait l'Union Européenne). Le protocole d'adoption prévoirait, comme pour d'autres pays, la possibilité à la SEC et au FASB de modifier ou de compléter les IFRS pour prendre en compte les spécificités locales ou les besoins des parties prenantes.

Ainsi, le FASB pourrait ajouter des informations à produire pour répondre aux besoins spécifiques du marché américain. Quant à la SEC, elle conserverait sa responsabilité de superviseur du FASB. Elle poursuivrait également son rôle de supervision et de gouvernance de l'IASB à travers sa participation au Monitoring Board de la Fondation IFRS. L'avenir nous dira si cet objectif se réalisera. Peut-être dans 20 ans ???

Section 2

L'évolution du droit et de la doctrine comptable au Royaume-Uni

A l'instar des autres pays européens, il existe trois sources de droit en Grande Bretagne, à savoir la jurisprudence, les textes légaux et réglementaires et le droit communautaire. Toutefois, il est remarquable que la première source de droit dans ce pays soit la jurisprudence. En effet, la Grande Bretagne reste un pays de droit coutumier. Il ne faut, en effet, ne pas oublier qu'à l'origine le droit anglais (applicable en Angleterre et au Pays

⁹⁰⁰ voir Cadre conceptuel 2010 de l'IASB - (*Conceptual Framework for Financial Reporting 2010*) sur <http://www.ifrs.org> - Voir aussi R.OBERT, Le nouveau cadre conceptuel de l'IASB - Revue Française de Comptabilité, n° 439, janvier 2011, p. 26-30

⁹⁰¹ Work Plan for the Consideration of Incorporating International Financial Reporting Standards into the Financial Reporting System for U.S. Issuers - 1) An Analysis of IFRS in Practice - 2) A Comparison of U.S. GAAP and IFRS - 3) Exploring a Possible Method of Incorporation - A Securities and Exchange Commission Staff Paper 26 mai et 16 novembre 2011. Une synthèse de ce plan (Final Staff Report) a été présentée par la SEC le 13 juillet 2012. Cette synthèse ne prend pas position sur l'adoption des IFRS par les institutions américaines. Elle reprend simplement en annexe les trois documents évoqués ci-dessus.

de Galles, l'Ecosse comme l'Irlande du Nord ayant leur propre droit) était fondé sur la *common law* et l'*equity*.

La « *common law* » instituée après la conquête normande (1066) constituera, par opposition aux communes locales anglo-saxonnes existantes à cette époque, un droit commun à toute l'Angleterre⁹⁰². Cette « *common law* » sera l'oeuvre exclusive des Cours royales de justice. Ces juges royaux sont appréciés de la population, ils rendent une justice plus équitable que les juridictions seigneuriales locales, souvent partiales. Les juges appliquent le principe de s'en tenir à la chose jugée et chaque fois qu'un nouveau problème de droit a été résolu par une règle clairement énoncée, dans les jugements ultérieurs soulevant le même problème les jugent suivront la règle qui a été posée précédemment⁹⁰³. Ainsi, à partir des différentes coutumes existantes dans le royaume, s'est effectué l'élaboration de la « *common law* » que les historiens⁹⁰⁴ estiment achevée vers 1250 lorsque Bracton rédigea son Traité sur les lois et coutumes d'Angleterre (*Treatise on the laws and customs of England*) en 1256.

L'« *equity* » représente, à son origine au moins une tentative faite par le système juridique anglais de remédier aux injustices qui pouvaient résulter des règles générales de la « *common law* ». Le justiciable qui se trouvait confronté à un déni de justice pouvait, en ultime recours, adresser une requête au roi, lui demandant d'exercer ses pouvoirs de justice. Les deux systèmes de droit ne furent réunis qu'en 1875 après les lois de 1873 et 1875 sur l'organisation judiciaire, mais les différentes règles restèrent distinctes malgré l'unification des juridictions, continuant à privilégier la règle du précédent, c'est à dire la jurisprudence.

Dans ce type de droit, l'usage et les pratiques ont une place prépondérante. Ainsi, en matière de droit comptable, l'objectif majeur du professionnel est tout simplement de rechercher la meilleure présentation des comptes dans le but d'obtenir une image sincère et fidèle : le « *true and fair view* »⁹⁰⁵. Il faut savoir que les Britanniques ont toujours eu une grande méfiance vis à vis d'un quelconque engagement de l'Etat dans la réglementation des affaires. Le gouvernement est d'ailleurs généralement assez peu présent dans le monde des affaires et ce n'est qu'en 1981, à la suite de l'adoption de la quatrième directive européenne, que le « *Companies act* » introduisit des formats standards d'états financiers ainsi que des principes généraux d'établissement des comptes.

Aujourd'hui, le « *Companies act* » et les normes émises par les organismes de normalisation sont les sources essentielles des règles comptables britanniques. La profession comptable joue un rôle essentiel dans l'application de ces règles. Quant aux normes du *Stock Exchange*, bourse de valeurs britannique, elles viennent en complément des obligations du *Companies act* ou des normes comptables pour les sociétés dont les actions sont cotées dans une bourse britannique.

Il est à noter que par ailleurs (et contrairement à la France) les règles fiscales ont peu d'effet sur les méthodes comptables.

⁹⁰² Voir D. FRISON, *Droit anglais, institutions britanniques*, Ellipses, 1993, p. 53.

⁹⁰³ Voir dans D. FRISON, *Idem*, p. 73 et s. le concept de la « règle du précédent ».

⁹⁰⁴ D. FRISON, *Ibid.*, p. 54

⁹⁰⁵ Voir une analyse du critère d'image fidèle dans J.C. SCHEID - P. STANDISH, La normalisation comptable : sa perception dans le Monde anglophone et en France, *Revue Française de comptabilité*, n° 201, mai 1989, p. 96.

2.1. Les lois sur les sociétés (Companies acts) ⁹⁰⁶

2.1.1. Le « *Joint stock companies* » act de 1844 et 1845

En 1841, un comité, présidé par W.E Gladstone, entreprend de réformer la législation de l'époque sur les sociétés. Ses recommandations aboutissent à la loi de 1844 (le « *Joint Stock Companies Act* ») qui introduit les grands principes sur lesquels est fondé le droit des sociétés actuel de la Grande Bretagne : parmi eux, se trouve l'obligation de publicité avec la création d'un registre des sociétés (*Registar of Companies*) où chaque société doit déposer ses statuts et ses documents annuels.

Ce « *Companies act* » mettait fin ainsi au système médiéval où la constitution de sociétés passait par une charte issue du vote du parlement.

Son but était alors d'essayer de rendre plus sûres, de réguler les transactions de nouvelles sociétés en plein essor ou déjà importantes, tout en assouplissant les contraintes légales de constitution et en encourageant le développement des courants d'affaires (on est alors en période croissance).

Outre la définition d'un cadre administratif et financier exigeant une fiche signalétique des dirigeants, la loi prévoit la constitution de dossiers et l'inscription au registre des sociétés où apparaissent les bilans annuels. De plus, les auditeurs, dont un au moins est désigné par les actionnaires, doivent avoir libre accès aux livres de comptes afin de réaliser leur rapport sur le bilan, exposé complet et juste (« *full and fair* ») de la situation financière de l'entreprise.

Cet « *act* » ne prévoyait pas cependant l'établissement du compte de résultats, pas plus qu'il ne précisait la forme et le contenu du bilan.

Le « *Companies clauses consolidation act* » de 1845 va plus loin. Les auditeurs ont également le droit et le devoir d'employer, à la charge de la société, des comptables ou d'autres personnes compétentes. Cette loi détermine un stade intermédiaire entre la nomination des auditeurs « privés », actionnaires de la société et, plus tard, le choix d'auditeurs indépendants.

De plus la loi de 1845 définit plus précisément le bilan, exigeant que « soit monté un bilan exact, faisant état d'une évaluation fidèle des capitaux, crédits et biens appartenant à la société, des dettes contractées par cette dernière (...) et un bilan distinct des pertes et profits ayant été dégagés... ».

Le but principal de ces deux lois était alors de fournir aux actionnaires et aux créanciers un état clair de la solvabilité de la société et de les assurer que les dividendes n'avaient pas été prélevés sur le capital.

Malheureusement, des dirigeants peu scrupuleux avaient toujours de nombreux recours pour frauder et nombreux furent ceux qui continuèrent à retarder voire supprimer la publication des comptes pour dissimuler les manipulations des montants en cause.

2.1.2. Le « *Joint stock companies acts* » de 1856 et 1862

La caractéristique majeure de ces deux lois est d'élargir le champ de la responsabilité limitée à toutes les sociétés par actions. Le « *Companies act* » de 1856 autorise, en effet,

⁹⁰⁶ Sur l'histoire de la *company law*, voir C. THOMAS, *Company Law*, Teach yourself books, 1990, p. 1 à 9.

la création de sociétés dans lesquelles la responsabilité des associés est limitée à leur apport alors que jusque là, l'octroi en était réservé aux grosses entreprises dites publiques lors de politiques de grands travaux.

Ces lois ont donc conduit à un accroissement de l'engagement des comptables en matière de détection d'insolvabilité, d'autant plus qu'elles ont favorisé la constitution de milliers de sociétés (15662 créations entre 1866 et 1883 de sociétés dont la responsabilité des associés était limitée à leur apport), nécessitant pour chacune d'entre elles un contrôle annuel des comptes. Autre fait d'importance, chacun de ces « *Companies acts* » a apporté de nouvelles recommandations comptables.

Dans la loi de 1856, on notera :

- l'adoption du principe de la double entrée pour l'établissement des comptes (livre de caisse, journal et grand livre) ;
- un modèle détaillé du bilan, l'analyse de l'actif et du passif ;
- la recommandation (bien qu'aucune obligation ne soit prononcée) de joindre un compte de résultats ;
- le classement de l'actif et du passif par nature ;
- la séparation des créances commerciales et des intérêts dus, des factures à payer et des frais de constitution et d'audit ;
- la rubrique « détérioration en valeur » pour l'amortissement.

Bizarrement alors que la loi de 1844 rendait obligatoire l'audit externe, la loi de 1856 levait cette obligation, alors même qu'aucune qualification n'était exigée de l'auditeur.

Dans la loi de 1862, on notera encore l'absence de guide méthodologique. Toutefois, là encore, des précisions furent apportées :

- l'état des profits et le bilan doivent être présentés à l'assemblée générale annuelle ;
- le détail des rubriques du bilan et du compte de résultats est publié sans qu'aucune obligation cependant ne soit faite quant à la conformité des publications.

A la fin du XIX^e siècle, le *Board of Trade* institue une pratique : tous les vingt ans environ, une commission d'experts doit être nommée pour examiner le droit des sociétés et suggérer des réformes. Ces réformes font l'objet de lois dont les dispositions sont refondues dans la loi antérieure au profit d'une loi nouvelle.

2.1.3. Le « *Companies acts* » de 1900 et 1907

L'un des changements essentiels du « *Companies act* » de 1900 fut de réintroduire l'obligation du contrôle externe.

Le « *Companies act* » de 1907 accrut sensiblement la pression sur les entreprises en les obligeant à préparer convenablement et à faire auditer leur comptes. Il exige l'enregistrement du bilan annuel audité au registre des sociétés, bilan comprenant un résumé des actions détenues, de l'actif et du passif. Ces états furent donc désormais ouverts à la consultation publique. Toutefois la loi établit une distinction entre les « *private companies* » (distinction déjà amorcée par le « *Companies act* » dès 1900) souvent le fait d'entreprises familiales où le nombre maximal de 50 actionnaires ne

permet pas la vente publique des actions et qui ne sont pas liées par ces obligations et les « *public companies* ».

2.1.4. Le « *Companies acts* » de 1929

Le « *Companies act* » de 1929 lance à nouveau un certain nombre d'idées sans en préciser réellement l'environnement. Selon cette loi, on demande seulement à l'auditeur de s'assurer si «un bilan montre une « image vraie et correcte » (« *true and correct view* » à la différence de « l'image vraie et fidèle » (« *true and fair view* ») de la loi de 1948.

De même, la loi commença à développer le concept de « *minimum disclosure* » ou d'exposition (ou de publicité) minimale. En fait, depuis le premier *Companies Act* de 1844, il est apparu une vague de mécontentement à l'égard de la publication voire la publicité des comptes de sociétés, en raison du caractère privé des opérateurs (directeurs et investisseurs) et de leurs actions, mais aussi de la divulgation possible de certaines informations de la concurrence.

Aussi, si le *Companies Act* de 1856 rend plus libre ces recommandations de publication, celui de 1929 renouvelle cette attention, entérinant en cela quelque peu la politique de laisser faire en vogue dans les courants de pensée de l'époque victorienne.

Ainsi, les exigences de cette loi demeurent limitées. Au sein des bilans, on fera désormais la différence entre actifs circulants et les actifs immobilisés, entre actifs incorporels et les actifs fictifs ; le bilan servira à fournir un petit nombre d'informations au niveau des filiales.

Le « *Companies act* » de 1929 ne demandait pas expressément l'introduction des comptes consolidés, bien qu'il en parlait, dans les états financiers. Il y faut cependant inclure le rapport des dirigeants. De même, il est précisé qu'un compte de résultats doit être présenté à l'assemblée générale des actionnaires sans qu'en soient pour autant précisées les modalités de rédaction.

2.1.5. Le « *Companies act* » de 1948

Le « *Companies act* » de 1948 a prononcé un certain nombre d'obligations qui, depuis un siècle environ, étaient restées à l'état embryonnaire d'idées et de conseils, sans plus amples précisions.

Tout d'abord, le concept toujours actuel de « *true and fair view* » se fait jour et la loi paraît être en fait l'expression d'une volonté d'exposer plus complètement les comptes de sociétés (« *fuller disclosure* »). Sont précisées les rubriques de présentation du bilan, et notamment les investissements, la dépréciation des biens, l'évaluation des obligations, des primes, celle du capital et des réserves. De même, le compte de pertes et profits prend enfin forme.

A cela s'ajoute l'obligation de publication du compte de résultats audité, de même que celle des comptes consolidés.

Enfin pour la première, toutes les « *private companies* » sont incluses dans cette réglementation, ce qui signifie un travail accru pour les comptables.

2.1.6. Les « Companies acts » de 1967, 1972, 1976 et 1980

Le « *Companies act* » de 1967 ne fait que réclamer davantage d'informations des dossiers d'audit et un plus grand degré d'uniformité dans la présentation des comptes détaillés et accompagnés d'un rapport de gestion.

En 1976, le « *Companies act* » soumet la comptabilité et l'audit à une réorganisation de la mission du réviseur.

En 1980, la nouvelle loi redéfinit le cadre des sociétés à responsabilité limitée que sont les « *public limited companies* » et les « *private limited companies* ».

A l'aube des années 1980 et après un siècle et demi de recherches voire de tâtonnements, la comptabilité a pu trouver dans la loi britannique, à travers les « *Companies act* », ses principaux fondements au niveau national. Mais la nouvelle décennie offre son lot de novations avec l'arrivée des directives européennes qui devront tôt ou tard, s'intégrer aux pratiques et naturellement à la législation britannique elle-même.

2.1.7. Le « Companies act de 1981 »

Le principal objectif du « *Companies act* » de 1981 a été la mise en oeuvre de la quatrième directive européenne portant sur la présentation des comptes sociaux. C'est en fait l'entrée en vigueur de cette loi qui sera reprise plus tard dans le *Companies Act* de 1985.

Toutefois ce texte, traite également d'autres problèmes, tel le fait qu'il introduise une nouvelle rubrique (*schedule 8*) ayant trait au contenu et à la forme globale des comptes annuels des sociétés. Il entérine en cela beaucoup de changements par rapport aux exigences antérieures.

Il existe désormais dans le « *Companies act* » (et c'est l'élément le plus remarquable) des formats recommandés pour le bilan et le compte de résultats, formats qui donnent le minimum d'informations à fournir et l'ordre dans lequel ces dernières doivent être présentées. La loi inclut également des possibilités d'exemption ou de modifications de présentation des comptes pour les petites et moyennes entreprises ; cependant, la version complète des comptes doit être soumise aux actionnaires.

2.1.8. Le « Companies acts » de 1985 et de 1989

Le « *Companies act* » de 1985 reprend l'écriture des « *Companies acts* » de 1948 à 1981. Il ne parle plus de la mise en vigueur de la quatrième directive mais de son application. Il oblige notamment, les entreprises immatriculées à :

- tenir des livres comptables dans lesquels sont enregistrées les opérations au fur et mesure de leur réalisation ;
- établir des comptes annuels donnant une image fidèle des opérations de l'exercice écoulé, ainsi que les actifs et passifs à la clôture de l'exercice.

Les obligations comptables des sociétés sont fixées par les sections 221 à 251 du « *Companies act* », lequel présente en particulier (*section 227*) les divers modèles de bilan et du compte de profits et pertes reprenant les schémas de la quatrième directive européenne.

La notion d'image fidèle qui caractérise notre droit comptable actuel était apparue sur la scène européenne à l'occasion de la quatrième directive du 27 juillet 1978 : «Les comptes annuels doivent donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société»⁹⁰⁷. Toute réflexion sur l'image fidèle s'est heurtée à une absence de définition présentée comme la traduction du « *true and fair view* » britannique.

Le Section 149 du « *Companies act* » de 1948 posait l'exigence de la fidélité dans ces termes : « le bilan de la société doit donner une image fidèle (*true and fair view*) de la situation des affaires de la société à la fin de l'exercice, et le compte de profits et pertes d'une société doit donner l'image fidèle des profits et pertes de la société pour l'exercice »⁹⁰⁸. Il s'agissait là d'une innovation majeure bien que des textes antérieurs aient déjà utilisé, mais séparément, les mots « *true* » et « *fair* »⁹⁰⁹.

En 1989 fut votée une nouvelle loi qui amende le « *Companies act* » de 1985 restant toujours en vigueur : elle introduit un certain nombre de changements et a pour objet :

- d'appliquer la septième directive sur les comptes consolidés ;
- d'appliquer la huitième directive sur la formation et l'agrément des personnes chargées du contrôle légal des documents comptables ;
- de renforcer les pouvoirs de contrôle du ministère du Commerce et de l'Industrie ;
- de réformer divers procédures administratives concernant les sociétés fermées ;
- d'amender plusieurs procédures de contrôle de fusion.

Au vu de ces changements, il semble évident que le travail d'intégration des directives fut un succès eu égard aux difficultés présentées antérieurement. Les quatrième, septième et huitième directive européennes font désormais partie intégrante de la loi britannique après maints efforts d'ajustement. Mais l'attitude de tous les nationaux envers cette «imposition» d'une loi extérieure n'est pas homogène et une certaine résistance se fait parfois sentir dans l'acceptation de ces normes, même au niveau des plus hautes institutions.

2.1.9. Le *Companies act* de 2006

Le *Companies Act* 2006 qui a remplacé le *Companies Act* 1985 et qui est actuellement en vigueur établit un code complet de droit des sociétés au Royaume-Uni, et a apporté des modifications à presque toutes les facettes de la loi en ce qui concerne les entreprises.

Pour ce qui concerne la comptabilité, celle-ci est régie par la quinzième partie de la loi (art. 380 à 474) la seizième partie traitant de l'audit. Le *Companies Act* 2006 distingue le régime applicable aux petites sociétés de celui applicable aux autres sociétés. Il distingue également applicable aux sociétés cotées de celui applicable aux sociétés non cotées.

⁹⁰⁷ Section première article 2 aliéna 3.

⁹⁰⁸ Every balance sheet of a company shall give a true and fair view of the state of affairs of the company at the end of its financial year, and every profit and loss account of a company shall give a true and fair view of the profit or loss of the company for the financial year».

⁹⁰⁹ A. MIKOL et J. M. MATT dans L'image fidèle, la doctrine et la loi, *Revue française de comptabilité*, Décembre 1986, n° 174, p. 39 à 49 cite (p. 41) le cas du Joint Stock Companies Act de 1844 demandait que soient établis «a full and fair balance sheet ... (showing) a true statement ... of the assets and liabilities ... and a distinct view of the profit or loss(of the period)».

Les modèles de bilan, comptes de résultat net et de résultat global sont présentés dans une annexe du *Companies Act (Statutory Instruments)*⁹¹⁰.

Le *Companies Act* 2006 et le *Statutory Instruments* ont été totalement réécrits en mars 2015⁹¹¹ avec application au 1^{er} janvier 2016⁹¹².

2.2. Accounting Standard Committee (ASC), Accounting Standard Board (ASB) et Financial Reporting Council (FRC)

2.2.1. La profession comptable britannique

La profession comptable britannique s'est organisée en six instituts (qui ont tendance à se regrouper aujourd'hui) :

- the Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) ;
- the Institute of Chartered Accountants in Ireland (ICAI) ;
- the Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS) ;
- the Chartered Association of Certified Accountants (ACCA) ;
- the Institute of Cost and Management Accountants (CIMA) ;
- the Chartered Institute of Public Finance Accountancy (CIFRA).

La plus ancienne de ces institutions est *the Institute of Chartered Accountants of Scotland* qui a été créée sous le nom de *Society of Accountants in Edinburgh* en 1854 et dont les membres furent les premiers à s'appeler « *chartered accountants* ». D'autres associations du même type furent établies à Glasgow en 1855 et à Aberdeen en 1864, le regroupement au sein de l'ICAS ne s'étant effectué qu'à compter de 1951. Actuellement, l'ICAS comprend environ 20 000 membres.

L'*Institute of Chartered Accountants in England and Wales* a été créée en 1880 en regroupant les membres de plusieurs associations créées à partir de 1870. C'est aujourd'hui la plus importante organisation comptable britannique qui comprenait aujourd'hui 144 000 membres dont 40 % de libéraux.

L'*Institute of Chartered Accountants in Ireland* fut créé en 1888 et comprenait aujourd'hui environ 23 000 membres dont 50 % de libéraux.

Le *Chartered Association of Certified Accountants* a son origine dans la *Corporation of Accountants* dont le nom fut ensuite changé en *Association of Certified Accountants* et qui fut regroupé en 1939 avec la *London Association of Accountants* créée en 1904, l'ensemble étant regroupé en 1941 avec l'*Institution of Certified Public Accountants* créée en 1903. Le nom actuel date de 1971 et l'ACCA comprend aujourd'hui 178 000 membres et 455 000 étudiants dans 180 pays .

⁹¹⁰ Par exemple, le *Statutory Instrument* 410 de 2008 (157 p.) présente les règles applicables aux grandes et moyennes sociétés et groupes.

⁹¹¹ STATUTORY INSTRUMENTS - 2015 No. 980 COMPANIES PARTNERSHIP - The Companies, Partnerships and Groups (Accounts and Reports) Regulations 2015.

⁹¹² En application de la directive européenne 2013/34/UE du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises (voir chapitre 10 section 1 § 1.1).

Le CIMA et la CIFRA ont été créées plus tard et ne comprennent que peu de libéraux. Les membres de ces deux associations n'ont d'ailleurs pas été agréées pour exercer des missions de contrôle légal.

Le *Companies Act* de 1948 avait exigé des garanties de compétence pour exercer le contrôle légal des comptes. Pour exercer ce contrôle légal, il fallait être membre d'une organisation professionnelle agréée par le ministère du Commerce ou être autorisé par ce dernier. Le ministère agréera en 1976, les quatre premières institutions précitées⁹¹³.

2.2.2. La formulation des principes comptables britanniques

C'est dans le milieu des années 1930 que les institutions britanniques ont commencé à s'intéresser à la recherche comptable et à la formulation des principes comptables.

En 1935, à l'initiative de plusieurs membres de la *London School of Economics* et de quelques praticiens fut créé le L'ARA l'*Accounting Research Association*. En 1942, l'ICAEW créa un *Taxation and Financial Relations Committee* qui présenta un ensemble de projets de normes (*guidances*) qui furent soumis au Conseil de l'Institut. De 1942 à 1959, le Conseil de l'ICAEW approuva 29 recommandations relatives aux principes comptables « *Recommendations on accounting principles* ». Enfin, en 1964, l'ICAEW forma un comité de recherche chargé d'aider les projets de recherche de caractère académique.

A partir de 1969, un autre comité créé par l'ICAEW en association avec les instituts d'Ecosse et d'Irlande, l'*Accounting Standards Committee (ASC)* a commencé à publier des normes ou standards les « *statements of standards accounting practice* » ou SSAP.

La première norme fut publiée en janvier 1971 et portait sur la comptabilisation des résultats des sociétés apparentées. Au total, de 1971 à 1990, l'ASC a fait approuver et publier 25 SSAP⁹¹⁴.

En 1986, les six institutions se sont regroupées en un comité consultatif de la profession comptable, le *Consultative Committee of Accounting Bodies* ou CCAB. Ce comité s'est rendu responsable du développement de la comptabilité et des normes en matière d'élaboration et de contrôle des comptes. Ce comité a mis en place deux formations spécialisées : l'ASC déjà cité et l'APC (*Auditing Practices Committee*) chargé d'élaborer les normes en matière d'audit.

2.2.3. La réforme de 1990 et la création de l'Accounting Standard Board (ASB)

La normalisation des principes comptables en Grande Bretagne a fait l'objet d'une réforme en 1990. Avant cette date, elle était, comme nous l'avons dit ci-dessus, l'apanage de l'ASC et dépendait des six organisations de professionnels comptables britanniques réunies au sein du CCAB. Ce monopole des professionnels comptables sur la normalisation, traditionnel dans le monde d'influence britannique, n'a pas survécu à l'intégration du Royaume-Uni dans la Communauté européenne. Les directives comptables ont dû être transposées en droit britannique par des lois (*Companies acts*) dont le rapport hiérarchique et opérationnel avec les normes était une nouveauté dans le contexte de la « *common law* ».

⁹¹³ Pour plus de détails, voir R. OBERT, op. cit., 1994, p. 266.

⁹¹⁴ Pour plus de détails, voir R. OBERT *Idem*, p. 50.

Les comptables étaient, dans l'ancien système, juges et parties (ou susceptibles d'être considérés comme tels par le public), dès lors qu'ils établissaient sans partage les règles et principes applicables à la comptabilité.

La nouvelle organisation de la normalisation a visé à répondre à ces critiques, en s'inspirant de la structure existant aux Etats-Unis. Le rôle des professionnels comptables est resté très important mais il n'est plus exclusif et la notion d'ordre «public» semble s'imposer.

A partir de 1990, quatre organismes se sont mis en place en place pour remplacer l'ASC : le *Financial Reporting Council* (FRC), l'*Accounting Standards Board* (ASB), l'*Urgent Issues Task Force* (UITF) et le *Financial Reporting Review Panel* (FRRP).

Le FRC est un organisme d'une trentaine de membres chargé de financer et de superviser les procédures d'établissement des normes comptables et de suivi de leur application. Son rôle consiste à promouvoir la qualité de l'information financière et comptable et de temps en temps à rendre publique son opinion sur les normes relatives à l'établissement des comptes, à fournir à l'ASB des directives sur les programmes de travail et sur les questions de fond et à vérifier que les nouveaux organismes sont bien gérés, que leur dépenses sont justifiées et qu'ils sont financés de façon adéquate.

Les membres de l'ASB sont désignés par le FRC qui exerce un contrôle sur ses activités. Le président de l'ASB est membre de plein droit du FRC. L'une des premières décisions de l'ASB a été d'adopter les normes de l'ASC (les SSAP) ce qui leur a donné un statut légal dans le cadre de la loi sur les sociétés (*companies act*). L'ASB a également hérité d'un certain nombre d'exposés-sondages de l'ASC, dont la plupart, il faut le signaler traitaient de sujets controversés, tels que la comptabilisation des regroupements d'entreprises, des écarts d'acquisition, de la valeur du marché, de la prise en compte de la réalité des transactions plutôt que simple forme juridique (essentiellement l'*off-balance sheet finance*), la comptabilisation des immobilisations et des réévaluations et la comptabilisation des immobilisations incorporelles. Fin 2010, l'ASB avait publié 29 normes (*financial reporting standards* FRS). L'ASB a aussi décidé d'utiliser le texte du cadre conceptuel⁹¹⁵ (*framework*) de l'IASC relatif à la préparation et à la présentation des états financiers comme base des principes généraux à appliquer pour l'établissement des nouvelles normes comptables⁹¹⁶. Depuis la norme 20, les normes de l'ASB font référence aux normes correspondantes de l'IASB⁹¹⁷.

L'ASB s'est entouré de deux comités, un comité d'urgence, l'UITF : (groupe de travail chargé des problèmes à caractère urgent) et le comité chargé des relations avec le secteur public. Le rôle principal de l'UITF s'exerce dans les domaines où il existe une norme comptable ou une disposition de la loi sur les sociétés ayant donné ou risquant de donner lieu à des interprétations insatisfaites ou contestées. Dans ce cas, l'UITF essaye d'arriver à un consensus permettant de définir le traitement comptable souhaitable. Le premier «consensus» publié par l'UITF a concerné les compléments d'intérêts sur obligations convertibles. Fin 2010, l'UITF avait publié 48 consensus.

Quant au FRRP, son rôle consiste à prendre en compte les critiques qui lui sont communiquées sur les comptes publiés par les grandes entreprises (cotées ou non) ainsi que les commentaires de presse défavorables, lorsque les comptes visés ont dérogé aux prescriptions comptables de la loi sur les sociétés. Les membres du FRRP sont désignés

⁹¹⁵ Voir infra § 5.1.

⁹¹⁶ Voir dans P. STILLING, Royaume Uni, deux années de transformation de la normalisation comptable, *Revue Française de Comptabilité*, Novembre 1992, n° 238, p.71-78, les différents travaux mis en chantier par l'ASB

⁹¹⁷ Par exemple, la norme FRS 26 fait référence à la norme IAS 39 pour ce qui concerne l'évaluation des instruments financiers.

par le FRC. Le FRRP concentre son attention sur le non-respect flagrant des normes comptables, lorsque celle-ci conduit à une atteinte à l'image fidèle. Si ce non-respect est confirmé, il essaye d'amener l'entreprise à modifier ses comptes, mais lorsque cette démarche échoue, il peut demander une décision de justice en vue de l'y contraindre⁹¹⁸.

Il est à noter qu'à côté de ces organismes se sont créés, sous l'égide du FRC, l'APB (Auditing Practice Board) chargé de présenter les normes d'audit, le BAS (Board of Actuarial standard) chargé d'élaborer les normes applicables aux compagnies d'assurance, le POB (Professional Oversight Board) chargé de contrôler la profession d'auditeur et l'AADB (Accountancy & Actuarial Discipline Board), chambre de discipline de la profession.

Par ailleurs, Le *Financial Reporting Council* vient de publier en novembre 2012 et mars 2013 trois nouvelles normes : FRS 100 « *Application of Financial Reporting Requirements* », FRS 101 « *Reduced Disclosure Framework* » et FRS 102 « *The Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland* » destinées à remplacer à compter du 1^{er} janvier 2015 toutes les normes SSAP et FRS encore en vigueur.

La norme FRS 100 a pour objectif de définir le référentiel comptable applicable aux entités qui doivent préparer des états financiers au Royaume Uni et en République d'Irlande. Elle précise qu'elle est applicable à tous les états financiers (consolidés et individuels) pour les entités qui ne sont pas tenues d'appliquer les normes internationales approuvées par l'Union européenne. Toutefois, si ces états financiers sont ceux d'une entité admissible à FRSE, elles peuvent (ce n'est pas une obligation) utiliser cette norme. Ainsi, les entités autres que celles ayant opté pour FRSE ou utilisant les IFRS devront utiliser la norme FRS 102. Les entités présentant des comptes consolidés en IFRS présenteront leurs comptes individuels conformément à FRS 101.

2.2.4. La création en 1999 d'un cadre conceptuel britannique

La Grande Bretagne n'avait pas, avant 1999, à l'image des Etats-Unis bâti de cadre conceptuel qui lui soit propre. L'ASB considérait que le cadre conceptuel de l'IASB était compatible avec ses propres principes comptables fondamentaux, les UK GAAP et avait adopté ce cadre. En décembre 1999, cependant, l'ASB a publié un état des principes applicables à l'établissement des informations financières (*Statement of Principles for Financial Reporting*) qui est en fait un cadre conceptuel comparable au cadre conceptuel américain et au cadre conceptuel de l'IASB.

Le *Statement of Principles for Financial Reporting* (cadre conceptuel) a mis en forme les principes que l'ASB croit être à la base de la préparation et de la présentation des états financiers qui sont exigés pour donner une image fidèle. Le centre d'intérêt principal de l'analyse repose sur les états financiers annuels.

Les principes du *Statement* seront aussi applicables aux états financiers intermédiaires, à toutes les informations financières fournies par les sociétés britanniques ainsi qu'à toutes les données additionnelles.

Le cadre conceptuel britannique comprend huit chapitres dans lesquels sont traités :

- les objectifs des états financiers ;
- l'entité de *reporting* ;
- les caractéristiques qualitatives de l'information financière ;

⁹¹⁸ Voir les premières interventions du FRRP dans l'article de Peter STELLING précité.

- les éléments des états financiers ;
- la reconnaissance (*recognition*) dans les états financiers ;
- la mesure dans les états financiers ;
- la présentation de l'information financière ;
- la comptabilité des participations dans d'autres entités.

2.2.5. Une norme applicable aux petites et moyennes entités

L'*Accounting Standard Board* (ASB) a publié en novembre 1997 une norme d'information financière pour les petites entités (*Financial Reporting Standard for Smaller Entities* ou FRSSE). Cette norme a été révisée de nombreuses fois depuis, la dernière fois en 2008.

Elle est applicable aux petites sociétés, en Grande Bretagne et en République d'Irlande, telles qu'elles sont définies par les lois sur les sociétés (*Company Act 2006*, section 382 pour la Grande-Bretagne), à savoir les sociétés qui ne dépassent pas, à la clôture de l'exercice, les chiffres fixés pour deux des critères suivants : chiffre d'affaires : £ 5 600 000 ; total du bilan : £ 2 800 000 ; nombre moyen de salariés : 50. Certaines sociétés sont exclues de cette application, notamment les grandes et moyennes sociétés, groupes et autres entités, les sociétés faisant appel public à l'épargne, les sociétés de banque, d'assurance et d'investissement.

La norme FRSSE se compose d'un paragraphe précisant les objectifs de la norme (notamment à quelles entités elle s'applique), de la norme proprement dite, de définitions, et d'un certain nombre d'annexes dont notamment un guide d'application.

La norme proprement dite (une centaine de pages) présente le champ d'application de la norme, un certain nombre de points généraux (tels les principes comptables à respecter, les formats de documents de synthèse) et un certain nombre de points particuliers (l'établissement du compte de résultat, la reconnaissance des produits, l'état du résultat global, les actifs immobilisés et le goodwill, les locations, les actifs courants, l'impôt sur le résultat, les retraites, les provisions, actifs et passifs éventuels, les instruments financiers, la conversion des monnaies étrangères, les événements postérieurs, l'information sur les parties liées, les états financiers consolidés, les rémunérations du dirigeants, le rapport de gestion).

2.2.6. La réforme du Financial Reporting Council

Après que le Parlement britannique ait approuvé cette réforme, le 2 juillet 2012, la structure et les fonctions du Financial Reporting Council ont ostensiblement changé.

La réforme a conduit à simplifier la structure du FRC et à lui permettre de fonctionner comme un corps unifié de réglementation, avec une indépendance accrue et une gamme plus proportionnée des sanctions.

À la suite de la réforme, le FRC a repris un certain nombre de responsabilités qui étaient auparavant déléguées à ses organes de fonctionnement. En particulier, le conseil d'administration FRC est désormais responsable de la publication des normes comptables et des normes d'audit au Royaume-Uni.

Dans la nouvelle structure, le FRC est assisté par trois comités :

- le comité des normes (*Codes and Standards Committee* ou CSC) dont le travail porte sur les domaines précédemment couverts l'*Accounting Standards Board* (ASB), l'*Auditing Practices*

Board (APB), le *Board for Actuarial Standards* (BAS), et le *Corporate Governance Committee* (CGU) ;

- un comité de conduite (*Conduct Committee* ou CC), dont la mission est d'appuyer le conseil d'administration en fixant des objectifs stratégiques pour le travail de surveillance, de contrôle et de discipline de la FRC. La portée des travaux du CC comprendra les domaines précédemment couverts précédemment par le *Financial Reporting Review Panel* (FRRP), le *Professional Oversight Board* (POB), l'*Audit Inspection Unit* (AIU) et l'*Accounting and Actuarial Disciplinary Board* (AADB). Le comité de conduite est assisté par deux sous-comités : le *Monitoring Committee*, qui assure la cohérence et la qualité des activités de surveillance de la FRC, et le *Case Management Committee*, qui donne des conseils sur le traitement des affaires disciplinaires ;

- un comité exécutif chargé de la gestion personnelle des ressources, y compris le personnel.

2.2.7. Vers un ensemble de nouvelles normes inspirées des IFRS

En janvier 2012, l'ASB a présenté un « exposé-sondage » de trois nouvelles normes : FRS 100 « *Application of Financial Reporting Requirements* », FRS 101 « *Reduced Disclosure Framework* » et FRS 102 « *The Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland* » destinées à remplacer à compter du 1^{er} janvier 2015 toutes les normes SSAP et FRS encore en vigueur. Les normes définitives furent publiées en novembre 2012 pour FRS 100 et FRS 101 et en mars 2013 pour FRS 102.

La norme FRS 100 a pour objectif de définir le référentiel comptable applicable aux entités qui doivent préparer des états financiers au Royaume Uni et en République d'Irlande. Elle précise qu'elle est applicable à tous les états financiers (consolidés et individuels) pour lesquels les entités qui ne sont pas tenues d'appliquer les normes internationales approuvées par l'Union européenne. Toutefois, si ces états financiers sont ceux d'une entité admissible à FRSE, ils peuvent (ce n'est pas une obligation) utiliser cette norme. Ainsi, les entités autres que celles ayant opté pour FRSE ou utilisant les IFRS devront donc utiliser la norme FRS 102. Les entités présentant des comptes consolidés en IFRS présenteront leurs comptes individuels conformément à FRS 101.

La norme FRS 101 présente les exemptions d'informations pour les états financiers individuels des sociétés et de leurs filiales qui appliquent pour ces comptes, les normes comptables internationales.

La norme 102 présente les modalités de comptabilisation des différents thèmes comptables. Il est précisé dans l'introduction de cette norme que FRS 102 basée sur la norme IFRS PME adoptée par l'IASB en 2009. Les 35 sections de la norme FRS 102 sont exactement les mêmes que ceux d'IFRS PME. Toutefois la section 34 est plus développée.

Alors que IFRS PME ne traitait que de l'agriculture, des industries extractives et des accords de concessions de services, FRS 102 traite également des institutions financières (une norme FRS 103 est cependant prévue pour les compagnies d'assurance), des états financiers des régimes de retraite, des biens patrimoniaux, des engagements de financement, de ressources provenant d'opérations sans contrepartie, des regroupements d'entités publiques, des prêts aux entités concessionnaires.

On peut noter également un certain nombre de différences avec la norme IFRS PME : celles-ci proviennent généralement de la nécessité de conformité de FRS 102 avec les lois sur les sociétés (*Companies Act*).

Les normes FRS 100, FRS 101, FRS 102 ont été révisées depuis (la dernière édition date de septembre 2015⁹¹⁹ avec application au 1^{er} janvier 2016⁹²⁰). Ont été créées par ailleurs les normes FRS 103 en mars 2014, relative aux contrats d'assurance, FRS 104 en mars 2015 relative à l'information financière intermédiaire et FRS 105 en juillet 2015 applicable aux micro-entités avec une application au 1^{er} janvier 2016⁹²¹. Au 1^{er} janvier 2016, du fait des amendements apportés aux normes FRS 100 et FRS 102 et de la mise en application de la norme FRS 105, la norme FRSSSE est abrogée.

Selon Gilbert Gélard⁹²² « La pensée comptable britannique a tellement nourri la comptabilisation comptable internationale depuis la création de l'IASC en 1973 qu'il n'est pas étonnant qu'elle y adhère. Le pragmatisme avéré des Britanniques vise à l'économie de moyens. Ils veulent limiter les doublons, n'avoir qu'un modèle pour assurer la cohérence, éviter d'avoir deux langages, un pour les comptes consolidés et un pour les comptes individuels, ne pas avoir de saut important entre le monde des sociétés cotées et celui des autres entités. Il est apparent, si on compare cette démarche avec d'autres pays européens, que chaque Etat-membre agit différemment selon un certain nombre de traditions et de circonstances. Pour autant, tout normalisateur peut garder un rôle proactif important tant en Europe qu'à l'IASB ».

Section 3

L'évolution du droit et de la doctrine comptable en Allemagne

Nous analyserons dans cette section et la suivante l'évolution du droit comptable dans des pays avec lesquels nos relations ont été (et sont toujours) très denses et dont l'influence du droit français (ainsi que l'influence sur le droit français) est certaine.

Nous verrons dans cette section un grand pays européen dont l'influence sur le droit français est certaine : c'est celui de l'Allemagne et dans la section suivante un pays dont l'influence française sur le droit national, du fait notamment de l'adoption d'un plan comptable général est également certaine, c'est celui de la Belgique (comme pourrait l'être l'Espagne ou l'Afrique francophone).

Alors que les droits américain et britannique sont des droits anglo-saxons issus de la pratique et des décisions du juge, les droits allemand et belge sont, comme le droit français, des droits d'origine « romano-germanique » dans laquelle la règle écrite reste prépondérante.

3.1. La période précédant la création de l'Empire allemand

En Allemagne, la première codification d'une règle comptable date de 1794, date de promulgation du Code de commerce prussien (*Preußische Allgemeines Landrecht*), largement inspiré de l'Ordonnance Savary de 1673, dont la deuxième partie, titre 8, §

⁹¹⁹ Voir sur <https://www.frc.org.uk/>

⁹²⁰ En application de la directive européenne 2013/34/UE du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises (voir chapitre 10 section 1 § 1.1).

⁹²¹ En application de la directive européenne 2013/34/UE du 26 juin 2013

⁹²² Le Royaume Uni et l'Irlande se préparent à calquer leurs normes nationales sur les IFRS - *Revue Française de Comptabilité* - n° 453 - Avril 2012 - p. 5

566 à 607 précisent les règles de comptabilisation à suivre, le § 1468 précisant les sanctions en cas d'absence de comptabilité.

Des projets furent élaborés au Wurtemberg, d'abord en 1836, projet ayant avorté, puis en Prusse en 1850 puis en 1857 pour déboucher sur la création d'un Code de commerce général allemand (*Allegemeines Deutsches Handelsgesetzbuch = ADHGB*) en 1861. Ce code contenait des règles relatives à la comptabilité et à l'établissement du bilan. L'article 28 obligeait tout commerçant à tenir des livres qui montrent clairement son négoce et la situation de son patrimoine, l'article 29 prévoyant l'obligation pour tout commerçant et toute société commerciale de dresser un inventaire et un bilan tous les ans ; les articles 30 et 31 prévoyaient qu'«en faisant l'inventaire et le bilan, l'actif immobilisé et les créances doivent avoir la même valeur que celle qui leur est attribuée au départ. les créances douteuses doivent être évaluées à leur valeur probable, celles qui sont irrécouvrables doivent être amorties»⁹²³.

Par ailleurs, du fait du développement des industries manufacturières, tout au long du XIX^e siècle, des lois particulières sur les sociétés ont conduit à la mise en place de nouvelles règles comptables. Ainsi la loi prussienne de 1843 sur les sociétés par actions précise (§2.4) que de contrat de société doit contenir des dispositions au sujet «des principes selon lesquels le bilan est établi»⁹²⁴. Il en est de même de la loi du 29 mars 1856 (dite «*Aktienregulativ*») qui reprend les dispositions de la loi prussienne de 1843, et qui impose la publication du bilan, stipule que «lors de l'établissement du bilan, le bénéfice net ne correspond pas à l'excédent des recettes sur les dépenses, mais à l'excédent de l'actif sur le passif», et établit l'obligation d'un prélèvement d'un fonds de réserve de 10 % du bénéfice net avant toute distribution de dividende»⁹²⁵.

3.2. La loi sur les sociétés de 1870 au Code de commerce de 1897

La première loi fondamentale concernant le régime juridique des sociétés par actions fut celle du 11 juin 1870 (*Aktiennovelle*) dont l'application a été étendue un an plus tard à tout l'Empire. Cette loi a été intégrée dans le nouveau Code de commerce allemand (*Allegemeines Handelsgesetzbuch = AHGB*). Dans son article 239, ce code stipule⁹²⁶ :

- que les titres cotés doivent être évalués à leur valeur en bourse ;
- que l'on ne peut pas porter à l'actif des frais de constitution, des frais sur apport de capital, des frais d'augmentation de capital et d'émission d'obligations, des frais d'organisation et d'administration ;
- que l'on ne peut pas pratiquer l'amortissement progressif ;
- que le bilan doit faire apparaître séparément et comme dernier poste, le bénéfice ou la perte.

En 1884, une nouvelle loi est promulguée (*Aktienrechtsnovelle*). Elle maintient les dispositions comptables de la loi précédente. Au surplus, elle interdit de porter à l'actif les frais d'établissement, et pour éviter la distribution de «bénéfices fictifs», elle édicte, pour la première fois, des règles relatives à la vérification du bilan, complète les règles

⁹²³ Centre de recherche et de documentation des experts-comptables et des commissaires aux comptes, *Histoire de la normalisation et de la réglementation comptables en Allemagne*, Dossiers Minerve n° 3, janvier 1991, p. 35.

⁹²⁴ Dossiers Minerve n°3, *Idem*, p. 10.

⁹²⁵ Dossiers Minerve n° 3, *Ibid*, p. 11.

⁹²⁶ Dossiers Minerve n° 3, *Ibid*, p. 13

d'évaluation, les étend à toutes les immobilisations et impose l'évaluation de l'actif immobilisé au coût historique.

Enfin, le Code de commerce de 1870 a été remplacé par un nouveau code, celui de 1897 (*Handelsgesetzbuch = HGB*). Ce code reprend les dispositions précédentes, il en simplifie certaines (comme celle relative à l'obligation de tenir un journal dans lequel les pièces comptables doivent être enregistrées), mais en complète d'autres (comme l'obligation, pour le commerçant, de faire apparaître dans les livres comptables ses actes commerciaux et la situation de son patrimoine conformément aux principes d'une comptabilité régulière⁹²⁷).

3.3. De la première guerre mondiale à la fin de la seconde guerre mondiale

Cette période a été marquée par l'idée de normalisation que nous avons évoquée dans un chapitre précédent. Il faut, à ce niveau, retenir le nom d'Eugen Schmalenbach⁹²⁸, nommé en 1921, président du sous-groupe chargé de la comptabilité au Commissariat du Reich pour la productivité qui fit paraître son plan comptable en 1927.

Fin 1928, le Ministère de la justice du Reich annonça son intention de réformer en profondeur la loi sur les actions. La faillite, en été 1929, de la société d'assurance générale de Francfort (*Frankfurter Allgemeinen Versicherungs - AG*) fut certainement décisive. En 1930, le Ministère de la justice publia un projet de loi qui a servi de base à la rédaction de l'Ordonnance sur les sociétés par actions de 1931 (*Aktienrechtsverordnung*), puis à la loi sur les sociétés par actions de 1937.

L'Ordonnance de 1931 stipulait que les intérêts des entreprises devaient être protégés au même titre que ceux des actionnaires, il précisait que les biens de l'actif immobilisé devaient être évalués au coût historique diminué des amortissements et les biens de l'actif circulant selon le principe de la valeur minimale⁹²⁹. Au règles d'évaluation s'ajoutaient des normes de présentation du bilan et du compte de pertes et profits. En ce qui concerne le bilan, sa présentation fut prescrite jusque dans les moindres détails. Pour le compte de pertes et profits, l'Ordonnance prévoyait également une présentation structurée, mais retenait cependant le principe de compensation du chiffre d'affaires avec les consommations intermédiaires. L'obligation de révision des comptes fut également introduite.

Les dispositions de l'Ordonnance de 1931 furent ensuite étendues aux sociétés coopératives par la loi du 30 mai 1933 puis aux sociétés à responsabilité limitée.

Quant à la nouvelle loi sur les sociétés par actions du 30 janvier 1937, elle n'a, par rapport à l'Ordonnance de 1931, introduit aucune modification fondamentale au sujet de l'obligation de publicité du bilan, de la structure du bilan et du compte de pertes et profits⁹³⁰

En 1937 également, le 11 novembre, à l'initiative de Goering, Ministre de l'Economie du Reich et de la Prusse, le gouvernement allemand publia un ensemble de décrets appelés «Directives pour l'organisation de la comptabilité» et dont l'essentiel était constitué d'un

⁹²⁷ Ce principe (*Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung - GoB*) apparaît pour la première fois.

⁹²⁸ Evoqué dans le chapitre 4 de cet ouvrage (paragraphe 1.2.2)

⁹²⁹ Centre de recherche et de documentation des experts comptables et des commissaires aux comptes, op. cit., 1991, p. 18

⁹³⁰ Voir ces modifications dans Dossiers Minerve n° 3, p. 22

Plan comptable obligatoire (*Pflichtkontenrahmen*), fortement inspiré d'ailleurs par les idées de Schmalenbach.

3.4. De la fin de la seconde guerre mondiale à la mise en application de la quatrième directive européenne

En Allemagne, il fallut attendre la loi du 6 septembre 1965 (*Aktiengesetz*) pour voir apparaître une nouvelle réglementation en matière de comptabilité. Cette loi est restée en vigueur (avec des modifications de détail en 1983) jusqu'à la promulgation de la nouvelle loi de décembre 1985, correspondant à l'intégration dans le droit national de la IV^e directive des Communautés européennes.

Cette loi comprenait, en ce qui concerne les règles comptables dans le premier livre consacré à la société anonyme, une cinquième partie traitant de l'établissement des comptes et à la distribution des bénéfices (comportant trois sections, la première relative à l'établissement des états financiers et du rapport de gestion § 148 à 161, la deuxième relative à la vérification des états financiers § 162 à 171, la troisième relative à l'approbation des états financiers et à la distribution des bénéfices § 172 à 178) et dans le troisième livre consacré aux entreprises intégrées, une cinquième partie relative à la consolidation du groupe (*Konzern*) § 329 à 338.

Dans cette loi, la présentation des états financiers avait subi peu de changements par rapport à 1937 en ce qui concerne le bilan, davantage en ce qui concerne le compte de pertes et profits. Le bilan doit être présenté sous forme de compte. Une liste indicative de rubriques pour l'actif et le passif est fournie par le § 151 de la loi (moins systématique et moins détaillée que celle qui sera retenue en 1985). En ce qui concerne le compte de pertes et profits, contrairement à la législation ancienne, la loi de 1965 retient la présentation séparée des charges et des produits (§ 157)⁹³¹.

3.5. La mise en application de la quatrième directive et de la septième directive européennes et les sources actuelles

A la suite de la loi du 19 décembre 1985 (*Bilanzrichtliniengesetz*, en abrégé : *Birilig*) introduisant en droit allemand les 4^e, 7^e et 8^e directives européennes et entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1986, la législation allemande concernant la tenue de la comptabilité et l'établissement des comptes annuels est extrêmement précise et détaillée en Allemagne⁹³², surtout en ce qui concerne les sociétés.

Les dispositions de la *Birilig* ont été insérées dans le Code de commerce allemand de 1867 (*Handelsgesetzbuch - HGB*) articles 238 à 339 par la loi du 10 mai 1987.

Ces articles concernent :

- 1) les commerçants : articles 238 à 263 ;
- 2) les sociétés de capitaux : articles 264 à 335 ;
- 3) les coopératives : articles 336 à 339.

Les articles 238 à 263 traitent essentiellement des points suivants :

⁹³¹ Voir les dispositions de cette loi dans *Ibid.*, p. 26 et s.

⁹³² M. BOLIN, Les sources du droit comptable allemand, *Revue Française de Comptabilité*, n° 221, Mars 1991, p. 65 à 68.

- la tenue des comptes et l'inventaire ;
- l'établissement des comptes annuels (principes comptables, présentation des comptes, règles d'évaluation) ;
- la conservation des documents comptables et leur utilisation en matière de preuve.

Les articles 264 à 335 présentent les dispositions applicables aux sociétés de capitaux relatifs notamment aux points suivants :

- les comptes annuels et le rapport de gestion (principes généraux, présentation du bilan, du compte de profits et pertes, règles d'évaluation, annexe, rapport de gestion) ;
- les comptes consolidés et le rapport de gestion sur les comptes consolidés ;
- le contrôle des comptes annuels ;
- la publication des comptes annuels ;
- les sanctions applicables en cas de non respect de la loi.

Les articles 238 et 239 obligent le commerçant à tenir des livres comptables retraçant l'ensemble de ses opérations ainsi que sa situation financière dans le respect des règles d'une comptabilité régulière.

L'article 264 alinéa 2 (relatif uniquement aux sociétés de capitaux) stipule que les comptes annuels doivent être présentés selon les principes d'une comptabilité régulière et donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de la société.

L'article 255 définit le coût d'acquisition et le coût de production.

L'ensemble des rubriques des comptes annuels sont également définis dans le Code de commerce.

La législation fiscale, en particulier l'article 140 du Code général des impôts allemand (*Abgabenordnung*) se réfère aux dispositions comptables de la loi sur les sociétés. Le bilan comptable, après avoir subi certains correctifs, servira de base au bilan fiscal. Toutefois, de nombreuses dérogations à ce principe de prééminence sont à observer : ainsi, certains avantages fiscaux, tels qu'un amortissement accéléré, ne peuvent être réclamés que s'ils sont également inscrits dans les bilans commerciaux. De même, certaines provisions doivent être enregistrées en comptabilité pour donner lieu à déduction.

Pour toutes les questions qui ne sont pas expressément réglées par les dispositions légales, la loi renvoie aux principes de base. Ces pratiques résultent de la jurisprudence, de la doctrine formulée par les professionnels et par la pratique.

C'est ainsi que les organisations professionnelles ont énoncé de volumineuses opinions (sans forme juridique spécifique, mais importantes pour les praticiens qui, s'ils ont agi en contradiction aux avis de leurs organisations professionnelles, auront du mal à se défendre devant les tribunaux). Il est à remarquer aussi en matière de jurisprudence l'importance des décisions des tribunaux fiscaux (plus de 200 décisions par an sur des questions comptables) qui s'explique par les règles exposées ci-dessus et par le fait que beaucoup de PME ne présentent qu'un seul bilan (alors qu'il est possible de présenter en Allemagne un bilan commercial et un bilan fiscal).

Alors que l'Allemagne est le pays des premiers plans comptable, il n'existe plus dans l'Allemagne contemporaine de plan comptable général. Cependant, des cadres comptables ont été développés par les organisations professionnelles (Plan GKR « *Gemeinschafts – Kontenrahmen* » de type moniste, le plus ancien et Plan IKR « *Industrie – Kontenrahmen* » de type dualiste, le plus récent, cadre comptable de la Fédération des Industries - BDI - *Bundesverband der Deutschen Industrie ...*).

Dans un secteur d'activité déterminé, le cadre comptable constitue le plan général de l'organisation de la comptabilité de l'entreprise, déterminant une classification des différents comptes utilisés. Il constitue un modèle pour le secteur d'activité considéré, garantissant une présentation uniforme pour les entreprises du secteur concerné. Des plans comptables sont établis par les dites entreprises sur la base du cadre comptable qui leur est applicable.

3.6. Le comité allemand de normalisation comptable (Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee EV ou DRSC)

Jusqu'à la création⁹³³ du DRSC le 17 mars 1998 sous la forme juridique d'une association de droit privé, il n'y avait pas d'organisme de normalisation comptable en Allemagne. Cette dernière était exclusivement du ressort de la loi donc du ministère fédéral de la justice. Le DRSC constitue le support juridique et financier et le garant de l'indépendance et de la qualité des travaux du normalisateur comptable allemand en vertu d'un contrat passé le 3 septembre 1998 avec le ministère fédéral allemand de la justice conformément au code de commerce allemand. Ce comité a été renouvelé par un nouveau contrat signé le 2 décembre 2011⁹³⁴.

Selon le § 342 Abs du HBS⁹³⁵ le DRSC a pour mission :

- développer des recommandations (normes) dans l'application des principes comptables pour l'information financière consolidée ;
- conseiller le ministre fédéral de la justice dans ses projets en matière de réglementation comptable au niveau national et européen ;
- représenter la République fédérale d'Allemagne dans les instances de normalisation comptable internationale ;
- approfondir l'interprétation des normes comptables internationales pour assurer l'uniformité de leur application mais aussi, conformément à la loi de modernisation du droit comptable, leur bonne application aux particularités allemandes.

Le fonctionnement de l'association est assuré par le conseil d'administration (formé de 20 membres) et l'assemblée générale des membres. Peut être membre du DRSC toute personne morale ou tout regroupement de personnes qui est soumis à l'obligation de tenir une comptabilité ou qui est intéressé par la comptabilité.

⁹³³ Pour en savoir plus voir KLEE (Louis) Le comité allemand de normalisation comptable (Deutsches Rechnungslegungs standards committee EV ou DRSC), *Revue française de comptabilité*, octobre 2005 N° 381, p.13

⁹³⁴ KLEE(Louis) En Allemagne, le DRSC, un normalisateur comptable restructuré, à l'indépendance confirmée et à l'orientation accrue vers l'international, *Revue française de comptabilité*, n° 454, mai 2012, p. 19-22.

⁹³⁵ Handelsgesetz Buch : code de commerce.

De 1998 à 2011, ces deux organes ont soutenu le travail du Conseil de normalisation comptable (*Deutscher Standardisierungsrat* – DSR), qui comprend actuellement 6 membres (maximum 7), qui conduit ses travaux sous sa seule responsabilité et en totale indépendance et qui élaborait ses normes selon un processus public défini par les statuts. Ils soutenaient également le travail du comité d'interprétation comptable comprenant 7 membres, chargé de coopérer avec l'IFRIC (comité d'interprétation de l'IASB) et avec les comités correspondants des autres normalisateurs pour réaliser une conversion internationale des interprétations comptables et régler les problèmes nationaux spécifiques conformément aux normes comptables internationales et nationales.

La révision de 2011 a conduit à une nouvelle structure :

- une commission IFRS et une commission HGB sous la présidence du président (assisté d'un vice-président) du DRSC : ces deux commissions comprennent chacune sept membres, désignés pour cinq ans. Alors que le président et le président du DRSC travaillent à plein temps et ont droit à une rémunération appropriée, les membres des deux commissions interviennent à titre gratuit et sont simplement remboursés de leurs frais ;
- un conseil scientifique dépendant du Conseil d'administration ;
- un conseil des nominations dépendant de l'Assemblée générale.

Vingt quatre normes (certaines font l'objet d'adaptations sectorielles) ont été adoptées à ce jour par le DRSC et publiées par le ministère fédéral de la justice⁹³⁶. Assimilées aux principes comptables fédéraux applicables aux comptes consolidés des sociétés non cotées, elles ont une influence, pour le moment limitée, sur les comptes individuels. Elles portent notamment sur les points suivants : informations sur les risques financiers, information intermédiaire, information sectorielle, consolidation des comptes, impôts différés, immobilisations incorporelles, rapport de gestion, opérations en devises.

Section 4

L'évolution du droit et de la doctrine comptables en Belgique

La première législation relative à la comptabilité belge est le Code napoléonien de commerce de 1807 (la Belgique, il faut le rappeler, a acquis son indépendance en 1830). Ce Code a été repris dans les lois qui ont régi le Royaume de Belgique dès sa création. Le Code (qui était aussi, faut-il encore le rappeler, le Code français) comprenait un certain nombre d'articles relatifs à la tenue des livres comptables. Il servit de base à l'élaboration de la loi sur les sociétés du 18 mai 1873 dans laquelle furent fixées notamment les règles relatives à la présentation des comptes annuels et celles relatives au statut des commissaires aux comptes. Depuis la loi belge sur les sociétés a été amendée plusieurs fois et d'abord par les lois du 22 juillet 1913 et du 30 novembre 1935.

Le droit et la doctrine comptables belges se caractérisent par l'utilisation d'un plan comptable général très proche du plan comptable français.

⁹³⁶ Les normes GAS 23 adoptée en septembre 2015 concernant la comptabilisation des filiales dans les états financiers consolidés et GAS 24 adoptée en octobre 2015 concernant les actifs incorporels dans les comptes consolidés sont les dernières normes publiées en 2015.

4.1. La période précédant la promulgation de la loi du 17 juillet 1975

Jusqu'à la parution de la loi du 17 juillet 1975, la législation belge était particulièrement « indigente »⁹³⁷ en matière de comptabilité, avec tous les inconvénients qui en découlaient. La réglementation comptable applicable aux commerçants⁹³⁸ et aux sociétés commerciales était sous l'empire de l'ancienne loi, extrêmement brève, inefficace et dépassée. Les articles du Code de commerce imposaient à tous les commerçants la tenue de trois livres obligatoires, un livre journal, un livre de copies de lettres, un livre des inventaires. Ces livres étaient soumis à certaines formalités d'enregistrement préalables à leur utilisation, de manière à éviter les fraudes. Les prescriptions relatives aux livres de commerce visaient essentiellement à garantir leur force probante lors des litiges entre commerçants pour faits de commerce.

Le section 9, article 75 de la loi du 22 juillet 1913 avait fixé les obligations des sociétés en matière de tenue de comptabilité et d'établissement des états financiers. Cet article a été complété par le section 9, article 77 de la loi du 30 novembre 1935. Les obligations des sociétés ne concernaient que le bilan et le compte de résultats restaient très légères. Ainsi, les types de bilan⁹³⁹ publiés par les sociétés ne comprenaient que six postes : deux à l'actif (actif fixe et créances) et quatre au passif (capitaux propres, emprunts obligataires, dettes garanties, dettes non garanties).

Durant les années soixante, les analystes financiers, les professionnels de la comptabilité, les comités d'entreprises, les universitaires et les administrations gouvernementales ont souligné l'urgence de mettre en place une information comptable et financière élargie. L'action des comités d'entreprise fut à l'origine, suite à la Conférence économique et sociale de 1970, des recommandations édictées par le décret du 27 novembre 1973 relatif à l'information économique et financière des comités d'entreprise. L'objectif fondamental de ce décret était de fournir aux salariés une information fidèle de la situation économique et financière de leurs entreprises et de donner aux comités d'entreprise la même information que celle fournie aux actionnaires. Plusieurs comités consultatifs auprès du gouvernement belge furent mis en place afin d'analyser les désirs des professionnels de la comptabilité et des différents utilisateurs de l'information financière (investisseurs, analystes financiers, universitaires ...) et relatifs à la réforme de la législation belge en matière de comptabilité. Plusieurs propositions de réforme furent proposés par ces comités. Par ailleurs, durant cette période, la Commission des communautés européennes préparait la quatrième directive européenne dont le but était d'harmoniser les informations financières annuelles fournies par les sociétés.

Sur le plan technique, l'usage avait été, pendant de longues années et jusqu'au début des années 60, d'utiliser des plans comptables avec ventilation des frais par destination et distinguant entre frais généraux, frais industriels, frais de vente, ..

Puis, un plan comptable représentant une répartition des charges et des produits par nature, approuvé le 16 décembre 1961 par un organisme privé regroupant la grande

⁹³⁷ Le mot est de J.P GILLET et F.DOZIN. Pour analyser en détail l'évolution du droit comptable belge jusqu'en 1976, voir l'article de J.P GILLET et F.DOZIN, La nouvelle législation belge : essai d'une synthèse, *Revue Française de Comptabilité*, n° 80, Février 1978, p. 67 à 90. Nous avons largement utilisé cet article pour écrire cette section consacrée à l'évolution du droit comptable belge.

⁹³⁸ C'est à dire, selon l'article 1 du Code de commerce belge (similitude à constater avec le Code de commerce français) «ceux qui font des actes qualifiés commerciaux par la loi et qui en font leur profession habituelle».

⁹³⁹ Selon D.ALEXANDER - S. ARCHER, *The European Guide*, Academic Presse Limited, 1992, p. 24.

majorité des experts comptables belges⁹⁴⁰ : le Collège national des experts-comptables. Ce plan a été, en fait, construit suivant les principes essentiels et les principales modalités du Plan comptable général français de 1947-1957 et respecte autant que possible les dispositions de ce plan (classement de comptes, terminologie et fonctionnement), certaines, bien sûr, ayant dû être modifiées du fait de l'existence de législations commerciales, fiscales et sociales particulières à la Belgique.

Ce plan comptable se caractérisait par un plan de comptes réparti en neuf classes qui permettait d'établir le compte d'exploitation générale et le compte de pertes et profits, documents qui rassemblent les informations devant être fournies aux tiers extérieurs à l'entreprise, aux bailleurs de fonds et à la direction de l'entreprise elle-même.

En 1970 a été envisagé en Belgique la mise au point d'un nouveau Plan comptable général. Dans le cadre d'une mission exploratoire, un représentant du ministre belge des Affaires économiques a été reçu au Conseil national de la comptabilité. Les autorités compétentes de Bruxelles ont estimé que l'expérience française de normalisation comptable devait servir de référence pour la Belgique. Le plan comptable général français, éventuellement adapté pour tenir compte à la fois des particularités socio-juridiques de la législation belge et des orientations de révision alors en cours en France, a pu être ainsi transposé dans un dispositif national tendant à la normalisation des comptabilités des entreprises belges.

4.2. La nouvelle législation introduite par la loi du 17 juillet 1975

Elle comprend la loi du 17 juillet 1975, les arrêtés royaux du 21 octobre 1975, du 8 octobre 1976 et du 7 mars 1978.

4.2.1. La loi du 17 juillet 1975

La loi du 17 juillet 1975, (votée à la veille du rapprochement des législations des Etats de la Communauté européenne économique sur les comptes annuels des entreprises consacré par la quatrième directive du 25 juillet 1978 dont elle s'inspire d'ailleurs très largement) est une loi-cadre complétée par une série d'arrêtés royaux d'application, ce qui a constitué un cadre juridique souple et bien adapté aux besoins de la comptabilité belge. La loi a conféré, en fait, à la comptabilité, un statut juridique nouveau. Elle a été complétée par les arrêtés royaux du 21 octobre 1975, créant la commission des normes comptables, du 8 octobre 1976, relatif aux comptes annuels des sociétés, du 29 novembre 1977, relatif aux comptes consolidés et du 7 mars 1978 relatif au plan comptable minimum normalisé.

La loi du 17 juillet 1975 introduisit pour la première fois en Belgique la notion « d'entreprise » dans un texte officiel. La loi stipule en effet dans son article 1 que sont dénommées « entreprises » les personnes physiques ayant la qualité de commerçants, les sociétés commerciales ou à forme commerciale et les organismes publics dont les engagements sont réputés commerciaux par la loi. L'article 2 précise que « chaque entreprise doit tenir une comptabilité appropriée à la nature et à l'étendue de ses activités en se conformant aux dispositions légales qui les concernent ». Malgré les difficultés juridiques que l'application d'un tel concept posait en 1975, son utilisation a permis de circonscrire le champ d'application de la loi ce qui constituait un progrès certain par rapport aux projets de loi antérieurs.

⁹⁴⁰ A cette période, la profession d'expert-comptable n'était pas organisée en Belgique, seule la profession de réviseur d'entreprises (équivalente à notre commissariat aux comptes) l'était à l'intérieur de l'Institut des réviseurs d'entreprises créé par la loi du 22 juillet 1953.

Par ailleurs, la loi distinguait quatre types « d'entreprises » :

- les petites entreprises, c'est à dire les commerçants personnes physiques ou sociétés en nom collectif ou en commandite simple dont le chiffre d'affaires ne dépassait pas 10 millions de francs belges hors TVA et ne leur impose que la tenue d'un système simplifié de livres comptables ;
- les entreprises de moyenne importance, c'est à dire des entreprises qui remplissent un certains nombre de conditions (chiffre d'affaires hors TVA compris inférieur à 50 millions de francs belges, total du bilan inférieur à 25 millions de francs belges, effectif inférieur ou égal à 50 salariés) ;
- les grandes entreprises qui seront soumises au règles d'évaluation et de reddition des comptes imposées par l'arrêté royal du 8 octobre 1976 ;
- enfin, certaines catégories d'entreprises (banques, institution de crédit, caisses d'épargne privées, agents de change et d'assurance, ...) exclues partielles ou totalement du champ de la loi et pour lesquelles une législation particulière est applicable, règles édictées par l'Office des assurances et la Commission bancaire et financière.

Le libellé de l'article 3 de cette loi a eu par ailleurs, comme conséquence de donner vie à une notion nouvelle en Belgique : celle de « patrimoine comptable », lorsqu'il nous dit que « la comptabilité des personnes morales doit couvrir l'ensemble de leurs opérations, de leurs avoirs et droits, de toute nature, de leurs dettes, obligations et engagements de toute nature » et que « la comptabilité des commerçants, personnes physiques, doit couvrir ces mêmes éléments lorsque ceux-ci relèvent de leur activité commerciale, elle mentionne les moyens propres affectés à cette activité commerciale ». Le texte distingue nettement pour les personnes physiques, le patrimoine engagé dans une activité commerciale (qui doit faire l'objet de la tenue d'une comptabilité) et celui qui n'est pas affecté à une activité commerciale. Cette notion de patrimoine comptable est encore soulignée lorsque l'on prescrit que « si une entreprise poursuit des activités économiques distinctes, un système de comptes distincts sera introduit pour chacune de ses activités », et « les activités poursuivies en association commerciale momentanée ou en participation font l'objet, dans la comptabilité de gérance d'association d'un système de comptes distincts », ce qui oblige les entreprises à prévoir l'organisation d'une comptabilité par activité (article 3 de la loi).

D'autre part, l'article 6 de la loi du 17 juillet 1975 reconnaît un rôle fondamental que jouent les pièces comptables lorsqu'il écrit « toute écriture s'appuie sur une pièce justificative datée et porte de référence à celle-ci ». Ce fut alors un grand changement car jusqu'à cette date, le législateur belge ignorait ces documents pourtant d'une importance fondamentale.

Par ailleurs, selon l'article 4, alinéa 1 « toute comptabilité est tenue selon un système de livres et de comptes et conformément aux règles usuelles de la comptabilité à partie double ». Cet article ne définit toutefois ces règles et il y a confusion entre systèmes de livres et systèmes de comptes. La définition du système de comptabilité à partie double, quoique annoncée par la loi, est donc difficile à cerner.

Les modifications à apporter au patrimoine sont « enregistrées dans les livres sont méthodiquement transposées dans les comptes ... les comptes ouverts sont définis par un plan comptable approprié à l'activité de l'entreprise » (article 4). Cet article annonce la détermination, par arrêté royal (ce sera l'arrêté royal du 8 octobre 1976) du « plan comptable minimum normalisé » (PCMN) que les « grandes entreprises » devront obligatoirement utiliser.

Les règles d'évaluation adoptées par la loi s'inspirent des principes développés dans la proposition de la quatrième directive de la CEE. L'article 7 de la loi du 17 avril 1975 nous dit que « toute entreprise procède, une fois l'an au moins avec bonne foi et prudence, aux opérations de relevé, de vérification, d'examen et d'évaluation nécessaires pour établir à la date choisie un inventaire complet de ses avoirs de toute nature, de ses dettes, obligations et engagements de toute nature relatifs à son activité et des moyens propres qui y sont affectés. Cet inventaire est ordonné de la même manière que le plan comptable de l'entreprise ». Mais la loi laisse au pouvoir exécutif⁹⁴¹ le soin de prescrire les règles d'évaluation, ainsi que la forme et le contenu des comptes annuels, ce qui fut l'objet de l'arrêté royal du 8 octobre 1976.

D'autre part, il est intéressant de noter que dans les motifs de la loi du 17 juillet 1975, le gouvernement belge avait pris l'engagement de prendre toutes les mesures nécessaires pour éviter que les dispositions de la nouvelle loi comptable ne modifient pas l'assiette de l'impôt⁹⁴².

En ce qui concerne les comptes consolidés, avant la loi du 17 juillet 1975, il n'y avait en Belgique aucune obligation ni de procéder à la consolidation des comptes de sociétés faisant partie d'un groupe, ni d'utiliser des principes de consolidation bien définis. La loi, par son article 11, autorise le pouvoir exécutif à imposer aux entreprises l'établissement et la publication de comptes consolidés, à fixer les règles relatives à ces comptes, à adapter ces règles selon les branches d'activités ou secteurs économiques en fonction de leurs particularités propres, à adapter ces règles en fonction de la taille des entreprises. L'article 12 exonère expressément les entreprises de petite et de moyenne taille de l'obligation de consolider les comptes.

La législation mise en oeuvre avait un caractère coercitif. L'article 17 de la loi du 17 juillet 1975 prévoyait des peines d'emprisonnement d'un mois à un an et des amendes à l'égard des administrateurs, gérants ... qui sciemment, contreviennent aux dispositions de la plupart des articles de la loi ainsi qu'à celles prises par les arrêtés. Il prévoit les mêmes peines à l'égard des commissaires, commissaires réviseurs ou experts indépendants qui ont attesté ou approuvé des comptes, lorsque les dispositions assorties de sanctions n'ont pas été respectées, soit « en sachant qu'elles ne l'avaient pas été, soit en n'ayant pas accompli les diligences normales pour s'assurer qu'elles avaient été respectées ». Ce même article exonère cependant de ces sanctions, sauf en cas de faillite, les responsables des petites entreprises. La loi crée donc des délits comptables qui peuvent être poursuivis même en l'absence de fraude et d'irrégularités dans le sens courant du terme.

Enfin, l'article 14 de la loi du 17 juillet 1975 a créé une commission des normes comptables dont la mission est de donner des avis au gouvernement et de développer la doctrine comptable en Belgique.

4.2.2. L'arrêté royal du 21 octobre 1975

La commission des normes comptables fut créée par l'arrêté royal du 21 octobre 1975 en application de l'article 14 de la loi analysée ci-dessus. Elle a pour mission de développer une doctrine officielle et de donner au gouvernement et au parlement, soit de sa propre initiative, soit sur interrogation particulière tout avis dans le domaine de la comptabilité et des états financiers des entreprises commerciales et industrielles.

⁹⁴¹ Un peu comme dans le Code de commerce français, la loi belge du 17 juillet 1975 s'est essentiellement intéressée à la tenue des livres comptables par ses articles 1 à 9.

⁹⁴² Cette neutralité fiscale devait s'entendre dans les deux sens : la loi ne pouvait alourdir la charge fiscale de l'entreprise, mais elle ne pouvait pas non plus diminuer les recettes de l'Etat.

Si le législateur a suivi l'exemple qu'avait donné la France par la création du Conseil national de la comptabilité, il semble cependant avoir voulu faire de la commission belge un instrument essentiellement technique et non un lieu de rencontre des milieux intéressés, comme c'est le cas en France. Cette commission, dont la composition a été définie par l'arrêté royal, ne comprenait en effet que onze membres dont :

- deux fonctionnaires représentant l'administration fiscale ;
- un représentant de l'Institut des réviseurs d'entreprises ;
- un représentant de la Commission bancaire ;
- sept membres, nommés en raison de leurs compétences particulières, dont quatre présentés par le conseil central de l'Economie et trois sur proposition conjointe du Ministre des affaires économiques, du Ministre de la justice et du Ministre des classes moyennes.

Le but de la loi du 17 juillet 1975 étant que cette commission apporte des amendements nécessaires à un dispositif légal encore incomplet et imparfait et également que cette commission soit éclairée par tout ce que les spécialistes de la tenue des comptes publieront à ce propos, de manière que se crée, petit à petit, une « jurisprudence » analogue à celle si abondante dans les pays anglo-saxons et qui permette d'interpréter correctement les termes de la loi. Bénéficiant de l'appui doctrinal des organismes que représentent ses membres, et aussi de celui des organisations professionnelles de comptables, cette commission s'est montrée efficace et a élaboré une doctrine fondée sur la réflexion et l'expérience. C'est cette commission qui a été à l'origine des arrêtés royaux du 8 octobre 1976 et du 7 mars 1978 pris en application de la loi.

4.2.3. L'arrêté royal du 8 octobre 1976

L'arrêté royal du 8 octobre 1976 fut un tournant important dans l'histoire de la législation relative à la comptabilité et aux états financiers en Belgique. Elle imposa aux sociétés de mettre à la disposition du public une information financière plus riche : elle définit la forme et le contenu des comptes annuels, les règles d'évaluation. Il ne faut pas négliger qu'avant cette date, l'information financière des sociétés était vraiment très limitée, ce qui explique l'impact de cette loi.

L'arrêté imposait la tenue des comptabilités suivant quelques grands principes « généralement admis » qui y sont assez clairement définis. Il précise qu'il appartient au roi (le pouvoir exécutif) de déterminer le « plan comptable minimum normalisé » que les grandes entreprises doivent obligatoirement utiliser. Par ailleurs, il stipulait (article 48) que le plan comptable de l'entreprise doit être conçu et ajusté de manière telle que le bilan et le compte de résultats procèdent, sans addition ou omission, de la balance des comptes de clôture après inventaire. Il s'agit là d'une exigence complémentaire à la loi du 17 juillet 1975 parce qu'elle fixe un cadre rigide à l'ordonnement des comptes. La combinaison de cette contrainte avec celle de l'appropriation à l'activité de l'entreprise posait d'ailleurs des problèmes techniques complexes. C'est la raison pour laquelle la mise en vigueur de cet article fut reportée à une date ultérieure.

L'arrêté du 8 octobre 1976 fixait également les règles d'évaluation à pratiquer. Ainsi, il retient le prix d'acquisition comme critère d'évaluation des éléments d'actif (articles 20 à 22). L'article 33 donne aux entreprises, en ce qui concerne la valorisation de leurs stocks, le choix entre les méthodes du prix moyen, LIFO ou FIFO. L'article 24 ne permet de porter à l'actif du bilan les frais d'établissement que « s'ils ne sont pas pris en charge durant l'exercice au cours duquel ils sont exposés ». L'article 31 précise que « les produits en cours de fabrication et les travaux en cours font l'objet de réductions de valeur si leur prix de revient excède leur prix de vente net ou le prix prévu au contrat ».

L'arrêté n'impose aucune forme particulière en ce qui concerne les comptes annuels qui doivent être établis et éventuellement publiés par les petites et moyennes entreprises. Par contre, les grandes entreprises sont soumises à des prescriptions précises et doivent dresser chaque année des comptes annuels comprenant un bilan, un compte de résultat et une annexe. Ces documents forment un tout et leur forme est directement inspirée des propositions de la quatrième directive des communautés européennes, mais ne laissent cependant (à la différence de ce que recommandait cette dernière aux entreprises) qu'un choix très limité en ce qui concerne la présentation des comptes et imposent, notamment, la publication de très nombreuses informations dans l'annexe. La réglementation relative à cette dernière prévoit 19 tableaux, ou 10 pour les comptes abrégés, qui traitent des principes d'évaluation, de l'analyse de certains postes du bilan et du compte de résultat, des informations hors bilan, plus d'autres informations prévues par les textes et nécessaires à la bonne compréhension des comptes.

4.2.4. L'arrêté royal du 7 mars 1978

Par ailleurs, la loi du 17 juillet 1975 chargeait le gouvernement belge de prendre un arrêté déterminant la teneur et la présentation d'un plan comptable minimum normalisé. Ce plan a été pris par arrêté royal du 7 mars 1978. Le plan s'applique aux personnes physiques ayant la qualité de commerçant, aux sociétés commerciales ou à forme commerciale, aux organismes publics dont les engagements sont réputés commerciaux par la loi, aux succursales et sièges d'opérations établis en Belgique soit par des personnes physiques n'ayant pas leur domicile en Belgique soit par des personnes morales de droit étrangers. Des exceptions sont prévues pour les petites entreprises et les entreprises du secteur financier⁹⁴³.

Le plan comptable minimum normalisé n'est en fait qu'une nomenclature de comptes en relations avec le schéma légal du bilan, du compte de résultats et de l'annexe. Il est structuré sur des classes de comptes numérotées de 1 à 0. Les classes 1 à 5 regroupent les comptes de bilan tandis que les classes 6 et 7 forment le compte de résultats. Les classes 8 et 9 sont libres et peuvent être utilisées par l'entreprise pour sa comptabilité analytique d'exploitation. La classe 0 enregistre les engagements et recours et les écritures d'ordre de l'entreprise.

4.3. Les modifications apportées par les textes d'application des directives européennes et les sources actuelles du droit comptable belge

La loi du 17 juillet 1975 qui tenait compte du projet de la quatrième directive européenne n'était pas totalement en conformité avec la version définitive de cette directive. Elle a été modifiée, depuis par diverses lois et arrêtés royaux afin de prendre en compte le texte définitif de la quatrième directive du 25 juillet 1978 et celui de la septième directive du 13 juin 1983. Ces réformes ont été plus dans le sens d'une adaptation de la législation comptable belge à la législation communautaire qu'un véritable changement.

C'est la loi du 1^{er} juillet 1983 modifiant la loi du 17 juillet 1975 qui a permis de réaliser l'harmonie de la législation nationale belge avec la quatrième directive du Conseil des communautés européennes.

⁹⁴³ Voir P. LURKIN, L'arrêté royal belge du 7 mars 1978 relatif au plan comptable minimum normalisé, *Revue Française de Comptabilité*, Juin 1979, n° 94, p. 317 à 326.

Cette loi a été complétée par les arrêtés royaux du 12 septembre 1983 relatif à la quatrième directive européenne et du 6 mars 1990 relatif à la septième directive européenne.

Ces arrêtés adaptent les arrêtés royaux du 25 décembre 1975 portant exécution de la loi du 17 juillet 1975, du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises et du 7 mars 1978 déterminant la teneur et la représentation d'un plan comptable minimum normalisé.

Il est à noter que le 10 novembre 2015 a été déposé un projet de loi transposant la directive 2013/34/UE du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux à certaines formes d'entreprises. Ce projet de loi avait pour but d'adapter les textes législatifs du Code des sociétés et du Code de droit économique à la directive.

Sous réserve de la faculté qui est offerte aux PME. de faire usage de schémas abrégés pour la présentation et la publication de leurs comptes annuels, toutes les sociétés anonymes, les sociétés de personnes à responsabilité limitée, les coopératives sont tenues de respecter en Belgique le *Plan Comptable Minimum Normalisé* (PCMN) que l'arrêté royal sur les comptes annuels a rendu obligatoire.

Seules les entreprises autorisées à tenir une comptabilité simplifiée (entreprises individuelles, sociétés en nom collectif ou en commandite simple de petite taille), les institutions de crédit régies par une loi particulière et les entreprises d'assurances et de réassurances ne sont pas assujetties au PCMN.

Le PCMN est un plan comptable au sens strict du terme : il comprend une simple nomenclature de comptes avec un indice composé suivant le système de codification décimale.

Il ne comporte pas de précisions quant au contenu des comptes, sauf pour les droits et engagements hors bilan, au fonctionnement des comptes, aux règles d'évaluation.

STRUCTURE DU PLAN COMPTABLE MINIMUM NORMALISE 1983

Classes 1 à 5	COMPTES DE BILAN
Classe 1	FONDS PROPRES, PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES ET DETTES A PLUS D'UN AN
10 à 14	Capital et prolongements du capital
15	Subsides en capital
16	Provision pour risques et charges
17	Dettes à plus d'un an
Classe 2	FRAIS D'ETABLISSEMENT, ACTIFS IMMOBILISES ET CREANCES A PLUS D'UN AN
20	Frais d'établissement
21	Immobilisations incorporelles
22à27	Immobilisations corporelles
28	Immobilisations financières
29	Créances à plus d'un an
Classe 3	STOCKS ET COMMANDES EN COURS D'EXECUTION
30 à 36	Stocks
37	Commandes en cours d'exécution
Classe 4	CREANCES ET DETTES A UN AN AU PLUS
40 à 41	Créances
42 à 48	Dettes
49	Comptes de régularisation
Classe 5	PLACEMENTS DE TRESORERIE ET VALEURS DISPONIBLES
50 à 53	Placements de trésorerie
54 à 58	Valeurs disponibles
Classe 6	COMPTES DE CHARGES
60à 64	CHARGES D'EXPLOITATION

60	Approvisionnements et marchandises
61	Services et biens divers
62	Rémunérations, charges sociales et pensions
63	Amortissements, réductions de valeur et provisions pour risques et charges
64	Autres charges d'exploitation
65	CHARGES FINANCIERES
66	CHARGES EXCEPTIONNELLES
67	IMPOT SUR LE RESULTAT
68	TRANSFERTS AUX RESERVES IMMUNISEES
CLASSE 7	COMPTES DE PRODUITS
70 à 74	PRODUITS D'EXPLOITATION
70	Chiffre d'affaires
71	Variation de stocks et commandes en cours
72	Production immobilisée
74	Autres produits d'exploitation
75	PRODUITS FINANCIERS
76	PRODUITS EXCEPTIONNELS
77	REGULARISATION D'IMPOTS ET REPRISES DE PROVISIONS FISCALES
78	PRELEVEMENT SUR LES RESERVES IMMUNISEES
Comptes 69 et 79	COMPTES D'AFFECTATIONS ET DE PRELEVEMENTS
Classe 0	DROITS ET ENGAGEMENTS HORS BILAN

4.4. La Commission des normes comptables

La Commission des Normes comptables (CNC) a été créée par la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises.

Elle a pour mission légale :

- de donner tout avis au Gouvernement et au Parlement à la demande de ceux-ci ou d'initiative;
- de développer la doctrine comptable et de formuler les principes d'une comptabilité régulière, par la voie d'avis ou de recommandations;
- de donner un avis au Ministre de l'Economie ou au Ministre des Classes moyennes sur les demandes introduites par des entreprises en vue d'obtenir une dérogation à certains arrêtés d'exécution de la loi comptable ou du Code des sociétés

Par arrêté du 3 octobre 2006, le CNC est devenu un organisme autonome.

La CNC est dotée d'une compétence d'avis limitée au droit de la comptabilité et au droit commun des comptes annuels, c.-à-d. le droit des comptes annuels applicable aux entreprises commerciales et industrielles. Les entreprises financières (établissements de crédit, entreprises d'assurances, sociétés à portefeuille, entreprises d'investissement) notamment sont soumises à des réglementations particulières sectorielles.

Les matières générales sont néanmoins régies par les mêmes règles et de nombreuses dispositions du droit sectoriel des comptes annuels sont identiques à celles du droit commun des comptes annuels, de sorte qu'elles peuvent aussi s'interpréter par référence aux avis émis par la CNC.

En principe, la CNC ne publie pas d'avis portant sur des situations particulières qui ne soulèvent pas un problème d'interprétation générale du droit des comptes annuels.

Les avis publiés par la CNC (très nombreux, 19 en 2009, 22 en 2010, 24 en 2011, 20 en 2012, 17 en 2013, 9 en 2014, 5 en 2015 publiés dans le bulletin du CNC) n'ont pas force obligatoire.

Section 5

L'évolution de l'IASC/IASB de la création en 1973 à nos jours

C'est le 29 juin 1973⁹⁴⁴ qu'a été signée à Londres, à l'initiative de Henry Benson, associé de Coopers & Lybrand de Londres, par les représentants des organisations comptables professionnelles d'Australie, du Canada, de France, d'Allemagne, du Japon, du Mexique, des Pays-Bas, de Grande Bretagne, d'Irlande et des Etats-Unis la charte de création d'un organisme international, le comité des normes comptables internationales, l'IASC (*International Accounting Standards Committee*), ayant pour objet de mettre en forme des standards comptables de base qui seraient acceptés dans le monde entier. Henry Benson avait constaté que les différences au niveau des principes comptables étaient contraignantes pour le commerce et les investissements internationaux et avait proposé qu'un comité d'auditeurs rédige des normes comptables qui s'appliqueraient aux échanges internationaux.

Une nouvelle organisation s'est mise en place en 2001⁹⁴⁵, composée notamment :

- d'une fondation IASC, l'*International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF)*, comprenant 22 membres (*Trustees*) devenue depuis la révision de la constitution de 2010 *IFRS Foundation*⁹⁴⁶ ;
- d'un nouveau conseil dénommé *International Accounting Standards Board (IASB)* composé de 15 membres (16 depuis 2010) ;
- d'un comité d'interprétation dénommé *International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC)* devenu depuis la révision de la constitution de 2010 *IFRS Interpretations Committee* ;
- et d'un comité consultatif dénommé *Standards Advisory Council (SAC)* devenu depuis la révision de la constitution de 2010 *IFRS Advisory Council*.

Aujourd'hui plus de cent pays représentés par les comptables exerçant en profession libérale, mais aussi dans l'industrie, la finance, le commerce, l'enseignement, les services publics, partout dans le monde, participent (directement ou indirectement) à la normalisation internationale. Le siège de l'IASB est à Londres, 166 Fleet Street.

⁹⁴⁴ Voir *Revue Française de Comptabilité* n° 31, Octobre 1973. Cet article précise que l'idée de création de ce comité était née l'année précédente lors du dixième Congrès International de la Comptabilité en Australie, qui avait réuni plus de 3 000 participants venant de 55 pays. la tendance à ce congrès indiquait le désir de créer des standards comptables de base qui seraient avec le temps adoptés dans le monde entier.

Par ailleurs, Sir Henry BENSON, premier président de l'IASC, a dans sa conférence de presse du 16 janvier 1975 (rapportée dans la *Revue Française de Comptabilité* - n° 51 - Juin 1975) a précisé que l'aventure avait commencé neuf ans plus tôt (c'est à dire en 1966, lorsque les présidents des organismes comptables au Royaume-Uni, aux Etats Unis et au Canada s'étaient rencontrés et avaient décidé d'établir un groupe de travail comprenant les trois pays afin d'étudier leurs intérêts communs.

⁹⁴⁵ Voir www.iasb.org.uk

⁹⁴⁶ En 2009, à la suite du meeting de New Delhi en Inde a été adjoint à l'organisation un *Monitory Board* dont la fonction d'être un lien entre les *Trustees* et les autorités publiques. Ce *Monitory Board* est composé d'un responsable de la Commission européenne, du président de IOSCO *Emerging Markets Committee*, du président de IOSCO *Technical Committee*, du commissaire de l'Agence japonaise des services financiers, du président de l'*US Securities and Exchange Commission (SEC)* et en tant qu'observateur, du président du Comité de Bâle de supervision bancaire (*Basel Committee on Banking Supervision*).

L'IASC n'est pas le seul organisme international en matière de comptabilité : bien avant sa création, une Fédération européenne des experts-comptables avait vu le jour en 1951⁹⁴⁷. Par ailleurs, fut constituée en octobre 1977, la Fédération internationale des experts-comptables dont nous parlerons ci-après. Enfin, l'ONU, l'OCDE et l'organisation internationale des commissions de valeurs mobilières l'OICV, (en anglais l'*International Organisation of Securities Commission, l'IOSCO*), dont fait partie notre Autorité des marchés financiers nationale, ont également publié des normes de comptabilité.

5.1. Un organisme parallèle à l'IASC/IASB : l'Organisation internationale des experts-comptables (*International Federation of Accountants*)

Suite au IX^e congrès international de la comptabilité qui s'était tenu à Paris en 1967, un groupe de travail comprenant 14 personnes de différents pays s'était constitué. Ce groupe avait recommandé, entre autres choses, de former une organisation mondiale chargée de coordonner la profession comptable sur le plan mondial et d'établir des normes comptables internationales.

Ce groupe (*Accountants International Study Group*) avait été constitué par Sir Henri Benson, qui deviendra plus tard le premier président de l'IASC. Et comprenait notamment des représentants des institutions britanniques, américaines et canadiennes. Son premier travail fut de faire un inventaire des méthodes comptables (55 exemplaires furent distribués). Ce groupe est l'ancêtre de l'IASC, mais aussi de l'IFAC, l'IASC ayant eu la mission également à sa création de traiter les normes d'audit⁹⁴⁸.

C'est au congrès international de comptabilité de Sydney du 16 au 20 octobre 1972 qu'a abouti l'idée de la création d'une fédération comptable mondiale qui devrait apporter son concours dans les domaines de l'éthique de la profession, de la formation et de la pratique de l'audit.

L'ICCAP (*International Coordination Committee for the Accounting Profession*) fut donc créé à cette date⁹⁴⁹. Son premier président fut le Dr R. Goerdeler, délégué de la République Fédérale d'Allemagne. L'Allemagne fut également le pays choisi pour le XI^e Congrès international de la Comptabilité qui s'est tenu en octobre 1977 à Munich et qui a abouti à la création de l'IFAC (*International Federation of Accountants*).

L'objectif essentiel de l'IFAC est de « favoriser le développement d'une profession comptable homogène utilisant des normes harmonisées ».

Aujourd'hui, près de 175 organisations professionnelles représentant près de 130 pays réunissant ensemble plus de deux millions et demi de professionnels participent à l'IFAC.

Le siège de l'IFAC est à New York.

Pour pouvoir assurer ses missions, le Conseil de l'IFAC a créé un certain nombre de structures spécifiques, ainsi dénommées aujourd'hui :

⁹⁴⁷ Voir supra Chapitre 6 §3.1.1.

⁹⁴⁸ Voir Kees CAMFFERMANN et Stephen A. ZEFF, *Financial reporting and Global Capital Markets. A history of the International Accounting Standards Committee, 1973-2000*, p. 26.

⁹⁴⁹ H.F.A. CORDOLIANI, La comptabilité dans son environnement international nouveau, *Revue Française de Comptabilité*, n° 46, Janvier 1975, p. 7 à 16.

- le Conseil des normes internationales de la formation comptable (*International Accounting Education Standards Board* ou IAESB) ;
- le Conseil des normes internationales de la déontologie comptable (*International Ethics Standards Board for Accountants* ou IESBA) ;
- le Conseil des normes internationales d'audit d'assurance (*International Auditing and Assurance Standards Board* ou IAASB), qui a pris la suite en 2002 de du comité international des pratiques d'audit (*International auditing practice committee*) ;
- le Conseil des normes internationales du secteur public (*International Public Sector Accounting Standards Board* ou IPSASB) ;
- etc.

Les normes édictées par l'IAPC (*International auditing practice committee*) devenu en 2002 IAASB (*International auditing and assurance standards board*)⁹⁵⁰, comité de l'IFAC chargé des pratiques d'audit, ont servi de référence à l'élaboration des normes d'audit de nombre d'organisation dans le monde et pour la France de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes⁹⁵¹.

A coté de ces commissions techniques existe également un comité d'orientation qui définit la politique générale de l'IFAC et un comité responsable de l'organisation du congrès mondial organisé tous les cinq ans par la profession. (le premier avait eu lieu en 1904 à Saint Louis et les cinq derniers en 1987 à Tokyo, en 1992 à Washington, en 1997 à Paris, en 2002 à HongKong, en 2007 à New-York, 2010 à Kuala Lumpur en Malaisie et 2014 à Rome)⁹⁵².

5.2. La création de l'IASC

C'est donc le vendredi 29 juin 1973 qu'a été signée à Londres par E.H Burgess, pour l'Australie, P.Howards Lyons pour le Canada, Roger Caumeil pour la France (au nom de l'Ordre des experts-comptables et des comptables agréés), Dr Krafft Von der Tann, pour l'Allemagne, Shozo Tatsumi pour le Japon, J. Fressynier pour le Mexique, J.W. Schoonderbeek pour les Pays-Bas, Sir Henry Benson, pour le Royaume Uni et l'Irlande (au nom de l'ICAEW, de l'ICAS, de l'ICAI, de l'ACCA, du CIMA et de l'*Institute of Municipal Treasurers*) et Wallace E. Olson (au nom de l'AICPA) la charte constitutive⁹⁵³

⁹⁵⁰ En 1993-1994, l'IAPC envisageait de devenir l'IASB (*International Auditing Standard Board*). Mais l'IASC envisageait aussi de devenir IASB. En définitive l'IASC est devenu IASB en 2001 et l'IAPC est devenu IAASB en 2002. Voir Kees CAMFFERMAN et Stephen A. ZEFF, opus cité, p. 250.

⁹⁵¹ Voir supra Chapitre 6 § 3.3.1. Ainsi, si l'on examine le cadre de référence (adopté en octobre 1987) pour les recommandations sur l'audit et les missions connexes de l'IAPC(devenu IAASB), on distingue quatre types de missions : l'audit, l'examen limité, les procédures contractuelles et la compilation. Le cadre conceptuel des interventions du commissaire aux comptes (décembre 1997) distingue quant à lui l'audit, l'examen limité et les autres interventions définies. Il présente, comme l'IFAC, un tableau prisant notamment le niveau d'assurance requis (assurance raisonnable, assurance modérée, assurance définie dans le rapport pour chaque intervention) et mode d'expression de cette assurance (forme positive, forme négative, forme adaptée). Voir R.OBERT, op. cit. 1994, p. 279 et CNCC, *Normes, commentaires, déontologie*, décembre 1998, p. 11.

⁹⁵² Pour plus de détails, voir R. OBERT, op. cit., 1994, p. 277 à 283.

⁹⁵³ L'article 1 de la charte (qui en comprenait 2, et qui était accompagnée des statuts de l'IASC) était ainsi libellé : « Les organisations professionnelles signataires de la présente conviennent collectivement : (a) d'établir et de faire fonctionner un Comité international des principes comptables (*International Accounting Standards Committee*) ; les conditions d'admission et les pouvoirs de cet organisme sont énoncés ci-dessous. Il aura pour fonction d'élaborer et de publier, dans l'intérêt du public, des principes de base qui devront être respectés lors de la présentation des comptes vérifiés et des rapports financiers, ainsi que d'assurer l'application de ces principes à l'échelon mondial ;

de l'IASC, dont l'idée, nous l'avons souligné plus haut, été née au congrès de Sydney en 1972.

Selon l'article 2 des statuts, le comité était présidé par un président élu pour deux ans, parmi ses membres, à la majorité simple des membres du comité ; le président n'était pas rééligible. Sir Henry Benson en fut le premier président. Chaque pays représenté au Comité dispose d'une voix.

Selon l'article 4 des statuts, le Comité pouvait, « à condition de recueillir les deux tiers des voix, émettre en son propre nom des propositions (y compris des amendements aux décisions prise antérieurement) sous forme de projets faisant l'objet d'une publication (appelés *exposure drafts*) ». Ces projets devaient « ensuite être adressés aux organismes professionnels habilités à participer aux congrès internationaux ». Ils pouvaient « être aussi adressés aux gouvernements, marchés de valeurs mobilières, agences gouvernementales ou autres agences choisies par le comité ». « Un laps de temps suffisant « devait » être ensuite prévu pour permettre à un projet d'être commenté », le Comité devait « ensuite reconsidérer ses propositions initiales, les approuver, les modifier, ou les abandonner le cas échéant ». « Aucun principe fondamental (standard) ne pourra » disaient les statuts « être publié s'il n'a pas été approuvé par un vote recueillant au moins les trois quarts des voix. Tout principe ainsi approuvé sera publié par les organisations professionnelles participantes⁹⁵⁴ dans les pays signataires de la charte, ainsi que dans les pays auxquels appartiennent les membres associés. Ces principes seront également adressés aux autres organisations professionnelles habilitées à participer aux congrès internationaux, aux gouvernements, aux marchés de valeurs mobilières, aux agences gouvernementales et autres agences choisies par le comité ». Il est précisé par ailleurs que « les opinions dissidentes ne devront figurer dans aucun des projets et principes publiés par le Comité. Cependant, les projets indiqueront, dans leur préambule et dans leur argumentation, les arguments «pour et contre» l'adoption de tel principe ».

Le siège permanent de l'IASC est établi à Londres (alors que celui de l'IFAC, nous l'avons précisé ci-dessus, est à New-York).

La philosophie de l'IASC, dont on trouve l'expression dans la préface aux normes internationales⁹⁵⁵ a été en particulier formalisée dans une brochure « *Objectifs et procédures* » éditée en janvier 1985 par l'organisation⁹⁵⁶ ⁹⁵⁷. Cette philosophie se

(b) d'apporter leur soutien aux principes publiés par le Comité ;

(c) de faire tout ce qui en leur pouvoir pour :

(i) veiller à ce que les comptes publiés respectent ces principes, ou bien, s'ils ne les respectent pas, qu'il soit précisé dans quelle mesure, et persuader les gouvernements, les autorités contrôlant les marchés des valeurs mobilières et le monde de l'industrie et des affaires d'exiger que les comptes publiés soient conformes à ces principes ;

(ii) veiller à ce que les contrôleurs des comptes s'assurent que les comptes respectent ces principes. si les comptes ne respectent pas ces principes, le rapport de contrôle des comptes devra soit faire mention de cette non-conformité dans les comptes eux-mêmes, soit indiquer dans quelle mesure les comptes ne sont pas conformes à ces principes ;

(iii) veiller à ce que, aussi rapidement que possible, des mesures appropriées soient prises à l'encontre des contrôleurs des comptes dont les rapports ne sont pas conformes aux exigences mentionnées en (ii) ci-dessus ;

(d) veiller à ce que ces principes soient acceptés et observés à l'échelon international.

⁹⁵⁴ L'article 5 des statuts précise que la version officielle de tout projet ou principe sera la version anglaise mais que le comité autorisera les organisations participantes à établir des traductions de ces projets et principes.

⁹⁵⁵ Cette préface aux normes internationales, dont on peut trouver le texte dans *Normes Comptables Internationales 1999*, OECCA - IASC.- CNCC, p 29 à 32 avait été publiée en janvier 1975 par l'IASC puis a été modifiée successive en mars 1978 puis en novembre 1982. Elle a été révisée en 2001 (voir supra § 5.8.2)

⁹⁵⁶ Intégrée dans *Normes Comptables Internationales 1993*, OECCA, IASC et CNCC, p 32 et suivantes (ne figure pas dans *Normes Comptables Internationales 1995*).

concentre sur le développement d'une approche internationale commune. En effet, pour l'IASC, l'harmonisation des principes comptables était nécessaire dans un monde où certains pays ont élaboré des principes différents sur certains sujets et d'autres commençaient à y réfléchir. Pour cela, elle espérait faciliter une approche internationale commune selon plusieurs voies :

- participations aux discussions chaque fois que des pays essayaient de s'entendre sur des normes comptables ;
- adoption des normes internationales pour les pays qui n'avaient pas de normes nationales ;
- utilisation de la norme internationale comme base d'élaboration des normes nationales ;
- comparaison des normes internationales et des normes nationales en vue d'éliminer les différences significatives ;
- persuasion des autorités nationales des avantages d'une harmonisation avec les normes comptables internationales.

De 1985 à 2001, la direction de l'IASC fut assurée par un Conseil de 17 membres assisté par un secrétariat permanent. Le Conseil (le *Board*) (13 pays, dont 3 en voie de développement, 4 organisations internationales géographiques et 2 observateurs sans droit de vote⁹⁵⁸), était assisté d'un Groupe consultatif composé d'organisations internationales représentant plusieurs des principaux utilisateurs et préparateurs des états financiers (Organisation internationale des bourses de valeurs, Fédération des bourses de valeurs, Chambre de commerce internationale, Fédération des banques, Fédération des juristes, Fédération des directeurs financiers, Fédération des syndicats libres, OCDE et ONU) et de groupes de travail formés pour traiter d'un sujet comptable particulier. Le Conseil était présidé par un « *Chairman* » élu pour deux ans et demi (et non rééligible). Le président de l'IFAC avec voix consultative participait au Conseil de l'IASC.

Un comité d'interprétation (*Standing Interpretation Committee*) a été créée en 1996 pour répondre aux questions d'interprétation qui pourraient lui être posés⁹⁵⁹.

⁹⁵⁷ Les objectifs du comité des normes internationales, formalisés dans la constitution de l'IASC/ IASB (approuvée en mai 2000 et révisée en mars 2002), sont les suivants :

«- élaborer dans l'intérêt général un jeu unique de normes comptables de haute qualité, compréhensibles et que l'on puisse faire appliquer dans le monde entier, imposant la fourniture dans les états financiers et autres informations financières, d'informations de haute qualité, transparentes et comparables, de manière à aider les différents intervenants sur les marchés de capitaux dans le monde, ainsi que les autres utilisateurs dans leur prise de décisions économiques ;

- promouvoir l'utilisation et l'application rigoureuse de ces normes ;

- tendre vers la convergence des normes comptables nationales et des normes comptables internationales pour des solutions de haute qualité.»

⁹⁵⁸ Le FASB et la Commission européenne, cette dernière étant représentée par Karel VAN HULLE, chef d'unité de la DG XV.

⁹⁵⁹ Fin 2002, ce Comité avait publié 32 recommandations : SIC 1 «Cohérence – différentes formules de coût pour valoriser les stocks», SIC 2 «Immobilisation des coûts d'emprunts», SIC 3 «Elimination des plus ou moins-values latentes dans les transactions avec les entreprises associées», SIC 4 «Classification d'un instrument financier remboursable à l'option de l'émetteur», SIC 5 «Classement des instruments financiers dont le mode de règlement est conditionnel», SIC 6 «Coûts de modification des logiciels existants», SIC 7 «Introduction de l'euro», SIC 8 «Première application des normes IAS », SIC 9 «Classement des regroupements d'entreprise : acquisition ou mise en commun des intérêts», SIC 10 «Aide publique», SIC 11 «Immobilisation d'une perte de change résultant d'une dévaluation importante», SIC 12 «Consolidation des entités ad hoc», SIC 13 «Apport d'actifs non monétaires à une entité contrôlée conjointement», SIC 14 «Indemnité reçue suite à la dépréciation d'une

Depuis 2001, une nouvelle structure opérationnelle a été mise en œuvre⁹⁶⁰.

Cette nouvelle structure de l'IASC/IASB comprend quatre organismes principaux : la fondation IASC, le conseil proprement dit (l'IASB), le comité d'interprétation et le comité consultatif.

La fondation IASC (*International Accounting Standards Committee Foundation – IASCF*) est gérée par un conseil de surveillance (appelé *Trustees*). Ce conseil est composé de 19 personnes⁹⁶¹ représentant l'ensemble de la communauté comptable (6 *trustees* issus de l'Amérique du Nord, 6 de l'Europe, 4 de la région Asie/Pacifique, et 3 des autres régions). On y trouve des membres de grands cabinets d'auditeurs, des représentants d'associations d'entreprises, des représentants de normalisateurs, des professeurs de droit, des représentants d'organismes de contrôle boursiers, tel la SEC. L'IASCF est chargé de la stratégie de l'organisation, d'amender sa constitution, d'assurer son financement. L'IASCF également été chargée de désigner les premiers membres du conseil (*Board*).

Le *Board* était l'organe central de l'organisation (ce qui explique pourquoi le sigle IASB est utilisé à la fois pour toute l'organisation et le *Board*). Il était composé de 14 membres⁹⁶², (dont 12 à plein temps). D'origines géographiques diverses (7 européens, 4 nord-américains, , 3 reste du monde), mais en majorité issus de pays anglo-saxons (les mieux représentés sont les Etats-Unis et le Royaume-Uni), les membres du *Board* ont été choisis pour leur expérience en matière de normalisation. Ils se composaient de 5 auditeurs, 3 préparateurs de comptes, 3 utilisateurs, 1 universitaire et 2 autres spécialistes. Alors que le *Board* de l'IASC ancienne structure était composé de personnalités intervenant à temps partiel, l'IASB nouveau est composé essentiellement de permanents. Le *Board* est chargé de susciter, d'analyser et d'approuver les normes IFRS le terme IFRS s'appliquant à la fois aux anciennes normes IAS et aux nouvelles normes émises. Le *Board* est aussi chargé d'approuver les projets d'interprétation de l'IFRIC (*International Financial Reporting Interpretation Committee*).

L'IFRIC a pris la suite en 2001 du SIC (*Standing Interpretation Committee*) créée en 1997. C'est un comité composé de 12 membres⁹⁶³, chargé de répondre rapidement aux problèmes d'interprétation posés par certaines normes. L'IFRIC travaille en collaboration

immobilisation », SIC 15 « Avantages reçus-versés dans les contrats de location simple », SIC 16 « Présentation des actions d'autocontrôle », SIC 17 « Capitaux propres – coût d'une transaction portant sur les capitaux propres », SIC 18 « Cohérence et permanence des méthodes – Méthodes alternatives », SIC 19 « Monnaie de compte – évaluation et présentation des états financiers en application d'IAS 21 et IAS 29 », SIC 20 « Méthode de la mise en équivalence - Comptabilisation des pertes », SIC 21 « Impôts sur le résultat - Recouvrement des actifs non amortissables réévalués », SIC 22 « Regroupements d'entreprises - Ajustements ultérieurs des justes valeurs et des survaleurs (goodwill) initialement comptabilisées », SIC 23 « Immobilisations corporelles - Coût des inspections ou des révisions majeures », SIC 24 « Résultat par action - instruments financiers et autres contrats pouvant être réglés en actions », SIC 25 « Impôts sur le résultat - Changements de statut fiscal d'une entreprise ou de ses actionnaires », SIC 27 « Evaluation de la substance des transactions comportant des opérations ayant la forme juridique d'un contrat de location », SIC 28 « Regroupement d'entreprises - Date d'échange et évaluation des instruments de capitaux propres émis en rémunération d'acquisitions d'entreprises », SIC 29 « Informations à fournir – Concessions de services », SIC 30 « Conversion de la monnaie d'évaluation (monnaie fonctionnelle) à la monnaie de présentation des comptes », SIC 31 « Comptabilisation des produits – Opérations de troc publicitaire », SIC 32 « Actifs incorporels – Coûts de développement des sites Internet », SIC 33 « Consolidation et mise en équivalence : prise en compte des droits de vote potentiels ».

⁹⁶⁰ Voir R. OBERT – Pratique des normes IAS/IFRS 5^{ème} édition – Dunod 2013, p. 14-16.

⁹⁶¹ L'IFRS Foundation comprend actuellement 22 Trustees.

⁹⁶² Actuellement 16 membres

⁹⁶³ L'IFRS Interpretation Committee a actuellement 14 membres.

avec les comités d'urgence des normalisateurs nationaux. Les interprétations doivent faire l'objet d'une approbation par le *Board*⁹⁶⁴.

Enfin, un Comité consultatif de normalisation (*Standards Advisory Council - SAC*)⁹⁶⁵ composé d'environ 30 membres est appelé à conseiller le *Board* sur les priorités de son programme de travail. Il est aussi chargé d'informer le *Board* des points de vue des organisations comptables dont sont issus ses membres.

5.3. La construction des premières normes : de 1974 à 1979

Les premières années de l'IASC ont été consacrées à écrire des normes. Le degré d'innovation était en fait assez faible. L'IASC n'inventait pas de nouveaux principes ou méthodes comptables. ce qu'il écrivait existait ailleurs, notamment aux Etats Unis et plus généralement dans le monde anglo-saxon.

Cette normalisation était plutôt une codification des pratiques existantes et « généralement » admises. Tout au plus, l'IASC excluait certaines pratiques par trop déviantes et au fond très marginales. Malgré ce manque de créativité, la réalisation n'en était pas moins remarquable. Des textes bien écrits, assez consensuels⁹⁶⁶, assez ouverts pour que nombreux groupes soient tentés de faire l'effort pour pouvoir donner à leurs comptes un label international. En même temps, le dispositif comportait suffisamment d'options pour que la compatibilité avec les règles communautaires et celles des états européens ne fut pas hors d'atteinte. Il faut voir, comme nous l'avons déjà signalé⁹⁶⁷, que les règles européennes continuent à privilégier l'aspect patrimonial de la comptabilité (article 2 aliéna 3 de la quatrième directive, qui stipule que les comptes annuels doivent donner l'image du patrimoine), alors que les règles de l'IASC n'évoquent jamais cet aspect patrimonial et se limitent à l'image fidèle de la situation financière et des résultats.

5.3.1. La norme n°1 de l'IASC

Nous avons vu ci-avant que l'IASC avait été créé en 1973. C'est le 16 janvier 1975 au cours d'une conférence de presse que Sir Henry Benson, président de l'IASC a présenté la première norme arrêtée par cet organisme. Cette norme, qui fut adoptée à l'unanimité en séance plénière tenue à Londres en novembre 1974 applicable à compter du 1er janvier 1975 (*Disclosure of accounting policies*), traitait de la publicité des méthodes comptables utilisées par l'entreprise pour la préparation des états financiers annuels⁹⁶⁸. Le projet de cette norme avait été adopté par l'IASC à Paris les 14 et 15 janvier 1974⁹⁶⁹. Cette norme n° 1, qui n'avait pas été amendée depuis, a été remplacée en 1997 par une norme relative à la présentation des états financiers, de nombreux éléments de la norme originelle étant repris dans le cadre conceptuel⁹⁷⁰. Cette norme n° 1 était une norme générale traitant en particulier des principes comptables de base⁹⁷¹ : continuité de

964 En janvier 2005, l'IASB avait adopté 5 interprétations de l'IFRIC : « IFRIC 1 « Variations des passifs relatifs aux coûts de démantèlement et de remise en état des sites », IFRIC 2 « Parts sociales des entités coopératives et instruments similaires », IFRIC 3 « Droits d'émission des gaz à effet de serre » (retirée par l'IASB), IFRIC 4 « Conditions permettant de déterminer si un accord contient une location », IFRIC 5 « Droits aux intérêts émanant de fonds de gestion dédiés au remboursement des coûts de démantèlement et de remise en état des sites ».

965 Devenu *IFRS Advisory Council*

966 Jugement rapporté par G. GELARD, art. cit., 1992, p. 19 à 23

967 Supra chapitre 7 § 1.1.1.

968 Texte de la norme dans OECCA - IASC – CNCC, op. cit., 1993, p. 89 et s.

969 Texte du projet de la norme dans la Revue Française de Comptabilité de mai 1974, p. 169.

970 Voir supra § 6.1.

971 Classés en conventions comptables de base et méthodes comptables

l'exploitation, permanence des méthodes, spécialisation des exercices, prudence, prééminence de la réalité sur l'apparence, importance relative. Ces principes étaient généralement pratiqués dans la quasi totalité des pays occidentaux, sauf peut-être celui de la prééminence. La norme précisait à ce sujet que « les opérations et autres événements de la vie de l'entreprise doivent être enregistrés et présentés conformément à leur nature et à la réalité financière sans s'en tenir uniquement à leur apparence juridique ».

Selon les analyses de l'époque⁹⁷², la première recommandation émise revêt un aspect véritablement international due à l'organisation même de l'IASC qui prévoit des procédures impliquant une active participation des membres de l'organisation. Cependant, le texte restait fortement influencé par la pensée anglo-saxonne. Le projet initial présenté par le Secrétariat comprenait une liste de neuf concepts fondamentaux et une classification en concepts comptables, bases comptables et méthodes comptables. Les concepts n'étaient autres que les caractéristiques de base de la comptabilité financière (*basic features of financial accounting*) formulées par la norme américaine APB 4. La classification en trois stades figurait in extenso dans le SSAP 2 émis par l'ASC britannique. Il en est de même de l'adoption du principe de prééminence. Si, selon Dominique Ledouble⁹⁷³, « cette prééminence sent le modernisme et peut réjouir tous ceux qui souhaitent que la comptabilité se dégage enfin des contraintes juridiques et surtout fiscales, il n'en reste pas moins que l'adoption en France d'un tel principe pose un problème ».

Trois « conventions comptables de base » - continuité de l'exploitation, permanence des méthodes, spécialisation des exercices - ainsi que trois « idées directrices » - prudence, importance relative, prééminence de la réalité sur l'apparence - y ont été exposées dans cette première norme et ont toujours été à la base de toutes les autres normes de l'IASC.

Nous donnons ci-dessous les définitions et méthodes comptables définies cette norme.

Continuité d'exploitation

L'entreprise est normalement considérée comme étant en activité, c'est à dire comme devant continuer à fonctionner dans un avenir prévisible. Il est admis que l'entreprise n'a ni l'intention, ni l'obligation de se mettre en liquidation ou de réduire sensiblement son activité.

Permanence des méthodes

Les méthodes comptables sont supposées constantes d'un exercice à l'autre.

Spécialisation des exercices

Les produits et les charges sont comptabilisés au fur et mesure qu'ils sont acquis ou qu'elles sont engagées (et non lors de leur encaissement ou de leur paiement) et enregistrés dans les états financiers de la période considérée (les problèmes relatifs au rattachement des coûts aux produits de la période concernée ne sont pas traités par cette norme).

Prudence

De nombreuses transactions comportent inévitablement des incertitudes. Il convient d'en tenir compte en faisant preuve de prudence dans la préparation des états financiers. La prudence ne justifie cependant pas la création de réserves latentes ou occultes.

⁹⁷² Lettre de D. LEDOUBLE dans La page de l'IASC, *Revue Française de comptabilité*, octobre 1974, p.375 à 381

⁹⁷³ La page de l'IASC, art. cit.

Prééminence de la réalité sur l'apparence

Les transactions et les autres événements de la vie de l'entreprise doivent être enregistrés et présentés conformément à leur nature et à la réalité financière sans s'en tenir uniquement à leur apparence juridique.

Importance relative

Les états financiers doivent révéler toutes les opérations dont l'importance peut affecter les évaluations et les décisions.

Face à la diversité des solutions retenues et des présentations possibles pour nombre de problèmes comptables, l'IASC s'est aussi prononcé pour l'exposé des méthodes retenues, l'indication des données de l'exercice précédent conjointement à celles de l'exercice, à la publicité du changement de méthode et à l'impossibilité d'utiliser simplement des notes explicatives pour suppléer à des comptes inexacts.

5.3.2. Les normes 2 à 13

Le projet de norme IAS 2, appelé alors « Evaluation et présentation des stocks dans le contexte du coût historique », avait été approuvé en juillet 1974 par la séance plénière de l'IASC. La norme fut adoptée en juillet 1975. Contrairement à la première norme qui était une norme de principe généraux, cette norme relative aux stocks était une norme dont le champ était plus précis.

En 1975, le calendrier de l'IASC ne prévoyait pas moins de huit normes en préparation :

- Projet n° 3 : Les comptes consolidés et la méthode de mise en équivalence.
- Projet n° 4 : Comptabilisation des amortissements des immobilisations
- Projet n° 5 : L'information que doit fournir l'entreprise dans ses états financiers
- Projet n° 6 : Comptabilisation des opérations avec l'étranger
- Projet n° 7 : Comptabilité et inflation
- Projet n° 8 : Tableau des emplois et ressources
- Projet n° 9 : Présentation du compte du résultat
- Projet n° 10 : Comptabilité des frais de recherche et de développement

La norme n° 3 relative aux comptes consolidés a été adoptée en mars 1976 et mise en application le 1^{er} juillet 1977. Dans son introduction, elle définissait les notions de société participante, de société dépendante, de filiale, de société mère et d'états financiers consolidés, de contrôle, de groupe, d'intérêts minoritaires, de capital ordinaire, de société apparentée, d'influence significative, de méthode mise en équivalence. La norme IAS 3 fut remplacée en 1989 par les normes IAS 27 et 28 puis complétée par la norme IAS 31.

La norme IAS 4 « Comptabilisation des amortissements » fut approuvée en juillet 1976.

La norme IAS 5 « Les informations que doit fournir l'entreprise dans ses états financiers » adoptée en juillet 1976 précisait quels renseignements minimaux doivent figurer dans les états financiers. Selon cette norme, les états financiers comprenaient « le bilan, le compte de résultats, les notes annexes et les autres états et documents qui sont considérés comme partie intégrante. Ces états sont indispensables entre autres pour procéder à des évaluations et prendre des décisions financières ». La norme précisait que leurs utilisateurs ne peuvent sérieusement se faire une opinion que si les états financiers sont clairs et compréhensibles. « Les informations nécessaires à cet usage vont souvent au delà du minimum requis pour satisfaire aux exigences de la loi ou des autorités administratives » indiquait elle par ailleurs. La norme soulignait également que les éléments significatifs ne devaient être ni groupés ni compensés avec d'autres postes,

sans faire l'objet d'une mention séparée et que les états financiers devaient comporter les chiffres correspondants de l'exercice précédent. La norme détaillait enfin les renseignements propres au bilan et propres au compte de résultat devant figurer dans les états financiers. Cette norme a été intégrée dans la norme IAS 1 relative à la présentation des états financiers en août 1997.

La norme IAS 6 « Traitement comptable des variations de prix » fut adoptée en mars 1977 et mise en application à compter du 1^{er} janvier 1978. Elle précisait que « conformément à la norme comptable n° 1 « Publicité des méthodes comptables », les entreprises doivent présenter dans leurs états financiers une information décrivant les procédures adoptées pour refléter l'effet sur les états financiers des variations de prix spécifiques, des variations du niveau général des prix, ou la combinaison de ces deux types de variations. Lorsque de telles procédures n'ont pas été mises en place, il convient de les mentionner ». Cette norme a été remplacée par la norme IAS 15 adoptée en juin 1981 qui a précisé en particulier les éléments d'information à présenter.

En mars 1976, l'IASC avait approuvé sa norme IAS 7 portant sur le tableau de financement, applicable à compter du 1^{er} janvier 1979. Cette norme très générale n'imposait aucun schéma aux utilisateurs. Elle précisait simplement que le tableau de financement devait faire partie intégrante des états financiers et devait être présenté au titre de chaque exercice pour lequel est fourni le compte de résultat.

Les normes IAS 8 « Eléments inhabituels, éléments sur exercices antérieurs et changements de méthodes comptables » et la norme IAS 9 « Comptabilisation des frais de recherche et de développement » furent adoptées respectivement en octobre 1977 et en mars 1978.

La norme IAS 10 approuvée en juin 1978 avait pour titre « Eventualités et événements survenant après la date de clôture de l'exercice ». Elle est devenue applicable aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 1980.

La norme IAS 11 « Contrats de longue durée », devenue en 1993 « Contrats de construction », a été approuvée en novembre 1978 et mise en application pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 1980. Cette norme stipulait que les contrats de longue durée pouvaient être comptabilisés en utilisant soit la méthode du pourcentage d'avancement des travaux, soit la méthode de l'achèvement des travaux. Aucune préférence n'était précisée par la norme.

La norme IAS 12 « Impôts sur les bénéfices », adoptée en juillet 1979, précisait que la charge fiscale de l'exercice devait être incluse dans le bénéfice net de l'exercice et que l'impôt sur les bénéfices relatif à un élément qui est débité ou crédité aux comptes de situation nette devait être comptabilisé de la même manière que cet élément et que son montant doit être indiqué séparément.

La norme IAS 13 « Présentation de l'actif à court terme et du passif à court terme », approuvée en juin 1979 et mise en application à compter du 1^{er} janvier 1981, traitait de la définition et de la présentation dans les états financiers de l'actif à court terme et du passif à court terme : elle ne portait pas sur les méthodes d'évaluation de ces actifs et des ces passifs. Elle stipulait qu'il revenait à chaque entreprise de décider si elle devait ou non présenter séparément, dans ses états financiers, les éléments du passif et de l'actif à court terme.

Durant la période de construction de ces premières normes, il faut voir, compte tenu des nombreuses options, que les normes IAS n'étaient pas fondamentalement différentes des normes nationales de nombreux pays⁹⁷⁴.

5.4. La construction d'une seconde série de normes : de 1980 à 1990

Entre 1980 et 1990 ont été publiées 18 normes nouvelles allant des numéros IAS 14 à IAS 31.

La norme IAS 14 traitait de la présentation d'une information sectorielle. Cette norme approuvée en mars 1981, l'application étant applicable à compter de janvier 1983.

La norme IAS 15 (remplaçant la norme IAS 6), adoptée en juin 1981 et applicable à compter du 1er janvier 1983, traitait des informations reflétant les effets des variations de prix sur les mesures utilisées pour la détermination des résultats et de la situation financière de l'entreprise. Ces informations ne font pas partie intégrante, selon la norme, des états financiers de base mais constituent une base de renseignements complémentaires.

Le traitement des immobilisations corporelles a fait l'objet de la norme IAS 16 approuvée en octobre 1981 et applicable le 1er janvier 1983. Après avoir donné un certain nombre de définitions, la norme 16 traitait des règles de comptabilisation à pratiquer.

L'IASC avait publié en septembre 1982 la norme IAS 17 relative à la comptabilisation des contrats de location. Conscient des obstacles juridiques liés à cette pratique, l'IASC avait été amenée à dissocier deux (plus un) types de contrats : le contrat de location-financement ou *finance lease*, le contrat de location simple ou *operating lease* et le contrat de cession bail ou *lease back*. Cette norme IAS 17 s'attachait à dissocier pour un contrat de crédit-bail, l'acquisition et l'amortissement du bien d'une part et l'octroi du crédit, d'autre part. Il était prévu que le locataire comptabilise à l'actif de son bilan l'équipement loué, bien qu'il n'en soit pas propriétaire. La société de crédit-bail enregistrait l'équivalent comme un prêt accordé.

La norme IAS 18, relative à la constatation des produits a été approuvée en juin 1982 et mise en application janvier 1984.

La norme IAS 19, applicable aux états financiers relatifs aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 1985, intitulée « comptabilisation des prestations de retraite dans les états financiers de l'employeur » distinguait la comptabilisation des prestations dans deux régimes différents : le régime à prestations définies et le régime à contributions définies. Dans son annexe, la norme traitait des principales méthodes d'évaluation actuarielle en distinguant les méthodes rétrospectives et les méthodes prospectives.

La norme IAS 20, adoptée en novembre 1982 et mise en application en janvier 1984 traitait de la comptabilisation des subventions publiques ainsi que des informations à fournir sur ces subventions et sur les autres formes d'aide publique.

La norme IAS 21, relative à la comptabilisation des effets des variations du cours des monnaies a été approuvée en mars 1983 et mise en application en janvier 1985. Elle traitait de la comptabilisation des opérations conclues en monnaie étrangère et de la conversion des états financiers des établissements étrangers.

⁹⁷⁴ Kees CAMFFERMAN et Stephen A. ZEFF, opus cité, p. 80.

Cette norme a eu beaucoup de difficultés à voir le jour⁹⁷⁵. En effet, un projet de norme avait été préparé en dehors de l'Administration de l'IASC par les américains, les britanniques et les canadiens. L'Ordre des experts-comptables français, la Wirtschaftsprüferkammer et l'IDW allemands avaient protesté contre cette procédure en faisant remarquer que l'IASC ne devait pas être uniquement un organisme dont le but était de faire passer dans le monde les standards anglo-saxons.

La norme IAS 22 relative à la comptabilisation des regroupements d'entreprises a été adoptée en juin 1983 pour une mise en application au 1er janvier 1985. Ce texte traitait de la comptabilisation des regroupements d'entreprises ainsi que de la survalueur en résultant. Elle concernait principalement les états financiers consolidés des sociétés de capitaux, bien que certaines dispositions s'appliquent aux états financiers des entreprises individuelles.

La norme IAS 23 traitant de la capitalisation des charges d'emprunt dans les états financiers en tant que composantes du coût historique d'acquisition de certains biens, elle a été approuvée en octobre 1983 et a été mise en application le 1er janvier 1985. Ce texte n'imposait pas la capitalisation des charges d'emprunts (l'entreprise avait le choix d'incorporer ou ne pas incorporer ses charges d'intérêts d'emprunts dans la valeur de ses immobilisations et de ses stocks). Ce texte précisait simplement les règles à suivre si l'entreprise optait pour la capitalisation et indiquait les renseignements à fournir dans ce cas.

La norme IAS 24 relative à l'information concernant les parties liées a été approuvée en mars 1984 et mise en application en janvier 1986. Elle stipulait que lorsqu'il y a une situation de contrôle, les relations entre parties liées devaient faire l'objet d'une information, qu'il y ait ou non des opérations entre les parties concernées.

La norme IAS 25 adoptée en mars 1986 a été mise en application à compter du 1er janvier 1987. Elle s'intéressait à la définition des placements, à la forme des placements, à la classification des placements, au coût des placements, et à la valorisation des placements.

La norme IAS 26 relative à la comptabilité et aux rapports financiers des régimes de retraite a été adoptée en juin 1986 et mise en application en janvier 1988. Elle venait compléter la norme n° 19 présentée ci-dessus. Elle précisait notamment que le rapport financier devait expliquer la relation entre la valeur actuarielle des prestations de retraite promises et les actifs nets affectés au paiement de ces prestations, ainsi que la politique suivie pour le préfinancement des prestations promises.

En 1976, l'IASC avait adopté sa troisième norme (IAS 3) portant sur les états financiers consolidés, norme applicable à compter de 1977. Compte tenu de l'évolution des structures, cette norme a été annulée puis remplacée par IAS 27 relative aux comptes consolidés et à la comptabilisation des participations dans les filiales applicable depuis le 1^{er} avril 1989 accompagnée des normes IAS 28 et 31. Il faut souligner que le mot consolidation à un sens plus restreint dans la littérature anglo-saxonne que dans la littérature française où il est limité à la consolidation par intégration globale (et n'oublions pas que la langue officielle de l'IASC est l'anglais et que le siège de l'organisation se trouve à Londres). Aussi ce terme de consolidation n'est pas utilisé par l'IASC pour la consolidation par mise en équivalence ni pour la consolidation par intégration proportionnelle.

La norme IAS 28, relative à la comptabilité des participations dans les entreprises associées, adoptée en novembre 1988, est applicable depuis le 1er janvier 1990. Elle

⁹⁷⁵ Kees CAMFFERMAN et Stephen A. ZEFF, opus cité, p. 122.

définit notamment les notions d'entreprise associée et d'influence notable, et précise la méthode comptable à pratiquer dans l'élaboration des comptes consolidés pour ce qui concerne ces sociétés.

La norme IAS 29, relative à la présentation des comptes dans les économies hyperinflationnistes a été approuvée en avril 1989 et mise en application au 1er janvier 1990. Elle stipule notamment que les états financiers d'une entreprise qui présente ces comptes dans ce type d'économie - que ces comptes soient tenus selon la convention du coût historique ou celle du coût actuel - doivent être exprimées dans l'unité de mesure ayant cours à la date du bilan.

Adoptée en juin 1990 et applicable à compter du 1er janvier 1991, la norme IAS 30 traite des informations à fournir dans les états financiers des banques et des établissements financiers assimilés. Le norme présente notamment les informations devant figurer dans le compte de résultat, le bilan, les informations relatives aux éventualités et engagements, à l'échéance des éléments d'actif et de passif, aux pertes sur prêts et avances, aux risques bancaires généraux, aux actifs donnés en garantie.

Enfin, les principales dispositions d'IAS 31, adoptée en novembre 1990 et applicable en janvier 1992, norme relative à l'information financière relative aux participations dans les coentreprises, concernent les définitions des notions de coentreprise et de contrôle conjoint et la présentation du traitement comptable correspondant.

5.5. La construction du cadre conceptuel et la réduction des options

L'année 1989 a été pour l'IASC une année fondamentale. Si avril 1989 a vu la fin des travaux correspondant à la construction du cadre conceptuel, janvier 1989 a vu la première présentation d'un projet de révision de normes existantes en vue de la réduction des options.

5.5.1. La construction du cadre conceptuel de l'IASC

Un cadre de préparation et de présentation des états financiers (*Framework for the preparation and presentation of financial statements*) a été adopté par l'IASC en avril 1989 pour publication en juillet 1989.

Les premiers projets de cadre conceptuel avaient une vue plus large, ils voulaient s'intéresser à la globalité des informations financières externes à caractère général des entreprises, champ auquel s'était intéressé le FASB⁹⁷⁶, précurseur en matière de cadre conceptuel. En fait, l'IASC a rétréci son champ d'application par rapport aux projets initiaux, le limitant aux états financiers, c'est à dire aux états de synthèse et aux notes jointes aux états de synthèse.

• Le contenu du cadre conceptuel

Le cadre conceptuel de l'IASC comprend 110 paragraphes⁹⁷⁷, il traite particulièrement de l'objectif des états financiers, des caractéristiques qualitatives de ces états, des éléments les composant, de la prise en compte et de l'évaluation de ces éléments, des systèmes de mesure et du concept du capital.

⁹⁷⁶ Voir supra dans ce chapitre §1.3.

⁹⁷⁷ Pour plus de détails voir R. OBERT, op. cit., 1994, p. 64 et s.

• L'objectif des états financiers

Le cadre conceptuel de l'IASC rappelle que les comptes annuels ont pour objectif de fournir une information sur la situation financière, la performance et l'évolution dans la situation financière de l'entreprise. Il considère qu'une telle information est utile pour un très large éventail d'utilisateurs potentiels qui ont à prendre des décisions « économiques ».

Le cadre conceptuel présente sept catégories distinctes d'utilisateurs potentiels (les investisseurs, les salariés, les prêteurs, les fournisseurs et autres créanciers, les clients, les gouvernements et administrations, le public)⁹⁷⁸ ainsi que leurs besoins d'information et montre bien que les états financiers (comptes annuels) ne constituent pour ces utilisateurs qu'un élément parmi d'autres de l'ensemble des informations susceptibles de répondre à leurs besoins. En aucun cas, le cadre conceptuel n'a envisagé que soient modulés la nature et la présentation des comptes annuels en fonction des besoins spécifiques des utilisateurs.

Le cadre conceptuel précise qu'afin de répondre à leurs objectifs, les états financiers sont préparés sur la base d'une comptabilité dite d'*engagement*. Il précise également que les états sont préparés selon l'hypothèse selon laquelle l'entreprise est en situation de *continuité* et poursuivra ses activités dans un avenir prévisible.

• Les caractéristiques qualitatives des états financiers

Ces caractéristiques qualitatives déterminent l'utilité des informations contenues dans les états financiers (comptes annuels).

Les quatre principales caractéristiques qualitatives formulées par le cadre conceptuel sont l'intelligibilité, la pertinence, la fiabilité et la comparabilité⁹⁷⁹.

Le cadre conceptuel développe également les concepts de *prééminence du fond sur la forme*⁹⁸⁰ et d'*image fidèle*⁹⁸¹.

• Les éléments des états financiers

Le cadre conceptuel identifie dans le bilan et le compte de résultat un certain nombre d'éléments essentiels. Font l'objet d'une définition et de commentaires approfondis les cinq notions suivantes : actifs, passifs et capitaux propres pour le bilan, produits et charges pour le compte de résultats⁹⁸².

L'IASC complète ces notions de produits et de charges par celles de profits et de pertes. Cette analyse recouvre la distinction généralement admise au niveau international entre le résultat des activités ordinaires et les autres.

⁹⁷⁸ R. OBERT, *Idem*, p.66.

⁹⁷⁹ R. OBERT *Ibid.*, p. 67.

⁹⁸⁰ Cadre conceptuel § 35 : « il est nécessaire que l'information soit comptabilisée et présentée en accord avec leur substance et la réalité économique et non seulement selon leur forme juridique »

⁹⁸¹ Cadre conceptuel § 33,34 et 46 « l'application des principales caractéristiques qualitatives et des normes comptables pertinentes a normalement pour effet que les états financiers donnent ce que l'on entend par une image fidèle ou une représentation fidèle de l'information ».

⁹⁸² *Ibid.*, p. 68.

• La constatation des éléments des états financiers

L'identification des grandes catégories auxquelles se rattachent les opérations ne suffit pas à l'enregistrement dans le bilan et le compte de résultat. L'insertion dans les comptes annuels doit en effet satisfaire au concept de constatation que dans la tradition française on a tendance à appeler le fait générateur.

Le cadre conceptuel précise que les critères de constatation sont satisfaits s'il est probable que les avantages économiques futurs compris dans les éléments (*actifs, passifs, charges, produits*) entrent ou sortent de l'entreprise et s'il existe un système de mesure fiable⁹⁸³.

Le concept de constatation est ensuite testé sur les différents éléments. Un *actif* est pris en compte dans le bilan lorsqu'il est probable que des avantages économiques futurs bénéficieront à l'entreprise et que l'actif a un coût ou une valeur qui peut être mesuré de façon fiable. Un *passif* est pris en compte dans le bilan lorsqu'il est probable qu'une perte de ressources représentative d'avantages économiques résultera du règlement de l'obligation actuelle et que le montant de ce règlement peut être mesuré de façon fiable. Les *produits* sont pris en compte dans le compte de résultat lorsqu'un accroissement d'avantages économiques futurs lié à un accroissement d'actifs ou à une diminution de passifs s'est produit et qu'il peut être mesuré de façon fiable. Les *charges* sont prises en compte dans le compte de résultat lorsqu'une diminution d'avantages économiques futurs liée à la diminution d'un actif ou à l'augmentation d'un passif s'est produite et qu'elle peut être mesurée de façon fiable.

• Les systèmes de mesure (évaluation)

Sur le choix du système de mesure applicable aux divers éléments constatés au bilan et au compte de résultat, l'IASC se montre très ouvert. Après avoir constaté que les différents systèmes de mesure pouvaient être utilisés à des degrés divers et selon des combinaisons variées, il en énumère les principaux : coût historique, coût actuel, valeur réalisable ou de règlement, valeur actuelle avec leurs définitions respectives. L'IASC constate que le système de mesure généralement utilisé par les entreprises dans leurs comptes annuels est celui des coûts historiques, habituellement combiné avec d'autres comme la valeur de réalisation (par exemple, pour l'évaluation des stocks). L'IASC refuse de prendre position en privilégiant tel ou tel système de mesure (sauf le cas exceptionnel d'entreprises situées un pays en forte inflation).

• Le concept du capital

Le texte du cadre conceptuel de l'IASC se termine par la présentation du concept général de capital à travers deux notions : celle du maintien du capital financier et celle du maintien du capital physique⁹⁸⁴.

La conclusion du cadre conceptuel de l'IASC (§ 110) précise que le choix des bases d'évaluation et du concept de maintien de capital déterminera le modèle comptable utilisé pour la préparation des états financiers. Les différents modèles comptables possèdent différents degrés de pertinence et de fiabilité et, comme dans d'autres domaines, les préparateurs doivent chercher un équilibre entre la pertinence et la fiabilité.

983 Ainsi, les conséquences d'un procès pourront se traduire par un actif et un produit mais si elles ne peuvent être raisonnablement chiffrées, aucune comptabilisation n'est à faire. L'information sera cependant donnée en annexe.

984 R. OBERT, op. cit., 1994, p. 67 et 68.

Le présent cadre s'applique donc à toute une série de modèles comptables et constitue un guide pour la préparation des états financiers construits en vertu du modèle choisi⁹⁸⁵.

5.4.2. Le projet « Comparabilité des états financiers »

A la fin des années 1980 arriva, au niveau de l'IASC, le temps des questions : vieillissement des normes, défauts apparents de certaines, prise en compte de cultures différentes, dispositif jugé insuffisamment contraignant, ne garantissant le niveau de comparabilité jugé souhaitable. Ainsi, après avoir longuement réfléchi sur les fondements de la comptabilité, l'IASC a mis en chantier un projet « Comparabilité des états financiers » couplé avec celui des améliorations destiné de faire de l'IASC la référence pour les multinationales cotées.

En 1987⁹⁸⁶, l'IASC nommait un nouveau comité chargé d'examiner dans quelle mesure pouvaient être éliminées les options dans les normes comptables internationales. A cet effet, ce comité était appelé à :

- préparer un inventaire des options permises dans les normes comptables internationales et examiner les raisons de leur existence et la nécessité éventuelle de les conserver ;
- faire l'analyse des options comptables possibles en fonction de différentes situations d'une part, et pour une situation unique d'autre part ;
- examiner dans quelle mesure il conviendrait d'abord d'indiquer une préférence pour une option précise avant d'en éliminer une autre.

L'objectif du projet dont était chargé le comité était de réduire les options prévues par les normes. En effet, face aux diversités des pratiques nationales, la mise au point des normes communes s'était heurtée à des difficultés. La solution retenue avait consisté à admettre qu'une opération identique puisse être comptabilisée différemment au moyen d'options entre plusieurs méthodes prévues par la norme. Cette pratique avait conduit cependant à rendre difficile toute comparaison entre états financiers de divers pays. Une étude, réalisée par Messieurs Azières et Simmonds⁹⁸⁷, faisait ressortir des écarts très importants relatifs à l'évaluation des comptes d'une même entreprise selon les normes de sept pays de la Communauté européenne⁹⁸⁸.

Quand l'IASC commence à éliminer les options à partir de 1987, ce n'est pas par le risque de vote négatif qui avait diminué (ce risque existait lorsque les options choisies n'étaient pas conformes aux normes nationale des membres du Conseil), mais parce que l'approche sur l'acceptabilité des options avait changé⁹⁸⁹.

⁹⁸⁵ Voir R. BETHOUX et F. KREMPER, Le cadre conceptuel de l'IASC - Contexte et contenu, *Revue Française de Comptabilité*, Juin 1988, n° 191, p.59 à 65.

⁹⁸⁶ Selon F. LEFEBVRE, *Bulletin comptable et financier*, n° 36, septembre 1987, p. 91.

⁹⁸⁷ O. AZIERES et A. SIMMONDS, L'Odyssée comptable européenne : 1993 ou 2001 ? - *Touch Ross Europe*, 1989, 46 p.

⁹⁸⁸ Différence de 104 % entre la France et le Royaume Uni pour l'évaluation des immobilisations incorporelles, différence de 16 % entre l'Allemagne et l'Italie pour l'évaluation des capitaux propres, différence de 47 % entre l'Espagne et le Royaume Uni pour l'évaluation du bénéfice net.

⁹⁸⁹ Kees CAMFFERMAN et Stephen A. ZEFF, opus cité, p. 142.

A cette période, l'IASC considérait qu'une plus grande acception des normes comptables internationales ne serait possible qu'avec la diminution du nombre d'options autorisées et pensait pouvoir examiner les propositions du comité début 1988⁹⁹⁰.

Une enquête fut effectuée début 1988 dans 46 pays sur 26 normes, enquête qui démontra que les règles comptables de ces quarante six pays étaient généralement en harmonie avec ces 26 normes parues à la date de l'étude mais qui montrait aussi qu'il était nécessaire pour assurer la crédibilité des normes publiées, de mettre en place des normes internationales plus rigoureuses pour transcrire de manière homogène les différentes opérations. C'est pourquoi, l'IASC s'attela à un projet de texte visant à la réduction des options publié en janvier 1989 : le projet ED (*exposure draft*) 32.

L'exposé sondage ED 32 avait pour objectif de réviser 13 normes (sur les 28 existantes) d'autres étant par ailleurs en révision à titre individuel. Pour chaque norme, le projet indiquait une solution exigée ou préférentielle, le cas échéant une ou plusieurs solutions admises, et la ou les solutions qui seraient interdites. Les organismes faisant partie de l'IASC étaient invités à faire connaître leurs remarques et suggestions à cet exposé sondage de l'IASC pour le 30 septembre 1989.

Un tableau, publié dans la Revue Française de Comptabilité⁹⁹¹, présente les différentes propositions (il y en avait 30) visant à assurer la comparabilité des états financiers. Il concernait les normes 2 sur les stocks, 5 sur les états financiers, 8 sur les éléments inhabituels, les éléments sur exercices antérieurs et les changements de méthodes, 9 sur les frais de recherche et de développement, 11 sur les contrats de longue durée, 16 sur les immobilisations corporelles, 17 sur les contrats de location, 18 sur les produits, 19 sur les prestations de retraite, 21 sur les variations de cours des monnaies, 22 sur les regroupements d'entreprises, 23 sur la capitalisation des charges d'emprunts et 25 sur les placements.

EXTRAIT DU TABLEAU SUSNOMME PRESENTE DANS LA REVUE FRANCAISE DE
COMPTABILITE⁹⁹²

N° IAS	Traitement concerné	Traitement exigé du professionnel	Autre traitement autorisé	Traitement supprimé
2	Méthode d'affectation des coûts de revient aux stocks	PEPS (FIFO) et coût moyen pondéré	DEPS (LIFO)	Formule du stock outil
8	Correction d'omissions et d'erreurs fondamentales et effets des changements de méthodes	Modifier les capitaux d'ouverture Retraiter l'information comparative	Prendre en résultat dans l'exercice Présenter une information comparative proforma	
9	Prise en compte des frais de recherche et de développement	Les passer immédiatement en charges	Les inscrire à l'actif s'ils satisfont à certains critères	
11	Prise en compte des produits et du bénéfice sur les contrats de longue durée	Méthode du pourcentage d'avancement		Méthode de l'achèvement
16	Evaluation des immobilisations corporelles	Au coût de revient	Pour un montant réévalué	

⁹⁹⁰ Selon F. LEFEBVRE, *Bulletin comptable et financier*, n° 36, septembre 1987, p. 92.

⁹⁹¹ L'IASC précise ses normes, *Revue française de comptabilité*, n° 198, Février 1989, p. 9 à 11.

⁹⁹² Le tableau de la Revue Française de Comptabilité donnait également un certain nombre de commentaires sur les problèmes d'application dans le contexte français (comptes consolidés). Il ne donnait pas, par contre, d'information sur la norme 5.

17	Prise en compte des produits financiers par le bailleur dans un crédit bail	Méthode de l'investissement net pour les crédits-baux autres que ceux avec effet de levier Méthode de l'investissement monétaire net pour les crédits-baux avec effet de levier		Méthode de l'investissement monétaire net pour les crédits-baux financiers autres que ceux avec effet de levier Méthode de l'investissement net pour les crédits-baux avec effet de levier
18	Prise en compte des produits sur les transactions consistant à rendre des services	Méthode du pourcentage d'avancement		Méthode de l'achèvement
19	Evaluation du coût des prestations de retraite	Méthode rétrospective	Méthode prospective	
21	Prise en compte des profits et pertes de change sur les éléments monétaires à long terme	Prendre en résultat de l'exercice sauf en cas de couverture		Inscrire au bilan et prendre en compte dans l'exercice et les exercices suivants
21	Taux de change à utiliser pour la conversion du compte de résultat des entités étrangères	Taux à la date des opérations (ou taux moyen)		Taux à la clôture
21	Traitement des écarts sur éléments du compte de résultat convertis à des taux différents du taux de clôture	Inscrire dans les capitaux propres		Inscrire en résultat de l'exercice
21	Traitement des différences de change sur les entités étrangères parties intégrantes de la société mère	Prendre en résultat sauf en cas de couverture	Inclure dans le coût d'un actif si elles résultent de dévaluation sévères contre lesquelles il n'est pas possible en pratique de se prémunir	Inscrire au bilan et passer en résultat dans l'exercice et dans les exercices suivants
22	Comptabilisation des regroupements d'entreprises	Méthode de l'acquisition Méthode de la mise en commun d'intérêt		Méthode de l'acquisition lorsqu'il s'agit d'une mise en commun d'intérêts
22	Traitement de la survaleur (écart d'acquisition) positive	Inscrire en immobilisation et amortir par le compte de résultat de façon systématique sur la durée d'utilisation. L'amortissement ne doit pas dépasser cinq ans, sauf à pouvoir justifier une durée plus longue qui ne doit plus en aucun cas dépasser 20 ans.		Porter directement en déduction des capitaux propres
22	Traitement de la survaleur (écart d'acquisition) négative	Répartir sur les actifs non monétaires. Après cette répartition s'il reste un solde négatif, le porter au passif et le prendre en compte progressivement en résultat de façon systématique, comme pour la survaleur positive	Porter au passif et prendre en compte progressivement en résultat de façon systématique comme pour la survaleur positive	Porter directement en capitaux propres

23	Prise en compte des frais financiers sur emprunts	Passer en charges immédiatement	Inscrite dans le coût des actifs, si ceux-ci ne peuvent être mis en état de servir ou d'être vendus avant un délai important	
25	Evaluation des valeurs mobilières à court terme	A la valeur du marché, les diminutions et les augmentations de valeurs étant prises en résultat	Au plus faible du coût de revient ou de la valeur de marché, titre par titre.	Au plus faible du coût de revient ou de la valeur de marché sur la base d'un portefeuille, c'est à dire avec compensation

En juin 1990, après prise en compte des commentaires reçus et des travaux de consultation, l'IASC a publié une déclaration d'intention sur la comparabilité des états financiers précisant les notions de méthode de référence et de méthodes autorisées. Elle décidait par ailleurs, sur les 29 propositions de réduction d'option, d'en confirmer 21, applicables (en principe) dès le 1er janvier 1993, d'en modifier 1, d'en faire réexaminer 3 dans un nouveau projet et d'en reporter 5.

En fait, le Conseil de l'IASC présentera de nouveaux exposés sondages en 1991 et 1992 (ED 37 à ED 47) et après de longs débats, l'approbation finale des normes révisées de ce projet a été effectuée en définitive par le Conseil (*Board*) de l'IASC qui s'est tenu à Oslo du 2 au 5 novembre 1993, la date d'application des nouvelles règles étant fixée aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 1995.

5.6. Les normes de 1990 à 2000

De 1990 à 2000, un certain nombre de normes IAS ont été révisées (IAS 1, 2, 7, 8, 9, 10, 12, 14, 16, 17, 18, 19, 21, 22, 23) et d'autres nouvelles ont été publiées (IAS 32 à IAS 41).

5.6.1. La révision des normes IAS 1 à IAS 23

Nous présenterons la révision de ces normes dans l'ordre des numéros (et non dans l'ordre chronologique de leur révision).

La norme IAS 1 a été révisée en août 1997 (à la suite du projet ED 53 de juillet 1996). De « Publicité des méthodes comptables » elle est devenue « Présentation des états financiers », l'analyse des principes comptables fondamentaux ayant été repris dans le cadre conceptuel. Cette nouvelle norme applicable à compter de juillet 1998 a rendu sans objet les anciennes normes IAS 1 relative à la publicité des méthodes comptables (de 1975), IAS 5 relative à l'information que doit fournir l'entreprise dans ses états financiers (de 1976) et IAS 13 relative à la présentation de l'actif à court terme et du passif à court terme (de 1979). La nouvelle norme précise notamment que les états financiers comprennent un bilan, un compte de résultat, un tableau faisant état soit de tous les mouvements ayant affecté les capitaux propres, soit des mouvements autres que les distributions et ceux relatif au capital., un tableau de flux de trésorerie et une annexe. Elle stipule que l'établissement de ces documents doit respecter un certain nombre de principes généraux comme l'image fidèle (« les états financiers doivent présenter une image fidèle de la situation financière, des résultats et des flux de trésorerie de l'entreprise ») la continuité de l'exploitation, la prise en compte des opérations dès l'engagement, la permanence de la présentation, la non-compensation, la conformité des

méthodes comptables aux normes de l'IASC et l'importance relative⁹⁹³. Elle présente les rubriques qui doivent figurer au bilan et au compte de résultat⁹⁹⁴.

La norme IAS 2 (sur les stocks), révisée en décembre 1993, est applicable depuis le 1^{er} janvier 1995. Pour les éléments fongibles, elle distinguait une méthode de référence prévoyant soit l'utilisation de la formule « premier entré, premier sorti » soit la formule du coût moyen pondéré, ou une méthode alternative autorisée prévoyant l'utilisation de la formule du dernier entré, premier sorti. L'utilisation de cette dernière méthode était soumise à des règles d'information spécifiques.

La norme IAS 7 (sur le tableau de flux de trésorerie), révisée en décembre 1992, remplaçant l'ancienne norme IAS 7 sur le tableau de financement, est applicable depuis le 1^{er} janvier 1994. Elle classe (comme le fait norme FAS 95 américaine de novembre 1987) les flux de trésorerie en flux de trésorerie des activités d'exploitation, flux de trésorerie des activités d'investissement et flux de trésorerie des activités de financement.

La norme IAS 8 (relative aux résultats de l'exercice, aux erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables), révisée en décembre 1993, est applicable au 1^{er} janvier 1995. Elle remplace l'ancienne norme 8 de 1977 relative aux éléments inhabituels, éléments sur exercices antérieurs et changements de méthodes comptables. Pour les changements de méthodes comptables, elle préconise, comme méthode de référence, la constatation de l'impact du changement, lorsque celui-ci peut être déterminé de façon fiable, dans les réserves d'ouverture.

La norme IAS 9 (relative aux frais de recherche et de développement) révisée en décembre 1993, est aussi applicable au 1^{er} janvier 1995. De fait, cette norme a été amendée par la norme IAS 38 de 1998 relative aux actifs incorporels, applicable au 1^{er} juillet 1999.

La norme IAS 10 (relative aux événements survenus après la clôture de l'exercice) révisée en mars 1999, est applicable à compter du 1^{er} janvier 2000.

La norme IAS 11 (relative aux contrats de construction) révisée en décembre 1993, est applicable à compter du 1^{er} janvier 1995. Elle remplace la norme 11 relative aux contrats de longue durée. Elle précise notamment que les produits et les coûts liés à des contrats de construction doivent être comptabilisés désormais uniquement selon la méthode de l'avancement des travaux.

La norme IAS 12 (relative à la comptabilisation de l'impôt sur les bénéfices) révisée en octobre 1996, est applicable au 1^{er} janvier 1998. Cette norme précise que la charge fiscale doit être établie suivant le principe du report d'impôt, selon la méthode du report variable. La méthode choisie doit être appliquée à toutes les différences temporaires et temporelles (méthode dite du calcul global), quelles que soient les périodes au cours desquelles les différences se résorbent ou leur caractère récurrent ou non. Toutefois, on ne doit pas reporter sur des exercices suivants l'incidence fiscale des différences temporaires qui donnent lieu à un solde débiteur ou à un débit au compte des impôts reportés, à moins qu'il ne soit raisonnable de s'attendre à leur réalisation. Cette norme a également été révisée en 2000. Cette révision avait pour objectif de traiter des conséquences fiscales de la distribution de dividendes de l'entreprise présentant des états financiers, sujet qui n'était jusqu'à présent pas traité par IAS 12.

⁹⁹³ I.A.S.C, International accounting standard, Presentation of Financial Statements, August 1997, 48 p.

⁹⁹⁴ Voir R.OBERT, *Synthèse de droit et de comptabilité 2. Audit et commissariat aux comptes, aspects internationaux*, op. cit., 2004, p. 343 et 344.

La norme IAS 14 (relative à l'information sectorielle) révisée en août 1997, est applicable au 1^{er} juillet 1998.

La norme IAS 16 (relative aux immobilisations corporelles) révisée en décembre 1993, est applicable au 1^{er} janvier 1995. Elle intègre en partie des éléments de la norme IAS 4 relative aux amortissements. Cette norme a été amendée par les normes IAS 36 relative à la dépréciation des actifs, IAS 37 relative aux provisions, dettes et actifs éventuels, IAS 22 révisée, relative aux regroupements d'entreprises (de 1998 applicables au 1^{er} juillet 1999).

La norme IAS 17 (relative aux locations) révisée en décembre 1997, est applicable au 1^{er} janvier 1999.

La norme IAS 18 (relative aux produits) révisée en décembre 1993, est applicable au 1^{er} janvier 1995. Elle précise notamment (comme IAS 11) que si le résultat total estimé d'une transaction est évalué d'une manière fiable, les produits doivent être enregistrés au prorata de l'avancement des travaux à la date de l'arrêté des comptes.

La norme IAS 19 (relative aux avantages sociaux) a été révisée également en décembre 1993, avec application au 1^{er} janvier 1995. Une seconde et une troisième révision ont été effectuée en 1998 et en 2000. La révision de 2000 a porté notamment sur la définition des actifs du régime.

La norme IAS 21 (relative aux effets des variations des cours des monnaies étrangères) a été révisée en décembre 1993, avec application au 1^{er} janvier 1995. Elle distingue les opérations en monnaie étrangère des conversions de comptes d'établissements étrangers. Elle préconise de constater les différences de change résultant des opérations en monnaie étrangère en charges ou produits financiers.

La norme IAS 22 (relative aux regroupements d'entreprises) a été révisée une première fois en décembre 1993 pour application au 1^{er} janvier 1995. Une deuxième révisée a été réalisée en septembre 1998 (consécutivement à la publication des normes IAS 36, IAS 37 et IAS 38) pour application au 1^{er} juillet 1999.

Enfin, la norme IAS 23 (relative aux charges d'emprunt) a été révisée en décembre 1993 pour application au 1^{er} janvier 1995. Elle préconise d'enregistrer les frais d'emprunt en charge, permettant toutefois, comme méthode alternative autorisée, de les incorporer dans des actifs.

5.6.2. Les normes IAS 32 à IAS 41

La norme IAS 32 relative aux règles de présentation et informations à fournir relatives aux instruments financiers a été approuvée en juin 1995 pour une mise en application le 1^{er} janvier 1996. Cette norme, qui faisait suite aux exposés sondage E 40 et E 48 ne traite ni de l'évaluation ni de la comptabilisation des instruments financiers qui firent l'objet d'études complémentaires compte tenu de désaccords. Pour cette norme, les instruments financiers comprennent des instruments primaires, tels que créances, dettes et titres de participation et des instruments dérivés, tels que les contrats d'options financières, les contrats à terme ferme sur marchés organisés (*futures*) ou sur marchés de gré à gré (*forwards*), les contrats d'échange (*swaps*) de taux d'intérêt ou de devises. Cette norme a été révisée au moment de l'approbation de la norme IAS 39 en février 1999.

En fait⁹⁹⁵, le congrès de 1994 de l'IOSCO (Comité international des bourses de valeurs) attendait que soit publiée une norme sur les instruments financiers pour donner son accord à la reconnaissance des normes IAS⁹⁹⁶. Ceci explique pourquoi IAS 32 ait été séparé d'IAS 39. Pour cette dernière norme trois exposés sondages se sont succédés, E 40 et E 48 déjà cités et E 62 considéré⁹⁹⁷ comme un résumé de la norme américaine en préparation (la future FAS 133).

La norme IAS 33, relative au résultat par action, a été approuvée en février 1997 pour une mise en application le 1^{er} janvier 1998. Cette norme est tout à fait conforme à la norme FAS 128.

La norme IAS 34, relative aux comptes intermédiaires, a été approuvée en février 1998 pour une mise en application le 1^{er} janvier 1999. Elle prévoit que doivent être publiés au titre de l'information financière intérimaire au minimum un bilan condensé, un compte de résultat condensé, un tableau de flux de trésorerie condensé, un tableau de variation des capitaux propres condensé et des notes annexes correspondant à la mise à jour du dernier rapport annuel.

La norme IAS 35, relative aux abandons d'activités, a été approuvée en juin 1998 pour une mise en application le 1^{er} juillet 1999. Cette norme précise notamment le moment à partir duquel une information initiale sur la cessation prévue doit être fournie et le moment à partir duquel il est nécessaire de présenter dans les états financiers les éléments relatifs à la cessation de manière séparée par rapport aux éléments liés aux activités qui se poursuivent.

La norme IAS 36, relative à la dépréciation des actifs (*l'impairment*), a été approuvée en juin 1998 pour une mise en application le 1^{er} juillet 1999. Elle précise qu'une dépréciation doit être comptabilisée si la valeur recouvrable d'un actif corporel ou incorporel est inférieure à sa valeur nette comptable. La valeur recouvrable est définie par la norme comme le plus élevé des deux montants suivants : le prix de vente de l'actif ou sa valeur d'utilité. Cette valeur d'utilité équivaut aux *cash flows* futurs actualisés générés par l'utilisation de l'actif et sa cession.

La norme IAS 37, relative aux provisions, dettes et actifs éventuels, a été approuvée en septembre 1998 pour une mise en application le 1^{er} juillet 1999. Cette norme précise que les actifs et passifs éventuels ne donnent pas lieu à comptabilisation, ce qui a pour effet de restreindre la constatation de provisions pour risques au bilan.

La norme IAS 38, relative aux actifs incorporels, a été approuvée en septembre 1998 pour une mise en application le 1^{er} juillet 1999. Cette norme définit les critères d'immobilisation des éléments incorporels (elle ne modifie pas la doctrine de l'IASC en matière de frais de recherche), impose un amortissement systématique et établit des règles spécifiques de première utilisation.

La norme IAS 39, relative à l'évaluation et à la comptabilisation des instruments financiers, a été approuvée en février 1999 pour une mise en application le 1^{er} janvier 2001. Cette norme se superpose en partie à la norme IAS 25 sur les placements et entraîne des changements dans les normes IAS 18, IAS 27, IAS 28, IAS 30, IAS 31 et IAS 32. Proche de la norme FAS 133, elle impose l'évaluation de tous les produits dérivés, dès la date d'engagement de l'entreprise, pour leur entrée initiale au bilan et

⁹⁹⁵ Kees CAMFFERMAN et Stephen A. ZEFF, opus cité, p. 368.

⁹⁹⁶ Voir infra § 5.7.

⁹⁹⁷ Kees CAMFFERMAN et Stephen A. ZEFF, opus cité, p. 374.

postérieurement à leur juste valeur⁹⁹⁸. Une révision a été approuvée en octobre 2000. Elle concerne notamment les dates de comptabilisation des opérations sur actifs financiers, l'obligation de comptabilisation des garanties du prêteur, la comptabilisation de la perte de valeur, la comptabilisation des investissements temporaires et l'élimination d'obligations redondantes relatives à des informations à fournir sur les couvertures. Un guide d'application de la norme a été ajouté fin 2000. Ce guide comprend 164 questions / réponses sur l'application d'IAS 39.

La norme IAS 39 n'a été approuvée que par douze voix sur seize (le minimum d'acceptation par l'IASC). Les quatre opposants étaient l'Australie, la France, la Grande-Bretagne et les Etats-Unis, mais pour des raisons différentes⁹⁹⁹.

La norme IAS 40, relative aux immeubles de placement, remplace la norme IAS 25, Comptabilisation des placements et est applicable aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2001. Cette norme s'applique à toutes les entreprises. En pratique, elle devrait surtout concerner les banques et les assurances. Elle couvre l'immobilier de placement à savoir les terrains, les immeubles détenus par un propriétaire ou un preneur d'un contrat de location-financement, dans le but d'obtenir des loyers ou des gains en capital.

La norme IAS 41, norme sectorielle relative à l'agriculture a été approuvée en décembre 2000 (applicable aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2003). Cette norme définit les règles d'évaluation et de comptabilisation des actifs et des produits des entreprises agricoles. Le principe général retenu est celui de l'évaluation à la juste valeur, mais la norme permet, dans certains cas, de déroger à l'application de ce principe.

5.7. Les accords entre l'OICV (Organisation internationale des comités de bourses de valeurs) ou IOSCO (International Organisation of Securities Commission) et l'IASC

En 1993, l'Organisation Internationale des Commissions de Valeurs mobilières l'OICV¹⁰⁰⁰ déclarait qu'elle avalisait la norme IAS 7 relative au tableau de financement, des accords furent ensuite pris en juillet 1995 pour qu'à l'avenir les entreprises dont les états financiers seront conformes aux normes comptables internationales n'auront plus à retraiter leur comptes pour être cotés en bourse, même aux Etats-Unis.

Un accord a été pris en juillet 1995 avec l'*International Organisation of Securities Commission* (IOSCO) ou organisation internationale des valeurs mobilières (OICV), organisme fédérant les commissions de contrôle de bourse de chaque pays (SEC aux Etats-Unis, COB en France), pour qu'à l'avenir, les entreprises dont les états financiers seront conformes aux normes comptables internationales de l'IASC n'auront plus à retraiter leurs comptes pour être cotés en bourse, même aux Etats-Unis.

A l'issue de cet accord, l'IASC et l'OICV avaient arrêté une liste de domaines comptables qui doivent faire d'ici 1999 l'objet de nouvelles normes (ou de la révision de normes existantes). L'OICV devrait donc réexaminer en 1999 ou 2000 l'ensemble des normes en vue de donner son aval pour leur utilisation pour toutes les cotations et nouvelles émissions.

⁹⁹⁸ Pour une analyse des principales dispositions de cette norme voir SIC n° 170, février 1999, p. 41.

⁹⁹⁹ Kees CAMFFERMAN et Stephen A. ZEFF, opus cité, p. 376.

¹⁰⁰⁰ IOSCO en anglais.

En fait, David Cairns, ancien secrétaire général de l'IASC précisa¹⁰⁰¹ que déjà en 1993, l'OICV avait annoncé qu'elle avalisait l'utilisation de la norme IAS 7 relatif au tableau de flux de trésorerie. Elle avait aussi en 1994 précisé à l'IASC quelles étaient dans les 24 normes existantes, celles qui n'étaient pas acceptables (les normes IAS 9, 10, 17 et 19), celles qui devaient faire l'objet d'une révision pour être acceptables par les bourses de valeurs (normes 1, 5, 12, 13, 14 et 25), les 14 autres normes étant acceptables. Le communiqué commun du Conseil technique de l'OICV et de l'IASC était ainsi libellé¹⁰⁰² :

Selon le Conseil de l'International Accounting Standards Committee (IASC) et le Comité technique de l'Organisation Internationale des Commissions de Valeurs (OICV), une étape importante a été franchie dans le développement des règles comptables internationales (IAS). Le Conseil a établi un programme de travail dont le Comité technique estime qu'il aboutira, lorsqu'il aura été achevé de façon satisfaisante, à un dispositif complet de normes comptables internationales fondamentales.

L'achèvement de ce dispositif, jugé satisfaisant par le Comité technique, permettre à celui-ci de recommander l'approbation des IAS pour les émissions et les cotations effectuées par les émetteurs internationaux sur les marchés financiers.

L'OICV a déjà approuvé la norme n° 7 « Les tableaux de flux de trésorerie » et a indiqué à l'IASC que les 14 normes existantes énumérées ci-après ne nécessitaient pas d'amélioration supplémentaire, pourvu que les autres normes fondamentales soient définies de façon satisfaisante : IAS 2 « Stocks », IAS 8 « Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables », IAS 11 « Contrats de construction », IAS 16 « Immobilisations corporelles », IAS 18 « Revenus », IAS 20 « La comptabilisation des subventions et les informations à fournir sur l'aide publique », IAS 21 « Effets des variations de cours de monnaies étrangères », IAS 22 « Regroupements d'entreprises », IAS 23 « Charges d'emprunts », IAS 24 « L'information concernant les parties liées », IAS 27 « Les comptes consolidés et la comptabilisation des participations dans les filiales », IAS 28 « La comptabilisation des participations dans les entreprises associées », IAS 29 « La présentation des comptes dans les économies hyperinflationnistes », IAS 31 « Information financière relative aux participations dans les coentreprises ».

L'IASC et l'OICV reconnaissent ensemble qu'il existe un besoin pressant d'un dispositif de normes internationales de grande qualité. Le but des deux organismes est d'obtenir que les comptes des sociétés établis en conformité avec les normes internationales puissent être utilisés dans le monde entier pour les émissions de titres et les cotations transnationales comme une alternative aux normes comptables nationales.

Début 1999, nous pouvions constater que le programme fixé de commun entre IASC et OICV avait été réalisé : la nouvelle norme IAS 1 a remplacé en août 1997, les anciennes normes IAS 1, 5 et 13. La norme IAS 10 a été révisée en mars 1999, la norme IAS 12 en octobre 1996, la norme IAS 14 en août 1997, la norme IAS 17 en décembre 1997, la norme IAS 19 en février 1998. La norme IAS 9 a été intégrée dans la norme IAS 38 sur les actifs incorporels en septembre 1998 et la norme IAS 25 dans les normes IAS 32 et 39 sur instruments financiers en février 1999.

On peut aussi observer un certain alignement des normes IASC sur les normes américaines. La prééminence de la place financière américaine est telle qu'on n'aurait pas pu voir s'imposer les normes IAS si elles étaient restées inopérantes outre-Atlantique. Il faut noter également qu'au moment de l'accord entre l'OICV et l'IASC, les normes IAS comportaient un certain nombre de lacunes techniques, ce qui n'était d'ailleurs contesté par personne, ce qui expliquait que la SEC ne pouvait admettre ces normes, les normes

¹⁰⁰¹ Dans le *Mémento IASC normes comptables internationales*, Francis Lefebvre, p. 65.

¹⁰⁰² *Revue fiduciaire comptable* n°211, septembre 1995, p. 4.

FAS étant plus élaborées. Ce sera plus difficile lorsque la révision sera terminée. Le problème sera de savoir comme le souligne René Ricol¹⁰⁰³, « si l'IOSCO dispose d'une autonomie suffisante vis à vis de la SEC ».

La commission européenne, quant à elle, s'est également ralliée au processus d'élaboration d'un référentiel international par l'IASC¹⁰⁰⁴, en précisant que plutôt que d'inventer une nouvelle réglementation, elle se proposait « d'associer l'Union européenne aux efforts entrepris par l'IASC et l'OICV en faveur de l'élargissement de l'harmonisation internationale des normes comptables.

Si la France doit intégrer cet accord dans sa propre législation, ce qu'elle va faire par l'article 6 de la loi du 98-261 du 6 avril 1998, il faut voir que d'autres accords ont permis l'utilisation de normes IAS dans le monde : Ainsi, notamment :

1° L'EASDAQ (*European Association of Securities Dealers Automated Quotations*), basé à Bruxelles, équivalent au NASDAQ américain, établi et financé par des intermédiaires financiers européens et américains, à partir de 1996, permet aux émetteurs de publier leurs comptes préparés selon les normes de l'IASC, ou les normes du pays de l'émetteur (si celui-ci est de nationalité européenne) avec un rapprochement avec les normes IAS, ou encore les US GAAP.

2°. En décembre 1996, l'Allemagne a émis un projet de loi dont l'objectif est d'autoriser, sous certaines conditions, les entreprises allemandes à publier un seul jeu de comptes consolidés en normes IAS ou en US GAAP.

3°. La Suisse a prévu, début 1997, la possibilité d'utiliser les normes IAS et US pour les sociétés cotées.

5.8. La remise en cause des principes comptables traditionnels : la notion de « juste valeur »

Au cours des dernières années, de septembre 1991 à mars 1999, l'IASC a longuement discuté avec ses partenaires sur le concept de « juste valeur » au travers de la préparation des normes IAS 32 et IAS 39 sur les instruments financiers.

Trois exposés-sondages ont été soumis, le E 40 en septembre 1991, le ED 48 en janvier 1994 dont une partie a donné naissance à la norme IAS 32, le ED 62 en juin 1998 qui a donné naissance à la norme IAS 39. Par ailleurs un document de travail volumineux publié en mars 1997 a été présenté aux partenaires. Il faut voir qu'aux Etats-Unis, la discussion a été également fort longue, puisque avant la norme FAS 133 sur les produits dérivés et instruments de couverture « *Accounting for derivative instruments and hedging activities* », de février 1998, les normes FAS 105, 107, 111, 112, 113 et 119 avaient traité le problème¹⁰⁰⁵.

Le problème posé par les normes IAS (comme par les normes FASB) était de couvrir l'ensemble des instruments financiers, qu'il s'agisse des instruments classiques du bilan comme le portefeuille-titres, les créances et les dettes commerciales, les emprunts, les prêts, que les instruments hors bilan comme les contrats à terme ferme, les swaps, les options, et d'être applicable à toutes les sociétés, aussi bien industrielles et commerciales que financières.

¹⁰⁰³ Dans un article de la revue « Marchés et techniques financières » n° 73 – septembre 1995 – p. 23.

¹⁰⁰⁴ Selon K. VAN HULLE chef d'unité de la DG XV et observateur de la Commission européenne au Board de l'IASC (rapporté dans un article des Echos du 25 janvier 1996 « L'Europe se place aux côtés de l'IASC ».

¹⁰⁰⁵ Y. BERNHEIM, op. cit., p. 197 et s.

L'idée force était que le coût historique était insuffisant pour traduire tous les instruments financiers. En effet, les produits dérivés, comme les swaps ou les contrats à terme ferme, n'ont pas, au départ de coût et de ce fait ne pouvaient donner lieu à un enregistrement comptable. Or les entreprises gèrent aujourd'hui leurs risques de marché (risques de taux, de change, sur actions) avec ces produits et peuvent à tout moment modifier leur exposition à l'un de ces risques. Aussi l'IASC a considéré qu'il fallait retenir une autre valeur que la valeur historique¹⁰⁰⁶ pour analyser les instruments financiers. C'est la notion de juste valeur, c'est à dire « le prix auquel un actif pourra être échangé, ou un passif réglé, entres des parties compétentes n'ayant aucun lien de dépendance et agissant en toute liberté »¹⁰⁰⁷, qui a été retenue.

La notion de juste valeur est plus large que celle de celle de valeur de marché. En effet, lorsque pour un instrument, il n'existe pas de valeur de marché, l'évaluation à la juste valeur doit se faire par un processus d'actualisation des flux financiers futurs espérés (ce qui entraînera un manque de fiabilité certain dans le calcul, le choix du taux d'actualisation étant essentiel).

A la première inscription au bilan, la juste valeur est le coût, mais ce principe peut conduire à actualiser les créances et les dettes.

La critique essentielle apportée à l'application de cette notion¹⁰⁰⁸ sera d'entraîner une volatilité plus grande dans les résultats de la société. En effet, cette méthode obligera à prendre en compte les résultats latents et pourra modifier de manière importante le montant des capitaux propres. Il est encore à prévoir, pour les années à venir des très longues discussions sur ce principe comptable nouveau.

5.9. L'approbation de la nouvelle structure de l'IASC en mai 2000 et les sujets traités de 2000 à 2005.

Approuvé lors du Board de Sao Paulo en mars 2000, la nouvelle constitution de l'IASB a été votée à l'unanimité par l'assemblée des membres (membres d'organisations comptables de plus de 100 pays) de l'IASC le 24 mai 2000 à Edimbourg.

5.9.1. Les nouveaux statuts de l'IASC/IASB

Les statuts de l'IASC comportent trois parties : A, B et C. La partie A traite du nom, des objectifs, des membres et du mode de désignation des « trustees » (membres de la Fondations IASC). La partie B énonce les dispositions qui devaient entrer en vigueur le plus rapidement possible et qui ont pris effet dès que les « trustees » l'ont décidé. La partie C énonce les dispositions qui ont permis de continuer à fonctionner jusqu'à l'entrée en vigueur des dispositions de la partie B ; elle a été adaptée à partir des statuts adoptés le 11 octobre 1992¹⁰⁰⁹.

¹⁰⁰⁶ La comptabilité d'intention ayant aussi montré ses limites dans la traduction des opérations de couverture, voir infra chapitre 9, § 4.2.2.

¹⁰⁰⁷ IASC, ED 48, § 5.

¹⁰⁰⁸ Y. BERNHEIM, De quelques conséquences néfastes de la juste valeur, *Revue Française de Comptabilité*, n° 308, Février 1999, p. 64-68.

¹⁰⁰⁹ On trouvera le texte de ces statuts (en langue française) dans la *Revue Française de Comptabilité*, n° 334, Juin 2001. On y trouve notamment les paragraphes suivants :

1. Le nom de l'organisme est *International Accounting Standards Committee* (Comité des normes comptables internationales, abrégé en « IASC »)

7. Les Trustees sont au nombre de 19. Les 19 personnes choisies par le Comité de nomination avant l'entrée en vigueur des présents statuts constituent les Trustees d'origine de l'IASC.

Cette constitution (article 38 à 41) a été amendée par les « trustees » de la Fondation de l'IASC (*IASC Foundation*), lors de sa réunion du 5 mars 2002. Les principales conséquences de ces amendements étaient le changement de nom du comité anciennement SIC (*Standing Interpretation Committee*), il est rebaptisé IFRIC (*International Financial Reporting Interpretations Committee*). Son rôle est élargi et il est désormais présidé par un président non votant, attribué au Directeur des activités techniques de l'IASB ¹⁰¹⁰.

5.9.2. La mise en place des nouvelles structures

Les premiers « trustees » ont été désignés par un Comité des nominations de 7 membres, qui ont été nommés au *Board* d'Amsterdam de décembre 1999 et qui a été immédiatement dissous après la désignation des premiers « trustees ». Parmi les membres de ce comité de nominations figuraient Arthur Levitt, chairman de la SEC, Michel Prada, président de la COB, Howard Davies, chairman de la *Financial Services Authority* (UK), Karl Bauman de la société Siemens (Allemagne), James Cooperland, de Deloitte and Touche (USA), Andrew Schen de la *Securities and Futures Commission* (HongKong) et Jim Wolfensohn président de la Banque Mondiale (Australie).

Les 19 « trustees » de la Fondation IASC ont été désignés le 22 mai 2000 par ce comité de nomination. Cette nouvelle organisation est présidée par Paul Volcker, ancien président de l'*US Fédéral Board*, la France y est représentée par Monsieur Didier Pineau-Valencienne président de l'Association française des entreprises privées. Au total les trustees regroupent des régulateurs, des auteurs, des industriels et des banquiers, leur répartition géographique étant la suivante : Europe : 6, Etats-Unis : 6, Asie : 4, Reste du Monde : 3.

La nomination des 14 membres du *Board* a été réalisée par l'*IASC Foundation* en décembre 2000 : ils étaient à cette date les suivants :

- Sir David Twentie, président, britannique, président de l'*UK Accounting Standards Board*, ancien directeur technique KPMG, ancien président du G4+1 et ancien professeur de comptabilité ;

22. Le Conseil est composé de quatorze membres, nommés par les Trustees, conformément à l'article 20 (a), dont douze membres à temps plein (l'expression «à temps plein» signifiant que les membres en question consacrent l'intégralité de leur temps à leur emploi rémunéré au sein de l'IASC) et deux membres à temps partiel (l'expression «à temps partiel» signifiant que les membres en question ne consacrent pas l'intégralité de leur temps à leur emploi rémunéré au sein de l'IASC). Si à un moment ou à un autre, l'effectif du Conseil n'est pas au complet, ses travaux n'en seront pas pour autant invalidés : néanmoins, les Trustees doivent faire tout ce qui est en leur pouvoir pour que l'effectif du Conseil soit au complet.

35 La publication d'un exposé-sondage, d'une norme comptable internationale définitive ou d'une interprétation définitive du Comité permanent d'interprétation doit être approuvée par huit des quatorze membres du Conseil. Les autres décisions du Conseil, notamment celles relatives à la publication d'un projet d'énoncé de principes ou d'un document pour discussion, sont approuvées à la majorité simple du Conseil présents lors d'une réunion à laquelle 60 pour cent des membres du Conseil assistent en personne ou par le biais de télé-communication.

38. Le Comité permanent d'interprétation est composé de douze membres nommés par les Trustees conformément à l'article 20(b) pour une durée de trois ans. Parmi les douze membres du Comité permanent d'interprétation, les Trustees désignent le président. Les frais de déplacement pour l'IASC sont pris en charge par l'IASC (*cet article a été modifié en 2002 – voir supra*).

42. Le comité consultatif de normalisation, dont les membres sont nommés par les Trustees, conformément à l'article 20(b), constitue une tribune à laquelle participent les organismes et particuliers ayant un intérêt pour l'information financière internationale et provenant d'origines géographiques et professionnelles diverses, dans le but de : (a) conseil le Conseil sur les décisions relatives à l'ordre du jour, et aux priorités des travaux, (b) informer le Conseil des points de vue des organismes et des particuliers siégeant au Comité consultatif sur les principaux projets de normalisation, et (c) conseiller le Conseil ou les Trustees dans d'autres domaines.

¹⁰¹⁰ Voir BCF Groupes – Mars 2002 – p. 43-44.

- Thomas E. Jones, vice-président, britannique, directeur financier de *Citicorp* et président *du Board* de l'IASC sortant ;
- Mary E. Barth, membre à temps partiel, américaine, professeur de comptabilité à l'université de Stanford et ancienne associée Arthur Andersen ;
- Hans-Georg Bruns, allemand, chef comptable de *Daimler-Chrysler* ;
- Anthony T. Cope, britannique, membre du FASB et observateur du *Board* de l'IASC sortant, ancien analyse financier aux Etats-Unis, membre de l'IASC *Strategy Working Party* ;
- Robert P. Garnett, sud-africain, directeur financier adjoint de *Anglo American PLC* (entreprise sud-africaine), ancien analyste financier et ancien membre du normalisateur sud-africain ;
- Gilbert Gélard, français, associé KPMG, ancien directeur financier du Groupe Hachette, d'Elf Aquitaine et ancien membre du *Board* de l'IASC et du CNC ;
- Robert H. Herz, membre à temps partiel, américain, associé PricewaterhouseCoopers en charge des questions techniques, ancien membre de groupe de travail du FASB, président du « *Transnational Auditors Committee* » de l'IFAC ;
- James L. Leisenring, américain, directeur des activités internationales du FASB et observateur du *Board* de l'IASC sortant ;
- Warren Mc Gregor, australien, directeur de la Fondation de recherche comptable australienne ;
- Patricia O'Malley, canadienne, membre du normalisateur comptable canadien, ancienne associée KPMG en charge des questions techniques ;
- Harry K. Schmidt, suisse, vice-président de l'information financière de Nestlé, membre du *Board* de l'IASC sortant et du SIC ;
- Geoffrey Whittington, britannique, professeur de comptabilité à l'université de Cambridge, ancien membre du normalisateur comptable britannique et de la *UK Monopolies and Merger Commission* ;
- Tatsumi Yamada, japonais, associé PricewaterhouseCoopers, membre du *Board* de l'IASC sortant et de son comité exécutif¹⁰¹¹.

Lors de son premier Board, qui s'est tenu à Londres du 18 avril au 20 avril 2001, l'IASC est devenu l'IASB. Désormais, il ne sera plus question du Board de l'IASC, mais de l'IASB (*International Accounting Standards Board*). D'autre part, au même conseil de Londres, l'IASB a annoncé que les Trustees de l'*IASB Foundation* avaient décidé que les nouvelles normes émises par l'IASB ne s'appelleraient plus IAS mais des normes IFRS (*International financial reporting standards* – normes d'information financière internationales). Les normes IAS existantes au 1^{er} avril 2001 subsistent selon leur numérotation actuelle, car elles ont été approuvées par l'IASB et les futures normes de l'IASB porteront le nom de IFRS¹⁰¹².

¹⁰¹¹ En décembre 2007, 9 des 14 membres nommés en 2001 en étaient encore en fonctions.

¹⁰¹² Ainsi, la prochaine norme émise par l'IASB en s'appellera pas la norme IAS 42 mais la norme IFRS 1.

Les 49 membres du comité consultatif de normalisation (SAC) ont été désigné en mai 2001 par les Trustees de l'*IASC Foundation*. Ce comité s'est réuni pour la première fois à Londres les 23 et 24 juillet 2001. Il a donné son point de vue sur le programme de l'IASB et son point de vue sur la priorité des thèmes retenus.

La nomination des 12 membres de l'IFRIC, des deux observateurs n'ayant pas droit de vote et du président non votant, proposée par les Trustees de l'IASB en décembre 2001 a été officialisée le 5 mars 2002, après approbation de la modification des statuts. Les deux observateurs désignés ont été la Commission européenne et l'Organisation internationale des commissions de valeurs (IOSCO –OICV). L'IFRIC s'est réuni la première fois les 26 et 27 février 2002 à Londres.

5.9.3 Les dossiers examinés par l'IASB

A son premier *Board*, qui s'est tenu à Londres du 18 avril au 20 avril 2001, l'IASB a notamment repris à son actif le corps des normes IAS et des interprétations SIC existantes et a identifié un certain nombre de sujets susceptibles d'être inscrits à son programme de travail. Ces sujets ont été classés en trois catégories prioritaires à la suite des *Boards* de d'avril, mai, juin et juillet 2001 : projets de leadership et de convergence, projets devant faciliter l'application des normes IFRS, projets d'amélioration des normes existantes¹⁰¹³.

Les projets de leadership et de convergence concernaient :

- les regroupements d'entreprises (phase 1, une phase 2 plus générale étant évoquée pour un avenir plus lointain) ;
- l'information sur la performance financière ;
- la comptabilisation des paiements en actions et assimilés ;
- la comptabilisation des contrats d'assurance ;

Les projets devant faciliter l'application des normes IFRS concernaient :

- les dispositions de la première application des normes IAS en tant que référentiel comptable ;
- les activités des institutions financières (banques et établissements assimilés).

Les projets d'amélioration des normes existantes ont été regroupés en trois types :

- préface aux IFRS ;
- amélioration des normes existantes ;
- révision des normes IAS 32 et 39 sur les instruments financiers.

¹⁰¹³ Voir BCF groupes – Juillet–Août 2001, p. 11s. D'autres projets moins urgents ont également été listés à cette période (voir aussi communiqué de presse du 2 août 2001 de l'IASB).

• La préface aux normes IFRS

Le projet de révision de la préface aux normes comptables internationales a été publié le 8 novembre 2001. Après appel à commentaires, elle a fait l'objet d'une publication par l'IASB en date du 23 mai 2002.

La nouvelle préface qui remplace la préface aux normes IAS, reflète la nouvelle structure de l'IASB, ses objectifs et ses procédures de travail. Elle définit le champ d'application des IFRS, leurs modalités d'élaboration, leur valeur normative et leurs dates d'entrée en vigueur. Selon la préface, les IFRS comprennent non seulement les normes et interprétations approuvées par l'IASB, mais aussi les IAS et interprétations du SIC publiées par la précédente constitution de l'IASC.

• L'amélioration des normes existantes

Le 15 mai 2002, l'IASB a publié un exposé-sondage portant sur des propositions d'amélioration des normes existantes¹⁰¹⁴ Les modifications proposées par cet exposé-sondage sont essentiellement de trois natures :

- suppression de certaines méthodes alternatives de traitement comptable ;
- communication de précisions complémentaires, améliorations de la rédaction de certaines normes et intégration de certaines interprétations SIC dans le texte des normes ;
- exigence d'informations complémentaires à fournir.

Ce projet a porté sur les 12 normes existantes suivantes : IAS 1 « Présentation des états financiers », IAS 2 « Stocks », IAS 8 « Changements de méthodes comptables et erreurs », IAS 10 « Événements survenus après la clôture », IAS 16 « Immobilisations corporelles », IAS 17 « Locations », IAS 21 « Effets des variations des cours des monnaies étrangères », IAS 24 « Informations relatives aux parties liées », IAS 27 « Etats financiers consolidés et comptabilité des participations dans les filiales », IAS 28 « Comptabilisation des participations dans les entités associées », IAS 33 « Résultat par action » et IAS 40 « Immeubles de placement ».

La date d'entrée en vigueur avait préalablement fixée au 1^{er} janvier 2003 lors de l'exposé-sondage. En fait, l'IASB (Bulletin *Update* février 2003) a reporté cette date au 1^{er} janvier 2005, une application anticipée (après publication des normes) étant encouragée.

Les commentaires ont été adressés à l'IASB jusqu'au 16 septembre 2002.

La publication des normes révisées a été effectuées en décembre 2003. elle a entraîné par ailleurs la modification de la presque totalité des autres normes.

• La révision des normes IAS 32 et 39 sur les instruments financiers.

L'IASB a publié le 20 juin 2002 un exposé-sondage¹⁰¹⁵ portant sur la révision des normes IAS 32, Instruments financiers : informations à fournir et présentation et IAS 39, Instruments financiers : reconnaissance et mesure.

¹⁰¹⁴ *Improvement to international accounting standards* – IASB – 403 p.

¹⁰¹⁵ *Amendments to IAS 32 Financial Instruments : disclosure and presentation, IAS 39 Financial instruments : recognition and measurement* – IASB – 337 p.

Instruments financiers : comptabilisation et évaluation. Les commentaires ont pu être adressés à l'IASB jusqu'au 14 octobre 2002.

Les améliorations proposées avaient pour principaux objectifs :

- d'éliminer les incohérences existantes ;
- de fournir des clarifications et des indications supplémentaires ;
- et de faciliter l'application de ces normes.

La publication des normes révisées a été effectuée en décembre 2003.

• **La première application des normes IFRS (IFRS 1)**

Le 31 juillet 2002, l'IASB a publié un exposé sondage en vue de la publication d'une nouvelle norme sur la première application des IFRS¹⁰¹⁶. Les dispositions proposées ont pour but de faciliter la transitions aux IFRS à partir d'un autre référentiel comptable.

L'exposé sondage ¹⁰¹⁷ était constitué de trois livrets distincts :

- le premier comprenait les dispositions obligatoires de la future norme ;
- le second contenait les bases des conclusions ;
- le troisième constituait un guide d'application de la norme, guide dont l'application n'est pas obligatoire.

Les commentaires ont pu être adressés à l'IASB jusqu'au 31 octobre 2002.

La norme IFRS 1 « Première application des normes d'information financière internationale » a été publiée en juin 2003 pour application au 1^{er} janvier 2004

• **La comptabilisation des paiements en actions et assimilés (IFRS 2)**

L'IASB a publié le 7 novembre 2002 un exposé-sondage¹⁰¹⁸ sur les stocks-options et aux paiements en actions. Ce projet propose que tous les paiements en actions devraient être comptabilisés dans les états financiers :

- sans aucune exception (au profit aussi bien du personnel que des fournisseurs et autres tiers) ;
- sur la base d'une évaluation à la juste valeur ;
- une charge devant être comptabilisée lorsque les biens et services reçus sont consommés.

Les dispositions de la future norme seraient notamment applicables aux stocks-options.

Les commentaires ont pu être adressés à l'IASB jusqu'au 7 mars 2003.

¹⁰¹⁶ Pour le détail, voir R. OBERT Pratique des normes IAS/IFRS – 5^{ème} édition Dunod 2004- p. 494 à 498.

¹⁰¹⁷ ED 1 *First-time application of international financial reporting standards* – IASB – 91 p.

¹⁰¹⁸ ED 2 –*Share-based payment* – IASB - 161 p.

La norme IFRS 2 « Paiement fondé sur des actions » a été publiée en février 2004.

• **Les regroupements d'entreprises (IFRS 3)**

Le 5 décembre 2002, l'IASB a publié ses propositions sur la comptabilisation des regroupements d'entreprises sous forme de deux exposés-sondages.

Le premier¹⁰¹⁹ portait sur les regroupements d'entreprises (future norme IFRS en remplacement d'IAS 22) et est constitué de trois livrets distincts : dispositions obligatoires de la future norme, bases des conclusions, guide d'application portant notamment sur les acquisitions inversées, les acquisitions réalisées en plusieurs transactions, les modifications ultérieures des valeurs attribuées aux actifs identifiables acquis et la liste indicative des actifs incorporels qui satisferont au critère de comptabilisation séparée du goodwill.

Le second¹⁰²⁰ portait sur les amendements de IAS 36, Dépréciations d'actifs et IAS 38, Immobilisations incorporelles.

Ces exposés-sondages, émis à l'issue de la phase 1 du projet sur les regroupements d'entreprises proposaient essentiellement de supprimer la méthode de la mise en commun d'intérêts, d'assouplir les critères de comptabilisation des immobilisations incorporelles séparément du goodwill et de remplacer l'amortissement systématique du goodwill et des immobilisations incorporelles dont la durée de vie est indéfinie par des tests de dépréciation.

Les commentaires sur ces textes ont pu être adressés à l'IASB jusqu'au 4 avril 2003.

La norme IFRS 3 « Regroupement d'entreprises », remplaçant la norme IAS 22 et les normes révisées IAS 36 « Dépréciation d'actifs » et IAS 38 « Immobilisations incorporelles » ont été publiées en mars 2004 avec application à compter du 31 mars 2004.

• **Les contrats d'assurance (IFRS 4)**

Un exposé sondage de juillet 2003 a abouti à la publication de la norme IFRS 4 « Contrats d'assurance » en mars 2004. Cette norme est la conclusion de la première partie du travail effectué par l'IASB et s'applique au 1^{er} janvier 2005. Elle présente notamment une définition du contrat d'assurance, propose des améliorations aux pratiques comptables en matière de contrats d'assurance et les informations à fournir dans les états financiers de toute entité émettant des contrats d'assurance. Un projet (deuxième phase) à venir devrait compléter cette norme.

• **Les actifs non courants détenus en vue de la vente et les activités abandonnées (IFRS 5)**

A la suite d'un exposé sondage de juillet 2003, a été publiée en mars 2004 la norme IFRS 5 « Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées ». Cette norme a eu pour objet (en rapprochant les règles de l'IASB des normes américaines) de remplacer la norme IAS 35 « Abandon d'activités ». Elle oblige les entités à présenter dans leur bilan séparément des actifs et passifs relatifs aux opérations maintenues, le total des actifs (ou groupes d'actifs) classés en actifs non courants destinés à être cédés et le total des passifs compris dans les groupes d'actifs non courants destinés à être

¹⁰¹⁹ ED 3 – *Business combinations* – IASB - 139 p.

¹⁰²⁰ *Proposed amendments IAS 36 & 38* – IASB – 289 p.

cédés. Elles obligent aussi les entités à présenter dans leur compte de résultat un montant comprenant le total du profit ou de la perte après impôt des activités abandonnées et du profit ou de la perte après impôt comptabilisé(e) résultant de l'évaluation à la juste valeur diminuée des coûts de la vente, ou de la cession des actifs ou du (des) groupe(s) destiné(s) à être cédé(s) constituant l'activité abandonnée.

• **L'évaluation et la prospection des ressources minérales (IFRS 6)**

A la suite d'un exposé sondage de janvier 2004, a été publiée en décembre 2004 la norme IFRS 6 « Prospection et évaluation des ressources minérales », publiée en décembre 2004¹⁰²¹.

• **La révision de normes existantes**

Au cours de cette période¹⁰²², un certain nombre de révisions ont été effectuées par l'IASB de normes existantes : elles concernaient les normes suivantes :

- IAS 39 : comptabilisation de la couverture en juste valeur du risque de taux d'intérêt d'un portefeuille (exposé sondage d'août 2003, publication de la révision en mars 2004) ;

Ont été également révisées (de manière limitée) les normes IFRS 1, IFRS 2, IAS 21, IAS 23.

Le projet « petites et moyennes entités »

Nous analyserons ce projet dans la section 5 du chapitre 10.

¹⁰²¹ Voir dans le chapitre 10 section 2 l'examen de cette norme applicable à compter du 1^{er} janvier 2006.

¹⁰²² Toutes les modifications intervenues après le 1^{er} janvier 2005, date d'application des normes comptables internationales dans le référentiel français (comptes consolidés des entités faisant appel public à l'épargne) seront analysées dans le chapitre 10 section 2.

Chapitre 9

Le développement du droit actuel de l'information comptable : la prise en compte de la mondialisation des procédures de 1983 à 2005

De 1983 à nos jours, le droit comptable national, tout en gardant son aspect « multi-objectifs » s'est développé pour prendre en compte avec plus de justesse les besoins des entreprises et particulièrement de celles qui font appel au marché boursier : cette prise en compte a recherché à promouvoir une meilleure compréhension de l'information mais aussi une plus grande sécurité pour l'utilisateur. Elle est notamment allée vers un rapprochement avec les procédures utilisées dans d'autres pays, en particulier aux Etats-Unis d'Amérique, mais aussi celles initiées par l'IASB.

Ce développement s'est traduit dans les sources légales et réglementaires. Il s'est aussi traduit dans les sources doctrinales, qu'elles émanent du Conseil national de la comptabilité, de la Commission des opérations de bourse, devenue Autorité des marchés financiers après la mise en œuvre de la loi du 1^{er} août 2003 sur la sécurité financière, de l'Ordre des experts-comptables, de la Compagnie des commissaires aux comptes, voire même dans les réponses ministérielles aux parlementaires. La jurisprudence a apporté quelques solutions et la pratique professionnelle a aussi essayé d'imaginer des solutions.

Mais les deux dernières grandes réformes ont été d'une part, sur un plan strictement national celle qui a été engendrée par l'application de la loi 98-261 du 6 avril 1998 portant réforme de la réglementation comptable et d'autre part, sur un plan européen, par l'adoption par le Parlement européen et le Conseil de l'Union Européenne du règlement CE 1606/2002 du 19 juillet 2002 sur l'application des normes comptables internationales.

La loi 98-261 du 6 avril 1998 a permis la création d'un Comité de réglementation comptable pouvant donner force obligatoire aux avis du Conseil national de la comptabilité et dont le premier travail a été de réécrire le Plan comptable général (à droit constant) et de reformuler la méthodologie relative aux comptes consolidés.

Le règlement européen impose notamment aux sociétés qui font appel public à l'épargne d'établir leurs comptes consolidés conformément aux normes comptables internationales à compter de 2005. Dans ce chapitre nous analyserons tous les développements du droit comptable national jusqu'à la mise en œuvre du règlement européen relatif à l'application des normes internationales. Nous traiterons dans un autre chapitre, l'application des normes internationales dans notre pays depuis 2005 et l'incidence de cette application sur les normes nationales.

Section 1

Le développement des sources légales et réglementaires françaises de 1983 à 2005

Le 1^{er} janvier 1984 s'était mis en place en France un droit comptable nouveau composé pour l'essentiel des articles 8 à 17 du Code de Commerce¹⁰²³ modifiés par la loi 83-353 du 30 avril 1983, du décret 83-1020 du 29 novembre 1983¹⁰²⁴, de nouveaux articles de la loi et du décret relatifs aux sociétés commerciales et du plan comptable général approuvé par l'arrêté du 27 avril 1982. Au cours des années qui suivront, ces textes vont évoluer, en raison, le plus souvent, d'influences venues de l'extérieur.

Il y a lieu d'examiner également l'application des dispositions engendrées par ce droit comptable nouveau dans le cadre de la réglementation relative à la faillite d'une part, à des secteurs non couverts par la quatrième directive et en particulier au secteur financier (banques et établissements financiers), d'autre part.

1.1. Evolution des articles L. 123-12 à L. 123-28 (anciens articles 8 à 17) du Code de commerce

1.1.1. *Les dispositions relatives à la prise en compte du résultat à l'avancement par la loi du 3 janvier 1985*

La deuxième phrase de l'article 15 du Code de commerce avait été ainsi rédigée lors la promulgation de la loi du 30 avril 1983 : « cependant, peut également être inscrit le bénéfice réalisé sur une opération partiellement exécutée, lorsque sa durée est supérieure à un an, sa réalisation certaine et qu'il est possible d'évaluer avec une sécurité suffisante le bénéfice global de l'opération ».

Cette rédaction semblait imprécise et assez éloignée des dispositions des pratiques externes et notamment de la norme 11 de l'IASC adoptée en 1978 et relative aux contrats de longue durée. L'acceptation du prix par le cocontractant n'était pas spécifiée, ainsi que la référence à l'utilisation de documents comptables prévisionnels.

Cette deuxième phrase de l'article 15 du Code de commerce fut ainsi rédigée par l'article 17 de la loi 85-11 du 3 janvier 1985 relative aux comptes consolidés de certaines sociétés commerciales et entreprises publiques :

« Peut être inscrit, après inventaire, le bénéfice réalisé sur une opération partiellement exécutée et acceptée par le cocontractant lorsque sa réalisation est certaine et qu'il est possible, au moyen de documents comptables prévisionnels d'évaluer avec une sécurité suffisante le bénéfice global de l'opération ».

¹⁰²³ Devenus articles L. 123-12 à L. 123-28 depuis l'ordonnance 2000-912 du 18 septembre 2000 relative à la partie législative du code de commerce.

¹⁰²⁴ Articles R. 123-172 à R. 123-208 du Code de commerce depuis le décret 2007-431 du 25 mars 2007 relatif à la partie réglementaire du Code de commerce.

1.1.2. Les engagements en matière de retraite : la modification de l'article 9 du Code de commerce en 1985

Dans sa rédaction du 30 avril 1983, l'article 9 du Code de commerce ne prévoyait aucune disposition relative aux engagements de retraite. Il est intéressant de voir comment cet article, tel qu'il se présente actuellement, a été complété, à la suite de différents « événements ».

Lors de sa troisième séance du 15 novembre 1984 consacrée à la discussion de la loi de finances pour 1985, l'Assemblée nationale avait adopté un amendement proposé par le gouvernement et ainsi rédigé : « Après l'article 66, insérer l'article suivant : le premier alinéa du 5° du 1° du code général des impôts est complété par la disposition suivante : toutefois, ne sont pas déductibles les provisions que constitue une entreprise en vue de faire face au versement d'allocations en raison du départ à la retraite ou préretraite des membres ou anciens membres de son personnel ou de ses mandataires sociaux »

La procédure adoptée évitait la consultation du Conseil d'Etat¹⁰²⁵ et l'étude par la Commission des finances. La Commission des finances du Sénat avait certes demandé la suppression de cet article additionnel, mais le Sénat ayant rejeté la totalité de la loi de finances, c'est le texte avec le nouvel article qui est revenu en seconde lecture à l'Assemblée nationale. Lors de cette seconde lecture, deux autres modifications ont été apportées.

La première était un amendement du gouvernement tendant à affirmer que la doctrine de l'administration fiscale en la matière était désormais la seule admise et que les arrêts contraires du Conseil d'Etat ne pouvaient concerner que des faits antérieurs à l'adoption de la loi de finances. Il s'agissait de compléter l'article 66 bis par la phrase suivante : « Cette disposition a un caractère interprétatif ».

La seconde était un amendement présenté par Christian Pierret, rapporteur de la Commission des finances de l'Assemblée et ainsi libellé : « Après l'article 66 bis, insérer l'article suivant : le deuxième aliéna de l'article 9 du Code de Commerce est complété par la phrase suivante : pour faire face aux charges liées aux obligations contractuelles de verser aux salariés prenant leur retraite des compléments de retraites, l'entreprise ne peut constituer des provisions pour faire face au paiement des charges futures et probables correspondant à leurs engagements, à compter de l'exercice de départ à la retraite des salariés ».

En définitive, les deux articles ont reçus les numéros 86 et 87 dans la loi de finances pour 1985¹⁰²⁶. Cette loi de finances avait donc modifié le Code de commerce pour restreindre la constitution des provisions pour retraite dans les comptes des entreprises.

De nombreux auteurs¹⁰²⁷ ont justement considéré qu'une telle mesure était hors du domaine d'une loi de finances puisque les effets sur le budget de l'Etat avaient été neutralisés par l'article précédent. Ces auteurs ont certainement été entendus car la loi

¹⁰²⁵ Qui, par l'arrêt CE n° 20069 du 2 février 1984 avait conclu en faveur de la déductibilité des provisions pour retraite.

¹⁰²⁶ Loi 84-1208 du 29 décembre 1984.

¹⁰²⁷ Voir P. CARDON, Comptabilisation des obligations de retraite, réflexions sur les nouvelles dispositions fiscales et comptables, *Revue Française de Comptabilité*, Mars 1985, n° 155, p. 4 à 12.

n° 85-95 du 11 juillet 1985¹⁰²⁸ portant diverses dispositions d'ordre économique et financier a abrogé cette mesure en spécifiant dans son article 35¹⁰²⁹ :

« I - La dernière phrase du 2^e alinéa de l'article 9 du Code de Commerce, insérée dans cet aliéna par l'article 87 de la loi de finances pour 1985 (n° 84-1208 du 29 décembre 1984) est abrogé.

II - Après le 2^e alinéa du même article, est inséré un alinéa ainsi rédigé :

Le montant des engagements de l'entreprise en matière de pensions, de compléments de retraite, d'indemnités et d'allocations en raison du départ à la retraite ou d'avantages similaires des membres ou associés de son personnel et de ses membres ou associés de son personnel et de ses mandataires sociaux est indiqué dans l'annexe. par ailleurs, les entreprises peuvent décider d'inscrire, sous forme de provision, le montant correspondant à tout ou partie de ces engagements ».

1.1.3. Les dispositions relatives aux petites entreprises

Dans sa rédaction de 1983, le Code de commerce ne prévoyait pas de dispositions permettant d'alléger les obligations des petites entreprises¹⁰³⁰.

Les dispositions fiscales en vigueur à l'époque permettaient cependant aux entreprises admises au régime du forfait de ne présenter qu'un journal d'achats (article 302 sexies du CGI), aux entreprises admises au régime simplifié d'imposition de tenir une comptabilité super-simplifiée, n'enregistrant journallement que le détail des encaissements et des décaissements¹⁰³¹ et aux micro-entreprises soumises à l'article 50.0 du CGI¹⁰³² de ne justifier que de leurs recettes.

Aussi, le législateur, dans le but d'alléger les obligations comptables des petites entreprises a d'abord effectué un rapprochement des règles comptables et fiscales en adoptant la loi 89-1008 du 31 décembre 1989 qui introduisait un quatrième alinéa à l'article 8 du Code de Commerce ainsi rédigé : « Par dérogation au premier et au troisième alinéa du présent article, les personnes physiques peuvent n'enregistrer les créances et les dettes qu'à la clôture de l'exercice et ne pas établir d'annexe lorsque le montant net de leur chiffre d'affaires n'excède pas, à la clôture de l'exercice précédent, le seuil fixé par la loi de finances pour la détermination du régime simplifié d'imposition ».

Il est à noter que ce dispositif a été abrogé par la loi 94-126 du 11 février 1994 relative à l'initiative et à l'entreprise individuelle qui lui a substitué des allègements plus substantiels introduits dans les articles 17-1 à 17-4¹⁰³³ nouveaux du Code de

¹⁰²⁸ J.O. du 12 juillet 1985, p 7855.

¹⁰²⁹ L'initiative de cette disposition revient au Sénat qui n'avait en définitive pas été consulté sur la modification de l'article 9 du Code de commerce. le Sénat a d'abord saisi la Commission des communautés européennes pour vérifier la conformité de la nouvelle disposition avec la directive. Cette réponse fut clairement donnée le 28 mars 1985 (Voir le texte de cette réponse dans la Revue Française de Comptabilité, Editorial de Philippe DANJOU, Directeur de la revue, Septembre 1985, n° 160, p. 2). La commission a ensuite saisi les autorités françaises, qui, entre temps avaient demandé l'avis du Conseil national de la comptabilité. Enfin, le Sénat, à la suite d'une intervention de Monsieur DAILLY a fait présenter et adopter, à l'occasion de l'examen du projet de loi portant diverses dispositions d'ordre économique et financier, un amendement conduisant à la reformulation du deuxième alinéa de l'article 9.

¹⁰³⁰ En dehors de celles permettant une présentation simplifiée des comptes (article 10 du Code de Commerce et article 17 du décret de 1983 qui fixait les limites à 900 000 F pour le total du bilan, 1 800 000 pour le chiffre d'affaires et 7 pour l'effectif, dans le cadre de la présentation du bilan et du compte de résultat sous forme simplifiée, les chiffres étant respectivement de 5 000 000 F, 10 000 000 F et 50 salariés pour l'annexe).

¹⁰³¹ Article 302 septies A ter A du CGI introduit par la loi 82-1126 du 29 décembre 1982.

¹⁰³² Depuis la loi 91-1323 du 30 décembre 1991.

¹⁰³³ Devenus articles L.123-25 à L. 123-28 à la suite de l'ordonnance du 18 septembre 2000 (voir infra).

Commerce : contrairement aux dispositions précédentes, les allègements ne sont plus fonction d'un seuil de chiffre d'affaires, mais de l'application d'un régime fiscal. Les articles 17-1, 17-2 et 17-3 concernent le régime simplifié d'imposition, le premier alinéa de l'article 17-4 le régime du forfait et le second alinéa du même article le régime des micro-entreprises.

L'article 17-1 permet aux personnes physiques placées sous le régime réel simplifié d'imposition de n'enregistrer les créances et les dettes qu'à la clôture de l'exercice et les dispense d'établir l'annexe. L'article 17-2 les autorise à inscrire au compte de résultat, en fonction de leur date de paiement, les charges dont la périodicité n'excède pas un an, à l'exclusion des achats. L'article 17-3, enfin, leur permet de procéder à une évaluation forfaitaire des stocks et des productions en cours, selon une méthode fixée par décret.

L'article 17-4 permet aux personnes physiques soumises à un régime forfaitaire d'imposition de ne pas établir de comptes annuels ; elles doivent simplement enregistrer au jour le jour les recettes encaissées et les dépenses payées, établir un relevé en fin d'exercice des recettes encaissées et des dépenses payées, des dettes financières, des immobilisations et des stocks évalués de manière simplifiée. Cette disposition a été rendu caduque par la loi de finances pour 1999¹⁰³⁴ qui dans son article 7 a supprimé le régime du forfait et étendu le régime des micro-entreprises.

Pour ce dernier régime, défini à l'article 50-0 du CGI, les personnes physiques inscrites au registre du commerce et des sociétés peuvent ne tenir qu'un livre mentionnant chronologiquement le montant et l'origine des recettes qu'elles perçoivent au titre de leur activité professionnelle.

1.1.4. La tenue de la comptabilité en euros

La mise en place de l'euro à compter du 1^{er} janvier 1999 (et sa future mise en place définitive en janvier 2002) a conduit le législateur à adapter un certain nombre de dispositions légales à cette nouvelle situation¹⁰³⁵. Ces dispositions ont été intégrées dans la loi 98-546 du 2 juillet 1998 portant diverses dispositions d'ordre économique et financier¹⁰³⁶.

L'article 16 de cette loi prévoit que par dérogation aux dispositions de l'article 16 du code de commerce, les documents comptables peuvent être établis en unité euro. Ce choix est irrévocable. Il précise également que les différences de conversion résultant de l'application des règles d'arrondissement propres à l'introduction de l'euro seront inscrites en résultat pour leur montant net.

L'article L. 123-22 du Code de commerce¹⁰³⁷ a été en définitive modifié par la loi 2003-7 du 3 janvier 2003 art. 50 II (Journal Officiel du 4 janvier 2003) qui a remplacé le terme « francs » par le terme « euros ».

¹⁰³⁴ Loi 98-1266 du 30 décembre 1998 (J.O. du 31 décembre 1998, p. 20050).

¹⁰³⁵ Voir l'avant propos de R.OBERT *Synthèse de droit et de comptabilité – Opérations courantes et opérations affectant les structures et les groupes.*, Dunod, 1999.

¹⁰³⁶ J.O. 3 juillet 1998, p. 10127.

¹⁰³⁷ Ayant pris la suite de l'article 16 du Code de commerce à la suite de l'ordonnance n° 2000-912 du 18 septembre 2000 relative à la partie législative du code de commerce (JO du 21 septembre 2000, p. 14783).

1.2. L'évolution des dispositions du décret 83-1020 du 29 novembre 1983 (articles R. 123-172 à R. 123-208 du Code de commerce) de 1983 à 2005¹⁰³⁸

1.2.1. Les adaptations de valeurs concernant la présentation simplifiée

Nous avons pu voir¹⁰³⁹ que conformément à la quatrième directive européenne, l'article 10 du Code de commerce¹⁰⁴⁰ permettait aux commerçants, personnes physiques ou morales, dans des conditions fixées par décret, d'adopter une présentation simplifiée de leurs comptes annuels, lorsqu'elles ne dépassent pas deux des critères suivants : le total du bilan, le montant net du chiffre d'affaires ou le nombre moyen des salariés permanents employés au cours de l'exercice.

Dans la rédaction initiale de novembre 1983 (article 17), pour ce qui concerne la présentation simplifiée du bilan et du compte de résultat, le total du bilan était fixé à 900 000 F, le montant net du chiffre d'affaires à 1 800 000 F et le nombre moyen de salariés à 7, pour ce qui concerne l'annexe à respectivement 5 000 000 F, 10 000 000 F et 50. Ces chiffres, qui sont d'ailleurs très en deçà de ceux prévus par la quatrième directive européenne ont été revus à la hausse depuis, les modifications ayant été introduites par les décrets 85-295 du 1^{er} mars 1985, 86-221 du 17 février 1986, 94-663 du 2 août 1994 et 2001-373 du 27 avril 2001. Ils étaient en 2005 de 267 000 €, 534 000 € et 10 salariés, pour ce qui concerne le bilan et le compte de résultat, d'une part, et 2 millions d'€, 4 millions d'€ et 50 salariés pour ce qui concerne l'annexe.

1.2.2 La présentation du livre d'inventaire

A l'origine, l'article 6 du décret du 29 novembre 1983 avait prévu un livre d'inventaire semblable pour toutes les entreprises. Sur ce livre devaient être regroupées les données d'inventaire et retranscrits les comptes annuels. Cette disposition a été supprimée par le décret 88-418 du 22 avril 1988 pour les sociétés qui doivent publier en annexe au registre du commerce et des sociétés leurs comptes annuels (cas des sociétés à responsabilité limitée et des sociétés par actions) en application de l'article 54 du décret 84-406 du 30 mai 1984 relatif au registre du commerce et des sociétés. Le dernier alinéa de l'article 6 fut alors ainsi rédigé :

« Les comptes annuels sont transcrits chaque année sur le livre d'inventaire, sauf lorsqu'ils doivent être publiés en annexe au registre du commerce et des sociétés ».

1.1.3. Le contenu de l'annexe

Outre une modification de formulation du premier alinéa de l'article 24 du décret du 29 novembre 1983, formulation faisant référence dorénavant aux articles 9 à 15 du Code de commerce et à la loi 66-537 modifiée sur les sociétés commerciales (au lieu de la loi 83-

¹⁰³⁸ Par décret 2007-431 du 25 mars 2007 relatif à la partie réglementaire du code de commerce, les différentes dispositions réglementaires intégrées dans des décrets et notamment le décret 83-1020 du 29 novembre 1983 relatifs aux obligations comptables des commerçants et de certaines sociétés ont été intégrées dans la partie réglementaire du Code de commerce identifiées notamment par un « R » pour les dispositions relevant d'un décret en Conseil d'Etat.

¹⁰³⁹ Supra §1.1.3.

¹⁰⁴⁰ Article 123-16 actuellement, les conditions étant fixées par un règlement de l'Autorité des normes comptables.

353 du 30 avril 1983), les modifications relatives au contenu de l'annexe ont été introduites par le décret 94-663 du 2 août 1994 qui exonère, d'une part les sociétés d'indiquer le montant des rémunérations (article 24-18) allouées aux membres des organes d'administration, de direction et de surveillance en raison de leurs fonctions si ces informations « permettent d'identifier la situation d'un membre déterminé de ces organes » et qui permet, d'autre part, aux personnes physiques et aux sociétés admises à présenter une annexe simplifiée, de ne pas commenter les éléments constitutifs du poste « frais d'établissement » visé au premier aliéna de l'article 19 du décret de 1983.

1.2.4. Les dispositions relatives aux petites entreprises

A la suite de la loi 94-126 du 11 février 1994 relative à l'initiative et à l'entreprise individuelle, le décret 94-750 du 30 août 1994 a inséré dans le décret du 29 novembre 1983, deux nouveaux articles 6-1 et 6-2 et introduit un 6° à l'article 7 du même décret. Ces dispositions nouvelles concernent les obligations des petites entreprises soumises, du point de vue fiscal, au régime simplifié, au régime du forfait ou au régime des micro-entreprises.

1.2.5. Cote et paraphe des livres comptables et simplification des procédures comptables pour les petites entreprises

Dans le cadre de la simplification des procédures administratives, le décret 2002-312 du 26 février 2002 a supprimé la cote et le paraphe des livres comptables (journal et livre d'inventaire) sauf pour les entreprises qui souhaitent maintenir cette possibilité¹⁰⁴¹. Il a aussi autorisé les petites entreprises à ne centraliser leurs écritures comptables que tous les trois mois¹⁰⁴². Les petites entreprises sont aussi dispensées de produire les justificatifs des frais généraux accessoires lorsqu'une telle dispense est accordée en matière fiscale. Elles peuvent procéder à l'enregistrement comptable des encaissements et des paiements en retenant la date de l'opération figurant sur le relevé qui leur est adressé par un établissement de crédit ou la poste¹⁰⁴³. En outre, elles peuvent enregistrer forfaitairement, selon un barème publié chaque année par l'administration fiscale, les frais relatifs aux carburants consommés lors des déplacements professionnels¹⁰⁴⁴.

1.3. L'évolution des articles L. 233-16 à L. 233-28 du Code de commerce (anciens articles 357-1 à 357-11 de la loi du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales) sur l'établissement des comptes consolidés

1.3.1. L'application de la septième directive

La loi 85-11 du 3 janvier 1985 relative aux comptes consolidés de certaines sociétés commerciales et entreprises publiques a apporté à la France une législation complète en ce qui concerne les comptes consolidés¹⁰⁴⁵. Cette loi avait été prise en application de la

¹⁰⁴¹ Article 2 modifié du décret 83-1020 du 29 novembre 1983.

¹⁰⁴² Article 5 modifié du décret 83-1020 du 29 novembre 1983.

¹⁰⁴³ Article 3 modifié du décret 83-1020 du 29 novembre 1983.

¹⁰⁴⁴ Article 6.3 du décret 83-1020 du 29 novembre 1983.

¹⁰⁴⁵ Il faut voir que depuis cette loi le droit comptable des comptes consolidés s'est dissocié du droit comptable des comptes annuels (individuels et sociaux). Ceci s'explique par l'existence de deux directives européennes différentes (la quatrième et la septième) mais aussi par le fait que les utilisateurs des comptes annuels et des comptes consolidés sont différents. Les comptes annuels sont destinés, certes, à l'information financière des

septième directive 83-349 CEE du Conseil des communautés européennes du 13 juin 1983¹⁰⁴⁶. Cette loi faisait suite à la loi du 3 janvier 1983 qui n'imposait la présentation de comptes consolidés qu'aux sociétés cotées à la cote officielle.

Les dispositions ont été introduites dans les articles 357-1 à 357-11 de la loi du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales (devenus articles L. 233-16 à L. 233-28 du Code de commerce) et complétées par les dispositions du décret 86-221 du 17 février 1986 insérées dans les articles 248 à 248-13 du décret 67-236 du 23 mars 1967 sur les sociétés commerciales.

La loi du 3 janvier 1985 précise en particulier :

- que les sociétés doivent présenter des comptes consolidés et un rapport sur la gestion du groupe dès lors qu'elles contrôlent de manière exclusive ou conjointe une ou plusieurs autres entreprises ou qu'elles exercent une influence notable sur celles-ci ;
- ce que l'on entend par contrôle exclusif, contrôle conjoint, influence notable ;
- les méthodes de consolidation utilisables : intégration globale, intégration proportionnelle, mise en équivalence ;
- les cas où une filiale ou une participation peuvent être laissées en dehors de la consolidation ;
- le contenu général des comptes consolidés : bilan, compte de résultat, annexe, et leurs qualités recherchées : régularité, sincérité, image fidèle ;
- les règles générales d'évaluation des éléments consolidés ;
- le contenu du rapport de gestion ;
- l'obligation de contrôle par les commissaires aux comptes.

Le décret du 17 février 1986 présente notamment :

- les techniques d'intégration globale, d'intégration proportionnelle, de mise en équivalence ;
- le contenu du bilan consolidé ;
- le contenu du compte de résultat consolidé ;
- les informations devant figurer dans l'annexe consolidée ;
- les méthodes d'évaluation pouvant être pratiquées ;
- les formes de publicité des comptes consolidés.

Ce décret a été complété par le décret 90-72 du 17 janvier 1990 portant diverses dispositions du droit commercial qui fixe la taille des critères qui permettent aux petites

sociétés, mais leur rôle est aussi fiscal et juridique (garantie de créances), ce qui explique l'importance de la notion de patrimoine dans ce type de comptes. Les comptes consolidés ont une destination limitée à l'information financière des sociétés ce qui explique la prééminence apportée à la notion de situation financière et la possibilité de mettre en avant le fond sur la forme (principe anglo-saxon « *substance over form* »).

¹⁰⁴⁶ Voir supra Chapitre 7 § 1.4

groupes d'être dispensés de présenter des comptes consolidés : ces tailles (intégrés dans l'article 248-14 du décret du 23 mars 1967 sur les sociétés commerciales) ont été fixées aux niveaux suivants :

- montant net du chiffre d'affaires : 200 millions de francs ¹⁰⁴⁷;
- total du bilan : 100 millions de francs¹⁰⁴⁸ ;
- nombre moyen de salariés permanents : 500¹⁰⁴⁹.

Par ailleurs l'article 3 de la loi de 1985 introduisit dans la loi du 24 juillet 1966 (article 340-4, nouvel article L. 232-5 du Code de commerce) la possibilité aux sociétés qui établissent des comptes consolidés d'inscrire dans leurs comptes sociaux les titres des sociétés qu'elles contrôlent de manière exclusive en fonction de leur valeur d'équivalence, conformément aux règles prévues par les normes américaines et britanniques ainsi que les normes 27 et 28 de l'IASC alors en gestation.

L'application de cette dispositions ne fut en fait réellement possible que lorsque l'article 12 de la loi 89-936 du 29 décembre 1989 (loi de finances rectificative pour 1989) décida de neutraliser les incidences fiscales de l'application de la disposition prévue par l'article 340-4 de la loi du 24 juillet 1966 (que l'on pouvait assimiler avant la promulgation de cette loi à une réévaluation libre imposable au droit commun en application de l'article 38 du Code général des impôts).

1.3.2. Les évolutions postérieures : la loi 2003-706 du 1^{er} août 2003

L'article 133 de la loi du 1^{er} août 2003 sur la sécurité financière a modifié les conditions de contrôle exclusif d'une société en supprimant les mots les mots : « et que la société dominante est actionnaire ou associée de cette entreprise » des conditions d'exercice d'une influence dominante. Cette disposition nouvelle s'applique notamment aux « entités d'hoc » qui deviennent consolidables si il y a contrôle effectif alors qu'aucune part de capital n'est possédée par l'entité consolidante.

1.4. L'évolution des articles 248 à 248-14 du décret 67-236 du 23 mars 1967 sur les sociétés commerciales (articles R. 233-3 à R. 233-16 du Code de commerce) ¹⁰⁵⁰

Seule la taille des critères qui permettent aux petites groupes d'être dispensés de présenter des comptes consolidés (critères fixées par l'article 248-14 du décret) ont été modifiés :

- montant net du chiffre d'affaires : 30 millions d'euros à la suite du décret 2001-373 du 27 avril 2001 ;
- total du bilan : 15 millions d'euros à la suite du décret 2001-373 du 27 avril 2001 ;

¹⁰⁴⁷ 30 millions d'euros à la suite du décret 2001-373 du 27 avril 2001.

¹⁰⁴⁸ 15 millions d'euros à la suite du décret 2001-373 du 27 avril 2001.

¹⁰⁴⁹ Ramené à 250 par le décret 2002-312 du 26 février 2002.

¹⁰⁵⁰ Par décret 2007-431 du 25 mars 2007 relatif à la partie réglementaire du code de commerce, les différentes dispositions réglementaires intégrées dans des décrets et notamment le décret 67—236 du 23 mars 1967 sur les sociétés commerciales ont été intégrées dans la partie réglementaire du Code de commerce identifiées notamment par un « R » pour les dispositions relevant d'un décret en Conseil d'Etat.

- nombre moyen de salariés permanents : ramené de 500 à 250 par le décret 2002-312 du 26 février 2002.

1.5. L'évolution des autres dispositions comptables légales et réglementaires relatives aux sociétés commerciales : la prévention des difficultés des entreprises

La loi du 30 avril 1983 avait introduit de nombreuses dispositions comptables dans la loi du 24 juillet 1966. Le décret du 29 novembre 1983, dans sa seconde partie, avait lui aussi introduit un certain nombre de modifications dans le décret du 23 mars 1967 relatif aux sociétés commerciales.

Depuis 1983, les modifications les plus substantielles concernant la législation et la réglementation comptables relatives aux sociétés commerciales ont notamment concerné la prévention des difficultés des entreprises.

La loi 84-148 du 1^{er} mars 1984, relative à la prévention et au règlement amiable des difficultés des entreprises a introduit de nouvelles obligations pour les entreprises¹⁰⁵¹.

Ces dispositions ont été complétées par les dispositions du décret du 85-295 du 1 mars 1985 et concernant particulièrement les articles 244 à 244-5 du décret 67-236 du 23 mars 1967 sur les sociétés commerciales, prévoyant les obligations et les modalités d'établissement des documents prévus à l'article L 232-2 du Code de commerce (situation de l'actif réalisable et disponible, tableau de financement, plan de financement prévisionnel et compte de résultat prévisionnel).

Les dates d'établissement des documents, les tailles en chiffre d'affaires ou en effectifs des sociétés assujetties ont été modifiées par le décret 87-169 du 13 mars 1987.

Ces lois ont été fortement amendées par la loi 94-475 du 10 juin 1994 relative à la prévention et au traitement des difficultés des entreprises et tout récemment par la loi 2005-845 du 26 juillet 2005 dite de sauvegarde des entreprises (dont les dispositions ne sont applicables qu'à compter du 1^{er} janvier 2006). L'ensemble de ces textes se trouve aujourd'hui dans le Code de commerce (pour l'essentiel le livre VI « Des difficultés des entreprises »), qui distingue quatre procédures : la conciliation, la sauvegarde, le redressement judiciaire et la liquidation judiciaire.

1.6. L'évolution des dispositions du Plan comptable général

Le Plan comptable général, approuvé par l'arrêté du 27 avril 1982, avait été préparé en même temps que la loi comptable du 30 avril 1983 et le décret comptable du 29 novembre 1983. Il avait été cependant rendu public avant la promulgation de la loi et la publication du décret, afin de permettre aux professionnels, ainsi qu'aux enseignants, de pouvoir bien l'analyser avant la mise en oeuvre qui s'est faite en définitive, début 1984. Mais le texte publié ne pouvait pas préjuger du texte définitif de la loi et du décret. Aussi, dès la parution de ces deux textes, certaines dispositions du plan comptable n'ont pu s'appliquer (car non conformes). Par ailleurs, d'autres points méritaient d'être revus, car les solutions proposées par le plan comptable 1982 sous sa forme d'origine n'étaient pas satisfaisantes. Enfin, il fallait tenir compte de la nouvelle législation sur les comptes consolidés.

¹⁰⁵¹ Voir supra Chapitre 7 § 6.1.

Aussi, le plan a été mis en harmonie avec la loi du 30 avril 1983 et le décret du 29 novembre 1983 et complété par une méthodologie relative aux comptes consolidés par l'arrêté du 9 décembre 1986.

1.6.1. La mise en harmonie avec la loi de 1983 et le décret de 1983

Cette mise en harmonie a concerné d'abord les dispositions générales relatives à la comptabilité et à la tenue des comptes (section III du chapitre I relatif aux dispositions générales) dont la nouvelle écriture, conforme aux articles 1 à 5 du décret, insiste sur l'utilisation d'un plan de comptes, l'utilisation de supports comptables et l'organisation de procédures de traitement.

Elle a concerné également les méthodes d'évaluation (incorporation des frais financiers dans les stocks et productions en cours selon les dispositions de l'article 7 du décret du 29 novembre 1983), la détermination du résultat (incidence des événements survenant après la date de clôture de l'exercice ; bénéfice réalisé sur une opération partiellement exécutée) et quelques informations devant figurer dans l'annexe et présentées dans la section II : « Documents de synthèse » du chapitre consacré à la comptabilité générale et relatif au fonctionnement des comptes et des aux documents de synthèse.

1.6.2. Les nouvelles solutions proposées

Elles ont été peu nombreuses. La plus importante concerne les charges fiscales et sociales sur congés à payer.

Alors que le plan de 1982 proposait d'enregistrer ces charges fiscales et sociales dans le compte 1582 – « Provisions pour charges fiscales et sociales sur congés à payer » par le débit d'un compte de dotations aux provisions, la réforme de 1986 imposa l'inscription de ces charges dans des comptes rattachés au comptes « Etat » et « Autres organismes sociaux » (4482 – « Charges fiscales sur congés à payer » et 4382 – « Charges sociales sur congés à payer ») par le débit des comptes « Impôts et taxes et versements assimilés » et « Charges de personnel », préconisant ainsi plutôt la comptabilisation d'une charge à payer que d'une provision pour charges (ce qui correspondait mieux à la nature de l'opération).

Il faut aussi citer parmi les nouvelles solutions :

- la possibilité de créer au bilan une rubrique « Autres fonds propres » comprise entre les capitaux propres et les provisions pour risques et charges ;
- la création dans la liste des comptes du compte 699 – « Produits, report en arrière des déficits », permettant d'enregistrer l'effet de la créance résultant du report en arrière du déficit autorisé par la loi de finances pour 1985.

1.6.3. La méthodologie relative aux comptes consolidés

L'apport d'une méthodologie spécifique relative aux comptes consolidés est certainement l'ajout le plus important apporté en 1986 au plan comptable général¹⁰⁵².

Une méthodologie relative aux comptes consolidés avait été établie en 1966 et 1967 par le Conseil national de la comptabilité et avait alors été approuvée par arrêté du ministre de l'Economie et finances du 20 mars 1968. Conscient que ce rapport, conçu à une

¹⁰⁵² L'arrêté du 9 décembre 1986 comprenait deux articles. L'article 2 précisait qu'une méthodologie relative aux comptes consolidés était intégrée au Plan comptable général.

époque où en pratique la consolidation était nouvelle en France, constituait un premier stade d'études susceptibles d'aménagements et de compléments, le Conseil national de la comptabilité avait confié à une commission restreinte la mission de procéder à la révision de ce rapport. Un nouveau projet de rapport avait ainsi été élaboré au cours de réunions qui s'étaient tenues de 1973 à 1978. Le texte élaboré avait fait l'objet d'une publication¹⁰⁵³. Après 1978, la commission « Comptes consolidés » s'était régulièrement réunie afin de prendre connaissance des travaux menés dans le cadre de la directive européenne sur les comptes consolidés. Après la publication de la septième directive et parallèlement à l'élaboration de la loi du 3 janvier 1985 et du décret du 17 février 1986, elle avait entrepris la révision du projet de rapport de 1978 afin de le mettre en harmonie avec les textes. Cette méthodologie a été examinée par le Conseil national de la comptabilité réuni en collège le 27 octobre 1986 puis approuvé par l'arrêté ministériel du 9 décembre 1986. Elle a été intégrée dans le plan comptable général¹⁰⁵⁴.

Cette méthodologie relative aux comptes consolidés comprenait les sections relatives aux méthodes de consolidation (intégration globale, intégration proportionnelle et mise en équivalence), aux règles de consolidation (respect des principes comptables généraux, notion d'écart de première consolidation, date de clôture, homogénéité et choix des règles et méthodes d'évaluation, élimination des opérations entre entreprises consolidées, impositions différées, conversion des comptes d'entreprises étrangères, définition du chiffre d'affaires, incidence sur la consolidation d'opérations de réévaluation et de restructuration interne, dispositions particulières à la mise en équivalence) et aux documents de synthèse consolidés (bilan, compte de résultat, annexe, tableau de financement, tableau de variation des capitaux propres).

1.6.4. Les avis 98-13 relatif à la réécriture du Plan comptable général et 98-10 relatif aux comptes consolidés du 17 décembre 1998

Le 17 décembre 1998 deux avis importants ont été approuvés par le Conseil national de la comptabilité. Ces avis ont permis d'aboutir, après examen et adoption par le Comité de la réglementation comptable en date du 29 avril 1999 et après que deux arrêtés interministériels en date du 22 juin 1999 (publiés au J.O du 31 août 1999 et du 21 septembre 1999) leur ont donné force obligatoire, à une révision complète du Plan comptable général 1982-1986.

Ces avis seront examinés, pour devenir des règlements, dans le cadre de la mise en oeuvre de la loi du 6 avril 1998 portant réforme de la réglementation comptable et adaptation du régime de la publicité foncière¹⁰⁵⁵.

1.7. L'évolution des dispositions du droit de la faillite

Promulguée au journal officiel du 26 janvier 1985, la loi 85-98 du 25 janvier 1985 relative au redressement et à la liquidation judiciaire des entreprises s'est substituée à la loi 67-563 du 13 juillet 1967 sur le règlement judiciaire, la liquidation des biens, la faillite personnelle et les banqueroutes.

Alors que la loi précédente prévoyait de multiples cas de sanctions en cas de comptabilité incomplète ou frauduleuse, la loi nouvelle ne consacre plus que deux articles (les articles

¹⁰⁵³ Xème Rapport d'activité du Conseil national de la comptabilité (1980) et bulletin 43 du Conseil national de la comptabilité (3è trimestre 1981).

¹⁰⁵⁴ Page II.139 à II.173.

¹⁰⁵⁵ Infra section 4.

187 et 197, devenus, après notamment les modifications apportées par la loi 2005-845 du 26 juillet 2005 sur la sauvegarde des entreprises les articles L. 653-5 et L. 654-2 du Code Commerce) à ces aspects et ne distingue plus qu'une seule catégorie de banqueroute.

Art. L. 653-5. - Le tribunal peut prononcer la faillite personnelle de toute personne mentionnée à l'article L. 653-1 contre laquelle a été relevé l'un des faits ci-après

.....

6° Avoir fait disparaître des documents comptables, ne pas avoir tenu de comptabilité lorsque les textes applicables en font obligation, ou avoir tenu une comptabilité fictive, manifestement incomplète ou irrégulière au regard des dispositions applicables

.....

Article L. 654-2. - En cas d'ouverture d'une procédure de redressement judiciaire ou de liquidation judiciaire, sont coupables de banqueroute les personnes mentionnées à l'article L. 654-1 contre lesquelles a été relevé l'un des faits ci-après :

.....

4. Avoir tenu une comptabilité fictive ou fait disparaître des documents comptables de l'entreprise ou de la personne morale ou s'être abstenu de tenir toute comptabilité.

Ce dernier alinéa a été modifié ensuite par la loi 88-1202 du 30 avril 1988 et réécrit de la manière suivante :

4. Avoir tenu une comptabilité fictive ou fait disparaître des documents comptables de l'entreprise ou s'être abstenu de tenir toute comptabilité lorsque la loi en fait l'obligation

Enfin, ces mesures ayant été, à l'usage jugées trop peu contraignantes, la loi 94-475 du 10 juin 1994 a ajouté la disposition suivante :

5. Avoir tenu une comptabilité manifestement irrégulière au regard des dispositions légales.

1.8. L'application des dispositions comptables introduites en 1983 à des secteurs non couverts par la quatrième directive européenne

La quatrième directive du conseil des communautés européennes du 25 juillet 1978 prévoyait (article 1 § 2) que « Jusqu'à coordination ultérieure, les Etats membres peuvent ne pas appliquer la présente directive aux banques et à d'autres établissements financiers ainsi qu'aux sociétés d'assurances ».

La directive 4 bis 86-635 (comptes annuels et comptes consolidés des banques et établissements financiers) fut publiée au JOCE du 31 décembre 1986 afin de fournir des dérogations à la quatrième et à la septième directives pour répondre aux particularités sectorielles des établissements de crédit.

Par ailleurs, le Conseil des communautés européennes a adopté une directive 91-674 du 19 décembre 1991, concernant les comptes annuels et les comptes consolidés des sociétés d'assurances.

Par ailleurs, de nombreux plans comptables particuliers ont été mis en œuvre (agriculture, associations, professions libérales, collectivités locales, sociétés civiles particulières).

1.8.1. Les banques et les établissements financiers

• La directive européenne 4 bis 86-635 du 31 décembre 1986.

Cette directive impose un minimum d'obligations destinées à harmoniser les méthodes appliquées au sein de la CEE. A cet effet, elle laisse parfois le choix aux Etats entre diverses solutions possibles afin que les législations nationales, soit maintiennent ce choix, soit prescrivent des solutions (en général celles qui se rapprochent le plus de leurs dispositions antérieures).

Comme pour la quatrième directive, la directive relative aux comptes annuels et comptes consolidés des banques et autres établissements financiers prévoyait¹⁰⁵⁶ :

- la structure du bilan (postes du bilan, postes hors bilan, dispositions particulières à certains postes du bilan) ;
- la structure du compte de profits et pertes (présentation verticale, présentation horizontale, dispositions particulières à certains postes du compte de profits et pertes) ;
- les règles d'évaluation (en particulier les règles relatives à l'inscription possible de certains éléments de l'actif pour une valeur inférieure à leur valeur d'inventaire, la création au passif d'un poste appelé «Fonds pour risques bancaires généraux, la conversion des comptes libellés en monnaies étrangères, l'évaluation des titres négociables) ;
- le contenu de l'annexe ;
- des dispositions relatives aux comptes consolidés ;
- des dispositions relatives à la publicité.

• Application en France de la directive européenne 4 bis 86-635 du 31 décembre 1986.

L'article 47 de la directive stipulait que les dispositions législatives, réglementaires et administratives devaient être adoptées à cette directive au plus tard le 31 décembre 1990.

L'adaptation de la réglementation française devait conformément à l'article 32 la loi 84-46 du 24 janvier 1984 relative à l'activité et au contrôle des établissements de crédit (dite loi bancaire) prendre la forme de règlements du Comité de la réglementation bancaire¹⁰⁵⁷ publiés au journal officiel, après homologation du ministre chargé de l'économie et des finances. Le comité de réglementation bancaire est en fait chargé d'établir la réglementation concernant notamment le plan comptable, les règles de consolidation des comptes, la publicité des documents comptables et des informations destinées tant aux autorités compétentes qu'au public et les conditions de publication des comptes annuels.

Un certain nombre de règlements du comité de réglementation bancaire (CRB) ont été homologués par arrêtés ministériels depuis 1988, les plus importants étant les

¹⁰⁵⁶ Voir l'analyse faite dans F. LEFEBVRE, *Bulletin comptable et financier*, juin 1987, p. 92 et suivantes.

¹⁰⁵⁷ Depuis la loi 98-261 du 6 avril 1998 relative à la réglementation comptable, les règlements comptables du secteur bancaire sont pris par le Comité de la réglementation comptable après avis du Comité de la réglementation bancaire.

règlements 91-01 du 16 janvier 1991 relatif à l'établissement et à la publication des comptes individuels annuels des établissements de crédit et des maisons de titres, 91-02 du 16 janvier 1991 modifiant le règlement 85-12 du 27 novembre 1985 relatif à la consolidation des comptes des établissements de crédit, des maisons de titres et des compagnies financières et 91-03 du 16 janvier 1991 relatif à l'établissement et à la publication des situations trimestrielles et du tableau d'activité et des résultats semestriels individuels et consolidés des établissements de crédit et des maisons de titres¹⁰⁵⁸.

Depuis la mise en place de la loi du 98-261 du 6 avril 1998 portant réforme de la réglementation comptable¹⁰⁵⁹, la mise à jour des règlements comptables relatifs aux banques sont traités par le Comité de la réglementation comptable.

1.8.2. Les assurances

La comptabilité des sociétés d'assurances était fixée par les décrets 69-836 et 69-837 du 29 août 1969. La directive européenne, publiée en 1991, a été à l'origine de la modification de cette comptabilité. La transposition dans les textes nationaux a été effectuée par le décret 94-481 du 8 juin 1994 portant transposition de la directive CEE n° 91-674 du 19 décembre 1991 concernant les comptes annuels et les comptes consolidés des entreprises d'assurance et adaptation des règles comptes applicables aux entreprises d'assurance¹⁰⁶⁰. Ce décret a été complété par l'arrêté du 11 septembre 1995 applicable à compter du 1^{er} octobre 1995¹⁰⁶¹

Depuis la mise en place de la loi du 98-261 du 6 avril 1998 portant réforme de la réglementation comptable¹⁰⁶², la mise à jour des règlements comptables relatifs aux assurances sont traités par le Comité de la réglementation comptable.

Ainsi, le règlement 2000-05 du CRC s'applique à la consolidation des comptes des sociétés d'assurances qui ne font pas appel public à l'épargne et à la combinaison des comptes.

1.8.3. L'agriculture

Les activités agricoles (sauf si elles sont effectuées par des sociétés commerciales, notamment des sociétés à responsabilité limitée et des sociétés anonymes) ne relèvent pas du Code de commerce. En conséquence, les dispositions comptables dérivées de la loi du 30 avril 1983 ne sont pas applicables aux entreprises agricoles. Le régime fiscal des entreprises distingue, quant à lui, quatre régimes : le régime du forfait, le régime transitoire, le régime du bénéfice réel simplifié et le régime du bénéfice réel normal.

Toutefois, à la suite de l'arrêté conjoint du 24 octobre 1984 du Ministre de L'Economie et des Finances et du Ministre de l'Agriculture, une commission du Plan comptable agricole a élaboré un plan comptable agricole en s'inspirant des principes du Plan comptable général 1982. Ce plan comptable a fait l'objet d'un avis de conformité du Conseil national de la comptabilité en date du 9 juillet 1986.

¹⁰⁵⁸ Textes de ces règlements dans le Bulletin du *Conseil national des commissaires aux comptes*, n° 81 de mars 1991, p. 55 à 88, n° 82 de juin 1991, p. 189 à 209.

¹⁰⁵⁹ Voir supra section 4

¹⁰⁶⁰ J.O., 11 juin 1994, p. 8453.

¹⁰⁶¹ Codifié sous l'article A 343-1 du Code des assurances et dont l'annexe se compose d'un plan comptable des assurances régulièrement mis à jour depuis.

¹⁰⁶² Voir supra section 4

Le plan comptable général agricole reprend les nomenclatures du Plan comptable général 1982 (liste de comptes et documents de synthèse). Il en diverge essentiellement sur les éléments suivants : la définition, le critère de classement à l'actif du bilan, les règles d'évaluation concernant les biens vivants, la définition et le traitement comptable de l'autoconsommation de l'exploitant et l'amélioration des fonds.

Dans le Plan comptable général agricole, on entend par biens vivants, l'ensemble des animaux et végétaux impliqués dans l'activité de production de l'exploitation soit au titre d'immobilisations, soit au titre d'en-cours de production. Les biens vivants, comme tous les éléments du patrimoine de l'entreprise, sont classés à l'actif du bilan suivant leur destination.

Chaque animal ou végétal appartenant à un troupeau, une plantation, etc. destiné à servir de façon durable à l'activité de l'entreprise doit être inscrit dans un actif immobilisé (*exemples : les animaux reproducteurs, les vignes, les plantations fruitières...*).

Chaque animal ou chaque végétal appartenant à un troupeau, une plantation, etc. qui intervient dans le cycle d'exploitation de l'entreprise agricole pour être exclusivement vendu au terme d'un processus de production, doit être classé dans les stocks et productions en cours (*exemples : les animaux à l'engrais, les pépinières ...*).

1.8.4. Les associations

La loi du 1^{er} juillet 1901 sur les associations ne précise pas d'obligation ou de conditions quant à la tenue d'une comptabilité de l'association. Cette liberté est relative à l'étendue de ses activités. Toutefois suivre l'activité de l'association, c'est tenir sa gestion avec soin qui, pour le moins, nécessitera une gestion économique rigoureuse.

Jusqu'à la loi du 1^{er} mars 1984 relative à la prévention et au règlement amiable des difficultés des entreprises, les associations n'étaient pas légalement astreintes à l'établissement de comptes annuels. Depuis, cette loi, toutes les personnes morales de droit privé non commerçantes ayant une activité économique (dépassant à la fin de l'année deux des trois critères suivants : 50 salariés, 20 millions de francs de chiffre d'affaires (hors taxes) ou de ressources, 10 millions de francs pour le total du bilan).

Par ailleurs, et de manière indépendante à cette loi, la reconnaissance d'utilité publique n'est accordée que si l'association produit notamment à l'appui de sa demande les comptes financiers de ses trois exercices et s'engage dans ses statuts à tenir une comptabilité faisant apparaître un compte d'exploitation, un résultat de l'exercice et un bilan. D'autres associations (associations recevant des subventions publiques, associations d'intérêt général mais non reconnues d'utilité publique, associations couvrant des activités physiques et sportives, associations émettant des obligations ont également des obligations comptables prévues par des textes particuliers.

Suite à ces différentes obligations, le Conseil national de la comptabilité a approuvé un plan comptable des associations en date du 17 juillet 1985. Ce plan reprend les dispositions du Plan comptable général sous réserve de dispositions rendues nécessaires par leurs spécificités.

Ces adaptations concernent notamment :

- la détermination et l'affectation du résultat comptable et la comptabilisation du projet associatif ;
- les comptes de capitaux ;
- le traitement des contributions volontaires à titre gratuit.

Le plan a été révisé en 1998-1999.

Ainsi, le plan comptable des associations et fondations a fait l'objet du règlement 99-01 du Comité de la réglementation comptable en date du relatif aux modalités de comptes annuels des associations et fondations (voir ci-après § 4.5).

1.8.5. Les collectivités locales

La loi 94-504 du 22 juin 1994, portant dispositions budgétaires et comptables relatives aux collectivités locales prise en application des lois de décentralisation du 2 mars 1982, a été l'un des actes fondamentaux du processus de modernisation de la gestion des communes. Cette loi prévoit notamment que le budget des communes de plus de 10 000 habitants est voté soit par nature, soit par fonction. S'il est voté par nature, il comporte une présentation fonctionnelle ; s'il est voté par fonction, il comporte une présentation par nature. Ces différentes dispositions entreront en vigueur à compter de l'exercice 1997. Cette loi a également rendu obligatoire la comptabilisation d'amortissements et de provisions dans les communes d'au moins 3 500 habitants (auparavant, la comptabilité des communes étant généralement une comptabilité de trésorerie, aucun amortissement pour dépréciation ni aucune provision n'était comptabilisée).

Une instruction dite M14 relative à la comptabilité communale a été publiée en annexe du décret du 9 novembre 1993. Cette instruction a pour objectif de mettre en place un système d'information qui permet d'améliorer la transparence financière des communes en leur appliquant les principes fondamentaux du Plan comptable général de 1982. Cette instruction réaffirme le principe fondamental de l'organisation financière des personnes morales de droit public : la séparation des fonctions de l'ordonnateur et des comptables. Elle analyse tout spécialement les documents de synthèse qui doivent être établis : documents budgétaires et documents comptables et présente une nomenclature de comptes.

La nomenclature des comptes comprend une liste de comptes (classes 1 à 8) conformes au comptes du Plan comptable général. Un certain nombre de libellés d'intitulés sont, bien entendu, adaptés à la gestion communale. Parmi les comptes de produits, il y a lieu de noter un compte 73 « Impôts et taxes » et 74 « Dotations, subventions et participations ».

1.8.6. Les professions libérales

Pris en application de l'article 64 de la loi de finances 1977 (loi 76-1232 du 29 décembre 1976), un arrêté du 30 janvier 1978 du ministre délégué à l'économie et aux finances a édicté une nomenclature comptable applicable aux professions libérales et titulaires de charges et offices.

Cet arrêté s'inspire des comptes de charges du Plan comptable de 1957 (frais de personnel, impôts et taxes, travaux, fournitures et services extérieurs, frais divers de gestion...).

1.8.7. Les sociétés civiles

Les sociétés civiles sont des sociétés qui ne sont pas régies par le Code de commerce mais qui sont constituées et organisées par le Code civil lequel précise (article 1832) que « la société est instituée par deux ou plusieurs personnes qui conviennent par un contrat d'affecter à une entreprise commune des biens ou leur industrie en vue de partager le bénéfice ou de profiter de l'économie qui pourra en résulter. Elle peut être instituée, dans les cas prévus par la loi, par l'acte de volonté d'une seule personne. Les associés s'engagent à contribuer aux pertes ».

L'article 1856 du Code civil précise que « les gérants doivent, au moins une fois par an, rendre compte de leur gestion aux associés. Cette reddition de comptes doit comporter un rapport écrit d'ensemble sur l'activité de la société au cours de l'année ou de l'exercice écoulé comportant l'indication des bénéfices réalisés ou prévisibles et des pertes encourues ou prévues. ». L'article 1857 précise quant à lui que « les associés ont le droit d'obtenir, au moins une fois par an, communication des livres et des documents sociaux ». S'il n'est pas prévu de manière explicite la tenue d'une comptabilité dans les sociétés civiles, celle-ci semble néanmoins indispensable pour répondre aux obligations fixées par les articles 1856 et 1857 du Code civil. Les statuts des sociétés civiles, d'ailleurs, prévoient très souvent l'obligation de tenir une comptabilité.

Des plans comptables particuliers (qui sont des adaptations du PCG à certaines entités) s'imposent à plusieurs catégories de sociétés civiles. Citons :

- les sociétés civiles de placement immobilier (règlement 99-06 du CRC du 23 juin 1999) ;
- les sociétés civiles de notaires (plan comptable du 12 avril 1988) ;
- les sociétés civiles professionnelles adhérant à une association de gestion agréée (arrêté du 30 janvier 1978, voir ci-dessous § 1.8.7)
- les sociétés civiles agricoles (Plan comptable agricole).

Section 2

Le développement des sources doctrinales de 1983 à 2005

Il y a lieu maintenant d'examiner, durant cette période, les travaux du Conseil national de la comptabilité, de la Commission des opérations de bourse, de l'Ordre des experts-comptables, de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes ainsi que quelques réponses ministérielles. Pour ce qui concerne le Conseil de la comptabilité (qui sera réformé en 1998) nous nous limiterons à l'étude des travaux allant de 1983 à 1998.

2.1. Les travaux du Conseil national de la comptabilité de 1983 à 1998¹⁰⁶³

Institué par le décret 57-129 du 7 décembre 1957, modifié par les décrets 64-266 du 20 mars 1964, 93-167 du 1^{er} février 1993 et 96-479 du 26 août 1996, placé sous l'autorité du ministre chargé de l'Economie et des finances, le Conseil national de la comptabilité est, nous l'avons vu, un organisme consultatif¹⁰⁶⁴ qui a une mission de coordination et de synthèse en ce qui concerne les recherches théoriques et méthodologiques de comptabilité ainsi que leurs applications pratiques. Il peut être consulté par les

¹⁰⁶³ Les travaux du Conseil national de la comptabilité de 1999 à nos jours seront étudiés dans le chapitre 4 § 4.8.

¹⁰⁶⁴ Voir supra Chapitre 6 section 2. Outre l'élaboration et la mise à jour du Plan comptable général, sa vocation essentielle est d'émettre sous forme d'avis ou de recommandations les règles applicables en matière comptable. Ces avis peuvent être intégrés dans une mise à jour du Plan comptable général. Selon une réponse du Ministre évoquée précédemment (Rep. Colibeu A.N 25 octobre 1972, p 4333), « ces avis, dans la mesure où ils ne sont pas infirmés par la réglementation qu'ils ont précédés, sont, comme le Plan, une source de droit ».

commissions des assemblées parlementaires, les organismes, sociétés ou personnes intéressés par ses travaux.

Les travaux effectués par le Conseil national de la comptabilité depuis 1983 ont été matérialisés tout spécialement par :

- des avis complétant le plan comptable général ;
- des avis sur les normes de l'IASC (normes 5, 8, 11, 27 et 28) ;
- des notes d'information (sur les incidences de la sous activité, sur les impôts différés, sur le traitement comptable des logiciels) ;
- des recommandations relatives à l'annexe, à la communication financière, aux comptes intermédiaires et aux règles de comptabilisation et d'évaluation des engagements de retraite et avantages similaires ;
- des avis de conformité relatifs aux plans comptables professionnels ;
- des avis de conformité relatifs à des plans de normalisation comptable établis en dehors du secteur couvert par le Code de commerce (par exemple le plan comptable agricole) ;
- des travaux de normalisation comptable au sein du secteur public¹⁰⁶⁵ ;
- des rapports et travaux¹⁰⁶⁶.

Parmi tous ces travaux, les plus conséquents en matière de pratique comptable sont les publications d'avis du CNC, d'une part et les avis de conformité relatifs aux plans comptables professionnels et aux plans comptables particuliers d'autre part.

2.1.1. Les avis du Conseil national de la comptabilité de 1983 à 1998

L'examen des différents avis postérieurs à l'arrêté du 27 avril 1982 permet d'effectuer une analyse de l'évolution de la doctrine comptable depuis 1983. Elle montre l'aspect « multi-objectifs » du droit comptable français. On y trouve en fait des avis qui rapprochent la comptabilité française de la pratique internationale (notamment anglo-saxonne), comme l'évaluation par équivalence, le traitement de l'écart d'acquisition, voire même le traitement du report en arrière des déficits. On y trouve également des avis liés à la spécificité de la fiscalité française, notamment le supplément d'impôt lié aux distributions, ou à la spécificité du droit français, comme le traitement des dépenses de logiciels ou le traitement des remises accordées. On y trouve aussi des avis relatifs à la mise en place de nouveaux instruments d'ingénierie financière (MATIF, bons de souscription, *in-substance defeasance*, vente à réméré, fonds commun de créance ...).

Nous avons à ce niveau limité notre analyse aux avis antérieurs à l'avis 98-10 du 17 décembre 1998. C'est en effet à cette date qu'ont été approuvés les avis 98-10 à 98-13 qui sont entrés dans le cadre de la réforme de la réglementation comptable régie par la loi 98-261 du 6 avril 1998. L'avis 98-12 a servi de base à l'élaboration du règlement 99-

¹⁰⁶⁵ La Vè section du Conseil National de la Comptabilité est chargée des problèmes d'application du Plan comptable général aux organismes relevant de la direction de la Comptabilité publique.

Aux termes de l'article 52 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la Comptabilité publique, la nomenclature des comptes ouverts par un organisme soumis aux règles de la comptabilité publique s'inspire du Plan Comptable Général approuvé par arrêté du ministre des Finances.

¹⁰⁶⁶ Rapport sur l'évaluation des créances et dettes dont la valeur dépend des fluctuations des monnaies étrangères (document n° 67 - 1987).

01 du Comité de la règlement comptable, l'avis 98-10 au règlement 99-02 et l'avis 98-13 au règlement 99-03. Ces règlements ont été homologués par arrêtés conjoints du Ministre de la Justice, du Ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industrie et du ministre chargé du Budget.

Sur les 35 avis que l'on peut qualifier de généraux¹⁰⁶⁷ (nous n'avons pas repris les avis propres aux entreprises d'un secteur particulier, comme celui des assurances, de la banque, des sociétés concessionnaires d'autoroutes, ...) on retrouve 3 avis concernant les principes généraux de la comptabilité (changement de méthode notamment), 6 avis concernant des précisions de points du Plan comptable général 1982-1986, 9 avis concernant les instruments financiers (qui se sont fort développés depuis cette période), 7 avis concernant la comptabilisation des impôts (TVA, impôts sur les bénéfices des sociétés), 5 avis concernant les groupes de sociétés (consolidation, mise en équivalence) et 5 avis concernant le passage à la monnaie unique.

• **Avis relatif aux amortissements dérogatoires (approuvé par le collège du CNC le 19 décembre 1984).**

Cet avis est le premier qui a été publié après la mise en place au 1^{er} janvier 1984 du « nouveau » plan comptable général. Il concernait tout particulièrement le changement de règles comptables introduit par le nouveau plan en matière d'amortissements. Il insistait sur la nécessité d'enregistrer en amortissements dérogatoires, les amortissements déjà pratiqués « qui ne correspondent pas à l'objet normal d'un amortissement pour dépréciation ». On peut aussi noter que cet avis est le premier qui privilégiait l'image fidèle sur la règle pure et stricte.

• **Avis relatif à la comptabilisation de la créance résultant du report en arrière des déficits (approuvé par le collège du CNC le 16 février 1985).**

Cet avis fait suite à la loi de finances pour 1985 (loi 84-1208 du 29 décembre 1984) et propose la comptabilisation de la créance résultant du report en arrière du déficit de l'entreprise dans le compte 699 « Produits - Report en arrière des déficits ». Il est à noter que ce compte figure maintenant dans la liste des comptes du Plan comptable général depuis l'arrêté du 6 décembre 1986.

• **Avis relatif à la notion de chiffre d'affaires (approuvé par le collège du CNC le 27 mars 1985).**

Cet avis, s'appuyant sur les articles 17-2° et 25 du décret du 29 novembre 1983, constatant que la notion de chiffre d'affaires donnée par le Plan comptable ne comprend pas l'ensemble des ressources courantes de l'entreprise et en particulier les subventions d'exploitation, certaines locations immobilières et les produits financiers, préconise l'indication dans l'annexe d'une information intitulée « Produits des activités courantes » (en rapprochant cette information du montant net du chiffre d'affaires figurant dans le compte de résultat). On peut dire que cet avis du Conseil national de la comptabilité insiste sur la notion de pertinence de l'information.

• **Avis relatif au traitement dans la comptabilité des entreprises des ristournes perçues des coopératives (approuvé par le collège du CNC le 24 janvier 1986).**

Cet avis est un avis technique qui s'applique à un secteur bien déterminé (celui des coopératives) et préconise l'utilisation d'un compte spécifique avec le n° 754 (repris

¹⁰⁶⁷ Et qui sont analysés ci-dessous.

d'ailleurs par l'arrêté du 6 décembre 1986) pour enregistrer ces opérations (il est à noter que le plan comptable professionnel des sociétés coopératives de commerçants détaillants approuvé par le collège du Conseil national de la comptabilité du 21 décembre 1982 n'avait pas ouvert ce compte).

• Avis relatif à la comptabilisation des opérations réalisées sur le marché à terme d'instruments financiers (MATIF) (approuvé par le collège du CNC le 9 juillet 1986).

Cet avis est un avis très important en matière de doctrine comptable, dont nous ne sommes d'ailleurs plus certains aujourd'hui d'une pérennité encore longue, compte tenu des positions de l'IASC (et du FASB) sur la notion de juste valeur¹⁰⁶⁸.

C'est le 20 février 1986 que s'était ouvert à Paris un marché à terme d'instruments financiers (MATIF), organisé par la Bourse de valeurs de Paris sous le contrôle de la Commission des opérations de bourse et régi par la loi du 28 mars 1885 sur les marchés à terme modifiée par la loi 85-695 du 11 juillet 1985.

Le MATIF (devenu depuis Marché à terme international de France) traite notamment des transactions à terme portant sur les effets et taux d'intérêt. A l'origine il ne traitait qu'en cotant à terme des obligations du Trésor (dites obligations notionnelles, car ces obligations n'avaient pas d'existence réelle) puis à compter du 25 juin 1986 les contrats à terme sur bons du Trésor.

La plus importante particularité de cette recommandation c'est d'abord qu'elle introduit des solutions différentes selon l'intention de l'entreprise productrice de compte (opération de MATIF effectuée en couverture d'une opération future ou opération simplement spéculative).

D'autre part, les opérations n'apparaissent pas véritablement au bilan (l'avis préconise simplement l'utilisation de compte d'attente pour enregistrer les contreparties) et il faudra faire appel aux informations de l'annexe pour pouvoir mesurer la totalité des risques pris par l'entreprise.

• Avis relatif aux règles comptables applicables à l'activité de portefeuille (approuvé par le collège du CNC le 13 février 1987).

Cet avis, suite à la constatation de l'existence de titres acquis par l'entreprise avec l'intention de les gérer de manière spécifique (activité dite de portefeuille) préconise, à des fins d'information, de les inscrire dans une rubrique spécifique à l'actif du bilan. Cet avis du Conseil national de la comptabilité met en avant les principes que l'on pourrait qualifier de principe d'intention et de principe d'information pertinente.

• Avis relatif au traitement comptable des dépenses de logiciels (approuvé par le collège du CNC le 9 janvier et le 29 avril 1987).

Nous avons là également une recommandation fondamentale du Conseil national de la comptabilité. Suite à la publication de la loi 85-660 du 3 juillet 1985 qui a étendu aux auteurs de logiciels la protection conférée par la loi 57-298 du 11 mars 1957¹⁰⁶⁹, l'existence du droit de propriété incorporelle exclusive sur les logiciels.

¹⁰⁶⁸ Voir supra chapitre 8 section 4 § 4.

¹⁰⁶⁹ Loi n° 85-660 relative aux droits d'auteurs et aux droits des artistes-interprètes, des producteurs de phonogrammes et de vidéogrammes et des entreprises de communication audiovisuelle (JO du 4 juillet 1985) [cf. art 45 à 51]

L'avis permet notamment l'inscription des logiciels acquis dans un compte d'Immobilisations incorporelles (alors qu'auparavant la pratique constatait les logiciels achetés dans un compte de charges à répartir sur plusieurs exercices) et autorise également si certaines conditions sont réalisées (qui se réfèrent en particulier à l'article 19 du décret du 29 novembre 1983 traitant des frais de recherche et de développement), l'inscription à l'actif dans le même compte d'immobilisations incorporelles¹⁰⁷⁰ de certaines dépenses de logiciels.

- **Avis relatif à la comptabilisation des options de taux d'intérêt (approuvé par le collège du CNC le 10 juillet 1987).**

Cet avis fait suite à l'avis relatif à la comptabilisation des opérations réalisées sur le marché à terme d'instruments financiers (MATIF), analysé ci-dessus, dont il reprend les principes. L'avis précise les modes de comptabilisation recommandés des options de taux d'intérêt sur les contrats à terme d'emprunt notionnel cotés depuis 1987.

- **Avis relatif aux règles comptables applicables en cas de changement de méthode d'évaluation lors de la première application de la loi 85-11 du 3 janvier 1985 relatif aux comptes consolidés de certaines sociétés commerciales et entreprises publiques (approuvé par le collège du CNC le 17 décembre 1987).**

Cet avis précise les modalités d'application des règles applicables par les entreprises qui établissaient des comptes consolidés et qui doivent changer de méthode du fait de l'application de la loi du 3 janvier 1985.

- **Avis relatif à l'évaluation des titres par équivalence dans les comptes individuels (approuvé par le collège du CNC le 12 juillet 1988).**

Cet avis a été pris à la suite de la loi 85-11 du 3 janvier 1985 relative aux comptes consolidés qui a introduit la possibilité d'évaluer, dans les comptes annuels d'une société certains de ses titres de participation selon une méthode d'équivalence (voir l'article 340-4 de la loi du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales¹⁰⁷¹). Cet avis précise la manière d'évaluer ces titres, le mode de comptabilisation de l'écart constaté et les modalités particulières à pratiquer lors du premier exercice d'application.

- **Avis relatif au traitement comptable des bons de souscription (approuvé par le collège du CNC le 17 novembre 1988).**

La loi 85-1321 du 14 décembre 1985 avait autorisé les sociétés par actions (nouveaux articles 339-1 et suivants de la loi du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales) à émettre des valeurs mobilières donnant droit par conversion, échange, remboursement, présentation d'un bon à l'attribution de titres qui seraient émis à l'avenir. Ces sociétés pourraient aussi émettre des bons qui confèrent également le droit de souscrire des titres nouveaux.

L'avis s'applique tout particulièrement aux bons de souscription d'actions, aux bons de souscription d'obligations, aux actions à bons de souscription d'actions, aux obligations à bons de souscription d'actions, aux obligations à bons de souscription d'obligations.

¹⁰⁷⁰ 205 Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires.

¹⁰⁷¹ Supra § 1.3.2.

Cet avis est, comme celui concernant les opérations réalisées sur le MATIF et les options de taux d'intérêt, l'une des recommandations relative aux marchés financiers, marchés qui furent au centre de l'évolution des années 1980.

- **Avis relatif à la comptabilisation de l'opération d'« *in substance defeasance* » (approuvé par le collège du CNC le 15 décembre 1988).**

L'opération d'« *in substance defeasance* »¹⁰⁷² est une technique d'ingénierie financière qui permet à une entreprise donnée d'atteindre un résultat équivalent à l'extinction d'une dette figurant au passif du bilan par le transfert de titres à une entité juridique qui sera chargée du service de la dette, cette opération n'ayant pas pour effet de libérer juridiquement l'entreprise de son obligation initiale. Cette opération remet en cause l'un des postulats de base de la comptabilité, le postulat d'entité¹⁰⁷³. L'avis précise les modalités de comptabilisation de cette opération.

- **Avis relatif aux règles comptables applicables aux sociétés qui optent pour le régime d'intégration fiscale (approuvé par le collège du CNC le 2 juin 1989).**

Cet avis fait suite à l'article 68 de la loi de finances pour 1988 (loi 87-1060 du 30 décembre 1987) qui permet aux sociétés d'un groupe d'opter pour un régime fiscal spécial régi par l'article 223 A du Code général des impôts. Partant de la loi précitée, de la loi de finances rectificative pour 1988 (loi 88-1193 du 29 novembre 1988), des décret 88-318 du 28 mars 1988 et 88-592 du 6 mai 1988, des instructions de l'administration du 9 mai 1988, du 21 juillet 1988 et du 2 mai 1989¹⁰⁷⁴, le Conseil national de la comptabilité a indiqué les règles et les comptes à utiliser par les différentes sociétés dans le cadre de cette opération fiscale.

- **Avis relatif au traitement comptable des remises accordées à un débiteur par ses créanciers dans le cadre du règlement des difficultés des entreprises (règlement amiable et procédures collectives) et au traitement comptable des dettes ou créances non déclarées (approuvé par le collège du CNC le 26 octobre 1988 et rectifié le 4 novembre 1992).**

Cet avis traite des opérations effectuées dans le cadre des remises de dettes et des créances non déclarées dans le cadre de la loi 84-148 du 1 mars 1984 (pour le règlement amiable) et 85-98 du 25 janvier 1985 dans le cadre du redressement judiciaire. Une des dispositions de cet avis (extinction des créances non déclarées) a fait l'objet d'un complément en novembre 1992.

- **Avis relatif aux règles comptables applicables aux fonds communs de créances (FCC) (approuvé par le collège du CNC le 15 décembre 1989).**

Les fonds communs de créances sont des outils d'ingénierie financière prévus par la loi 88-1201 du 23 décembre 1988 relatifs aux organismes de placement collectif en valeurs mobilières et portant création des fonds communs de placement. Selon l'article 34 de cette loi, le fonds commun de créances est une copropriété qui a pour objet exclusif d'acquérir des créances détenues par les établissements de crédit ou la Caisse des dépôts et consignations en vue d'émettre, en une seule fois, des parts représentatives de ces créances. Le fonds n'a cependant pas la personnalité morale. L'avis du Conseil national

¹⁰⁷² Traduite par « désendettement de fait »

¹⁰⁷³ Voir G. LANGLOIS, M. FRIEDERICH, A. BURLAUD, *Comptabilité approfondie*, Foucher, 1992 p. 415.

¹⁰⁷⁴ BO des impôts 4 H-9-88, 4 H-15-88, 4 H-3-89.

de la comptabilité précise les modalités de comptabilisation des créances et des parts des fonds communs de créances ainsi que la présentation des documents de synthèse les concernant. Cet avis avait été pris dans l'attente d'un Plan comptable des fonds communs de créances.

• **Avis relatif à la comptabilisation des ventes à réméré de titres (approuvé par le collège du CNC le 15 décembre 1989).**

La vente à réméré est une convention, régie par les articles 1659 à 1673 du Code Civil, dans laquelle le vendeur se réserve la faculté de racheter la chose vendue moyennant la restitution à l'acheteur du prix principal et le remboursement des frais de vente. Les ventes à réméré sur les titres représentant un volume important des opérations réalisées par certaines entreprises, le Conseil national de la comptabilité a donc dû préciser les règles comptables à utiliser.

• **Avis relatif au traitement comptable du supplément d'impôt sur les sociétés dû sur les distributions (approuvé par le collège du CNC le 15 décembre 1989).**

L'article 12 de la loi de finances pour 1989 avait fixé le taux de l'impôt sur les sociétés à 42 % pour les bénéfices distribués. Toutefois, l'impôt sur les sociétés était appliqué en pratique (sur les bénéfices non distribués) à 39 % pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 1989, à 37 % pour les exercices ouverts à compter à compter du 1 janvier 1990 et à 34 % pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 1991. Le taux de l'impôt sur les bénéfices distribués a été aligné sur celui applicable aux bénéfices non distribués à compter du 1^{er} janvier 1992.

Durant ces trois années, la distribution de bénéfices a donc donné lieu à un supplément d'impôt. L'avis du Conseil national de la comptabilité a précisé les modes de comptabilisation de ce supplément d'impôt et a préconisé l'utilisation d'un compte nouveau 696 - « Supplément d'impôt sur les sociétés lié aux distributions ».

• **Avis relatif au traitement comptable de l'écart d'acquisition (approuvé par le collège du CNC le 15 janvier 1990).**

Cet avis précise certaines dispositions figurant dans la méthodologie relative aux comptes consolidés du plan comptable général et relatives au traitement de l'écart de première consolidation (page II 143 et II 144) : il insiste sur l'aspect résiduel de l'écart d'acquisition et préconise son amortissement sur la durée retenue à l'origine pour le calcul de la rentabilité globale de l'investissement.

• **Avis 93-06 relatif à la comptabilisation de la TVA intra-communautaire (approuvé par le collège du CNC du 19 mai 1993).**

Cet avis recommande la création d'un compte spécifique 4452 - «TVA due intra-communautaire» au niveau des comptes de tiers et de faire apparaître le caractère intra-communautaire de certaines opérations par subdivision des comptes correspondants (achats, ventes, fournisseurs et clients).

• **Avis sur la comptabilisation de la créance sur le Trésor résultant de la suppression de la règle du décalage d'un mois (approuvé par le Conseil du CNC du 8 décembre 1993).**

Cet avis recommande d'inscrire la créance remboursable des redevables provenant de la suppression du décalage (créance supérieure à 10 000 F, les créances inférieures étant tout de suite compensées) dans le compte 443 - « Opérations particulières avec l'Etat »,

en subdivisant ce compte pour y enregistrer d'une part le nominal de la créance, d'autre part les intérêts.

• **Avis 94-01 relatif au traitement comptable des engagements de capital (approuvé par le Conseil du CNC du 16 septembre 1994).**

Cet avis fait suite aux difficultés relatives aux opérations de portage¹⁰⁷⁵. Il traite des engagements financiers sur titres de capital et rappelle les règles au niveau du bilan, du compte de résultat, de l'annexe et du périmètre de consolidation.

• **Avis 94-02 sur la méthodologie relative aux comptes combinés (approuvé par le Conseil du CNC du 28 octobre 1994).**

Les entreprises peuvent être liées par des relations économiques de nature diverse, sans que leur intégration résulte de liens de participation organisant des relations de société mère à filiale. La cohésion de ces ensembles peut les conduire à souhaiter établir des comptes qui ne peuvent être appelés « comptes consolidés » et sont désignés par « comptes combinés ».

L'avis précise quelles entreprises peuvent établir des comptes combinés et quelle méthodologie elles sont appelées à suivre¹⁰⁷⁶.

• **Avis 94-03 relatif au traitement des changements de méthodes comptables (approuvé par le Conseil du CNC le 13 décembre 1994)**

Cet avis traite des possibilités de changements de méthodes et des traitements sur exercices antérieurs. Il précisait notamment que les éléments sur exercices antérieurs, provenant notamment des changements de méthode, doivent nécessairement affecter le compte de résultat.

• **Avis 95-10 relatif au traitement comptable de la contribution de 10 % (approuvé par le Conseil du CNC le 24 novembre 1995).**

La loi de finances rectificative pour 1995 n° 95-885 du 4 août 1995 a institué, pour les personnes morales, soumises à l'impôt sur les sociétés, une contribution de 10 % (théoriquement à caractère provisoire) sur l'impôt. Cet avis recommande l'utilisation d'un compte 698 «Contribution de 10 %» pour enregistrer ce nouvel impôt dans les comptes sociaux et de tenir compte des impôts différés correspondants dans les comptes consolidés (en considérant cependant le caractère provisoire de la contribution).

• **Avis 97-01 du comité d'urgence sur le traitement comptable des coûts liés au passage de la monnaie unique (approuvé par le comité d'urgence du CNC du 24 janvier 1997)**

Cet avis précise la nature des coûts de passage à comptabiliser en immobilisations et les coûts à inscrire en charges. Elle précise les conditions dans lesquelles ces charges doivent être provisionnées.

¹⁰⁷⁵ Voir infra arrêt de jurisprudence § 3.1.5.

¹⁰⁷⁶ Voir R.ROBERT, *Synthèse de droit et de comptabilité – Opérations courantes et opérations affectant les structures et les groupes*, 2005, Dunod, p. 440-442.

• Avis 97-06 sur les changements de méthodes comptables, changements d'estimation, changements d'options fiscales et corrections d'erreurs (approuvé par le Conseil du CNC le 18 juin 1997)

Cet avis après avoir rappelé les principes de l'article 11 du Code de commerce et ceux du Plan comptable général distingue les différentes natures de changements de méthodes comptables, de changements d'estimation et de changements de modalités d'application, de changements d'options fiscales (dans les comptes individuels) de corrections d'erreurs, présente le traitement comptable applicable dans les divers cas. Il préconise notamment l'imputation de l'impact du changement de méthode déterminé à l'ouverture, après effet d'impôt, dans le poste «Report à nouveau», dès l'ouverture de l'exercice.

• Avis 97 B du comité d'urgence relatif aux traitements postérieurs à la première consolidation des variations constatées sur les valeurs attribuées aux éléments d'actif et de passif lors de l'entrée d'une filiale dans le groupe (approuvé par le comité d'urgence du CNC du 11 juillet 1997).

Cet avis pose le problème de savoir si les plus-values constatées le cas échéant sur les cessions des actifs ou les reprises de provisions devenues sans objet doivent affecter le compte de résultat de l'ensemble consolidé ou les seuls capitaux propres.

• Avis 97 C du comité d'urgence relatif à la comptabilisation de l'impôt (projet relatif à l'instauration d'une contribution temporaire majorant l'impôt sur les sociétés) (approuvé par le comité d'urgence du CNC du 12 septembre 1997)

L'article 1^{er} de la loi portant mesures urgentes à caractère fiscal et financier n° 97-1026 du 10 novembre 1997 a assujetti certaines personnes morales¹⁰⁷⁷ à une nouvelle contribution assise sur l'impôt sur les sociétés¹⁰⁷⁸.

L'avis présente les solutions à utiliser pour ce qui concerne les impôts courants et les impôts différés.

• Avis 98-01 sur les conséquences comptables du passage à la monnaie unique (approuvé par le Conseil du CNC le 17 février 1998)

Cet avis précise le traitement dans les comptes individuels des différences de conversion liées aux fluctuations de devises dans la zone euro. Il précise également le traitement dans les comptes consolidés des écarts de conversion, issus des comptes entreprises étrangères établis dans des devises de la zone euro.

• Avis 98-04 relatif à la modification des articles 13 et 16 du Code de commerce (approuvé par le Conseil du CNC le 17 février 1998)

Le CNC, par cet avis a émis un avis favorable au texte qui deviendra l'article 16 de la loi 98-546 du 2 juillet 1998 qui permettra la tenue d'une comptabilité en euro et la compensation des charges et produits résultant des règles d'arrondi.

¹⁰⁷⁷ Notamment celles dont le chiffre d'affaires est supérieur à 50 millions de francs.

¹⁰⁷⁸ Qui vient s'ajouter à celle de 10 % provenant de la loi de finances rectificative pour 1995 n° 95-885 du 4 août 1995. Elle est applicable aux exercices clos à compter du 1^{er} janvier 1997 et jusqu'au 31 décembre 1999. Son taux a été fixé à 15 % pour les deux premiers exercices.

- **Avis 98 B du comité d'urgence relatif au traitement comptable des certificats de valeur garantie (CVG) des bons de cession de valeur garantie (BCVG) et instruments financiers (approuvé par le comité d'urgence du CNC du 10 juillet 1998).**

Cet avis fournit l'analyse du CNC sur la manière de comptabiliser les CVG et les BCGV dans les comptes individuels et consolidés de l'emprunteur.

- **Avis 98-09 relatif au traitement comptable des arrondis de conversion liés à l'introduction de l'euro (avis complémentaire à l'avis 98-01, approuvé par Conseil du CNC le 17 décembre 1998).**

Cet avis recommande d'utiliser les comptes 6688 – «Charges d'arrondis de conversion euro» et 7688 – «Produits d'arrondis de conversion euro» pour enregistrer les arrondis de conversion.

- **Avis 98 D du comité d'urgence relatif au traitement comptable des actions propres (approuvé par le Comité d'urgence du CNC le 17 décembre 1998)**

Cet avis précise les méthodes à utiliser dans les comptes individuels pour le rachat par les sociétés de leurs propres actions dans les conditions fixées par l'article 217-2 de la loi du 24 juillet 1966 modifiée par la loi 98-546 du 2 juillet 1998 qui permet aux sociétés dont les actions sont admises aux négociations sur un marché réglementé à acheter un nombre d'actions représentant jusqu'à 10 % du capital.

- **Avis 98 E du comité d'urgence relatif aux conséquences comptables du passage à la monnaie unique (approuvé par le Comité d'urgence du CNC le 17 décembre 1998).**

Cet avis précise notamment que les entreprises qui décident de publier leurs comptes en euros (comptes individuels et consolidés) pourront le faire quelle que soit l'unité, franc ou euro, retenue pour la tenue des comptes de l'exercice écoulé. Par contre, les comptes arrêtés en euros doivent être publiés dans la même unité.

2.1.2. L'élaboration des plans comptables professionnels

Dès la sortie du Plan comptable général, après l'approbation par l'arrêté ministériel du 27 avril 1982 qui stipule notamment que dans son article 4 : « les plans comptables professionnels, lorsqu'il en existe, sont révisés pour tenir compte des dispositions du présent arrêté et soumis pour avis de conformité au Conseil national de la comptabilité » a été mis en oeuvre la révision des plans existants sous le régime du plan comptable 1957¹⁰⁷⁹. Certains d'entre eux furent regroupés¹⁰⁸⁰.

La totalité des ces avis comprennent des précisions complémentaires (liste de comptes, modes d'évaluation).

¹⁰⁷⁹ Le décret 62-470 du 13 avril 1982 portant règlement d'administration publique pour l'exécution de la loi 59-1472 du 28 décembre 1959 en ce qui concerne l'application progressive du plan comptable général prévoyait dans son article 1 des comités professionnels chargés d'adapter les règles de normalisation comptable par branche professionnelle. Il y avait 84 comités constitués et 70 guides avaient été élaborés selon un tableau figurant dans *Conseil national de la comptabilité - Etudes et documents 1958 –1974*, p. 209 et s.

¹⁰⁸⁰ Par exemple, les fonderies avec les industries mécaniques et transformatrices de métaux

Si l'on prend par exemple, l'avis 28 relatif au plan comptable professionnel des industries sidérurgiques et des mines de fer¹⁰⁸¹, on y trouve :

- un texte de base précisant que l'avis ne porte que sur les adaptations soumises par l'organisation professionnelle, ce qui implique que les autres développements du plan comptable professionnel reprennent les dispositions du Plan comptable général, approuvant un certain nombre d'adaptations figurant en annexe et estimant enfin que ces adaptations ne dérogent pas aux dispositions générales du Plan comptable relatives aux conventions de base, à la nomenclature des comptes et à la présentation des documents de synthèse ;
- une annexe I : regroupement des comptes prévu par le plan comptable général ;
- une annexe II : ouverture de comptes d'ordre facultatif adaptant le cadre théorique prévu par le plan comptable général ;
- une annexe III : ouverture de comptes libres d'ordre facultatif pour des spécificités de la profession : comptes à 4, 5, 6 chiffres ;
- une annexe IV : ouverture d'un compte libre d'ordre facultatif pour des particularités de la profession : compte à 3 chiffres ;
- une annexe V : aménagement de la terminologie de certains comptes d'ordre obligatoire ou facultatif ;
- une annexe VI : non utilisation de comptes d'ordre facultatif¹⁰⁸² ;
- une annexe VII : commentaires professionnels¹⁰⁸³ ;
- une annexe VIII : comptes facultatifs pour lesquels l'attention de la profession est particulièrement appelé.

Le guide élaboré par la profession et appelé plan comptable professionnel des industries sidérurgiques et des mines de fer tient compte des adaptations mises en exergue par l'avis de conformité.

2.1.3. L'élaboration de plans comptables particuliers

Dès la sortie du Plan comptable général, comme pour les plans comptables professionnels, le Conseil national de la comptabilité a émis un nombre important d'avis de conformité pour des plans comptables particuliers. Les plans comptables particuliers sont des plans comptables d'entités ou de secteurs économiques non soumis aux règles du Code de commerce (alors que les entités couvertes par les plans professionnels le sont) : il s'agit notamment des sociétés civiles de placement immobilier (avis de conformité du 12 juillet 1984), des sociétés d'économie locale, des sociétés d'HLM, des entreprises agricoles, des associations, des chambres de commerce et d'industrie,....

¹⁰⁸¹ Avis du 25 janvier 1984, Conseil national de la comptabilité, *Etudes et documents* Tome III 1982 –1988, p. 200 à 208

¹⁰⁸² Il s'agit des comptes 6221 « Commissions et courtages sur achats » et 6241 « Transports sur achats », la profession prévoyant l'utilisation de comptes 608 prévus dans le système développé tels que 60811 « Commissions et courtages sur achats de matières et fournitures » qui pourront être ensuite rattachés aux comptes d'achats correspondants.

¹⁰⁸³ Relatifs à certains comptes comme 608 « Frais accessoires liés aux achats ».

2.2. Les travaux de la Commission des opérations de bourse

Créée par l'Ordonnance 67-133 du 28 septembre 1967, la Commission des opérations de bourse a pour mission de contrôler l'information du public sur les sociétés faisant appel à l'épargne et de veiller au bon fonctionnement des Bourses de valeurs¹⁰⁸⁴.

A défaut d'habilitation expresse, la Commission des opérations de bourse a continué à jouer un rôle essentiel dans la construction du droit comptable : ses circulaires, ses recommandations, ses instructions consacrent des pratiques, mais aussi créent des règles de toute pièce.

L'analyse effectuée ci-dessous¹⁰⁸⁵ des sources du droit comptable montre que les recommandations à caractère comptable de la COB, nombreuses entre 1971 et 1983, l'ont été encore entre 1984 et 1989¹⁰⁸⁶, pour devenir plus rares depuis 1990¹⁰⁸⁷.

Signalons des avis sur l'application des principes comptables¹⁰⁸⁸, sur les modalités de passage aux nouvelles règles comptables¹⁰⁸⁹, sur les changements de méthodes comptables¹⁰⁹⁰, sur les effets rétroactifs des changements de méthodes¹⁰⁹¹, sur la notion de résultat courant après impôts¹⁰⁹², sur l'enregistrement comptable des biens reçus en apport¹⁰⁹³, sur le fonds commercial non acquis¹⁰⁹⁴, sur les méthodes d'amortissement¹⁰⁹⁵, sur l'évaluation des titres de participation¹⁰⁹⁶, sur les provisions : éventualités diverses, allocations de retraite, pertes probables sur travaux en cours, fluctuation de la valeur du portefeuille, provisions pour retraite¹⁰⁹⁷, sur les contrats à long terme¹⁰⁹⁸, sur le contenu de l'annexe¹⁰⁹⁹, sur l'établissement de l'annexe¹¹⁰⁰, sur la notion d'importance significative¹¹⁰¹, sur les nouvelles dispositions légales sur les comptes consolidés¹¹⁰².

A la suite de la loi n° 2003-706 de sécurité financière du 1er août 2003, la Commission des opérations de Bourse a été regroupée avec deux autres organisations, le Conseil des marchés financiers (CMF) et le Conseil de discipline de la gestion financière (CDGF) pour

¹⁰⁸⁴ Voir supra chapitre 3 § 3.2

¹⁰⁸⁵ Infra section 5 § 4.1. Tableau 1 : analyse du bulletin des commissaires aux comptes (nature des textes présentés hors réponses du Conseil national).

¹⁰⁸⁶ 27 recommandations ou avis.

¹⁰⁸⁷ 9 recommandations ou avis.

¹⁰⁸⁸ Bull. COB n° 175, novembre 1984 pp. 4 et 5

¹⁰⁸⁹ Bull. COB n° 189, février 1986 p. 5 et 6

¹⁰⁹⁰ Rapport au président de la République, 1984, p. 50 et s.

¹⁰⁹¹ Bull. COB n° 176, décembre 1984 p. 3 et s.

¹⁰⁹² Bull. COB n° 166, janvier 1984 p. 4.

¹⁰⁹³ Bull. COB n° 170, mai 1984 p. 5 et s.

¹⁰⁹⁴ Bull. COB n° 189, février 1986 p. 6

¹⁰⁹⁵ Bull. COB n° 168, mars 1984 p. 4 et 5

¹⁰⁹⁶ Bull. COB n° 168, mars 1984 p. 3 et s.

¹⁰⁹⁷ Bull. COB n° 178, février 1985 p. 7 et s.

¹⁰⁹⁸ Bull. COB n° 177, janvier 1985 p. 3 et s.

¹⁰⁹⁹ Bull. COB n° 177, janvier 1985 p. 5 et s.

¹¹⁰⁰ Bull. COB n° 181, mai 1985 p. 5 et s.

¹¹⁰¹ Bull. COB n° 189, février 1986.

¹¹⁰² Bull. COB n° 180, avril 1985 p. 4 et 5.

devenir l'Autorité des marchés financiers (AMF). Ce rapprochement avait pour objectif de renforcer l'efficacité et la visibilité de la régulation de la place financière française¹¹⁰³.

2.3. Les travaux de l'Ordre des experts-comptables

Depuis 1983, le Conseil supérieur de l'Ordre des experts-comptables a adopté un certain nombre de recommandations relatives aux missions du professionnel d'une part et aux principes comptables d'autre part.

Les recommandations publiées dès 1966 et relatives aux missions comportaient les séries suivantes : travaux comptables, révision contractuelle, informatique, autres missions, comportement professionnel. Puis à la suite d'une large concertation, le Conseil Supérieur a adopté en juillet 1990 la transformation de l'ensemble de ces recommandations relatives aux missions en normes.

L'ensemble des normes éditées se compose de normes générales, de normes spécifiques aux missions de présentation et d'attestation des comptes annuels et de normes spécifiques à la mission d'examen. Ces normes devraient être complétées par des normes spécifiques à la mission d'audit. Ces normes sont devenues applicables depuis le 1^{er} janvier 1993.

Les recommandations (appelées avis depuis 1992) étaient en 1990 au nombre de 30 (dont un certain nombre supprimées ou en révision). Comme pour ce qui concerne les avis de la Compagnie des commissaires aux comptes, les recommandations (ou avis) de l'Ordre sont des règles supplétives¹¹⁰⁴.

2.4. Les travaux de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes

On peut distinguer, pour la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, les travaux relatifs aux règles d'audit des travaux relatifs à la doctrine comptable.

2.4.1. Les travaux relatif aux règles d'audit

En septembre 1987, le Conseil national des commissaires aux comptes avait publié un ensemble de nouvelles normes, accompagnées de commentaires remplaçant les recommandations préexistantes et applicables pour le contrôle des comptes ouverts à compter du premier janvier 1988. Depuis, le Conseil national a complété les normes publiées à cette date. Les normes sont des décisions du Conseil national des commissaires aux comptes qui s'imposent à tous les commissaires, elles sont accompagnées de commentaires. Les commentaires sont des informations techniques émanant notamment du Comité des diligences, non soumises au vote du Conseil national. Les commentaires n'ont ni caractère impératif, ni valeur de recommandation.

¹¹⁰³ Voir infra chapitre 10, § 3.7.

¹¹⁰⁴ Liste des avis de la dernière publication de 1992 : 1.11 Les pertes sur contrats à long terme, 1.12 Evénements postérieurs à la date de clôture, 1.14 La présentation comptable des opérations de regroupement, 1.15 Les changements de méthodes, 1.16 Comptabilisation des obligations de retraite et avantages assimilés dans les comptes annuels de l'employeur, 1.17 Principes d'établissement et de présentation des comptes prévisionnels, 1.18 Les provisions, 1.19 Rattachement des charges et produits financiers, 1.20 Comptabilisation de l'impôt sur les bénéfiques, 1.21 Distinction entre résultat courant et résultat extraordinaire, 1.23 Méthode d'évaluation actuarielle des engagements de retraite, 1.24 Les engagements, 1.25 La prise en compte des produits, 1.26 La prise en compte des charges, 1.27 Le résultat par action, 1.28 Distinction entre les capitaux propres, les autres fonds propres et les dettes, 1.29 Comptabilisation des contrats de location, 1.30 Le tableau de flux de trésorerie.

Les normes¹¹⁰⁵ édictées par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (révisées en décembre 2000 et 2003) comportaient les ensembles suivants :

- 0. Introduction
- 1. Dispositions relatives à l'exercice des missions
- 2. Mission d'audit
- 3. Mission d'examen limité
- 4. Interventions définies par convention
- 5. Vérifications et informations spécifiques
- 6. Interventions définies par la loi et le règlement
- 7. Missions particulières confiées à un commissaire aux comptes

2.4.2. Les travaux relatifs à la doctrine comptable

Par ailleurs, des avis, élaborés en particulier par la Commission des études comptables de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes ont précisé, de manière supplétive, auprès des professionnels, les solutions comptables à appliquer sur un certain nombre de points délicats.

Ces recommandations, fort nombreuses permettent, en cas de doute sur la certification, au commissaire aux comptes, de pouvoir s'appuyer sur la doctrine comptable de son organisme professionnel.

2.5. Les réponses ministérielles, circulaires, instructions et documentation administrative

Les sources doctrinales sont constituées également d'autres sources, de nature administrative :

- les réponses ministérielles : elles apportent des précisions sur l'interprétation à donner à certains textes et règles applicables : ce sont, en principe, de simples avis des administrations interrogées et n'ont pas en principe de force obligatoire. Elles sont toujours émises «sous réserve de l'appréciation souveraine des tribunaux». En matière fiscale, cependant, elles engagent l'administration (article 1649 quinquies E du Code Général des Impôts. Article 80 A du Livre des procédures fiscales) ;

- les circulaires, instructions et la documentation administrative : parmi les nombreuses circulaires de l'administration fiscale, citons l'instruction du 17 décembre 1984 relative aux obligations fiscales et comptables des entreprises, prises en application du décret fiscal du 14 mars 1984¹¹⁰⁶. ainsi que celles du 30 décembre 2005 faisant suite à la mise en oeuvre de nouvelles dispositions comptables¹¹⁰⁷.

¹¹⁰⁵ Pour une étude exhaustive des normes de la Compagnie des commissaires aux comptes CNCC, *Normes professionnelles et Code déontologie*, CNCC Editions, 2003, 993 pages. Il est à noter qu'à la suite de la loi sur la sécurité financière d'août 2003, les normes d'audit des commissaires aux comptes doivent faire l'objet d'un arrêté ministériel d'habilitation, après avis du Haut comité pour le commissariat aux comptes .

¹¹⁰⁶ Voir supra chapitre 7 § 5.3.

¹¹⁰⁷ Instructions fiscales BODGI 4 I-1-05 du 30 décembre 2005 (Fusions des sociétés et opérations assimilées) et BODGI 4 A-13-05 du 30 décembre 2005 (Bénéfices industriels et commerciaux, impôts sur les sociétés, dispositions communes, frais et charges, amortissements, provisions). Voir chapitre 10, § 3.8.

Section 3

La jurisprudence et la pratique professionnelle

Si les sources de nature législative, réglementaire, voire doctrinale se sont développées dans la période, la jurisprudence et la pratique professionnelle (car l'importance des usages en comptabilité n'est pas à négliger, même si nous sommes habitués aujourd'hui à un droit écrit), ont également apporté des solutions nouvelles qu'il convient d'analyser. Ces solutions sont-elles allées vers une plus grande sécurité de l'information et une meilleure compréhension pour l'utilisateur ? La question reste posée.

3.1. Le développement de la jurisprudence

Si les sources légales, réglementaires ou professionnelles du droit comptable en France sont importantes, comme nous venons de l'analyser dans les sections précédentes, les sources jurisprudentielles «innovantes» sont plutôt peu fournies : ce n'est pas parce que les arrêts des tribunaux relatifs à des conflits où intervient la comptabilité sont rares, mais souvent le juge n'a plus à se prononcer sur un aspect que ni la loi, ni le règlement (décret ou arrêté) n'aurait prévu.

Ainsi, dans les jugements récents que l'on peut analyser, jugements relatifs au droit commercial ou au droit pénal, le juge recherchera si le défaut de mise en oeuvre d'une règle comptable (loi, décret, arrêté) peut constituer l'élément matériel d'une infraction. Cet élément matériel pourra surgir au niveau de l'établissement de comptes financiers (délits de faux en écriture, banqueroute...) ou au niveau de l'utilisation qui peut en être faite (délit de présentation ou de publication de comptes annuels ne donnant pas l'image fidèle, distribution de dividendes fictifs, escroquerie, abus de confiance...).

Il faut y ajouter la jurisprudence fiscale du Conseil d'Etat qui vient compléter le droit fiscal lequel, nous l'avons vu précédemment, n'est pas sans avoir d'influence sur le droit comptable¹¹⁰⁸.

Cinq arrêts de cette période méritent un examen un peu plus attentif : ce sont :

- l'arrêt du tribunal de commerce de Lille du 18 mars 1985 ;
- l'arrêt du tribunal de commerce de Lyon de 20 juin 1985 ;
- l'arrêt de la quatrième chambre de la Cour de justice des communautés européennes du 11 janvier 1989 ;

¹¹⁰⁸ Par exemple, deux arrêts du Conseil d'Etat du 20 septembre 1987 et du 14 octobre 1987 rejettent des comptabilités pour irrégularités graves et répétées. Le premier d'entre deux (C.E. 30 septembre 1987, N° 62.387) notifie que : «lorsqu'une comptabilité ne comporte pas de livre d'inventaire et lorsque la confusion des opérations réglées en espèces et des opérations réglées par chèque rend impossible la vérification du livre de caisse, elle ne peut être considérée régulière en la forme et probante». Le second arrêt (C.E. 14 octobre 1987 n° 44 444) précise, quant à lui, que : «une comptabilité est dépourvue de valeur probante lorsqu'elle présente des irrégularités graves et répétées suivantes : enregistrement global des recettes en fin de journée non appuyées de documents permettant d'en connaître le détail, compte caisse créditeur à de nombreuses reprises, recettes virées directement à un compte personnel, non comptabilisation de commissions perçues au titre d'une activité complémentaire».

- l'arrêt de la Chambre commerciale de la Cour de cassation du 27 avril 1993 ;
- l'arrêt de la Cour d'appel de Paris du 6 avril 1994.

Le premier arrêt^{1109 1110} ne fait que confirmer que des règles comptables très élémentaires comme celles qui consistent à comptabiliser des amortissements ou à constater les charges à payer. En fait, cet arrêt concerne plutôt le droit des sociétés et le droit pénal que le droit comptable. Dans cet arrêt, la comptabilité n'est considérée que comme un outil au service des autres droits.

Le deuxième arrêt¹¹¹¹ concerne trois délits réprimés en matière pénale : le faux en écriture de commerce, l'abus de biens sociaux et la non révélation de fait délictueux¹¹¹². Cet arrêt tout en montant la liaison entre la notion de pièce comptable et la comptabilité et s'attachant ainsi à la notion de preuve en comptabilité, effectue également une analyse du faux en écriture privée¹¹¹³, montrant comment l'établissement d'une fausse facture peut avoir une incidence sur la présentation des comptes.

Le troisième arrêt¹¹¹⁴ fait ressortir que la quatrième directive européenne ne s'est pas bornée à fixer des obligations réciproques entre les différents partenaires auxquels elle s'applique, mais, comme le Traité qui en est la base, a établi un ordre juridique nouveau¹¹¹⁵. Cet arrêt pose le problème de l'application des textes nationaux issus de la

¹¹⁰⁹ Voir le commentaire de l'arrêt dans le *Bulletin trimestriel du Conseil national des Commissaires aux Comptes*, n° 61, mars 1986, p. 75 à 88, note Emmanuel du PONTAVICE.

¹¹¹⁰ Cet arrêt concernait les dirigeants d'une société de vente et de service informatique et leurs deux commissaires aux comptes. Les dirigeants étaient inculpés pour avoir présenté au titre de l'exercice 1978, un bilan inexact aux actionnaires en vue de dissimuler la véritable situation de la société, pour avoir fait usage des biens de la société contraire à l'intérêt de celle-ci et à des fins personnelles et pour avoir détourné des fonds au préjudice du propriétaire d'une autre société. Les commissaires aux comptes étaient inculpés de ne pas avoir révélé les faits délictueux rencontrés au cours leur mission.

Pour ce qui concerne le bilan inexact, les pertes de la société avaient été évaluées à 162 000 F alors que par la suite le montant dû être estimé à plus de deux millions de francs.

L'explication donnée par le jugement sur cette différence était la suivante :

« Cinq artifices comptables ont été employés :

- un compte courant débiteur de plus de 190 000 F enregistré sous une fausse rubrique « Effets à recevoir » ;
- des acomptes sur commandes de clients perçus sans contrepartie de dépenses ;
- l'omission de frais à payer ;
- la surévaluation des stocks ;
- la non-comptabilisation d'amortissements différés linéaires »

¹¹¹¹ Texte dans Gaz. Pal. 20 décembre 1986, p.10, avec note approbative Jean Pierre MARCHI, substitut du procureur de la République auprès du tribunal de grande instance de Paris.

¹¹¹² Pour ce qui concerne le faux en écriture de commerce, il s'agissait de fausses factures. Cet arrêt précise notamment que la facture, définie et protégée dans le cadre des Ordonnances n° 45-1483 et 1484 du 30 juin 1945 notamment, procède d'un accord de volonté entre les parties sur la marchandise (ou la prestation de service) et le prix et elle ne peut être dissociée des écritures comptables dont elle est un des justificatifs (enregistrement dans les livres obligatoires avec pour contrepartie l'écriture du moyen de paiement correspondant, opérations débit-crédit) lesquelles écritures servent à authentifier la réalité des opérations ainsi visées.

¹¹¹³ Voir une analyse de cette infraction dans A. SAADA, Le rapport d'audit et le droit pénal - *Revue française de comptabilité*, Juin 1986, n° 189, p. 27 et suivantes et tout particulièrement la section 1 de la première partie p. 28 à 30 (§ relatif à l'analyse de la qualification de faux en écritures privées)

¹¹¹⁴ CJCE, 4^{ème} chambre, 11 janvier 1989, affaire C38-89 Ministère public c/ Blanguernon)

¹¹¹⁵ Monsieur Blanguernon, directeur financier d'une SARL était accusé de ne pas avoir déposé les comptes annuels de sa société au greffe du tribunal de commerce de Chambéry, dans le mois suivant leur approbation par l'assemblée générale. Devant le tribunal de police auprès duquel il avait été déféré, il avait fait valoir que « l'application de la législation française en matière d'obligations comptables portait préjudice aux droits des sociétés françaises dans la mesure où celles-ci seraient obligées de rendre publics leurs comptes, alors que leurs concurrents d'autres Etats membres échappaient à de telles obligations. En effet, certaines états membres n'auraient pas encore adopté les mesures d'exécution de la quatrième directive (il s'agissait de l'Italie) Saisi par le tribunal d'Aix-les-Bains, la Cour de justice des Communautés européennes a répondu que « l'article 54 g,

directive, mais ne pose pas celui de la non reprise par un texte national d'une disposition prévue par la directive européenne.

Le quatrième arrêt¹¹¹⁶ est l'illustration¹¹¹⁷ de l'application des alinéas 1 et 2 de l'article 17 du Code de commerce selon lesquels «la comptabilité régulièrement tenue peut être admise en justice pour faire preuve entre commerçants pour faits de commerce. Si elle est irrégulièrement tenue, elle ne peut être invoquée par son auteur à son profit»¹¹¹⁸.

Le cinquième arrêt¹¹¹⁹ traite d'un sujet, le portage, non couvert par les règles comptables en vigueur à l'époque.

Pour ne pas avoir respecté les dispositions de son règlement relatif à l'obligation du public¹¹²⁰, la Commission des opérations de bourse avait, le 2 septembre 1993 infligé des sanctions pécuniaires (d'un montant de 400 000 F) à l'encontre du président du Conseil d'administration des « Ciments français » Pierre Conso. Il lui était reproché d'avoir omis de prendre en compte, dans une note en réponse à une offre publique d'échange et à un prospectus relatif à une augmentation de capital, certains engagements financiers d'un montant total de deux milliards de francs. Ces engagements souscrits par la société et ses filiales étaient relatifs à des opérations de portage de titres, à savoir des promesses d'achat de titres de sociétés françaises ou étrangères et des engagements financiers à l'égard de banques et d'établissements financiers¹¹²¹.

L'arrêt précise, notamment, que dans ce cas, malgré l'absence de règles de comptabilisation au bilan, il est nécessaire de préciser dans l'annexe¹¹²² l'influence des

paragraphe 3, lettre g du traité et la quatrième directive 78-660 CEE du Conseil du 25 juillet 1978 relative aux comptes annuels de certaines formes de sociétés doivent être interprétées en ce sens que les législations des Etats membres doivent être mises en vigueur et appliquées, même si d'autres Etats membres n'ont pas encore adopté les mesures d'exécution de cette directive».

¹¹¹⁶ Cass. Com. 27 avril 1993, n° 730 D.

¹¹¹⁷ Monsieur X et la société Y avaient conclu un contrat de dépôt. Au moment de la résiliation de ce contrat, Monsieur X doit à la société des sommes importantes pour des livraisons de marchandises demeurées impayées. La société en établit le décompte définitif et, face au refus de payer, elle engage un procès.

Devant les juges, la société présente les justifications de son décompte et obtient la condamnation de Monsieur X à lui verser le montant des marchandises impayées, les intérêts de retard et 50 000 F à titre de dommages et intérêts. Monsieur X forme un pourvoi contre cette décision. Parmi ses arguments, il invoque le fait que nul ne peut se préconstituer une preuve à lui-même : en conséquence, la créance de la société Y ne peut se trouver justifiée par ses propres documents comptables.

Cet argument a été repoussé par la Cour de cassation : les juges pouvaient prendre «en considération des documents extraits de la comptabilité de la société Y après avoir relevé que les critiques formulées à leur encontre par Monsieur X étaient dépourvues de pertinence».

¹¹¹⁸ Il ne faut pas en conclure qu'une comptabilité régulière permet de recouvrer judiciairement les impayés de l'entreprise. Les documents contractuels (contrat, bon de commande, bon de livraison) sont nécessaires pour obtenir la condamnation des mauvais payeurs. Mais lorsqu'un décompte important doit être effectué pour connaître le solde dû à la date de la demande en justice, la comptabilité du créancier, régulièrement tenue, lui permettra de justifier son décompte.

Il est à noter toutefois que la Cour de cassation a censuré la décision des juges du fond sur un point : les juges ne pouvaient condamner Monsieur X au paiement de dommages et intérêts, alors que la société Y ne démontrait pas avoir subi d'autre préjudice que le retard de paiement.

¹¹¹⁹ C.A. Paris Section COBV, 6 avril 1994, n° 93-29565

¹¹²⁰ Règlement 90-02 homologué par arrêté du 5 juillet 1990 et modifié par le règlement 92-03 homologué par arrêté du 10 juin 1992.

¹¹²¹ Voir les questions soulevées par la convention de portage et la traduction dans les comptes applicables à l'époque dans *Revue Fiduciaire Comptable* n° 197, mai 1994, p. 5 à 9.

¹¹²² En effet, selon la cour :

- « aucune prescription légale et réglementaire ne fait actuellement obligation à une société commerciale de porter à son bilan les conventions d'engagement de titres ;
- il convient toutefois de déterminer le contenu et les effets des conventions qui, en l'espèce, ont été passées par la société avec les sociétés porteuses ainsi qu'avec les établissements financiers ayant permis la réalisation de

opérations effectuées sur la situation financière de la société, son patrimoine et ses résultats, si, bien entendu, ces opérations sont significatives¹¹²³. Cet arrêt confirme également, d'une part que le contenu de l'annexe n'est pas limité par les textes et d'autre part que si l'annexe est incomplète, les comptes annuels sont susceptibles de ne pas donner une image fidèle¹¹²⁴.

Il est à noter que suite à cette opération un avis du Conseil national de la comptabilité du 16 septembre 1994 est venu, consécutivement à un travail préparé par un groupe constitué par la Commission des opérations de bourse et le Conseil national de la comptabilité préciser les règles applicables aux conventions de portage et d'une façon générale à tous les engagements financiers sur titres en capital.

L'arrêt précité peut être considéré comme l'ont affirmé certains auteurs, comme la première¹¹²⁵ véritable jurisprudence comptable¹¹²⁶. En effet, au contraire des autres arrêts examinés ci-dessus, il ne traite que des problèmes d'information comptable et se trouve être indépendant de tout ce qui peut être appelé droit adjacent au droit de la comptabilité (droit des sociétés, droit fiscal...).

3.2. Les problèmes posés par la pratique professionnelle : la comptabilité créative

La notion de comptabilité créative (ou imaginative) est apparue dans le début des années 1990. C'était une réponse (critiquable) de la pratique aux imprécisions du droit comptable.

La comptabilité française a été confrontée dans cette période à l'imagination créatrice des comptables. Ceux ci avaient bien compris les difficultés rencontrées par les normalisateurs et utilisent au mieux les imprécisions des règles qui ne peuvent pas tout prévoir ou les oppositions de certains textes entre eux. Ce type de pratique n'a pas été effectué dans le but d'enfreindre la réglementation, mais plutôt de la contourner. Ceci s'expliquait souvent par la volonté de donner une image flatteuse de la situation

ces conventions, notamment à l'éclairage des dispositions de l'article 9 du Code de commerce et du décret n° 83-1020 du 29 novembre 1983 et d'apprécier l'influence de ces conventions sur la situation financière, le patrimoine et les résultats de la société» ;

- aux termes de l'article 9 du Code de commerce : «*Lorsque l'application d'une prescription comptable ne suffit pas pour donner l'image fidèle mentionnée au présent article, des informations complémentaires doivent être fournies dans l'annexe. 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*».

¹¹²³ L'article 24 du décret du 83-1020 du 29 novembre 1983 relatif aux obligations comptables des commerçants et de certaines sociétés commerciales stipule en effet que «*Outre les informations obligatoires prévues par les articles 9 à 15 du code de commerce (...) l'annexe doit comporter toutes les informations d'importance significative sur la situation patrimoniale et financière et sur le résultat de l'entreprise ...*» (cité dans l'arrêt). Le rapprochement du montant estimé des engagements résultant des conventions de portage incriminées soit 2 milliards de francs à la fin des exercices 1990 et 1991, avec les montants du chiffre d'affaire consolidé (16 milliards de francs en 1991) et la valeur de son actif net (14 milliards de francs) suffit à établir le caractère significatif justifiant qu'ils soient mentionnés dans l'annexe des bilans des exercices concernés.

¹¹²⁴ La Cour a conclu «que s'il n'appartient pas à la Cour d'apprécier dans le cadre de la présente instance si les risques résultant pour la société des engagements souscrits devaient faire l'objet de constitutions de provisions, en particulier pour les titres dont la cotation était devenue inférieure au cours d'achat, ces engagements devaient à tout le moins faire l'objet d'une mention spéciale dans l'annexe du bilan pour donner une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de l'entreprise»

¹¹²⁵ Et peut être la seule, si on limite le droit comptable à un droit de l'information (et non à un droit de la preuve).

¹¹²⁶ Portage et autres engagements. Les enseignements d'une première jurisprudence comptable, *Bulletin comptable et financier Francis Lefebvre*, juin 1994, p. 33 à 37.

financière de l'entreprise¹¹²⁷ mais aussi par l'imagination de l'ingénierie financière moderne qui créa sans cesse des nouveaux produits et des montages aux dirigeants des groupes.

Les domaines de prédilection de la comptabilité imaginative (ou créative) ont été notamment les suivants¹¹²⁸ : le résultat¹¹²⁹, les capitaux propres¹¹³⁰, l'endettement¹¹³¹.

La défense juridique envisageable¹¹³² pouvait consister en la transposition de la notion d'abus de droit en comptabilité, mais aussi dans le renforcement du principe de l'image fidèle. La notion d'abus de droit était une notion développée par le droit fiscal : l'article 64 du livre des procédures fiscales lui donne une base juridique : l'administration est en droit de restituer leur véritable portée aux actes juridiques auxquels les contribuables tendent d'échapper à l'impôt.

Mais il n'existe pas de texte équivalent en matière comptable. Peut-être aurait-il fallu imaginer en matière comptable un organisme qui puissent être saisi et prendre des sanctions. Ce pourrait être la COB ou le Conseil national de la comptabilité. Il faudrait aussi définir une procédure, voire des mesures préventives¹¹³³.

La notion d'image fidèle a été introduite en France par l'article 9¹¹³⁴ du Code de Commerce. Définie par François Pasqualini¹¹³⁵ comme « le critère qualificatif de la normalisation utilitaire qui fournit au droit comptable la faculté d'adaptation

¹¹²⁷ Le terme d'*habillage de bilan* ou *window dressing* est parfois utilisé pour effectuer ces opérations

¹¹²⁸ Voir G. BARTHES DE RUYTER et G. GELARD, L'abus de droit : une arme contre la comptabilité créative ?, *Revue française de comptabilité*, Octobre 1992, p. 31 à 35.

¹¹²⁹ Chacun peut concevoir l'intérêt qu'il y a à maximiser l'un des chiffres clés du résultat. Citons un certain nombre de pratiques qui sont devenues des classiques du genre :

- majoration de l'écart d'acquisition par sous-évaluation des actifs et majoration des passifs, et imputation de l'écart sur les réserves. Cette pratique présente un cumul d'avantages tels que l'augmentation des résultats futurs grâce à l'absence d'amortissements, l'amélioration de la rentabilité des capitaux propres, le dégagement de plus values substantielles lors de la revente de tout ou partie de l'entreprise acquise et notamment des stocks ;
- analyse orientée de l'écart de première consolidation de façon à privilégier les éléments réputés non amortissables (marques ou part de marché par exemple) ;
- par activation de charges : si en France, il n'est pas possible d'immobiliser le fonds de commerce créé, se pose tout de même le problème de porter à l'actif dans les immobilisations incorporelles ou de laisser en charges certaines dépenses comme les frais de recherche et de développement, les frais de production de logiciels, voire les marques ;
- par utilisation de la technique de cession bail : la cession d'un bien dont on est propriétaire et suivie immédiatement de la reprise du même bien génère un profit comptable ...

¹¹³⁰ L'augmentation des capitaux des capitaux propres peut s'effectuer selon deux techniques :

- le jeu de financements hybrides : la multiplication des financements de type hybride (OBSA, ABSA, obligations convertibles en actions, ORA, TDSI ;..) pose un vrai problème de classification au bilan, d'autant plus que la ratio d'endettement, surveillé par les entreprises et par les banques est très sensible à cette classification. La création en France de la catégorie des autres fonds propres (par la révision du Plan comptable général approuvé par l'arrêté du 9 décembre 1986) n'a pas amélioré la situation ;
- la réévaluation des immobilisations : cette réévaluation peut permettre d'améliorer la situation des capitaux propres. On peut y ajouter l'option prévue par l'article 340-4 de la loi du 24 juillet sur les sociétés commerciales permettant l'évaluation de certains titres de participation à la valeur d'équivalence ;

¹¹³¹ La diminution de l'endettement peut se faire par :

- l'utilisation de «*l'in substance defeasance*» que l'on peut traduire par «désendettement de fait » ;
- le financement par l'intermédiaire d'une société ad hoc qui n'existe qu'à cet effet, qu'on ne consolide pas et qui offre une façon habile de diminuer l'endettement apparent : c'est ce qu'on appelle «*l'off-balance sheet financing*».

¹¹³² Pour plus détails voir N. CROS-FAURE, *La création, l'imagination sont elles des vertus comptables ?* Mémoire d'expertise comptable, Régime 1981, 1ère session 1995, p. 76 et s.

¹¹³³ Voir C. QUERE, *La procédure de rescrit : une méthode de prévention des litiges en matière de doctrine comptable*, Mémoire d'expertise comptable, régime 1981, Session mai 1994.

¹¹³⁴ Actuel article L. 123-14.

¹¹³⁵ F. PASQUALINI, *Le principe de l'image fidèle en droit comptable*, LITEC, 1992, p. 16.

indispensable à toute construction théorique en la matière », elle pourrait être renforcée par un développement des justifications à donner par l'annexe¹¹³⁶.

Le problème du choix des règles comptables est posé au travers de cette pratique. Voyons notamment ce que disent Georges Barthes de Ruyter et Gilbert Gélard ¹¹³⁷ :

« Les normes ne peuvent tout prévoir.

Vaut-il mieux des normes générales relativement peu détaillées, posant des principes ou des bien des normes extrêmement détaillées qui prévoient le maximum de cas d'application ? Les premières sont plus lisibles, plus brèves et font appel, pour toute application, au jugement professionnel. Les secondes cherchent à guider, prévoient au maximum les cas rencontrés dans la pratique et cherchent à éliminer les échappatoires. Dans le monde anglo-saxon, souvent à tort considéré par nous comme un tout homogène, les normes anglaises rentrent dans la première catégorie, les normes américaines dans la seconde.

Les normes de l'IASC et les avis du CPDC¹¹³⁸ se situent à peu près au même degré de généralité que les normes anglaises.

Force est de constater que dans un cas comme dans l'autre, l'imagination créatrice aura toujours une longueur d'avance sur le normalisateur. Une prescription détaillée et une quantification précise d'un phénomène conduisent directement aux schémas conçus pour permettre de contourner la règle.

Un exemple : l'esprit de la norme anglaise sur le leasing (*finance lease*) est indiscutablement d'immobiliser ces biens dans les comptes du preneur et de faire apparaître un endettement à son passif. La norme énonce que la location-financement est une location qui transfère au preneur «substantiellement tous les risques et avantages du bien». pour guider l'utilisateur, la norme réputée que ce transfert des risques et avantages est présumé exister lorsque la valeur actualisée des paiements minimums de loyers est «quasiment égale» au moment de la conclusion du contrat à la valeur actuelle du bien en question. Pour préciser davantage, on dit ce qu'on entend «normalement » par «précisément égale» : à savoir, 90 % au moins. Cette apparente précision se retourne en fait contre l'application de la norme et ouvre la voie de l'évasion, On ne compte plus en Grande-Bretagne les contrats de leasing où la valeur actualisée des paiements futurs constitue par hasard 89 % de la «*fair value*». Cela est très facile à monter tant que la valeur actuelle que le taux d'actualisation peuvent être légèrement modifiés en fonction du but.

Ainsi la recherche de l'image fidèle n'est pas toujours mieux servie par une norme précise que par une norme se limitant aux principes. confondant à dessein l'accessoire et l'essentiel, les préparateurs qui souhaitent ne pas appliquer une disposition se retrancheront derrière une indication de nature explicative et secondaire, surtout si elle est quantifiée.

On voit que le travail de normalisation n'est pas simple. On reproche à des normes générales de ne pas garantir la comparabilité. On reproche à des normes trop précises et détaillées de faciliter, paradoxalement, l'évasion.

Aucun système n'est parfait ».

Il restait au temps et à l'expérience le soin de procéder aux améliorations nécessaires. Il n'en reste pas moins que cette forme de comptabilité (la comptabilité créative) ne peut être valablement retenue et seule l'existence d'un droit comptable (dans l'acceptation large que nous lui avons donné) est capable d'éviter ces errements.

¹¹³⁶ Voir les propositions faites par N. CROS-FAURE, op. cit., 1995, p. 99 à 103.

¹¹³⁷ G. BARTHES DE RUYTER et G. GELARD, art. cit., 1992, p. 34 et 35

¹¹³⁸ Comité professionnel de doctrine comptable de l'Ordre des experts-comptables

Section 4

La réforme de la normalisation comptable, la loi 98-261 du 6 avril 1998, la mission du Conseil national de la comptabilité et du Comité de la réglementation comptable

Dans un communiqué de presse¹¹³⁹ du 27 septembre 1994, le ministre de l'Economie et des Finances Edmond Alphandéry avait invité le Conseil national de la comptabilité à procéder à une mise à jour du Plan comptable général pour y intégrer les avis adoptés depuis 1986 et pour améliorer la présentation en faisant apparaître clairement la distinction entre les normes et les commentaires. Ce communiqué précisait par ailleurs « que le Gouvernement réfléchissait à une évolution du système de normalisation comptable qui s'articulerait autour d'un Comité de réglementation comptable, investi d'un pouvoir réglementaire analogue à celui conféré en matière bancaire au Comité de réglementation bancaire. Ses règlements seraient homologués par arrêté et donc rendus obligatoires, ce qui assurerait l'unification du droit comptable ».

Lors du cinquantième congrès de l'Ordre des experts-comptables (à Paris du 28 au 30 septembre 1995), le Ministre de l'Economie, des Finances et du Plan Jean Arthuis avait jeté les bases de la réforme attendue. Il avait notamment précisé que la comptabilité devait, tout en s'adaptant aux changements économiques qui s'accéléraient, offrir à tous les utilisateurs un « référentiel stable et lisible »¹¹⁴⁰. Il évoquait aussi une évolution de la pratique plus rapide que la réglementation comptable, la coexistence de normes locales et de normes internationales et la nécessité de relancer les efforts d'harmonisation au niveau européen.

Le processus de normalisation s'est effectuée d'abord par la refonte du Conseil national de la comptabilité, puis par la création du Comité de la réglementation comptable et la possibilité de présenter des comptes consolidés en normes internationales.

4.1. La refonte du Conseil national de la comptabilité

Cette refonte a été officialisée par la publication du décret 96-479 du 26 août 1996. Au termes de ce décret, le Conseil national de la comptabilité (CNC) n'est qu'un organisme purement consultatif placé auprès du ministre chargé de l'Economie. Il a pour mission d'émettre, dans le domaine comptable, des avis et recommandations concernant l'ensemble des secteurs économiques.

Sa composition se voit restreinte, elle a été ramenée de 117 membres à 58 membres, ce qui devrait lui donner une efficacité accrue.

Un comité d'urgence a par ailleurs été créé. Composé du président du CNC, des vice-présidents, du représentant du ministre de la justice, d'un représentant du ministre chargé de l'Economie, d'un représentant du ministre chargé du budget et du représentant du président de la Commission des opérations de bourse, il est saisi par le président du CNC ou par le ministre chargé de l'Economie de toute question relative à

¹¹³⁹ Rapporté par la *Revue Fiduciaire Comptable* n° 201, Octobre 1994 – p. 5.

¹¹⁴⁰ Repris par la *Revue Fiduciaire Comptable* n° 212, Octobre 1995 – p.7

l'interprétation ou l'application d'une norme comptable nécessitant un avis urgent. Il doit statuer dans un délai maximum de trois mois à compter de la date de saisine. Ses avis sont publiés dans le bulletin du CNC. Il faut noter l'importance de ce comité d'urgence créé selon le modèle de l'EITF (*Emerging Issue Task Force*) américain, de l'UITF (*Urgent Issues Task Force*) britannique et du SIC (*Standing Interpretation Committee*) de l'IASC. Depuis sa création, ce comité a publié de nombreux avis¹¹⁴¹.

Compte tenu de cette réforme, le Conseil national de la comptabilité pourra donc émettre des avis et recommandations selon deux procédures : la procédure classique, avec adoption en assemblée plénière et la procédure devant le comité d'urgence.

4.2. La création du Comité de la réglementation comptable

C'est le Conseil des ministres du 28 août 1996 qui adopta le projet de loi¹¹⁴² portant réforme de la réglementation comptable qui aboutira un an et demi plus tard à la loi 98-261 du 6 avril 1998. Ce projet de loi prévoyait la création d'un Comité de la réglementation comptable dont le champ de compétence était très large puisqu'il couvrait les prescriptions générales et le cas échéant les règles sectorielles (et notamment celles des établissements de crédit, compagnies financières, entreprises régies par le code des assurances, les institutions de prévoyance et les organismes régis par le code de la mutualité). Le projet ouvrait également la possibilité aux sociétés françaises dont les titres étaient admis aux négociations sur un marché réglementé de la Communauté européenne, qui faisaient appel à l'épargne sur les places étrangères et qui utilisaient pour l'établissement et la publication de leurs comptes consolidés des règles internationalement reconnues, acceptées sur ces places, et qui seraient adoptées et homologuées par le Comité de la réglementation comptable, de se dispenser d'établir et de publier leurs comptes consolidés conformément aux règles fixées par loi française sur les sociétés (article 357-3 à 357-8)

Ce projet a d'abord été discuté au Sénat. Le rapport a été présenté par Monsieur Jean-Jacques Hyst au nom de la commission des lois, un avis de Monsieur Philippe Marini, au nom de la commission des finances y étant joint. Le projet a été discuté et adopté le 17 octobre 1996. Le projet¹¹⁴³, adopté par le Sénat a ensuite présenté à l'Assemblée nationale, accompagné du rapport de Monsieur Jean-Paul Berety, au nom de la commission des lois. La discussion et l'adoption a été effectuée par l'Assemblée nationale le 23 janvier 1997¹¹⁴⁴, puis par le Sénat le 18 mars 1997.

Prévu en deuxième lecture à l'Assemblée nationale d'abord le 18 avril 1997, il avait été reporté au 24 avril. La dissolution de l'Assemblée Nationale ayant été prononcée le 21 avril, le projet de loi a donc été bloqué à cette date.

La commission des lois qui s'est réunie 3 décembre 1997 pour une dernière lecture à l'Assemblée nationale avait fait deux critiques majeures au texte adopté par le Sénat en mars 1997. Le premier était relatif à l'intégration de normes étrangères (les US GAAP) dans la loi française, l'autre à la limitation de cette option à certaines sociétés cotées émettant des titres à l'étranger. Elle proposait d'exclure purement et simplement les US GAAP de cette loi, ce qui empêcherait juridiquement une dizaine de groupes français de publier un seul jeu de comptes consolidés en normes américaines et d'étendre à toutes

¹¹⁴¹ Voir ci-après § 4.8.

¹¹⁴² Projet n° 499.

¹¹⁴³ Les notions de places étrangères et d'appel à l'épargne étant été revues au bénéfice de titres de sociétés négociés sur un marché financier.

¹¹⁴⁴ Qui a ajouté au membres du CRC deux représentants des hautes juridictions, le Conseil d'Etat et la Cour de cassation.

les sociétés cotées la possibilité d'opter sans conditions. Le projet, accompagné du rapport de Monsieur Jacky Darne, au nom de la commission des lois, a été discuté et approuvé le 21 janvier 1998.

La loi a en définitive été votée définitivement le 25 mars 1998 par le Sénat¹¹⁴⁵. Un décret est venu préciser certaines dispositions¹¹⁴⁶, un arrêté portant nomination et un avis venant compléter le dispositif¹¹⁴⁷.

L'article 1 de la loi prévoit que le Comité de la réglementation comptable établit les prescriptions comptables générales et sectorielles et que toute personne physique ou morale soumise à l'obligation légale d'établir des documents comptables doit respecter les règlements du Comité de la réglementation comptable. Par contre, les personnes morales de droit public soumises aux règles de la comptabilité publique sont exclues du champ d'application.

L'article 2 de loi donne la composition du le Comité de la réglementation comptable et précise que pour l'adoption de règles sectorielles, le comité s'adjoit avec voix délibérative le ministre intéressé ou son représentant et un professionnel, membre du Conseil national de la comptabilité désigné, en raison de sa compétence pour le secteur dont il s'agit, par ledit ministre sur proposition du président du CNC.

L'article 3 précise que le Comité de la réglementation comptable adopte ses règlements au vu des recommandations ou après avis du Conseil national de la comptabilité et l'article 5 que les règlements adoptés par le comité sont publiés au Journal officiel de la République française après homologation par arrêtés conjoints.

L'article 6 modifie la loi n° 66-537 du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales, en permettant aux sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé d'instruments financiers, d'être dispensées de se conformer aux règles comptables prévues par les articles 357-3 à 357-8 pour l'établissement et la publication de leurs comptes consolidés dès lors qu'elles utilisent, dans les conditions fixées par le Comité de la réglementation comptable, des règles internationales traduites en français, respectant les normes communautaires et adoptées par un règlement du Comité de la réglementation comptable. Elle précise également que jusqu'au 31 décembre 2002 et en l'absence d'un corps de règles internationales adoptées dans les conditions fixées ci-dessus, ces sociétés peuvent utiliser des règles internationalement reconnues adoptées dans les mêmes conditions. Cette nouvelle loi conduit ainsi à une internationalisation beaucoup plus importante des règles françaises, notamment pour ce qui concerne les comptes consolidés¹¹⁴⁸.

¹¹⁴⁵ Loi 98-261 du 6 avril 1998 portant réforme de la réglementation comptable et adaptation du régime de publicité foncière (J.O. 7 avril 1998, p. 5384) Voir extrait de la loi en annexe I sources législatives §3

¹¹⁴⁶ Décret 98-939 du 14 octobre 1998 relatif au Comité de réglementation comptable (J.O. 21 octobre 1998, p. 15937). Texte en annexe I sources réglementaires § 3.2.

¹¹⁴⁷ Arrêté du 3 novembre 1998 portant nomination au Comité de réglementation comptable (J.O. 11 novembre 1998, p. 17051) – Avis relatif à la composition du Comité de réglementation comptable (J.O. 11 novembre 1998, p. 17066).

¹¹⁴⁸ Il semble, au moins pour l'immédiat que cette règle aura du mal à s'appliquer. En effet en juin 1999, le Comité de la réglementation comptable a bloqué l'option de l'article 6. Un groupe de travail du Conseil national de la comptabilité avait proposé une option uniquement pour les normes IAS (l'option pour les normes américaines était rejetée, notamment du fait de l'obligation de traduction). Mais depuis l'adoption par la loi d'avril 1998 de l'option, des normes IAS ont été votées et certaines de leurs dispositions (notamment dans IAS 22, 36, 38 et 39) sont contestées par les entreprises françaises (mais aussi par plusieurs de nos partenaires européens). Aussi les entreprises françaises (ainsi que la profession comptable française) ont indiqué qu'elles étaient favorables à un référentiel commun européen et qu'il fallait donc qu'au niveau de l'Europe il soit effectué un filtre des normes IAS (c'est à dire exclure du référentiel quelques dispositions jugées inacceptables en Europe). Ceci explique pourquoi le CRC a décidé de bloquer les conditions de «l'option article 6» fin juin 1999, rendant impossible, pour l'instant,

L'article 7 stipule que les règlements comptables relatifs au secteur bancaire sont pris dorénavant par le Comité de la réglementation comptable après avis du Comité de la réglementation bancaire et financière (et non plus directement par le Comité de la réglementation bancaire et financière¹¹⁴⁹). L'article 8 enfin prévoit des dispositions semblables pour le secteur des assurances.

4.3. Les avis du Conseil national de la comptabilité en date du 17 décembre 1998

Le 17 décembre 1998, lors de son assemblée plénière, le Conseil national de la comptabilité avait adopté les cinq avis suivants¹¹⁵⁰ :

- l'avis 98-09 du 17 décembre 1998 relatif au traitement comptable des arrondis de conversion liés à l'introduction de l'euro (avis complémentaire à l'avis 98-01)¹¹⁵¹ ;
- l'avis 98-10 du 17 décembre 1998 relatif aux comptes consolidés ;
- l'avis 98-11 du 17 décembre 1998 relatif aux comptes consolidés des entreprises appartenant à certains secteurs d'activité ;
- l'avis 98-12 relatif au plan comptable des associations et fondations ;
- l'avis 98-13 relatif à la réécriture du plan comptable général.

4.3.1. L'avis 98-10 relatif aux comptes consolidés (approuvé par le Conseil du CNC le 17 décembre 1998)

Cet avis est appelé à remplacer la méthodologie relative aux comptes consolidés figurant dans le Plan comptable 1986¹¹⁵² dès que le Comité de la réglementation comptable et un arrêté interministériel l'auront homologué. Ce texte a été conçu pour l'ensemble des entreprises. Il s'appliquera également aux entreprises relevant du Comité de la réglementation bancaire et financière, aux entreprises régies par le Code des assurances, aux organismes régis par le code de la mutualité et aux institutions de prévoyance régies par le Code de la sécurité sociale dans la mesure où ces dispositions sont compatibles avec les textes qui réglementent ces activités.

Cet avis¹¹⁵³ est structuré en cinq sections qui concernent successivement : le périmètre et les méthodes de consolidation, les règles de consolidation, les méthodes d'évaluation et de présentation, les documents de synthèses consolidés, et les modalités, pour la première année d'application, de mise en oeuvre de l'avis.

son application en France (toutefois, il reste aux entreprises la possibilité d'utiliser les normes IAS ou les normes US GAAP compatibles avec les règles françaises). Voir cette étude *in* Comptes consolidés en normes IAS et en US GAAP, *Bulletin comptable et financier*, Editions Francis Lefebvre, septembre 1999, p. 29 et s.

¹¹⁴⁹ Qui garde dans ses pouvoirs celui d'établir les règlements «non comptables».

¹¹⁵⁰ Le comité d'urgence avait à la même date, adopté les avis 98 D et 98 E relatifs au traitement comptable actions propres et aux conséquences comptables des arrondis de conversion.

¹¹⁵¹ Analysé Supra § 2.1.1.

¹¹⁵² Pages II. 139 à II.174.

¹¹⁵³ Dont le plan est donné dans l'annexe II. Sources réglementaires § 7-1 de cet ouvrage.

4.3.2. L'avis 98-11 relatif aux comptes consolidés des entreprises appartenant à certains secteurs d'activité (approuvé par le Conseil du CNC le 17 décembre 1998)

Cet avis précise que des règles particulières doivent être édictées pour les entreprises appartenant à certains secteurs (banque, assurance, ...) ¹¹⁵⁴. Cet avis précise que deux sections du Conseil national de la comptabilité travaillent sur le sujet et que l'assemblée plénière est désireuse de se prononcer de manière globale, les travaux pouvant d'ailleurs conduire à ce que les dérogations viennent s'intégrer dans un texte unique.

4.3.3. L'avis 98-12 relatif au plan comptable des associations et fondations (approuvé par le Conseil du CNC le 17 décembre 1998).

Cet avis, appelé à devenir, comme l'avis 98-10, un règlement du comité de la réglementation comptable, concerne les associations qui entrent dans le champ d'application des articles 27 et 29 bis de la loi du 1^{er} mars 1984, aux associations visées par l'article 8 de la loi du 11 juillet 1985, ainsi qu'aux fondations visées aux articles 5-II et 19-9 de la loi du 23 juillet 1987. Il s'applique également à toutes les associations et fondations qui sont soumises à des obligations législatives et réglementaires d'établissement de comptes annuels.

Cet avis adopte un nouveau plan comptable pour les associations et fondations.

Cet avis est appelé à s'appliquer pour tous les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2000.

4.3.4. L'avis 98-13 relatif à la réécriture du Plan comptable général (approuvé par le Conseil du CNC le 17 décembre 1998).

Cet avis ¹¹⁵⁵, très volumineux, est appelé à remplacer pour les comptes individuels, le Plan comptable général de 1982-1986.

Il est structuré en cinq titres qui concernent successivement :

- l'objet et les principes de la comptabilité ,
- la définition des actifs, des passifs, des produits et des charges,
- les règles de comptabilisation et d'évaluation,
- la tenue, la structure et le fonctionnement des comptes,
- les documents de synthèse.

Les dispositions de cet avis ¹¹⁵⁶ doivent s'appliquer à toute personne physique ou morale soumise à l'obligation légale d'établir des comptes annuels comprenant le bilan, le compte de résultat et une annexe.

¹¹⁵⁴ Voir l'avis 98-10 ci-dessus.

¹¹⁵⁵ Dont le plan est donné dans Revue fiduciaire comptable – n° 24 Octobre 2002 – Supplément au n° 288 p. 239 à 243.

¹¹⁵⁶ Devenu, après quelques transformations, un règlement homologué par le Comité de la réglementation comptable et publié au Journal officiel par arrêté interministériel.

Les règles d'évaluation et de comptabilisation reprennent un certain nombre d'opérations spécifiques ayant fait l'objet d'avis entre 1986 et 1998 (ventes à réméré, désendettement de fait, opérations à terme ferme ou conditionnelles, contrats à long terme, ...)

Le cadre comptable n'est pas modifié, seuls quelques comptes nouveaux sont introduits dans le plan de comptes. Les modèles de documents de synthèse, hors l'annexe qui est complétée, ne sont pas modifiés¹¹⁵⁷.

4.4. Les règlements du Comité de la réglementation comptable et les arrêtés d'homologation

Le Comité de la réglementation comptable, instauré par la loi 98-261 du 6 avril 1998, bâti sur le modèle du comité de réglementation bancaire, dont la mise en place a fait suite à l'article 29 de la loi 84-46 du 24 janvier 1984 relative à l'activité et au contrôle des établissements de crédit, s'est réuni pour la première fois le 16 février 1999.

4.4.1. Le décret 98-939 du 14 octobre 1998 et l'arrêté du 3 novembre 1998

Ce décret précise les modalités de nomination des membres du comité et ses modalités de fonctionnement. Il a été accompagné d'un arrêté nommant un certain nombre de personnalités à ce comité.

4.4.2. La mise en place du Comité de la réglementation comptable

Le Comité de la réglementation comptable s'est réuni pour la première fois le 16 février 1999, sous la présidence de Madame Le Lorier¹¹⁵⁸. Celle-ci représentait le Ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industrie, Monsieur Dominique Strauss-Kahn et a lu un message de ce dernier dans lequel le Ministre rappelait que le législateur avait assigné deux objectifs au Comité de la réglementation comptable : unifier le processus de normalisation comptable et à terme, le droit comptable, d'une part, définir les conditions d'utilisation des normes comptables internationales par les sociétés cotées, d'autre part. Le Ministre a conclu ce message de la manière suivante : « De mon point de vue, la réforme de la normalisation comptable n'a de sens que si elle contribue à la transparence. C'est important pour les entreprises et les investisseurs. Cela l'est aussi pour les salariés et les partenaires sociaux. Dans l'appréciation qu'ils portent sur la situation de leur entreprise, notamment par comparaison avec ses concurrentes, il faut qu'ils puissent compter sur un cadre stable, objectif et cohérent ».

Dans les objectifs fixés par le Ministre, l'essentiel est, selon nous, l'unification du processus de normalisation comptable. La loi 96-261 du 6 avril 1998 a donné au Comité de la réglementation comptable le monopole de l'élaboration des prescriptions comptables, alors qu'aujourd'hui les sources sont encore dispersées. Même des secteurs qui étaient précédemment indépendants du Conseil national de la comptabilité (banques, assurances notamment) devront voir leurs règlements de nature comptable arrêtés par le Comité de la réglementation comptable¹¹⁵⁹. Mais il est évident que les arrêtés d'homologation des règlements du Comité devront respecter les dispositions existantes

¹¹⁵⁷ Est-ce des documents provisoires, car on pouvait s'attendre, par exemple, à un nouveau modèle de tableau de financement.

¹¹⁵⁸ Voir le compte rendu de cette réunion dans le Bulletin n° 118 du Conseil national de la comptabilité, 1^{er} trimestre 1999, p. 3 et s.

¹¹⁵⁹ Le comité de la réglementation bancaire devrait ainsi perdre une partie de ses fonctions

édictées par la loi ou le décret, ce qui, à moins de demander la modification de la loi ou décret, risque de limiter son initiative.

Lors de la séance du 16 février 1999, le Comité de la réglementation comptable a adopté le règlement 99-01 relatif aux modalités d'établissement des comptes annuels des associations et fondations (à partir de l'avis 98-12 du Conseil national de la comptabilité du 17 décembre 1998). Ce règlement a été homologué par arrêté du 8 avril 1999 (publié au J.O. du 4 mai 1999).

La deuxième séance du Comité de la réglementation comptable, en date du 29 avril 1999, a vu l'adoption des règlements 99-02 et 99-03 relatifs aux comptes consolidés des sociétés commerciales et des entreprises publiques, d'une part, et à la réécriture du plan comptable général d'autre part. Ces règlements ont été homologués par des arrêtés en date du 22 juin 1999.

4.5. Le règlement 99-01 relatif aux modalités d'établissement des comptes annuels des associations et fondations

Ce règlement s'applique à toutes les associations et fondations et présente les adaptations au plan comptable général qui s'appliquent à ces entités.

Ce règlement a été pris après avis 98-12 du Conseil national de la comptabilité du 17 décembre 1998. Il a fait l'objet d'un amendement par le règlement 2004-12 du 23 novembre 2004 du CRC relatif au traitement comptable des opérations d'une association souscriptrice d'un contrat d'assurance et des groupements d'épargne retraite populaire (GERP).

La plan comptable des associations et fondations comprend les dispositions principales suivantes :

Chapitre I – Règles de comptabilisation (résultat comptable, subventions de fonctionnement et conventions de financement, ressources affectées provenant de la générosité du public, ressources en nature, legs et donations, subventions d'investissement, apports avec ou sans droit de reprise, amortissement des biens apportés avec droit de reprise, commodat) ;

Chapitre II – Règles d'évaluation et de réévaluation des éléments du patrimoine

Chapitre III – Traitement des contributions volontaires en nature

Chapitre IV – Liste et contenu des comptes de fonds associatifs

Chapitre V – Règles de présentation des comptes annuels

Chapitre VI – Nomenclature des comptes spécifiques

4.6. Le nouveau plan comptable général (règlement 99-03 du 29 avril 1999 homologué par l'arrêté du 22 juin 1999)

La rénovation du Plan comptable général avait été annoncée, nous l'avons vu ci-dessus, par le Ministre de l'Economie et des Finances dès le 27 septembre 1994. Cette réécriture fut placée sous le signe de la codification à droit constant ou droit quasi-constant (sous la

forme de règles organisées en articles) et avait pour objectif¹¹⁶⁰ «d'aboutir à un texte unifié et cohérent regroupant les règles et la doctrine comptables en vigueur et pouvant par la suite facilement évoluer pour intégrer des modifications, des textes nouveaux ou des sujets nouveaux».

Le Plan comptable pourra ainsi, du fait de sa forme révisée, être mis à jour régulièrement et facilement des nouveaux règles adoptées par le Comité de la réglementation comptable.

Cette réécriture s'est effectuée en trois étapes :

- élaboration de deux avis du Conseil national de la comptabilité¹¹⁶¹ , avis rédigés sous forme de projets de règlements à soumettre au Comité de la réglementation comptable et qui ont été adoptés en assemblée plénière par le Conseil national de la comptabilité le 17 décembre 1998 : il s'agit de l'avis 98-13 relatif à la réécriture du Plan comptable général qui regroupe les règles générales applicables aux comptes annuels, et de l'avis 98-10 consacré exclusivement aux règles d'établissement des comptes consolidés ;
- adoption par le Comité de la réglementation comptable de deux règlements différents : à quelques corrections mineures de fond et de forme près, les deux règlements adoptés par le Comité de la réglementation comptable correspondent aux deux avis du Conseil national de la comptabilité approuvés en décembre 1998 : il s'agit du règlement 99-03 du 29 avril 1999 relatifs à la réécriture du Plan comptable général et du règlement 99-02 relatifs aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques ;
- homologation de ces règlements par arrêté interministériel¹¹⁶² ; ces arrêtés ont été signés le 22 juin 1999 et ont été publiés au Journal officiel du 31 août 1999¹¹⁶³ et du 21 septembre 1999¹¹⁶⁴.

Le Plan comptable général peut maintenant être assimilé à un véritable code¹¹⁶⁵. Il a permis le regroupement de textes généraux existants dans un ensemble cohérent constitué d'articles et susceptible d'être modifié facilement à l'avenir pour tenir compte de l'évolution des règles comptables.

Cette réécriture a été faite à droit constant ou quasi-constant. Le Comité de la réglementation comptable (et le Conseil national de la comptabilité) n'ont pas voulu faire à la fois une modification de fond et une modification de forme. Les modifications n'ont porté en fait que sur la forme.

¹¹⁶⁰ PRICEWATERHOUSECOOPERS, *PCG* , refonte 1999, Editions Francis Lefebvre, 1999, p. 9

¹¹⁶¹ Avis examinés ci-dessus § 4.3.

¹¹⁶² du Garde des sceaux, Ministre de la Justice, du Ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industrie et du Secrétaire d'Etat au Budget.

¹¹⁶³ Pour l'arrêté portant homologation du règlement 99-02 du Comité de la réglementation comptable (p. 11475 à 11495) Cet arrêté homologue le règlement relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et des entreprises publiques, annexé à l'arrêté, il abroge à compter du 1 janvier 2 000, l'article 1^{er} de l'arrêté du 9 décembre 1986 (qui complétait le Plan comptable général approuvé par arrêté du 27 avril 1982 par une méthodologie relative aux comptes consolidés).

¹¹⁶⁴ Pour l'arrêté portant homologation du règlement 99-03 du Comité de la réglementation comptable (p. 14107 et p. 49001 à 49076 CRC) Cet arrêté homologue le règlement relatif à la réécriture du plan comptable général, annexé à l'arrêté, il abroge l'arrêté du 27 avril 1982 et l'article 2 (qui mettait à jour le Plan comptable approuvé par l'arrêté du 27 avril 1982) de l'arrêté du 9 décembre 1986.

¹¹⁶⁵ La numérotation de ses articles comporte trois chiffres, généralement suivis d'un tiret et d'une nouvelle numérotation. Le premier chiffre correspond au titre, le deuxième chiffre correspond au chapitre, le troisième chiffre correspond à la section. Voir structure de ce plan en annexe II. Sources réglementaires.

Les principales différences¹¹⁶⁶ d'ordre général sont les suivantes :

- la nouvelle version du Plan comptable général ne comporte plus qu'un seul volet consacré exclusivement à la comptabilité générale (ou financière) ;
- le nouveau texte intègre les avis du Conseil national de la comptabilité postérieurs à 1986 ;
- les textes ont été harmonisés ;
- le caractère réglementaire du Plan comptable général a conduit à n'y incorporer que les dispositions en fonction de leur caractère comptable, normatif, général et obligatoire. Il en résulte que les dispositions qui ne sont pas d'ordre comptable (dispositions relatives au droit des sociétés, par exemple) n'ont pas été reprises, que seule la norme (c'est à dire la règle) a été conservée (les définitions, les commentaires, les exemples, la comptabilité analytique n'ont pas été intégrés dans le nouveau texte), que les dispositions relatives à certains secteurs ont été exclues ;
- le caractère obligatoire du règlement induit un durcissement du référentiel comptable.

Le plan comptable 1982-1986 comprenait des dispositions ayant le caractère de normes, c'est à dire de règles à appliquer (sur les méthodes d'évaluation par exemple) mais aussi des points non réglementaires, des définitions, des recommandations, des précisions, des exemples, des explications à caractère pédagogique qui n'ont pas été reprises dans le règlement 99-03 du Comité de la réglementation comptable. Ces dispositions n'ont plus aujourd'hui de pouvoir réglementaire puisque les arrêtés du 27 avril 1982 et du 9 décembre 1986 ont été abrogés.

De même certains avis du Conseil national de la comptabilité, en totalité ou en partie, n'ont pas été repris dans le règlement 99-03 (ou 99-02 pour les comptes consolidés).

Aujourd'hui, il est loisible de considérer ces éléments comme des sources doctrinales au même titre que les avis de la Commission des opérations de bourse, de l'Ordre des experts-comptables ou de la Compagnie des commissaires aux comptes : ces éléments viennent expliciter le texte de base qu'est devenu le règlement 99-03¹¹⁶⁷.

4.7. La méthodologie sur les comptes consolidés (règlement 99-02 du 29 avril 1999 homologué par l'arrêté du 22 juin 1999)

En 1997, un groupe de travail du Comité professionnel de la doctrine comptable de l'Ordre des experts-comptables et des cabinets membres du Comité Arnaud Bertrand publiait un livre blanc de cinquante propositions pour améliorer les comptes consolidés¹¹⁶⁸. Ce rapport partait du constat de la déconnexion des comptes sociaux et consolidés et présentait cinquante propositions, souvent largement inspirées par les normes de l'IASC afin d'améliorer l'information financière dans les comptes consolidés et d'aboutir à de nouvelles règles françaises acceptables à l'extérieur de l'hexagone.

¹¹⁶⁶ Voir PRICEWATERHOUSECOOPERS, op. cit. 1999, p. 12 et 13.

¹¹⁶⁷ Ce raisonnement est également valable pour les comptes consolidés que nous analyserons ci-après.

¹¹⁶⁸ CNCC, CSOEC, Livre blanc – 50 propositions pour améliorer les comptes consolidés, février 1997, 17 pages plus annexe de 49 pages.

On peut considérer que ce livre blanc¹¹⁶⁹ a fortement inspiré la rédaction de la méthodologie des comptes consolidés qui a abouti au règlement 99-02 du 29 avril 1999.

Le 18 décembre 1998, la Commission plénière du Conseil national de la comptabilité avait adopté un avis (avis 98-10) relatif aux comptes consolidés et avait exprimé le voeu que le Comité de la réglementation comptable (institué par la loi du 6 avril 1998) examine cet avis pour son adoption dans les meilleurs délais¹¹⁷⁰.

Le Comité de la réglementation comptable a adopté cet avis le 29 avril 1999, qui (après quelques petites modifications) est devenu le règlement 99-02 relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques. L'arrêté d'homologation de ce règlement est daté du 22 juin 1999 et a été publié au J.O du 31 juillet 1999.

Cet arrêté remplace la méthodologie relative aux comptes consolidés figurant dans le plan comptable général 1986.

Le règlement annexé comprend cinq sections :

- périmètre et méthodes de consolidation ;
- règles de consolidation
- méthodes d'évaluation et de présentation ;
- documents de synthèse consolidés ;
- première année d'application.

Ces nouvelles règles s'appliqueront¹¹⁷¹ à l'ensemble des entreprises qui établissent des comptes consolidés sous réserve de dérogations spécifiques à certains secteurs d'activité¹¹⁷².

En matière de périmètre et de méthodes de consolidation, le règlement introduit de nouvelles règles et des précisions qui visent à rapprocher la réglementation comptable française des référentiels internationaux.

Ainsi, dans le cadre de l'entrée d'une entreprise dans le périmètre de consolidation d'un groupe, le règlement 99-02 du Comité de la réglementation comptable marque à la fois une rupture vis à vis de la pratique antérieure et un pas important vers l'harmonisation comptable internationale¹¹⁷³. Plus détaillées, plus précises et plus exigeantes en matière de documentation et de justification, les nouvelles règles et méthodes des comptes consolidés répondent à de nombreuses questions pratiques que peuvent se poser les entreprises et les auditeurs.

¹¹⁶⁹ A l'élaboration duquel avait participé Georges BARTHES de RUYTER, alors président du Comité professionnel de la doctrine comptable de l'Ordre des experts-comptables et qui est devenu plus tard président du Conseil national de la comptabilité.

¹¹⁷⁰ Voir supra § 5.3.

¹¹⁷¹ A compter des exercices ouverts à compter du premier janvier 2000 (sauf option de la société ou de l'entreprise publique pour une application anticipée)

¹¹⁷² Ce qu'avait précisé l'avis 98-11 du Conseil national de la comptabilité.

¹¹⁷³ Voir l'analyse fait sur ce sujet par J.C GEORGHIOU, *L'entrée d'une entreprise dans le périmètre de consolidation, pratique actuelle et contexte international, apports et limites de nouvelles règles de consolidation en France, conséquences pratiques pour l'auditeur*, mémoire d'expertise comptable, Paris, 1999, 115 p.

Il y a maintenant de nombreuses convergences (beaucoup plus importantes que pour le Plan comptable général proprement dit) entre la méthodologie française sur les comptes consolidés et les normes IASC (notamment les normes IAS 22, IAS 27, IAS 28 et IAS 31), voire les normes américaines. Ainsi, à l'exception de quelques différences (comme la prise en compte des écarts d'évaluation pour la part qui revient aux minoritaires), certes importantes, et qui traduisent souvent un certain pragmatisme ou un souci d'équilibre et marquent les règles françaises, les prescriptions du règlement sont très proches des référentiels internationaux)

4.8. Les nouveaux avis et recommandations du Conseil national de la comptabilité de 1999 à 2005

Depuis le 1^{er} janvier 1999, le Conseil national de la comptabilité a continué, bien entendu, à travailler.

En assemblée plénière, il a adopté en 1999, quatorze avis¹¹⁷⁴ et une recommandation¹¹⁷⁵, en 2000, vingt et un avis¹¹⁷⁶, en 2001 huit avis¹¹⁷⁷ et deux recommandations¹¹⁷⁸ et en 2002, dix sept avis¹¹⁷⁹, en 2003, douze avis¹¹⁸⁰ et trois

¹¹⁷⁴ Dont notamment :

- Avis 99-01 relatif au plan comptable du fonds de solidarité vieillesse ;
- Avis n° 99-12 relatif au plan comptable commenté des établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel ;
- Avis n° 99-14 relatif à la proposition de compléments au règlement n°99-02 du 29 avril 1999 comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques.

¹¹⁷⁵ Recommandation 99-R-01 relative aux comptes intermédiaires.

¹¹⁷⁶ Dont notamment :

- Avis n° 00-01 du 20 avril 2000 : passifs ;
- Avis n° 00-07 : documents de synthèse individuels des entreprises du CRBF ;
- Avis n° 00-08 : documents de synthèse consolidés des entreprises du CRBF ;
- Avis n° 00-09 relatif à l'évaluation et à la comptabilisation des titres à revenu variable des entreprises relevant du CRBF ;
- Avis n° 00-12 relatif à la méthode dérogatoire du paragraphe 215 de l'annexe au règlement n° 99-02 du 29 avril 1999 du CRC ;
- Avis n° 00-13 relatif à la méthode dérogatoire du paragraphe 215 de l'annexe au règlement n° 00-05 du 4 juillet 2000 du CRC ;
- Avis n° 00-14 relatif au paragraphe 2801 «adaptation, de la méthode visée au paragraphe 215 de l'annexe au règlement n° 99-02 du 29 avril 1999, du CRC, aux opérations aboutissant au contrôle conjoint à l'issue de l'opération» ;
- Avis n° 00-19 relatif à la méthode dérogatoire du paragraphe 215 de l'annexe au règlement n° 99-07 du 24 novembre 1999 du CRC ;
- Avis n° 00-20 relatif au plan comptable des établissements publics nationaux (EPIC) à caractère industriel et commercial dotés d'un agent comptable ;
- Avis n° 00-21 relatif au plan comptable de l'Établissement français du sang .

¹¹⁷⁷ Dont notamment :

- Avis n° 2001-05 du 24 octobre 2001 : Concernant le projet de décret du ministère de la justice, relatif aux obligations comptables des commerçants et de certaines sociétés ;
- Avis n° 2001-07 du 24 octobre 2001 : Relatif au projet de plan comptable de la réunion des musées nationaux .

¹¹⁷⁸ • Recommandation n°2001-01.R.01 du 26 juin 2001 relative aux comptes intermédiaires des entreprises régies par le code des assurances, des organismes régis par le code de la mutualité, et des institutions de prévoyance régies par le code de la sécurité sociale ou le code rural ;

• Recommandation n° 2001R.02 du 26 juin 2001 relative aux comptes intermédiaires des entreprises relevant du comité de la réglementation bancaire et financière ;

¹¹⁷⁹ Dont notamment :

- Avis n°2002-07 relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs ;
- Avis n°2002-17 afférent au projet de décret relatif aux comptes du syndicat des copropriétaires.

¹¹⁸⁰ Dont notamment :

- Avis n°2003-01 relatif à l'instruction budgétaire et comptable des départements (M 52)

recommandations¹¹⁸¹, en 2004, vingt et un avis¹¹⁸² et trois recommandations¹¹⁸³. Le Comité d'urgence quant à lui a adopté en 1999 deux avis¹¹⁸⁴, en 2000, cinq avis¹¹⁸⁵, en 2001, sept avis¹¹⁸⁶ et en 2002 six avis¹¹⁸⁷, en 2003, huit avis¹¹⁸⁸, et en 2004 huit avis¹¹⁸⁹.

- Avis n°2003-02 relatif à l'instruction budgétaire et comptable des services départementaux d'incendie et de secours (M61)

- Avis n°2003-05 relatif au traitement comptable des coûts de création de sites internet

- Avis n°2003-06 au traitement comptable des activités d'échanges dans le cadre des transactions internet

- Avis n°2003-09 du 24 juin 2003 relatif aux règles comptables applicables aux fonds communs de créances

- Avis n°2003-10 du 24 juin 2003 relatif au traitement comptable de l'écart de réévaluation

- Avis n°2003-11 du 21 octobre 2003 relatif au traitement comptable des coûts de création de sites Internet

1181 • Recommandation n° 2003-R.01 du 1^{er} avril 2003 relative aux règles de comptabilisation et d'évaluation des engagements de retraite et avantages similaires

- Recommandation n° 2003-R.02 du 21 octobre 2003 concernant la prise en considération des aspects environnementaux dans les comptes individuels et consolidés des entreprises

1182 Dont notamment :

- Avis n°2004-01 relatif au traitement comptable des fusions et opérations assimilées

- Avis n°2004-05 afférent à la modification des paragraphes 300 des règlements N° 99-02, N° 99-07, N° 00-05 et N° 02-08 du CRC concernant les dispositions relatives aux médailles du travail

- Avis n°2004-06 afférent au projet de décret modifiant les décrets n° 85-295 du 1^{er} mars 1985 et n° 86-221 du 17 février 1986 pris pour l'application de la loi n° 85-11 du 3 janvier 1985 relative aux comptes consolidés de certaines sociétés commerciales et entreprises publiques et portant dispositions diverses relatives à l'établissement des comptes annuels

- Avis n°2004-07 relatif aux normes comptables de l'État

- Avis n°2004-08 modifiant les paragraphes 1002, 10052 et 425 du règlement n°99-02 du Comité de la réglementation comptable

- Avis n°2004-12 du 23 juin 2004 relatif au traitement comptable des indemnités de mutation versées par les sociétés « à vocation sportive » visées à l'article 11 de la loi n° 84-610 du 16 juillet 1984

- Avis n° 2004-15 du 23 juin 2004 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs

- Avis n° 2004-21 du 27 octobre 2004 relatif aux informations à fournir sur la " juste valeur " des instruments financiers résultant de la transposition des directives "juste valeur" et "modernisation"

1183 • Recommandation n° 2004-R.01 du 23 juin 2004 relative aux dispositions comptables afférentes aux PERP (plans d'épargne retraite populaire)

- Recommandation n° 2004-R.02 du 27 octobre 2004 relative au format du compte de résultat, tableau des flux de trésorerie et tableau de variation des capitaux propres, des entreprises sous référentiel comptable international (hors entreprises de banque et d'assurance)

- Recommandation n° 2004-R.03 du 27 octobre 2004 relative au format des documents de synthèse (bilan, compte de résultat, tableau de variation des capitaux propres et tableau de flux de trésorerie) des entreprises relevant du Comité consultatif de la législation et de la réglementation financières (CCLRF) sous référentiel comptable international

1184 Le 5 juillet 1999, le Comité d'urgence a pris un avis relatif à la comptabilisation des intérêts compensateurs en charges différées dans les sociétés anonymes d'HLM. Le 8 décembre 1999, le Comité d'urgence a adopté l'avis n° 99B relatif à l'interprétation des dispositions du paragraphe 215 de l'annexe au règlement n° 99-02 du 29 avril 1999.

1185 Dont notamment :

- Avis n° 00-0a du 6 juillet 2000 Comptabilisation des changements de méthodes portant sur des engagements de retraites et assimilés ;

- Avis n° 00-0b du 6 juillet 2000 se substituant à l'avis n° 99B du 8 décembre 1999 du Comité

- Avis n° 2000-d du Comité d'urgence du 21 décembre 2000 publié le 16 janvier 2001 relatif au traitement comptable des frais d'émission et d'acquisition de titres ;

- Avis n° 2000-e du Comité d'urgence du 21 décembre 2000 publié le 16 janvier 2001 relatif au traitement comptable des écarts d'acquisition antérieurement imputés sur les capitaux propres, lors de cession de tout ou partie d'une activité appartenant à l'ensemble consolidé.

1186 Dont notamment :

- Avis n° 2001-D du 4 juillet 2001 du Comité d'urgence pour la 1^{ère} application du règlement n°2000-06 du CRC relatif aux passifs ;

- Avis n° 2001-F du 3 octobre 2001 du Comité d'urgence relatif au traitement comptable applicable aux redevances versées par les opérateurs au titre de l'autorisation à établir et exploiter un réseau radioélectrique de troisième génération ouvert au public et à fournir le service téléphonique au public.

1187 Dont notamment :

Sauf peut-être pour les comptes intermédiaires et les règles de comptabilisation et d'évaluation des engagements de retraite (mais il s'agit là de recommandations), et les avis sur les contrats à long terme, les changements de méthodes comptables les passifs, les amortissements et dépréciations, le Conseil national de la comptabilité a surtout « légiféré », depuis ses avis essentiels du 18 décembre 1998¹¹⁹⁰, dans des domaines sectoriels.

4.9. Les règlements du Comité de la réglementation comptable de 1999 à 2005

Depuis sa création, en 1999, le Comité de réglementation comptable a adopté de nombreux règlements qui ont fait l'objet d'homologation sous forme d'arrêté ministériels¹¹⁹¹ Ces règlements ont été émis en tenant des avis du Conseil national de la comptabilité.

-
- Avis n° 2002-B du 9 janvier 2002 du Comité d'urgence relatif au traitement comptable applicable à la redevance due par chaque titulaire d'autorisation d'établissement et d'exploitation d'un réseau de radiocommunications mobiles de troisième génération ;
 - Avis n° 2002-C du 3 avril 2002 du Comité d'urgence relatif à la notion de baisse anormale et momentanée des cours pour l'évaluation des titres cotés ;
 - Avis N° 2002-D du 18 décembre 2002 du Comité d'urgence relatif au traitement comptable des reclassements d'actions propres initialement comptabilisées dans la catégorie « valeurs mobilières de placement » ou « titres de transaction » au profit de la catégorie « titres immobilisés » ;
 - Avis n°2002-E du 18 décembre 2002 du Comité d'Urgence relatif au traitement, dans les comptes consolidés, de l'effet fiscal des cessions internes ainsi que des provisions pour dépréciation ou pour risques et charges, fiscalement déductibles, portant sur des titres de participation d'entreprises consolidées.

¹¹⁸⁸ Dont notamment :

- Avis n°2003-D du 11 juin 2003 du Comité d'urgence relatif au traitement comptable des indemnités d'assurance reçues à la suite de la destruction d'une immobilisation ;
- Avis n°2003-E du 9 juillet 2003 du Comité d'Urgence concernant les modalités de première application de la comptabilisation par composants et des dispositions transitoires prévues à l'article 15 du règlement n° 02-10 du CRC relatif à l'amortissement et la dépréciation des actifs ;
- Avis n° 2003-F du 5 décembre 2003 du Comité d'urgence afférent au projet de règlement modifiant l'article 15 du règlement n°2002.10 du CRC relatif à l'amortissement et la dépréciation des actifs.

¹¹⁸⁹ Dont notamment :

- Avis n° 2004-A du 21 janvier 2004 du Comité d'urgence sur le traitement comptable des modifications du montant des engagements relatifs aux indemnités de fin de carrière, résultant de l'application de la loi n° 2003-775 du 21 août 2003 (portant réforme des retraites)
- Avis n° 2004-C du 23 mars 2004 du Comité d'urgence relatif à la comptabilisation des quotas d'émission de gaz à effet de serre dans les comptes individuels et consolidés
- Avis n° 2004-E du 13 octobre 2004 du comité d'urgence relatif à la comptabilisation des droits à réduction ou avantages en nature (produits ou services) accordés par les entreprises à leurs clients
- Avis n° 2004-F du 13 octobre 2004 du comité d'urgence relatif à la comptabilisation du droit individuel à la formation – DIF

¹¹⁹⁰ Plan comptable général et comptes consolidés

¹¹⁹¹ Dont notamment :

- Règlement n° 99-01 du 16 février 1999 relatif aux modalités d'établissement des comptes annuels des associations et fondations
- Règlement n°99-02 du 29 avril 1999 relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques
- Règlement n° 99-03 du 29 avril 1999 relatif à la réécriture du plan comptable général
- Règlement n° 99-04 du 23 juin 1999 relatif à l'établissement et à la publication des comptes individuels annuels des établissements de crédit
- Règlement n° 99-07 du 24 novembre 1999 relatif aux règles de consolidation des entreprises relevant du Comité de la réglementation bancaire et financière
- Règlement n° 99-08 du 24 novembre 1999 modifiant les dispositions du plan comptable général relatives au traitement comptable des contrats à long terme
- Règlement n° 99-09 du 24 novembre 1999 modifiant les dispositions du plan comptable général relatives à la mise en œuvre des changements de méthodes comptables

Comme pour les avis du Conseil national de la comptabilité, la majorité des règlements du Comité de la réglementation comptable traitent de domaines sectoriels. Nous n'analyserons ci-dessous que les règlements à vocation générale les plus importants.

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

Ce règlement, qui modifié l'article 380-1 du Plan comptable général après avoir défini et fixé le champ d'application des contrats à long terme, rappelle les deux modes de

-
- Règlement n°2000-03 du 4 juillet 2000 relatif aux documents de synthèse individuels des entreprises relevant du comité de réglementation bancaire et financière
 - Règlement n°2000-04 du 4 juillet 2000 relatif aux documents de synthèse consolidés des entreprises relevant du Comité de la réglementation bancaire et financière
 - Règlement n°2000-06 du 7 décembre 2000 relatif aux passifs
 - Règlement n°2000-07 du 7 décembre 2000 modifiant et complétant l'annexe au règlement n° 9902 du 29 avril 1999 du comité de la réglementation comptable relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques
 - Règlement n° 2002-10 du 12 décembre 2002 relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs
 - Règlement n° 2002-12 du 12 décembre 2002 modifiant et complétant l'annexe au règlement n° 9-02 du 29 avril 1999 du Comité de la réglementation comptable relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques (section VI Combinaison)
 - Règlement n° 2003-01 du 2 octobre 2003 relatif au traitement comptable des activités d'échange dans le cadre des transactions internet
 - Règlement n° 2003-03 du 2 octobre 2003 relatif aux règles comptables applicables aux fonds communs de créances
 - Règlement n° 2003-04 du 2 octobre 2003 relatif au traitement comptable des produits de cession des immobilisations réévaluées
 - Règlement n° 2003-05 du 20 novembre 2003 relatif au traitement comptable des coûts de création de sites internet
 - Règlement n° 2003-07 du 12 décembre 2003 modifiant l'article 15 du règlement n°2002.10 du CRC relatif à l'amortissement et la dépréciation des actifs
 - Règlement n° 2004-01 du 4 mai 2004 relatif au traitement comptable des fusions et opérations assimilées
 - Règlement n° 2004-06 du 23 novembre 2004 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs
 - Règlement n° 2004-07 du 23 novembre 2004 relatif au traitement comptable des indemnités de mutation versées par les sociétés à objet sportif visées à l'article 11 de la loi n° 84-610 du 16 juillet 1984 (relative à l'organisation et à la formation des activités physiques et sportives)
 - Règlement n° 2004-08 du 23 novembre 2004 relatif à la comptabilisation des quotas d'émission de gaz à effet de serre
 - Règlement n° 2004-15 du 23 novembre 2004 modifiant le règlement n° 99-03, et relatif aux informations à fournir sur la « juste valeur » des instruments financiers résultant de la transposition de la directive 2001/65/CE du Parlement européen et du Conseil du 27 septembre 2001 modifiant les directives 78/660/CEE, 83/349/CEE et 86/635/CEE en ce qui concerne les règles d'évaluation applicables aux comptes annuels et aux comptes consolidés de certaines formes de sociétés ainsi qu'à ceux des banques et autres établissements financiers
 - Règlement n° 2004-17 du 23 novembre 2004 modifiant le règlement n° 2000-05, et relatif aux informations à fournir sur la « juste valeur » des instruments financiers résultant de la transposition de la directive 2003/51/CE du Parlement européen et du Conseil du 18 juin 2003 modifiant les directives 78/660/CEE, 83/349/CEE et 91/674/CEE du Conseil sur les comptes annuels et les comptes consolidés de certaines catégories de sociétés, des banques au autres établissements financiers et des entreprises d'assurance
 - Règlement n° 2004-18 du 23 novembre 2004 modifiant le règlement n° 2002-04, et relatif aux informations à fournir sur la « juste valeur » des instruments financiers résultant de la transposition de la directive 2001/65/CE du Parlement européen et du Conseil du 27 septembre 2001 modifiant les directives 78/660/CEE, 83/349/CEE et 86/635/CEE en ce qui concerne les règles d'évaluation applicables aux comptes annuels et aux comptes consolidés de certaines formes de sociétés ainsi qu'à ceux des banques et autres établissements financiers
 - Règlement n° 2004-19 du 23 novembre 2004 modifiant l'arrêté du 27 mars 1998 sur les comptes des institutions de prévoyance, et relatif aux informations à fournir sur la « juste valeur » des instruments financiers résultant de la transposition de la directive 2003/51/CE du Parlement européen et du Conseil du 18 juin 2003 modifiant les directives 78/660/CEE, 83/349/CEE et 91/674/CEE du Conseil sur les comptes annuels et les comptes consolidés de certaines catégories de sociétés, des banques au autres établissements financiers et des entreprises d'assurance

constatation des charges et des produits liés à ces contrats et la préférence accordée par l'article 380-1 du Plan comptable général à la méthode de l'avancement (opposée à la méthode de l'achèvement). Le règlement insiste sur la nécessité d'une détermination fiable des estimations et précise les conditions de cette fiabilité. Il analyse les différentes modes de comptabilisation.

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

Ce règlement a modifié les articles 311-5, 361-2 et 531-1 du PCG. Il a notamment précisé les effets des changements de méthodes en matière de frais de recherche et de développement.

4.9.3 Le règlement n°2000-06 du 7 décembre 2000 relatif aux passifs

Ce règlement a revu de nombreux articles du plan comptable général. Inspiré par la norme IAS 37, il a redéfini la notion de passif, de dette, de provision pour risques et charges, de passif éventuel. Il a revu tout le chapitre I du titre III du plan comptable général, chapitre relatif à la comptabilisation des actifs, des passifs, des produits et des charges. Il a notamment spécifié qu' «un passif est comptabilisé lorsque l'entité a une obligation tiers, et qu'il est probable ou certain que cette obligation provoquera une sortie de ressources au bénéfice de ce tiers sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci.». Il a précisé les règles de comptabilisation des provisions pour risques et charges et notamment des provisions pour restructuration.

4.9.4. Le règlement n° 2002-10 du 12 décembre 2002 relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs

Ce règlement a revu notamment de nombreux articles du plan comptable général. Inspiré par la norme IAS 36, il a redéfini notamment les notions d'actif amortissable, d'amortissement d'actif, de dépréciation d'actif, de valeur actuelle, de valeur résiduelle, de valeur comptable, etc. Il a précisé les règles applicables en cas d'amortissement et de dépréciation. L'article 322-3 nouveau¹¹⁹² du Plan comptable général précise que « si dès l'origine, un ou plusieurs de ces éléments ont chacun des utilisations différentes, chaque élément est comptabilisé séparément et un plan d'amortissement propre à chacun de ces éléments est retenu. Les éléments principaux d'immobilisations corporelles devant faire l'objet de remplacement à intervalles réguliers, ayant des utilisations différentes ou procurant des avantages économiques à l'entreprise selon un rythme différent et nécessitant l'utilisation de taux ou de modes d'amortissement propres, doivent être comptabilisés séparément dès l'origine et lors des remplacements ; les dépenses d'entretien faisant l'objet de programmes pluriannuels de grosses réparations ou de grandes révisions en application de lois, règlements ou de pratiques constantes de l'entreprise, doivent être comptabilisées dès l'origine comme un composant distinct de l'immobilisation, si aucune provision pour grosses réparations ou grandes révisions n'a été constatée ; la méthode de comptabilisation par composants des grosses réparations ou de grandes révisions, exclut la constatation de provisions pour grosses réparations ou de grandes révisions ».

L'article 322-5 prévoit quant à lui que « l'entité doit apprécier à chaque clôture des comptes et à chaque situation intermédiaire, s'il existe un indice quelconque montrant

¹¹⁹² Devenu deus la mise en œuvre du règlement 2004-06 du Comité de la réglementation comptable l'article 311-2.

qu'un actif a pu perdre notablement de sa valeur. Lorsqu'il existe un indice de perte de valeur, un test de dépréciation est effectué : la valeur nette comptable de l'actif immobilisé est comparée à sa valeur actuelle» .

4.9.5. Le règlement n° 2004-01 du 4 mai 2004 relatif au traitement comptable des fusions et opérations assimilées

Ce règlement s'applique à la comptabilisation dans les comptes individuels, de toutes les opérations de fusions et opérations assimilées rémunérées par des titres et retracées dans un traité d'apport. Les apports sont évalués à la valeur comptable ou à la valeur réelle, selon la situation de contrôle au moment de l'opération et le sens de l'opération. (apports évalués à la valeur réelle pour les opérations à l'endroit impliquant des sociétés sous contrôle distinct ; apports évalués à la valeur comptable pour les opérations à l'endroit ou à l'envers impliquant des sociétés sous contrôle commun et les opérations à l'envers impliquant des sociétés sous contrôle distinct.

4.9.6. Les autres règlements

- **Règlement n°99-02 et règlement n° 99-03 du 29 avril 1999 relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques et relatif à la réécriture du plan comptable général**

Ces deux règlements ont été analysés ci-dessus¹¹⁹³.

- **Règlement n° 99-07 du 24 novembre 1999 relatif aux règles de consolidation des entreprises relevant du Comité de la réglementation bancaire et financière et règlement n°2000-05 du 7 décembre 2000 relatif aux règles de consolidation et de combinaison des entreprises régies par le code des assurances et des institutions de prévoyance régies par le code de la sécurité sociale ou par le code rural**

Ces règlements sont la transposition du règlement 99-02 relatif aux comptes consolidés aux secteurs de la banque et de l'assurance.

- **Règlement n°2000-03 du 4 juillet 2000 relatif aux documents de synthèse individuels et règlement n°2000-04 du 4 juillet 2000 relatif aux documents de synthèse consolidés des entreprises relevant du comité de réglementation bancaire et financière**

Les règlements 2000-03 et 2000-04 présente les formats et contenu des états de synthèse (bilan, hors bilan, compte de résultat, commentaires des postes de bilan et hors bilan, commentaires des postes de compte de résultat, contenu de l'annexe) annuels et consolidés des banques et institutions financières.

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

Par ce règlement, en cas de transaction d'échange dans laquelle intervient au moins une vente de prestation publicitaire effectuée sur Internet, le bien ou le service reçu dans l'échange doit être évalué à la valeur vénale de celui des deux lots dont l'estimation est

¹¹⁹³ Infra § 4.5 et 4.7.

la plus sûre, augmentée ou diminuée de la soulte en espèce éventuellement versée ou reçue et des frais accessoires d'achat.

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

Ce règlement permet à l'écart de réévaluation initialement comptabilisé d'être transféré à un compte de réserves distribuables lors de la cession de l'immobilisation. Il en est de même pour le supplément d'amortissement relatif à la partie réévaluée de l'immobilisation, constaté en cas d'exercice bénéficiaire.

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

Par ce règlement, les coûts de création de sites Internet doivent être inscrits à l'actif si l'entreprise démontre qu'elle remplit simultanément un certain nombre de conditions.

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

Ce règlement prévoit notamment les conditions du choix entre la méthode des composants et la constatation d'une provision pour gros entretien ou grande révision dans le cadre de l'application du règlement relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs.

• **Règlement n° 2004-03 du 4 mai 2004 modifiant les paragraphes 1002, 10052, 300 et 425 du règlement n° 99-02 du 29 avril 1999 du Comité de la réglementation comptable relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques**

L'article L 233-16 du code de commerce a été modifié par la loi de sécurité financière du 1^{er} août 2003 qui supprime le lien en capital comme condition nécessaire pour l'intégration dans le périmètre de consolidation des entités contrôlées par les sociétés commerciales et entreprises publiques, et les entreprises d'assurance.

Il s'agissait dans le règlement 99-02 de supprimer la mention de lien en capital dans la définition des critères caractérisant le contrôle exclusif pour rendre celle-ci conforme aux nouvelles dispositions législatives, d'une part et de présenter les critères permettant de caractériser le contrôle d'une entité ad hoc, d'autre part

• **Règlement n° 2004-07 du 23 novembre 2004 relatif au traitement comptable des indemnités de mutation versées par les sociétés à objet sportif visées à l'article 11 de la loi n° 84-610 du 16 juillet 1984 (relative à l'organisation et à la formation des activités physiques et sportives)**

Ce règlement traite de la comptabilisation des indemnités de mutation versées par les sociétés à objet sportif : il stipule notamment que celles-ci doivent être comptabilisées en immobilisations incorporelles. L'amortissement doit être effectué sur la durée du contrat et ne doit pas dépasser cinq ans.

• **Règlement n° 2004-08 du 23 novembre 2004 relatif à la comptabilisation des quotas d'émission de gaz à effet de serre**

La publication au JO de l'Union européenne du 25 octobre 2003 de la directive 2003/87/CE du Parlement européen et du Conseil établissant un système d'échange de

quotas d'émission de gaz à effet de serre dans la Communauté, a conduit le gouvernement français à élaborer Ordonnance portant transposition de la dite directive. Le règlement a pour objet de fixer les conditions de comptabilisation des quotas d'émission de gaz à effet de serre

• Règlement n° 2004-15 du 23 novembre 2004 modifiant le règlement n° 99-03, et relatif aux informations à fournir sur la « juste valeur » des instruments financiers résultant de la transposition de la directive 2001/65/CE du Parlement européen et du Conseil du 27 septembre 2001 modifiant les directives 78/660/CEE, 83/349/CEE et 86/635/CEE en ce qui concerne les règles d'évaluation applicables aux comptes annuels et aux comptes consolidés de certaines formes de sociétés ainsi qu'à ceux des banques et autres établissements financiers

Ce règlement modifie le contenu de l'annexe pour ce qui concerne les instruments financiers. Ainsi, pour chaque catégorie d'instruments financiers dérivés, il faut fournir dans les notes annexes, la juste valeur des instruments, si cette valeur peut être déterminée par référence à une valeur de marché ou par application de modèles et techniques d'évaluation généralement admis et les indications sur le volume et la nature des instruments. »

4.10. Le plan comptable général 1999, une nouvelle révolution dans le droit comptable français

Si l'on examine ce qu'était le Plan comptable 1982-1986, on pouvait le considérer comme un texte complémentaire aux deux textes de base qu'était la loi du 30 avril 1983 et le décret du 23 novembre 1983. En est-il de même aujourd'hui ?

Depuis la loi 68-261 du 6 avril 1998, le Comité de la réglementation comptable a un rôle central en matière de droit comptable¹¹⁹⁴ et les règlements qu'il édicte ont un aspect presque universel. Le plan comptable (quoique toujours au niveau de l'arrêté ministériel) est maintenant un texte directif qui a la volonté de s'appliquer à tous (et pas uniquement aux commerçants) et se place au centre du droit comptable. Mais il n'élimine pas lois et décrets qui précisent les obligations des entités et la doctrine comptable qui donne aux professionnels et aux entreprises les précisions nécessaires et qu'un texte réglementaire ne peut pas toujours donner¹¹⁹⁵.

¹¹⁹⁴ L'article 1 précise que toute personne physique ou morale (à l'exclusion des personnes morales de droit public soumises aux règles de la comptabilité publique) soumise à l'obligation légale d'établir des documents comptables doit respecter les règles du Comité de la réglementation comptable (le Plan comptable général précise par ailleurs qu'il est applicable à toute entité). L'article 7 de la loi précise par ailleurs pour le secteur bancaire que « tout établissement de crédit doit publier ses comptes dans les conditions fixées par le Comité de la réglementation comptable après avis du Conseil de la réglementation bancaire et financière ».

¹¹⁹⁵ Ce que disait aussi le texte présenté supra section 3 § 3.2 de G. BARTHES DE RUYTER et G. GELARD: « Les normes peuvent-elles tout prévoir... »

Chapitre 10

La convergence en route entre normalisation internationale et normalisation française de 2005 à nos jours

Le 1^{er} janvier 2005 a été une date fondamentale dans la construction du droit comptable. C'est en effet à cette date qu'a été mis en œuvre un règlement européen¹¹⁹⁶ obligeant les sociétés faisant appel public à l'épargne de présenter leurs comptes consolidés conformément aux normes IFRS. C'est aussi à cette date que la réforme d'un Plan comptable général¹¹⁹⁷ se rapprochant des normes internationales est devenu effective.

Par ailleurs l'année 2007 a vu naître deux projets de réforme. Le 15 février 2007, l'IASB a publié un exposé sondage relatif aux normes IFRS relatif aux petites et moyennes entités. Si depuis sa création, l'IASB s'était simplement intéressé des entités cotées à la Bourse, par ce projet de norme, elle a également considéré que son rôle était aussi de rechercher une convergence d'informations financières et comptables pour les entités ne faisant pas appel public à l'épargne. D'autre part, le système français de normalisation a commencé la mise en œuvre d'une réforme de ses structures¹¹⁹⁸, qui dans un premier temps a conduit à une réforme du Conseil national de comptabilité et qui devrait amener la création d'une Autorité des normes comptables.

Instituée par l'ordonnance 2009-79 du 22 janvier 2009, l'Autorité des normes comptables (ANC) a permis la fusion de deux instances différentes préexistantes, le Conseil national de la comptabilité (CNC) et le Comité de la réglementation comptable (CRC). L'ANC est devenue opérationnelle à compter de janvier 2010 (décret 2010-56 du 15 janvier 2010 relatif à l'Autorité des normes comptables).

En 2013, le Parlement européen et le Conseil ont publié une nouvelle directive¹¹⁹⁹ remplaçant la quatrième directive 78/660/CEE relative aux comptes annuels et 83/349/CEE relative aux comptes consolidés.

En 2014, l'Autorité des normes comptables a publié le règlement 2014-03¹²⁰⁰ remodelant à droit constant le Plan comptable général dont la dernière version datait de

¹¹⁹⁶ Le règlement européen CE 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil de l'Union européenne du 19 juillet 2002 sur l'application des normes internationales.

¹¹⁹⁷ Notamment par les règlement du Comité de la réglementation comptable 2002-10 du 12 décembre 2002 relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs et le règlement 2004-06 du 23 novembre 2004 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs.

¹¹⁹⁸ Composée depuis la loi du 98-261 du 6 avril 1998 portant réforme de la réglementation comptable et adaptation du régime de publicité foncière.

¹¹⁹⁹ Directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises.

¹²⁰⁰ Règlement 2014-03 du 5 juin 2014 relatif au Plan Comptable Général (183 p.)

1999 (règlement CRC 99-03). Elle a aussi présenté un recueil de normes comptables¹²⁰¹ ayant pour objectif de faciliter l'accès au droit comptable par les utilisateurs (praticiens, enseignants et étudiants, préparateurs des comptes...) qui ont ainsi à leur disposition, l'intégralité des références et l'essentiel des dispositions sur un sujet donné, dans un outil unique, lisible et accessible à tous.

En 2015 enfin, à la suite de la directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises, le Gouvernement et l'Autorité des normes comptables ont publié une ordonnance et un décret modifiant le code de commerce et plusieurs règlements modifiant notamment le Plan comptable général et le règlement 99-02 relatif aux comptes consolidés.

Section 1

L'application des normes IFRS aux comptes consolidés au 1^{er} janvier 2005

Le droit comptable des Etats membres de l'Union européenne pour les comptes individuels et consolidés des sociétés commerciales était encadré en 2005 par la quatrième et la septième directives depuis respectivement 1978 et 1983. Ces principes comptables européens couvraient plus de 50 options et avaient par ce biais encadré des principes comptables nationaux qui étaient devenus difficilement comparables. Une nouvelle harmonisation comptable européenne était donc nécessaire, d'autant que la création du marché financier unique (même marché, même monnaie, même principes de gouvernement d'entreprise et même référentiel comptable) se dessinait au début des années 2000.

1.1. Les directives européennes

Deux directives européennes concernant la comptabilité des sociétés avaient été publiées en 1978 et 1983 :

- la quatrième directive 78/660 CEE du Conseil du 25 juillet 1978, concernant les comptes individuels (dits comptes annuels) de certaines sociétés¹²⁰².

- la septième directive 83/349 CEE du Conseil du 13 juin 1983, concernant les comptes consolidés¹²⁰³.

A côté des directives générales relatives aux comptes des sociétés, il faut aussi signaler l'existence de directives spécialisées pour les entités du secteur bancaire et du secteur des assurances:

- directive 86/635 CEE du Conseil du 8 décembre 1986 concernant les comptes annuels et consolidés des banques et autres établissements financiers¹²⁰⁴ ;

¹²⁰¹ Recueil des normes comptables françaises - comptes annuels (438 p.)

¹²⁰² Infra chapitre 7 § 1.2

¹²⁰³ Infra chapitre 7 § 1.4

¹²⁰⁴ Infra chapitre 9 § 1.6.1

- directive 91/674 CEE du Conseil du 19 décembre 1991 concernant les comptes annuels et consolidés des entreprises d'assurance¹²⁰⁵.

Ces quatre directives ont notamment été modifiées par :

- la directive 2001/65 CEE du Parlement européen et du Conseil du 27 septembre 2001 qui autorise l'utilisation de la juste valeur, notion introduite par les règles anglo-saxonnes et par l'IASB ;

- la directive 2003/38 CE du Conseil du 15 mars 2003 fixant en euros les limites permettant aux petites et moyennes sociétés de présenter des comptes simplifiés ;

- la directive 2003/51 du Parlement européen et du Conseil du 18 juin 2003 qui permet aux textes européens d'être compatibles avec les dispositions des normes IFRS. Ainsi, le nouvel article 2 alinéa 2 de la quatrième directive permet « aux Etats membres d'autoriser ou d'exiger l'incorporation d'autres états financiers dans les comptes annuels, en sus des documents prévues au premier alinéa » (bilan, compte de profits et pertes et annexe) ;

- la directive 2006/46 CE du Parlement européen et du Conseil du 14 juin 2006 obligeant les entités à présenter un certain nombre d'informations dans les notes annexes au bilan et au compte de résultat ou dans le rapport de gestion (nature et objectif commercial des opérations non inscrites au bilan, impact financier de ces opérations sur la société, transactions effectuées par la société avec des parties liées, déclaration sur le gouvernement d'entreprise, description des principales caractéristiques des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques de la société dans le cadre du processus d'établissement de l'information financière, informations exigées par la directive 2004/25/CE concernant les offres publiques d'acquisition, mode de fonctionnement et principaux pouvoirs de l'assemblée générale des actionnaires, composition et mode de fonctionnement des organes administratifs, de gestion et de surveillance et de leurs comités) ;

- la directive 2009/49/CE du Parlement européen et du Conseil du 18 juin 2009 modifiant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil en ce qui concerne certaines obligations de publicité pour les sociétés de taille moyenne et l'obligation d'établir des comptes consolidés ;

- la directive 2012/6/UE du Parlement européen et du Conseil du 14 mars 2012 modifiant la directive 78/660/CEE du Conseil concernant les comptes annuels de certaines formes de sociétés en ce qui concerne les micro entités.

Il est à noter par ailleurs, que, afin de simplifier les exigences des directives vis-à-vis des PME, en novembre 2009, la Direction générale du marché intérieur et des services de la Commission européenne avait lancé une consultation visant à recueillir les points de vue des parties concernées de l'Union européenne quant à l'application de la norme internationale d'information financière pour les petites et moyennes entités (IFRS-PME) dans le cadre européen.

Il est à noter également que la Commission européenne avait publié le 25 octobre 2011 une proposition de directive visant à remplacer et à moderniser les directives comptables existantes (proposition de directive du Parlement européen et du Conseil relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports associés de certaines formes d'entreprises). Ce projet a été depuis, après d'importantes discussions, fortement amendé et une nouvelle proposition a été présentée par le Conseil de l'Union

¹²⁰⁵ Infra chapitre 9 § 1.6.2

européenne (instance où se réunissent les ministres des gouvernements de chaque pays membre de l'Union européenne pour adopter des actes législatifs et coordonner les politiques). Le Conseil a invité la Commission et le Parlement européens à examiner rapidement le projet de remplacement des directives sur la base de leurs propositions. En définitive, le Parlement européen et le Conseil de l'Union européenne ont adopté la directive 2013/34/UE du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports associés de certaines formes d'entreprises (JOUE du 29 juin 2013) destinée à remplacer les directives comptables existantes (4^{ème} directive 78/660/CEE et 7^{ème} directive 83/349/CEE)¹²⁰⁶

1.2. Le règlement européen 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil de l'Union européenne du 19 juillet 2002 sur l'application des normes comptables internationales

Le Conseil européen de Lisbonne en mars 2000 avait imposé que la Commission européenne mette en œuvre un « plan d'action pour les services financiers » pour 2005. Ce plan concernait plusieurs aspects :

- le juridique (modernisation du droit, société européenne, gouvernement d'entreprise, etc.) ;
- les opérations et les marchés (abus de marché, OPA, etc.) ;
- l'audit (indépendance) ;
- l'information financière (prospectus, information périodique, transparence, Internet, comptes intermédiaires, etc.) ;
- la comptabilité (juste valeur, modification des directives, utilisation des normes internationales).

En ce qui concerne l'information financière et la comptabilité, la Commission avait publié une communication en juin 2000 (« Stratégie de l'Union européenne en matière d'information financière : la marche à suivre ») exposant ses vues sur l'harmonisation comptable au sein de l'Union en imposant l'application des normes IAS aux sociétés cotées en bourse. Cette position a été confirmée par la publication en février 2001 du projet de règlement mettant en place cette harmonisation. Ce projet a été approuvé par le Parlement et le Conseil et a fait l'objet d'une publication au Journal officiel des communautés européennes¹²⁰⁷

Le choix des normes IFRS effectué par le règlement était un choix cohérent. L'Europe n'avait ni le temps, ni les moyens de concevoir son propre standard. Elle devait par ailleurs se projeter dans l'avenir probable de marchés financiers globalisés à l'ensemble du Monde. Elle ne pouvait accepter de se placer dans le champ du normalisateur américain et devait saisir l'opportunité de participer à un mouvement de normalisation mondiale. Au demeurant, si elle ne l'avait pas fait, elle aurait subi de fait le ralliement de ses plus grandes entreprises aux US GAAP depuis plus longtemps inspirés par le système de marché, et avec lesquels la logique de globalisation requiert que l'on organise une vraie convergence.

¹²⁰⁶ Voir ci-dessous section 7.

¹²⁰⁷ Règlement CE n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil du 19 juillet 2002 sur l'application des normes comptables internationales – JOCE du 11 septembre 2002, p. L. 243-1 à L. 243-4.

L'adoption d'un référentiel comptable unique devait favoriser l'homogénéité des informations financières produites en Europe. Il permettrait ainsi, en limitant les options offertes (les options autorisées par les directives comptables sont très nombreuses), de comparer objectivement les données financières des entreprises européennes (6 000 à 7 000 sociétés cotées sont concernées par le règlement). D'autre part, le corps des normes IFRS choisi par l'Europe en privilégiant la substance sur la forme et en instaurant dans certains domaines l'actualisation et la juste valeur, optait définitivement pour la prééminence de l'économique sur le juridique et pourrait, dans ce contexte, influencer très largement sur les pratiques actuelles.

Le règlement prévoyait par ailleurs (article 5) deux options ouvertes aux Etats membres. La première leur offrait la possibilité d'étendre l'application des IFRS aux comptes individuels des sociétés cotées, la seconde, d'étendre l'application des IFRS à toutes les sociétés commerciales pour les comptes consolidés et/ou les comptes individuels. Les législateurs nationaux devaient se prononcer sur ces deux options. En France, l'ordonnance 2004-1382 du 20 décembre 2004 permet aux sociétés ne faisant pas appel public à l'épargne d'établir leurs comptes consolidés soit selon les normes IFRS, soit en suivant les règles comptables prévues par le Code de commerce et le règlement 99-02 du CRC sur les comptes consolidés. Pour les comptes individuels, la position française a été de ne pas retenir la possibilité de les présenter conformément aux normes IFRS (qu'il s'agisse des comptes des sociétés faisant appel public à l'épargne ou de celles qui ne font pas appel). Les comptes individuels des entités doivent continuer à être établis conformément au Plan comptable général (règlement 99-03 du CRC, devenu règlement 2014-03 de l'ANC). Toutefois, le normalisateur français a amorcé un processus de convergence du Plan comptable général (comme d'ailleurs du règlement 99-02 relatif aux comptes consolidés) vers les IFRS. Ainsi depuis 1999, de nombreux règlements modificatifs du Plan comptable général (et notamment ceux sur les passifs, l'amortissement et la dépréciation des actifs, et la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs) ont rapproché le PCG des IFRS.

Cette prise de position du normalisateur s'explique tout particulièrement pour les comptes individuels. Ceux-ci ont notamment un usage juridique et surtout fiscal conséquent. Imposer les normes IFRS aux comptes individuels impliquerait la déconnexion totale des états comptables des états fiscaux. Ou alors, elle aboutirait à une assiette différente de l'impôt (peut-on concevoir plusieurs manières de calculer l'impôt ?). Il faut réaliser, qu'en France, à ce jour, de nombreux choix comptables (par exemple activation ou non des frais de recherche et de développement, constatation ou non des contrats à l'avancement, politique d'amortissement, etc.) sont conditionnés par les règles fiscales. Toutefois, on peut aussi concevoir que les liens entre la comptabilité et la fiscalité seront appelés à évoluer et que le fisc français pourrait admettre d'autres normes que celle du PCG, ce qui impliquerait un tableau de passage d'un système à l'autre plus développé que l'actuel tableau 2058 A de la liasse fiscale.

En ce qui concerne les comptes consolidés, ils sont en France déconnectés des comptes individuels et les sociétés non cotées ont été amenées à opter, par l'ordonnance 2004-1382 du 20 décembre 2004¹²⁰⁸, chaque fois que cela est possible, pour l'application des normes IFRS, si elle est autorisée, afin d'assurer la comparabilité de leurs comptes avec ceux de leurs concurrents cotés.

1.3. Le mécanisme mis en place par le règlement européen

La mise en place du règlement va conduire les entreprises cotées européennes à appliquer un référentiel écrit par un organisme indépendant international : l'IASB. Pour

¹²⁰⁸ Voir supra § 3.2.

éviter l'abandon de la souveraineté de l'Union en matière de droit comptable, le règlement présente un mécanisme spécifique d'adoption des normes.

Ce mécanisme implique l'intervention d'un Comité de réglementation comptable européen ou *Accounting Regulatory Committee* (ARC) et d'un organe technique : le Groupe consultatif pour l'information financière en Europe ou *European Financial Reporting Advisory Group* (EFRAG).

L'ARC est composé de représentants des membres de l'Union et est présidé par la Commission européenne. Il a un rôle politique et pour fonction de rendre des avis sur les propositions de la Commission dans le mois qui suit leur présentation. Il est aidé dans sa mission par l'EFRAG.

L'EFRAG était composé de membres proposés par les organisations fondatrices, représentant, sur le plan européen, la profession comptable, les entreprises, les bourses de valeurs, les analystes financiers, des secteurs d'activités spécifiques (banques, assurances). Il comprenait initialement un Conseil de surveillance et un Comité technique comptable. Le Conseil de surveillance avait pour fonction de rassembler les fonds, de nommer les membres du Comité technique comptable et de conseiller ce dernier sur le programme de travail à suivre. Le Comité technique comptable avait pour tâche de participer activement au processus international de normalisation comptable auprès de l'IASB, d'initier les modifications des directives comptables, d'évaluer techniquement les normes et interprétation de l'IASB (pour le compte de l'ARC), d'assurer la coordination, au sein de l'Union européenne, des avis concernant les normes comptables internationales, enfin d'élaborer des guides d'application.

L'EFRAG a été réformé fin 2014, à la suite du rapport Maystadt d'octobre 2013. Des nouveaux statuts ont été publiés avec effet au 31 octobre 2014. L'organisation nouvelle comprend une assemblée générale et un conseil d'administration et un groupe d'experts techniques au rôle consultatif (Technical Expert Group). Le Conseil d'administration, chargé notamment d'arrêter les positions de l'EFRAG, comprend 16 membres, 8 membres représentant les utilisateurs (industrie et commerce, banques, assurances, profession comptable, investisseurs) et 8 membres représentant les normalisateurs nationaux (dont obligatoirement ceux de France, d'Italie, d'Allemagne et du Royaume Uni). Le Comité technique d'experts est composé de membres sélectionnés en fonction de leur expertise et de leur compétence professionnelle. Il a un rôle consultatif auprès du Conseil de surveillance, les décisions étant prises par ce dernier. Il a pour mission essentielle d'évaluer techniquement les normes et interprétations de l'IASB en vue de leur adoption.

Selon, le règlement européen, les IFRS ne peuvent être adoptées et appliquées au sein de l'Union européenne que si elles répondent aux critères fixés par le règlement européen. Chacune des normes doit faire l'objet d'un examen de l'EFRAG puis de l'ARC avant d'être publiée sous forme de règlement au JOUE (journal officiel de l'Union européenne). En conséquence de ce mécanisme, les sociétés européennes pourraient être amenées à appliquer un référentiel IFRS qui ne soit pas intégral.

Il est à noter que, depuis la décision de la Commission du 14 juillet 2006, était constitué entre l'EFRAG et l'ARC un organisme supplémentaire le *Standard Advice Review Group* (SARG) ou Comité d'examen des avis sur les normes comptables, composé de sept membres au maximum, chargé, après réception de l'avis de l'EFRAG de donner un avis sur le caractère objectif et équilibré de l'avis de l'EFRAG. Le dernier avis du SARG a été donné pour le règlement 149/2011 du 18 février 2011.

Le rôle confié au mécanisme européen d'approbation des normes IFRS, notamment au Comité technique comptable de l'EFRAG, doit permettre à l'Union européenne de

maîtriser les conditions d'application des normes IFRS et les évolutions futures des normes et interprétations de l'IASB.

Il faut remarquer qu'à côté des organismes purement comptables ont été créés sur décision de la Commission européenne deux comités stratégiques dans le cadre du plan d'action des services financiers : l'*European Securities Committee* (ESC) ou comité européen des valeurs mobilières, chargé de conseiller la Communauté européenne sur l'ensemble de la réglementation des valeurs mobilières et le *Committee of European Securities Regulators* (CESR) dont l'objectif est de garantir une meilleure cohérence dans l'application de la nouvelle législation européenne et de coordonner les actions des autorités de tutelle des Etats membres. En mars 2003, le CESR a publié son premier standard portant sur l'information financière : « Contrôle de l'application des normes comptables en Europe ». Le 30 décembre 2003, le CESR a publié une recommandation concernant l'information à fournir par les entités devant appliquer les IFRS, pendant la période de transition 2003-2005.

L'Autorité européenne des marchés financiers (ESMA - *European Securities and Markets Authority*) a remplacé, à compter du 1^{er} janvier 2011, le Comité européen des régulateurs de marchés de valeurs mobilières (CESR - *Committee of European Securities Regulators*). Elle constitue une des trois nouvelles autorités de supervision européennes instaurées pour constituer le Système européen de supervision financière, les deux autres étant l'Autorité bancaire européenne (EBA - *European Banking Authority*) et l'Autorité européenne des assurances et des pensions professionnelles (EIOPA - *European Insurance and Occupational Pensions Authority*). L'ESMA présente chaque année un ensemble de recommandations pour l'arrêté des comptes. L'objectif de ces recommandations est d'alerter les sociétés cotées et leurs commissaires aux comptes sur des sujets importants dans le contexte actuel et ainsi de contribuer à la protection de l'épargne et à une bonne information des investisseurs à travers la présentation d'une information comptable et financière de qualité¹²⁰⁹.

1.4. Les règlements portant adoption des normes comptables internationales

Un premier règlement, le règlement européen CE n° 1725/2003 de la Commission du 29 septembre 2003 portant adoption de certaines normes comptables internationales, conformément au règlement CE 1606/2002 du 19 juillet 2002 du Parlement européen et du Conseil, a été publié au JOUE du 13 octobre 2003 (p. L. 261/1 à L. 261/420). Par ce règlement, la Commission européenne, ayant pris en considération les avis de l'ARC, avait adopté toutes les normes internationales en vigueur le 14 septembre 2002, à l'exception des IAS 32 et 39 relatives aux instruments financiers et des interprétations correspondantes. Elle avait aussi précisé que les normes comptables internationales qui doivent être révisées à l'issue des projets d'amélioration en cours seront étudiées aux fins de leur adoption dès qu'elles auront acquis un caractère définitif. Depuis, de nombreux règlements sont venus modifier le règlement CE n° 1725/2003 pour faire en sorte que l'ensemble des normes et interprétations publiées par l'IASB (y compris les normes IAS 32 et 39) soient applicables, dans l'Union européenne, par les entités qui doivent établir leurs comptes en normes IFRS¹²¹⁰. Le règlement (CE) 1128/2008 du 3 novembre 2008 a remplacé tous les règlements publiés jusqu'alors et sert de base à la rédaction des mises à jour.

¹²⁰⁹ 2015/ESMA1608 Public statement : European common enforcement priorities for 2015 financial statements

¹²¹⁰ (voir textes des règlements concernés sur http://europa.eu.int/comm/internal_market/accounting/ias_fr.htm).

LISTE DES REGLEMENTS PORTANT ADOPTION DES NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES (AU 31 DECEMBRE 2015)

Règlements européens	Normes IFRS concernées
Règlement (CE) 1725/2003 du 29 septembre 2003	IAS 1, 2, 7, 8, 10, 11, 12, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 33, 34, 35, 36, 37, 38, 40 et 41 SIC 1, 2, 3, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 27, 28, 29, 30, 31, 32 et 33
Règlement (CE) 707/2004 du 06 avril 2004	IFRS 1
Règlement (CE) 2086/2004 du 19 novembre 2004	IAS 39
Règlement (CE) 2236/2004 du 29 décembre 2004	IFRS 3, 4 et 5, IAS 36 et 38
Règlement (CE) 2237/2004 du 29 décembre 2004	IAS 32 et IFRIC 1
Règlement (CE) 2238/2004 du 29 décembre 2004	IAS 1, 2, 8, 10, 16, 17, 21, 24, 27, 28, 31, 33 et 40
Règlement (CE) 211/2005 du 04 février 2005	IFRS 2
Règlement (CE) 1073/2005 du 7 juillet 2005	IFRIC 2
Règlement (CE) 1751/2005 du 25 octobre 2005	Amendement IAS 39 et SIC 12
Règlement (CE) 1864/2005 du 15 novembre 2005	Amendement IAS 39 (option juste valeur)
Règlement (CE) 1910/2005 du 8 novembre 2005	IFRS 6, Amendement IAS 19, IFRIC 4 et IFRIC 5
Règlement (CE) 2106/2005 du 21 décembre 2005	Amendement IAS 39 (Comptabilité de couverture de flux de trésorerie pour les transactions entre entités du même groupe)
Règlement (CE) 108/2006 du 11 janvier 2006	IFRS 7, Amendement IAS 1, IFRS 4 et IAS 39, IFRS 1, et IFRIC 6
Règlement (CE) 708/2006 du 8 mai 2006	Amendement IAS 21 et IFRIC 7
Règlement (CE) 1329/2006 du 8 septembre 2006	IFRIC 8 et 9
Règlement (CE) 610/2007 du 1 ^{er} juin 2007	IFRIC 10
Règlement (CE) 611/2007 du 1 ^{er} juin 2007	IFRIC 11
Règlement (CE) 1358/2007 du 21 novembre 2007	IFRS 8
Règlement (CE) 1004/2008 du 15 octobre 2008	Amendement IAS 39 IFRS 7
Règlement (CE) 1128/2008 du 3 novembre 2008	Texte consolidé reprenant les règlements précédents
Règlement (CE) 1260/2008 du 10 décembre 2008	IAS 23 (Réécriture)
Règlement (CE) 1261/2008 du 16 décembre 2008	Amendement IFRS 2
Règlement (CE) 1262/2008 du 16 décembre 2008	IFRIC 13
Règlement (CE) 1263/2008 du 16 décembre 2008	IFRIC 14
Règlement (CE) 1274/2008 du 17 décembre 2008	IAS 1 (Réécriture)
Règlement (CE) 53/2009 du 21 janvier 2009	Amendement IAS 32 IAS 1
Règlement (CE) 69/2009 du 23 janvier 2009	Amendement IFRS 1 IAS 27
Règlement (CE) 70/2009 du 23 janvier 2009	Amélioration IFRS
Règlement (CE) 254/2009 du 25 mars 2009	IFRIC 12
Règlement (CE) 460/2009 du 4 juin 2009	IFRIC 16
Règlement (CE) 494/2009 du 3 juin 2009	IAS 27 (Réécriture)
Règlement (CE) 495/2009 du 3 juin 2009	IFRS 3 (Réécriture)
Règlement (CE) 636/2009 du 2 juillet 2009	IFRIC 15
Règlement (CE) 824/2009 du 9 septembre 2009	Amendement IAS 39 IFRS 7
Règlement (CE) 839/2009 du 15 septembre 2009	Amendement IAS 39
Règlement (CE) 1136/2009 du 25 novembre 2009	IFRS 1 (Réécriture)
Règlement (CE) 1142/2009 du 26 novembre 2009	IFRIC 17
Règlement (CE) 1164/2009 du 27 novembre 2009	IFRIC 18
Règlement (CE) 1165/2009 du 27 novembre 2009	Amendement IFRS 4 IFRS 7
Règlement (CE) 1171/2009 du 30 novembre 2009	Amendement IAS 39 IFRIC 9
Règlement (CE) 1293/2009 du 23 décembre 2009	Amendement IAS 32
Règlement (CE) 243/2010 du 23 mars 2010	Améliorations IFRS
Règlement (CE) 244/2010 du 23 mars 2010	Amendement IFRS 2
Règlement (CE) 550/2010 du 23 juin 2010	Amendement IFRS 1

Règlement (CE) 574/2010 du 30 juin 2010	Amendement IFRS 1
Règlement (CE) 632/2010 du 19 juillet 2010	IAS 24 (Réécriture) Amendement IFRS 8
Règlement (CE) 633/2010 du 19 juillet 2010	Amendement IFRC 14
Règlement (CE) 662/2010 du 23 juillet 2010	IFRIC 19
Règlement (CE) 149/2011 du 18 février 2011	Améliorations IFRS
Règlement (CE) 1205/2011 du 22 novembre 2011	Amendement IFRS 7
Règlement (CE) 475/2012 du 5 juin 2012	Modifications IAS 1 et IAS 19
Règlement (CE) 1254/2012 du 11 décembre 2012	IFRS 10, IFRS 11, IFRS 12, IAS 27, IAS 28
Règlement (CE) 1255/2012 du 11 décembre 2012	IFRS 13, Amendements IFRS 1, IAS 12
Règlement (CE) 1256/2012 du 13 décembre 2012	Amendement IAS 32, IFRS 13
Règlement (UE) 183/2013 du 4 mars 2013	Amendement IFRS 1
Règlement (UE) 301/2013 du 27 mars 2013	Améliorations annuelles
Règlement (UE) 313/2013 du 4 avril 2013	Amendements IFRS 10, IFRS 11 et IFRS 12
Règlement (UE) 1174/2013 du 20 novembre 2013	Amendements IFRS 10, IFRS 11 et IFRS 12
Règlement (UE) 1374/2013 du 30 décembre 2013	Amendement IAS 36
Règlement (UE) 1375/2013 du 30 décembre 2013	Amendement IAS 39
Règlement (UE) 634/2014 du 13 juin 2014	IFRIC 21
Règlement (UE) 1361/2014 du 18 décembre 2014	Améliorations annuelles
Règlement (UE) 2015/28 du 17 décembre 2014	Améliorations annuelles
Règlement (UE) 2015/29 du 17 décembre 2014	Amendement IAS 19
Règlement (UE) 2015/2113 du 23 novembre 2015	Amendement IAS 16 et IAS 41
Règlement (UE) 2015/2231 du 2 décembre 2015	Amendement IAS 16 et IAS 38
Règlement (UE) 2015/2343 du 15 décembre 2015	Améliorations annuelles IFRS 5, IFRS 7, IAS 19, IAS 34
Règlement (UE) 2015/2406 du 18 décembre 2015	Amendement IAS 1

Section 2

L'évolution des normes IFRS depuis la mise en place du règlement européen

Lors de la mise en place du règlement européen, étaient applicables (voir tableau ci-dessus) les règlements (CE) 1725/2003, (CE) 707/2004, (CE) 2086/2004, Règlement (CE) 2236/2004, (CE) 2237/2004, (CE) 2238/2004 publiés avant le 31 décembre 2004. Toutefois furent également applicables (les comptes des exercices ouverts depuis le 1^{er} janvier 2005 n'étant en fait présentés qu'après le 1^{er} janvier 2006), un certain nombre de règlements publiés en 2005 à savoir les règlements (CE) 211/2005, (CE) 1073/2005, (CE) 1751/2005, (CE) 1864/2005

Depuis cette mise en place un certain nombre de normes IFRS ont été acceptées par l'Union européenne, d'autres ont été révisées, des interprétations ont été homologuées. Au 31 décembre 2015, un certain nombre de normes, interprétations ou amendements étaient en cours d'analyse à l'EFRAG, ou à l'ARC.

Nous analyserons ci-après les principales évolutions de normes IFRS constatées depuis 2005, ainsi que les projets en cours au 31 décembre 2015

2.1. La norme IFRS 6

Aux Etats-Unis, dès 1977, le FASB avait émis une norme concernant la comptabilité et la présentation des états financiers des entreprises extractives et notamment celles explorant gaz ou pétrole, la norme FAS 19 « *Financial accounting and reporting by oil and gas producing companies* ». Cette norme, amendée en 1979 et en 1982, traite de l'acquisition des propriétés, de l'exploration, du développement, de la production de gaz

et de pétrole, des amortissements, des méthodes à appliquer selon les résultats des différents forages et analysait les informations devant être présentées dans les états financiers.

L'IASB avait publié un certain nombre de normes relatives à des secteurs particuliers (IAS 26, IAS 30, IAS 41, et IFRS 4). Elle a désiré compléter ces normes sectorielles en publiant en janvier 2004 un projet de norme qui devrait s'appliquer aux entreprises extractives pour les exercices ouverts à partir du 1^{er} janvier 2006.

Les objectifs de cette norme étaient d'améliorer les pratiques comptables relatives aux dépenses de prospection et d'évaluation des ressources minérales, c'est à dire à la recherche de ressources comme les minerais, le pétrole, le gaz naturel et autres ressources non renouvelables similaires après l'obtention par l'entité des droits légaux pour prospecter la zone spécifique, ainsi que la détermination de la faisabilité technique et de la viabilité commerciale de l'extraction des ressources minérales.

La norme fut publiée en décembre 2004, pour application au 1^{er} janvier 2006 et amendée en juin 2006 parallèlement à IFRS 1.

2.2. Les amendements à IAS 39

L'IASB a publié, le 14 avril 2005, un amendement à IAS 39 « Instruments financiers : comptabilisation et évaluation - Couverture de flux de trésorerie au titre de transactions intra-groupes futures ». Sa date d'entrée en vigueur est le 1er janvier 2006, une application anticipée étant encouragée. Cet amendement précise également, pour une transaction intragroupe future qui ferait l'objet d'une couverture, que lorsqu'un produit ou une charge est comptabilisé(e) directement en capitaux propres conformément aux règles de comptabilisation des opérations de couverture d'IAS 39, il (elle) doit être reclassé(e) dans le compte de résultat de la même période ou des périodes au cours desquelles le risque de change de la transaction couverte produit des effets sur le compte de résultat consolidé.

Le 16 juin 2005, l'IASB a publié par ailleurs l'amendement « Option juste valeur » à IAS 39 « Instruments financiers : comptabilisation et évaluation ». L'entrée en vigueur de cet amendement est fixée au 1er janvier 2006 mais une application anticipée est encouragée. L'IASB a développé cet amendement après qu'il lui ait été signalé, principalement par les autorités prudentielles des banques, des sociétés de valeurs mobilières et assurances, que l'option juste valeur contenue dans la version révisée en 2003 d'IAS 39, pourrait être utilisée de manière non appropriée. La précédente version de cette option permettait aux entités de choisir de manière irrévocable lors de la comptabilisation initiale, tout instrument financier comme pouvant être évalué à la juste valeur, avec comptabilisation des produits et des charges en résultat. L'objectif de cette option était de simplifier l'application d'IAS 39.

Le 18 août 2005 l'IASB modifie le traitement des contrats de garantie financière. Cet amendement définitif publié par l'IASB vise IAS 39 « Instruments financiers : comptabilisation et évaluation » ainsi que la norme IFRS 4 « Contrats d'assurance ». L'IASB a modifié le champ d'application de IAS 39 pour y inclure les contrats émis de garantie financière. Selon ces nouveaux amendements à la norme IAS 39, les contrats de garantie financière sont évalués initialement à la juste valeur puis ultérieurement au montant le plus élevé de (a) celui déterminé selon IAS 37 et (b) du montant initialement comptabilisé, diminué le cas échéant des amortissements comptabilisés selon IAS 18. L'émetteur peut choisir IAS 39 ou IFRS 4 contrat par contrat, mais le choix pour chaque contrat est définitif. Ces amendements entrent en vigueur pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2006, une application anticipée étant encouragée.

Le 31 juillet 2008, l'IASB a publié de nouvelles modifications à IAS 39. Ces modifications apportent des clarifications quant à l'application de la comptabilité de couverture à la composante inflation des instruments financiers et quant aux contrats d'option lorsqu'ils sont utilisés comme instrument de couverture.

Le 13 octobre 2008, l'IASB a adopté des modifications («amendements») de la norme comptable internationale IAS 39 et IFRS 7. Ces modifications (adoptées très rapidement par le règlement européen 1004/2008 du 15 octobre 2008) permettent, dans des circonstances rares, de reclasser dans d'autres catégories certains instruments financiers détenus à des fins de transaction. La crise financière actuelle est considérée comme une circonstance rare pouvant justifier que les sociétés fassent usage de cette possibilité.

Le 12 mars 2009, une nouvelle modification a été apportée à IAS 39. Selon le nouveau § 12 d'IAS 39 « Si une entité est tenue par la présente norme de séparer de son contrat hôte un dérivé incorporé, mais qu'elle se trouve dans l'incapacité d'évaluer séparément le dérivé incorporé tant à la date de son acquisition qu'à une date ultérieure de reporting, elle doit désigner l'intégralité du contrat hybride (composé) comme étant à la juste valeur par le biais du compte de résultat ».

Le 27 juin 2013, l'International Accounting Standards Board a publié les modifications (« amendements ») « Novation de dérivés et maintien de la comptabilité de couverture » à la norme comptable internationale IAS 39. L'objectif de ces amendements est de prévoir une exemption, dans les situations où un dérivé qui a été désigné comme instrument de couverture fait l'objet d'un transfert par novation d'une contrepartie à une contrepartie centrale en conséquence de dispositions législatives ou réglementaires. Cette exemption donne la possibilité de maintenir la comptabilité de couverture indépendamment de la novation, ce qui ne serait pas autorisé en l'absence des amendements en question.

2.3. La norme IFRS 7

Le 18 août 2005, l'IASB publie une nouvelle norme concernant les informations à fournir sur les instruments financiers (IFRS 7) et un amendement à IAS 1 portant sur des informations complémentaires à fournir sur le capital. Ces nouvelles règles comptables font suite aux propositions contenues dans l'exposé sondage ED 7 « Informations à fournir sur les instruments financiers » publié en juillet 2004.

Ces modifications ont pour objectifs de mieux répondre aux demandes des utilisateurs des états financiers par une plus grande transparence de l'information sur l'exposition aux risques et sur le mode de gestion de l'entité.

La nouvelle norme IFRS 7 annule et remplace l'actuelle norme IAS 30 « Informations à fournir dans les états financiers des banques et des institutions financières assimilées » et la partie relative aux informations à fournir sur les instruments financiers de IAS 32. La partie restante de IAS 32, qui sera renommée « Instruments financiers : présentation », portera exclusivement sur les aspects de présentation des instruments financiers.

IFRS 7 impose de fournir une information :

- sur l'impact des instruments financiers sur la situation financière et la performance de l'entité. Ces informations comprennent plusieurs exigences antérieurement prévues dans IAS 32.

- qualitative et quantitative sur les risques auxquels l'entité est exposée, la provenance de ces risques et des informations minimales sur le risque de crédit, le risque de liquidité et le risque commercial. Les informations qualitatives doivent décrire les objectifs, les

politiques et les procédures de gestion des risques. Les informations quantitatives concernent l'étendue de l'exposition aux risques, à partir de l'information fournie à l'interne au personnel clé de la direction de l'entité.

Ces nouvelles règles entrent en vigueur pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2007, une application anticipée étant encouragée.

L'amendement à IAS 1 « Présentation des états financiers » ajoute des dispositions relatives aux informations à fournir sur le capital pour toutes les entités, à savoir :

- les objectifs de l'entité, les politiques et les procédures pour gérer le capital ;
- les données quantitatives sur ce que l'entité considère comme « capital » ;
- des informations sur le respect ou non par l'entité des exigences en matière de capital ; et si l'entité n'a pas respecté ces exigences, des informations sur les conséquences du non respect.

Ces dispositions sont applicables aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2007, une application anticipée étant encouragée.

La norme IFRS a été modifiée depuis plusieurs fois et notamment en octobre 2008 (reclassification des actifs financiers) et en décembre 2011 (compensation des actifs et des passifs financiers)

2.6. La norme IFRS 8

L'IASB a publié le 30 novembre 2006 une nouvelle norme intitulée IFRS 8 « Segments opérationnels ». Cette norme annule et remplace (sous certaines conditions) IAS 14 « Information sectorielle » et aligne les informations sectorielles sur les dispositions de la norme américaine SFAS 131.

IFRS 8 impose à une entité de retenir l'approche de la direction (*management approach*) pour présenter sa performance financière et ses segments opérationnels.

Cette norme impose à une entité de publier des informations financières et descriptives sur les segments qu'elle doit présenter. Les segments opérationnels sont des secteurs d'une entité pour lesquels une information financière distincte est disponible, cette dernière étant évaluée de manière régulière par un décideur opérationnel qui détermine comment affecter les ressources et évaluer les performances. Doivent notamment être publiés : des informations sur le chiffre d'affaires généré par ses produits ou services (ou groupes de produits ou services similaires), sur les pays dans lesquels elle réalise ce chiffre d'affaires et détient des actifs, et sur ses principaux clients, même si ces informations ne sont pas prises en compte par la direction dans ses prises de décisions.

IFRS 8 entre en vigueur au titre des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2009. Une application anticipée est possible.

2.5. La révision de la norme IAS 23

Le 29 mars 2007, l'IASB a publié une révision de la norme comptable internationale IAS 23 « Coûts d'emprunt ». La norme IAS 23 révisée supprime la possibilité offerte par la norme IAS 23 de comptabiliser immédiatement en charges les coûts d'emprunt qui sont directement attribuables à l'acquisition, la construction ou la production d'un actif éligible. L'ensemble de ces coûts d'emprunt doit être incorporé dans le coût de l'actif. Les autres

coûts d'emprunt doivent être comptabilisés en charges. La norme IAS 23 révisée annule et remplace la norme IAS 23 « Coûts d'emprunt » (révisée en 1993).

2.6. La réécriture de la norme IAS 1

L'IASB a publié, le 6 septembre 2007, la version révisée d'IAS 1 « Présentation des états financiers ». Elle entre en vigueur au titre des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2009, une application anticipée étant autorisée.

La publication de cette version révisée conclut l'aboutissement de la 1^{ère} phase d'un projet mené conjointement avec leFASB, le normalisateur comptable américain, afin de réexaminer et d'homogénéiser la présentation des états financiers.

La révision d'IAS 1 a pour but de faciliter l'analyse et la comparaison par les utilisateurs de l'information donnée dans les états financiers. Les changements apportés consistent à :

- exiger, au titre du nouveau jeu d'états financiers, la présentation d'un état de situation financière¹²¹¹ (auparavant dénommé « bilan ») à la date d'ouverture de la plus ancienne période comparative présentée, lorsque l'entité applique de manière rétrospective une méthode comptable ou effectue un retraitement rétrospectif d'éléments dans ses états financiers, ou encore lorsqu'elle effectue un reclassement de ces éléments dans ses états financiers ;
- imposer que, dans les états financiers, les éléments d'information qui possèdent des caractéristiques communes soient regroupés ;
- introduire un état de résultat global (« *statement of comprehensive income* ») ; Le résultat global total correspond à la variation des capitaux propres au titre d'une période résultant de transactions et d'évènements autres que les changements induits par des opérations réalisées avec les propriétaires agissant en tant que tels. Le résultat global total inclut toutes les charges et tous les produits du compte de résultat ainsi que les autres éléments du résultat global ;
- contraindre les entités à publier le montant de la charge d'impôt sur le résultat rattachée à chacun des « autres éléments du résultat global » (dans l'optique de mieux informer les utilisateurs car ces éléments font souvent l'objet d'une imposition à un taux différent de celui appliqué au bénéfice) ;
- mentionner le montant des dividendes distribués dans l'état de variation des capitaux propres ou dans les notes (avant cette révision, ils pouvaient également être présentés dans le compte de résultat). La présentation de cette information dans le compte de résultat global est interdite.

Le 16 juin 2011, l'IASB a publié des modifications (« amendements ») à la norme internationale IAS 1 « Présentation des états financiers » sur la section relative à la présentation des autres éléments du résultat global. L'objectif des modifications d'IAS 1 est de rendre plus claire la présentation du nombre croissant des autres éléments du résultat global, et d'aider les utilisateurs des états financiers à distinguer les autres éléments du résultat global susceptibles d'être ultérieurement reclassés en résultat net de ceux qui ne le seront jamais.

¹²¹¹ De nouveaux intitulés seront utilisés dans les normes comptables (IAS et IFRS) mais leur application aux états financiers ne sera pas obligatoire.

2.7. La réécriture de la norme IFRS 3

Le 30 juin 2005, l'IASB et le FASB (le normalisateur comptable américain) ont chacun d'entre eux publié pour appel public à commentaires un exposé-sondage contenant leurs propositions communes en vue d'améliorer et de faire converger la comptabilisation des regroupements d'entreprises. L'objectif de ces deux organismes est de développer un jeu unique de normes pour la comptabilisation des regroupements d'entreprises, qui puisse être utilisé au niveau de chaque pays, tant par des entités nationales que par des entités étrangères. Cette proposition visait à remplacer l'actuelle IFRS 3 ainsi que la norme SFAS 141 du FASB. Les commentaires pouvaient être transmis à l'IASB jusqu'au 28 octobre 2005. La nouvelle norme fut publiée en janvier 2008N (avec application à compter du 1^{er} juillet 2009)

La révision de la norme IFRS 3 retient comme principe fondamental la comptabilisation de tous les regroupements d'entreprises selon une méthode unique, en vertu de laquelle il est toujours possible d'identifier un acquéreur. Les principaux changements proposés comprennent l'obligation d'évaluer l'activité acquise à la juste valeur et la possibilité de comptabiliser le goodwill y compris pour la quote-part attribuable aux intérêts non assortis de contrôle (auparavant dénommés « intérêts minoritaires »), conformément à la méthode dite du « goodwill complet », et non plus seulement pour la quote-part attribuable à l'acquéreur. Deux méthodes sont dorénavant applicables. Les changements concernent également quelques exceptions au principe d'évaluation à la juste valeur des actifs acquis et des passifs encourus lors d'un regroupement d'entreprises. De plus, il est proposé que les paiements à des tiers (honoraires d'auditeurs, de consultants, de juristes ...) qui interviennent dans le cadre d'une acquisition soient comptabilisés comme des dépenses lorsqu'elles se produisent, plutôt que capitalisés en tant qu'élément du regroupement d'entreprises. Enfin, la norme propose que la part d'intérêts non assortis de contrôle soit comptabilisée dans les capitaux propres des états financiers consolidés et que l'acquisition d'intérêts non assortis de contrôle soit comptabilisée comme une transaction portant sur les capitaux propres.

2.8. La révision de la norme IAS 39 : la norme IFRS 9

En 2008, à la demande notamment du G20, à la suite de la crise financière provoquée par les *subprimes*, a été mis en chantier la révision de la norme IAS 39, jugée trop complexe et inadaptée et son remplacement par une nouvelle norme IFRS 9, plus simple d'application et qui devait être utilisée à compter du 1^{er} janvier 2013. Il avait été jugé notamment qu'IAS 39, largement inspiré des normes américaines, comportait un nombre trop grand de catégories d'instruments financiers, que l'utilisation privilégiée de la juste valeur conduisait à une forte volatilité des résultats, privilégiant par ailleurs une vue à court terme, et que la comptabilité de couverture reposant sur des règles trop rigides. Un premier exposé sondage relatif à la classification et à l'évaluation des actifs financiers fut présenté en juillet 2009 et une première partie de la norme IFRS 9 fut publiée en novembre 2009. Un second exposé sondage relatif à la juste valeur des passifs financiers fut présenté en 2010 et à été intégré à IFRS 9 en octobre 2010. Un troisième exposé sondage reportant la date d'application au 1^{er} janvier 2015 fut présenté en août 2011, IFRS 9 amendé publié en décembre 2011. Un quatrième exposé sondage fut présenté en novembre 2012, puis deux autres en février et en mars 2013. La norme IFRS 9 intégrera en novembre 2013 un nouvelle classification des actifs financiers (actifs financiers à la juste valeur par le biais des autres éléments global) et un nouveau modèle de comptabilité de couverture. Enfin, en juillet 2014, l'IASB a publié la version « définitive » d'IFRS 9, repoussant la date d'application au 1^{er} janvier 2018.

Cette nouvelle norme comprend 7 chapitres : objectif, champ d'application, comptabilisation et décomptabilisation, classification, évaluation, comptabilité de

couverture, date d'entrée en vigueur et dispositions transitoires. Elle comprend également trois annexes : la première consacrée à un certain nombre de définitions (annexe A), la seconde présentant un guide d'application (annexe B), la troisième présentant de nombreux amendements aux autres normes existantes (et notamment à IFRS 7 « Instruments financiers : informations à fournir »).

La nouvelle norme ne traite pas cependant de la macro-couverture d'un portefeuille, certaines dispositions d'IAS 39 étant gardées et un document de discussion relatif à la comptabilisation de la gestion dynamique du risque ayant été présenté en avril 2014.

IFRS 9 présente notamment une nouvelle classification des actifs financiers :

- les actifs financiers évalués au coût amorti ;
- les actifs financiers évalués à la juste valeur par le biais des autres éléments du résultat global ;
- les actifs financiers évalués à la juste valeur par le biais du résultat net.

La classification doit s'effectuer sur la base à la fois du modèle d'entreprise (*business model*) utilisé par l'entité pour la gestion de ses actifs financiers et les caractéristiques contractuelles des flux de trésorerie de l'actif financier¹²¹².

2.9. La révision du cadre conceptuel

En mai 2005, une étude est présentée conjointement par le FASB et l'IASB « *Revisiting the concepts* », mettant en valeur l'intérêt d'un cadre conceptuel, la manière dont les cadres existants remplissent (de manière, certes, insuffisante) les besoins des normalisateurs et quels sont les points à améliorer.

Le 27 octobre 2005, l'IASB publiait un document de travail (*paper discussion*) « *Management commentary* » préparé conjointement par les normalisateurs britannique, néo-zélandais et canadien dont le but est d'analyser le rôle que peut jouer le rapport de gestion dans l'amélioration de l'information donnée par les états financiers. La période de commentaires s'est terminée le 28 avril 2006. L'application de ce texte impliquerait un élargissement du cadre conceptuel de l'IASB, limité pour l'instant (§1) au « concepts qui sont à la base de la préparation et de la présentation des états financiers à l'usage des utilisateurs externes ».

Par ailleurs, le 17 novembre 2005, l'IASB publie un autre document de travail élaboré par le normalisateur canadien, le CASB, « *Measurement bases for financial reporting – Measurement on initial recognition* » qui analyse les bases d'évaluation possibles pour le reporting financier des actifs et des passifs dans le cadre d'une comptabilisation initiale, à savoir le coût historique, le coût actuel, la juste valeur, la valeur de réalisation, la valeur d'usage. La période de commentaires s'est terminée le 19 mai 2006.

Le FASB et l'IASB ont prévu lors de la réunion des deux *Boards* de février 2005, de conduire le projet en 8 étapes.

- Phase A – Objectifs et caractéristiques qualitatives
- Phase B – Critères relatifs aux éléments, à leur comptabilisation et leur évaluation
- Phase C – Evaluation initiale et ultérieure

¹²¹² Pour l'analyse de la nouvelle norme voir R. OBERT, Instruments financiers, de nouvelles règles internationales, *Revue française de comptabilité* n° 480 octobre 2014, p. 42-47.

- Phase D – Entités établissant des états financiers (*reporting entity*)
- Phase E – Présentation et information à fournir et limites de l'information financière
- Phase F - Objet du cadre conceptuel et statut dans la hiérarchie des GAAP (principes comptables généralement admis)
- Phase G – Application au secteur non lucratif
- Phase H - Cadre conceptuel dans son ensemble

Lors des réunions des 2 *Boards*, un certain nombre de positions ont été prises. Elles concernent :

a) les objectifs et les caractéristiques des états financiers (phase A) : il s'agit maintenant des objectifs du reporting financier et non des états financiers ; mais l'objectif premier est toujours de fournir l'information externe utile aux investisseurs et créanciers ;

b) sur les phases suivantes du cadre conceptuel commun (phases B, C et D), les positions adoptées n'ont concerné que des directions de réflexion données au personnel de rédaction sans vraiment se prononcer sur des choix.

Le 28 septembre 2010, la phase A étant terminée, l'IASB et le FASB ont présenté en commun une nouvelle rédaction du cadre conceptuel. Le nouveau cadre conceptuel de l'IASB 2010 se structure maintenant en quatre parties :

1. L'objectif de l'information financière ;
2. L'entité comptable ;
3. Les caractéristiques qualitatives de l'information financière à usage général ;
4. Le texte repris du cadre 1989.

Seules, les parties 1 et 3 sont nouvelles, la partie 2 correspondant à une discussion encore en cours (exposé sondage de mars 2010) étant laissée en blanc pour être complétée, la partie 4 reprenant les éléments du cadre conceptuel de 1989 qui n'ont pas été remplacés. Cette partie 4 traite de la notion de continuité d'exploitation, des éléments des états financiers (actif, passif, capitaux propres, produits, charges), de la comptabilisation des éléments des états financiers, de l'évaluation des éléments financiers, des concepts de capital et de maintien du capital.

Selon le § OB2 du nouveau cadre conceptuel : « l'objectif de l'information financière à usage général est de fournir au sujet de l'entité qui la présente des informations utiles aux investisseurs en capitaux propres, aux prêteurs et aux autres créanciers actuels et potentiels aux fins de leur prise de décisions en tant que fournisseurs de ressources de l'entité. Ces décisions concernent l'achat, la vente ou la conservation d'instruments de capitaux propres, l'obtention ou le règlement de prêts ou autres formes de crédit ».

On peut noter que le nouveau cadre ne détaille pas (comme le faisait le cadre de 1989) les catégories d'utilisateurs potentiels ainsi que leurs besoins d'information. Mais il considère, comme le faisait le cadre de 1989, que les états financiers sont d'abord destinés aux investisseurs.

L'exposé-sondage de mars 2010 (§ RE 2) définit ainsi l'entité comptable : « l'entité comptable est un ensemble circonscrit d'activités économiques dont l'information financière est susceptible d'être utile aux investisseurs en capitaux propres, aux prêteurs et aux autres créanciers actuels et potentiels qui ne peuvent obtenir directement l'information dont ils ont besoin pour prendre des décisions sur la fourniture de

ressources à l'entité et pour évaluer si la direction et le conseil d'administration de cette entité ont utilisé avec efficacité et efficience les ressources fournies ».

Les caractéristiques qualitatives déterminent l'utilité des informations contenues dans les états financiers. Elles peuvent être classées en deux sous-ensembles : les caractéristiques qualitatives essentielles et les caractéristiques qualitatives auxiliaires. Le chapitre relatif aux caractéristiques qualitatives traite également d'une contrainte limitant le contenu de l'information financière, à savoir son coût.

Après cette publication, le FASB et l'IASB décidèrent de suspendre leurs travaux. Toutefois, en 2012, à la suite de la consultation relative à l'agenda de l'IASB, et du fait que de nombreux répondants avaient considéré que la révision du cadre conceptuel devait être un projet prioritaire pour l'IASB, ce dernier décida de reprendre seul le projet de révision. En juillet 2013, l'IASB publia d'abord un document de discussion relatif à la révision du cadre conceptuel. Puis, en mai 2015, elle publiait un exposé-sondage présentant ses propositions sur la révision du cadre conceptuel. Les commentaires à cet exposé-sondage pouvaient être reçus jusqu'au 26 octobre 2015.

Le nouveau cadre conceptuel devrait se composer, selon l'exposé-sondage, outre un chapitre introductif, de huit chapitres ainsi dénommés : objectif de l'information financière à usage général, caractéristiques qualitatives de l'information financière utile, états financiers et entité comptable, éléments des états financiers, comptabilisation et décomptabilisation, évaluation, présentation et information à fournir, concepts de capital et de maintien du capital. En annexe, on trouverait un exposé relatif aux techniques d'évaluation des flux de trésorerie et un ensemble de définitions réunies dans un glossaire¹²¹³.

2.10. La révision de la norme IAS 19

Le 16 juin 2011, l'IASB a publié une révision complète de la norme IAS 19 « Avantages du personnel ». Ces modifications d'IAS 19 doivent, quant à elles, permettre aux utilisateurs des états financiers de mieux comprendre l'incidence des régimes à prestations définies sur la situation financière, les performances financières et les flux de trésorerie d'une entité. La révision de la norme IAS 19 a conduit notamment à revoir la comptabilisation des écarts actuariels, du coût des services passés, des indemnités de cessation d'emploi et des produits des actifs de régime détenus par un fonds d'avantages du personnel à long terme.

2.11. La révision des normes sur la consolidation : IFRS 10, 11, 12, IAS 27 et 28.

Le 12 mai 2011, l'IASB a publié trois nouvelles normes relatives à l'établissement des comptes consolidés, les normes IFRS 10, Etats financiers consolidés (*Consolidated financial statements*), IFRS 11, Partenariats ou Accords conjoints (*Joint arrangements*), et IFRS 12, Informations sur les participations dans d'autres entités (*Disclosure of involvement with other entities*).

Les normes anciennes IAS 27 et 28 ont été largement amendées devenant IAS 27, Etats financiers individuels (*Separate financial statements*) au lieu de Etats financiers consolidés et individuels et IAS 28, Participations dans les entités associées et partenaires (*Investments in associates and joint ventures*) au lieu de Participations dans les entités associées. La norme IAS 31, Participations dans les coentreprises a été abrogée. Il en est de même des

¹²¹³ ED/2015/3 *Exposure draft Conceptual Framework for Financial Reporting, May 2015* (92 p.) sur <http://www.ifrs.org/>

interprétations SIC 12, Consolidation - Entités ad hoc (intégrée dans IFRS 10) et SIC 13, Entités contrôlées conjointement - Apports non monétaires par les coentrepreneurs (intégrée dans IFRS 11). Cet ensemble s'applique pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2013, une application anticipée étant autorisée. Il est à noter également que la publication de ces trois nouvelles normes et la révision de deux normes anciennes permet d'aligner de façon générale le traitement IFRS et celui des US GAAP correspondants.

2.12. La norme IFRS 13 relative à l'évaluation à la juste valeur

En mai 2011, l'IASB (de concert avec le FASB) a publié une norme générale sur la juste valeur (IFRS 13 « Evaluation à la juste valeur »). Cette norme définit la notion de juste valeur, elle présente dans une seule norme un cadre pour évaluer cette juste valeur et indique les informations à fournir.

IFRS 13 s'applique (depuis janvier 2013) quand une autre IFRS impose ou autorise des évaluations à la juste valeur ou informations à fournir sur les évaluations de la juste valeur, à l'exception des opérations de paiement à base d'actions dans le cadre de la norme IFRS 2 ; « Paiement fondé sur des actions », des opérations de location financement dans le cadre de la norme IAS 17 « Contrats de location » et des évaluations qui ont quelques similitudes avec la juste valeur, mais qui ne sont pas la juste valeur, tels que la valeur nette de réalisation de IAS 2 « Stocks » ou la valeur d'utilité en usage dans la norme IAS 36, « Dépréciation d'actifs ».

Pour IFRS 13, la juste valeur est « le prix qui serait reçu pour la vente d'un actif ou payé pour le transfert d'un passif lors d'une transaction normale entre des participants de marché à la date d'évaluation ».

L'ensemble des normes IFRS, depuis le 1^{er} janvier 2013, fait référence à IFRS 13 lorsque le concept de juste valeur a à s'appliquer.

2.13. La norme IFRS 14 relative aux comptes de report réglementaires

Publiée janvier en 2014, applicable à compter du 1^{er} janvier 2016, la norme IFRS 14 « Comptes de report réglementaires, s'applique aux entités qui exercent des activités à tarifs réglementés, comme les entreprises de services publics, les fournisseurs de gaz ou d'électricité, ou les entités des secteurs des télécommunications et des transports. Une activité à tarifs réglementés est une activité dans laquelle le tarif exigé des clients d'une entité est fixé par un organisme de régulation afin de permettre à l'entité de récupérer les coûts spécifiques encourus et de réaliser une marge convenue.

Elle permet aux nouveaux adoptants sujets à des tarifs réglementés de déroger à certaines règles d'IFRS 1 et de continuer à reconnaître les montants comptabilisés en application des exigences de leur précédent référentiel comptable en matière de réglementation des tarifs.

2.14. La norme IFRS 15 relative aux produits des contrats avec les clients

Ce projet établi également avec le FASB, avait pour but de clarifier les principes de comptabilisation des produits des contrats avec les clients. Il s'applique à tous les contrats avec les clients à l'exception des baux, des instruments financiers et des contrats d'assurance. La nouvelle norme est appelée à remplacer les normes existantes

IAS 11 « Contrats de constructions » et IAS 18 « Produits des activités ordinaires ». Un premier exposé sondage a été présenté en juin 2010 et un second en novembre 2011.

La norme IFRS 15 pose les principes de comptabilisation du chiffre d'affaires relatif aux contrats conclus avec des clients. Sont exclus les contrats qui relèvent de normes spécifiques : les contrats de location, les contrats d'assurance et les instruments financiers.

Cinq étapes ont été identifiées pour la comptabilisation d'un produit :

1. Identification du(des) contrat(s) avec un client²
2. Identification des différentes obligations de performance distinctes du contrat
3. Détermination du prix de la transaction
4. Affectation du prix de la transaction aux obligations différentes de performance
5. Comptabilisation du produit lorsque les obligations de performance sont satisfaites

IFRS 15 inclut également des dispositions concernant la comptabilisation des coûts relatifs à un contrat avec un client

2.15. Les projets en cours au 1^{er} janvier 2016

Trois projets essentiels étaient en cours au début de l'année 2016 :

- le projet relatif aux locations ;
- le projet relatif aux contrats d'assurance ;
- la révision du cadre conceptuel¹²¹⁴.

2.15.1. Le projet relatif aux locations

Ce projet, conduit conjointement avec le FASB, ne considère plus qu'il y a deux sortes de contrats de location : la location-financement et la location simple. Il prévoit que le preneur, notamment, comptabilise à l'actif les droits liés à l'utilisation du bien mis en location, quelque soit le type et la durée du contrat. Un premier exposé-sondage a été présenté en août 2010. La nouvelle norme devrait remplacer, à compter du 1^{er} janvier 2019, la norme IAS 17 « Contrats de location ». Elle devrait être publiée début 2016 sous la dénomination d'IFRS 16.

2.15.2. Le projet relatif aux contrats d'assurance

Le projet de contrat d'assurance a pour but de fournir une seule norme les principes de comptabilisation de tous les types de contrats d'assurance, y compris les contrats de réassurance. Une phase I de ce projet avait été effectuée précédemment et IFRS 4 a été publié en mars 2004.

La phase II du projet, qui est actuellement en cours, se traduira par une nouvelle norme pour remplacer l'actuelle norme IFRS 4. Cette norme permettra d'éliminer les incohérences et les faiblesses des pratiques existantes en fournissant un cadre unique

¹²¹⁴ Evoqué ci-dessus § 2.9.

fondé pour rendre compte de tous les types de contrats d'assurance. En juillet 2010, l'IASB a publié un exposé-sondage « Contrats d'assurance » présentant le projet de nouvelle norme. Bien que le projet des contrats d'assurance n'entre pas dans le protocole de projet Understanding (MoU), l'IASB et le FASB travaillent ensemble et ont pris des décisions similaires sur un certain nombre de décisions.

2.16. Les interprétations IFRIC

L'IFRIC (*International Financial Reporting Interpretations Committee*)¹²¹⁵ est le comité d'interprétations de l'IASB, antérieurement dénommé SIC (*Standing Interpretations Committee*). Le rôle de l'IFRIC consiste à fournir des commentaires sur les questions de reporting financier qui n'ont pas été spécifiquement traitées dans les normes IAS/IFRS.

Au moment de la mise en place en Europe des normes comptables, seules deux interprétations IFRIC (en dehors des interprétations SIC encore valables) avaient été validées par la Commission européenne : IFRIC 1 « Variation des passifs existants relatifs au démantèlement, à la remise en état et similaires » et IFRIC 2 « Parts sociales des entités coopératives et instruments similaires ».

Depuis d'autres interprétations ont été acceptées par l'IASB et ont fait l'objet d'une homologation par la Commission de l'Union européenne (l'interprétation IFRIC 3 « Droits d'émission » a été retirée par l'IASB en juin 2005 après l'avis défavorable de l'EFRAG) :

- IFRIC 4 « Déterminer si un accord contient un contrat de location » ;
- IFRIC 5 « Droits aux intérêts émanant de fonds de gestion dédiés au démantèlement, à la remise en état et à la réhabilitation de l'environnement » ;
- IFRIC 6 « Passifs découlant de la participation à un marché déterminé – Déchets d'équipements électriques et électroniques » ;
- IFRIC 7 « Application de l'approche du retraitement dans le cadre d'IAS 29 « *Information financière dans les économies hyperinflationnistes* » ;
- IFRIC 8 « Champ d'application d'IFRS 2 « *Païement fondé sur des actions* » ;
- IFRIC 9 « Réexamen des dérivés incorporés » ;
- IFRIC 10 « Information financière intermédiaire et perte de valeur » ;
- IFRIC 11 « IFRS 2 - Actions propres et transactions intra-groupe » ;
- IFRIC 12 « Accords de concessions de service » ;
- IFRIC 13 relative aux programmes de fidélisation des clients ;
- IFRIC 14 « IAS 19 - Limitation de l'actif au titre de prestations définies, obligations de financement minimum et leur interaction » .
- IFRIC 15 « Accord pour la construction d'un bien immobilier » ;
- IFRIC 16 « Couvertures d'un investissement net dans une activité à l'étranger » ;
- IFRIC 17 « Distribution d'actifs non monétaires aux actionnaires » ;
- IFRIC 18 « Transferts d'actifs provenant de clients » ;
- IFRIC 19 « Extinction de passifs financiers avec des instruments de capitaux propres ».
- IFRIC 20. « Frais de découverte engagés en phase d'exploitation d'une mine à ciel ouvert »
- IFRIC 21. Taxes prélevées par une autorité publique

¹²¹⁵ Dénommé « IFRS *Interpretations Committee* » depuis la révision de la constitution de l'IFRS Foundation en 2009.

2.17. La norme IFRS pour PME

Le 9 juillet 2009, l'IASB publiait une nouvelle norme internationale d'information financière intitulée « *IFRS for small and medium-sized entities – SMEs* » (IFRS pour PME) conclusion de cinq années de travaux. L'objectif est de présenter une norme qui puisse être utilisée par des entités n'ayant pas d'obligation publique d'information et devant toutefois présenter des états financiers pour des utilisateurs externes.

2.17.1. Les étapes du projet

En juin 2004, l'IASB publiait un document de travail présentant un projet de normes internationales spécifiques pour les petites et moyennes entreprises. L'IASB élaborait ensuite, en avril 2005, un questionnaire en direction du public, destiné à identifier les domaines de simplification potentielles.

Le document de travail de juin 2004

Le 24 juin 2004, l'IASB a publié un document de travail (*discussion paper*) intitulé « *Preliminary Views on Accounting Standards for Small and Medium-sized Entities* » (exposé préliminaire sur les normes comptables pour les petites et moyennes entités) qui présente son approche sur ce projet. Ce document est organisé autour de huit thèmes (grandes questions). Pour chacun d'entre eux, l'IASB analyse les différentes alternatives et présente ses vues préliminaires et provisoires quant à l'approche à adopter pour l'élaboration des normes. L'ensemble était soumis à commentaires (jusqu'au 24 septembre 2004) et pour chacun des thèmes présentés, une ou plusieurs questions précises sont posées. En fonction des réponses données par ses correspondants, l'IASB orientera son travail et présentera un (ou plusieurs) exposé(s)-sondage(s) conduisant à des normes spécifiques applicables aux PME.

Le questionnaire d'avril 2005

En avril 2005, a été publié par l'IASB un questionnaire soumis à commentaires (jusqu'au 30 juin 2005, 101 réponses furent apportées) portant sur les modifications à apporter aux principes de comptabilisation et d'évaluation des IFRS en vue de les adapter aux besoins des PME.

Ce questionnaire comprenait deux questions :

1) Quels sont les domaines de simplification possible des principes de comptabilisation et d'évaluation pour les PME.

Une annexe au questionnaire identifiait 17 simplifications possibles en matière de comptabilisation et d'évaluation sous IFRS.

2) Selon votre expérience, indiquez les thèmes traités par les IFRS qui peuvent être omis dans des normes IFRS pour PME car ils ne rencontrent qu'exceptionnellement dans les PME. Dans l'éventualité où ils se rencontrent, quels normes les PME doivent elles utiliser pour avoir une méthode comptable conforme aux IFRS.

Les réponses à ce questionnaire furent présentées notamment au groupe de travail IFRS-SME constitué par l'IASB et à des tables rondes qui se sont tenues à Londres en octobre 2005 et auxquelles des représentants de 43 organisations ont participé.

Les projets d'exposé sondage et l'exposé sondage

En janvier 2006 a été présenté par l'IASB un projet d'exposé sondage comprenant 40 sections et totalisant 233 pages. De février à mars, le Board de l'IASB discutait ce projet et l'amendait. Une seconde version du projet a été présentée au public (sur le site web) en août 2006. En novembre 2006., une troisième version révisée est présentée avec notamment un guide d'application. L'exposé sondage définitif a été présenté le 15 février 2007.

2.17.2. Le contenu de l'exposé sondage de février 2007

Il comprend, comme tout exposé sondage trois parties :

- la norme proprement dite : 254 pages ;
- les bases de conclusions : 48 pages, qui sont le relevé des discussions qu'il y a pu avoir jusqu'à la publication de l'exposé sondage ;
- un guide d'application : 79 pages

Les commentaires sont attendus jusqu'au 1^{er} octobre 2007.

L'exposé sondage comprend 38 sections accompagnées d'une préface, d'un lexique et d'un table de correspondance entre la norme IFRS PME et les IFRS classiques.

L'objectif de la norme publiée par l'IASB est de fournir un jeu simplifié et autonome de principes comptables adaptés aux PME et basés sur l'actuel référentiel (« full IFRS ») destiné prioritairement aux entités cotées. En supprimant certaines options de traitement comptable, en éliminant les thèmes qui ne concernent pas, en règle générale, les PME et en simplifiant les méthodes de comptabilisation et d'évaluation, le projet de norme PME réduit le volume des règles comptables qui leur sont applicables de plus de 85 % par rapport au « full IFRS ». De ce fait, l'exposé sondage de l'IASB offre un ensemble de normes comptables autonome et pratique, permettant pour la première fois aux investisseurs d'évaluer la performance financière des PME au-delà de leurs frontières, sur une base comparable.

La décision d'adoption ou non du référentiel pour les PME sera prise au niveau de chaque pays. Par exemple, l'Union européenne impose aux sociétés cotées d'appliquer les IAS/IFRS pour leurs comptes consolidés, mais chaque Etat membre pourra décider quels référentiels les PME doivent appliquer. Cependant, l'IASB propose que les entités cotées, même si elles sont de petite taille, ne puissent pas adopter le référentiel pour les PME.

2.17.3. Les étapes suivant l'exposé sondage

Pendant la période d'appel à commentaires, l'IASB a organisé des tables rondes en invitant des représentants de PME et des cabinets d'audit de petite taille, afin de discuter de ses propositions. Le *Board* a également effectué des tests et/ou des visites sur le terrain.

2.17.4 La norme publiée « IFRS pour PME »

Le référentiel IFRS pour les PME est destiné aux entités qui n'exercent pas de responsabilité publique, mais qui sont dans l'obligation de présenter des états financiers pour des utilisateurs extérieurs. Une entité exerce une responsabilité publique (et, par conséquent, ne peut appliquer que les « full IFRS ») si :

- elle a émis des instruments de dettes ou de capitaux propres sur un marché public ;
- elle détient des actifs à titre financier pour un large groupe de tiers (comme par exemple une banque ou une compagnie d'assurance).

Il est à noter que l'IASB n'a pas prévu de test quantitatif pour qualifier la PME, ce test pouvant être cependant être défini par chaque Etat utilisateur. Toutefois la rédaction de la norme a été faite en pensant à une entité de 50 salariés.

La norme proprement dite (230 pages) comprend une préface, 35 sections, un glossaire et une table de correspondance des sections de la nouvelle norme avec les IFRS existantes.

Elle est accompagnée d'une base de conclusions, d'un modèle d'états financiers et d'un check-list des informations à fournir.

Il est à remarquer que la norme IFRS pour PME ne comporte de dispositions sur le résultat par action (IAS 33), l'information financière intermédiaire (IAS 34), les actifs détenus en vue de la vente et activités abandonnées (IFRS 5), l'information sectorielle (IFRS 8), lesquelles concernent, en principe, les entités ayant une obligation publique d'information.

La date d'entrée en vigueur serait décidée par chaque juridiction ou Etat membre adoptant le référentiel pour les PME.

2.17.5. La révision de la norme IFRS PME

Depuis 2012, l'IASB (par l'intermédiaire d'un groupe consultatif créé par la Fondation IFRS (le SMEIG ou *Small and Medium-sized Entities Implementation Group*), avait présenté un certain nombre d'amendements à cette norme. Un exposé sondage ayant été publié en octobre 2013.

En mai 2015, l'IASB vient de publier un document (accompagné d'une base de conclusions) présentant l'ensemble des 56 amendements. Une version complète de la norme IFRS-PME sera présentée sur le site de l'IASB après que les modifications auront été adoptées. La structure de la nouvelle norme (une préface, 35 chapitres, un glossaire) ne sera pas modifiée. Elle entrera en vigueur à partir du 1^{er} janvier 2017, une application anticipée étant autorisée.

Certains amendements proposés sont justifiés par des modifications apportées aux « *full IFRS* », d'autres par des difficultés rencontrées dans l'application de la version 2009 de la norme, d'autres enfin, peu nombreux (cas notamment des immobilisations corporelles évaluées à une valeur réévaluée), à des options nouvelles¹²¹⁶.

¹²¹⁶ Pour le détail de la norme, voir R.OBERT, La révision de la norme IFRS pour PME, Revue française de comptabilité n° 490 septembre 2015, p. 7.

Section 3

La réforme du CNC et du CRC. Vers une meilleure organisation des textes juridiques ?

L'ordonnance 2009-79 du 22 janvier 2009, prise en application de l'article 152 de la loi du 4 août 2008 de modernisation sociale, en créant l'Autorité des normes comptables a simplifié le dispositif de normalisation comptable français en conférant à une seule entité, chargée de fixer les règles de la comptabilité privée, les compétences aujourd'hui partagées entre le Conseil national de la comptabilité et le Comité de la réglementation comptable issus de la loi 98-261 du 6 avril 1998 portant réforme de la réglementation comptable.

3.1. Le projet de réforme

Un rapport de Monsieur Jean François Lepetit, président du Conseil national de la comptabilité présente cette réforme : ce rapport, daté du 6 avril 2007, insiste sur la création d'une nouvelle entité chargée :

- d'adopter les règlements comptables nationaux, qui sont applicables aux comptes individuels de toutes les entreprises françaises après homologation par arrêté ministériel ;
- de contribuer à l'évolution des normes comptables internationales, qui sont le standard de communication financière des sociétés cotées, et de suivre leur application ;
- d'établir toutes les synergies utiles entre les processus de normalisation de la comptabilité publique et privée.

Cette nouvelle Autorité des normes comptables (ANC) devait être dotée d'un collège, organe de délibération et de décision représentatif de la place capable d'adopter une perspective stratégique sur les questions comptables. L'activité de l'ANC serait organisée en trois pôles :

- un pôle « normes comptables privées », chargé de l'élaboration de l'ensemble des normes nationales nécessaires applicables au secteur privé et de leur modernisation, lorsqu'elle s'avère nécessaire ;
- un pôle « normes comptables internationales », chargé de préparer et de participer aux négociations internationales des règles IFRS ;
- un pôle « normes comptables publiques », notamment chargé de préparer les travaux du Comité des normes de la comptabilité publique et intégrant la mission des normes comptables publiques. Seront ainsi réunies au sein des mêmes services toutes les compétences dont dispose notre pays afin de favoriser notre démarche de convergence des normes publiques et privées.

Le rapport de Jean François Lepetit se terminait par la synthèse suivante :

La création de l'Autorité des normes comptables doit s'accompagner de la réorganisation de l'ensemble du dispositif français. En effet, ce dernier paraît

aujourd'hui complexe et inadapté dans des matières aussi évolutives que les référentiels comptables et financiers. D'autre part, il est éclaté entre deux composants (le CNC et le Comité de la réglementation comptable) et d'autre part, il est constitué de normes de trois niveaux juridiques différents (loi, décret et arrêté) qui prêtent à confusion. La réforme doit être globale afin qu'il appartienne à la nouvelle ANC des normes comptables d'édicter l'intégralité des règles relatives à la présentation des comptes et à la définition de leur contenu. Cette autorité travaillera en étroite synergie avec le Comité des normes de la comptabilité publique.

Cette réforme globale doit se réaliser en deux étapes : une première très rapide par voie de décret, qui permettra la mise en place dans les meilleurs délais d'un CNC rénové préfigurant, dans un second temps, la création par voie législative, d'ici la fin de l'année, de l'Autorité des normes comptables.

3.2. Le décret du 27 avril 2007

Il précise quels sont les missions du Conseil national de la comptabilité, sa composition et son organisation.

Le Conseil national de la comptabilité comprend un collège, des commissions spécialisées, un comité consultatif et une direction générale.

Le collège est composé de seize membres :

- un conseiller d'Etat désigné par le vice-président du Conseil d'Etat ;
- un conseiller à la Cour de cassation désigné par le premier président de la Cour de cassation
- un conseiller maître à la Cour des comptes désigné par le premier président de la Cour des comptes ;
- un représentant de l'Autorité des marchés financiers désigné par le président de l'Autorité des marchés financiers ;
- un représentant de la Commission bancaire désigné par le président de la Commission bancaire ;
- un représentant de l'Autorité de contrôle de l'assurance et des mutuelles désigné par le président de l'Autorité de contrôle de l'assurance et des mutuelles ;
- neuf personnes désignées, à raison de leur compétence économique et comptable, par le ministre chargé de l'économie après consultation des organisations représentatives des entreprises et des professionnels de la comptabilité, parmi lesquelles le ministre chargé de l'économie nomme le président ;
- un représentant des organisations syndicales représentatives des salariés nommé par le ministre chargé de l'économie après consultation des organisations syndicales.

Le collège peut constituer des commissions spécialisées dans lesquelles il nomme, le cas échéant, des experts pour préparer ses décisions.

Le Conseil national de la comptabilité comprend une commission spécialisée intitulée « commission des normes comptables internationales » chargée de préparer, en liaison avec les diverses institutions internationales concernées, les projets d'avis du collège sur les normes élaborées par les organismes internationaux de normalisation comptable, sur leur application ainsi que sur les dispositions comptables d'origine communautaire. Cette

commission, présidée et vice-présidée par deux membres du collège désignés par le président, comprend neuf membres.

Le Conseil national de la comptabilité comprend une commission spécialisée intitulée « commission des normes comptables privées » chargée de préparer les projets d'avis du collège sur les dispositions

comptables nationales applicables à toute personne physique ou morale soumise à l'obligation légale d'établir des documents comptables. Cette commission, présidée et vice-présidée par deux membres du collège désignés par le président, comprend neuf membres.

Le comité consultatif du conseil est composé de vingt-cinq représentants du monde économique et social, dont deux représentants des syndicats représentatifs de salariés, nommés pour une durée de trois ans renouvelable par arrêté du ministre chargé de l'économie après avis du président du collège. Les personnalités qualifiées du collège peuvent assister aux réunions du comité consultatif.

3.3. L'ordonnance 2009-79 du 22 janvier 2009

L'ordonnance 2009-79 du 22 janvier 2009 définit les missions de l'Autorité, sa composition, son fonctionnement et d'autres dispositions.

Il est à noter que l'ANC n'a pas de mission en ce qui concerne les normes comptables de la comptabilité publique¹²¹⁷ (Etat, collectivités territoriales, organismes de sécurité sociale), celles-ci étant assumées par le Conseil de normalisation des comptes publics, créé par l'article 115 de la loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008 de finances rectificative pour 2008 et mis en place par l'arrêté du 29 avril 2009 (JO du 14 mai 2009).

3.3.1. Missions de l'Autorité des normes comptables

Selon l'article 1 de l'ordonnance du 22 janvier 2009, les missions de l'Autorité des normes comptables (ANC) sont de quatre types :

« 1. Elle établit sous forme de règlements les prescriptions comptables générales et sectorielles que doivent respecter les personnes physiques ou morales soumises à l'obligation légale d'établir des documents comptables conformes aux normes de la comptabilité privée.

2. Elle donne un avis sur toute disposition législative ou réglementaire contenant des mesures de nature comptable applicables aux personnes visées au 1., élaborée par les autorités nationales.

3. Elle émet, de sa propre initiative ou à la demande du ministre chargé de l'économie, des avis et prises de position dans le cadre de la procédure d'élaboration des normes comptables internationales.

4. Elle veille à la coordination et à la synthèse des travaux théoriques et méthodologiques conduits en matière comptable ».

3.3.2. Composition de l'Autorité des normes comptables

L'ANC comprendra un collège, des commissions spécialisées et un comité consultatif.

¹²¹⁷ Comme cela était prévu dans le rapport Lepetit.

Le collège (16 membres) sera composé de trois hauts magistrats (un représentant du Conseil d'Etat, un représentant de la Cour de cassation et un représentant de la Cour des comptes), de représentants de trois régulateurs (Autorité des marchés financiers, Commission bancaire et Autorité de contrôle des assurances et des mutuelles), de huit personnes nommées en raison de leur compétence économique et comptable et d'un représentant des organisations syndicales représentatives des salariés nommés par le ministre de l'économie. Le président du collège sera nommé par décret et sera choisi en raison de ses compétences économiques et comptables.

L'ordonnance ne précise pas la nature des commissions spécialisées et la composition du comité consultatif qui devraient être fixées par décret.

3.3.3. Fonctionnement de l'Autorité des normes comptables

Les missions de l'Autorité sont exercées par le collège, qui peut donner délégation à des commissions spécialisées, sauf pour ce qui concerne l'établissement sous forme de règlements des prescriptions comptables générales et sectorielles.

Les règlements adoptés par l'ANC sont publiés au JO après homologation par arrêté du ministre chargé de l'économie, pris après avis du garde des sceaux, ministre de la justice, et du ministre chargé du budget.

3.3.4. Autres dispositions

L'ordonnance du 22 janvier 2009 (art. 5 à 8) a également stipulé un nombre d'autres dispositions :

- modification du Code de commerce (notamment le dernier alinéa de l'article L. 123-15, la première phrase de l'article L. 123-16, le dernier alinéa de l'article L. 233-20) afin d'assurer la coordination de ces dispositions avec la compétence de l'ANC d'édicter les prescriptions comptables par un règlement ;
- remplacement dans tous les textes législatifs et réglementaires des références au CNC et au CRC par la référence à l'ANC ;
- abrogation des cinq premiers articles de la loi du 6 avril 1998 relatifs au CRC ;
- fixation de certaines règles de transition permettant notamment que les membres du CNC et du CRC restent maintenus en fonction jusqu'à la première réunion de l'ANC.

3.4. Le décret du 15 janvier 2010

L'ANC est devenue opérationnelle à compter de janvier 2010 (décret 2010-56 du 15 janvier 2010 relatif à l'Autorité des normes comptables).

Deux commissions spécialisées ont été créées par le décret du 25 janvier 2010 :

- une commission intitulée : « commission des normes comptables privées » chargée d'examiner, préalablement à la délibération du collège, les projets de règlements, d'avis, d'études et de recommandations de l'ANC ;
- une commission intitulée : « commission des normes comptables internationales » chargée d'examiner, préalablement à la délibération du collège, les projets d'avis et de prise de position dans le cadre de la procédure d'élaboration des normes comptables internationales ainsi les projets d'étude et de recommandations correspondants.

Le décret du 15 janvier 2010 a également prévu la création d'un comité consultatif de 25 membres. Un arrêté du 11 mars 2010 portant homologation du règlement intérieur de l'Autorité des normes comptables fixe notamment les missions du collège, l'organisation des séances du collège, l'organisation du Comité consultatif et des Commissions spécialisées des normes comptables internationales et des normes comptables privées.

Dans le cadre de leur programme de travail et pour traiter de sujets nécessitant une expertise spécifique, les commissions spécialisées prennent l'initiative de la constitution de groupes de travail constitués d'experts dont elles définissent l'objet, la durée, le programme de travail et les modalités de leur *reporting*. Au 31 décembre 2015, on pouvait noter l'existence d'une trentaine de groupes de travail pour les normes privées et d'une vingtaine pour les normes internationales : citons par exemple, pour la commission des normes comptables privées, le groupe de travail « Engagements de retraite », composé d'une vingtaine de membres d'horizons divers (cabinets d'expertise comptable, entreprises, régulateurs et organisations professionnelles).

3.5. Le plan stratégique de l'ANC

En juin 2010, l'ANC a présenté un plan de travail (appelé « plan stratégique »¹²¹⁸) pour les années 2010 et 2011 qui s'articule pour l'essentiel autour des quatre thèmes suivants : normes comptables pour PME, normes comptables internationales, recherche comptable, mise à jour des normes françaises. Ce plan a été mis à jour pour 2011-2012.

Section 4

L'évolution des normes françaises vers les normes internationales

Cette évolution concerne :

- les articles L. 123-12 à L. 123-28 du Code de commerce modifiés par les lois 2008-776 du 4 août 2008 et 2011-525 du 17 mai 2011 ;
- l'évolution des dispositions du décret 83-1020 du 29 novembre 1983 (articles R. 123-172 à R. 123-208) du Code de commerce : l'adaptation du vocabulaire international aux règles de la comptabilité française ;
- l'ordonnance 2004-1382 du 20 décembre 2004 ;
- les avis du Conseil national de la comptabilité et du comité d'urgence et les règlements du Comité de la réglementation comptable ;
- les règlements, avis, recommandations communiqués de l'Autorité des normes comptables ;
- les travaux de l'Autorité des marchés financiers ;
- l'application du cadre comptable à des entités spécifiques
- les instructions fiscales du 30 décembre 2005 faisant suite à la mise en oeuvre de nouvelles dispositions comptables ;

¹²¹⁸ Autorité des normes comptables : plan stratégique 2010-2011 sur <http://www.anc.gouv.fr>

- le règlement ANC 2014-03 du 5 juin 2014 relatif au plan comptable général et le recueil des normes comptables françaises (comptes annuels) ;

- la directive 2013/34/UE du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports associés de certaines formes d'entreprises, l'ordonnance 2015-900 du 23 juillet 2015 relative aux obligations comptables des commerçants, le décret 2015-903 du 23 juillet 2015 relatif aux obligations comptables des commerçants, le règlement 2015-06 du 23 novembre 2015 modifiant le règlement ANC 2014-03 relatif au plan comptable général et le règlement 2015-07 du 23 novembre 2015 modifiant le règlement n° 99-02 du 29 avril 1999 du comité de la réglementation comptable modifié relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques.

4.1. Les articles L. 123-12 à L. 123-28 du Code de commerce modifiés par les lois 2008-776 du 4 août 2008 et 2011-525 du 17 mai 2011

La loi 2008-776 du 4 août 2008 a modifié l'article L. 123-27 du Code de commerce. Celui-ci, précédemment, permettait par dérogation aux articles L. 123-12 à L. 123-23 (articles s'appliquant à toutes les entreprises) aux personnes physiques soumises au régime fiscal des microentreprises d'avoir un régime simplifié de comptabilité se limitant à enregistrer les recettes encaissées et les dépenses payées, à établir un relevé en fin d'exercice des recettes encaissées et des dépenses payées, des dettes financières, des immobilisations et des stocks évalués de manière simplifiée. Il permettait aussi aux très petites entreprises (dont le chiffre d'affaires était inférieur à 120 000 francs soit 18 293,88 €) de ne tenir qu'un livre mentionnant chronologiquement le montant et l'origine des recettes qu'elles perçoivent au titre de leur activité professionnelle. La loi 2008-776 du 4 août 2008 a étendu ce dernier régime à toutes les personnes physiques soumises au régime fiscal des micro entreprises.

La loi 2011-525 du 17 mai 2011, quant à elle, a introduit un nouvel article L. 123-16-1 du Code de commerce selon lequel « les personnes morales mentionnées à l'article L. 123-16 et placées sur option ou de plein droit sous le régime réel simplifié d'imposition peuvent présenter une annexe établie selon un modèle abrégé fixé par un règlement de l'Autorité des normes comptables ». L'article L. 123-17 a lui aussi été modifié, indiquant que tout changement de présentation des comptes doit être décrit et justifié dans l'annexe et signalé, le cas échéant, dans le rapport des commissaires aux comptes. Enfin, à l'article L. 123-25, relatif aux personnes physiques soumises au régime simplifié d'imposition, est ajouté un alinéa précisant que « par dérogation aux dispositions du premier alinéa de l'article L. 123-12, les personnes morales ayant la qualité de commerçant, à l'exception de celles contrôlées par une société qui établit des comptes en application de l'article L. 233-16, placées sur option ou de plein droit sous le régime réel simplifié d'imposition, peuvent n'enregistrer les créances et les dettes qu'à la clôture de l'exercice ».

4.2. L'évolution des dispositions du décret 83-1020 du 29 novembre 1983 (articles R. 123-172 à R. 123-208) du Code de commerce¹²¹⁹ : l'adaptation du vocabulaire international aux règles de la comptabilité française

Par le décret 2005-1757 du 30 décembre 2005, le vocabulaire du décret 63-1020 du 23 novembre 1983 a été adopté à l'évolution du vocabulaire international. Ainsi les mots « provisions pour dépréciations » ont été remplacés par « dépréciations » (conformément à IAS 36), « provisions pour risques et charges » par « provisions » (conformément à IAS 37) ; « dotations aux amortissements » par « dotations aux amortissements et dépréciations » et « reprises sur provisions » par « reprises sur provisions et dépréciations ». D'autre part, le décret a modifié les valeurs limites permettant une présentation simplifiée de l'annexe (total du bilan à 3 650 000 euros , au lieu de 2 millions , et chiffre d'affaires à 7 300 000 euros au lieu de 4 millions).

4.3. L'ordonnance 2004-1382 du 20 décembre 2004

L'article 1 de l'ordonnance n° 2004-1382 du 20 décembre 2004 portant adaptation de dispositions législatives relatives à la comptabilité des entreprises aux dispositions communautaires dans le domaine de la réglementation comptable et modifient l'article L. 233-24 du Code de commerce en dispensant les sociétés commerciales qui établissent et publient des comptes consolidés au sens de l'article L. 233-16 lorsqu'elles utilisent les normes comptables internationales adoptées par règlement de la Commission européenne, de se conformer aux règles comptables prévues par les articles L. 233-18 à L. 233-23 pour l'établissement et la publication de leurs comptes consolidés. Cette dispositions a été prise en application de l'article 5 du règlement européen 1606-2002 sur l'application des normes comptables internationales¹²²⁰ pour permettre aux sociétés non cotées d'établir leurs comptes consolidés conformément aux normes comptables internationales (l'article 4 dudit règlement a rendu obligatoire la présentation des comptes consolidés des sociétés cotées selon les normes internationales).

L'article 2 de l'ordonnance élimine une des exceptions à la consolidation prévue par l'article L. 233-18 du Code de commerce (comptes annuels de filiales intégrables présentés selon une structure différence de celle de la société consolidante).

4.4. Les avis du Conseil national de la comptabilité et du comité d'urgence

Au cours des années 2005 à 2009 le CNC a publié un nombre important d'avis et de recommandations :

- pour le CNC proprement dit, en 2005 onze avis¹²²¹ et une recommandation¹²²², en 2006 dix sept avis¹²²³ et une recommandation¹²²⁴ et en 2007 six avis¹²²⁵, en 2008 20

¹²¹⁹ Par décret 2007-431 du 25 mars 2007 relatif à la partie réglementaire du code de commerce, les différentes dispositions réglementaires intégrées dans des décrets et notamment le décret 83-1020 du 29 novembre 1983 relatif aux obligations comptables des commerçants et de certaines sociétés ont été intégrées dans la partie réglementaire du Code de commerce identifiées notamment par un « R » pour les dispositions relevant d'un décret en Conseil d'Etat.

¹²²⁰ Voir supra section 2.

¹²²¹ Dont notamment :

- Avis n° 2005-03 du 24 mars 2005 afférent au projet de décret pris pour l'application de la directive n° 2003/51/CE du Parlement européen et du Conseil sur les comptes annuels et les comptes consolidés de

avis¹²²⁶ et une recommandation¹²²⁷ et en 2009 vingt avis¹²²⁸ et cinq recommandations¹²²⁹.

certaines catégories de sociétés modifiant le décret n° 67-236 du 23 mars 1967 sur les sociétés commerciales et le décret n° 83-1020 du 29 novembre 1983 relatif aux obligations comptables des commerçants et de certaines sociétés

- Avis n° 2005-10 du 20 octobre 2005 afférent à l'actualisation du règlement n° 99-02 relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques

¹²²² • Recommandation n° 2005-R-01 du 24 mars 2005 relative au format des états financiers des organismes d'assurance sous référentiel comptable international

¹²²³ Dont notamment :

- Avis n° 2006-05 du 31 mars 2006 relatif à la comptabilisation de l'imposition forfaitaire annuelle

- Avis n° 2006-12 du 24 octobre 2006 relatif aux modalités de reprise des dépréciations comptables et de neutralisation des incidences fiscales dans les comptes individuels

- Avis n° 2006-15 du 24 octobre 2006 afférent au projet d'arrêté relatif au plan comptable applicable par les huissiers de justice prévu à l'article 30 du décret n° 56-222 du 29 février 1956 pris pour l'application de l'ordonnance du 2 novembre 1945 relative au statut des huissiers de justice

- Avis n° 2006-17 du 21 décembre 2006 afférent au projet de décret modifiant le décret n° 83-1020 du 29 novembre 1983 relatif aux obligations comptables des commerçants et le décret n° 67-236 du 23 mars 1967 sur les sociétés commerciales

¹²²⁴ • Recommandation n° 2006-R-01 du 30 juin 2006 modifiant la recommandation n° 2005-R-01 relative au format des états financiers des organismes d'assurance sous référentiel comptable international

¹²²⁵ Dont notamment :

- Avis n° 2007-01 du 4 mai 2007 relatif aux règles comptables applicables aux organismes de placement collectif immobilier -

¹²²⁶ Dont notamment :

- Avis n° 2008-01 du 10 janvier 2008 relatif à l'actualisation du plan comptable unique des organismes de sécurité sociale

- Avis n° 2008-02 du 10 janvier 2008 relatif aux modalités d'identification, de comptabilisation et d'évaluation du fonds agricole

- Avis n° 2008-03 du 7 février 2008 relatif au traitement comptable des opérations de fiducie

- Avis n° 2008-06 du 6 mars 2008 relatif à la présentation des informations pro-forma du règlement n° 99-02 du CRC relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques

- Avis n° 2008-08 du 3 avril 2008 relatif à l'élaboration du compte d'emploi annuel des ressources des associations et fondations faisant appel à la générosité publique, modifiant le règlement n° 99-01 du Comité de la réglementation comptable

- Avis n° 2008-14 du 2 octobre 2008 afférent au traitement comptable d'un complément de prix versé postérieurement à une opération de transmission universelle de patrimoine (TUP), comptabilisée selon les dispositions du règlement n° 2004-01 du CRC relatif au traitement comptable des fusions et opérations assimilées

- Avis n° 2008-16 du 2 octobre 2008 relatif à la comptabilisation du supplément de réserve spéciale de participation prévu à l'article L.3324-9 du code du travail

- Avis n° 2008-17 du 6 novembre 2008 relatif au traitement comptable des plans d'options d'achat ou de souscription d'actions et des plans d'attribution d'actions gratuites aux employés.

¹²²⁷ Recommandation du 19 décembre 2008 pour les « organismes d'assurance » sur les modalités de reconnaissance de participations aux bénéficiaires différées actives dans les comptes consolidés ou combinés des organismes d'assurance faisant référence aux principes existants dans les normes locales françaises pour l'établissement des états financiers consolidés publiés en norme IFRS

¹²²⁸ Dont notamment :

- Avis n° 2009-01 du 5 février 2009 relatif aux règles comptables applicables aux fondations et fonds de dotation, modifiant le règlement n° 99-01

- Avis n° 2009-03 du 10 avril 2009 relatif au traitement comptable des redevances de forage

- Avis n° 2009-07 du 3 septembre 2009 relatif aux modalités d'établissement des comptes annuels des organisations syndicales

- Avis n° 2009-13 du 1er octobre 2009 relatif au traitement comptable des obligations imposées par le règlement européen n° 1907/2006 - REACH

- Avis n° 2009-17 du 10 novembre 2009 relatif à la comptabilisation des actifs acquis et reçus par les musées

¹²²⁹ • Recommandation n° 2009-R-01 du 5 février 2009 sur les modalités de première application du règlement n° 2008-15 du CRC afférent au traitement comptable des plans d'achat ou de souscription d'actions et des plans d'attribution d'actions gratuites aux employés

- pour le Comité d'urgence du CNC, en 2005 dix avis¹²³⁰, en 2006 cinq avis¹²³¹ et en 2007 quatre avis¹²³².

Méritent une analyse particulière la recommandation et les avis suivants :

- la recommandation n° 2009-R-03 du 2 juillet 2009 relative au format des états financiers des entreprises sous référentiel comptable international (hors entreprises de banque et d'assurance). Cette recommandation annule et remplace la recommandation n° 2004-R-02 du 27 octobre 2004 relative au format du compte de résultat, tableau des flux de trésorerie et tableau de variation des capitaux propres, des entreprises sous référentiel comptable international ;

-
- Recommandation n° 2009-R-02 du 5 mars 2009 relative au traitement comptable des quotas d'émission de gaz à effet de serre
 - Recommandation n° 2009-R-03 du 2 juillet 2009 relative au format des états financiers des entreprises sous référentiel comptable international (hors entreprises de banque et d'assurance). Annule et remplace la recommandation n° 2004-R-02 du 27 octobre 2004
 - Recommandation n° 2009-R-04 du 2 juillet 2009 relative au format des états de synthèse des établissements de crédit et des entreprises d'investissement sous référentiel comptable international. Annule et remplace la recommandation n° 2004-R-03 du 27 octobre 2004
 - Recommandation n° 2009-R-05 du 2 juillet 2009 relative au format des états financiers des organismes d'assurance sous référentiel comptable international. Annule et remplace la recommandation n° 2006-R-01 du 30 juin 2006 et la recommandation n° 2005-R-01 du 24 mars 2005

¹²³⁰ Dont notamment :

- Avis n° 2005-A du 2 février 2005 du comité d'urgence relatif au traitement comptable de la taxe exceptionnelle de 2,5 % sur les réserves spéciales des plus-values à long terme (Article 39 de la Loi de finances rectificative n° 2004-1485 du 30 décembre 2004)
- Avis n° 2005-C du 4 mai 2005 du comité d'urgence afférent aux modalités d'application du règlement n° 2004-01 du CRC relatif au traitement comptable des fusions et opérations assimilées
- Avis n° 2005-D du 1^{er} juin 2005 du Comité d'urgence afférent aux modalités d'application des règlements n° 2002-10 relatif à l'amortissement et la dépréciation des actifs et n° 2004-06 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs
- Avis n° 2005-E du 6 septembre 2005 du Comité d'urgence relatif à la comptabilisation d'une vente avec condition suspensive -
- Avis n° 2005-G du 12 octobre 2005 du Comité d'urgence relatif aux conditions de constatation d'une provision chez la société mère bénéficiant du régime de l'intégration fiscale (Article 223-A du CGI) -
- Avis n° 2005-J du 6 décembre 2005 du Comité d'urgence relatif aux modalités d'exercice de l'option de comptabilisation des droits de mutation, honoraires, commissions et frais d'actes

¹²³¹ Dont notamment :

- Avis n° 2006-A du 7 juin 2006 du comité d'urgence relatif au traitement comptable des frais d'acquisition des titres et des frais d'émission d'emprunt dans les comptes individuels
- Avis n° 2006-B du 5 juillet 2006 du comité d'urgence afférent aux modalités d'application du règlement n° 2004-01 du CRC relatif au traitement comptable des fusions et opérations assimilées
- Avis n° 2006-C du 4 octobre 2006 du comité d'urgence afférent à l'interprétation des dispositions de l'avis n° 2004-15 du 23 juin 2004 du CNC, relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs, excluant, dans les comptes individuels, « les contrats de location au sens d'IAS 17 », du champ d'application du règlement n° 2004-06 du CRC
- Avis n° 2006-D du 4 octobre 2006 du comité d'urgence relatif au traitement comptable du dispositif des certificats d'économies d'énergie (résultant de la loi de programme n° 2005-781 du 13 juillet 2005 fixant les orientations de la politique énergétique)
- Avis n° 2006-E du 6 décembre 2006 du comité d'urgence relatif aux mesures transitoires de comptabilisation des parts de marché dans les comptes consolidés établis en application des règlements n° 99-02, n° 99-07 et 2000-05 du Comité de la réglementation comptable

¹²³² Dont notamment :

- Avis n° 2007-A du 10 janvier 2007 du comité d'urgence afférent à la comptabilisation de la contribution financière relative aux coûts unitaires supportés pour l'élimination des déchets d'équipements électriques et électroniques ménagers (DEEE)
- Avis n° 2007-C du 15 juin 2007 du comité d'urgence relatif à l'exercice de l'option de comptabilisation des droits de mutation, honoraires, commissions et frais d'actes des titres de participation définis à l'article 39-1-5° du CGI
- Avis n° 2007-D du 15 juin 2007 du comité d'urgence afférent aux modalités d'application du règlement n° 2004-01 du CRC relatif au traitement comptable des fusions et opérations assimilées

- les avis 2002-12 du 22 octobre 2002 relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs et 2004-15 du 23 juin 2004 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs ainsi que les avis 2005-D du 1^{er} juin 2005 du Comité d'urgence afférent aux modalités d'application des règlements n° 2002-10 relatif à l'amortissement et la dépréciation des actifs et n° 2004-06 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs et 2005-H du 6 décembre 2005 du Comité d'urgence relatif à la comptabilisation des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état de site dans les comptes individuels ;

- l'avis 2004-01 du 25 mars 2004 relatif au traitement comptable des fusions et opérations assimilées et les avis 2005-C du 4 mai 2005, 2006-B du 5 juillet 2006 et 2007-D du 15 juin 2007 du comité d'urgence afférent aux modalités d'application du règlement 2004-01 du CRC relatif au traitement comptable des fusions et opérations assimilées ;

- l'avis n° 2009-07 du 3 septembre 2009 relatif aux modalités d'établissement des comptes annuels des organisations syndicales.

Les avis seront analysés de manière parallèle aux règlements du Comité de la réglementation comptable qui les ont rendus obligatoires¹²³³.

4.5. Les règlements du Comité de la réglementation comptable

Au cours des années 2005 à 2009 ont été publiés et homologués quarante huit règlements du Comité de la réglementation comptable (uniquement en 2005¹²³⁴, 2007¹²³⁵, 2008¹²³⁶ et 2009¹²³⁷). Méritent une analyse particulière deux règlements de

¹²³³ Voir supra chapitre 9 § 4.9.5 pour les fusions infra § 3.4 pour la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs (ainsi que les amortissements et dépréciations). La recommandation 200-303 est destiné aux entités qui établissent leurs comptes consolidés conformément au référentiel international : comme les norme IAS 1 « Présentation des états financiers » et IAS 7 « Tableaux de flux de trésorerie » ne prévoient qu'une liste d'informations à fournir pour le bilan, le compte de résultat, le tableau de variation des capitaux propres et le tableau de flux de trésorerie, la recommandation fournit des schémas plus structurés, conformes aux normes internationales pour le compte de résultat, le tableau de flux de trésorerie et le tableau de variation des capitaux propres.

¹²³⁴ Dont notamment :

- Règlement n° 2005-09 du 3 novembre 2005 portant diverses modifications au règlement n° 99-03 du 29 avril 1999 du CRC relatif au plan comptable général et à l'article 15-1 du règlement n° 2002-10 relatif à l'amortissement et la dépréciation des actifs
- Règlement n° 2005-10 du 3 novembre 2005 afférent à l'actualisation du règlement n° 99-02 relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques

¹²³⁵ Dont notamment :

- Règlement n° 2007-02 du 14 décembre 2007 afférent à la mise à jour du règlement n°99-03 du Comité de la réglementation comptable relatif au plan comptable général
- Règlement n° 2007-03 du 14 décembre 2007 afférent à la comptabilisation des actifs donnés en garantie dans le cadre de contrats de garantie financière assortis d'un droit de réutilisation modifiant le règlement n°99-03 du Comité de la réglementation comptable relatif au plan comptable général
- Règlement n° 2007-04 du 14 décembre 2007 relatif à la comptabilisation des actifs donnés en garantie dans le cadre de contrats de garantie financière assortis d'un droit de réutilisation pour les établissements de crédit et entreprises d'investissement habilités
- Règlement n° 2007-05 du 14 décembre 2007 afférent aux informations relatives aux actifs donnés en garantie dans le cadre de contrats de garantie financière assortis d'un droit de réutilisation modifiant le règlement n°2000-03 du Comité de la réglementation comptable relatif aux documents de synthèse individuels
- Règlement n° 2007-06 du 14 décembre 2007 afférent au caractère douteux des découverts modifiant l'article 3 bis du règlement n°2002-03 du Comité de la réglementation comptable relatif au traitement comptable du risque de crédit

¹²³⁶ Dont notamment :

- Règlement n° 2008-01 du 3 avril 2008 relatif au traitement comptable des opérations de fiducie modifiant le règlement n°99-03 du Comité de la réglementation comptable relatif au plan comptable général

l'année 2005, auxquels il faut adjoindre le règlements 2004-06 du 23 novembre 2004 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs

- le règlement n° 2005-09 du 3 novembre 2005 portant diverses modifications au règlement n° 99-03 du 29 avril 1999 du CRC relatif au plan comptable général et à l'article 15-1 du règlement n° 2002-10 relatif à l'amortissement et la dépréciation des actifs ;

- le règlement n° 2005-10 du 3 novembre 2005 afférent à l'actualisation du règlement n° 99-02 relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques ;

- le règlement 2007-02 du 14 décembre 2007 afférent à la mise à jour du règlement n°99-03 du Comité de la réglementation comptable relatif au plan comptable général ;

- les règlements 2007-03, 2007-04 et 2007-05 du 14 décembre 2007 afférent à la comptabilisation des actifs donnés en garantie dans le cadre de contrats de garantie financière assortis d'un droit de réutilisation ;

- le règlement n° 2009-10 du 3 décembre 2009 afférent aux règles comptables des organisations syndicales.

4.5.1. Le règlement n° 2004-06 du 23 novembre 2004 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs

Le présent règlement reprend l'ensemble des dispositions relatives à la définition et à la comptabilisation des actifs, d'une part, et les dispositions relatives à l'évaluation des actifs (corporels, incorporels et stocks), d'autre part. Ce texte fait référence, dans un objectif de convergence, aux dernières versions des normes IAS 16 (actifs corporels), IAS 38 (actifs incorporels), IAS 2 (stocks) et IAS 23 (coûts d'emprunt). Ce règlement, applicable au 1^{er} janvier 2005 (comme celui relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs) a profondément modifié le PCG, cinquante articles du plan comptables comptable général ayant été modifiés ou générés.

4.5.2. Le règlement n° 2005-09 du 3 novembre 2005 portant diverses modifications au règlement n° 99-03 du 29 avril 1999 du CRC relatif au plan comptable général et à l'article 15-1 du règlement n° 2002-10 relatif à l'amortissement et la dépréciation des actifs

Ce règlement permet aux entités de petite taille d'utiliser la durée d'usage (au lieu de la durée d'utilisation) pour l'amortissement de leurs immobilisations non décomposables (ce qui aligne les amortissements comptables pour dépréciation sur les amortissements fiscaux). Il précise en cas de fusion d'entités sous contrôle conjoint comment est analysé

-
- Règlement n° 2008-10 du 3 avril 2008 afférent à la présentation des informations pro-forma modifiant le règlement n°99-02 du Comité de la réglementation comptable relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques
 - Règlement n° 2008-12 du 7 mai 2008 afférent à l'établissement du compte d'emploi annuel des ressources des associations et fondations modifiant le règlement n°99-01 du Comité de la réglementation comptable
 - Règlement n° 2008-15 du 4 décembre 2008 afférent au traitement comptable des plans d'options d'achat ou de souscription d'actions et des plans d'attribution d'actions gratuites aux employés
1237 Dont notamment :
 - Règlement n° 2009-01 du 3 décembre 2009 relatif aux règles comptables applicables aux fondations et fonds de dotation, et modifiant le règlement n° 99-01 du Comité de la réglementation comptable
 - Règlement n° 2009-10 du 3 décembre 2009 afférent aux règles comptables des organisations syndicales.

la notion de contrôle. Il adapte le vocabulaire du PCG au vocabulaire des normes IFRS (notamment les notions de provisions, de dépréciations et d'amortissements).

4.5.3. Le règlement n° 2005-10 du 3 novembre 2005 afférent à l'actualisation du règlement n° 99-02 relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques

Le présent règlement a pour objet d'actualiser le règlement n° 99-02 en fonction des principes d'orientation suivants :

- cohérence avec les principes comptables non liés à la consolidation découlant notamment des règlements n° 2000-06 relatif aux passifs, n° 2002-10 relatif à l'amortissement et la dépréciation des actifs et n° 2004-06 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs ;
- convergence partielle et prudente (statu quo ou situation transitoire dans certains cas) avec les normes internationales dans la mesure où le règlement n° 99-02 ne concerne que les groupes visés ci-dessus et que certains sujets sont susceptibles d'évoluer pour les petites et moyennes entreprises ;
- réappréciation de la pertinence de certaines options et clarification de certaines dispositions.

4.5.4. Le règlement 2007-02 du 14 décembre 2007 afférent à la mise à jour du règlement n°99-03 du Comité de la réglementation comptable relatif au plan comptable général

Ce règlement adapte notamment le PCG à l'évolution de la législation fiscale (loi 2005-1729 (loi de finances pour 2006) du 30 décembre 2005, art. 5) pour ce qui concerne l'imposition forfaitaire des sociétés. Alors que cet impôt était imputable sur l'impôt sur les sociétés, il est devenu depuis le 1^{er} janvier 2006 déductible des charges.

Le règlement supprime :

- le compte 697 « Imposition forfaitaire annuelle » ,
- les dispositions du Plan comptable général prévues aux articles 444/44 et 446/69 qui précisent que l'imposition forfaitaire annuelle est initialement comptabilisée comme une avance de trésorerie et, lorsqu'elle ne peut être imputée sur l'impôt sur les sociétés, comme une charge à porter au compte 697.

4.5.5. Les règlements 2007-03, 2007-04 et 2007-05 du 14 décembre 2007 afférent à la comptabilisation des actifs donnés en garantie dans le cadre de contrats de garantie financière assortis d'un droit de réutilisation.

Ces règlements concernent les contrats de garantie financière assortis d'un droit de réutilisation. Ces contrats sont définis par les articles 431-7-3 à 431-7-5 du Code monétaire et financier. Les contrats de garantie financière permettent, à titre de garantie d'obligations financières présentes ou futures, des remises en pleine propriété, opposables aux tiers sans formalités, de valeurs, instruments financiers, effets, créances, contrats ou sommes d'argent, ou la constitution de sûretés sur de tels biens ou droits. Le règlement 2007-03 modifie le PCG en introduisant un article 373 consacré aux contrats de garantie financière (cet article renvoie à une annexe). Le règlement 2007-04 permet

l'utilisation de dispositions semblables à des entités non soumises au PCG (établissements de crédit et entreprises d'investissement). Le règlement 2007-05 indique les informations à faire figurer dans l'annexe.

4.5.6. Le règlement 2009-10 du 3 décembre 2009 afférent aux règles comptables des organisations syndicales.

L'annexe du règlement 2009-10 précise les modalités d'établissement des comptes annuels des organisations syndicales (champ d'application, règles de comptabilisation, règles d'évaluation et de réévaluation des éléments du patrimoine, traitement des contributions en nature, documents de synthèse) ainsi que mes modalités d'application des comptes consolidés et des comptes combiné.

4.6. Les règlements, avis, recommandations et communiqués en matière de normes privées de l'Autorité des normes comptables

En 2010, ont été publiés onze règlements¹²³⁸, cinq avis¹²³⁹, une recommandation¹²⁴⁰ et deux communiqués¹²⁴¹. En 2011, ont été publiés cinq règlements¹²⁴², deux avis¹²⁴³ et

¹²³⁸ Ces règlements portent sur les sujets suivants :

- Règlements 2010-02 à 2010-07 : transactions entre parties liées et opérations non inscrites au bilan dans les comptes individuels et consolidés des entités appliquant le PCG, des établissements de crédit et des entreprises d'investissement ;
- Règlements 2010-08 et 2010-09 : publications annuelles et trimestrielles des établissements de crédit et des entreprises d'investissement ;
- Règlement 2010-10 : présentation simplifiée des comptes annuels ;
- Règlement 2010-11 : traitement comptable de la contribution économique territoriale.

¹²³⁹ Les avis de l'ANC ont porté sur les thèmes suivants :

- avis 2010-01 du 17 février 2010 concernant un projet de décret relatif à la comptabilité simplifiée des commerçants et qui s'est traduit par le règlement 2010-10 de l'ANC (voir ci-dessus) ;
- avis 2010-02 du 2 mars 2010 afférent au projet de décret relatif à l'organisation financière et à l'investissement immobilier des établissements de santé et concernant notamment l'état des prévisions de recettes et de dépenses et la comptabilité des centres de luttés contre le cancer. Le décret a été publié au JO du 30 avril 2010 (décret 2010-425 du 29 avril 2010) ;
- avis 2010-03 du 18 juin 2010 sur un projet d'arrêté relatif à l'attestation de conformité des logiciels de comptabilité des offices d'huissiers de justice ;
- avis 2010-04 du 18 juin 2010 sur un projet d'arrêté portant modification de l'arrêté du 27 janvier 2006 relatif à l'attestation de conformité des logiciels de comptabilité des offices de notaires. L'arrêté a été publié au JO du 10 septembre 2010 (arrêté du 23 août 2010) ;
- avis 2010-05 du 7 octobre 2010 relatif aux projets de décret et arrêté sur les frais prélevés par les holdings et fonds fiscaux.

¹²⁴⁰ La seule recommandation de l'ANC de 2010 (recommandation RECO 2010-01 du 3 juin 2010), traite de l'application du règlement de l'ANC 2010-01 du 3 juin 2010.

¹²⁴¹ L'ANC a publié deux communiqués sur le traitement comptable de la contribution économique territoriale pour les sociétés, l'un pour leurs comptes consolidés selon les normes IFRS (communiqué du 14 janvier 2010), l'autre pour leurs comptes individuels et consolidés selon les normes françaises (communiqué du 21 juillet 2010).

¹²⁴² Ces règlements ont porté sur les sujets suivants :

- Règlement de l'ANC n° 2011-01 du 9 juin 2011 relatif au plan comptable applicable aux organismes paritaires collecteurs de la formation professionnelle continue
- Règlement de l'ANC n° 2011-02 du 9 juin 2011 relatif au modèle abrégé d'annexe des comptes annuels.
- Règlement de l'ANC n° 2011-03 du 7 juillet 2011 relatif à l'annexe des comptes annuels des fonds et sociétés mentionnés aux articles 199 terdecies O-A et 885-O-V bis du code général des impôts.
- Règlement de l'ANC n° 2011-04 du 10 novembre 2011 relatif au traitement comptable du dispositif prévu à l'article 1 de la loi n°2011-894.
- Règlement de l'ANC n° 2011-05 du 10 novembre 2011 modifiant le règlement du CRC n° 2003-02 relatif au plan comptable des organismes de placement collectif en valeurs mobilières.

¹²⁴³ Ces avis ont porté sur les sujets suivants :

deux recommandations¹²⁴⁴. En 2012, ont été publiés sept règlements¹²⁴⁵ et deux recommandations¹²⁴⁶. En 2013 ont été publiés trois règlements¹²⁴⁷, quatre avis¹²⁴⁸ et cinq recommandations¹²⁴⁹. En 2014 ont été publiés sept règlements¹²⁵⁰ et neuf avis¹²⁵¹. En 2015 ont été publiés douze règlements¹²⁵², un avis¹²⁵³ et une recommandation¹²⁵⁴.

- Avis n° 2011-01 du 11 avril 2011 relatif aux projets de décret et d'arrêté relatifs au plan d'épargne populaire et portant modification du code des assurances

- Avis n° 2011-02 du 1er décembre 2011 relatif au projet de décret relatif à l'entrepreneur individuel

¹²⁴⁴ Ces recommandations ont porté sur les sujets suivants :

- Recommandation RECO n° 2011-01 du 3 février 2011 relative à l'application de l'article 26 de la loi n°2010-1330.

- Recommandation RECO n° 2011-02 du 10 novembre 2011 relative au traitement comptable du dispositif prévu à l'article 1 de la loi n°2011-894.

¹²⁴⁵ Ces règlements ont porté sur les sujets suivants :

- Règlement de l'ANC n° 2012-01 du 19 mars 2012 relatif au traitement comptable du changement de régime fiscal des mutuelles et des institutions de prévoyance dans les comptes consolidés ou combinés des exercices clos au 31 décembre 2011

- Règlement de l'ANC n° 2012-02 du 7 mars 2012 relatif à l'application de l'article L. 233-24 du code de commerce.

- Règlement de l'ANC n° 2012-03 du 4 octobre 2012 relatif à la comptabilisation des quotas d'émission de gaz à effet de serre et unités assimilées.

- Règlement de l'ANC n° 2012-04 du 4 octobre 2012 relatif à la comptabilisation des certificats d'économie d'énergie.

- Règlement de l'ANC n° 2012-05 du 8 novembre 2012 modifiant l'article 380-1 du règlement CRC n° 99-03.

- Règlement de l'ANC n° 2012-06 du 30 novembre 2012 relatif à l'annexe des comptes annuels des fonds et sociétés visés par le décret n° 2012-465 du 10 avril 2012 relatif à l'encadrement et à la transparence des frais et commissions prélevés.

- Règlement de l'ANC n° 2012-07 du 3 décembre 2012 relatif au traitement comptable du changement de régime fiscal des mutuelles et des institutions de prévoyance dans les comptes consolidés ou combinés.

¹²⁴⁶ Ces recommandations ont porté sur les sujets suivants :

- Recommandation RECO n° 2012-01 du 21 décembre 2012 relative à l'élaboration de l'annexe des comptes consolidés établis selon les normes comptables internationales - Principes généraux

- Recommandation RECO n° 2012-02 du 21 décembre 2012 relative à la présentation de l'annexe des comptes consolidés établis selon les normes comptables internationales - Modèle d'annexe simplifiée pour les sociétés moyennes et petites.

¹²⁴⁷ Ces règlements ont porté sur les sujets suivants :

- Règlement de l'ANC n° 2013-01 du 30 octobre 2013 relatif aux modalités d'établissement des comptes des établissements de monnaie électronique.

- Règlement de l'ANC n° 2013-02 du 7 novembre 2013 relatif à la comptabilisation des certificats d'économie d'énergie.

- Règlement de l'ANC n° 2013-03 du 13 décembre 2013 relatif aux règles de comptabilisation des valeurs amortissables visées à l'article R.332-20 du code des assurances, R.931-10-41 du code de la sécurité sociale et R.212-53 du code de la mutualité.

¹²⁴⁸ Ces avis ont porté sur les sujets suivants :

- Avis n° 2013-01 du 4 avril 2013 relatif au projet de décret relatif à la simplification de certaines obligations comptables applicables aux commerçants et de diverses mesures du droit des sociétés

- Avis n° 2013-02 du 6 juin 2013 relatif au projet de décret modifiant les règles d'investissement des entreprises d'assurance dans les prêts à l'économie ou les titres assimilés

- Avis n° 2013-03 du 6 juin 2013 relatif à l'article 6 du projet d'ordonnance transposant la directive AIFM

- Avis n° 2013-04 du 3 octobre 2013 relatif au projet d'arrêté fixant les règles de provisionnement des rentes revalorisées annuellement en application de la loi n° 51-695 du 24 mai 1951 ou de la loi n° 74-1118 du 27 décembre 1974

¹²⁴⁹ Ces recommandations ont porté sur les sujets suivants :

- Recommandation RECO n° 2013-01 du 4 avril 2013 Relative à la présentation de la quote-part du résultat net des entreprises mises en équivalence dans le compte de résultat consolidé établi selon les normes comptables internationales)

- Recommandation RECO n° 2013-02 du 7 novembre 2013 Relative aux règles d'évaluation et de comptabilisation des engagements de retraite et avantages similaires pour les comptes annuels et les comptes consolidés établis selon les normes comptables françaises.

-
- Recommandation RECO n° 2013-03 du 7 novembre 2013 Relative au format des comptes consolidés des entreprises établis selon les normes comptables internationales (hors établissements du secteur bancaire et organismes d'assurance).
 - Recommandation RECO n° 2013-04 du 7 novembre 2013 Relative au format des comptes consolidés des établissements du secteur bancaire établis selon les normes comptables internationales.
 - Recommandation RECO n° 2013-05 du 7 novembre 2013 Relative au format des comptes consolidés des organismes d'assurance établis selon les normes comptables internationales.
- 1250 Ces règlements ont porté sur les sujets suivants :
- Règlement de l'ANC n° 2014-01 du 14 janvier 2014 relatif au plan comptable des organismes de placement collectif à capital variable.
 - Règlement de l'ANC n° 2014-02 du 6 février 2014 relatif aux modalités d'établissement des comptes des sociétés de financement.
 - Règlement de l'ANC n° 2014-03 du 5 juin 2014 relatif au Plan comptable général
 - Règlement de l'ANC n° 2014-04 du 5 juin 2014 relatif au classement comptable des obligations convertibles en actions dans les entreprises d'assurance, les mutuelles et les institutions de prévoyance.
 - Règlement de l'ANC n° 2014-05 du 2 Octobre 2014 relatif à la comptabilisation des terrains de carrières et des redevances de fortage.
 - Règlement de l'ANC n° 2014-06 du 2 Octobre 2014 relatif au plan comptable des organismes de placement collectif immobilier.
 - Règlement de l'ANC n°2014-07 du 26 novembre 2014 relatif aux comptes des entreprises du secteur bancaire.
- 1251 Ces avis ont porté sur les sujets suivants :
- Avis n° 2014-01 du 14 janvier 2014 relatif au projet d'ordonnance allégeant les obligations comptables des micro-entreprises et petites entreprises
 - Avis n° 2014-02 du 14 janvier 2014 relatif au projet de loi Démocratie sociale- Formation professionnelle- Alternance- Transparence des comptes des comités d'entreprise
 - Avis n° 2014-03 du 03 Avril 2014 relatif au projet de décret relatif à diverses dispositions du code de la construction et de l'habitation applicables à la gestion des diverses catégories d'organismes d'habitation à loyer modéré
 - Avis n° 2014-04 du 03 juillet 2014 relatif au projet de décret relatif aux contrats comportant des engagements donnant lieu à constitution d'une provision de diversification
 - Avis n° 2014-05 du 03 septembre 2014 relatif au projet d'arrêté relatif aux engagements donnant lieu à la constitution d'une provision de diversification
 - Avis n°2014-06 du 8 octobre 2014 sur le décret n°2014-1738 du 29 décembre 2014 relatif à la dépréciation de sommes dues à titre de loyers, charges et accessoires par les locataires des organismes d'habitation à loyer modéré
 - Avis n° 2014-07 du 2 Octobre 2014 relatif au projet de décret pris pour l'application de l'article L. 511-45 du code monétaire et financier
 - Avis n°2014-09 du 6 novembre 2014 sur le décret n°2014-1530 du 17 décembre 2014 modifiant les règles d'investissements des entreprises d'assurances, des institutions de prévoyance, des mutuelles et de leurs unions dans les prêts à l'économie ou les titres assimilés
 - Avis n° 2014-12 du 4 décembre 2014 relatif au projet d'ordonnance de transposition de la directive 2009/138/CE et portant diverses dispositions d'adaptation de la législation concernant l'accès aux activités de l'assurance et de réassurance (Solvabilité II), en France métropolitaine et dans les collectivités territoriales régies par l'article 73 de la Constitution
- 1252 Ces règlements ont porté sur les sujets suivants :
- Règlement de l'ANC n° 2015-01 du 2 avril 2015 relatif aux comptes des comités d'entreprise, des comités centraux d'entreprise et des comités interentreprises relevant l'article L. 2325-45 du code du travail.
 - Règlement de l'ANC n° 2015-02 du 2 avril 2015 relatif aux documents comptables des comités d'entreprise, des comités centraux d'entreprise et des comités interentreprises relevant de l'article L. 2325-46 du code du travail.
 - Règlement de l'ANC n°2015-03 du 7 mai 2015 relatif aux comptes annuels établis par les organismes paritaires collecteurs de la formation.
 - Règlement de l'ANC n° 2015-04 du 4 juin 2015 relatif aux comptes annuels des organismes de logement social.
 - Règlement de l'ANC n°2015-05 du 2 juillet 2015 relatif au traitement comptable des instruments financiers à terme et des opérations de couvertures dans les comptes annuels des sociétés industrielles et commerciales.
 - Règlement de l'ANC n° 2015-06 du 23 novembre 2015 modifiant le règlement ANC N°2014-03 relatif au plan comptable général.
 - Règlement de l'ANC n° 2015-07 du 23 novembre 2015 modifiant l'annexe du règlement n° 99-02 du 29 avril 1999 du comité de la réglementation comptable modifié relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques.
 - Règlement de l'ANC n° 2015-08 du 23 novembre 2015 modifiant l'annexe du règlement du comité de la réglementation comptable n° 99-07 du 24 novembre 1999 relatif aux règles de consolidation modifié.

Méritent une attention particulière les règlements 2010-02 et 2010-03, 2010-10, 2010-11, 2012-03, 2012-04, 2014-03¹²⁵⁵, 2014-07¹²⁵⁶, 2015-05, 2015-06 et 2015-07¹²⁵⁷

4.6.1. Les règlements 2010-02 et 2010-03 de l'ANC

Le décret n° 2009-267 du 9 mars 2009, pris dans le cadre de la transposition de la directive 2006/46 CE du 14 juin 2006, crée une obligation de communiquer en annexe des comptes individuels et consolidés la liste des transactions conclues avec les parties liées et une information sur les opérations non inscrites au bilan.

Les règlements 2010-02 et 2010-03 l'ANC du 2 septembre 2010, homologués par arrêté du 29 décembre 2010, publiés au JO du 31 décembre 2010, précisent les modalités d'élaboration de cette information à fournir dans les comptes individuels (règlement 2010-02) et dans les comptes consolidés (règlement 2010-03) des entités devant appliquer les règlements CRC 99-03 (PCG) et CRC 99-02 (comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques).

4.6.2. Le règlement 2010-10 de l'ANC

Le règlement ANC 2010-10 du 7 octobre 2010, homologué par arrêté du 28 décembre 2010, publié au JO du 30 décembre 2010, relatif à la présentation simplifiée des comptes annuels (et remplaçant l'article R. 123-200 du Code de commerce qui devrait être abrogé), définit de nouveaux seuils pour l'établissement de comptes simplifiés, qu'autorise l'article L. 123-16 du Code de commerce :

	Pour le bilan et le compte de résultat des personnes physiques et morales		Pour l'annexe des personnes morales	
	Règlement ANC 2010-10	Article R. 123-200	Règlement ANC 2010-10	Article R. 123-200
Total du bilan (€)	≤ 1 000 000	≤ 267 000	≤ 3 650 000	≤ 3 650 000

- Règlement de l'ANC n° 2015-09 du 23 novembre 2015 modifiant l'annexe du règlement du comité de la réglementation comptable n° 2000-05 du 7 décembre 2000 relatif aux règles de consolidation et de combinaison des entreprises régies par le code des assurances et des institutions de prévoyance régies par le code de la sécurité sociale ou par le code rural modifié.
- Règlement de l'ANC n° 2015-10 du 26 novembre 2015 relatif aux comptes consolidés des comités d'entreprise, des comités d'établissement, des comités centraux d'entreprise et des comités interentreprises relevant de l'article L. 2325-48 du Code du travail.
- Règlement de l'ANC n° 2015-11 du 26 novembre 2015 relatif aux comptes annuels des entreprises d'assurance relevant du code des assurances, du code de la mutualité et du code de la sécurité sociale.
- Règlement de l'ANC n° 2015-12 du 10 décembre 2015 relatif au traitement comptable des droits au paiement de base

¹²⁵³ Cet avis a porté sur le sujet suivant :

- Avis n°2015-01 du 5 mars 2015 relatif au projet de décret de transposition de la directive 2009/138/CE et portant diverses dispositions d'adaptation de la législation concernant l'accès aux activités de l'assurance et de réassurance et leur exercice (Solvabilité II), en France métropolitaine et dans les collectivités territoriales régies par l'article 73 de la Constitution.

¹²⁵⁴ La recommandation a porté sur le sujet suivant :

- Recommandation RECO n°2015-01 du 7 janvier 2015 relative au traitement comptable des titres, parts, actions et avances en comptes courants dans les Sociétés civiles de placement immobilier. (SCPI)

¹²⁵⁵ Lequel fera en section 6 de ce chapitre l'objet d'une analyse approfondie.

¹²⁵⁶ Voir ci-après § 4.7.2.

¹²⁵⁷ Voir ci-après § 7.4 et 7.5

Montant net du chiffre d'affaires (€)	≤ 2 000 000	≤ 534 000	≤ 7 300 000	≤ 7 300 000
Nombre moyen de salariés	≤ 20	≤ 10	≤ 50	≤ 50

4.6.3. Le règlement 2010-11 de l'ANC

Le règlement ANC 2010-11 du 5 novembre 2010 renomme le sous compte 63511 « Taxe professionnelle » du Plan comptable général en « Contribution économique territoriale ».

4.6.4. Les règlements 2012-03 et 2012-04 de l'ANC

L'Autorité des normes comptables a publié en 2012 deux nouveaux règlements qui sont intégrés dans l'annexe du PCG, relatifs à la comptabilisation des quotas d'émission de gaz à effet de serre (quotas de CO₂), d'une part (règlement 2012-03), et à la comptabilisation des certificats d'économie d'énergie, d'autre part (règlement 2012-04). Le premier règlement est applicable à compter du 1^{er} janvier 2013 et le second à compter du 1^{er} janvier 2014.

Le règlement 2012-03 abroge les dispositions du règlement 2004-08 du 23 novembre 2004 du CRC, lequel avait créé deux nouveaux comptes : 449 « Quotas d'émission à restituer à l'Etat » et 489 « Quotas d'émission alloués par l'Etat » et précisait que le compte 205 « Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires » enregistrerait également les quotas d'émission. Dans le cadre du nouveau règlement, les quotas sont considérés comme étant des éléments dont le coût est directement lié aux activités de production et doivent être comptabilisés dans des comptes de stocks (et non dans des comptes d'immobilisations incorporelles). Ils peuvent être détenus soit pour se conformer aux exigences de la réglementation (modèle économique « Production »), soit à des fins de négoce (modèle économique « Négoce »).

Il y a une grande similitude entre la comptabilisation des certificats d'économie d'énergie et celle des quotas d'émission de gaz à effet de serre. Deux modèles sont également distingués dans le règlement 2012-04 : modèle « Economie d'énergie » et modèle « Négoce », avec des règles de comptabilisation et d'information semblables à celles des quotas.

4.6.5. Le règlement 2015-05 de l'ANC

Le règlement ANC 2014-03 relatif au Plan Comptable Général (PCG) traite des instruments financiers dans les comptes individuels des entreprises industrielles et commerciales. Cependant, les dispositions relatives aux instruments financiers à terme (également appelés dérivés) et aux opérations de couvertures sont peu développées, contrairement aux secteurs banque et assurance qui disposent de règles spécifiques plus détaillées. Quatre articles (221-1 à 221-4) présentaient simplement les règles de comptabilisation applicables. Aussi le règlement 2015-05 du 5 juillet 2015 relatif aux instruments financiers à terme et aux opérations de couverture a supprimé ces quatre articles et les a remplacés par une section spéciale nouvelle comprenant les articles 628-1 à 628-17 du PCG : section 8 « Dispositions relatives aux instruments financiers à terme et aux opérations de couverture ».

L'approche retenue dans ce règlement s'articule autour des objectifs suivants :

- maintenir et développer des règles comptables simples pour les opérations les plus simples. Ainsi, pour les opérations de couverture, le principe de la reconnaissance symétrique dans le compte de résultat des effets (latents ou réalisés) de l'instrument de

couverture avec la réalisation de l'élément couvert, est généralisé, notamment en matière de change.

- adopter des règles comptables rigoureuses conduisant à l'inscription au bilan de la valeur des instruments dérivés non utilisés comme opération de couverture (classés en « position ouverte isolée »). Dans le compte de résultat, pour ce type d'opération, l'application du principe de prudence conduit à provisionner les moins-values latentes.

- moderniser le traitement de certains instruments sophistiqués pour lesquels les risques pris par l'entreprise doivent être traduits comptablement de manière systématique et avant qu'ils ne soient avérés.

- accroître et améliorer l'information fournie en annexe sur les stratégies de couverture.

4.7. L'application du cadre comptable à des entités spécifiques

4.7.1. Le droit comptable public

La comptabilité de l'Etat

L'architecture comptable de l'Etat a été profondément réformée par la loi organique du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances (LOLF). Le volet comptable de la LOLF a mis en place une comptabilité de l'Etat qui doit s'inspirer des normes comptables issues de la comptabilité commerciale (art. 30) : logique patrimoniale, comptabilité d'exercice. Outre le suivi des dépenses et des recettes, celle-ci retrace donc désormais le patrimoine de l'Etat. Elle permettra à terme l'analyse des coûts des différentes politiques publiques par le Parlement et le citoyen. Cependant, la méthode comptable utilisée relève encore d'une logique de caisse (art. 28).

Les règles relatives à la comptabilité générale de l'Etat sont fixées par l'arrêté du 21 mai 2004 modifié, un recueil de normes comptables de l'Etat étant annexé à cet arrêté.

Le recueil des normes comptables de l'Etat comprend trois parties :

- le cadre conceptuel,

- les vingt et une normes proprement dites (norme 1 : états financiers, norme 2 : charges ; norme 3 : produits régaliens, norme 4 : produits de fonctionnement, d'intervention et produits financiers, norme 5 : immobilisations incorporelles, norme 6 : immobilisations corporelles ; norme 7 : immobilisations financières ; norme 8 : stocks ; norme 9 : créances de l'actif circulant ; norme 10 : composante de trésorerie de l'Etat, norme 11 : dettes financières et instruments financiers à terme, norme 12 : provisions pour risques et charges, dettes non financières et autres passifs ; norme 13 : engagements à mentionner dans l'annexe, norme 14 : changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs, norme 15 : événements postérieurs à la clôture des comptes, norme 16 : information sectorielle, norme 17 : les biens historiques et culturels, norme 18 : les contrats concourant à la réalisation d'un service public, norme 19 : les contrats à long terme, norme 20 : les financements d'actifs, norme 21 : les quotas d'émissions de gaz à effet de serre.).

- et un glossaire.

Un plan comptable détaillé, conforme au Plan comptable général a été également mis en place.

Cette structure évoque les International Public Sector Accounting Standards (normes internationales de comptabilité publique) ou IPSAS's qu'élabore le comité du secteur public à l'intérieur de l'International Federation of Accountants (IFAC).

La comptabilité des collectivités locales

La M14 est la nomenclature budgétaire et comptable qui s'applique aux communes et à leurs services publics à caractère administratif, aux centres communaux et intercommunaux d'action sociale, aux caisses des écoles et aux établissements publics de coopération intercommunale. Votée par le Parlement en 1994, elle a été mise en œuvre en 1997.

Pour les départements, l'instruction M52 adapte la comptabilité à l'environnement juridique (décentralisation, réformes législatives diverses) et recherche l'homogénéité la plus grande possible avec celle des autres collectivités. Appliquée depuis le 1er janvier 2004, elle renforce également la comptabilité patrimoniale (principes d'amortissement hors voirie ; comptabilité d'exercice).

Pour les régions, l'instruction provisoire M71 vise également à améliorer la patrimonialité de leurs comptes. Après avoir été expérimentée depuis le 1er janvier 2005, elle a été généralisée au 1er janvier 2008. Les régions ont été les dernières collectivités territoriales à disposer d'une instruction comptable renouvelée.

La comptabilité des organismes de sécurité sociale

Elle est régie par l'arrêté du 30 janvier 2008 portant modification de l'arrêté du 30 novembre 2001 pris en application du décret n° 2001-859 du 19 septembre 2001 modifié relatif à l'application du plan comptable unique des organismes de sécurité sociale.

L'annexe de l'arrêté (une centaine de pages) comprend les rubriques suivantes :

1. Principes et textes de référence
2. Règles et méthodes comptables spécifiques à la sécurité sociale
3. Nomenclature comptable et principes de la comptabilité développée
4. Documents de synthèse
5. Centralisation des comptabilités des organismes de sécurité sociale

Les travaux du Conseil de normalisation des comptes publics

Le Conseil de normalisation des comptes publics (CNOCP) a été créé par la loi de finances rectificative du 30 décembre 2008, suite notamment aux propositions formulées par le rapport Prada, et a remplacé le Comité des normes de comptabilité publique et son Comité d'interprétation.

Ce Conseil est en charge de la normalisation comptable de toutes les personnes publiques et privées exerçant une activité non marchande et financées majoritairement par des ressources publiques, et notamment des prélèvements obligatoires. C'est un organisme consultatif placé auprès du Ministre chargé des comptes publics.

Entrent dans son périmètre, l'Etat et les organismes dépendant de l'Etat, les collectivités territoriales et les établissements publics locaux, la Sécurité sociale et les organismes qui lui sont assimilés. Cette extension de périmètre par rapport à l'ancien Comité des normes de comptabilité publique qui était en charge de la normalisation des comptes de l'Etat

français se justifie par la nécessité de définir une politique de normalisation comptable harmonisée pour l'ensemble des administrations publiques.

Le Conseil de normalisation des comptes publics est chargé d'émettre des avis préalables sur tous les projets de normes comptables que contiennent les projets de textes législatifs ou réglementaires applicables aux personnes publiques et privées entrant dans son champ de compétence.

Le Conseil de normalisation des comptes publics propose également aux ministres compétents des normes comptables, des modifications ou des interprétations de normes comptables applicables à ces personnes.

Le Conseil de normalisation des comptes publics participe en son nom aux débats internationaux sur la normalisation comptable du secteur public et répond aux consultations des institutions et organisations internationales.

Tous les avis préalables, les avis relatifs aux normes comptables, les réponses aux consultations internationales et les prises de position du Conseil de normalisation des comptes publics sont rendus publics.

Depuis sa mise en place, le Conseil de normalisation des comptes publics a présenté trois séries de travaux : des avis proprement dit¹²⁵⁸, des avis préalables sur les textes

1258 - avis n° 2010-01 du 9 février 2010 relatif à la couverture par la Caisse d'amortissement de la dette sociale (CADES) des déficits cumulés des organismes de sécurité sociale ;

- avis n° 2010-02 du 30 juin 2010 relatif aux changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs dans les établissements publics nationaux relevant des instructions budgétaires, financières et comptables M 9-1 et M 9-3 ;
- avis n° 2010-03 du 30 juin 2010 relatif aux règles comptables de provisionnement applicables à l'Etablissement de Retraite Additionnelle de la Fonction Publique (ERAFP) ;
- avis n° 2011-01 du 15 mars 2011 relatif aux durées d'amortissement des subventions versées par les collectivités locales relevant des instructions budgétaires et comptables M14, M52, M61 et M71 ;
- avis n° 2011-02 du 15 mars 2011 relatif à la suppression de la notion d'opérateur des politiques de l'Etat et à des modifications mineures de la norme 7 « Les immobilisations financières » du Recueil des normes comptables de l'Etat ;
- avis n° 2011-03 du 15 mars 2011 relatif au traitement comptable des biens immobiliers ayant une durée de vie non déterminable (parc immobilier non spécifique) et à des modifications mineures de la norme 6 « Les immobilisations corporelles » du Recueil des normes comptables de l'Etat ;
- avis n° 2011-05 du 8 juillet 2011 relatif à l'information comptable des dettes financières et des instruments dérivés des entités à comptabilité publique relevant du code général des collectivités territoriales, du code de l'action sociale et des familles, du code de la santé publique et du code de la construction et de l'habitation ;
- avis n° 2011-06 du 8 juillet 2011 relatif à l'information sectorielle de l'Etat ;
- avis n° 2011-07 du 8 juillet 2011 relatif à la définition des comptes de régularisation dans le recueil des normes comptables de l'Etat ;
- avis n° 2011-09 du 17 octobre 2011 relatif à la définition et à la comptabilisation des charges et à des modifications mineures de la norme 2 « Les charges », la norme 12 renommée « Les passifs non financiers » et la norme 13 « Les engagements à mentionner dans l'annexe » du recueil des normes comptables de l'Etat ;
- avis n° 2011-10 du 8 décembre 2011 relatif à la présentation et à l'évaluation du financement de l'actif des établissements publics ;
- avis n° 2011-11 du 8 décembre 2011 relatif au traitement dans les comptes des entités publiques des contrats concourant à la réalisation d'un service public
- avis n° 2012-01 du 17 février 2012 relatif à la comptabilisation à la date de clôture des droits à congés, du compte épargne-temps, des heures supplémentaires ainsi que des heures complémentaires dans les établissements publics relevant des instructions budgétaires, financières et comptables M 9-1, M 9-3 et M 9-5 ;
- avis n° 2012-02 du 4 mai 2012 relatif aux modalités de première comptabilisation des immobilisations corporelles antérieurement non comptabilisées en raison de situations particulières ;
- avis n° 2012-03 du 3 juillet 2012 relatif à l'intégration des dispositions de l'avis n° 2011-11 du 8 décembre 2011 dans le recueil des normes comptables de l'Etat et à des modifications mineures de la norme 6 « Les immobilisations corporelles » et de la norme 5 « Les immobilisations incorporelles » de ce recueil ;

réglementaires, des recommandations, des études et des réponses du Conseil de normalisation des comptes publics à l'IPSAS (organisme international de normalisation public).

Le conseil de normalisation des comptes publics publie notamment un recueil des normes comptables de l'Etat et un recueil des normes comptables des établissements publics¹²⁵⁹.

4.7.2. La comptabilité des banques et établissements financiers

Depuis 2005, de nombreux règlements du Comité de la réglementation comptable ou de l'Autorité des normes comptables sont venus amender les dispositions construites auparavant. Entre le 1^{er} janvier 2005 et le 31 décembre 2015, le CRC et l'ANC ont publié trente deux règlements applicables aux entreprises du secteur bancaire¹²⁶⁰.

-
- avis n° 2012-04 du 3 juillet 2012 sur la comptabilisation des dettes financières et des instruments dérivés des entités à comptabilité publique relevant du code général des collectivités territoriales, du code de l'action sociale et des familles, du code de la santé publique et du code de la construction et de l'habitation ;
 - avis n° 2012-05 du 18 octobre 2012 relatif aux changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs ;
 - avis n° 2012-06 du 18 octobre 2012 relatif à la norme 14 nouvellement nommée « Changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs » du Recueil des normes comptables de l'Etat ;
 - avis n° 2012-07 du 18 octobre 2012 relatif aux biens historiques et culturels ;
 - avis n° 2013-01 du 14 janvier 2013 relatif aux dépenses d'intervention des entités à comptabilité publique relevant du code général des collectivités territoriales, du code de l'action sociale et des familles, du code de la santé publique et du code de la construction et de l'habitation ;
 - avis n° 2013-02 du 14 janvier 2013 relatif aux immobilisations incorporelles et corporelles contrôlées conjointement par plusieurs entités ;
 - avis n° 2013-03 du 14 janvier 2013 relatif à l'intégration des dispositions de l'avis n° 2012-07 du 18 octobre 2012 dans le recueil des normes comptables de l'Etat (nouvelle norme 17 sur les biens historiques et culturels) ;
 - avis n° 2013-04 du 12 avril 2013 relatif aux transferts d'actifs corporels entre entités du secteur public
 - avis n° 2013-05 du 5 juillet 2013 relatif aux dispositifs d'intervention de certains établissements publics
 - avis n° 2013-06 du 25 octobre 2013 relatif aux immobilisations incorporelles et corporelles contrôlées conjointement par plusieurs entités à comptabilité publique relevant du code général des collectivités territoriales, du code de l'action sociale et des familles, du code de la santé publique et du code de la construction et de l'habitation
 - avis n° 2014-01 du 17 octobre 2014 relatif à la définition des catégories et à l'évaluation à la date de clôture des immobilisations corporelles de l'Etat
 - avis n° 2014-02 du 17 octobre 2014 relatif à la nouvelle norme 18 sur les contrats concourant à la réalisation d'un service public du Recueil des normes comptables de l'Etat
 - avis n° 2015-01 du 15 janvier 2015 relatif à la nouvelle norme 21 sur les quotas d'émissions de gaz à effet de serre du Recueil des normes comptables de l'Etat
 - avis n° 2015-02 du 15 janvier 2015 relatif à la nouvelle norme 21 sur les quotas d'émissions de gaz à effet de serre du futur Recueil de normes comptables pour les établissements publics
 - avis n° 2015-03 du 15 janvier 2015 relatif aux quotas d'émissions de gaz à effet de serre détenus par des entités du secteur public autres que l'Etat et les établissements publics
 - avis n° 2015-04 du 15 janvier 2015 relatif à la norme 8 « Les stocks » du Recueil des normes comptables de l'Etat
 - avis n° 2015-05 du 8 avril 2015 relatif au Recueil des normes comptables pour les établissements publics Le Recueil des normes comptables pour les établissements publics est consultable dans la rubrique « Recueil des normes comptables pour les établissements publics ».
 - avis n° 2015-06 du 3 juillet 2015 relatif à la norme 10 « Les composantes de la trésorerie » du Recueil des normes comptables de l'Etat
 - avis n° 2015-07 du 3 juillet 2015 relatif à la norme 11 « Les dettes financières et les instruments financiers à terme » du Recueil des normes comptables de l'Etat

¹²⁵⁹ Voir sur <http://www.economie.gouv.fr/cnocp/recueil-des-normes-comptables-letat>

et <http://www.economie.gouv.fr/cnocp/recueil-des-normes-comptables-pour-etablissements-publics>

¹²⁶⁰ Ces règlements ont porté sur les sujets suivants :

- Règlement 2005-01 du 3 novembre 2005 relatif à la comptabilisation des opérations sur titres modifiant le règlement 90-01 du Comité de la réglementation bancaire modifié par le règlement 95-04 du 21 juillet 1995 du

Comité de la réglementation bancaire et les règlements 2000-02 du 4 juillet 2000 et 2002-01 du 12 décembre 2002 du Comité de la réglementation comptable

- Règlement 2005-02 du 3 novembre 2005 modifiant le règlement 99-07 du CRC du 24 novembre 1999 relatif aux règles de consolidation
- Règlement 2005-03 du 3 novembre 2005 modifiant le règlement 2002-03 du CRC du 12 décembre 2002 relatif au traitement comptable du risque de crédit
- Règlement 2005-04 du 3 novembre 2005 modifiant le règlement 2000-03 du CRC du 4 juillet 2000 relatif aux documents de synthèse individuels
- Règlement 2005-05 du 3 novembre 2005 modifiant l'annexe au règlement 2000-04 du CRC du 4 juillet 2000 relatif aux documents de synthèse consolidés
- Règlement 2005-07 du 3 novembre 2005 modifiant le plan comptable des OPCVM (3e partie)
- Règlement 2007-04 du 14 décembre 2007 relatif à la comptabilisation des actifs donnés en garantie dans le cadre de contrats de garantie financière assortis d'un droit de réutilisation pour les établissements de crédit et entreprises d'investissement habilités
- Règlement 2007-05 du 14 décembre 2007 afférent aux informations relatives aux actifs donnés en garantie dans le cadre de contrats de garantie financière assortis d'un droit de réutilisation modifiant le règlement 2000-03 du Comité de la réglementation comptable relatif aux documents de synthèse individuels
- Règlement 2007-06 du 14 décembre 2007 afférent au caractère douteux des découverts modifiant l'article 3 bis du règlement 2002-03 du Comité de la réglementation comptable relatif au traitement comptable du risque de crédit
- Règlement 2008-02 du 3 avril 2008 afférent aux informations relatives au traitement comptable des opérations de fiducie modifiant le règlement 2000-03 du Comité de la réglementation comptable relatif aux documents de synthèse individuels des entreprises relevant du Comité de la réglementation bancaire et financière
- Règlement 2008-04 du 3 avril 2008 afférent au traitement comptable des opérations de fiducie modifiant le règlement 99-07 du Comité de la réglementation comptable relatif aux règles de consolidation des entreprises relevant du Comité de la réglementation bancaire et financière
- Règlement 2008-07 du 3 avril 2008 afférent à la comptabilisation des frais d'acquisition de titres modifiant le règlement 90-01 du Comité de la réglementation bancaire relatif à la comptabilisation des opérations sur titres modifié par le règlement 95-04 du 21 juillet 1995 du Comité de la réglementation bancaire et les règlements 2000-02 du 4 juillet 2000, 2002-01 du 12 décembre 2002 et 2005-01 du 3 novembre 2005 du Comité de la réglementation comptable
- Règlement 2008-13 du 4 décembre 2008 afférent à la présentation des informations pro-forma modifiant le règlement 99-07 du Comité de la réglementation comptable relatif aux règles de consolidation
- Règlement 2008-17 du 10 décembre 2008 afférent aux transferts de titres hors de la catégorie "titres de transaction" et hors de la catégorie "titres de placement" et à la comptabilisation des plans d'options d'achat ou de souscription d'actions et des plans d'attribution d'actions gratuites aux employés modifiant le règlement 90-01 du Comité de la réglementation bancaire relatif à la comptabilisation des opérations sur titres modifié par le règlement 95-04 du 21 juillet 1995 du Comité de la réglementation bancaire et les règlements 2000-02 du 4 juillet 2000, 2002-01 du 12 décembre 2002, 2005-01 du 3 novembre 2005 et 2008-07 du 3 avril 2008 du Comité de la réglementation comptable
- Règlement 2009-03 du 3 décembre 2009 relatif à la comptabilisation des commissions reçues par un établissement de crédit et des coûts marginaux de transaction à l'occasion de l'octroi ou de l'acquisition d'un concours
- Règlement 2009-04 du 3 décembre 2009 afférent à la valorisation des swaps et modifiant le règlement 90-15 du Comité de la réglementation bancaire relatif à la comptabilisation des contrats d'échange de taux d'intérêt ou de devises
- Règlement 2009-06 du 3 décembre 2009 afférent à l'information financière intermédiaire des établissements de crédit et des entreprises d'investissement et modifiant les règlements n°91-01, 91-03 et 97-03 du Comité de la réglementation bancaire
- Règlement 2009-08 du 3 décembre 2009 relatif aux modalités d'établissement des comptes des établissements de paiement
- Règlement 2009-09 du 3 décembre 2009 afférent à l'actualisation du règlement 99-07 relatif aux comptes consolidés
- Règlement de l'ANC n°2010-04 du 7 octobre 2010 relatif aux transactions entre parties liées et aux opérations non inscrites au bilan modifiant le règlement du Comité de la réglementation bancaire 91-01 relatif à l'établissement et à la publication des comptes individuels des établissements de crédit
- Règlement de l'ANC 2010-05 du 7 octobre 2010 relatif aux transactions entre parties liées et aux opérations non inscrites au bilan modifiant le règlement du Comité de la réglementation comptable 99-07 relatif aux comptes consolidés
- Règlement de l'ANC 2010-06 du 7 octobre 2010 relatif aux transactions entre parties liées et aux opérations non inscrites au bilan modifiant le règlement du Comité de la réglementation comptable 2002-04 relatif aux documents de synthèse individuels des entreprises d'investissement

En 2014, l'ANC a publié un nouveau règlement, le règlement 2014-07 du 26 novembre 2014 relatif aux comptes des entreprises du secteur bancaire reprenant l'ensemble (à quelques exceptions près) des règles applicables (définis par un règlement du CRB, du CRC ou de l'ANC) aux comptes sociaux des banques (les comptes consolidés sont établis conformément aux IFRS).

Ce règlement (très volumineux : 167 pages) comprend quatre parties (appelées livres) :

1. Principes généraux applicables à l'établissement des comptes annuels : cette partie présente les dispositions générales et les modèles des états de synthèse des établissements de crédit et sociétés de financement, des entreprises d'investissement, des établissements de paiement, des établissements de monnaie électronique.

2. Opérations particulières : sont traitées la comptabilisation des commissions reçues et des coûts marginaux de transaction à l'occasion de l'octroi ou de l'acquisition d'un concours, le traitement comptable du risque de crédit, la comptabilisation des opérations sur titres, la comptabilisation des opérations de cessions d'éléments d'actif, ou de titrisations, les instruments financiers à terme, l'épargne réglementée, la comptabilisation des opérations en devises, l'enregistrement des opérations avec service de règlement/livraison différés portant sur des titres, la comptabilisation des actifs donnés en garantie dans le cadre de contrats de garantie financière assortis d'un droit de réutilisation pour les établissements de crédit, les sociétés de financement et entreprises d'investissement habilités, le traitement comptable des fusions et opérations assimilées des banques sous statut coopératif.

3. Contrôle et publicité des comptes annuels : sont traitées la publication et le contrôle des comptes pour les établissements de crédit et sociétés de financement, les entreprises

-
- Règlement de l'ANC n°2010-04 du 7 octobre 2010 relatif aux transactions entre parties liées et aux opérations non inscrites au bilan modifiant le règlement du Comité de la réglementation bancaire 91-01 relatif à l'établissement et à la publication des comptes individuels des établissements de crédit
 - Règlement de l'ANC 2010-05 du 7 octobre 2010 relatif aux transactions entre parties liées et aux opérations non inscrites au bilan modifiant le règlement du Comité de la réglementation comptable 99-07 relatif aux comptes consolidés
 - Règlement de l'ANC 2010-06 du 7 octobre 2010 relatif aux transactions entre parties liées et aux opérations non inscrites au bilan modifiant le règlement du Comité de la réglementation comptable 2002-04 relatif aux documents de synthèse individuels des entreprises d'investissement
 - Règlement de l'ANC n°2010-08 du 7 octobre 2010 relatif aux publications annuelles et trimestrielles modifiant le règlement du Comité de la réglementation bancaire 91-01 relatif à l'établissement et à la publication des comptes individuels des établissements de crédit
 - Règlement de l'ANC n°2010-09 du 7 octobre 2010 relatif aux publications annuelles et trimestrielles modifiant le règlement du Comité de la réglementation bancaire 97-03 relatif à l'établissement et à la publication des comptes des entreprises d'investissement autres que les sociétés de gestion de portefeuille.
 - Règlement de l'ANC n° 2011-05 du 10 novembre 2011 modifiant le règlement du CRC n° 2003-02 relatif au plan comptable des organismes de placement collectif en valeurs mobilières.
 - Règlement de l'ANC n° 2012-06 du 30 novembre 2012 relatif à l'annexe des comptes annuels des fonds et sociétés visés par le décret n° 2012-465 du 10 avril 2012 relatif à l'encadrement et à la transparence des frais et commissions prélevés.
 - Règlement ANC 2013-01 du 30 octobre 2013 relatif aux modalités d'établissement des comptes des établissements de monnaie électronique
 - Règlement de l'ANC n° 2014-01 du 14 janvier 2014 relatif au plan comptable des organismes de placement collectif à capital variable.
 - Règlement de l'ANC n° 2014-02 du 6 février 2014 - relatif aux modalités d'établissement des comptes des sociétés de financement
 - Règlement de l'ANC n° 2014-06 du 2 octobre 2014 relatif au plan comptable des organismes de placement collectif immobilier
 - Règlement de l'ANC n°2014-07 du 26 novembre 2014 relatif aux comptes des entreprises du secteur bancaire
 - Règlement de l'ANC n° 2015-08 du 23 novembre 2015 modifiant l'annexe du règlement du comité de la réglementation comptable n° 99-07 du 24 novembre 1999 relatif aux règles de consolidation modifié.

d'investissement autres que les sociétés de gestion de portefeuille, les établissements de paiement et les établissements de monnaie électronique.

4. Etablissement et publicité des comptes consolidés : pour les comptes consolidés, il est proposé faire un simple renvoi aux textes antérieurs relatifs aux comptes consolidés (règlements CRC 99-07 et CRC 2002-05). En effet, dans le cadre de la transposition de la directive comptable, les règlements relatifs aux comptes consolidés (CRC 99-02, CRC 99-07 et CRC 00-05) doivent être revus en 2015 (en principe) pour l'ensemble des secteurs, et de manière coordonnée (la structure de ces trois règlements est identique). Sont présentés par ailleurs, les règles de publication des comptes consolidés pour les entreprises du secteur bancaire, les entreprises d'investissement, les établissements de paiement et les établissements de monnaie électronique.

Enfin, fin 2015, l'ANC a publié un recueil des normes comptables pour les entreprises françaises¹²⁶¹. Ce recueil a pour objectif de rassembler, dans un document exhaustif et pratique, l'ensemble des textes comptables relatifs au secteur bancaire et de faciliter l'accès au droit comptable par les utilisateurs qui ont ainsi, à leur disposition, l'intégralité des références sur un sujet donné, dans un outil lisible et accessible à tous. Il reprend en complément du règlement ANC n°2014-07, des éléments de doctrine comptable émis par les divers organismes étant intervenus dans la normalisation comptable des entreprises du secteur bancaire (Comité de la Réglementation Bancaire (CRB), Comité de la Réglementation Bancaire et Financière (CRBF), le Conseil National de la Comptabilité (CNC) et le Comité de la Réglementation Comptable (CRC), puis Autorité des Normes Comptables (ANC) depuis l'ordonnance du 22 janvier 2009).

4.7.3. La comptabilité des compagnies d'assurances

Depuis 2005, de nombreux règlements du Comité de la réglementation comptable ou de l'Autorité des normes comptables sont venus amender les dispositions construites auparavant. Entre le 1^{er} janvier 2005 et le 31 décembre 2015, le CRC et l'ANC ont publié dix règlements applicables aux entreprises du secteur des assurances¹²⁶².

¹²⁶¹ Autorité des normes comptables - Recueil des normes comptables pour les entreprises françaises (238 p) sur <http://www.anc.gouv.fr/>

¹²⁶² Ces règlements ont porté sur les sujets suivants :

- Règlement 2007-07 du 14 décembre 2007 relatif au traitement comptable des opérations en devises des entreprises régies par le code des assurances, des mutuelles relevant du code de la mutualité et assumant un risque d'assurance et des institutions de prévoyance régies par le titre III du livre IX du code de la sécurité sociale.
- Règlement 2007-08 du 14 décembre 2007 modifiant les paragraphes 3002 et 32 afférents aux méthodes de conversion des comptes d'entreprises établissant leurs comptes en monnaies étrangères du règlement n°2000-05 du Comité de la réglementation comptable relatif aux entreprises régies par le code des assurances, des mutuelles et unions régies par le code de la mutualité et des institutions de prévoyance régies par le code de la sécurité sociale ou le code rural.
- Règlement 2007-09 du 14 décembre 2007 modifiant le paragraphe 3012 du règlement n°2002-09 du Comité de la réglementation comptable relatif aux règles de comptabilisation des instruments financiers à terme par les entreprises régies par le code des assurances, les mutuelles relevant du code de la mutualité et assumant un risque d'assurance et les institutions de prévoyance régies par le titre III du livre IX du code de la sécurité sociale.
- Règlement 2008-05 du 3 avril 2008 afférent au traitement comptable des opérations de fiducie modifiant le règlement n°2000-05 du Comité de la réglementation comptable relatif aux règles de consolidation et de combinaison des entreprises régies par le code des assurances, des mutuelles et unions régies par le code de la mutualité et des institutions de prévoyance régies par le code de la sécurité sociale ou le code rural.
- Règlement 2008-06 du 3 avril 2008 modifiant le règlement n°2004-11 du Comité de la réglementation comptable relatif aux opérations d'assurance légalement cantonnées dans une comptabilité auxiliaire d'affectation.
- Règlement 2008-14 du 4 décembre 2008 afférent à la présentation des informations pro-forma modifiant le règlement n°2000-05 du Comité de la réglementation comptable relatif aux règles de consolidation et de combinaison des entreprises régies par le code des assurances, des mutuelles et unions régies par le code de la mutualité et des institutions de prévoyance régies par le code de la sécurité sociale ou le code rural.

Parmi ces règlements il faut signaler tout particulièrement les règlements 2015-11 du 26 novembre 2013 relatif aux comptes annuels et 2015-09 du 23 novembre 2015 modifiant l'annexe du règlement CRC 2000-05 relatif aux règles de consolidation et de combinaison des entreprises régies par le code des assurances.

L'objet du règlement 2015-11 est de reprendre dans un règlement unique l'ensemble des dispositions comptables applicables aux entreprises d'assurance, soit aux entreprises relevant du code des assurances, aux mutuelles et unions relevant du livre II du code de la mutualité et aux institutions de prévoyance et unions relevant du livre IX du code de la sécurité sociale et du II de l'article L.727-2 du code rural et de la pêche maritime. Ce transfert s'est fait à prescriptions comptables constantes. Aussi, ce règlement n'entraîne aucun changement de méthode comptable.

Désormais, la réglementation comptable assurantielle française se compose des dispositions comptables législatives et réglementaires figurant dans le code des assurances, le code de la mutualité et le code de la sécurité sociale, ainsi que dans le présent règlement et différents règlements du CRC et de l'ANC portant sur des dispositions spécifiques.

Ce règlement très volumineux (146 pages) comporte une annexe (144 pages) qui se décompose de la manière suivante :

Livre I : Principes généraux applicables aux différents types de documents de synthèse

- objet et principes de la comptabilité
- règles de comptabilisation et d'évaluation des placements ;
- règles de comptabilisation des capitaux propres ou fonds propres ou fonds mutualistes
- règles de comptabilisation et d'évaluation des provisions techniques
- règles de comptabilisation et d'évaluation des autres actifs et passifs

Livre II : Modalités particulières d'application des principes généraux

- comptabilisation des contrats de réassurance dite « finite » et des contrats de réassurance purement financière
- comptabilisation des contrats en unités de compte

-
- Règlement de l'ANC n° 2012-01 du 19 mars 2012 relatif au traitement comptable du changement de régime fiscal des mutuelles et des institutions de prévoyance dans les comptes consolidés ou combinés des exercices clos au 31 décembre 2011
 - Règlement de l'ANC n° 2012-07 du 3 décembre 2012 relatif au traitement comptable du changement de régime fiscal des mutuelles et des institutions de prévoyance dans les comptes consolidés ou combinés
 - Règlement de l'ANC n° 2013-03 du 13 décembre 2013 relatif aux règles de comptabilisation des valeurs amortissables visées à l'article R.332-20 du code des assurances, R.931-10-41 du code de la sécurité sociale et R.212-53 du code de la mutualité.
 - Règlement de l'ANC n° 2014-04 du 5 juin 2014 relatif au classement comptable des obligations convertibles en actions dans les entreprises d'assurance, les mutuelles et les institutions de prévoyance.
 - Règlement de l'ANC n° 2015-09 du 23 novembre 2015 modifiant l'annexe du règlement du comité de la réglementation comptable n° 2000-05 du 7 décembre 2000 relatif aux règles de consolidation et de combinaison des entreprises régies par le code des assurances et des institutions de prévoyance régies par le code de la sécurité sociale ou par le code rural modifié.
 - Règlement de l'ANC n° 2015-11 du 26 novembre 2015 relatif aux comptes annuels des entreprises d'assurance relevant du code des assurances, du code de la mutualité et du code de la sécurité sociale.

- opérations d'assurance légalement cantonnées
- opérations réalisées en devises
- autres opérations de nature spécifique
- instruments financiers à terme ;

Livre III : Tenue, structure et fonctionnement des comptes

- organisation de la comptabilité
- nomenclature des comptes
- règles d'utilisation des comptes

Livre IV Modèles de comptes annuels

- règles d'établissement et de présentation des comptes annuels
- modèles de comptes annuels
- règles de raccordement des comptes aux états de synthèse

Les comptes des entreprises d'assurances se répartissent en 9 classes ainsi dénommées

- classe 1 – Capitaux propres ou fonds propres ou fonds mutualistes et emprunts ;
- classe 2 – Placements ;
- classe 3 – Provisions techniques ;
- classe 4 – Comptes de tiers et de régularisation ;
- classe 5 – Autres actifs ;
- classe 6 – Charges ;
- classe 7 – Produits ;
- classe 8 – Comptes spéciaux ;
- classe 9 – Comptes de charges par nature.

4.7.4. La comptabilité des associations et fondations

Le règlement 2009-01 du 3 décembre 2009 du Comité de la réglementation comptable relatif aux règles comptables applicables aux fondations et fonds de dotations, est venu compléter le règlement 99-01 du Comité de la réglementation comptable. Il précise un certain nombre de règles applicables aux fondations.

4.7.5. La comptabilité des syndicats

Un avis du CNC (avis 2009-02 du 5 février 2009) avait précisé les modalités d'établissement des comptes annuels des syndicats dont l'obligation a été introduite dans le Code du travail par la loi 2008-789 du 20 août 2008 (Code travail art. L. 2135-1 et s.). Le CNC a publié ensuite (avis 2009-07, 2009-08 et 2009-09 du 3 septembre 2009) trois

avis précisant respectivement les modalités d'établissement des comptes annuels, des comptes consolidés et des comptes combinés des organisations syndicales, l'avis 2009-07 complétant et remplaçant l'avis 2009-02. Le décret n° 2009-1665 du 28 décembre 2009 relatif à l'établissement, à la certification et à la publicité des comptes des syndicats professionnels de salariés ou d'employeurs et de leurs unions et des associations de salariés ou d'employeurs mentionnés à l'article L. 2135-1 du code du travail est paru au journal officiel du 30 décembre 2009.

Ce décret crée notamment les articles D. 2135-1 à D. 2135-9 du code du travail. Ainsi, ce dernier article dispose en son alinéa premier que : « Les syndicats professionnels de salariés ou d'employeurs et leurs unions, et les associations de salariés ou d'employeurs mentionnés à l'article L. 2135-1 sont tenus de désigner au moins un commissaire aux comptes et un suppléant lorsque leurs ressources dépassent 230 000 euros à la clôture d'un exercice. »

Les règles comptables applicables aux syndicats figurant en annexe du règlement 2009-10 du 3 décembre 2009 du Comité de la réglementation comptable afférent aux règles comptables des organisations syndicales.

4.7.6. La comptabilité des syndicats de copropriété

En application de l'article 75 de la loi 2000-1208 du 13 décembre 2000 relative à la solidarité et au renouvellement urbains (dite loi SRU) modifiant la loi 65-557 du 10 juillet 1965 fixant le statut de la copropriété des immeubles bâtis, le décret n° 2005-240 du 14 mars 2005 relatif aux comptes du syndicat des copropriétaires a été publié au JO du 18 mars 2005. Il est accompagné d'un arrêté conjoint du ministre de l'emploi, du travail et de la cohésion sociale, du garde des sceaux, ministre de la justice et du ministre délégué au logement et à la ville. Dans le titre II de cet arrêté, on trouve une nomenclature de comptes, accompagnée des règles générales et spéciales d'utilisation des comptes.

4.7.7. La comptabilité des organismes de placement immobilier

L'article 50 de la loi 2005-842 du 26 juillet 2005 pour la confiance et la modernisation de l'économie a autorisé le gouvernement à définir par ordonnance le régime juridique des organismes de placement collectif immobilier (OPCI) et les modalités de transformation des sociétés civiles de placement immobilier (SCPI) en OPCI. Cette ordonnance a été publiée au Journal officiel du 14 octobre 2005 (ordonnance 2005-1278 du 13 octobre 2005) et modifie profondément le Code monétaire et financier (articles L. 214-89 à L. 214-146). Elle comporte un important paragraphe relatif aux dispositions comptables et financières applicables aux OPCI (articles 214-106 à 214-110 du Code monétaire et financier).

En 2014, a été proposé par l'ANC un nouveau règlement (règlement 2014-06 du 2 octobre 2014 relatif au plan comptable des organismes de placement collectif à capital variable)¹²⁶³.

4.7.8. La comptabilité des comités d'entreprises

Le 2 avril 2015, ont été publiés deux règlements relatifs aux comptes des comités d'entreprise, des comités centraux d'entreprise et des comités interentreprises :

¹²⁶³ Pour plus de précisions sur les règles applicables aux OPCI et SCPI voir R. OBERT, les règles applicables aux SCPI et OPCI, *Revue française de comptabilité*, n° 492, novembre 2015, p. 30-31.

- le règlement 2015-01 concernant les entités relevant de l'article L. 2325-45 du code du travail, lequel précise que « le comité d'entreprise est soumis aux obligations comptables définies à l'article L. 123-12 du code de commerce. Ses comptes annuels sont établis selon les modalités définies par un règlement de l'Autorité des normes comptables ». Cet article autorise également les comités ne dépassant pas certains critères de taille d'adopter une présentation simplifiée de ses comptes et de n'enregistrer ses créances et ses dettes qu'à la clôture de l'exercice ;

- le règlement 2015-02 concernant les entités relevant de l'article L. 2325-46 du code du travail (petits comités dont les ressources sont inférieures à 153 000 €, lesquels peuvent s'acquitter de leurs obligations comptables en tenant un livre retraçant chronologiquement les montants et l'origine des dépenses qu'ils réalisent et des recettes qu'ils perçoivent et en établissant, une fois par an, un état de synthèse simplifié portant sur des informations complémentaires relatives à son patrimoine et à ses engagements en cours).

4.8. Les travaux de l'Autorité des marchés financiers

L'Autorité des marchés financiers est un organisme public indépendant, doté de la personnalité morale et disposant d'une autonomie financière, qui a pour missions de veiller :

- à la protection de l'épargne investie dans les instruments financiers et tout autre placement donnant lieu à appel public à l'épargne ;

- à l'information des investisseurs ;

- au bon fonctionnement des marchés d'instruments financiers.

L'Autorité des marchés financiers a été créée suite à la loi du 1^{er} août 2003 sur la sécurité financière et a pris notamment la suite de la Commission des opérations de bourse¹²⁶⁴

Elle apporte son concours à la régulation de ces marchés aux échelons européen et international.

L'AMF a notamment publié les textes suivants :

- 12/10/2004 : Recommandations de l'AMF relatives aux communications portant sur des données financières estimées
- 02/02/2006 : La régulation française dans la future Europe financière - Panorama des directives applicables
 - 02/02/2006 : Panorama des directives applicables aux sociétés cotées ;
- 20/12/2006 : Recommandation de l'AMF sur le dispositif de contrôle interne
- 04/12/2007 : Recommandation de l'AMF en vue de l'arrêté des comptes 2007
- 07/12/2010 Recommandation AMF n° 2010-13 du 2 décembre 2010 : Rapport sur l'information publiée par les sociétés cotées en matière de responsabilité sociale et environnementale
- 20/12/2011 : Recommandation AMF n° 2011-18 sur certains éléments de communication financière notamment dans le cadre de la présentation au marché des résultats

¹²⁶⁴ Voir supra chapitre 9, § 2.2..

- 11/10/2012 : Recommandation AMF n° 2012-14 : Rapport 2012 de l'AMF sur le gouvernement d'entreprise et la rémunération des dirigeants
- 02/01/2013 : Recommandation AMF n° 2013-01 : Incidence du changement de date de clôture en matière d'information financière pro forma

4.9. Les instructions fiscales du 30 décembre 2005 faisant suite à la mise en oeuvre de nouvelles dispositions comptables¹²⁶⁵.

Deux instructions méritent une attention particulière : les instructions 4A-13-05 et 4 I-1-05 du 30 décembre 2005 relatives à l'application des règlements 2002-10 et 2004-06 du CRC et aux fusions et opérations assimilées.

4.9.1. L'instruction 4A-13-05

Le I de l'article 42 de la loi de finances rectificative pour 2004, (CGI l'article 237 septies) prévoit d'étaler sur cinq ans les conséquences sur les résultats imposables au titre du premier exercice ouvert à compter du 1er janvier 2005 de la première application de la méthode par composants.

L'adoption de cette nouvelle méthode de comptabilisation et d'amortissement des éléments principaux d'une immobilisation, dénommée usuellement la méthode par composants, s'inscrit dans le cadre de la modernisation du plan comptable général entreprise par le Comité de la réglementation comptable qui a adopté deux règlements n° 2002-10 relatif aux amortissements et aux dépréciations des actifs et n° 2004-06 relatif à la définition, à la comptabilisation et à l'évaluation des actifs.

Dans ce contexte, en vue de maintenir la connexion existant entre les règles fiscales et comptables, ont été prises des dispositions législatives avec l'adoption de l'article 237 septies précité, ainsi que réglementaires (décrets n° 2005-1442 du 14 novembre 2005, et décret n° 2005-1702 du 28 décembre 2005).

La présente instruction commente l'ensemble de ces adaptations et précise les modalités d'articulation entre les nouvelles normes comptables en matière d'actifs et les règles fiscales.

4 9.2. L'instruction 4 I 1 05

Les dispositions de l'article 42 de la loi de finances rectificative pour précisent et aménagent le dispositif fiscal des fusions, scissions, apports partiels d'actif et opérations de dissolution sans liquidation. Ainsi, pour les opérations de fusion, scission, apport partiel d'actif, ou transmission universelle de patrimoine à un associé unique, réalisées à compter du 1er janvier 2005 et qui bénéficient des dispositions de l'article 210 A du code général des impôts, les plafonds au transfert des déficits prévus dans le cadre de l'agrément sont supprimés, y compris lorsque l'opération d'absorption ou de scission vise une société mère d'un groupe fiscal.

La présente instruction précise également les conséquences fiscales des dispositions incluses dans le règlement comptable n° 2004-01 du 4 mai 2004 relatif au traitement comptable des fusions et opérations assimilées.

¹²⁶⁵ Instructions fiscales BODGI 4 I-1-05 du 30 décembre 2005 (Fusions des sociétés et opérations assimilées) et BODGI 4 A-13-05 du 30 décembre 2005 (Bénéfices industriels et commerciaux, impôts sur les sociétés, dispositions communes, frais et charges, amortissements, provisions).

4.10. Le règlement ANC 2014-03 du 5 juin 2014 relatif au plan comptable général et le recueil des normes comptables françaises (comptes annuels)

Le Collège de l'Autorité des Normes Comptables (ANC) a adopté lors de sa séance du 5 juin 2014, le règlement ANC 2014-03 relatif au Plan comptable général. Ce règlement remplace le règlement CRC 99-03 (dit PCG 99) et tous les autres règlements publiés depuis 1999. Il constitue ainsi la nouvelle référence comptable pour l'élaboration des comptes annuels de toutes les entités tenues d'établir des comptes. Le règlement a été être homologué par arrêté ministériel le 8 septembre 2014 et publié au JO le 15 septembre 2014.

La publication de ce règlement s'accompagne en outre de la sortie du « Recueil des normes comptables françaises », regroupant autour de ce nouveau règlement, l'ensemble des textes comptables non réglementaires portant sur l'élaboration des comptes annuels, émis par les institutions en charge de la normalisation comptable.

4.10.1. Le règlement ANC 2014-03 relatif au PCG

Ce règlement est le résultat d'un travail conduit depuis deux ans par l'ANC en concertation avec les professionnels comptables. Ce travail a consisté essentiellement à réorganiser le PCG autour d'un nouveau plan thématique et d'une nouvelle numérotation sans apporter de modification aux dispositions comptables, ce travail ayant été conduit à droit constant. A l'avenir, tout nouveau règlement s'intégrera dans ce règlement général.

Le PCG 2014 est composé d'environ 550 articles numérotés de 111-1 à 948-89.

L'ensemble est structuré en 9 titres regroupés en 4 livres. Chaque titre est peut être décomposé en plusieurs chapitres, chaque chapitre en sections et chaque section en sous sections.

Livre 1 : Principes généraux applicables aux différents postes des documents de synthèse

- Titre 1 : Objet et principes de la comptabilité
 - chapitre 1 : Objet de la comptabilité
 - chapitre 2 : Principes de la comptabilité
- Titre 2 : L'actif
 - chapitre 1 : Actifs non financiers
 - chapitre 2 : Actifs financiers
- Titre 3 : Le passif
 - chapitre 1 : Capitaux propres
 - chapitre 2 : Passifs
- Titre 4 : Actifs et passifs dont la valeur dépend des fluctuations des monnaies étrangères
 - chapitre 1 : Règle générale

- chapitre 2 : Règles spécifiques

- Titre 5 : Charges et produits

- chapitre 1 : Définitions (il n'y a pas de chapitre 2)

Livre 2 : Modalités particulières d'application des principes généraux

- Titre 6 : Dispositions et opérations de nature spécifique

- chapitre 1 : Dispositions de nature spécifique (logiciels, sites internet, ...)

- chapitre 2 : Opérations de nature spécifique (opérations faites en commun et pour le compte de tiers, contrats à long terme, ...)

- Titre 7 : Comptabilisation et évaluation des opérations de fusions et opérations assimilées

Comprend 8 chapitres : champ d'application, principe d'inscription des apports dans les comptes de la société bénéficiaire, définitions, modalités d'évaluation des apports, événements de la période intercalaire, frais imputables sur la prime de fusion, cas particulier de la confusion de patrimoine, informations devant figurer en annexe.

Livre 3 : Modèles de comptes annuels

- Titre 8 : Documents de synthèse

- chapitre 1 : Règles d'établissement et de présentation des comptes annuels

- chapitre 2 : Modèles de comptes annuels : bilan et comptes de résultat

- chapitre 3 : Modèles de comptes annuels : annexe

Livre 4 : Tenue, structure et fonctionnement des comptes

- Titre 9 : Tenue, structure et fonctionnement des comptes

- chapitre 1 : Organisation de la comptabilité

- chapitre 2 : Enregistrement

- chapitre 3 : Plan de comptes

- chapitre 4 : Fonctionnement des comptes

Le numérotation des articles du PCG 2014 est lié à la structure dudit plan : le premier chiffre correspond au numéro du titre, le second au chapitre, le troisième à la section. Ensuite un numéro d'ordre est donné. Ainsi, par exemple, l'article 213-4 relatif à la comptabilisation des biens acquis à titre gratuit (correspondant à l'article 321-4 du PCG 99) fait partie du titre 2 (relatif aux actifs), chapitre 1 (actifs non financiers), section 3 (évaluation des actifs à la date d'entrée du patrimoine). C'est la quatrième article d'un ensemble de 35 articles consacrée à cette section 3.

4.10.2. Le recueil des normes comptables françaises

Ce recueil a pour objectif de faciliter l'accès au droit comptable par les utilisateurs (praticiens, enseignants et étudiants, préparateurs des comptes...) qui ont ainsi à leur

disposition, l'intégralité des références et l'essentiel des dispositions sur un sujet donné, dans un outil unique, lisible et accessible à tous.

Il est organisé autour PCG 2014 (avec le même plan que celui-ci). Derrière (ou devant selon le cas) les articles concernés, on trouve, sous forme de commentaires, des extraits de recommandations du CRC ou de l'ANC, d'avis du CNC, de notes de présentation des avis et des règlements, de notes d'information de l'ANC, de communiqués et prises de position du CNC, sous forme de commentaires typographiquement identifiables (en bleu), permettant d'avoir un éclairage, des exemples ou des illustrations chiffrées de la règle énoncée.

Ainsi, par exemple, l'article 212-3 du PCG 2014 relatifs aux dépenses de recherche et de développement est suivi d'un extrait de l'avis CNC 2004-15 du 23 juin 2004 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs concernant les immobilisations incorporelles générées en interne.

Figurent également en début du recueil les dispositions comptables législatives et réglementaires du code de commerce (art. L.123-12 à L.123-28, R.123-172 à R.123-208).

Enfin, à la fin du recueil, sont rassemblées trois tables de concordance permettant de retrouver dans la nouvelle présentation, soit à partir des nouvelles références du PCG, les anciennes références, soit l'inverse, soit les textes non réglementaires repris dans le recueil, avec mention de leur(s) emplacement(s).

4.11. La directive 2013/34/UE du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports associés de certaines formes d'entreprises et ses conséquences sur le droit comptable français.

Le Parlement européen et le Conseil de l'Union européenne ont adopté la directive 2013/34/UE du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports associés de certaines formes d'entreprises (JOUE du 29 juin 2013) destinée à remplacer les directives comptables existantes (4^{ème} directive 78/660/CEE du Conseil du 25 juillet 1978 concernant les comptes annuels de certaines formes de sociétés et 7^{ème} directive 83/349/CEE du Conseil du 13 juin 1983 concernant les comptes consolidés).

L'article 53 de la nouvelle directive stipule que les États membres doivent mettre en vigueur les dispositions législatives, réglementaires et administratives nécessaires pour se conformer à la nouvelle directive au plus tard le 20 juillet 2015, les nouvelles dispositions s'appliquant pour première fois aux états financiers de l'exercice commençant le 1^{er} janvier 2016 ou au cours de l'année civile 2016.

Le droit comptable français, quant à lui, comprend quatre textes fondamentaux appelés ainsi à être révisés : le Code de commerce partie législative (art. L. 123-12 à L. 123-28 pour les comptes individuels et sociaux, dits « comptes annuels », art. L. 233-16 à L. 233-28 pour les comptes consolidés), le Code de commerce partie réglementaire (art. R. 123-172 à R. 123-208 pour les comptes individuels et sociaux, art. R. 233-3 à R. 233-16 pour les comptes consolidés), le règlement 2014-03 de l'Autorité des normes comptables (dit « Plan comptable général » ou PCG) et le règlement 99-02 du Comité de la réglementation comptable relatif aux comptes consolidés ou RRCC.

Ont été publiés à cet objet en 2015 :

- l'ordonnance 2015-900 du 23 juillet 2015 relative aux obligations comptables des commerçants ;
- le décret 2015-903 du 23 juillet 2015 relatif aux obligations comptables des commerçants ;
- le règlement 2015-06 du 23 novembre 2015 modifiant le règlement ANC N°2014-03 relatif au plan comptable général et le règlement 2015-07 du 23 novembre 2015 modifiant le règlement n° 99-02 du 29 avril 1999 du comité de la réglementation comptable modifié relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques.

4.11.1. La nouvelle directive 2013/34/UE du 26 juin 2013

Initiée depuis avril 2011, la révision des directives comptables avait pour but principal de réduire le fardeau administratif dû aux obligations comptables imposées aux micro et petites entreprises ayant la forme de société. Elle a aussi, en éliminant de nombreuses options existantes, pour objectif d'améliorer la clarté et la comparabilité à travers l'Union Européenne des états financiers des entreprises de taille petite à grande.

La nouvelle directive comprend 55 articles (il y en avait 62 dans la quatrième et 51 dans la septième) répartis en onze chapitres. Un certain nombre d'articles sont restés en substance identiques aux articles correspondants des anciennes directives bien que leur numérotation diffère généralement de la numérotation originale. Sept annexes sont joints (la septième annexe présentant un tableau de correspondance des articles entre les anciennes directives et la nouvelle).

L'article 1 fixe le champ d'application de la directive. Pour ce qui concerne la France, la directive doit s'appliquer à la SA, la commandite par actions, la SARL, la SAS (entreprises citées dans l'annexe I) mais également à la SNC et la commandite simple, lorsque tous les associés responsables sont des entreprises citées dans l'annexe I (conformément à l'annexe II).

L'article 2 rassemble un certain nombre de définitions qui étaient auparavant disséminées en de multiples endroits dans les directives d'origine. On y trouve les définitions d'entités d'intérêt public (entités dont les valeurs mobilières sont admises à la négociation sur un marché réglementé, établissements de crédits, entreprises d'assurance, entités désignées par les États membres qui présentent un intérêt public significatif en raison de la nature de leur activité, leur taille ou du nombre de leurs employés), de participation, de partie liée, d'actif immobilisé, de chiffre d'affaires net, de prix d'acquisition, de coût de revient, de corrections de valeur, d'entreprise mère, d'entreprise filiale, de groupe, d'entreprises liées, d'entreprise associée, d'entreprise d'investissement, d'entreprise de participation financière et de d'information significative.

L'article 3 établit une base « juridique » pour les micro, petites, moyennes et grandes entreprises, d'une part, et pour les petits, moyens et grands groupes, d'autre part. Il maintient la pratique consistant à déterminer la taille d'une entreprise ou d'un groupe sur la base du total du bilan, du montant net de son chiffre d'affaires, et du nombre de membres du personnel :

- < 350 000 €, 700 000 €, 10 salariés pour les micro entreprises ;
- < 4 000 000 €, 8 000 000 €, 50 salariés pour les petites entreprises et les petits groupes, avec la possibilité cependant pour les Etats membres de retenir d'autres valeurs plus importantes pour le bilan et le chiffre d'affaires mais ne devant pas dépasser 6 000 000 € et 12 000 000 € ;

- < 20 000 000 €, 40 000 000 €, 250 salariés pour les entreprises moyennes et les groupes moyens ;

- > 20 000 000 €, 40 000 000 €, 250 salariés pour les grandes entreprises et les grands groupes.

L'article 4 de la directive précise que les états financiers annuels forment un tout et se composent au minimum, pour toutes les entreprises, du bilan, du compte de résultat et de l'annexe. Les États membres peuvent exiger des entreprises, autres que les petites, qu'elles incorporent d'autres documents dans les états financiers annuels. Les États membres peuvent exiger des entreprises (autres que les petites entreprises) des informations supplémentaires à celles requises par la directive. Pour les petites entreprises, elle ne peuvent exiger des informations non prévues par la directive que si elles sont strictement prévues par la législation fiscale nationale aux seules fins de collecter l'impôt.

L'article 6 présente les principes généraux applicables à l'information financière. Sont cités les principes de continuité de l'exploitation, de permanence des méthodes, de prudence, d'application de la comptabilité d'engagement (appelée « comptabilité d'exercice »), d'indépendance des exercices, d'intangibilité du bilan d'ouverture, de non compensation, de prééminence de la substance (« les postes du compte de résultat et du bilan sont comptabilisés et présentés en se référant à la substance de la transaction ou du contrat concerné »), d'utilisation des coûts historiques, d'importance relative. L'article 6 autorise cependant les États membres à exempter les entreprises de l'application du principe de prééminence de la substance.

À l'article 7, les États membres gardent la possibilité d'autoriser la comptabilité de réévaluation comme méthode alternative à la comptabilité au coût historique pour les éléments de l'actif immobilisé, mais les options autorisant la comptabilité au coût de remplacement et les méthodes de comptabilité liées à l'inflation ont été supprimées.

Enfin, l'article 8 traite de la base alternative d'évaluation à la juste valeur (disposition introduite dans l'article 42 bis de la 4^{ème} directive notamment au moment de la mise en œuvre du règlement 1606/2002 CE sur l'application des normes comptables internationales).

L'article 9 prévoit un certain nombre de dispositions générales relatives au bilan et au compte de résultat (figurant déjà dans la quatrième directive, telles la permanence de la présentation, l'indication du chiffre relatif à l'exercice précédent, la possibilité de faire apparaître la répartition du résultat). Il permet également aux États membres d'exiger ou d'autoriser la comptabilisation d'une participation dans les états financiers annuels au moyen de la méthode de mise en équivalence.

L'article 10 précise que les États membres peuvent prescrire un ou deux des modèles figurant aux annexes III et IV. L'annexe III présente un modèle de bilan (dit « horizontal » sous forme de compte, actifs et passifs séparés, semblable au modèle qui était développé dans l'article 9 de la quatrième directive. L'annexe IV présente un modèle de bilan (dit « vertical » en liste, semblable au modèle développé dans l'article 10 de la quatrième directive, dégageant notamment un actif circulant supérieur aux dettes dont la durée résiduelle n'est pas supérieure à un an (modèle utilisé notamment au Royaume-Uni).

L'article 12 présente un certain nombre de dispositions particulières à certains postes de bilan : éléments d'actif ou de passif relevant de plusieurs postes, actions propres, inscription d'éléments particuliers de l'actif à l'actif immobilisé ou à l'actif circulant, poste « terrains et constructions », application du prix d'acquisition, du coût de revient ou du montant réévalué, corrections de valeur des actifs immobilisés et des actifs circulants,

inclusion dans le coût de revient des intérêts sur les capitaux empruntés, évaluation des éléments fongibles au coût moyen pondéré, ou selon les méthodes FIFO ou LIFO, voire d'une méthode qui reflète les meilleures pratiques généralement admises, possibilité de porter à l'actif la différence entre le montant à rembourser d'une dette et le montant reçu, amortissement des immobilisations incorporelles (dont notamment le fonds de commerce, les frais de recherche et de développement et les frais d'établissement), provisions.

L'article 13 permet aux États membres de prescrire l'un des deux modèles de compte de résultat figurant aux annexes V et VI ou les deux. Alors que la quatrième directive prévoyait quatre structures de compte de résultat (articles 23 à 26) en compte ou tableau (charges et produits séparés) ou en liste, la nouvelle directive ne prévoit que deux structures (présentées en liste) de compte de résultat : l'une fondée sur un classement par nature, l'autre sur un classement par fonction. La structure du compte de résultat présentée en annexe V est un modèle avec un classement de charges par nature semblable à celui de l'article 23 de la quatrième directive. Toutefois il n'est plus fait de distinction entre les résultats des activités ordinaires et les résultats exceptionnels, les rubriques « Produits exceptionnels », « Charges exceptionnelles », « Résultat exceptionnel » et « Impôts sur le résultat exceptionnel » de la quatrième directive étant supprimées. La structure du compte de résultat présentée en annexe VI est un modèle avec un classement de charges par fonction semblable à celui de l'article 25 de quatrième directive avec les mêmes suppressions relatives aux éléments exceptionnels. Les modèles (en compte ou tableau) ne figurent plus dans la nouvelle directive.

L'article 14 présente les simplifications à apporter pour la présentation du bilan et du compte de résultat des petites et moyennes entreprises.

L'article 16 énumère les informations que toutes les entreprises sont tenues de fournir dans l'annexe : dans l'ensemble, la quantité d'informations à publier par les petites entreprises sera moindre que ce que prévoyaient les directives antérieures.

Les moyennes entreprises sont tenues de publier les informations visées aux articles 16 et 17, tandis que les grandes entreprises et les entités d'intérêt public sont tenues de fournir les informations prévues aux articles 16 à 18.

Le chapitre relatif aux états financiers consolidés intègre les dispositions de la septième directive concernant les comptes consolidés. Pour simplifier le texte et éviter toute redondance, des pans entiers du texte de la septième directive ont été supprimés et remplacés par un principe selon lequel il convient d'appliquer à l'établissement des états financiers consolidés le même traitement comptable que pour les états financiers annuels, en tenant compte des aménagements indispensables résultant des caractéristiques propres aux états financiers consolidés par rapport aux états financiers annuels.

L'article 22 prévoit une obligation de consolidation lorsqu'une entreprise exerce un contrôle ou une influence dominante sur une autre entreprise ou lorsque des entreprises sont placées sous une direction unique. Il précise que les États membres n'ont pas besoin de prévoir que l'entreprise mère est tenue d'être actionnaire ou associée de son entreprise filiale (cas des entités ad hoc).

Selon l'article 23, les petits groupes sont exemptés de l'obligation d'établir des états financiers consolidés, alors qu'auparavant, les États membres avaient la possibilité de leur accorder ou non cette exemption. Cet article permet également aux États membres d'exempter leurs entreprises de l'obligation d'établir des comptes consolidés dans certain nombre de cas bien déterminés.

L'article 24, consacré à l'établissement des comptes consolidés, instaure en outre une imputation dans le compte de résultat consolidé pour l'écart d'acquisition négatif. Les possibilités offertes aux États membres d'autoriser la méthode comptable de la mise en commun d'intérêts et d'autoriser l'amortissement immédiat de l'écart d'acquisition par imputation sur les réserves (telles que prévues respectivement à l'article 20 et à l'article 30 de septième directive) ont été supprimées.

L'article 25 traite de la consolidation dans le cas de regroupements d'entreprises dans un groupe, l'article 26 de la consolidation proportionnelle, l'article 27 de l'application de la méthode de la mise en équivalence aux entreprises associées, l'article 28 du contenu de l'annexe, l'article 29 du rapport consolidé de gestion.

L'article 34 précise que les comptes des entités d'intérêt public, les moyennes et les grandes entreprises doivent faire l'objet d'un contrôle par un contrôleur légal (commissaire aux comptes en France). L'article 35 précise quel est le contenu du rapport du contrôleur légal des comptes.

Les États membres (art. 36) peuvent notamment exempter les micro entreprises d'un certain nombre d'obligations (obligation de présenter des comptes de régularisation à l'actif ou au passif, obligation de présenter une annexe à condition de fournir certaines informations au pied du bilan, obligation d'établir un rapport de gestion, obligation de publier des comptes annuels). Ils peuvent être autorisés à ne publier qu'un bilan et un compte de résultat très abrégés.

L'article 37 concerne les entreprises filiales pour lesquelles les États membres peuvent aussi stipuler un certain nombre d'exemptions. L'article 38 concerne les entreprises qui sont des associés indéfiniment responsables d'autres entreprises, l'article 39 présente les exemptions relative au compte de résultat pour les entreprises mères qui établissent des états financiers consolidés et l'article 40 traite de la limitation des exemptions pour les entités d'intérêt public, celles-ci devant être traitée comme une grande entreprise, quelque soit sa taille.

Les articles 41 à 55 traitent du rapport sur les sommes versées aux gouvernements (art. 41 à 48) et des dispositions finales (art. 49 à 55).

4.11.2. L'ordonnance 2015-900 du 23 juillet 2015 relative aux obligations comptables des commerçants

Les deux articles essentiels de cette ordonnance concernent d'une part les comptes sociaux, d'autre part les comptes consolidés.

L'article 1^{er} modifie les dispositions du code de commerce applicables aux comptes sociaux (art. L. 123-13 à L. 123-20) : il met à jour les articles portant sur les grands principes comptables (permanence des méthodes, prudence, non compensation, continuité d'exploitation), en en précisant les limites dans certains cas. Il ne permet plus que le changement de méthode que dans des cas exceptionnels afin de donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise.

L'article 2 modifie les dispositions liées à la vie juridique des sociétés et aux comptes consolidés (art. L. 232-1 à L. 233-25 et art. L. 247-1). Dans le rapport de gestion, il introduit la mention obligatoire des succursales existantes de l'entreprise. Dans les comptes, d'une part, il modifie l'article L. 233-16 relatif à la notion de contrôle des filiales. Le nouvel article L. 233-16 ne considère comme contrôle que le contrôle exclusif et le contrôle conjoint. L'influence notable, définie par un nouvel article L. 233-17-2, n'est plus considérée comme dans la précédente version de l'article L. 233-16 comme une forme de contrôle. D'autre part, l'article 2 de l'ordonnance met en conformité avec la

directive les diverses conditions d'établissement des comptes consolidés et opte pour une exemption des groupes dits « moyens » de l'obligation liée à ces comptes

4.11.3. Le décret 2015-903 du 23 juillet 2015 relatif aux obligations comptables des commerçants

Ce décret modifie la partie réglementaire du code de commerce et vient préciser les articles législatifs du code relatifs à la comptabilité des commerçants, aux filiales et participations et aux comptes consolidés. La mise à jour des articles prend en compte l'évolution du droit européen, sans modifier l'architecture globale des sections du code de commerce. Il est procédé de surcroît à certaines modifications afin de déclasser des dispositions qui relèvent du règlement de l'Autorité des normes comptables en vertu de l'ordonnance 2009-79 du 22 janvier 2009 et afin de simplifier certaines obligations liées à la tenue de comptes.

Ce décret supprime notamment l'obligation de tenir un livre d'inventaire (l'article R. 123-173 stipule que « tout commerçant tient obligatoirement un livre journal et un grand livre »).

Il précise également que les éléments de l'actif immobilisé dont la durée d'utilisation est limitée sont amortis sur cette durée selon un plan d'amortissement (art. R. 123-79).

Il indique (art. R. 123-200) que « leur durée d'utilisation soit limitée ou non, les éléments de l'actif immobilisé font l'objet d'une dépréciation lorsque leur valeur d'inventaire est inférieure à la valeur comptable et si l'on prévoit que la perte de valeur sera durable » et que « par exception, les dépréciations afférentes au fonds commercial ne sont jamais rapportées au résultat ».

Il réprecise la durée d'amortissement des frais de développement (art. R. 123-187),

et indique que « dans des cas exceptionnels, lorsque la durée d'utilisation des éléments du fonds de commerce inscrits au poste « fonds commercial » ne peut être déterminée de façon fiable, ces éléments sont amortis sur une période de 10 ans.

Pour ce qui concerne les comptes consolidés, il redéfinit notamment le traitement des écarts de première consolidation (art. R. 233-5) et fixe (art. R. 233-16) les seuils que ne doit pas dépasser, l'ensemble constitué par une société et les entreprises qu'elle contrôle : total du bilan : 24 000 000 euros ; montant net du chiffre d'affaires : 48 000 000 euros ; nombre moyen de salariés : 250.

4.11.4. Le règlement 2015-06 du 23 novembre 2015 modifiant le règlement ANC 2014-03 relatif au plan comptable général

Les modifications apportées au règlement ANC n°2014-03 du 5 juin 2014 relatif au plan comptable général pour les exercices comptables ouverts à compter du 1^{er} janvier 2016 portent sur :

- la définition du fonds commercial
- l'évaluation des actifs corporels, incorporels et du fonds commercial postérieurement à leur date d'entrée et notamment les amortissements ;
- le mali technique de fusion ;
- les informations à mentionner dans l'annexe des comptes annuels.

La directive ayant créé différentes catégories d'entreprises : les micro entreprises, les petites entreprises, les moyennes entreprises, les grandes entreprises et les entités d'intérêt public, le PCG révisé comporte pour la présentation de l'annexe la structure suivante :

- pour les personnes morales trois sections concernant relativement les entreprises relevant du régime simplifié d'imposition, les autres petites entreprises bénéficiant du régime simplifié de présentation des comptes de l'article L. 123-16 du code de commerce et les autres personnes morales ;
- pour les personnes physiques deux sections concernant les personnes physiques relevant de l'article L 123-16 du code de commerce à savoir les personnes physiques bénéficiant du régime simplifié de présentation des comptes et les autres personnes physiques ;

En outre, sont précisées à la section 6, les informations à mentionner dans l'annexe des comptes pour certains secteurs d'activités particuliers.

4.11.5. Le règlement 2015-07 du 23 novembre 2015 modifiant le règlement n° 99-02 du 29 avril 1999 du comité de la réglementation comptable modifié relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques

Les modifications apportées à la réglementation comptable relative aux comptes consolidés pour les exercices comptables ouverts à compter du 1^{er} janvier 2016 portent sur :

- la comptabilisation de l'écart d'acquisition positif ;
- les parts de marché ;
- le changement de dénomination du paragraphe 215, dans lequel les termes « méthode dérogatoire » sont remplacés par « méthode applicable aux regroupements sous contrôle commun » ;
- les informations à mentionner dans l'annexe des comptes consolidés

CONCLUSION

QUEL DROIT COMPTABLE AUJOURD'HUI ?

Le droit comptable d'aujourd'hui est un droit hérité de l'histoire, comme nous avons pu le constater tout au long de cet ouvrage. C'est un droit en perpétuelle évolution et qui, au fil des années, a connu plusieurs « renaissances ». Mais c'est un droit qui, cependant, serait sans effet sans le droit adjacent (ou dérivé) qui lui est juxtaposé. Le droit comptable, qu'il faut distinguer de la comptabilité dite financière¹²⁶⁶, est aussi devenu plus universel, plus indépendant et de plus en plus centré sur l'information financière.

Comptabilité financière et droit comptable

La comptabilité est pour nous une technique d'information qui décrit, en utilisant les unités monétaires l'activité et la situation de toute entité économique et notamment des entreprises. Le droit comptable peut se définir comme l'ensemble des règles qui déterminent les rapports entre les utilisateurs et les professionnels de la comptabilité avec celle-ci¹²⁶⁷. Deux grandes conceptions du droit comptable, complémentaires, peuvent être, selon notre analyse, aujourd'hui envisagées. La première est une approche par le droit subjectif qui s'attache à la relation entre l'entreprise et ses droits et notamment le droit de propriété (cette conception considère le droit comptable comme un droit fixant un cadre juridique sous-jacent au modèle comptable¹²⁶⁸) ; la seconde est une approche par le droit objectif qui s'attache à la règle de droit et aux différentes sources de cette règle (et qui considère le droit comptable comme un droit spécifique, ayant ses propres sources et dont l'objet est bien plus large que la seule traduction technique des opérations affectant le patrimoine¹²⁶⁹).

Si l'obligation juridique (le droit comptable) se sépare de la norme comptable et de la technique comptable, il y a lieu de distinguer d'abord les obligations juridiques sans sanction (le Plan comptable général est ainsi rendu obligatoire pour les entreprises mais ne comporte aucune sanction à sa non-application) des obligations juridiques avec sanction. Cette sanction est particulièrement variable en matière comptable et ne dépend pas du tout de l'obligation juridique comptable (loi, décret ou arrêté) mais plutôt du domaine (que nous évoquerons plus loin sous les termes de droit comptable adjacent) auquel la comptabilité se rattache.

Nous pensons que dans notre pays notamment le droit comptable (même sans sanction) a remplacé le plus souvent la norme comptable (le Plan comptable général n'est-il pas en fait une synthèse des normes comptables applicables) pour la rendre obligatoire et la sanctionner dans des secteurs où c'est le plus nécessaire (fiscalité ou entreprises en difficulté par exemple).

Se pose aussi le problème de la place du droit comptable dans la comptabilité. Le droit comptable fait partie de la comptabilité, il en fixe les règles de base, les principes, le langage et les contraintes. Mais il n'est pas toute la comptabilité. Celle-ci a des objectifs beaucoup plus larges que de répondre aux seules règles définies par le droit, même si ces règles sont fondamentales. La comptabilité est aussi organisation du système

¹²⁶⁶ La comptabilité dite de gestion est aujourd'hui totalement indépendante du droit comptable

¹²⁶⁷ C'est la définition que nous avons retenue dans notre introduction.

¹²⁶⁸ C'est en fait la conception de Pierre Garnier, de René Savatier et plus récemment de Brigitte Raybaud Turillo

¹²⁶⁹ C'est en fait la conception de Francis Windsor et de Dominique Ledouble et celle d'Alain Viandier et Christian de Lauzainghien

d'information et le droit comptable laisse beaucoup de libertés en matière d'organisation. La comptabilité, compte tenu notamment des nouvelles technologies continuera à évoluer en fonction des besoins, et non seulement en fonction des obligations fixées par le droit.

Alors, se pose la relation entre le droit comptable et la normalisation comptable. Les liens que nous pouvons distinguer entre ces deux concepts peuvent être qualifiés de simples, nécessaires, efficaces ou ambigus. La relation peut être qualifiée de simple lorsqu'on considère que le droit comptable absorbe certaines normes comptables. Le problème est alors de savoir s'il reste quelque chose d'important en dehors du droit comptable (des normes non rattachées à un droit) et quel rôle ces normes non juridiques jouent. Il est aussi de savoir, à part le caractère obligatoire, ce qui change lorsque la norme devient droit. La relation peut être qualifiée de nécessaire si l'on considère que le droit comptable ne peut se comprendre sans les normes et la technique comptable. Le droit comptable n'est donc pas auto-suffisant (on pourrait dire d'ailleurs la même chose des normes qui ont besoin de techniques). La relation peut être qualifiée d'efficace lorsqu'on considère que le droit (que ce soit en France ou à l'étranger) filtre les meilleures normes et écarte les plus mauvaises. En fait, c'est plutôt le travail de normalisation par rapport à la technique qui est efficace et peut-être que le droit consacre la norme quand cette dernière a fait son travail d'unification. Enfin, la relation peut être qualifiée d'ambiguë lorsqu'en fait la norme est semblable au droit. Mais alors, pourquoi transformer la norme en droit¹²⁷⁰? Est-ce que le droit comptable n'est pas tout simplement une forme de reconnaissance sociale de la comptabilité¹²⁷¹?

Enfin, se pose le problème de l'internationalisation du droit comptable. Le droit français est un droit que nous pouvons qualifier de romano-germanique (de par ses origines), c'est à dire un droit fondé sur la loi et des codes. Ce droit s'oppose avec le droit dit anglo-saxon, fondé sur la pratique et les décisions des juges. Or une internationalisation du droit comptable ne pourra se faire, à cause l'importance du monde anglo-saxon sans un abandon (au moins relatif) des principes romano-germaniques qui régissent notre droit national. Que penser de cette évolution possible quand on sait que la France est, semble-t-il, fortement attachée à la conception romano-germanique du droit (témoin, la nouvelle formulation du plan comptable général, bâti comme un code, avec des d'articles numérotés¹²⁷²). Peut être que l'avenir est entre droit et norme, droit pour donner une force obligatoire, norme pour avoir plus de souplesse et pour permettre de mieux appréhender la réalité financière des entités. On peut même se poser la question de savoir si l'information ne l'emportera pas, dans les années à venir, sur le droit.

Le droit comptable est un droit hérité de l'histoire.

Le droit comptable, que nous avons défini comme « un ensemble de règles qui déterminent les rapports des utilisateurs et des professionnels de la comptabilité avec cette dernière »¹²⁷³ a suivi l'évolution de la comptabilité. Il en a permis la formalisation et la compréhension. Il a contribué à une plus grande fiabilité de l'information et a permis le développement de l'audit.

Nous avons essayé de retracer cette évolution, au moins dans ses faits les plus marquants. Certains points restent encore obscurs, notamment la liaison du droit de l'Antiquité avec celui du Moyen âge et celui de la Renaissance. Il faudrait aussi pouvoir expliquer comment l'Ordonnance de Colbert de 1673, qui est la première pierre de notre

¹²⁷⁰ Ce qui n'est pas fait partout, aux Etats-Unis par exemple. Mais les US GAAP représentent 15 000 pages de textes.

¹²⁷¹ Certains juristes n'aiment pas trop le terme de « droit comptable » et ne voient en celui-ci qu'une promotion de la comptabilité qui reste pour eux une « technique inférieure ».

¹²⁷² Lesquels sont structurés comme le « nouveau » Code pénal.

¹²⁷³ Dans l'introduction de cet ouvrage.

droit national, a été conçue et en retrouver les travaux préparatoires pour peut-être les rattacher à des événements antérieurs. La recherche est donc loin d'être terminée. Dans la période moderne, qui a vu une accélération du processus de création du droit (nous avons consacré plus de la moitié de notre étude aux cinquante dernières années), il reste encore de nombreux points à développer et notamment l'analyse des influences externes sur notre droit national.

Le droit comptable aujourd'hui comprend des sources législatives, des sources réglementaires et des sources doctrinales¹²⁷⁴. L'ensemble de ces sources peut être distingué en sources de droit comptable de base et sources de droit comptable adjacent.

Le droit comptable de base se trouve, pour les sources législatives, dans les articles L. 123-12 à L. 123-28 du Code de commerce pour ce qui concerne les comptes individuels et sociaux et les articles L. 233-16 à L. 233-38 du Code de commerce pour ce qui concerne les comptes consolidés.

Outre les lois précitées, le droit comptable de base comprend un certain nombre de sources réglementaires (dont les plus importantes sont les articles R.123-173 à R.123-208¹²⁷⁵ et R.233-4 à R.233.16¹²⁷⁶ du Code de commerce et les règlements 99-02 et 2014-03 modifiés du Comité de la réglementation comptable ou de l'Autorité des normes comptables) et doctrinales¹²⁷⁷. A ces textes, il faut ajouter le règlement européen sur l'application des normes comptables internationales¹²⁷⁸ les normes de l'IASB dont l'influence ne pourra être que grandissante¹²⁷⁹.

Or, tous ces textes de base sont hérités d'une histoire plus ou moins lointaine.

Ainsi, l'article L. 123-14 du Code de commerce stipule que les « les comptes annuels doivent être réguliers et sincères et donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise ». Les notions de sincérité et de régularité ont été héritées des décrets-lois de la période 1935-1937, mettant à jour la loi du 24 juillet 1867¹²⁸⁰ qui ont précisé et renforcé la mission de contrôle des commissaires aux comptes. La notion d'image fidèle est héritée de la quatrième directive du 25 juillet 1978. L'article L. 123-23 aliéna 3 du Code de commerce est, quant à lui, issu de l'Ordonnance de Colbert qui, dans son article 9 stipulait que « la représentation ou la communication des livres journaux, registres et inventaires, ne pourra être requise ni ordonnée en justice, sinon pour succession, communauté, partage de société et en cas de faillite¹²⁸¹ ». L'alinéa 2 de l'article 2 du décret du 29 décembre 1983, qui vient d'être abrogé, relatif au cote et au paraphe, était lui aussi né de l'Ordonnance de Colbert alors que le plan de comptes du Plan comptable général actuel a son origine dans celui de 1947.

¹²⁷⁴ Les sources jurisprudentielles, nous l'avons évoqué ci-dessus, peuvent être négligées puisque le seul arrêt d'information comptable (sur la convention de portage) a fait l'objet d'une précision par un avis du Conseil national de la comptabilité et a été reprise dans le règlement 99-02 du Comité de la réglementation comptable (§ 10051).

¹²⁷⁵ Issus du décret 83-1020 du 29 novembre 1983

¹²⁷⁶ Issus des articles 248 à 248-14 du décret 67-236 du 23 mars 1967

¹²⁷⁷ Publications du conseil national de la comptabilité, recommandations de la Commission des opérations de Bourse, avis de l'Ordre des experts-comptables et avis de la Commission des études comptables de la Compagnie des commissaires des commissaires aux comptes.

¹²⁷⁸ Règlement CE 1606/2002 du 19 juillet 2002 – voir infra chapitre 9 section 5.

¹²⁷⁹ Dont on peut aussi s'attendre comme le dit Yann DELABRIERE, directeur financier du groupe PSA, dans un interview dans les Echos du 25 janvier 1996 que «l'on s'achemine vers un référentiel IASC relativement proche des normes FASB avec quelques options complémentaires sur certains points techniques».

¹²⁸⁰ Voir supra chapitre 4 § 2.2.5.

¹²⁸¹ La rédaction actuelle est la suivante : «La communication des documents comptables ne peut être ordonnée en justice que dans les affaires de succession, communauté, partage et en cas de redressement judiciaire».

Tous ces exemples (et il y a en a de multiples) montrent bien que le droit comptable d'aujourd'hui est hérité de l'histoire. On peut d'ailleurs se poser la question de savoir si l'histoire n'a pas une influence trop lourde sur ce droit et a conduit à une résistance au changement. Le problème posé aujourd'hui est celui de l'abandon de certaines règles que l'histoire a légué au droit comptable. La règle du cote et du paraphe, par exemple citée ci-dessus, déjà évoquée par Luca Pacioli dans la « *Summa de Arithmetica, Geometrica, Proportioni et Proportionalita* », officialisée par l'Ordonnance de Colbert, existe toujours dans notre droit comptable (art. R.123-173 du Code de commerce), alors qu'elle est considérée¹²⁸² comme désuète. La plupart des pays ne l'utilisent pas. A notre connaissance, avec la France, seuls l'Italie¹²⁸³ et la Belgique¹²⁸⁴ ont gardé cette disposition dans leur législation alors qu'en Allemagne, en Grande Bretagne ou aux Etats-Unis, la tenue de la comptabilité est libre en la forme¹²⁸⁵.

L'établissement de comptes consolidés a une histoire plus récente¹²⁸⁶. En France, la première obligation légale remonte, nous l'avons vu, à 1983. Ceci explique pourquoi les dispositions sont maintenant, dans la méthodologie du règlement 99-02, pour les comptes consolidés, plus en avance (par rapport à des référentiels internationaux) que le Plan comptable général¹²⁸⁷ édicté par le règlement 2014-03.

Toutefois, depuis un certain nombre d'années un rapprochement est en train de s'effectuer et l'on peut s'attendre un jour à une convergence idéale entre normes internationales et normes françaises¹²⁸⁸.

Le droit comptable, un droit en perpétuelle évolution : les renaissances du droit comptable.

Si le droit comptable est en perpétuelle évolution et si nous avons distingué trois grandes périodes dans cette évolution, celle qui va vers l'émergence d'un droit de type « romano-germanique », celle qui va vers la formulation des bases d'un droit national qui voit son « apothéose » avec le Plan comptable général, celle enfin qui, dans l'époque contemporaine, va vers une certaine unification avec des droits voisins, il faut voir que le droit comptable a connu deux véritables « renaissances » celles de 1983-1984 et celle plus récente de 1998-1999.

Avant 1983-1984, on évoquait souvent le droit comptable pour affirmer qu'il n'existait pas véritablement. Le droit comptable de base comprenait quelques articles du Code de commerce, souvent très anciens, et un Plan comptable général, approuvé par arrêté

¹²⁸² Conseil national de la comptabilité – Document 98 – Rapport du groupe de travail « Informatique et comptabilité, 1992, p. 32.

¹²⁸³ Article 2215 du Code civil (italien).

¹²⁸⁴ Article 8 de la loi (belge) du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels.

¹²⁸⁵ L'article R. 123-173 du Code de commerce précise que le cote et le paraphe du livre journal et du grand livre peuvent (et non doivent) être cotés et paraphés à la demande du commerçant. Par ailleurs, lorsque la comptabilité est tenue sous forme électronique, livre journal et grand livre « sont identifiés et datés dès leur établissement par des moyens offrant toute garantie en matière de preuve ».

¹²⁸⁶ Voir Didier BENSADON, *La consolidation des comptes en France (1929-1985) Analyse d'un processus d'introduction et de diffusion d'une technique comptable*. Thèse. Université de Nantes - décembre 2007, 463 p.

¹²⁸⁷ Ceci s'explique certes, par un poids moins lourd de l'histoire, plus récente, mais aussi par la déconnexion avec les principes d'établissement des comptes annuels, ce qui laisse plus de souplesse à l'établissement des comptes consolidés

¹²⁸⁸ Pour les comptes individuels (plan comptable général), il y lieu de tenir compte de la révision du plan comptable général (règlement 99-03 du CRC) par les règlements 99-08 (contrats à long terme), 99-09 (changement de méthodes), 2000-06 (passifs), 2002-10 (amortissement et dépréciation des actifs) et 2004-06 (définition, comptabilisation et évaluation des actifs). Pour les comptes consolidés, il convient surtout de tenir compte de l'effet du règlement européen du 19 juillet 2002 sur l'application des normes comptables internationales (voir infra chapitre 9 section 5).

ministériel, si bien que le droit comptable était un droit faible par rapport à un certain nombre de droits adjacents, comprenant de nombreuses lois et décrets, comme notamment le droit fiscal et les grandes discussions de l'époque portaient sur l'autonomie du droit comptable par rapport à ces droits adjacents.

La période 1983-1984 a vu l'émergence d'une loi comptable, d'un décret comptable conséquent et la mise en place d'un nouveau plan comptable général. Loi et décret ont été formulés à la suite de la quatrième directive européenne dont ils ont repris les éléments en les adaptant au contexte national. Le droit comptable s'est bâti alors autour de cette loi et de ce décret et une doctrine comptable conséquente s'est développée. L'ensemble a été complété en 1985-1986 par un droit comptable des comptes consolidés comprenant, à la suite de la septième directive, la loi 85-11 du 3 janvier 1985, le décret 86-221 du 17 février 1986 et la méthodologie sur les comptes consolidés introduite dans le Plan comptable général par l'arrêté du 9 décembre 1986.

Ce droit comptable a montré sa force, notamment vis à vis des droits adjacents. Le droit fiscal a reconnu (pour l'essentiel) l'autonomie du droit comptable par l'article 1 du décret 84-184 du 14 mars 1984¹²⁸⁹. Même le droit des sociétés a reconnu cette autonomie faisant référence au Code de commerce au lieu d'édicter ses propres règles (article 340 de la loi du 24 juillet 1966 modifié par la loi du 30 avril 1983).

Mais le droit comptable de 1983-1984 était resté encore pour l'essentiel un droit commercial. Ses références sont le Code de commerce, voire la loi sur les sociétés commerciales. Il a fallu de nombreux avis du Conseil national de la comptabilité dans des domaines autres que le droit commercial¹²⁹⁰ pour avoir un droit comptable qui puisse s'appliquer à toutes les entités.

La réforme de 1998-1999 est la seconde « renaissance » du droit comptable. La réforme du Conseil national de la comptabilité et la création du Comité de la réglementation comptable, l'homologation des avis 99-03 relatif à la réécriture du Plan comptable général et 99-02 relatif aux comptes consolidés en sont les principales expressions. Le Plan comptable général fonctionne comme un code de la comptabilité et s'applique à toute entité. La distinction entre procédure d'établissement des comptes annuels et des comptes consolidés est affirmée. Une nouvelle organisation des textes de droit comptable est mise en place.

Au centre, on trouve les règles de base des règlements 99-03 devenu règlement 2014-03 (plan comptable général) et 99-02 (comptes consolidés).

Au dessus, on y rencontre les textes qui permettent d'utiliser ces règles de base et qui fixent les obligations des personnes physiques et morales assujetties (le Code de commerce, le décret de 1983, la loi sur les sociétés commerciales et d'autres lois et décrets relatifs aux personnes pour lesquelles le Code de commerce n'est pas applicable).

En dessous, on peut y joindre les autres règlements du Comité de la réglementation comptable (comme le règlement 99-01 relatif au plan comptable des associations et fondations), la jurisprudence et la doctrine, mais aussi les différentes réglementations, inspirées par le Plan comptable général concernant les banques, les assurances, les administrations, etc¹²⁹¹.

¹²⁸⁹ Article 38 quater annexe III du CGI « 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 ».

¹²⁹⁰ Avis relatifs notamment aux plans comptables particuliers.

¹²⁹¹ Voir ci-dessus Chapitre 10 section 4 § 4.7.

Et tout autour, on trouve le droit adjacent, c'est à dire un droit qui comprend des dispositions comptables contingentes comme le droit fiscal, le droit des sociétés, le droit des entreprises en difficulté et tous autres droits¹²⁹².

La problématique qui reste posée est de savoir si le droit adjacent fait partie du droit comptable ou n'en fait pas partie. Notre avis est que l'on ne peut pas dissocier le droit adjacent du droit de base, car c'est souvent à cause du droit adjacent que le droit de base est applicable. C'est lui qui apporte les sanctions (car tout droit qui se respecte comporte des sanctions) au droit comptable.

La troisième renaissance est en route. C'est la recherche de la convergence entre normes françaises, qu'il s'agisse de celles relatives aux comptes individuels et celles relatives aux comptes consolidés avec les normes comptables internationales. L'application au 1^{er} janvier 2005 du règlement européen du 19 juillet 2002 en est la première étape. La mise en œuvre des règlements du CRC 2000-06 sur les passifs, 2002-10 sur les amortissements et dépréciations 2004-06 sur la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs en est la seconde étape. Selon Bernard Colasse¹²⁹³ le droit comptable va vers un droit actionnarial.

En effet, ce qui concerne les comptes de groupe des sociétés cotées, avec l'application à partir du 1^{er} janvier 2005 des normes IFRS, conformément au règlement européen 1606/2002 du 19 juillet 2002, le droit comptable national ne s'impose plus systématiquement. Ces comptes consolidés doivent obéir à des normes inspirées d'un cadre conceptuel qui proclame sans détours son orientation actionnariale¹²⁹⁴. Il s'agit là d'une rupture majeure avec notre droit comptable qui, en ne désignant pas d'utilisateurs privilégiés, s'efforçait de concilier les intérêts des diverses parties prenantes. Par ailleurs, ces comptes seront fortement arrimés aux marchés financiers *via* notamment l'application du critère de la juste valeur, ce qui entraîne en particulier un affaiblissement du sacro-saint principe de prudence.

Ce bouleversement juridique commence à affecter les comptes individuels (comptes annuels). Il est clair en effet que la coexistence de deux référentiels, l'un national pour les comptes annuels, l'autre international pour les comptes de groupe, ne peut être que temporaire. Le processus d'alignement des comptes annuels sur le référentiel international est d'ores et déjà enclenché. Des avis récents du CNC et des règlements subséquents du CRC ou de l'ANC introduisent dans le PCG des définitions directement issues du cadre conceptuel de l'IASB.

Cette adaptation de notre plan comptable et des comptes annuels aux normes internationales emporte implicitement adhésion au modèle de gouvernance des entreprises qui inspire le cadre conceptuel dont elles sont issues et les sous-tend, à savoir un modèle de gouvernance focalisé sur les intérêts des actionnaires-investisseurs. Le droit comptable assigne désormais un objectif à la comptabilité : produire des états qui répondent à leurs besoins d'information ; de générale, elle devient financière.

Ces avis et les règlements qui les reprennent rompent avec le droit antérieur et notamment avec le principe de patrimonialité qui imprégnait ce droit. Mais, pour être applicables dans leur plénitude aux comptes annuels, ils supposent une révision des

¹²⁹² Présenté dans les revues que nous avons analysés supra chapitre 9 section 5.

¹²⁹³ Colasse (Bernard), L'évolution récente du droit comptable, opus cité, 2004, p. 9

¹²⁹⁴ Le § 10 du Cadre conceptuel précise que « bien que tous les besoins d'information de ces utilisateurs ne puissent pas être comblés par des états financiers, il y a des besoins qui sont communs à tous les utilisateurs. Comme les investisseurs sont les apporteurs de capitaux à risque de l'entreprise, la fourniture d'états financiers qui répondent à leurs besoins répondra également à la plupart des besoins des autres utilisateurs susceptibles d'être satisfaits par des états financiers ».

textes de niveau supérieur, en l'occurrence les lois et décrets des années 80. Une telle révision qui implique au premier chef le Parlement s'annonce difficile et lourde. Par ailleurs, ils posent de façon aiguë le problème des liens entre comptabilité (comptes annuels) et fiscalité.

Le droit comptable, un droit sans effet sans son droit adjacent.

Dans l'introduction de cet ouvrage, nous avons affirmé que le droit se différenciait d'autres principes proches, comme l'éthique ou la morale, parce qu'il était assorti de sanctions. Quatre sanctions possibles avaient été mises en valeur

Nous voyons bien que les sanctions du droit comptable ne figurent pas dans le droit comptable de base (sauf peut être pour ce qui concerne la preuve). Le droit comptable de base serait donc un droit comptable sans effet, sans sanction s'il n'existait pas un droit comptable adjacent¹²⁹⁵..

Ce droit comptable adjacent peut se définir comme tout droit autre que le praticien doit prendre en compte à cause de son influence sur la perception des mouvements qu'il doit enregistrer. A la différence du droit comptable de base, qui semble finalement limité, le droit comptable adjacent a une assise très large. Il comprend des articles de la loi et du décret sur les sociétés commerciales, des dispositions législatives et réglementaires du droit du travail et du droit social, des dispositions fiscales (lois, décrets, arrêtés, instructions), des lois, décrets et arrêtés divers (dans le domaine pénal, celui des entreprises en difficulté, etc.), des dispositions propres à certains secteurs économiques (banques, assurance, partis politiques ...), enfin quelques textes non classables.

Il faudrait donc continuer d'analyser les liens privilégiés de la comptabilité avec les disciplines juridiques et notamment :

- comptabilité et droit des sociétés : la comptabilité est aussi issue du droit des sociétés, la quatrième directive européenne a été prise pour harmoniser l'information financière des sociétés dans le cadre de l'Union européenne, la septième directive a été introduite, en droit français dans la loi du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales, la connaissance du droit des sociétés est fondamentale pour analyser les opérations affectant les structures et les groupes ;

- comptabilité et droit fiscal : les liaisons sont anciennes et la comptabilité a toujours du mal à s'affirmer de manière autonome par rapport au droit fiscal, la fiscalité prend ses informations dans la comptabilité, en quoi le Plan comptable général élaboré par un Conseil rattaché au Ministre de l'Economie et des Finances et qui est homologué par arrêté du même Ministre, est-il, malgré des déclarations d'indépendance, lié au droit fiscal ;

- comptabilité et droit des entreprises en difficulté : l'analyse de l'impact des sanctions de la banqueroute, par exemple, sur la pratique comptable ;

- comptabilité et droit commercial : est-ce que la comptabilité est un moyen de preuve en matière commerciale ;

¹²⁹⁵ «Si l'on examine dans les textes les domaines où sont évoquées les conséquences de la non application du droit comptable, on trouve quatre dispositions principales : l'article L.123-23 du Code de commerce, l'article L. 242-6 2° du Code de commerce, l'article L. 626-2 du code de commerce relatif au délit de banqueroute et la procédure fiscale de l'article L. 13 du Livre des procédures fiscales dite du «rejet de comptabilité»».

- comptabilité et droit public : la spécificité des règles de la comptabilité publique.

Se pose enfin le problème de la place du droit comptable par rapport à ces droits. Nous pensons que certains aspects de ces droits font partie du droit comptable (nous l'avons appelé droit comptable adjacent). Sinon le droit comptable pourrait être considéré comme une série de conseils donnés aux entités pour bien tenir leur comptabilité, conseils qui n'auraient aucun coté impératif compte tenu de l'absence de sanctions qui leur serait attaché. Le droit comptable contemporain est issu d'un long processus qui lui a permis de s'affirmer progressivement. C'est ce processus de construction que nous analyserons dans le troisième chapitre de cette présentation de travaux.

Le droit comptable, un droit de plus en plus universel.

La comptabilité aujourd'hui se veut universelle, indépendante et traitant le droit de l'information financière.

Si, pour ce qui nous concerne, la comptabilité et le droit comptable trouvent leurs origines dans le droit national, elles trouvent de plus en plus leurs sources dans le droit international. L'influence de l'international passe par l'IASB/IASC, nous l'avons vu. Quatre temps forts sont à signaler dans cette évolution : l'aboutissement du projet « comparabilité des états financiers »¹²⁹⁶, la décision prise par l'OICV d'autoriser l'utilisation des normes IASC¹²⁹⁷, la promulgation de la loi 98-261 du 6 avril 1998¹²⁹⁸, enfin la publication du règlement européen sur l'application des normes comptables internationales.

Mais la comptabilité ne pourra jamais être tout à fait universelle et semblable d'un pays à l'autre. Si elle répond aux besoins d'information des sociétés multinationales, elle doit aussi répondre aux besoins des petites et moyennes entreprises et aux demandes des administrations nationales. Nous avons vu l'influence qu'a toujours exercé le droit fiscal français, le droit français des entreprises en difficulté, le droit français des sociétés commerciales sur la comptabilité française et cette influence n'est pas prêt de disparaître.

Aussi, on peut penser que l'on ira vers une normalisation mondiale différenciée selon les types d'entreprises : soit des normes internationales pour les grandes entreprises et des normes plus liées au contexte national pour les autres, soit vers une normalisation en fonction des besoins des utilisateurs, les grandes entreprises ayant à fournir probablement différents jeux d'état financiers. Mais peut-être aussi que les deux orientations de développeront de concert.

¹²⁹⁶ L'aboutissement du projet « Comparabilité des états financiers » adopté par le Board de l'IASC qui s'est tenu à Oslo du 2 au 5 novembre 1993 va permettre l'application de nouvelles normes plus cohérentes à partir des exercices ouverts à compter du 1 janvier 1995.

¹²⁹⁷ La décision prise en juillet 1995 lors de sa 20ème conférence annuelle à Paris par l'Organisation Internationale des Valeurs Mobilières (OICV) de permettre (et même de privilégier) à compter de 1999 (en fait ce sera 2000 ou 2001) l'utilisation des normes IASC (révisées) dans les comptes consolidés, doit aussi favoriser un rapprochement mondial.

¹²⁹⁸ J.O. du 7 avril 1998 p. 5384 et s. Cette loi, portant réforme de la réglementation comptable, devait, pour notre pays, favoriser le développement international en permettant aux entreprises d'utiliser des normes comptables internationales pour la présentation de leurs comptes consolidés. Elle permettra également d'améliorer encore la qualité de l'information financière en rendant leur cohérence aux méthodes d'élaboration des normes comptables françaises par la création du Comité de la réglementation comptable, appelé à devenir source unique de droit. Elle a été abrogée par l'ordonnance 2009-79 du 22 janvier 2009 portant création de l'Autorité des normes comptables.

Le droit comptable, un droit de plus en plus indépendant.

Sous l'influence des organismes professionnels, la comptabilité se veut de plus en plus indépendante. Mais la recherche de cette autonomie reste difficile. Nous avons vu comment à partir de 1984, la comptabilité a acquis son autonomie vis à vis du droit privé¹²⁹⁹ et du droit fiscal. Mais si, en 1983, le monde comptable était désireux d'avoir à sa disposition une loi comptable indépendante du droit, le législateur n'est pas allé jusque là. Il a rattaché la loi du 30 avril 1983 au Code de commerce d'une part et à la loi du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales d'autre part.

Mais, malgré ce rattachement, l'autonomie du droit comptable s'est développée.

Aujourd'hui, en matière de comptabilité, les utilisateurs disposent d'un corps de règles générales et de principes qui lui sont propres et qui présentent une cohérence. Il existe dans le domaine des lois qui ont leurs spécificités, des textes réglementaires spécifiques édictés par la puissance publique, des usages, c'est à dire des pratiques répétées pendant une certaine durée et tenus comme obligatoires qui se sont développées en dehors des textes. Il y a une doctrine propre qui se développe sous la responsabilité d'organismes habilités, de la profession comptable, de la recherche comptable. On trouve des termes qui ont leur signification propre (et différente de celle retenue dans d'autres domaines). Une profession réglementée est organisée. Tout cela dénote d'une certaine autonomie, mais cette autonomie est encore loin d'être totale car les lois comptables sont rattachées à d'autres domaines, il est toujours nécessaire pour certaines définitions de faire appel à d'autres domaines et la jurisprudence typiquement comptable est quasi inexistante.

Mais l'autonomie doit continuer à se développer. La création du Comité de réglementation comptable, puis de l'Autorité des normes comptables, va dans ce sens, l'extension des règles de la comptabilité commerciale et du plan comptable général à des secteurs non commerciaux (associations, agriculture, collectivités locales, secteur public ...) va aussi dans ce sens. Mais ce droit comptable, même s'il acquiert une certaine autonomie, ne pourra que continuer à coexister avec d'autres droits (droit commercial, droit fiscal, droit pénal...).

Le droit comptable, un droit de l'information financière.

Si, à l'origine, le droit comptable était un droit de la preuve (ce qui explique le cote et le paraphe et d'autres règles liées à la forme des livres), il est devenu de plus en plus un droit de l'information.

L'aspect preuve de la comptabilité est maintenant moins important. Les transactions sont matérialisées par des documents, tels les factures, les ordres de virement, ... et la présentation de la comptabilité n'est plus toujours nécessaire pour justifier de ces transactions.

La comptabilité a été définie¹³⁰⁰ comme un système d'information. Les cadres conceptuels de la comptabilité (de l'IASB, mais aussi du FASB, voire le cadre conceptuel implicite du CNC) ont défini les utilisateurs de l'information comptable. Les études effectuées aux Etats-Unis ont surtout privilégié l'impact des informations comptables sur les comportements boursiers. Mais la comptabilité est un outil d'information universel ;

¹²⁹⁹ La spécificité de l'enregistrement comptable par rapport aux dispositions des articles 1582 et suivants du Code civil sur la vente avait déjà été mis en relief par l'avis n° 12 du Conseil national de la comptabilité des 7 novembre et 18 décembre 1972 relatif aux principes d'enregistrement des droits réels, des créances et des dettes (Conseil national de la comptabilité, *Etudes et documents 1975-1981*, op. cit. p. 87-88.

¹³⁰⁰ Notamment par le Plan comptable général (PCG 2014) dans son article 121-1.

elle renseigne des destinataires directs (actionnaires, banquiers, administrations fiscales) mais aussi des destinataires indirects (concurrents, salariés, fournisseurs, clients) dont les options sont fonction des informations données. Elle est aussi appelée à prendre en compte de nouveaux besoins (comptabilité environnementale, ressources humaines par exemple).

Mais si l'aspect preuve ne semble plus être privilégié, il n'en reste pas moins que les aspects juridiques de la comptabilité ne doivent pas être négligés. L'information financière qui est fournie est pour l'essentiel celle des comptes annuels (individuels et consolidés). Mais l'élaboration de ces comptes ne peut être faite dans le respect d'une procédure spécifique aux enregistrements comptables. Cette procédure évoluera, afin de tenir compte de la technologie, mais cet aspect formaliste ne pourra totalement disparaître. Au contraire, devant la complexité des organisations, et afin d'assurer la fiabilité de l'information, nous pensons que le droit comptable, sous toutes ses formes, ne pourra que se développer.

Le droit comptable futur devra mettre en valeur la relation entre l'information comptable et son utilisation. Deux aspects devront continuer à être privilégiés : la bonne compréhension par l'utilisateur, la sécurité de l'utilisateur. La bonne compréhension de l'utilisateur passera par une normalisation plus précise de l'information, la recherche d'un langage plus commun, plus universel. La sécurité de l'utilisateur passera par une application plus stricte de ces normes dans le respect des procédures.

Les apports de l'histoire à la compréhension du droit contemporain.

Les auteurs de « L'Histoire économique et sociale du monde »¹³⁰¹ insistaient sur le fait que « l'histoire était connaissance du passé pour une meilleure conduite de l'avenir ». Cette approche historique du droit et de la doctrine comptable des origines à nos jours est-elle une oeuvre utile pour la conduite de l'avenir. Le droit comptable continuera à évoluer comme il a évolué au cours des années et des siècles. Rien n'est définitif, tout peut être transformé. Nous pensons donc que la connaissance du passé, le rapprochement des dispositions prises avec l'environnement économique et social au moment où les décisions sont prises, permet une analyse de la décision et une meilleure prise en compte de tous les paramètres. Mais l'histoire du droit et de la comptabilité est bien plus que cela. Elle nous permet de comprendre l'homme dans sa vie quotidienne et l'avancée de la civilisation.

Une nouvelle qualification du droit comptable.

Aux termes de notre exposé, nous pouvons nous poser la question de la qualification du droit comptable contemporain.

Dans la plupart des pays le terme de « droit comptable » n'est pas employé. Aux Etats-Unis, par exemple sont évoqués les *Generally accepted accounting principles* (les US GAAP) ou « principes comptables généralement admis ». Ces principes font, dans ce pays, l'objet d'un classement en niveaux (par la règle 203 du Code des devoirs professionnels de l'*American Institute of Certified Public Accountants*, l'AICPA)¹³⁰². Dans les états financiers ou dans les rapports d'audit présentés par les professionnels de ce pays, il est toujours fait mention de ces « principes comptables généralement admis ».

¹³⁰¹ Ouvrage en 6 volumes publié en 1977 sous la direction de Pierre LEON (qui ne vit pas malheureusement l'aboutissement du travail qu'il avait dirigé).

¹³⁰² Voir R.ROBERT, *Pratique internationale de la comptabilité et de l'audit*, op. cit. 1994, p. 55. Les règles actuelles sont présentées dans la norme ASC 105 du *FASB Codification*.

En France, le vocable « droit comptable » est utilisé car l'équivalent de nos « principes comptables généralement admis » se trouve dans des textes législatifs et réglementaires. Or ce droit est-il un véritable droit dans la mesure où dans ces textes ne figure aucune véritable sanction ?

En fait, il y a lieu de tenir compte de l'intervention de l'auditeur (du commissaire aux comptes le plus souvent, de l'expert-comptable parfois). L'auditeur se comporte comme un juge. Il vérifie si les règles de droit comptable sont appliquées aux états financiers qui lui sont présentés (comme le juge vérifie si les règles de droit sont appliquées au cas qui lui est présenté) puis il prend une décision notifiée dans un rapport (qu'on pourrait qualifier de jugement) : il certifie que les comptes présentés sont réguliers (c'est à dire, conformes aux règles), ou il certifie avec réserve ou il refuse sa certification.

Le Code de commerce et notamment les articles L. 823-9 à 823-18 traitent de la mission du commissaire aux comptes. Le commissaire aux comptes se doit de révéler les irrégularités comptables à l'organe chargé de l'administration, à l'assemblée générale, voire au procureur de la République. Il a aussi le pouvoir de refuser la certification des comptes qui lui sont soumis¹³⁰³.

Le droit comptable (droit comptable proprement dit) est donc un droit spécifique dont la particularité est que les sanctions n'appartiennent pas en premier au juge, mais à un tiers, dont la profession est réglementée, l'auditeur.

C'est donc par la présence de l'auditeur que, selon nous, le droit comptable peut être qualifié de véritable droit. En fait, l'auditeur, lui-même responsable juridiquement (responsabilité civile, pénale, professionnelle), par sa prise de décision de non-conformité des états financiers présentés par rapport au droit comptable, sanctionne l'entité à la manière d'un juge¹³⁰⁴.

Le droit comptable est donc un droit spécifique dont la particularité est que les sanctions n'appartiennent pas en premier au juge, mais à un tiers, dont la profession est réglementée, l'auditeur.

C'est pourquoi la liaison droit comptable, comptabilité financière et audit est fondamentale¹³⁰⁵.

L'avenir du droit comptable

Le 9 juillet 2009, l'IASB a publié une norme aux IFRS pour les PME (*International financial reporting standard for small and medium-size entities - IFRS for SMEs*). Pour l'IASB, cette norme IFRS-PME (qui concerne à la fois les comptes individuels et les comptes consolidés) est appelée à être adoptée par les instances légales et réglementaires de chaque pays.

On peut donc se poser la question suivante : l'application de cette norme en France va-t-elle conduire à une disparition du PCG et du règlement 99-02 sur les comptes consolidés et en conséquence, révolutionner le droit comptable national ?

¹³⁰³ Voir R. OBERT, les spécificités du droit comptable en 2007. *Revue française de comptabilité*, n° 400, p. 25 s.

¹³⁰⁴ Ces sanctions venant s'ajouter (et pouvant être aussi à la base) à celles prévues par les textes du droit comptable dit adjacent.

¹³⁰⁵ R. OBERT – *Droit comptable, comptabilité financière, audit : analyse et évolution* – Thèse sur travaux de doctorat en sciences de gestion – Paris septembre 2000 – 500 p.

Actuellement, en dehors du PCG et du règlement 99-02, le droit comptable, nous l'avons évoqué ci-dessus, comprend encore des textes de niveau supérieur, lois et décrets (inclus dans le Code de commerce, partie législative et réglementaire). On pourrait très bien concevoir que ces textes soient abrogés et que seul conformément à l'ordonnance 2009-79 du 22 janvier 2009, elle soit la seule à pouvoir d'établir les prescriptions comptables générales et sectorielles qui seraient ensuite publiées au JO après homologation par arrêté ministériel. Il serait alors possible d'envisager une convergence totale vers les IFRS.

Le droit comptable n'a pas fini d'évoluer. L'avenir nous dira ce qu'il en sera.

Le droit comptable, un droit en perpétuelle évolution.

A l'aube du vingt-et-unième siècle, un certain nombre de questions se posent sur le droit comptable.

Une Autorité des normes comptables est née en 2010. Quelle sera la place de cette organisation dans le droit comptable futur, ira-t-on vers une plus grande lisibilité, une structuration et une hiérarchisation plus nette des sources du droit comptable ?

Comment les directives et règlements européens, les textes nationaux vont-ils intégrer les changements introduits par l'évolution des normes internationales, vont-ils dissocier les modèles comptables applicables aux petites entreprises et ceux applicables aux grandes entreprises, comment les comptes consolidés vont-ils se positionner par rapport aux comptes sociaux ? De nombreuses questions restent posées.

Le droit comptable d'aujourd'hui s'est construit tout au long de l'histoire et continuera à évoluer avec le temps. Il restera à la recherche comptable à anticiper cette évolution, à analyser les phénomènes correspondants et à répondre aux besoins des utilisateurs.

BIBLIOGRAPHIE

Remarque

Cette bibliographie est, pour l'essentiel, celle figurant dans la première version de cette publication (1999). Nous y avons cependant ajouté un certain nombre d'ouvrages et d'articles plus récents que nous vous signalons par une étoile *

OUVRAGES

- ALEXANDER (David) - ARCHER (Simon) - *The European Accounting Guide* - Academic Press Limited - London - 1992 - 1097 p.
- ALLEN (David Grayson) - MC DERMOTT (Kathleen) - *Accounting for success - A history of Price Waterhouse in America 1890 - 1990* - Harvard - Boston - 1993 - 373 p.
- * ANDERNACK (Isabelle) - *Guide de première application des normes IAS* – Mémoire d'expertise comptable – Paris novembre 2001 - 169 p.
- ANGLÉS (P.) – DUPONT (E) – *Précis de législation usuelle et commerciale* – Dunod – Paris – 1941 - 475 p.
- ANTOINE (Joseph) - CORNIL (Jean Paul) - *Lexique thématique de la comptabilité* - - De Broeck Wesmael - Bruxelles - 3^e édition - 1989 - 304 p.
- ARDANT (Gabriel) - *Histoire de l'impôt - De l'Antiquité au XVIII^e siècle* – Tome 1 - Fayard - Paris - 1971 – 634 p.
- ARDANT (Gabriel) - *Histoire de l'impôt – Du XVIII^e au XXI^e siècle* – Tome 2 - Fayard - Paris – 1971 – 870 p.
- ARNOLD (Dorothea) – GRZYMSKI (Krzystov) – ZIEGLER (Christiane) – dir- *L'art égyptien au temps des pyramides* – Réunion des musées nationaux – Paris – 1999 – 415 p.
- AUBERT (Jean Luc) – *Introduction au droit et thèmes fondamentaux du droit civil* – Armand Colin – Paris – 1998 – 337 p.
- BART (Jean) - *Histoire du droit privé - De la chute de l'empire romain au XIX^e siècle* - Montchrestien - Paris - 1998 - 353 p.
- BATTARDON (Léon) – *Traité pratique des sociétés commerciales* – Dunod – Paris - 1950 – 866 p.
- BAUCHET (Pierre) - *La nouvelle comptabilité nationale* - Cujas - Paris - 1975 - 210 p.
- BEAVER (William) - *Financial Reporting : an accounting revolution* - Prentice Hall - 1981.
- BELMONDO (Jean Pierre) - *Analyse des divergences entre les droits comptables anglais et français et organisation du professionnel dans le cadre d'une mission de tenue et d'établissement des états financiers selon les règles comptables britanniques* - Mémoire d'expertise comptable - Paris - 1992 - 108 p.
- * BENSADON (Didier) - *La consolidation des comptes en France - Analyse du processus d'introduction et de diffusion d'une technique comptable* - Thèse, Université de Nantes - décembre 2007 - 464 p.
- BERARD (Victor) - LEMARCHAND (Yannick) - *Le miroir du Marchand - Art et sciences des comptes à travers les âges* - Victor Bérard - Lyon - 1994 - 192 p.
- BERLAND (Nicolas), *L'histoire du contrôle budgétaire en France*, Thèse, Université de Paris IX Dauphine, janvier 1999, 591 p.
- BERNHEIM (Yves) – *L'essentiel des US GAAP – Référentiel comptable américain et enjeux de l'harmonisation internationale* – Mazars et Guerard – Editions Maxima — 1^{ère} édition 1997 -- 2^{ème} édition Paris 1999 - 352 p.

- BERSANI (Jacques) – dir – *De la Mésopotamie à la Perse* – Encyclopaedia Universalis – Paris – 1999 – 380 p.
- BERSANI (Jacques) – dir – *L'Égypte ancienne* – Encyclopaedia Universalis – Paris – 1999 – 380 p.
- BIBLIOTHEQUE NATIONALE DE FRANCE - *Tous les savoirs du monde - encyclopédies et bibliothèques, de Sumer au XXI^e siècle* – Paris – Bibliothèque nationale de France – Flammarion – 1996 – 495 p.
- BINET (Laurence) - *Les Etats financiers anglo-saxons. Comparaison avec les états financiers dans le cadre de l'harmonisation internationale* - Economica - Paris - 1991 - 435 p.
- BOISDE (Raymond) – *Commerce et corporations (suivi d'extraits du Parfait Négociant de Jacques Savary (1675))* – Editions Libréaliste – Angoulême – 1941 – 286 p.
- BOISSIER (Luc) - *Comptabilité et contrôle des comptes dans l'Antiquité . Recherches sur les origines des principes comptables* - Thèse - Toulouse - 1979. 243 p.
- BOTTERO (Jean) – *Mésopotamie : l'écriture, la raison et les dieux* – Gallimard - Paris – 1994 – 367 p.
- BOTTERO (Jean) - dir. - *Initiation à l'Orient ancien - De Sumer à la Bible* - Seuil - Paris - 1992 - 358 p.
- BURLAUD (Alain) - dir. - *Comptabilité et droit comptable - L'intelligence des comptes et leur cadre légal* - Gualino - Paris - 1998 - 746 p.
- * CAMFFERMAN (Kees) ZEFF (Stephen A).- *Financial Reporting and Global Capital Markets – A History of the International Accounting Standards Committee 1973-2000* – Great Britain - Oxford University Press- 2007 – 676 p.
- CAUSSEMILLE (Edith) - *Les comptes annuels de sociétés de capitaux en France et en Allemagne - Etude comparative de l'intégration des comptes des sociétés françaises dans les comptes consolidés de groupes allemands* - Mémoire d'expertise comptable - Paris -1992 - 121 p.
- CEGOS - *Méthode uniforme de calcul des prix de revient* - Cegos - Paris - 1937.
- Centre des Nations Unies sur les sociétés transnationales - *Conclusions sur les procédures à suivre par les sociétés transnationales en matière de comptabilité et de présentation de l'information* - Nations Unies - New York - 1989 - 63 p.
- Centre des Nations Unies sur les sociétés transnationales - *Questions relatives à la comptabilité et à la publication au niveau international : examen de 1988* - Nations Unies - New York - 1989.
- CESA et FNEGE - *Plan comptable révisé* - Masson - Paris - 1980 – 144 p.
- CHARDONNET (Léo) - *Comptabilité supérieure* - Delmas - Paris - 10^e édition 1960 - 245 p.
- CHMIELEWSKI (Daniel) - *Comprendre la comptabilité allemande* - Dunod - Paris –1989 - 326 p.
- CHOI (Frederick D.S) - MUELLER (Gerhard G.) - *International Accounting* - - Prentice Hall International - Englewood Cliff New Jersey – 1992 - 610 p.
- CNCC - OECCA - *Histoire de la profession comptable* - Editions comptables Malesherbes - Paris - 1993 - 169 p.
- CODE ANNOTE DE LA COMPTABILITE – Editions des publications fiduciaires – Paris – 1979 – 640 p.
- * COLASSE (Bernard) – *Introduction à la comptabilité* – 10^e ème édition – Economica – Paris 2007 – 587 p.
- COLSON (Michel Georges) - *Le chiffre - Le nombre - Le compte - Voyage dans le temps et dans l'espace* - Mémoire d'expertise comptable - Paris - 1992 - 129 p.
- Commission de normalisation des comptabilités - *Plan comptable général (projet élaboré par la commission et approuvé par arrêté du Ministre de l'Economie Nationale du 18 septembre 1947)* - Imprimerie Nationale - Paris - 1947 - 192 p.

- Commission des Communautés Européennes - *Comparaison des systèmes comptables allemand, français, italien, britannique, japonais et américain aux prescriptions de la IV^e directive du Conseil de juillet 1978 - 1987* - Document DG XV - Commission des Communautés Européennes.
- Commission interministérielle du Plan comptable - *Le plan comptable : projet de cadre comptable général élaboré par la Commission interministérielle instituée par le décret du 22 avril 1941* - Delmas - Paris - 225 p.
- Compagnie nationale des commissaires aux comptes – *Normes, Commentaires, Déontologie* – CNCC Editions – Paris – 1999 - 2097 p.
- Conseil national de la comptabilité - *Etudes et documents - 1958 - 1974* - Imprimerie Nationale - Paris - 217 p.
- Conseil national de la comptabilité - *Etudes et documents - 1975 - 1981* - Imprimerie Nationale - Paris - 252 p.
- Conseil national de la comptabilité - *Etudes et documents - Tome III - 1982 - 1988* - Imprimerie Nationale - Paris - 667 p.
- Conseil national de la comptabilité - *Etudes et documents - Tome IV - 1989* - Imprimerie Nationale - Paris - 189 p.
- Conseil national de la comptabilité - *Plan comptable général (texte présenté par le Conseil supérieur de la comptabilité, approuvé par arrêté en date du 11 mai 1957, du Ministre des Affaires Economiques et Financières, et du Secrétaire d'Etat aux Affaires Economiques)* - Imprimerie Nationale - Paris - 1957 - 275 p.
- Conseil national de la comptabilité - *Plan comptable général (élaboré par le Conseil national de la comptabilité et approuvé le 27 avril 1982 par arrêté du ministre de l'Economie et des Finances et du ministre délégué auprès du ministre de l'Economie et des Finances chargé du Budget)* - Imprimerie Nationale - Paris - 1982 - 374 p.
- Conseil national de la comptabilité - *Plan comptable général (élaboré par le Conseil national de la comptabilité et approuvé le 27 avril 1982 par arrêté du ministre de l'Economie et des Finances et du ministre délégué auprès du ministre de l'Economie et des Finances chargé du Budget. Complété et modifié le 9 décembre 1986 par arrêté du ministre d'Etat, ministre de l'Economie, des Finances et de la Privatisation)* - Imprimerie Nationale - Paris - 1986 - 417 p.
- * Conseil supérieur de l'Ordre des experts-comptables – Commission de droit comptable – *Normes comptables IAS – OEC – Cahier spécial* – Paris 2001, 90 p.
- CORIAT (Jean Pierre) - *Le prince législateur* - Ecole française de Rome - Palais Farnèse - 1997 - 771 p.
- CORNU (Gérard) - *Droit civil - Introduction - Les personnes - Les biens* - Editions Montchrestien – Paris – 1997 - 603 p.
- COZIAN (Maurice) - *Précis de fiscalité des entreprises* - LITEC - Paris - 9^e édition 1985 - 661 p.
- CROS - FAURE (Nathalie) - *La création, l'imagination sont elles des vertus comptables ?* - Mémoire d'expertise comptable - Paris - 1995 - 116 p.
- CURVEILLER (Stéphane) – *Dunkerque, ville et port de Flandre au Moyen Age : à travers les comptes de bailliage de 1358 à 1407* – Presses universitaires de Lille – Villeneuve d'Ascq – 1989 – 374 p.
- DEGONZAGUE (Philippe) - *Les impôts différés dans les comptes consolidés. La nouvelle norme américaine FAS 109 : caractéristiques, utilisation en France et problèmes particuliers d'application* - Mémoire d'expertise comptable - Paris - 1993 - 100 p.
- DEGOS (Jean Guy) – *Histoire de la comptabilité* – PUF – Paris – 1998 – 128 p.
- * DEGOS (Jean Guy) – *La saga de la comptabilité et de l'expertise comptable* – 2005 – 60^{ème} congrès de l'Ordre des experts-comptables - 154 p.
- * DEGOS (Jean Guy) – *Histoire des diplômes d'expertise comptable des origines à nos jours* – Cahiers électroniques du CRECI-IAE – Cahier 07-2003 – 27 p.

- DESCHAMPS (H.) – *Des vérifications et expertises en comptabilité* – Lyon – Paris – Librairie Emile Vitté – 1931 – 269 p.
- DESROCHES-NOBLECOURT (Christiane) - *Ramses II - La véritable histoire* - Pygmalion - Paris - 1996 - 426 p.
- D'HAILLECOURT (C.) - *Droit pénal et droit pénal technique* - Thèse - Paris II - 1983.
- DOUSSAUD (Alfred) – *Droit commercial – Une loi à refaire ou critique de la loi sur les sociétés des 24-29 juillet 1867* – Paris – Marchal, Billard et Cie – 1880 – 236 p.
- DUCOS (Michèle) - *Rome et le droit* - Librairie générale française - Paris –1996 – 191 p.
- DUCOS Michèle – *Les romains et la loi : recherches sur les rapports de la philosophie grecque et la tradition romaine à la fin de la République* – Les belles lettres – Paris – 1984 – 520 p.
- EDWARDS (John Richard) – *History of financial accounting* – Routledge – London – New-York – 1989 – 326 p.
- ERNST & YOUNG - *UK/US GAAP Comparison - A comparison between UK and US accounting principles* - Kogan Lage – London – 1991 - 354 p.
- FASQUELLE (Daniel) – BERTREL (Jean Pierre) – DELGA (Jacques) – LETESSIER (Florence) – COLLARD (Christophe) – ROQUILLY (Christophe) – BONNEAU (Thierry) – GUERY (Gabriel) – WALTER (Rolland) – PUECH (Marc) – CAMPANA (Marie Jeanne) – *Droit de l'entreprise* – Lamy – Paris – 1998 – 1 285 p.
- FAVIER (Jean) - dir - *La France médiévale* - Fayard - Paris - 1992 - 595 p.
- FAVIER (Jean) - *Finance et fiscalité au Moyen Age* - Société d'édition d'enseignement supérieur - Paris - 1971 - 355 p.
- FAVIER (Jean) - *Paris - Deux mille ans d'histoire* - Fayard - Paris -1997 - 1007 p.
- Fédération des Experts Comptables Européens - FEE - *European Survey of Published Accounts 1991* - Routledge - Londres - 1992 - 309 p.
- FINET (André) - *Le Code d'Hammurapi* - Cerf - Paris – 1973 –155 p.
- FLACH (Jacques) – *Etudes critiques sur l'histoire du droit romain au Moyen Age* – G. Olms - Zurich – 1985 – 336 p.
- FONTENETTE (François de) - *Les grandes dates du droit* - PUF - 1994 – 128 p.
- FOURASTIE (Jean) - KOVACS (André) - *La comptabilité* - PUF - Paris - 20^e édition 1995 – 128 p.
- FOVIAUX (Jacques) - *De l'Empire romain à la féodalité* - Economica - Paris - 3^e édition 1986 – 464 p.
- FRISON (Danielle) - *Droit anglais, institutions britanniques* - Ellipses - Paris - 1993 - 254 p.
- FUZET (Henri) – *Cours de comptabilité et d'organisation* – Paris – Delagrave – 1940 – 316 p.
- GARNIER (Pierre) - *La comptabilité, algèbre du droit et méthode d'observation des sciences économiques* – Dunod – Paris – 1947 – 125 p.
- GAUDEMET (Jean) - *Les naissances du droit - Le temps, le pouvoir et la science au service du droit* - Montchrestien - Paris - 1997 - 368 p.
- GAXOTTE (Pierre) – *Le siècle de Louis XV* – Fayard – Paris – 1974 – 427 p.
- GIMPEL (Jean) - *La révolution industrielle du Moyen Age* - Seuil - Paris - 1975 - 250 p.
- GEORGHIOU (Jean Christophe) – *L'entrée d'une entreprise dans le périmètre de consolidation - Pratique actuelle et contexte international – Apports et limites des nouvelles règles de consolidation en France – Conséquences pratiques pour l'auditeur* – Mémoire d'expertise comptable – Paris - 1999 – 115 p.
- GRIDEL (Jean Pierre) - *Introduction au droit et au droit français - Notions fondamentales - Méthodologie - Synthèse* - Dalloz - Paris - 2^{ème} édition 1994 - 805 p.

- GRIFFARD (A-E) - VILLERS (Robert) - *Droit romain et ancien droit français (obligations)* - Dalloz - Paris - 4ème édition 1976 – 453 p.
- GRILLET (Carole) - Le droit comptable français : droit souple ou droit dur ? Quelle influence du droit comptable international – AFC – *Congrès de Poitiers* – mai 2007 – 21 p.
- GUILBAULT (C.Adolphe) - *Traité de comptabilité et d'administration industrielle* - Guillaumain - Paris – 1877 – 304 p.
- HAMON (Philippe) - *Les finances sous François premier* - Comité pour l'histoire économique et financière de la France - Paris - 1994 - 598 p.
- HARRISON (Walter T.) HORNGREN (Charles T) – *Financial accounting* - 3ème édition – Prentice Hall – New Jersey -1998 – 773 p.
- HAULOTTE (Robert) - STEVELINCK (Ernest) - *Luca Pacioli - Sa vie, son oeuvre* - Pragnos - Vesoul - 1975 - 306 p.
- HERODOTE – *L'Egypte : au Pays d'Hérodote* – Textes traduits et commentés par Jacques Lacarrière – Ramsay - Paris – 1995 – 220 p.
- HILAIRE Jean – *Le droit, les affaires et l'histoire* – Economica – Paris – 1995 – 369 p.
- HILAIRE (Jean) – *Introduction historique au droit commercial* – PUF - Paris - 1986 – 355 p.
- HINGLEY (Wilfrid) - *Accounting* - Made simple Books Oxford - 3è édition – 1989 - 577 p.
- HROUDA (Barthel) - *L'Orient ancien - Histoire et civilisations* - Bordas - Paris - 1991 - 463 p.
- HUOT (Jean Louis) - *Les premiers villageois de Mésopotamie - Du village à la ville* - Armand Colin - Paris – 1994 - 223 p.
- HUSSON (Geneviève) VALBELLE (Dominique) - *L'Etat et les Institutions en Egypte - Des premiers pharaons aux empereurs romains* - Armand Colin - Paris – 1992 – 367 p.
- IASC – OECCA - CNCC - *Normes comptables internationales 1993* - Editions Comptables Malesherbes - Paris - 1993 - 462 p.
- IASC – OECCA - CNCC - *Normes comptables internationales 1995* - Editions Comptables Malesherbes - Paris - 1995 - 567 p.
- IASC – *Normes comptables internationales 1999* – IASC – OEC – CNCC – Paris 1999 – 1067 p.
- * IASC - *Normes comptables internationales Mise à jour 2 000* – IASC – OEC – CNCC – Paris 2001, 137 p.
- * IASC – *International accounting standard – Presentation of Financial Statements* – August 1997 - London – 48 p.
- * IASCF – *The Complete Text Bound Volume 2003* – IASCF - London 2003 – 1952 p.
- * IASCF – *The Abbreviated Text IFRSs 2003* – IASCF – London 2003 – 412 p.
- IFAC – OEC – CNCC – *Normes comptables internationales d'audit* – Paris – 1999 – 524 p.
- IFRAH (Georges) - *Histoire universelle des chiffres - Tome 1* - Robert Laffont - Paris - 1994 - 1024 p.
- IFRAH (Georges) - *Histoire universelle des chiffres - Tome 2* - Robert Laffont - Paris - 1994 - 1056 p.
- IMBERT (Jean) – *Histoire du droit privé* – PUF – Paris - 1992 – 125 p.
- IMBERT (Jean) – *Le Droit antique et ses prolongements modernes* – PUF- Paris - 1976 – 127 p.
- JONES (Edgar) - *Accountancy and the British economy 1840/1980* - Batsford - Londres - 1981.
- KELSEN (Hans) - *Théorie générale du droit et de l'Etat* - Librairie générale du droit et de la jurisprudence - Paris - 1997 - 517 p.
- KIESO (Donald E.) – WEYGANDT (Jerry J.) – WARFIELD (Thierry) – *Intermediate accounting* – John Wileys and Sons – New York– 9ème édition 1998 - 1423 p.
- KLEE (Louis) - *La comptabilité des sociétés dans la C.E.E.* - La Villeguerin - Paris - 1992 - 664 p.

- KRAMER (Samuel Noah) - *L'histoire commence à Sumer* - Flammarion - Paris - 1994 - 316 p.
- * LABARDIN (Pierre) - *L'émergence de la fonction comptable en France* - Thèse - Université d'Orléans - Juin 2008 - 368 p.
- LACOUR (Léon) – *Précis de droit commercial* – Paris – Dalloz – 1950 – 591 p.
- LANGLOIS (Georges) - FRIEDERICH (Micheline) - BURLAUD (Alain) - *Comptabilité approfondie* - Foucher - Paris - 1992 - 504 p.
- LANGLOT (Jacqueline) - *Comptabilité anglo-saxonne - Normes, mécanismes et documents financiers* - Economica - Paris - 1992 – 347 p.
- LE GOFF (Jacques) - dir. - *L'homme médiéval* - Seuil - Paris - 1989 – 435 p.
- LE GOFF (Jacques) - *Les intellectuels au Moyen Age* - Seuil - Paris - 1985 - 208 p.
- LE GOFF (Jacques) - *Saint Louis* - Gallimard - Paris - 1996 - 976 p.
- LEFEBVRE (Dominique) - MOLLARET-LAFORET (Edwige) – GUITER (Christian) – ROBBEZMASSON (Charles) – *Droit et entreprise* – Presses Universitaires de Grenoble – 1997 – 639 p.
- LEFEBVRE (Francis) - *Banques - Normes et réglementation comptables* - Paris - 1993 - 1637 p.
- LEFEBVRE (Francis) - *Dossiers internationaux Allemagne* - Francis Lefebvre - Paris - 5è édition – 1996 - 562 p.
- LEFEBVRE (Francis) - *Dossiers internationaux Belgique* - Francis Lefebvre - Paris - 4è édition – 1994 - 494 p.
- LEFEBVRE (Francis) - *Dossiers internationaux Etats Unis* - Francis Lefebvre - Paris - 5è édition – 1994 - 499 p.
- LEFEBVRE (Francis) - *Dossiers internationaux Grande Bretagne* - Francis Lefebvre - Paris - 4è édition – 1995 - 526 p.
- LEFEBVRE (Francis) – *Mémento IASC – Normes comptables internationales* – Francis Lefebvre – Paris – 1995 – 769 p.
- LEFEBVRE (Francis) - *Mémento pratique comptable 1998* - Francis Lefebvre - Paris - 1997 – 1 518 p.
- LEFEBVRE (Francis) - *Mémento pratique comptable 2000* - Francis Lefebvre - Paris –1999 – 1 491 p.
- LEFEBVRE-TEILLARD (Anne) - *La société anonyme au XIXè siècle* - PUF - Paris - 1985. – 481 p.
- LEFRANC (Georges) - *Histoire du commerce* - PUF - Paris - 1959 - 125 p.
- LEJEUNE (Charles) - *Le commerce et la comptabilité enseignés par la documentation réelle* - Garnier - Paris - 1941 - 434 p.
- LEMARCHAND (Yannick) - *Du dépérissement à l'amortissement. Enquête sur l'histoire d'un concept et de sa traduction comptable* - Ouest-Editions - Nantes – 1993 - 719 p.
- LEMARIGNIER (Jean François) - *La France médiévale - Institutions et société* - Armand Colin - Paris - 1995 – 412 p.
- LEMEUNIER (Francis) – *La réforme des sociétés commerciales – 1. Texte de loi, analyse et commentaires, article par article, différences essentielles avec la législation antérieure, table alphabétique et concordance – Loi n° 66-537 du 24 j uillet 1966, texte et commentaires* – Paris – Delmas – 1966 – 351 p.
- LEMEUNIER (Francis) – *La réforme des sociétés commerciales – 2. Texte d'application de la loi du 24 juillet 1966, décret n° 66-537 du 23 mars 1967, texte et commentaire - Loi n° 66-537 du 24 juillet 1966, texte et commentaires* – Paris – Delmas – 1967 – 259 p.
- LEON (Pierre) dir - *Histoire économique et sociale du monde* - Armand Colin - Paris - 1978 - t. 1, *L'ouverture du monde - XIVè-XVIè siècle* - 608 p. ; t. 2, *Les hésitations de la croissance 1580-1730* -

608 p. ; t. 3, *Inerties et révolutions - 1730-1840* - 620 p. ; t. 4, *La domination du capitalisme 1840-1914* - 624 p. ; t. 5, *Guerres et crises 1914-1947* - 624 p. ; t. 6, *Le second XX^e siècle 1947 à nos jours* - 608 p.

- LEVY-BRUHL (Henri) – *Nouvelles études sur le très ancien droit romain* – Paris – Sirey – 1947 – 166 p.
- LEVY-BRUHL (Henri) - *Sociologie du droit* - PUF - Paris - 1961 – 127 p.
- LUTFALLA (Georges) – *Rapport du Conseil Economique – Mise en place du plan comptable général* – PUF – Paris – 1959 – 212 p.
- MARCHAL (Jean) - *Manuel de comptabilité nationale française* - Cujas - Paris - 5^e édition 1967 – 383 p.
- MARTIN (François Olivier) – *Les lois du rois* – LGDJ – Paris – 1997 – 422 p.
- MASSARDIER (Alexis) - *Contribution à l'histoire de la comptabilité - XVIII^e siècle - Notes sur la faillite* - Mémoire d'expertise comptable - Paris - 1962 - 231 p.
- MAVRIDORAKIS (Georges) - *La pénétration fiscale dans la comptabilité des amortissements* - Mémoire d'expertise comptable - Paris - 1968.
- MENARD (Cécile) - *Les provisions réglementées en France et en R.F.A. Comparaison des dispositions fiscales. Comptabilisation et impact sur les comptes consolidés* - Mémoire d'expertise comptable - Paris - 1990 - 82 p.
- MENU (Bernadette) – *Droit, économie, société de l'Egypte ancienne : chronique bibliographique* - Versailles – B. Menu – 1984 - 331 p.
- MIROBENT (Paul Henry) - *L'harmonisation comptable selon les normes à option réduite de l'IASC et de la quatrième directive européenne. Présentation de quelques applications pratiques aux états financiers français* - Mémoire d'expertise comptable - Paris - Mai 1992 - 140 p.
- NOBES (Christopher) - PARKER (Robert) - *Accounting comparaison : UK / Europe* - Coopers/Deloitte.
- NOBES (Christopher) - PARKER (Robert) - *Comparative International Accounting* - - Prentice Hall - Cambridge - 3^e édition 1991. 519 p.
- OBERT (Robert) - *Comptabilité approfondie et révision* - Dunod - Paris – 2^{ème} édition 1998 – 475 p.
- OBERT (Robert) – *Droit comptable, comptabilité financière, audit : analyse et évolution* – Thèse sur travaux de doctorat en sciences de gestion – Conservatoire national des arts et métiers – Paris – septembre 2000 – 500 p.
- OBERT (Robert) - *Pratique internationale de la comptabilité et de l'audit* - Dunod - Paris -1994 - 308 p.
- * OBERT (Robert) – *Pratique des normes IFRS - Comparaison avec les règles françaises et les US GAAP* – Dunod – Paris – 1^è édition 2003 - 5^e édition 2013 –622 p.
- OBERT (Robert) - *Synthèse de droit et de comptabilité - 1. Opérations courantes et opérations affectant les structures et les groupes* - Dunod – Paris - 14^{ème} édition 1999 –452 p.
- OBERT (Robert) - *Synthèse de droit et de comptabilité - 2. Audit et commissariat aux comptes - Aspects internationaux* - Dunod - Paris - 1998 – 495 p.
- * OBERT (Robert) – MAIRESSE (Marie Pierre) – *Comptabilité approfondie* – Dunod – Paris – 1^è édition 2007 - 3^{ème} édition 2013 –527 p.
- * OBERT (Robert) – MAIRESSE (Marie Pierre) – *Comptabilité et audit* – Dunod – Paris – 1^è édition 2007 - 4^{ème} édition 2013 – 642 p.
- OCDE. - *Harmonisation des normes comptables - Réalisations et perspectives* - OCDE - 1986 - 158 p.
- OECCA - *Conseil Régional de Paris Ile de France - Guide pratique à l'usage des membres de l'Ordre* - O.E.C.C.A - 1991.

- OECCA – *Les principes comptables fondamentaux – Etude présentée à l'occasion du 36^{ème} congrès – CSOECCA – Paris – 1981 – 255 p.* Recueil des principaux textes cités – 83 p. – Actes – 103 p.
- OECCA - *L'Europe des Entreprises - Données économiques et réglementaires - Congrès des Experts Comptables - Nantes - 1993 - 225 p.*
- OLDFHAM (K.M.) - *Accounting systems and practice in Europe - Gower - Londres. 1987 – 333 p.*
- OLIVIER–MARTIN (François) – *Histoire du droit français – des origines à la révolution – Paris – CNRS -1992 – 763 p.*
- OURLIAC (Paul) - GAZZANIGA (Jean Louis) - *Histoire du droit privé français, de l'an mil au Code civil - Albin Michel - Paris - 1985 - 442 p.*
- OURLIAC (Paul) – *Les pays de Garonne vers l'an mil : la société et le droit – recueil d'études – Privat – Toulouse – 296 p.*
- PAHLER (Arnold J.) – MORI (Joseph E) – *Advanced accounting – concepts and practice – 6^{ème} édition – The Dryden Press – Forth Worth – 1997 - 1165 p.*
- PARKER (R.H) – YAMEY (B.S.) - *Accounting history – Some british contributions – Clarendon Press – Oxford – 1994 – 643 p.*
- PARKER (R.H) - *Management accounting : an historical perspective - Mac Lillan - Londres - 1969.*
- PARROT (André) – CHEBAB (Maurice) – MOSCATI (Sabatino) – *Les phéniciens : l'expansion phénicienne, Carthage – Paris – Gallimard – 1985 – 314 p.*
- PASQUALINI (François) - *Le principe de l'image fidèle en droit comptable - LITEC - Paris - 1992 - 389 p.*
- PEROCHON (Claude) – *Comptabilité générale – TQG1 – Foucher – Paris – 1995 – 431 p.*
- PEROCHON (Claude) – *Le nouveau plan comptable général – Guide d'application – Foucher – Paris – 1979 – 319 p.*
- PETIT-FILS (Jean Christian) - *Louis XIV - Perrin - Paris - 1995 - 770 p.*
- PINCELOUP (Camille) - *Comptes et comptables contemporains - Un siècle d'histoire de la comptabilité dans son contexte politique et économique - Histoire de la comptabilité et des comptables - Nice –1993 - 266 p.*
- PRICEWATERHOUSE COOPERS – *PCG – Refonte 1999 – Editions Francis Lefebvre – Paris – 1999 – 285 p.*
- * PRICEWATERHOUSECOOPERS – *Comptes consolidés – Règles françaises – Comparaison avec les normes IAS –Editions Francis Lefebvre - Paris 3^{ème} édition 2002 - 1 280 p.*
- QUERE (Christine) – *La procédure de rescrit. Une méthode de prévention des litiges en matière de doctrine comptable – Mémoire d'expertise comptable – Paris – 1994 – 110 p.*
- RAFFOURNIER (Bernard) – *Les normes comptables internationales – Economica –Paris 1996 - 482 p.*
- RAYBAUD- TURILLO (Brigitte) – *Le droit comptable patrimonial – Les enjeux d'un droit comptable substantiel – Vuibert – Paris – 1997 – 364 p.*
- REUNION DES MUSEES NATIONAUX – *Le Louvre – Les collections – Editions de la réunion des musées nationaux – Paris – 1993 – 477 p.*
- REVUE FIDUCIAIRE COMPTABLE – *Le nouveau droit comptable –NHS 99-5– La revue fiduciaire comptable – Paris – 1999 – 360 p.*
- RIPERT (Georges) - DURAND (Paul) - ROBLOT (René) - *Traité élémentaire de droit commercial - Commerçants - Sociétés - Valeurs mobilières et bourses de valeurs - Banques et opérations de Bourse - LGDJ - Paris - 4^{ème} édition 1959 - 900 p.*
- RIPERT (Georges) - DURAND (Paul) - ROBLOT (René) - *Traité élémentaire de droit commercial - Effets de commerce - Contrats commerciaux - Faillite et règlement judiciaire - Droit fiscal des affaires - LGDJ - Paris - 4^{ème} édition 1961 - 764 p.*

- RIVES (Louis) - *Obsession fiscale et administration des entreprises - Essai sur le rapt de la comptabilité par le fisc* – Pelhade - Bordeaux - 1962 - 323 p.
- RIVIERE (Hippolyte – Fernand) - *Commentaire de la loi du 24 juillet 1867 sur les sociétés, suivi d'un appendice contenant les documents législatifs* – Paris – A. Marescq aîné – 1868 – 719 p.
- ROUCHE (Michel) - *Clovis* - Fayard - Paris - 1996 - 611 p.
- ROUGE (Jean) - *Les institutions romaines* - Armand Colin - Paris – 1990 - 251 p.
- ROUSSE (Francis) - *Normalisation comptable - Principes et pratiques* - Ministère de la Coopération et du Développement Documentation Française - Paris -1989 - 694 p.
- SAVARY (Jacques) - *Le parfait négociant* – L.Billaine – Paris– 1675 – Fac-similé par Wirtschaft und Finanzen – Düsseldorf – 1993 - 655 p.
- SAVATIER (René) – *Le droit comptable au service de l'homme* – Dalloz – Paris – 1969 – 529 p.
- SCHAEFFNER (Claude) dir. - *Histoire universelle illustrée* - Hachette - Paris 1968 - t.1, *Les premiers empires. Naissance de la Grèce* - 384 p ; t. 2, *Les empires de Périclès à Romulus Augustule* - 384 p ; t. 3, *Mahomet, Charlemagne. Les croisades* - 384 p ; t. 4, *Les Etats du Moyen Age. La civilisation médiévale* - 384 p ; t. 5, *Réforme et Renaissance. les conquistadores* - 384 p ; t. 6, *Les grands conflits des XVI^e et XVII^e siècles* - 384 p ; t. 7, *L'absolutisme. le grand siècle* - 384 p ; t. 8, *L'évolution des Etats au XVIII^e siècle* - 384 p ; t. 9, *L'ère des révolutions. le premier empire* - 384 p ; t. 10, *La Sainte Alliance. le triomphe des nations* - 384 p ; t. 11, *Les nations de 1850 à 1914. la première guerre mondiale* - 384 p ; t.12 *L'Europe de 1918 à 1939. La deuxième guerre mondiale* - 384 p.
- SCHEID (Jean Claude) – WALTON (Peter) – *European Financial Reporting France* – Routledge – London – 355 p.
- SCHMILLERDING (Claude) - *La production des livres de commerce dans l'ancien droit français* - Thèse - Paris II - s.d.
- * SIC - Le magazine de l'Ordre des experts-comptables - Du bulletin de l'Ordre au SIC - La profession passée en revue - Conseil supérieur de l'Ordre des expertys comptables - septembre 2015. 72 p.
- SILVERMAN (David P.) *Au coeur de l'Egypte ancienne* – Larousse Bordas – France Loisirs – Paris – 1997 – 256 p.
- SIVERY (Gérard) – *Les capétiens et l'argent au siècle de Saint Louis : essai sur l'administration et les finances royales au XIII^e siècle* – Presses universitaires de Septentrion – Villeneuve d'Ascq – 1995 – 205 p.
- STARCK (Boris) - ROLAND (Henri) - BOYER (Laurent) - *Introduction au droit* - LITEC - Paris - 3^{ème} édition - 1991 – 681 p.
- STEVELINCK (Ernest) - *La comptabilité à travers les âges* - Pragnos - Vesoul – 1977 - 239 p.
- STRAWSER (Jerry R.) – STRAWSER (Robert H.) - *Auditing – Theory and practice* 8^{ème} édition – Dame publications – Houston – 1997 – 939 p.
- SZAMKIEWIECZ (Romuald) – *Histoire du droit des affaires* – Montchestien - Paris – 1989 – 343 p.
- SZAMKIEWIECZ (Romuald) - BOUINEAU (Jacques) – *Histoire des institutions – 1750 – 1914* – LITEC – Paris – 1998 – 681 p.
- TARDIFF (Adolphe) - *Histoire des sources du droit français - Origines romaines* - Alphonse Picard - Paris - 1890 - 511 p. (réimpression par Scientia Herlag Allen - 1974 - 527 p).
- THOMAS (Colin) - *Company Law* – Teach Yourself Books – Hodder and Stoughton - Londres - 3^{ème} édition 1990 - 241 p.
- TIMSIT (Gérard) - *Archipel de la norme* - Presses universitaires de France - Paris - 1997 - 215 p.
- TOUCHARD (Jean) - *Histoire des idées politiques 1) Des origines au XVIII^e siècle* - PUF - Paris – 10^{ème} édition 1991 - 382 p.
- TOUCHARD (Jean) - *Histoire des idées politiques 2) du XVIII^e siècle à nos jours* - PUF - Paris – 12^{ème} édition 1991 - 488 p.

- * TOUCHELAY (Béatrice) - *L'Etat et l'entreprise - Une histoire de la normalisation comptable et fiscale à la française* - Presses universitaires de Rennes - 2011- 383 p.
- * TOUCHELAY (Béatrice) CARDONI (Fabien) - *La marque Expert-Comptable au service de l'économie* - Ordre des experts-comptables - Paris 2012- 159 p.
- TROUILLAT (Robert) – *Le droit nouveau des sociétés commerciales, la loi du 24 juillet 1967 et les textes d'application commentés* – Paris – Entreprise moderne d'édition – 1967 – 715 p.
- TURCQ (André) – *Précis de Droit fiscal* – SETECA – Paris -1960 – 672 p.
- VALDRINI (Patrick) - VERNAY (Jacques) - DURAND (Jean Paul) - ECHAPPE (Olivier) - *Droit canonique* - Dalloz - Paris – 1989 - 747 p.
- * VAN GREUNING (Hennie), KOEN (Marius), LE VOURCH'MEOUCHY (Joëlle) – *Normes comptables internationales – Guide pratique* – ESCP-EAP- The World Bank – FIDEF – CNCC Editions - Paris 2000 - 166 p.
- VAN WOLPUT-GUERRA (Fabienne) - DE HANN (Eddie) - *Les procédures comptables et les comptes annuels* - De Boeck Wesmael Bruxelles - 2^e édition - 1990 - 266 p.
- VAVASSEUR (Auguste) – *Des sociétés à responsabilité limitée – Formulaire précédé d'une introduction avec commentaires de la loi du 5 mai 1863, suivi d'un appendice contenant l'exposé des motifs, rapport de la commission législative, et la discussion de la loi par le Corps législatif* – Paris – Journal des notaires et des avocats – 1863 – 151 p.
- VERNEREY (Robert) - *La comptabilité et de droit de 1807 à 1957* - Mémoire d'expertise comptable - Paris - s.d. – 90 p.
- VEYRENC (Albert) – *Cours pratique de comptabilité* – Durassié – Paris – 1957 – 405 p.
- VIANDIER (Alain) - DE LAUZAINGHIEN (Christian) - *Droit comptable* - Dalloz - Paris – 2^{ème} édition 1993 – 320 p.
- VILLERS (Robert) – *Rome et le droit privé* –Albin Michel - Paris – 1977 – 633 p.
- VILLEY (Michel) – *Le droit romain : son actualité* – PUF- Paris – 1993 – 125 p.
- VLAEMMINCK (Joseph H.) - *Histoire et doctrines de la comptabilité* - Pragmos - Vesoul - 1979 - 231 p.
- * WALTON (Peter) – *La comptabilité anglo-saxonne* – Repères – La découverte – Paris 2001 – 122 p.
- ZEFF (Stephan) - *Forging Accounting Principles in Five Countries. A history and an analysis of trends* - Université d'Edinburgh - 1971 - 332 p.
- ZIELER (Christiane – dir. – *L'art égyptien au temps des pyramides* – Réunion des musées nationaux – Paris – 1999 – 415 p.

ETUDES ET ARTICLES

Reuves fondamentales

- * Bulletin comptable et financier - BCF Groupes - Editions Francis Lefebvre, 42 rue de Villers, 92532 Levallois Perret Cedex – mensuel – France
- * Revue fiduciaire comptable – La Revue Fiduciaire, 100 rue Lafayette, 75485 Paris cedex 10 – mensuel – France
- * Bulletin CNCC – CNCC, 8 rue de l'Amiral de Coligny, 75 001 Paris – trimestriel – France
- * Bulletin Conseil national de la comptabilité – Ministère de l'Economie et des Finances - trimestriel – France
- * Revue Française de Comptabilité – ECM – 19 Rue Cognacq Jay, 75341 Paris cedex 07 – mensuel – France.

Sites Internet

Internationaux

- * IASB – IASC : <http://www.iasb.org.uk>
- * IFAC : <http://www.ifac.org>
- * IFAD : <http://www.ifad.net>
- * IOSCO : <http://www.iosco.org>

Europe

- * Union européenne : <http://europa.eu.int>
- * FEE : <http://www.fee.be>
- * EFRAG : <http://www.efrag.org>

France

- * ANC : <http://www.anc.gouv.fr>
- * Légifrance : <http://www.legifrance.gouv.fr>
- * AMF : <http://www.amf-france.org/>

Etats-Unis

- * SEC : <http://www.sec.gov>
- * FASB : <http://www.fasb.org>
- * AICPA : <http://www.aicpa.org>

Royaume-Uni

- * FRC (ASB, APB, FRRP, ...) : <http://www.frc.org.uk/>

Allemagne

- * DRSC (ASCG) : <https://www.drsc.de>

Belgique

- * CNC : <http://www.cnc-cbn.be/fr>

Etudes spécifiques et articles

- ARCHER (Simon) MC LEAY (Stuart) - Les rapports financiers des sociétés européennes cotées dans différents pays : problèmes liées à la présentation de l'information et aux travaux d'audit - *Revue française de comptabilité* - Juin 1987 - 15 p.

- AUGUSTIN (Gérald) – Charles Penglaou, un auteur toujours d'actualité – *Hommes, savoirs et pratiques de la comptabilité* – AFC – Nantes 1998 - p. 309 à 323.
- AUGUSTIN (Gérald) – Enquête sur Queulin : est-il à l'origine d'un tournant dans l'histoire de la comptabilité – *Actes des quatrièmes journées d'histoire de la comptabilité et du management* – IAE de Poitiers – Association Française de comptabilité – 26-27 mars 1998 – p. 69 à 87.
- AZIERES (Olivier) - SIMMONDS (Andy) - L'Odysée comptable européenne : 1993 ou 2001 - *Touch Ross - Europe* - 1989 - 46 p.
- AZIERES (Olivier) – Nouvelles normes IASC : les réponses possibles aux problèmes d'acceptabilité – *Option Finance* – n° 361 – 26 juin 1995 – p. 23
- BANQUE DE FRANCE - Centrale des bilans - *Informations comptables - La révision plan comptable général* - N° 1 - avril 1975 - 17 p.
- BARR (Andrew) - Le Securities and Exchange Commission (SEC) des Etats Unis et les comptables - *Revue française de comptabilité* – n° 100 - Février 1970
- BARTHES DE RUYTER (Georges) - GELARD (Gilbert) - L'abus de droit : une arme contre la comptabilité créative - *Revue française de comptabilité* - n° 238 - Octobre 1992 - p. 31 à 35.
- BARTHES de RUYTER (Georges) – Réforme de la réglementation comptable (interview) – *Les Cahiers de l'Audit* – n° 2 - 3^{ème} trimestre 1998 – p. 14-18.
- BERNARD (Sonia) - Panorama des processus de normalisation dans le monde - *Revue française de comptabilité* – n° 295 - Septembre 1990 - p. 39 à 42.
- BERNARD (Sonia) - Les instituts professionnels à travers le monde : des traditions différentes - *Revue française de comptabilité* - n° 234 - mai 1992 – p. 24 à 27.
- BERNARD (Sonia) - Harmonisation comptable - Où en est on - *Revue française de comptabilité* - n° 236 - Juillet - Août 1992 - p. 14 à 16.
- BERNARD (Sonia) – La normalisation comptable dans dix pays - *Revue française de comptabilité* - n° 293 – Octobre 1997 - p. 11 à 43.
- BERNARD (Sonia) – Vers une clarification des règles comptables applicables à l'occasion des fusions - *Revue française de comptabilité* - n° 309 – Mars 1999 - p. 56 à 59.
- BERNHEIM (Yves) – Normaliser – Interpréter – Harmoniser - Où va-t-on ? - *Revue française de comptabilité* – n° 289 – mai 1997 – p. 25 à 30.
- BERNHEIM (Yves) – L'harmonisation comptable internationale. La situation française – *Revue de droit comptable* – n° 97-4 – 1997 – p. 27-47.
- BERNHEIM (Yves) – Les mesures des performances des entreprises – *Revue française de comptabilité* – n° 298 – mars 1998 – p. 67 à 73.
- BERNHEIM (Yves) – De l'opportunité d'évaluation à la juste valeur - *Revue française de comptabilité* - n° 299 – Avril 1998 - p. 58 à 64.
- BERNHEIM (Yves) – La difficile harmonisation comptable européenne – *Option Finance* – n° 516 – 28 septembre 1998 – p. 26.
- BERNHEIM (Yves) – A propos des principes comptables d'harmonisation et d'image(s) fidèle(s) - *Revue française de comptabilité* - n° 305 – Novembre 1998 - p. 57 à 62.
- BERNHEIM (Yves) – De quelques conséquences néfastes de la juste valeur – *Revue française de comptabilité* – n° 308 – Février 1999 – p. 64 à 68.
- BERRY (Ian R.) - La classification des pratiques comptables internationales - *Association française de comptabilité* – Reims - 1989 - 8 p.
- BETHOUX (Raymond) – KREMPEL (Francis) - Le cadre conceptuel de l'IASC. Contexte et contenu - *Revue française de comptabilité* - Juin 1988 – n° 191 - p. 59 à 80.
- BLANCHET (Jeannot) – BOBET (Francine) – - Les normes comptables internationales – *Revue fiduciaire comptable* – n° 202 – Novembre 1995 – p. 39 à 66.

- BOCQUERAZ (Claude) - Le projet de professionnalisation des comptables français avant la seconde guerre mondiale - *Quatrième journée d'histoire de la comptabilité et du management - IAE de Poitiers - Association française de comptabilité* - 26-27 mars 1998 - p. 1 à 19.
- BOISSELIER (Patrick) - Recherche et développement : les contradictions de la normalisation américaine - *Association Française de Comptabilité* – Reims - 1989 - 23 p.
- BOLIN (Manfred) - Les sources du droit comptable allemand - *Revue française de comptabilité* - n° 221 - Mars 1991 – p. 65 à 68.
- BOUSSARD (Daniel) - L'impact économique des choix comptables : un essai de synthèse des débats et recherches - *Revue française de comptabilité* - n° 147 - Juin 1984 - p. 230 à 239 et n° 148 - Juillet Août 1984 - p. 272 à 277.
- CANTOR (Gary S) - La comptabilité britannique - *Revue Fiduciaire Comptable* – N° 160 - Janvier 1991- p.43 à 69.
- CAPRON (Michel) - Les modes d'information comptable et financière des salariés : réflexions comparatives dans les pays occidentaux industriellement développés - *Association Française de Comptabilité* - Reims 1989 - 12 p.
- CARDON (Patrice) – Comptabilisation des obligations de retraite, réflexions sur les nouvelles dispositions fiscales et comptables - *Revue française de comptabilité* – n° 155 - Mars 1985 - p. 4 à 12.
- CAUSSE (Geneviève) – Vingt ans de normalisation comptable et de PCG. Son influence dans les pays d'Afrique francophone – *Comptabilité Contrôle Audit – Revue de l'association française de comptabilité* – Mai 1999 – p. 211 à 222.
- CENTRE DE RECHERCHES ET DE DOCUMENTATION DES EXPERTS COMPTABLES ET DES COMMISSAIRES AUX COMPTES - Les principes comptables 1936 -1972 - *OECCA - CNCC - Dossiers Minerve* - n° 1 - Octobre 1989 – 24 p.
- CENTRE DE RECHERCHES ET DE DOCUMENTATION DES EXPERTS COMPTABLES ET DES COMMISSAIRES AUX COMPTES - Les cadres conceptuels dans le monde - *OECCA - CNCC - Dossiers Minerve* - n° 2 - Juillet 1990 – 28 p.
- CENTRE DE RECHERCHES ET DE DOCUMENTATION DES EXPERTS COMPTABLES ET DES COMMISSAIRES AUX COMPTES - Histoire de la normalisation et de la réglementation comptables en Allemagne - *OECCA - CNCC - Dossiers Minerve* - n° 3 - Janvier 1991– 48 p.
- CHADEFaux (Martial) – Plan comptable 1999 – Principes comptables et règles d'évaluation – Journée pédagogique AFC – ENS Cachan – 21 septembre 1999 – 29 p.
- CHEZLEPRETRE (Jacques) - Documents déposés auprès du Centre de Recherche de Documentation de l'Ordre des experts comptables.
- Code de commerce, servant de supplément au procès-verbal des séances du corps législatif – Septembre 1807 – Exposé des motifs par les orateurs du gouvernement – Imprimerie de Hacquart – Paris 1807 – 2 parties en i vol. in 8.
- COLASSE (Bernard) - La notion de normalisation comptable - *Revue française de comptabilité* - n° 182 - Septembre 1987 - p. 42 à 46.
- COLASSE (Bernard) – Les trois âges de la comptabilité – *Revue française de gestion* – n° 70 – 1988 – p. 83 à 87.
- COLASSE (Bernard) - Actes de l'Université d'été de doctrine comptable - *AFC-IAE de Poitiers* - 1995 – 16 p.
- COLASSE (Bernard) – STANDISH (Peter) – De la réforme 1996-1998 du dispositif français de la normalisation comptable – *Comptabilité – Contrôle – Audit* – volume 4 – n° 2 – 1998 – p. 5 à 27.
- * COLASSE (Bernard) – L'évolution du droit comptable – *Conférence prononcée à la journée pédagogique sur l'actualité comptable 2004 organisée par l'AFC le jeudi 16 septembre 2004 à l'ENS de Cachan.*- 14 p.
- COLLINS (Lionel) – Perception de l'activité professionnelle il y a deux cents ans – *Revue française de comptabilité* – n° 232 - Mars 1992 – p. 51 & 52.

- CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE – Bulletin n° 1 – Janvier 1970.
- CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE – Bulletin n° 4 – Octobre 1970.
- CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE – Bulletin n° 5 – Janvier 1971.
- CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE – Bulletin n° 6 – Avril 1971.
- CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE – Bulletin n° 9 – Janvier 1972.
- CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE – Bulletin n° 18 – Avril 1974.
- CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE – Bulletin n° 19 – Juillet 1974.
- CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE – Bulletin n° 20 – Octobre 1974.
- CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE – Bulletin n° 21 – Janvier 1975.
- CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE – Bulletin n° 30 – Avril 1977.
- CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE – Bulletin n° 43 – 3^{ème} trimestre 1981.
- CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE – Bulletin n° 49 – 4^{ème} trimestre 1981. •

CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE – Les marques – Un actif pour l'entreprise – Rapport de synthèse sur la comptabilisation et l'évaluation des marques développées de manière interne – *Document 94* – Mai 1992 -115 p.

- CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE – Avis 98-10 du 17 décembre 1998 relatif aux comptes consolidés – http://www.finances.gouv.fr/avis/avisCNC/avis_9810.htm - 46 p.
- CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE – Avis 98-13 du 17 décembre 1998 relatif à la réécriture du plan comptable général – http://www.finances.gouv.fr/avis/avisCNC/avis_9813.htm - 110 p + annexes.
- CORDOLIANI (H.F.A) - Les recommandations publiées par l'Ordre en matière de diligences normales - *Revue française de comptabilité* - n° 42 - Septembre 1974 - p. 323 – 328.
- CORDOLIANI (H.F.A) - La comptabilité dans son environnement international nouveau - *Revue française de comptabilité* - n° 46 - Janvier 1975
- COSSU (Claude) - Entre le Tigre et l'Euphrate, l'écriture naquit de la comptabilité - *Papier de recherche* - Non daté.
- COSSU (Claude) - L'archéologie de la comptabilité - L'art comptable sans savoir lire ni écrire – *Association française de comptabilité* - Montpellier - 1995 - p. 1157 à 1173.
- COSSU (Claude) – Les pratiques comptables en Mésopotamie, après l'invention de l'écriture – *Actes de la deuxième journée d'histoire de la comptabilité* – Université de Tours – 1996 – p. 61-75.
- COSTES (Jean François) - La fiscalité sur le revenu depuis le Moyen Age - *Notes bleues 102* - janvier 1997.
- DE BEELDE (Ignace) - The development of a Belgian accounting code during the first half of the 20th century - *Cahier de recherches Association française de comptabilité n° 1 - 11^{ème} Journées d'Histoire* - Tours - 29 mars 1996 - p. 47 à 57.
- DEGOS (Jean Guy) Les grands précurseurs de la comptabilité – *Revue française de comptabilité* – n° 161 – octobre 1985 – p. 34 à 41.
- DEGOS (Jean Guy) – Un comptable moderne sous la révolution : le Bordelais Pierre Boucher – *Revue française de comptabilité* – n° 202 - Juin 1989 – p. 50 à 54.
- DEGOS (Jean Guy) – Diachronie d'une pensée comptable – *Comptabilité – contrôle - audit* – Tome 3 – Volume 1 - mars 1997 – p. 5 à 21.
- DEGOS (Jean Guy) – La comptabilité commence à Sumer – *Actes du XIX^{ème} congrès de l'Association française de comptabilité à Nantes* – 14 au 16 mai 1998 – p. 67 à 74.
- DUPONT (Albert) – Contribution à l'histoire de la comptabilité «Luca Paciolo», l'un des fondateurs - *Société de comptabilité de France* –1925 – Paris – 36 p.

- DUPONT (Albert) – Formes de comptes et façons de compter dans l'ancien temps – Conférence - *Société de comptabilité de France* –1928 – Paris – 50 p.
- DUPONT (Albert) – La partie double avant Paciolo – Les origines et le développement de la méthode - *Société de comptabilité de France* –1925 – Paris – 47 p.
- DUPONT (Albert) – Les successeurs de Paciolo en Italie au XVI^e siècle (Tagliente, Manzoni, Cardan, Pietra ...) – Conférence - *Société de comptabilité de France* – 1927 – Paris – 37 p.
- DUPONT (Albert) – Quelques documents et quelques ouvrages français antérieurs au règne de Louis XIII, ayant trait à la morale, à la doctrine et à la comptabilité commerciale - *Société de comptabilité de France* –1931 – Paris – 55 p.
- DUPONT (Albert) – Les auteurs comptables du XVI^e siècle dans l'empire germanique et les Pays Bas : Grammateus, Gotlieb, Ympijn Christoffel, Menher de Kempfern, Petri Daventriensis, Schweiker, Passchier Goessens, etc. *Société de comptabilité de France* –1946– Paris – 35 p.
- DURAND (Romain) - A propos de comptabilité de gestion : sept leçons de l'histoire - *Revue française de comptabilité* - n° 226 - Septembre 1991 - p. 24 à 28.
- DURAND (Romain) – La séparation des comptabilités : origines et conséquences – *Revue française de comptabilité* – n° 240 – 1992 – p. 72 à 81.
- DURAND (Romain) – Comportement économique et comptabilité - *Recherches en comptabilité internationale* – Association française de comptabilité – Université de Paris Dauphine – 1996 – p. 27 à
- FEDERATION EUROPEENNE DES EXPERTS-COMPTABLES (FEE) – Actual and potential conflicts between le EC accounting directives and IASs – *Draft* – 8 avril 1998 – 36 pages.
- FLOWER (John) – The future shape of harmonization : the EU versus IASC versus the SEC – *European Accounting Review* – 6/2 1997 – p. 281 à 303.
- GELARD (Gilbert) - Harmonisation comptable - Où en est on - *Revue française de comptabilité* - n° 236 - Juillet Août 1992 - 3 p.
- GELARD (Gilbert) - Le point sur les normes internationales et sur l'évolution de l'IASC - *Revue française de comptabilité* - n° 238 - Octobre 1992 - p. 19 à 23.
- GELARD (Gilbert) – La normalisation comptable internationale de l'IASC – *Revue française de comptabilité* – n° 258 – Juillet-Août 1994 – p. 22 à 25.
- GELARD (Gilbert) – Les fondements de la normalisation comptable – Un an d'évolution - *Revue française de comptabilité* - n° 287 – Mars 1997 - p. 62 à 65.
- GELARD (Gilbert) – Les recommandations du G4 + 1 : vers une suppression du pooling - *Revue française de comptabilité* - n° 308 - Juillet – Février 1999 - p. 46 à 49.
- * GELARD (Gilbert) – La nouvelle normalisation pour les comptes consolidés : IFRS 10, 11 et 12 - *Revue française de comptabilité* - n° 446 - Septembre 2011 - p. 28-29
- * GELARD (Gilbert) –Le Royaume-Uni et l'Irlande se préparent à calquer leurs normes nationales sur les IFRS - *Revue française de comptabilité* - n° 453 - Avril 2012 - p. 5.
- GIOT (Henri) – Règles comptables françaises et référentiels IASC et FASB standards – Différences et convergences – *Revue française de comptabilité* – n° 293 – Octobre 1997 – p. 45 à 56.
- GILLET (J.P.) - DOZIN (F.) - La nouvelle législation belge : essai de synthèse - *Revue française de comptabilité* - n° 80 - Février 1978 – p. 67 à 90.
- GORE (François) - Les notions de régularité et de sincérité des comptes - *Revue française de comptabilité* - n° 25 - Avril 1973
- GRONDIN (Hervé) - Les retraitements des comptes sociaux français suivant les normes américaines - *Revue française de comptabilité* - Avril 1987 – n° 187 – p. 31 à 42.
- HADDOU (Georges) - Fiscalité et comptabilité - Evolution législative depuis 1920 - *Revue française de comptabilité* - Juillet août 1991 - n° 225 - p. 55 à 64.
- HOARAU (Christian) – L'harmonisation comptable internationale. Vers la reconnaissance mutuelle normative ? – *Comptabilité – Contrôle - Audit*, - Tome 1, Volume 2 – septembre 1995 - p. 75 à 88.

- HOARAU (Christian) – Un point de vue à propos de la réforme 1996-1998 du dispositif français de normalisation comptable : adaptation ou rupture – *Comptabilité – Contrôle – Audit* – Volume 4 – n° 2 - septembre 1998 – p. 29 et 30.
- JOUANIQUE (Pierre) - Schmalenbach redivivus - A propos de la réimpression du «bilan dynamique» - *Revue française de comptabilité* - n° 203 - Juillet Août 1989 - p. 25 à 29.
- JOUANIQUE (Pierre) - Schmalenbach redivivus - Le plan comptable de 1927 - *Revue française de comptabilité* - n° 218 - Décembre 1990 - p. 72 à 76.
- JOUANIQUE (Pierre) – Bendetto Cotrulgi retrouvé – *Revue belge de comptabilité* – n° 3 – 1992 – p. 73 à 77.
- KERVILLER (Isabelle de) - La quatrième directive européenne et ses incidences en France - *Revue française de comptabilité* - n° 130 - Novembre 1982 – p. 437-456
- KERVILLER (Isabelle de) - Les sociétés commerciales, la loi comptable et son décret d'application - *Revue française de comptabilité* - n° 145 - Avril 1984 - p. 156 à 162.
- KLEE (Louis) - Les normes professionnelles d'audit en Allemagne - *Revue française de comptabilité* – N° 229 - Décembre 1991 - p. 49 à 53.
- KLEE (Louis) - La comptabilité allemande - *Revue fiduciaire comptable* – n° 175 - Mai 1992 – p. 33 à 69.
- * KLEE (Louis) - Le comité allemand de normalisation comptable (Deutsches Rechnungslegungs standards committee EV ou DRSC), - *Revue française de comptabilité* - Octobre 2005 N° 381 - p.13
- * KLEE (Louis) - En Allemagne, le DRSC : un normalisateur comptable restructuré, à l'indépendance confirmée et à l'orientation accrue vers l'international - *Revue française de comptabilité* - n° 454- Mai 2012 - p.19 à 22.
- LAGARRIGUE (Jean Pierre) - Les principes et règles comptables au regard du domaine respectif de la loi et du règlement - *Revue française de comptabilité* - Juin 1982 -n° 126.
- LAGARRIGUE (Jean Pierre) - Réflexion sur l'image fidèle - A propos de l'espèce Argyll - *Revue française de comptabilité* - n° 134 - Mars 1983 - p. 140 à 144.
- LAGARRIGUE (Jean Pierre) - Réflexions sur le décret fiscal du 14 mars 1984 - *Revue française de comptabilité* - Novembre 1984 - n° 151 - p. 442 à 449.
- LEBRUN (Benoît) – L'harmonisation comptable internationale – *Revue fiduciaire comptable* – n° 216 – Février 1996 – p. 15-21.
- * LEBRUN (Benoît) - IFRS : nouvelle présentation du compte de résultat - *Revue française de comptabilité* - n° 434 - Juillet -Août 201°, p. 3.
- * LEBRUN (Benoît) - La norme IFRS 13 sur l'évaluation à la juste valeur - *Revue française de comptabilité* - n° 444 - Juin 2011, p. 3-4.
- LEDOUBLE (Dominique) - La page de l'IASC. - *Revue française de comptabilité* - Octobre 1974 - n° 43 - p. 275 à 381.
- LEDRO (Jean Paul) - Le plan comptable international - *Revue française de comptabilité* - Juin Juillet 1969 - n° 94.
- LEFEBVRE (Francis) - Feuillet rapide fiscal social FR 61 – 84 — 29 décembre 1984 – 38 p.
- LEFEBVRE (Francis) – La directive 4 bis (comptes annuels et comptes consolidés des banques et autres établissements financiers) - *Bulletin comptable et financier Francis Lefebvre* - n° 35 - Juin 1987 - p. 92 à 104.
- LEFEBVRE (Francis) - Portage et autres engagements. les enseignements d'une première jurisprudence comptable - *Bulletin comptable et financier Francis Lefebvre* - n° 63 - Juin 1994 - p. 33 à 37.
- LEMARCHAND (Yannick) – A propos des dispositions comptables de l'Ordonnance de 1673 – *Revue de droit comptable* – septembre 1994 – p. 17 à 37.

- LEMARCHAND (Yannick) - 1880-1914, l'échec de l'unification des bilans - Le rendez vous manqué de la normalisation - *Comptabilité Contrôle Audit* - Mars 1995 n° 1 - p.7 à 24.
- LEMARCHAND (Yannick) - L'émergence de la doctrine comptable - *Actes de l'Université d'été - Doctrine comptable* – Association française de comptabilité - IAE de Poitiers - du 28 août au 2 septembre 1995 - p. 30 à 60.
- LEMEUNIER (Francis) – Assemblées générales et conseils d'administration : d'après la loi du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales et le décret du 23 mars 1967 – Delmas – Bordeaux – 1976 - 30p.
- LURKIN (Paul) - L'arrêté royal belge du 7 mars 1978 relatif au Plan comptable minimum normalisé - *Revue française de comptabilité* - n° 94 - Juin 1979 - p. 317 à 326.
- LURKIN (Paul) - Le commissaire aux comptes et le comité d'entreprise en Belgique - *Association française de comptabilité* - Reims -1989 - 18 p.
- MALHERBE (Marc) - Comptabilité privée et formation du droit romain classique, in « *L'entreprise, le chiffre et le droit* », éditeurs J.G. Degos et S. Trébuçq, Bordeaux (2005), pp. 257-272
- MARCHES ET TECHNIQUES FINANCIERS – Dossier «L'harmonisation des normes internationales»– Septembre 1995 - n° 73 – p. 12 à 63.
- MAVRIDORAKIS (Georges) - La pénétration fiscale dans la comptabilité des amortissements - *Revue française de comptabilité* - Mai 1970 n° 103 – p. 663 à 675.
- MIKOL (Alain) – MATT (Jean Michel) – L'image fidèle, la doctrine et la loi – *Revue française de comptabilité* – Décembre 1986 – n° 174 – p. 39 à 49.
- MIKOL (Alain) – Vingt ans après (1978 – 1998) : à la recherche des options perdues – *Actes du XIX^e Congrès de l'AFC* – Nantes – 14 au 16 mai 1998 – p. 131 à 144.
- MILOT (Jean Pierre) – Contribution au débat sur l'harmonisation comptable internationale – *Bulletin du Conseil national de la comptabilité* – 2^{ème} trimestre 1996 – p. 5 à 10.
- MUZARD – B.1513 – Dépôt des lois n° 15328 – Loi sur les sociétés du 24 juillet 1867 – Paris (s.d)
- NACIRI (Ahmed) - Une analyse comparative des systèmes de normalisation français et américain - *Revue française de comptabilité* - Septembre 1986 - 10 p.
- NACIRI (Ahmed) - Le cadre conceptuel américain et ses conséquences sur le modèle comptable traditionnel - *Revue française de comptabilité* - n° 173 - Novembre 1986 - p. 44 à 52.
- NOBES (Chris) - RODER (Jens) - SLOMB (Saskia) - (Traduction de Gilbert GELARD) - Les comptes consolidés favorisent ils l'harmonisation internationale - *Revue française de comptabilité* - n° 253 - Février 1994 - p. 42 à 49.
- OBERT (Robert) – Etude des sources nouvelles du droit comptable depuis les années 1970 - *Polycopié CNAM-INTEC* – Novembre 1999, 144 p.
- * OBERT (Robert) – Des normes internationales pour les petites et moyennes entités : *Revue française de comptabilité* - n° 370 – Octobre 2004 - p. 4
- * OBERT (Robert) – La complexification de la normalisation comptable : l'exemple d'IAS 39 – *Revue française de comptabilité* - n° 374 – Février 2005 - p. 36-39.
- * OBERT (Robert) – Quelles comptabilités et quels états financiers pour les entreprises commerciales en France – *Revue française de comptabilité* - n° 376 – Avril 2005 - p. 6.
- * OBERT (Robert) - Le projet petites et moyennes entités (SMEs) de l'IASB – *Revue française de comptabilité* - n° 387– Avril 2006 - p. 5.
- * OBERT (Robert) – Le rapprochement IFRS /FAS – *Revue française de comptabilité* - n° 388 – Mai 2006 - p. 4-5.
- * OBERT (Robert) –Le cadre conceptuel commun du FASB et de l'IASB – *Revue française de comptabilité* - n° 389 – Juin 2006 - p. 4-5.

- * OBERT (Robert) – « Fair value measurement », le projet du FASB sur l'évaluation à la juste valeur – *Revue française de comptabilité* - n° 390 – Septembre 2006 - p. 5.
- * OBERT (Robert) – Des IFRS pour PME – *Revue française de comptabilité* - n° 399 – Mai 2007 - p. 5.
- * OBERT (Robert) – Les spécificités du droit comptable en 2007 – *Revue française de comptabilité* - n° 400 – Juin 2007 - p. 24 à 28.
- * OBERT (Robert) – IFRS et PCG – *Journée IFRS CNAM-AFC* – Septembre 2007- 32 p.
- * OBERT (Robert) – La structuration juridique des textes comptables – *Revue française de comptabilité* - n° 404 – Novembre 2007 - p. 6.
- * OBERT (Robert) – Des normes comptables pour les PME : l'expérience britannique et canadienne – *Revue française de comptabilité* - n° 405 – Décembre 2007- p. 7.
- * OBERT (Robert) - L'autorité des normes comptables - *Revue française de comptabilité* - n° 418 - Février 2009 - p. 4
- * OBERT (Robert) - Les Etats-Unis vont ils abandonner leurs propres normes pour les IFRS - *Revue française de comptabilité* - n° 418 - Février 2009 - p. 6
- * OBERT (Robert) - Genèse du concept de la juste valeur dans les normes comptables Partie I - *Revue française de comptabilité* - n° 427 - Décembre 2009 - p. 23-26
- * OBERT (Robert) - Genèse du concept de la juste valeur dans les normes comptables Partie II - *Revue française de comptabilité* - n° 428 - Janvier 2010 - p. 30-34
- * OBERT (Robert) - Normes comptables et crise financière - *Revue française de comptabilité* - n° 429 - Février 2010 - p. 21-25
- * OBERT (Robert) - La simplification des obligations comptables - *Revue française de comptabilité* - n°430 - Mars 2010 - p. 4
- * OBERT (Robert) - L'évolution des normes IFRS sur les instruments financiers - *Revue française de comptabilité* - n° 435 - Septembre 2010 - p. 4
- * OBERT (Robert) - Le plan stratégique de l'ANC - *Revue française de comptabilité* - n° 436 - Octobre 2010 - p. 5
- * OBERT (Robert) - La codification des normes du FASB - *Revue française de comptabilité* - n° 437 - Novembre 2010 - p. 59-60
- * OBERT (Robert) - Le nouveau cadre conceptuel de l'IASB - *Revue française de comptabilité*, n° 439, janvier 2011, p. 26-30
- * OBERT (Robert) - Le remplacement des 4^{ème} et 7^{ème} directives européennes - *Revue française de comptabilité*, n° 449, décembre 2011, p. 5-6 et n° 458, octobre 2012, p 4-5.
- * OBERT (Robert) - Droit comptable français des changements à attendre - *Revue française de comptabilité*, n° 450, janvier 2012, p. 35-36.
- * OBERT (Robert) - L'intégration des IFRS dans le système d'information financière aux Etats-Unis - *Revue française de comptabilité*, n° 460, décembre 2012, p. 30-33
- * OBERT (Robert) - Les nouvelles normes comptables britanniques - *Revue Française de comptabilité* - n° 464 Avril 2013, p. 3
- * OBERT (Robert) - Un nouveau plan comptable général - *Revue Française de comptabilité* - n° 479 Septembre 2014, p. 4
- * OBERT (Robert) - Instruments financiers : de nouvelles règles internationales - *Revue Française de comptabilité* - n° 480 Octobre 2014, p. 42-47
- * OBERT (Robert) - La révision de la norme IFRS pour PME, *Revue française de comptabilité* n° 490 septembre 2015, p. 7.
- * OBERT (Robert) - Les règles comptables applicables aux SCPI et OPCI - *Revue Française de comptabilité* - n° 492 Novembre 2015 p. 30-31.

* OURIEMMI (Oussama) - Le schéma universel de comptabilité de Paul Otlet (1901) : le tournant décimal - *Comptabilité Contrôle Audit - Revue de l'Association Francophone de Comptabilité* - Volume 3 - décembre 2015 - p. 93-118.

• OLIVERO (Bernard) - La profession comptable en Europe - Vers une harmonisation - *Revue française de comptabilité* - n° 244 - Avril 1993 - p. 76 à 87.

• PLAS (André) - Autonomie de la comptabilité par rapport à la fiscalité - *Revue française de comptabilité* - n° 69 - Février 1977 - p. 43 à 56.

• PONTAVICE (Emmanuel du) - L'émergence du droit comptable en France - *Revue française de comptabilité* - n° 150 - Octobre 1984 - p. 381 à 393.

• PONTAVICE (Emmanuel du) et al. - Le droit comptable français en 1984 : réflexions sur une réforme majeure - *Revue française de comptabilité* - n° 150.- Octobre 1984 -

• PROST (André) - KLEE (Louis) - La face cachée des directives comptables européennes - *Revue de droit comptable* - n° 90-2 - juin 1990 - p. 3 à 32.

• RAPPAPORT (Alfred) - Economic Impact of accounting - Standards; Implication for the FASB - *The Journal of the Accountancy* - Mai 1977 - p. 89 à 97.

• RAYBAUD - TURRILLO (Brigitte) - Droit comptable et droit économique : une approche renouvelée de la patrimonialité - *Comptabilité Contrôle Audit* - Mars 1995 - n° 1 - Vuibert - Paris - p. 25 à 44.

• REVUE FRANCAISE DE COMPTABILITE - L'élaboration de la quatrième directive - n° 27 - Juin 1973 - p. 53 et s.

• REVUE FRANCAISE DE COMPTABILITE - La création du comité international des principes comptables - IASC - n° 31 - Octobre 1973 - p. 419 à 422

• REVUE FRANCAISE DE COMPTABILITE - La norme n° 1 de l'IASC - n° 51 - Juin 1975 - p. 243 à 256.

• REVUE FRANCAISE DE COMPTABILITE - Révision du plan comptable général et la directive européenne - n° 83 - Mai-juin 1978 - p. 233 à 252.

• REVUE FRANÇAISE DE COMPTABILITE - Septembre 1985 - n° 160 - p. 2.

• REVUE FRANCAISE DE COMPTABILITE - Vers l'harmonisation des pratiques comptables européennes - *Revue française de comptabilité* - n° 231 - Février 1992 -

• REVUE FRANCAISE DE COMPTABILITE - L'IASC précise ses normes - n° 198 Février 1989- p. 9 à 11

• RICHARD (Jacques) - Les origines du plan comptable français de 1947 : les influences de la doctrine comptable allemande - *Cahier de recherche du CEREG* n° 93-02 -1993 - Université de Paris Dauphine.

• RICHARD (Jacques) - Faut il abroger le Plan comptable général - *Revue française de comptabilité* - n° 254 - Mars 1994 - pages 72 à 75.

• RICHARD (Jacques) - Quelques éléments de l'évolution des plans comptables cadre en Europe de 1900 à 1945 - *Congrès Association française de comptabilité* - Paris - 1994. - Document de recherche présenté au congrès de l'AFC. Texte élaboré et traduit grâce au support financier de la FNEGE (Fédération Nationale pour la L'Enseignement de la Gestion des Entreprises).

• RICHARD (Jacques) - Vingt ans de normalisation comptable française en Europe : grandeur et décadence - *Comptabilité Contrôle Audit - Revue de l'association française de comptabilité* - Mai 1999 - p. 223 à 232.

• ROSSIGNOL (Jean Luc) - Comptabilité et fiscalité : chronique d'une relation «impériuse» - *Association française de comptabilité - 5^{èmes} journées d'histoire de la comptabilité et du management* - Université d'Orléans - 25 et 26 mars 1999 - 23 p.

• SAADA (Ali) - Le rapport d'audit et le droit pénal - *Revue française de comptabilité* - Juin 1986 - n° 169 - p. 27 à 35 et Juillet Août 1986 - n° 170 - p. 25 à 32.

- SAGROUN (Judith) – SIMON (Claude) – Primauté du bilan ou du compte de résultat, le principe du pendule – *Comptabilité, contrôle, audit* - Tome 5 volume 1 – Mars 1999 – p. 59 à 76.
- SALUSTRO (Edouard) - RUTTEMAN (P.J) - GHILIOOT (Marc) - Les institutions comptables en Europe : une nouvelle institution - *Revue française de comptabilité* - Juillet Août 1987 - n° 181 – p. 44 à 53.
- SCHEID (Jean Claude) - STANDISH (Peter) - La normalisation comptable : sa perception dans le monde anglophone et en France - *Revue française de comptabilité* - Mai 1989 – p. 90 à 99.
- * SCHEID (Jean Claude), The Public Company Accounting Oversight Board, *Revue française de comptabilité*, n° 349, novembre 2002, p. 18.
- SIMON (Claude) – STOLOWY (Hervé) – Vingt ans d'harmonisation comptable internationale – *Comptabilité Contrôle Audit* – Mai 1999 – p. 45 à 60.
- STANDISH (Peter) - Cadre conceptuel et analyse comparative : contribution française et angloaméricaine - *Association française de comptabilité* - Jouy en Josas 1991 - 19 p.
- STANDISH (Peter) - Les origines du plan comptable français - *Centre de recherches et de documentation des experts-comptables et commissaires aux comptes* - Dossier Minerve n° 4 - Janvier 1992 - 24 p.
- STANDISH (Peter) - Origines du plan comptable général : évaluation des pressions allemandes et françaises - *Association française de comptabilité* - Saint Maur -1990 – 26 p.
- STEVELINCK (Ernest) - Comment tenir ses livres en 1676 - *Revue française de comptabilité* - n° 189 - Avril 1988 - p. 34 à 40.
- STEVELINCK (Ernest) - L'histoire de la City of Glasgow Bank - *Revue française de comptabilité* - n° 198 - Février 1989 - p. 37 à 43.
- STILLING (Peter) - Royaume Uni : deux années de transformation de la normalisation comptable - *Revue française de comptabilité* – n° 229 - Novembre 1992 - p. 72 à 79.
- STIPETIC (Vladimir) - HABEK (Mladen) - BUZADZIC (Misroslav) - Benedickt Kotruljevic (Benedetto Cotrulgi) of Dubrovnik on double-entry bookkeeping in the year 1458 - Before L. Pacioli - *Congrès European Accounting Association - Anvers* - 6-8 avril 1998 - 53 p.
- TELLER (Robert) - La normalisation comptable européenne : éléments de droit comptable comparé - *Fiscalité Européenne Revue* 1988-1 - 63 p.
- TELLER (Robert) - La normalisation comptable à deux ans du marché unique européen - *Fiscalité Européenne Revue* - 1991-1 – p. 5 à 22.
- TOMASI (Giancarlo) - La naissance de la profession comptable au XVI^e siècle à Venise - *Revue française de comptabilité* - Mai 1986 n° 168 - p. 26 à 29.
- TROPER (Michel) - Du fondement de la coutume à la coutume comme fondement - *Revue française de théorie juridique* – n° 3 - 1986 - PUF - Paris - p. 11 à 24.
- VALIN (Gérard) – Le nouveau plan comptable de l'assurance - *Revue française de comptabilité* - n° 296 – Janvier 1998 - p. 61 à 67 - et n° 297 – Févri er 1998 – p. 73 à 76.
- VAN DEN BRAND (Bob) - Jan Ympyn Christoffels «New instruction» and Antwerp Merchant Bookkeeping - *Congrès EAA - Anvers* - 6-8 avril 1998 - 14 p.
- VAN HULLE (Karel) – Harmonization of accounting standards. A view from european community – *European Accounting Review* - Volume 1 – N° 1 – 1992 – p. 161 à 172.
- VAN HULLE (Karel) – L'harmonisation comptable européenne : une nouvelle stratégie au regard de l'harmonisation internationale – *Revue française de comptabilité* - n° 275 – Février 1996 – p. 29-38.
- VAN HULLE (Karel) – Rôle de la commission européenne (dans l'Europe comptable et dans l'IASC) – *Bulletin comptable Francis Lefebvre* – avril 1997 – p. 17 à 20.
- VERDIER (Françoise) - La comptabilité américaine - *Revue Fiduciaire Comptable* - n° 168 et 169 - Octobre et Novembre 1991 – p. 26 à 69 et p. 33 à 69.

- VIANDIER (Alain) - A propos du droit comptable - *Economie et comptabilité* - Juin 1985. N° 135 p. 3 à 6.
- VIDAL (Dominique) - L'information comptable et l'objectif de prévention après la loi du 1 mars 1984 - *Revue française de comptabilité* - n° 152 - Décembre 1984 - p. 474 à 486.
- WALTON (Peter) - Liens entre comptabilité financière et la fiscalité au Royaume Uni - *Revue française de comptabilité* - n° 235 - Juin 1992 - p 48 à 50.
- WINDSOR (Francis) - LEDOUBLE (Dominique) – Existe-t-il un droit comptable - *Revue française de comptabilité* - n° 77 - Novembre 1977 - p. 575 à 594.

TABLE DES MATIERES

Résumé	3
Introduction	4
TITRE I : L'EMERGENCE D'UN DROIT COMPTABLE : DE L'ANTIQUITE A L'ORDONNANCE DE COLBERT	22
Chapitre 1. La construction d'un droit comptable : du Code d'Hammourabi au compilations justiniennes	24
Section 1. L'histoire commence à Sumer	26
1.1. De l'origine des sumériens	27
1.2. L'écriture cunéiforme en Mésopotamie	28
1.3. Les procédés de dénombrement au pays de Sumer	30
1.4. La comptabilité en Mésopotamie	31
1.5. Du premier code de lois au Code d'Hammourabi	32
1.6. Analyse des articles 100,104 et 105 du Code d'Hammourabi	35
1.7. Textes bibliques et Code d'Hammourabi	36
Section 2. De l'Egypte à la Grèce antique	36
2.1. L'Egypte	37
2.1.1. L'écriture en Egypte	38
2.1.2. Les chiffres dans la civilisation des pharaons	39
2.1.3. La comptabilité en Egypte	39
2.1.4. Le droit en Egypte	41
2.1.5. Le droit comptable en Egypte	42
2.2. Les phéniciens et Carthage	43
2.2.1. L'écriture phénicienne	43
2.2.2. Carthage	43
2.3. Les Hébreux	44
2.4. La Grèce	44
2.4.1. L'écriture et la numération en Grèce	45
2.4.2. La comptabilité en Grèce	45
2.4.3. Le droit des affaires en Grèce	46
2.4.4. Le droit comptable en Grèce	47
Section 3. Rome	48
3.1. Rome, un peu d'histoire	48
3.2. Rome et le droit	49
3.2.1. Les sources du droit romain	49
3.2.2. Une disposition de droit public : les requêtes	51
3.2.3. Le contrat écrit dans le droit romain	51
3.2.4. Les sociétés dans le droit romain	52
3.2.5. La faillite dans le droit romain	52
3.2.6. Le régime fiscal romain	53
3.3. La comptabilité à Rome	53
3.3.1. La comptabilité des particuliers : le Codex accepti et expensi	54
3.3.2. La comptabilité des banquiers : les rations	55
3.4. Le droit comptable à Rome	55
Chapitre 2. L'émergence d'un droit coutumier : de la chute de l'empire romain à la fin de la période médiévale	59
Section 1. Le monde médiéval	60
1.1. Le haut moyen âge (500 – 930)	60

1.1.1. La fin de l'empire romain et Clovis	60
1.1.2. La décadence du commerce dans le haut Moyen âge	60
1.1.3. Charlemagne	60
1.2. Le démarrage des échanges (930 – 1150)	61
1.2.1. Le monde féodal	61
1.2.2. Le commerce au X ^e et XI ^e siècles	61
1.3. L'apogée du commerce (1150 – 1330)	62
1.3.1. L'homme médiéval : le marchand	62
1.3.2. Le commerce méditerranéen	63
1.3.3. le commerce flamand	63
1.3.4. L'axe Flandres – Italie et les foires de Champagne	64
1.3.5. La hanse teutonique	65
1.3.6. La révolution industrielle au Moyen âge	65
1.4. Les difficultés de la fin du Moyen âge (1330 – 1500)	65
Section 2. Le droit de la France médiévale	66
2.1. Le haut Moyen âge	66
2.1.1. Les temps mérovingiens	67
2.1.2. Les temps carolingiens	67
2.1.3. Le droit écrit dans le haut Moyen âge	68
2.1.4. Les lois romaines des barbares	68
2.1.5. Les lois barbares proprement dites	69
2.1.6. Les capitulaires et le droit canonique	69
2.2. Les temps féodaux	69
2.3. La remise à l'honneur du droit romain	70
2.3.1. L'œuvre des glossateurs	70
2.3.2. Les critiques bartoliste et humaniste	72
2.4. Droit coutumier ou droit écrit	72
2.5. L'élaboration d'un droit royal	74
2.6. Le développement des villes italiennes et le droit	74
Section 3. Le droit comptable de la période franque à la fin du Moyen âge	75
3.1. Le droit comptable au haut Moyen âge	75
3.2. Droit comptable coutumier ou droit écrit	76
3.3. Le développement des villes italiennes et le droit comptable	77
3.4. La comptabilité en partie simple au Moyen âge	78
Section 4. Le droit comptable et autres droits	79
4.1. Les sociétés dans l'ancien droit	79
4.1.1. Les sociétés dans les villes italiennes	79
4.1.2. Les sociétés dans le bas Moyen âge	80
4.2. La faillite dans l'ancien droit	81
4.3. Le système fiscal en vigueur au Moyen âge	82
Chapitre 3. La loi du roi : de la Renaissance à l'Ordonnance de Colbert	85
Section 1. Coutumes et lois du roi de François Ier à Louis XIV	85
1.1. Le droit coutumier de 1515 à 1715	85
1.2. Les lois royales de 1515 à 1715	86
Section 2. La formalisation des premières règles comptables : la Renaissance italienne et l'œuvre de Luca Pacioli	87
2.1. La Renaissance italienne	87
2.2. Un précurseur peu connu de Luca Pacioli : Benedikt Kotruljevic	88
2.3. Luca Pacioli	89
2.4. Les travaux de Luca Pacioli	89
2.5. Les dispositions de l'ouvrage de Luca Pacioli et la tenue des livres comptables dans le droit romain et le droit médiéval	92
2.6. Les héritiers de Luca Pacioli	92

Section 3. Le droit comptable et les autres droits au XVI^e et au XVII^e siècles	93
3.1. La pratique du droit comptable au XVI ^e siècle	93
3.2. Les livres de commerce au XVI ^e et XVII ^e siècle	95
3.3. La fiscalité sous l'ancien régime : le système fiscal en vigueur en France avant la révolution de 1789	95
3.3.1. Les impôts directs	95
3.3.2. Les droits d'enregistrement	96
3.3.3. Les impôts indirects	96
3.3.4. Les droits de douane	96
3.3.5. Assiette et recouvrement	96
Section 4. L'Ordonnance de Colbert	97
4.1. Jean Baptiste Colbert	97
4.2. Les origines de l'Ordonnance	98
4.3. Jacques Savary	99
4.4. La rédaction de l'Ordonnance	99
4.5. Le texte et l'analyse de l'Ordonnance	100
4.5.1. Le texte du titre III de l'Ordonnance de mars 1673	101
4.5.2. Analyse détaillée des dix articles du titre III de l'Ordonnance de mars 1673	102
4.5.3. Analyse comparative des dispositions de l'Ordonnance de Colbert et des dispositions décrites dans l'ouvrage de Luca Pacioli	104
4.6. Les analyses de Jacques Savary : le parfait négociant	105
4.7. La suite de l'Ordonnance	107
4.8. Les tentatives de réforme de l'Ordonnance de mars 1673	107
4.9. Les sociétés dans l'Ordonnance de mars 1673	109
4.10. La faillite dans l'Ordonnance de mars 1673	110
Section 5. Quel droit comptable après l'Ordonnance de Colbert	112
TITRE II : LA FORMULATION DES BASES D'UN DROIT NATIONAL : DE L'ORDONNANCE DE COLBERT A L'APPLICATION DU PLAN COMPTABLE GENERAL	114
Chapitre 4. L'évolution du droit comptable et des droits adjacents de 1807 à la fin des années 1970	116
Section 1. Droit comptable et code de commerce	117
1.1. La construction du code de commerce	117
1.2. Les premières évolutions du code de commerce	119
1.3. L'émergence d'une comptabilité de gestion	121
1.4. Le décret-loi de 1935	122
1.5. La réforme du code de commerce introduite par le décret du 22 septembre 1953	122
1.6. Des textes en annexe du Code de commerce : des informations comptables relatives au crédit-bail	123
Section 2. Droit comptable et droit des sociétés	124
2.1. Les sociétés dans le code de commerce de 1807	126
2.2. L'élaboration de la loi du 24 juillet 1867 et les apports ultérieurs	126
2.2.1. La loi du 23 mai 1863 sur les sociétés à responsabilité limitée	126
2.2.2. La loi du 24 juillet 1867	126
2.2.3. Le contrôle des administrateurs et des actionnaires	127
2.2.4. La distribution des bénéfices et la constitution des réserves	130
2.2.5. Les essais de réforme de la loi de 1867	131
2.3. La création de la société à responsabilité limitée : la loi du 7 mars 1925	132
2.4. La loi 66-537 du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales	133
2.5. L'aspect pénal des lois sur les sociétés	135
2.5.1. Distribution de dividendes fictifs	135
2.5.2. Le non établissement de comptes	136
2.5.3. Le délit de présentation et de publication de bilans inexacts	136

Section 3. Droit comptable et droit de la faillite	137
3.1. La faillite dans le code de commerce de 1807	137
3.2. La réforme du 28 mai 1838	138
3.3. Les réformes de 1935 et de 1955	138
3.3.1. Le dépôt de bilan dans le décret du 20 mai 1955	138
3.3.2. L'obligation de rendre compte	139
3.3.3. Les cas de banqueroute	139
3.4. La loi 67-563 du 13 juillet 1967	140
Section 4. Droit comptable et droit fiscal	141
4.1. Le système fiscal français durant la fin du dix-huitième siècle	142
4.2. Le système fiscal français durant la troisième et la quatrième républiques	143
4.2.1. L'imposition directe	143
4.2.2. L'imposition indirecte	143
4.2.3. L'analyse de l'influence de l'évolution de la fiscalité sur la comptabilité	144
4.2.4. Les principales dispositions fiscales à incidence comptable de 1917 à 1945	145
4.2.5. La création de l'Ordre des experts-comptables et la tutelle fiscale	147
4.3. Le système fiscal durant la quatrième République	149
4.3.1. Le décret du 9 décembre 1948 : l'impôt sur le revenu des personnes physiques et des sociétés	149
4.3.2. L'évolution des taxes sur le chiffre d'affaires	150
4.4. Le système fiscal français depuis 1958	150
4.4.1. La généralisation de la TVA et les impositions locales	151
4.4.2. Les principales dispositions fiscales à incidence comptable prises en 1965	152
4.4.3. Les principales dispositions fiscales à incidence comptable prises de 1965 à 1984	153
4.4.4. Les analyses de l'Ordre des experts-comptables	154
Chapitre 5. L'émergence d'une normalisation à la française : le plan comptable 1947	155
Section 1. L'évolution des plans comptables en Europe de 1900 à 1945	155
1.1. La première génération des plans comptables (de la fin du XIX ^e siècle au début du XX ^e siècle)	156
1.1.1. Le plan de Henri Godefroid	156
1.1.2. Les plans comptables de Paul Otlet et Gabriel Faure	158
1.1.3. Le plan comptable de Johan Friedrich Schär	158
1.2. La deuxième génération de plans comptables : 1918 – 1937	159
1.2.1. Le plan comptable de Hector Blairon	159
1.2.2. Le plan comptable de Eugen Schmalenbach	160
1.3. La troisième génération de plans comptables : 1937 – 1945	162
1.3.1. Le plan comptable du Reich de 1937	162
1.3.2. Le plan comptable français de 1942	163
Section 2. Les expériences françaises de normalisation antérieures au plan comptable 1947	172
2.1. Le plan comptable des assurances	173
2.2. Le plan comptable des banques	173
2.3. Les dispositions comptables applicables aux entreprises travaillant pour la défense nationale	174
Section 3. La création du plan comptable 1947	175
3.1. Les étapes de l'élaboration du plan comptable général 1947	175
3.1.1. L'institution d'une commission de normalisation des comptabilités	175
3.1.2. Les problèmes posés pendant les travaux de la commission de normalisation	175
3.1.3. Le rapport des travaux de la commission de normalisation des comptabilités	176
3.2. La structure du plan comptable général 1947	177
3.3. L'application du plan comptable général 1947	180
3.3.1. Les missions du Conseil supérieur de la comptabilité	180
3.3.2. L'organisation du Conseil supérieur de la comptabilité	180
3.3.3. Les résultats des travaux du Conseil supérieur de la comptabilité	181

Chapitre 6. La révision du plan comptable en 1957 et le développement des sources doctrinales de 1957 aux années 1980	183
Section 1. La révision du plan comptable général en 1957	183
1.1. Les principales dispositions de la révision de 1957	184
1.2. Le cadre comptable de 1957	185
Section 2. Le rôle du Conseil national de la comptabilité	187
2.1. La normalisation comptable	188
2.2. Consultations	188
2.3. La réponse ministérielle Colibeu du 20 juin 1972	190
2.4. La révision du plan comptable général	190
2.5. La coopération	190
2.6. Analyse des principales notes d'information, avis, recommandations et vœux du Conseil national de la comptabilité de 1958 à 1981	191
2.6.1. Les notes d'information	191
2.6.2. Les avis	193
2.6.3 Les recommandations	195
2.6.4. Les vœux	196
Section 3. L'influence de l'Ordre des experts-comptables, de la Commission des opérations de bourse et de la Compagnie des commissaires aux comptes	197
3.1. L'Ordre des experts-comptables	197
3.1.1. La contribution de l'Ordre	197
3.1.2. Les recommandations de l'Ordre	200
3.2. La Commission des opérations de bourse	203
3.3. La Compagnie nationale des commissaires aux comptes	205
3.3.1. Les recommandations et normes de la Compagnie des commissaires aux comptes	206
3.3.2. Les avis de la Compagnie des commissaires aux comptes	206
Section 4. L'application législative et réglementaire du Plan comptable général	207
4.1. L'arrêté du 30 décembre 1947	207
4.2. Le décret du 29 juin 1948	208
4.3. Le décret du 7 août 1958	208
4.4. L'article 55 de la loi 59-1472 du 28 décembre 1959 portant réforme du contentieux fiscal et divers aménagements fiscaux et le décret 62-470 du 13 avril 1962	208
4.5 Le décret du 28 octobre 1965	208
Section 5. L'influence de la comptabilité nationale sur la normalisation comptable.	209
Section 6. Quel droit comptable après la mise en oeuvre du plan comptable général	210
TITRE III : L'UNIFICATION DU DROIT COMPTABLE : VERS UNE MONDIALISATION DANS L'EPOQUE CONTEMPORAINE	213
Chapitre 7. La réforme de 1983-1984 : de la directive européenne au plan comptable révisé	215
Section 1. La construction de la quatrième directive européenne	215
1.1. Les travaux d'élaboration de la quatrième directive européenne	215
1.1.1. Analyse de la proposition du 1 ^{er} novembre 1971	216
1.1.2. Examen de la proposition du 1 ^{er} novembre 1971 par le Parlement européen et le Comité économique et social européen	219
1.1.3. L'élaboration définitive de la directive	220
1.2. Le contenu de la quatrième directive européenne	222
1.2.1. Les considérants	222
1.2.2. La structure de la quatrième directive	223
1.2.3. Les dispositions générales	223
1.2.4. Les dispositions finales	224

1.3. Les amendements apportés à la quatrième directive depuis le 25 juillet 1978	224
1.4. La septième directive 83-49 CEE du conseil des communautés européennes du 13 juin 1983	224
1.5. La directive 86-635 sur les comptes annuels et consolidés des banques et autres établissement financiers	225
Section 2. La révision du plan comptable général	226
2.1. Les motifs de la révision	226
2.2. L'organisation de la révision du plan comptable général	227
2.3. Le premier projet de documents de synthèse	227
2.4. Les travaux à partir de l'entrée en 1974 de nouveaux membres dans la communauté européenne	229
2.5. Le plan provisoire de 1979	229
2.6. Vers l'arrêté du 27 avril 1982 instituant le nouveau plan comptable	230
2.7. La structure du plan comptable général 1982-1986	230
Section 3. La publication de la loi du 30 avril 1983 et du décret du 29 novembre 1983	231
3.1. Le premier projet du Ministère de la justice	232
3.2. L'élaboration de la loi du 30 avril 1983	232
3.3. Le contenu de la loi 88-353 du 30 avril 1983	233
3.4. Le décret 83-1020 du 29 novembre 1983	234
Section 4. Conséquences en matière de droit des sociétés de la réforme de 1983-1984	235
4.1. Les dispositions relatives au rapport de gestion	235
4.2. Les dispositions relatives à la mission du commissaire aux comptes	236
4.3. Les dispositions relatives aux formalités de publicité	236
Section 5. Conséquences en matière de droit fiscal de la réforme de 1983-1984.	236
5.1. Les dispositions légales et réglementaires à caractère fiscal faisant suite à la mise en oeuvre de la réforme comptable	237
5.2. Comparaison des définitions de la loi du 30 avril 1983 (articles 8 à 17 du code de commerce), du décret du 29 novembre 1983 ou du plan comptable général avec celles du décret du 14 mars 1984	237
5.3. L'instruction fiscale du 17 décembre 1984 relative aux obligations fiscales et comptables des entreprises, prises en application du décret fiscal du 14 mars 1984	239
Section 6. Conséquences sur le droit des entreprises en difficulté de la réforme de 1983-1984	240
6.1. La loi 84-148 du 1 ^{er} mars 1984	240
6.1.1. L'information financière et comptable	241
6.1.2. La procédure d'alerte	242
6.1.3. Prévention des entreprise en difficulté et droit comptable	242
6.2. La loi 86-98 du 25 janvier 1985	242
Section 7. Quel droit comptable après l'introduction de la directive européenne	243
7.1 L'autonomie du droit comptable	243
7.2. La spécificité du droit comptable	245
7.3. Les sources du droit comptable : une limite à l'autonomie du droit comptable	245
7.4. Les relations du droit comptable avec le droit fiscal	246
7.5. Le développement des revues de droit comptable	247
Chapitre 8. Les influences externes sur la construction du droit comptable français : les évolutions du droit et de la doctrine comptable dans certains pays et l'influence de l'International Accounting Standard Committee (IASC) et de l'International Accounting Standard Board (IASB)	248
Section 1. L'évolution du droit et de la doctrine comptables aux Etats Unis.	249
1.1. Le rôle de l'AICPA et du SEC	250

1.2. L'évolution du droit et de la doctrine comptables dans la période antérieure à 1930	251
1.3. L'évolution du droit et de la doctrine comptables dans les années 1930	251
1.4. L'évolution du droit et de la doctrine comptables dans les années 1940 et 1950	252
1.5. L'évolution du droit et de la doctrine comptables dans les années 1960 à 1973	253
1.6. L'évolution du droit et de la doctrine comptables à compter de 1973 : le rôle du FASB	253
1.7. Le cadre conceptuel du FASB	256
1.8. Le principe des GAAP (<i>Generally accepted accounting principles</i>) : principes comptables généralement admis	268
1.9. L'affaire Enron et la loi Sarbanes Oxley	260
1.9.1. L'affaire Enron	260
1.9.2. La loi Sarbanes Oxley	262
1.9.3. La création du Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)	263
1.10. Le crise financière 2007-2008	263
1.10. Le rapprochement avec l'IASB	264
1.10.1. Le Memorandum of understanding (MOU)	265
1.10.2. L'élaboration du cadre conceptuel avec l'IASB	266
1.10.3. Vers une adoption du référentiel IFRS aux Etats-Unis	267
Section 2. L'évolution du droit et de la doctrine comptables au Royaume Uni	267
2.1. Les lois sur les sociétés (Companies acts)	268
2.1.1. Les « Joint stock companies acts » de 1844 et 1845	269
2.1.2. Les « Joint stock companies acts » de 1856 et 1862	269
2.1.3. Les « Companies acts » de 1900 et 1907	270
2.1.4. Le « Companies act » de 1929	271
2.1.5. Le « Companies act » de 1948	271
2.1.6. Les « Companies acts » de 1967, 1972, 1978 et 1980	272
2.1.7. Le « Companies act » de 1981	272
2.1.8. Les « Companies act » de 1985 et 1989	272
2.1.9. Le « Companies act » de 2006	273
2.2. Accounting Standard Committee (ASC), Accounting Standard Board (ASB) et Financial Reporting Council	274
2.2.1. La profession comptable britannique	274
2.2.2. La formulation des principes comptables britanniques	275
2.2.3. La réforme de 1990 et la création de l'Accounting Standard Board	275
2.2.4. La création en 1999 d'un cadre conceptuel britannique	277
2.2.5. Une norme applicable aux petites et moyennes entités	278
2.2.6. La réforme du Financial Reporting Council	278
2.2.7. Vers un ensemble de normes inspirées des IFRS	279
Section 3. L'évolution du droit et de la doctrine comptables en Allemagne	280
3.1. La période précédant la création de l'empire allemand	280
3.2. De la loi sur les sociétés de 1970 au code de commerce de 1897	281
3.3. De la première guerre mondiale à la fin de la seconde guerre mondiale	282
3.4. De la fin de la seconde guerre mondiale à la mise en application de la quatrième directive européenne	283
3.5. La mise en application de la quatrième et la septième directives européennes et les sources actuelles	284
3.6. Le comité allemand de normalisation comptable (Deutsches Rechnungslegungs standards committee EV ou DRSC)	285
Section 4. L'évolution du droit et de la doctrine comptables en Belgique	286
4.1. La période précédant la promulgation de la loi du 17 juillet 1975	287
4.2. La nouvelle législation introduite par la loi du 17 juillet 1975	288
4.2.1. La loi du 17 juillet 1975	289
4.2.2. L'arrêté royal du 21 octobre 1975	290
4.2.3. L'arrêté royal du 8 octobre 1976	291
4.2.4. L'arrêté royal du 7 mars 1978	292
4.3. Les modifications apportées par les textes d'application des directives européennes et les sources actuelles du droit comptable belge	292
4.4. La Commission des normes comptables	294

Section 5. L'influence de l'IASC/IASB de la création en 1973 à 2005	295
5.1. Une organisation parallèle à l'IASC/IASB : l'organisation internationale des experts-comptables (l'IFAC)	296
5.2. La création de l'IASC	297
5.3. La construction des premières normes de 1974 à 1979	301
5.3.1. La norme n° 1 de l'IASC	301
5.3.2. Les normes 2 à 13	303
5.4. La construction d'une seconde série de normes : de 1980 à 1990	305
5.5. La conception du cadre conceptuel et la réduction des options	307
5.5.1. La construction du cadre conceptuel de l'IASC	307
5.5.2. Le projet « Comparabilité des états financiers »	310
5.6. Les normes de l'IASC de 1990 à 2000	313
5.6.1. La révision des normes IAS 1 à IAS 23	313
5.6.2. Les normes IAS 32 à IAS 41	315
5.7. Les accords entre l'OICV (Organisation internationale des comités de valeurs) ou IOSCO (International organisation of securities commission) et l'IASC	317
5.8. La remise en cause des principes comptables traditionnels : la notion de juste valeur	319
5.9. L'approbation de la nouvelle structure de l'IASC en mai 2000 et les sujets traités de 2000 à 2005	320
5.9.1. Les nouveaux statuts de l'IASC / IASB	320
5.9.2. La mise en place des nouvelles structures	321
5.9.3. Les dossiers examinés par l'IASB	323
Chapitre 9. Le développement du droit actuel de l'information comptable : la prise en compte de la mondialisation des procédures de 1983 à 2005	328
Section 1. Le développement des sources légales et réglementaires françaises de 1983 à 2005	329
1.1. L'évolution des articles L. 123-12 à L. 123-28 (anciens articles 8 à 17) du code de commerce de 1983 à nos jours	329
1.1.1. Les dispositions relatives à la prise en compte du résultat à l'avancement par la loi du 3 janvier 1985	329
1.1.2. Les engagements en matière de retraite : la modification de l'article 9 du code de commerce en 1985	330
1.1.3. Les dispositions relatives aux petites entreprises	331
1.1.4. La tenue de la comptabilité en euros	332
1.2. L'évolution des dispositions du décret 83-1020 du 29 novembre 1983 (art. R. 123-172 à R. 123-208 du Code de commerce) de 1983 à 2005	333
1.2.1. Les adaptations de valeurs concernant la présentation simplifiée	333
1.2.2. La présentation du livre d'inventaire	333
1.2.3. Le contenu de l'annexe	333
1.2.4. Les dispositions relatives aux petites entreprises	334
1.2.5. Cote et paraphe des livres comptables et simplification des procédures comptables pour les petites entreprises	334
1.3. L'évolution des articles L. 233-16 à L. 233-28 (anciens articles 357-1 à 357-11 de la loi du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales) sur l'établissement des comptes consolidés	334
1.3.1. L'application de la septième directive	334
1.3.2. Les évolutions postérieures : la loi 2003-706 du 1 ^{er} août 2003	336
1.4. L'évolution des articles 248 à 248-14 du décret 67-236 du 23 mars 1967 sur les sociétés commerciales (articles R. 233-3 à R. 233-16 du Code de commerce)	337
1.5. L'évolution des dispositions comptables légales et réglementaires relatives aux sociétés commerciales de 1983 à nos jours : la prévention des difficultés des entreprises	337
1.6. L'évolution des dispositions du plan comptable général	337
1.6.1. La mise en harmonie avec la loi de 1983 et le décret de 1983	338
1.6.2. Les nouvelles solutions proposées	338
1.6.3. La méthodologie relative aux comptes consolidés	338
1.6.4. Les avis 98-13 relatif à la réécriture du Plan comptable général et 98-10 relatif aux comptes consolidés du 17 décembre 1998	339

1.7. L'évolution des dispositions du droit de la faillite	339
1.8. L'application des dispositions comptables introduites en 1983 à des secteurs non couverts par la quatrième directive de la CEE	340
1.8.1. Les banques et les établissements financiers	341
1.8.2. Les assurances	342
1.8.3. L'agriculture	343
1.8.4. Les associations	343
1.8.5. Les collectivités locales	344
1.8.6. Les professions libérales	344
1.8.7. Les sociétés civiles	344
Section 2. Le développement des sources doctrinales de 1983 à 2005	345
2.1. Les travaux du Conseil national de la comptabilité de 1983 à 1998	344
2.1.1. Les avis du Conseil national de la comptabilité de 1983 à 1998	346
2.1.2. L'élaboration des plans comptables professionnels	354
2.1.3. L'élaboration de plans comptables particuliers	355
2.2. Les travaux de la Commission des opérations de bourse	356
2.3. Les travaux de l'Ordre des experts-comptables	357
2.4. Les travaux de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes	357
2.4.1. Les travaux relatifs aux règles d'audit	357
2.4.2. Les travaux relatifs à la doctrine comptable	358
2.5. Les réponses ministérielles, circulaires, instructions et documentation administrative	358
Section 3. La jurisprudence et la pratique professionnelle	359
3.1. Le développement de la jurisprudence	359
3.2. Les problèmes posés par la pratique professionnelle : la comptabilité créative	362
Section 4. La réforme de la normalisation comptable, la loi 98-261 du 6 avril 1998, la mission du Conseil national de la comptabilité et du Comité de la réglementation comptable	365
4.1. La refonte du Conseil national de la comptabilité	365
4.2. La création du Comité de la réglementation comptable	366
4.3. Les avis du Conseil national de la comptabilité en date du 17 décembre 1998	368
4.3.1. L'avis 98-10 relatif aux comptes consolidés (approuvé par le Conseil du CNC le 17 décembre 1998)	368
4.3.2. L'avis 98-11 relatif aux comptes consolidés des entreprises appartenant à certains secteurs d'activité (approuvé par le Conseil du CNC le 17 décembre 1998)	369
4.3.3. L'avis 98-12 relatif au plan comptable des associations et fondations (approuvé par le Conseil du CNC le 17 décembre 1998).	369
4.3.4. L'avis 98-13 relatif à la réécriture du Plan comptable général (approuvé par le Conseil du CNC le 17 décembre 1998).	369
4.4. Les règlements du Comité de la réglementation comptable et les arrêtés d'homologation	370
4.4.1. Le décret 98-939 du 14 octobre 1998 et l'arrêté du 3 novembre 1998	370
4.4.2. La mise en place du Comité de la réglementation comptable	370
4.5. Le règlement 99-01 relatif aux modalités d'établissement des comptes annuels des associations et fondations	371
4.6. Le nouveau plan comptable général (règlement 99-03 du 29 avril 1998 homologué par l'arrêté du 22 juin 1999)	371
4.7. La méthodologie sur les comptes consolidés (règlement 99-02 du 29 avril 1999 homologué par l'arrêté du 22 juin 1999)	381
4.8. Les nouveaux avis du Conseil national de la comptabilité depuis le 1 ^{er} janvier 1999	375
4.9. Les règlements du Comité de la réglementation comptable depuis 1999	377
4.9.1 Le règlement n° 99-08 du 24 novembre 1999 modifiant les dispositions du plan comptable général relatives au traitement comptable des contrats à long terme	378
4.9.2 Le règlement n° 99-09 du 24 novembre 1999 modifiant les dispositions du plan comptable général relatives à la mise en oeuvre des changements de méthodes comptables	379
4.9.3 Le règlement n°2000-06 du 7 décembre 2000 relatif aux passifs	379
4.9.4. Le règlement n° 2002-10 du 12 décembre 2002 relatif à l'amortissement et à la	379

dépréciation des actifs	
4.9.5. Le règlement n° 2004-01 du 4 mai 2004 relatif au traitement comptable des fusions et opérations assimilées	380
4.9.6. Les autres règlements	380
4.10. Le plan comptable général 1999, une nouvelle révolution dans le droit comptable français	382
Chapitre 10. La convergence en route entre normalisation internationale et normalisation française de 2005 à nos jours	383
Section 1. L'application des normes IFRS aux comptes consolidés au 1er janvier 2005.	384
1.1. Les directives européennes	384
1.2. Le règlement européen CE n° 1606/2002 du parlement européen et du conseil de l'Union européenne du 19 juillet 2002 sur l'application des normes internationales	386
1.3. Le mécanisme mis en place par le règlement européen	387
1.4. Les règlements portant adoption des normes comptables internationales	389
Section 2. L'évolution des normes IFRS depuis la mise en place du règlement européen	391
2.1. La norme IFRS 6	391
2.2. Les amendements à IAS 39	392
2.3. La norme IFRS 7	393
2.4. La norme IFRS 8	394
2.5. La révision de la norme IAS 23	394
2.6. La réécriture de la norme IAS 1	395
2.7. La réécriture de la norme IFRS 3	396
2.8. La révision de la norme IAS 39 : la norme IFRS 9	396
2.9. Le cadre conceptuel de l'IASB	397
2.10. La révision de la norme IAS 19	399
2.11. La révision des normes sur la consolidation : IFRS 10, 11, 12, IAS 27 et 28	399
2.12. La norme IFRS 13 relative à l'évaluation à la juste valeur	400
2.13. La norme IFRS 14 relative aux comptes de report réglementaires	400
2.14. La norme IFRS 15 relative aux produits provenant de contrats avec les clients	400
2.15. Les projets en cours au 1 ^{er} janvier 2016	401
2.15.1. Le projet relatif aux locations	401
2.15.2. Le projet relatif aux contrats d'assurance	401
2.16. Les interprétations IFRIC	402
2.17. La norme IFRS pour PME	403
2.17.1. Les étapes du projet	403
2.17.2. Le contenu de l'exposé sondage de février 2007	404
2.17.3. Les étapes suivant l'exposé sondage	404
2.17.4. La norme publiée « IFRS pour PME »	404
2.17.5. La révision de la norme IFRS PME	405
Section 3. La réforme du CNC et du CRC. Vers une meilleure organisation des textes juridiques ?	406
3.1. Le projet de réforme	406
3.2. Le décret du 27 avril 2007	407
3.3. L'ordonnance 2009-79 du 22 janvier 2009	408
3.3.1. Missions de l'Autorité des normes comptables	408
3.3.2. Composition de l'Autorité des normes comptables	408
3.3.3. Fonctionnement de l'Autorité des normes comptables	409
3.3.4. Autres dispositions	409
3.4. Le décret du 15 janvier 2010	409
3.4. Le plan stratégique de l'ANC	410
Section 4. L'évolution des normes françaises vers les normes internationales	410
4.1. Les articles L. 123-12 à L. 123-28 du Code de commerce modifiés par les lois 2008-776 du 4 août 2008 et 2011-525 du 17 mai 2011	411

4.2. L'évolution des dispositions du décret 83-1020 du 29 novembre 1983 (articles R. 123-172 à R. 123-208) du Code de commerce : l'adaptation du vocabulaire international aux règles de la comptabilité française	412
4.3. L'ordonnance 2004-1382 du 20 décembre 2004	412
4.4. Les avis du Conseil national de la comptabilité et du comité d'urgence	412
4.5. Les règlements du Comité de la réglementation comptable	415
4.5.1. Le règlement n° 2004-06 du 23 novembre 2004 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs	416
4.5.2. Le règlement n° 2005-09 du 3 novembre 2005 portant diverses modifications au règlement n° 99-03 du 29 avril 1999 du CRC relatif au plan comptable général et à l'article 15-1 du règlement n° 2002-10 relatif à l'amortissement et la dépréciation des actifs	416
4.5.3. Le règlement n° 2005-10 du 3 novembre 2005 afférent à l'actualisation du règlement n° 99-02 relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques	417
4.5.4. Le règlement 2007-02 du 14 décembre 2007 afférent à la mise à jour du règlement n°99-03 du Comité de la réglementation comptable relatif au plan comptable général	417
4.5.5. Les règlements 2007-03, 2007-04 et 2007-05 du 14 décembre 2007 afférent à la comptabilisation des actifs donnés en garantie dans le cadre de contrats de garantie financière assortis d'un droit de réutilisation.	417
4.5.6. Le règlement 2009-10 du 3 décembre 2009 afférent aux règles comptables des organisations syndicales	418
4.6. Les règlements, avis, recommandations et communiqués en matière de normes privées de l'Autorité des normes comptables	418
4.6.1. Le règlement 2010-02 et 2010-03 de l'ANC	421
4.6.2. Le règlement 2010-10 de l'ANC	421
4.6.3. Le règlement 2010-11 de l'ANC	422
4.6.4. Les règlements 2012-03 et 2012-04	422
4.6.5. Le règlement 2015-05 de l'ANC	422
4.7. L'application du cadre comptable à des entités spécifiques	423
4.7.1. Le droit comptable public	423
4.7.2. La comptabilité des banques et établissements financiers	426
4.7.3. La comptabilité des compagnies d'assurances	429
4.7.4. La comptabilité des associations et fondations	431
4.7.5. La comptabilité des syndicats	431
4.7.6. La comptabilité des syndicats de copropriété	432
4.7.7. La comptabilité des organismes de placement immobilier	432
4.7.8. Comptabilité des comités d'entreprise	432
4.7. Les travaux de l'Autorité des marchés financiers	433
4.8. Les instructions fiscales du 30 décembre 2005 faisant suite à la mise en oeuvre de nouvelles dispositions comptables	434
4.8.1. L'instruction 4A-13 -05	434
4.8.2. L'instruction 4 I 1 05	434
4.10. Le règlement ANC 2014-03 du 5 juin 2014 relatif au plan comptable général et le recueil des normes comptables françaises (comptes annuels)	435
4.10.1. Le règlement ANC 2014-03 relatif au PCG	435
4.10.2. Le recueil des normes comptables françaises	436
4.11. La directive 2013/34/UE du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports associés de certaines formes d'entreprises et ses conséquences sur le droit comptable français.	437
4.11.1. La nouvelle directive 2013/34/UE du 26 juin 2013	438
4.11.2. L'ordonnance 2015-900 du 23 juillet 2015 relative aux obligations comptables des commerçants	441
4.11.3. Le décret 2015-903 du 23 juillet 2015 relatif aux obligations comptables des commerçants	442
4.11.4. Le règlement 2015-06 du 23 novembre 2015 modifiant le règlement ANC 2014-03 relatif au plan comptable général	442
4.11.5. Le règlement 2015-07 du 23 novembre 2015 modifiant le règlement n° 99-02 du 29 avril 1999 du comité de la réglementation comptable modifié relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques	443

Conclusion	444
Bibliographie	456
Table des matières	477