



LA SUPPRESSION DU DÉCRET COMPTABLE : UNE FAUSSE « BONNE » IDÉE ?

DOCTRINE

DROIT COMPTABLE

Le projet d'avis du Conseil national de la comptabilité (C.N.C.) relatif à la définition et l'évaluation des actifs, qui a été soumis à un exposé-sondage (1) jusqu'au 14 mai 2004, propose la suppression pure et simple d'un certain nombre de dispositions fixées par le décret comptable 83-1020 du 29 novembre 1983. Ce vœu sera soumis au vote de l'Assemblée plénière du C.N.C. le 23 juin 2004. Si la Chancellerie prend en considération le vœu ainsi émis, cette évolution continuera, et le décret « disparaîtra ». Mais est-ce bien la « bonne » solution ?

En 1983, tous les professionnels de la comptabilité ont salué l'émergence d'un droit comptable autonome, notamment fondé sur une hiérarchie de textes écrits, avec la possibilité d'évoluer mais dans un cadre de respect des traditions juridiques, assurant la sécurité de l'ensemble des parties prenantes (2). La réforme 1982-1983 a été considérée comme un grand « pas en avant » pour le droit comptable, et a été assimilée par les professionnels comme un progrès et non comme une contrainte externe (3).

Vingt ans après, il s'agirait de supprimer ces échelons juridiques, en commençant par le décret comptable (et, ensuite, c'est la loi comptable du 30 avril comptable qui sera visée), afin de ramener le corps de normes au niveau de règlements pris par le Comité de la réglementation comptable (C.R.C.). La justification serait de permettre de faire évoluer plus « rapidement » les dispositions du droit comptable, notamment au regard de la stratégie de convergence des textes nationaux avec les solutions prévues dans les normes comptables internationales I.A.S.-I.F.R.S. (4).

En réalité, il s'agirait d'organiser une connexion quasi totale entre les règles applicables aux comptes individuels et les règles applicables aux comptes consolidés, ces dernières étant définies au regard des normes I.A.S.-I.F.R.S. Ce débat a d'ailleurs été marqué récemment par des textes contradictoires pris par le C.R.C. :

— d'une part, le règlement C.R.C. 2002-10, fondé sur l'avis C.N.C. 2002-07, du 12 décembre 2002, qui prévoit explicitement que les modalités d'amortissement peuvent faire l'objet de retraitements d'homogénéité pour l'établissement des comptes consolidés ;

— d'autre part, le règlement C.R.C. 2003-07, fondé sur l'avis du Comité d'urgence 2003-E du 12 décembre 2003, qui revient sur un principe de connexion entre les deux jeux de comptes sur la question des provisions pour gros entretien.

On peut considérer que cette question n'a pas fait l'objet d'un vrai débat public, alors même que si on prévoit explicitement une connexion entre les comptes individuels et les comptes consolidés, il y aura — à droit constant — une connexion entre les comptes établis sur la base du référentiel I.A.S.-I.F.R.S. et la détermination du résultat fiscal imposable (et des bases imposables à d'autres impôts, comme la taxe professionnelle) (5) par application des dispositions de l'article 38 quater de l'annexe III au Code général des impôts (C.G.I.) qui précise 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 ». Ou, pour être plus explicite, la connexion susvisée pourrait aboutir à un « rapt » de la comptabilité par la fis-

calité. Sauf à organiser de nouvelles relations entre la comptabilité et la fiscalité, dans le cadre d'un système de déconnexion (6), dont personne n'a véritablement entrepris l'analyse en termes de simplification de traitement pour les entreprises et de meilleure approche de la taxation au plan économique.

Aussi, derrière la question de la déclassification des textes du droit comptable, se cache un débat fondamental de structure du droit des entreprises, alors même que cette question ne semble pas faire l'objet — à ce jour — d'une véritable consultation publique, permettant d'analyser toutes les conséquences du changement de situation qui pourrait être introduit par le biais d'évolutions apparaissant purement techniques.

En outre, la suppression des dispositions (d'abord partiellement, puis ensuite totalement) du décret comptable (dont l'élaboration avait pris plus de vingt ans, avant sa publication en 1983...) aurait des incidences très importantes, notamment sur l'existence même de la notion de droit comptable. Les enjeux portent aussi sur la sécurité juridique des entreprises, d'un pays se voulant (encore...) de tradition de droit écrit. Il faudrait aussi s'interroger sur l'apport réel (au niveau économique, aux plans de la simplification générale des dispositions incombant aux petites et moyennes entreprises, aux relations délicates mais essentielles entre la comptabilité et le droit, et

(1) V. le site internet du C.N.C. : www.minefi.gouv.fr : rubrique « comptabilité ».

(2) V. à titre illustratif le débat, mercredi de la comptabilité, réalisé le 7 décembre 1983 par l'Ordre des experts-comptables.

(3) Pour une synthèse historique : v. É. Delesalle, 1983-2003 : la loi comptable à vingt ans..., LPA 2003, n° 107.

(4) Pour une analyse plus complète : v. É. Delesalle, Les normes comptables internationales à leur juste valeur, LPA 2004, n° 26 (I.A.S. : international accounting standard ; I.F.R.S. : international financial reporting standard).

(5) V. É. Delesalle et J.-L. Rossignol, Fiscalité et normes comptables internationales : mais ou et donc or ni car, Revue de droit fiscal, n° 16/2004, p. 739 à 742.

(6) V. G. Gélard, L'extension des normes comptables internationales aux comptes sociaux et la déconnexion entre fiscalité et comptabilité, Revue de droit fiscal, n° 8/2004, p. 423 à 425.

DROIT COMPTABLE

notamment aux plans fiscal et pénal...) de la stratégie de convergence du plan comptable général (applicable à toutes les entreprises) aux solutions intégrales fixées par les normes I.A.S.-I.F.R.S. (prévues, sur le fond, pour les comptes consolidés des sociétés transnationales).

En pratique, il faut relever que la solution de déconnexion entre la comptabilité et la fiscalité prônée par certains n'a fait l'objet d'aucune étude d'opportunité, alors même que :

— elle aurait un coût administratif beaucoup plus lourd pour les plus petites entreprises que pour les entreprises de grande dimension ;

— elle poserait en des termes totalement différents les relations entre l'administration fiscale et les contribuables ;

— elle pourrait entraîner la taxation fiscale d'un résultat « arbitraire », sans lien avec la réalité économique.

Quant à la solution de maintien de la connexion entre la comptabilité et la fiscalité, dans un cadre d'identité de traitement entre le référentiel national et les normes I.A.S.-I.F.R.S. :

— elle donnerait le pouvoir de la fixation de la masse imposable à un organisme privé qui se veut indépendant, mais qui est très largement sous contrôle des intérêts américains (7) (8) ;

— elle pourrait procurer à l'administration fiscale des éléments « nouveaux » de taxation de certaines plus-values latentes, le référentiel international ayant positionné le principe de la prudence comptable comme un principe de deuxième rang par rapport à celui de la reconnaissance des « justes valeurs » ;

— elle pourrait nécessiter des analyses ambiguës, et pour l'instant non réellement analysées au plan pratique, pour l'application du principe I.A.S.-I.F.R.S. de la prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique, conduisant éventuellement à une requalification de la transcription des contrats chaque fois que nécessaire...

C'est pourquoi, il nous semble que l'existence d'un décret comptable, même si sa rédaction doit faire l'objet de modernisations chaque fois que nécessaire compte tenu des évolutions des pratiques et des besoins recensés par l'ensemble des utilisateurs de l'information financière, peut constituer une « grille de sauvegarde » à des évolutions réalisées de manière trop rapide, et rendues applicables tous azimuts sans analyse concrète de l'ensemble des impacts.

Autrement dit, contrairement à ce qui peut être affirmé, il apparaît que la fixation d'une date butoir (de type 2009) pour l'application du référentiel I.A.S.-I.F.R.S. à tous les comptes de toutes les entités, ne constitue pas une solution prudente et adaptée aux besoins français, alors même que l'expérimentation de l'application concrète du référentiel international aux comptes consolidés des sociétés faisant appel public à l'épargne (9) n'a pas encore fait l'objet d'une analyse des points forts et des points faibles, que l'organisation d'un comité européen d'interprétation n'est pas encore formée et que les conséquences fiscales ne sont pas connues de manière claire. En réalité, la suppression du décret comptable, conjuguée à la définition d'une date butoir pour l'extension du champ d'application des normes I.A.S.-I.F.R.S., constituerait

une réelle menace pour les petites et moyennes entreprises, en conséquence de règles définies pour les très grosses compagnies.

Juristes et comptables : unissons-nous, car sous les pavés, il n'est pas sûr de trouver la plage !

Éric DELESALLE

Professeur agrégé,
C.N.A.M.-I.N.T.E.C.
Expert-comptable,
Delesalle-Dupui-Borremans
Président de la Commission
de droit comptable
Conseil supérieur de l'Ordre
des experts-comptables

(7) Pour des analyses d'évolutions possibles : v. l'essai « le bonheur est-il dans l'I.A.S. ? », par É. Delesalle, F.I.D. édition, mars 2004.

(8) L'accord signé le 29 septembre 2002 entre l'I.A.S.B. et le F.A.S.B. américain (c'est-à-dire le normalisateur comptable américain) fixe un cadre de recherche de solutions communes de convergence, c'est-à-dire de reprise, en pratique, de nombreuses solutions américaines dans le référentiel international...

(9) C'est le règlement européen n° 1606/2002 du 19 juillet 2002 qui rend obligatoire l'utilisation des normes comptables internationales pour les comptes consolidés des sociétés faisant appel public à l'épargne à compter du 1^{er} janvier 2005 (voir aussi les détails en termes d'informations préalables formulés par l'Autorité des marchés financiers, revue n° 1, mars 2004).