

## Normes comptables internationales et développement durable : un "étrange débat"

Cette étude a été rédigée par un groupe d'experts-comptables – commissaires aux comptes, membres de l'association humanitaire "Experts Comptables Sans Frontière", réunis dans le cadre du "Cercle" de cette association, qui correspond à une cellule de recherche prospective et de discussion sur les questions sociétales d'économie, de sciences humaines et de développement durable. Eric Delesalle est le Coordinateur scientifique du Cercle des experts-comptables sans frontière.

Publié dans le numéro d'octobre 2004 de la revue "Tendances Experts" du Conseil régional d'Auvergne de l'Ordre des experts-comptables et de la Compagnie régionale des commissaires aux comptes de Riom, cet article est reproduit dans nos colonnes avec l'aimable autorisation des auteurs.



Photo Jean-Kené Lancréde - Téléphone : 01.42.60.36.53

avec l'aide de l'échelle de la mesure financière (qui n'est qu'une modalité de calcul, bien entendu, mais qu'il ne faut pas considérer comme sans objet au regard de la comparaison avec d'autres approches et mesures).

Dans le contexte général de la mondialisation, le sujet des normes comptables internationales ne doit pas être considéré comme secondaire. La présente étude rappelle d'abord ce qu'il faut entendre par la normalisation comptable internationale, analyse ensuite les besoins spécifiques des entreprises et ONG, et recherche enfin les voies de solutions concrètes.

On peut utilement rappeler que selon la 4<sup>e</sup> édition du Plan comptable général (PCG) 1982 (p. I.5), "les informations comptables doivent donner à leurs utilisateurs une description adéquate, loyale, claire, précise et complète des opérations, événements et situations"; dans la version du PCG 1999 (rédaction issue de l'arrêté du 22 juin 1999), qui s'est substituée à la 4<sup>e</sup> édition sus-visée : "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" (§ 120-1); "la comptabilité est conforme aux règles et procédures en vigueur qui sont appliquées avec sincérité afin de traduire la connaissance que les responsables de l'établissement des comptes ont de la réalité et de l'importance relative des événements enregistrés" (§120-2).

### La normalisation comptable internationale

En 1973, des organisations représentant des professionnels comptables de dix pays (dont la France, représentée par l'Ordre des Experts-comptables et la Compagnie des commissaires aux comptes) se sont unies pour fonder l'IASC, en tant qu'organisme privé indépendant, ayant pour objet de "formuler et de publier dans l'intérêt général les normes comptables à observer pour présenter les états financiers et de promouvoir leur acceptation et leur application dans le monde; de travailler de façon générale à l'amélioration et à l'harmonisation des réglementations, normes comptables et procédures relatives à la présentation des états financiers" (IASC : préface aux normes IAS, édition 1998, § 2).

Le cadre général de travail de l'IASC a donc été basé, dès l'origine, non dans la recherche d'une reconnaissance "mutuelle" des documents

comptables, mais dans la perspective d'une harmonisation des états financiers externes établis par les entreprises.

(...) Au niveau institutionnel, depuis avril 2001, l'IASC a changé de statut et est devenu un organisme (privé) d'intérêt mondial et reconnu par la puissance publique.

Jusqu'à cette date, le fonctionnement de l'IASC était basé sur un Board formé de représentants d'organisations de professionnels comptables membres; chaque membre du Board était aussi, en conséquence, un représentant de son pays.

L'activité de membre du Board n'était pas, en tant que telle, un "métier".

La réforme de 2001 confirme que l'IASC est un organisme privé (mode de travail, structure, financement,...), agissant dans un cadre international, mais rend le Board "indépendant".

Ainsi, il y a désormais :

- un groupe de 19 *trustees*, notamment chargé de désigner les membres du Board et d'assurer le financement de l'Institution; ces *trustees* représentent l'ensemble des parties prenantes aux questions de la normalisation comptable (professionnels de la comptabilité, directeurs comptables, chefs d'entreprises, analystes financiers, universitaires...) et assurent une représentation géographique diversifiée (au moins 6 *trustees* viennent d'Amérique du Nord, au moins 6 viennent d'Europe et au moins 4 viennent de la région Asie-pacifique);
- un Board de 14 membres, exerçant cette activité en tant que telle (c'est devenu un "métier", rémunéré et à durée déterminée) et à titre indépendant (les membres du Board ne sont plus des représentants de pays ou d'organisations); c'est le Board qui a pour mission de préparer et de voter les nouvelles normes (qui prendront, désormais, le nom de normes IFRS : international financial reporting statements, le corpus existant restant appelé sous le vocable de normes IAS); pour désigner le Board, on parle dorénavant d'IASB.

### Les besoins spécifiques des entreprises et ONG

Dans le cadre de la "nouvelle stratégie européenne" au plan européen, validée par le Conseil européen de mars 2000 à Lisbonne dans une indifférence quasi-générale, les normes comptables internationales IAS ont été retenues pour l'établissement des comptes des sociétés européennes faisant appel public à l'épargne.

On sait que ce choix a été matérialisé par un règlement européen publié en 2002, qui fixe qu'à

La comptabilité est une affaire sérieuse... Mais ce n'est pas, en tant que tel, un instrument de développement ! L'information financière, le contrôle de gestion et les procédures administratives sont des outils au service du développement et de la bonne gestion ("en bon père de famille"), alors que le développement durable, sur la base des travaux du rapport Brundtland (CMED, 1988), est défini, comme "le développement qui répond aux besoins du présent sans compromettre la capacité des générations futures de répondre aux leurs. Deux concepts sont inhérents à cette notion :

- le concept de "besoins", et plus particulièrement des besoins essentiels des plus démunis, à qui il convient d'accorder la plus grande priorité, et
- l'idée des limitations que l'état de nos techniques et de notre organisation sociale imposent sur la capacité de l'environnement à répondre aux besoins actuels et à venir".

Ainsi, au stade actuel, il est évident que la comptabilité, en tant que science humaine, est liée au développement durable (ou soutenable), notamment parce qu'elle doit permettre de :

- rendre compte de la gestion des opérations réalisées, dans un objectif de transparence et de lisibilité,
- aider à prendre les "bonnes" décisions (tant au plan macro-économique qu'au niveau micro-économique), et à mesurer les consommations

compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005, les comptes consolidés des sociétés cotées devront obligatoirement suivre ce référentiel, étant établi une procédure juridique d'adoption des normes émises par l'IASB, et étant retenu le principe de la subsidiarité pour les "autres" comptes (à savoir les comptes sociaux des entités cotées ou non, et les comptes consolidés des groupes ne faisant pas appel public à l'épargne relèvent, pour leur normalisation, de choix pris par les Etats).

L'actualité de l'année 2004 a montré la très grande difficulté de la procédure d'adoption des normes, qui vient, en définitive, de se matérialiser par une adoption quasi-complète des dispositions relatives aux instruments financiers, alors même que les conséquences du passage à un référentiel basé sur la "juste valeur", outre un effet financiarisation forcée de notre Economie, pourrait avoir des conséquences néfastes pour les établissements bancaires et d'assurances français.

La "main invisible" a conduit à retenir, comme dans la Tour de Babel, une règle comptable basée sur une doctrine, et des techniques financières. Mais cette évolution s'est inscrite pour les besoins des sociétés faisant appel aux marchés financiers de manière transnationale, et non pour les petites et moyennes entreprises, dont les besoins et attentes au regard de la comptabilité ne peuvent être comparés aux sociétés multinationales cotées en bourse.

Mais, au cours de l'été 2004, la mondialisation de la comptabilité veut encore aller plus loin ; ainsi, l'IASB a publié un document, soumis à une procédure de consultation publique, relative à un projet de définition de normes comptables internationales dédiées aux petites et moyennes entreprises (appelé sous la désignation "IAS - PME").

Il s'agirait, cette fois, de boucler... la boucle : après les sociétés cotées, toutes les autres entités passeraient à la "moulinette" des règles fixées par l'IASB, en attendant l'étape ultime où, à la fois dans le cadre de la connexion des règles comptables et fiscales et de la création d'un impôt direct européen, l'IASB prendrait aussi le pouvoir de fixer le résultat fiscalement imposable !

Le concept du projet IAS-PME est, néanmoins, présenté de manière séduisante. De nombreuses organisations internationales poussent à la définition de normes mondiales, fondées sur les mêmes concepts que les normes IAS proprement dites, mais avec des "simplifications" portant essentiellement sur l'étendue des informations financières. Il s'agirait ainsi de faire établir par l'IASB, regroupant les meilleurs "sachants comptables" au monde et agissant de manière "indépendante", un corps de normes plus accessibles au "commun" des chefs d'entreprises et comptables, tout en maintenant les principes clés de l'évaluation fixés dans les normes IAS, fondés sur la détermination de la performance financière des entreprises. (...)

## Vivement demain !

Selon le 4<sup>e</sup> considérant du règlement européen du 19 juillet 2002, la décision de retenir les normes comptables internationales "vise à faciliter le bon fonctionnement du marché des capitaux, sur la

base d'un bon rapport coût-efficacité. La protection des investisseurs et la préservation de la confiance envers les marchés financiers sont aussi un aspect important de l'achèvement du marché intérieur dans ce domaine (...)"

Il nous apparaît qu'il ne faut surtout pas considérer ni que le PCG français 1982-1999 constituerait "la" réponse à tous les problèmes, nationaux et internationaux, ni que ledit PCG constituerait une "valeur amortie".

Comme souvent, la bonne solution est intermédiaire, voire plurielle.

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

Le PCG, en tant que cadre conceptuel de la normalisation comptable "à la française", doit évoluer afin de prendre en considération certaines solutions internationales, tout en veillant à assurer une liaison simple (voire harmonieuse) avec les agrégats macro-économiques et la base fiscale imposable, et en évitant de créer deux corps de règles divergentes entre les comptes individuels et les comptes consolidés.

Le PCG doit clairement rester inscrit dans le cadre d'un système prudent d'évaluation, et éviter tous les pièges, ruses et leurre de la "juste valeur financière", qui n'est valable et économiquement justifiée qu'au seul instant de son calcul et sous l'hypothèse, très loin d'être validée, d'un fonctionnement de marchés efficaces !

En outre, à titre illustratif, la maîtrise d'une information de type "valeur ajoutée" (et sa répartition entre les différents agents) n'est pas inintéressante : à ce titre, Georges Barthès de Ruyter, ancien président de l'IASB, affirmait que : "la notion de valeur ajoutée - dont l'utilisation fiscale a très facilement franchi nos frontières - commence à susciter de l'intérêt chez les analystes financiers et chez les comptables dans de nombreux pays".

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

Mais aucun cadre comptable, qu'il soit national ou international, ne pourra empêcher les fraudes : ce point ne peut être résolu que par des mesures de contrôle interne, la réalisation de mesures de contrôles externes appropriées et le respect de l'éthique de la vie de "bon père de famille".

Cette question ne doit pas être confondue avec le débat essentiel que constitue l'interrogation sur l'objet même des états financiers : n'y a-t-il pas derrière la question de la juste valeur, et de sa volatilité, un objectif de financiarisation

systématique basé sur une forme de "suivi systématique du marché financier", alors même que les besoins des petites et moyennes entreprises, partout au monde, ne relèvent pas de cet élément, du fait de son éloignement des critères de développement... soutenable !

Par le règlement du 19 juillet 2002, l'Union européenne a fait le choix des normes IAS / IFRS (sous réserve de la mise en œuvre de la procédure d'adoption) pour les comptes de groupes des sociétés faisant appel public à l'épargne.

(...) Il n'est ni crédible ni souhaitable de laisser la situation actuelle sans modification, avec par exemple une structure IASCF contrôlée par des personnes physiques (auto-désignées et auto-renouvelées) et un conseil IASB largement dominés par les Américains, alors même que les normes comptables IAS/IFRS ne sont pas reconnues, aujourd'hui, aux Etats-Unis !

Il s'agit ainsi de pouvoir concrètement agir sur le "délégué" chargé de la définition de la norme comptable. A ce titre, on peut relever que le rapport Bouton sur le gouvernement des entreprises (novembre 2002), précise explicitement que "le processus d'élaboration des normes de l'IASB doit être réformé pour donner à l'Europe la place qui lui revient en matière de normalisation [...]".

Il n'apparaît pas, en pratique, que la reconnaissance du statut de "liaison standard setter" par l'IASCF à l'EFRAG, en mars 2003, ait modifié quoi que ce soit !

Et ne parlons même pas de la représentation des pays en voie de développement dans les structures visées !

En outre, l'application des normes comptables internationales, en Europe, à compter de 2005, va entraîner une nécessité de précisions techniques, et un accroissement des questions interprétatives ; celles-ci seront notamment analysées par le comité IFRIC, lui-même sous "contrôle" de l'IASB, et rassemblant des Sachants à forte domination américaine, sans méconnaître l'influence considérable de la SEC sur l'ensemble de l'information financière des sociétés cotées, utilisant ou non le référentiel américain.

Il nous apparaît qu'une voie de solution d'évolution, certes plus radicale, mais sans aucun doute plus sereine pour l'avenir, pourrait être de s'inspirer de la structure mise en œuvre pour les normes ISO (International organization for Standardization), en retenant les huit axes fondamentaux suivants :

- concevoir la structure IASCF/IASB comme un réseau d'instituts nationaux de normalisation (pour l'ISO, par exemple, il y a un regroupement de 148 pays, avec le principe d'un membre par pays), avec un Secrétariat général unique ; il n'y aurait donc dans ce cadre plus de représentations individuelles, le fonctionnement reposant sur la représentation des Instituts nationaux ;
- inscrire résolument la structure IASCF/IASB comme une organisation privée au service des structures gouvernementales, soumises au contrôle démocratique, et en tant qu'organisation de consensus sur des solutions répondant aux exigences du monde économique et aux besoins de la Société, sans aucune exclusion de "parties prenantes" ;

- assurer le financement de la structure IASCF/IASB par le versement de cotisations, proportionnelles au Produit intérieur brut et au volume du commerce extérieur de chaque pays ;
- permettre l'accès à la structure IASCF/IASB pour les pays en voie de développement dans le cadre de partenariats novateurs ;
- imaginer un cadre statutaire approprié avec une Assemblée générale de tous les membres, un Conseil d'administration et un Comité technique ;
- mettre en place un mécanisme sectoriel d'établissement des normes, dans le cadre d'un plan de travail coordonné et mis à jour, en dosant de manière équilibrée les analyses "pratiques" et les concepts "de fond" (tout le pouvoir technique ne pouvant être détenu par un petit nombre de Sachants, coupés des réalités économiques) ;
- créer des relais inter-régions pour recenser les difficultés d'application, les besoins spécifiques,

en insérant ces relais dans le cadre d'un processus cohérent, transparent et ouvert d'élaboration des normes ;

- assurer une décision internationale de reconnaissance des états financiers ainsi établis sur toutes les places boursières, et non uniquement sur celles d'une zone donnée.

Pour tous les pays, la perte de souveraineté comptable nationale constitue une question politique qu'il ne faut pas négliger ; la liaison avec la matière fiscale renforce, en pratique, l'importance de la question.

Dans ce contexte, tout en préservant un objectif général d'établissement d'un corps de règles comptables généralement accepté au plan mondial (ce qui reste à être accepté et appliqué d'abord... au niveau Nord-Américain), il n'apparaît pas opportun de "mettre à la retraite" trop vite le PCG ! Celui-ci, en tant qu'outil pratique de procédures

comptables, a, certes, des points faibles et des inconvénients, mais il permet de répondre à un grand nombre de besoins des parties concernées par les informations comptables, notamment des petites et moyennes entreprises, pour qui un corps de normes internationales rédigées par des "Sachants de Londres" n'est sans doute pas "la" solution de l'avenir.

Jacques Prévert disait qu'il ne faut pas laisser les intellectuels jouer avec des allumettes. En matière d'évolution du droit comptable, il n'apparaît pas "raisonnable" de laisser au seul IASB les pleins pouvoirs, sans contrôle ni pouvoir démocratique.

\* A noter : Experts-comptables sans frontière (fondée en 1992)

**Eric Delesalle,**

*Expert-comptable, Commissaire aux comptes  
Professeur agrégé, Cnam-Intec et les membres  
du Cercle de l'Association*

2004-2075

*Experts-comptables sans frontière*

## Veille jurisprudentielle

### SURSIS DE PAIEMENT ET CONTRAINTE PAR CORPS

Selon les articles L. 271 et L. 277 du LPF, la demande de sursis de paiement antérieure au prononcé de la contrainte par corps fait obstacle à ce prononcé et, lorsqu'elle est postérieure à l'ordonnance prescrivant cette contrainte, elle peut permettre d'obtenir la suspension de son exécution par les voies de recours appropriées. Une cour ne justifie pas légalement sa décision en retenant, après avoir rappelé que le contribuable se prévalait d'un sursis de paiement, que ce sursis ne pouvait entraîner que la suspension de la mise à exécution de la contrainte par corps mais n'affectait pas sa validité, sans rechercher si le contribuable bénéficiait déjà du sursis de paiement lors du prononcé de la contrainte par corps.

Dépêche Jurisclasseur - Source : Cass. com., 5 oct. 2004, n° 99-12.208, M. J.

2004-2079

### DROIT PRÉCAIRE D'OCCUPATION D'IMMEUBLE

L'article 13, B, sous b), de la 6<sup>e</sup> directive qui prévoit l'exonération de la location de biens immeubles doit être interprété en ce sens que constituent des opérations de "location de biens immeubles" au sens de cette disposition des opérations par lesquelles une société octroie simultanément, par des contrats différents à des sociétés qui lui sont liées, un droit précaire d'occupation sur le même immeuble contre le paiement d'une indemnité fixée principalement en fonction de la surface occupée et lorsque ces contrats, tels qu'ils sont exécutés, ont essentiellement pour objet la mise à disposition passive de locaux ou de surfaces d'immeubles, moyennant une rémunération liée à l'écoulement du temps et non une prestation de services susceptible de recevoir une autre qualification.

Dépêche - Source : CJCE, 1<sup>er</sup> ch., 18 nov. 2004, aff. C-284/03, Temco Europe

2004-2080

### FISCALITÉ DES TRAITEMENTS ET SALAIRES

Un salarié peut déduire de ses revenus les dépenses qui, eu égard à leur objet et à leur ampleur, peuvent être regardées comme directement utiles à l'acquisition ou la conservation de ses revenus, alors même que ni les circonstances de fait ni aucun texte ne les rendraient obligatoires. En application de ce principe, le Conseil d'État juge qu'un expert-comptable salarié qui a acquis des actions de la société d'expertise comptable qui l'emploie peut déduire les intérêts de l'emprunt qu'il a contracté en vue de cet achat. Après l'obtention de son diplôme d'expert-comptable, l'intéressé avait été invité par le dirigeant du cabinet à prendre une participation dans

la société, dont les deux tiers du capital doivent, en vertu de l'article 7 de l'ordonnance du 19 septembre 1945, être détenus par des experts-comptables. Cette acquisition était de nature à faciliter directement la poursuite du contrat de travail de l'intéressé. Dès lors qu'il n'est pas soutenu que le montant des intérêts serait hors de proportion avec les revenus attendus de la poursuite de ce contrat, les intérêts litigieux sont admis en déduction.

Dépêche Jurisclasseur - Source : CE, 3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> sous-sect., 25 oct. 2004, req. n° 255092, M. Boutourlinsky.  
2004-2081

### TRANSFERT DU DOMICILE FISCAL DANS UN ÉTAT MEMBRE DE LA COMMUNAUTÉ

Par arrêt du 11 mars 2004 (CJCE, 11 mars 2004, aff. C-9/02 : Dr. fisc. 2004, n° 20, comm. 483, note B. Boutemy et E. Meier ; Europe 2004, comm. 137, note L. Idot), la Cour de justice des Communautés européennes, statuant sur une question préjudicielle qui lui avait été soumise par le Conseil d'État, a jugé que le principe de la liberté d'établissement s'opposait à ce qu'un État membre instituât, à des fins de prévention d'un risque d'évasion fiscale, un mécanisme d'imposition des plus values non encore réalisées, tel que celui prévu à l'article 167 bis du CGI, en cas de transfert du domicile fiscal d'un contribuable hors de cet État. Tirant les conséquences de cette décision, le Conseil d'État annule le décret n° 99-590 du 6 juillet 1999 (Dr. fisc. 1999, n° 36, comm. 629) en tant qu'il porte application de l'article 167 bis du CGI en cas de transfert du domicile fiscal dans un autre État membre de la Communauté européenne par un contribuable exerçant la liberté d'établissement.

Dépêche Jurisclasseur - Source : CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> sous-sect., 10 nov. 2004, req. n° 211341, M. de Lasteyrie du Saillant  
2004-2082

### DEVOIR MORAL DE L'ENFANT ENVERS SES PARENTS

Le devoir moral d'un enfant envers ses parents n'exclut pas que cet enfant obtienne une indemnité pour l'aide et l'assistance apportées dans la mesure où, ayant excédé les exigences de la piété filiale, les prestations librement fournies ont réalisé à la fois un appauvrissement pour l'enfant et un enrichissement corrélatif des parents.

Aussi, c'est souverainement que la cour d'appel a estimé que la somme de 120 000 francs, prélevée en vingt quatre mensualités sur le compte du père et versée à sa fille, correspondait au coût de l'hébergement du premier par la seconde et qu'ainsi devait être rejetée la demande en rapport présentée par une cohéritière.

Dépêche Jurisclasseur - Source : Cass. 1<sup>er</sup> civ., 3 nov. 2004, Heurilin

2004-2083