

## LES NORMES – ETAT DES LIEUX

### Préambule

La norme n'est pas, loin s'en faut, l'apanage du monde comptable même si ce domaine de la comptabilité et de l'information financière est aujourd'hui construit sur des normes.

Il est intéressant de constater que la norme a fait l'objet de **nombreuses réflexions d'auteurs**, tant juristes que sociologues ou philosophes dont Michel FOUCAULT en particulier, qui analysent sa création, son rôle, son périmètre ou son utilisation.

De la naissance de la norme à « l'inflation normative » actuelle, **c'est l'individu et la société qui sont au cœur de ce sujet** qui, au premier abord, semble seulement technique.

L'objet de cet article est plus modeste. Il n'est pas de mener une réflexion approfondie sur **le rôle de la norme dans la nature et dans la société**, ou sur le pourquoi et le comment de la normalisation en général, mais de se concentrer sur la normalisation comptable.

Cependant, avant d'entrer dans le cœur de ce sujet, on ne peut ignorer les nombreux écrits qui analysent non pas la technique de la normalisation comptable mais son substrat.

On pourra citer par exemple l'étude de Rouba CHANTIRI-CHAUDEMANCHE, Maître de conférences à l'Université Paris Dauphine, sur « **L'élaboration des normes comptables ou l'art de persuader : la rhétorique du normalisateur à travers la littérature** » ou celle d'Eve CHIAPELLO, sociologue, diplômée d'HEC et membre permanent de son corps professoral pendant 23 ans « **Les normes comptables comme institution du capitalisme ; une analyse du passage aux normes IFRS en Europe à partir de 2005** ».

La norme, qu'elle soit comptable ou sociologique, est ainsi un sujet de réflexions permanentes.

### 1- Le rôle des normes

La norme, du latin « norma » se disait d'une règle, une loi d'après laquelle on doit diriger ou conduire ses actions, ses paroles, son opinion ou ses sentiments.

Une norme désigne le plus souvent **une règle à suivre** pour être considéré comme « normal ».

On parle également de « standard » dans le contexte anglo-saxon.

Le terme « norme » désigne au sens large l'ensemble des règles obligatoires édictées par les autorités publiques : la Constitution, la législation, les ordonnances, décrets, règlements et arrêtés (ministériels, préfectoraux ou communaux).

C'est l'expression de la souveraineté, du pouvoir qui a besoin de la norme pour délimiter son champ d'application.

**Historiquement**, ont été mises en place des normes pour les poids et mesures, le système métrique, la monnaie, les sciences humaines, les approches industrielles, économiques, comptables et de services.

**Hiérarchiquement**, dans un système juridique, la Constitution se trouve au plus haut niveau.

Dans l'Union Européenne, depuis les années 1990, le droit communautaire modifie en profondeur les droits nationaux des différents états Membres, les directives et règlements, ainsi que les traités internationaux s'interposant entre les Constitutions et les lois (ou codes), avec la hiérarchie des normes.

Le principe de hiérarchie des normes est beaucoup plus développé en Europe continentale, et particulièrement en France, que dans les pays anglo-saxons qui disposent d'une souplesse jugée quelquefois excessive en Europe continentale, grâce à la *soft law* (droit mou).

On parle parfois d'**éthique normative** qui est une éthique appliquée à l'examen critique et à la notion d'action juste.

Les normes sont élaborées dans un objectif de sécurité pour éviter les erreurs en fixant des contraintes, afin de réduire les risques. Elles sont également un facteur d'harmonisation dans un contexte de comparabilité.

Dans les domaines du droit, de l'économie, des finances et de la gestion, un **phénomène d'inflation normative** semble marquer nos sociétés contemporaines, déstabilisées par des crises financières, politiques ou sanitaires.

La superposition de normes aux objectifs contradictoires, sans mise en cohérence globale dans le cadre de l'intérêt général, est source de dysfonctionnements.

C'est ainsi que l'**excès normatif en période de crise** peut créer des effets contraires à l'objectif de régulation et empêcher, par une impression de confort, l'exercice d'un jugement approprié à une situation particulière, au regard de la norme.

## 2- L'état de la normalisation comptable, financière et extra-financière

Rappelons-nous que la comptabilité est un miroir de la société, comme le montre son histoire :

- L'ordonnance de Colbert de 1673, reprise par le Code de commerce de 1807 qui visait à développer le commerce en instituant un climat de confiance ;
- La fiscalité, qui s'invita dans la comptabilité avec la création de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux en 1917, pour financer l'effort de guerre ;
- Un plan comptable et un plan de comptes ont fait leur apparition en 1943, avec le souci d'articuler comptabilité privée et comptabilité nationale pour les besoins d'une économie dirigée.

La normalisation a **pour objet d'établir des règles communes** dans le double but d'uniformiser et de rationaliser la présentation des informations comptables susceptibles de satisfaire les besoins présumés de multiples utilisateurs.

La notion de normes comptables désigne l'ensemble des règles à appliquer par les organisations, principalement les entreprises, dans la préparation et la présentation des états financiers, ainsi que dans la tenue de leur comptabilité, dans certains pays.

La normalisation comptable dans le monde demeure caractérisée par sa diversité, mais les modalités de l'élaboration des normes nationales ont souvent un lien avec le contexte économique, juridique et social du pays concerné.

Les règles comptables en France trouvent leur origine dans des sources diverses hiérarchisées : traités internationaux (règlements et directives), textes législatifs et réglementaires, la jurisprudence et la doctrine comptable.

Celle-ci émane principalement de l'Autorité des Normes Comptables (ANC), des professions comptables (commissions techniques), de l'Autorité des Marchés Financiers (AMF), des réponses ministérielles, avis et recommandations n'ayant pas de caractère obligatoire.

L'émergence d'un **droit comptable** a entraîné la rupture de l'unicité du système comptable français.

En effet, le plan comptable général 1982 a introduit des innovations majeures liées à la transposition des directives européennes dans le droit positif français par la Loi :

- L'énoncé de concepts et de conventions comptables de base, ainsi que la définition de certaines caractéristiques qualitatives de l'information financière ;
- L'adoption de modèles de documents de synthèse sous-tendus par la notion de flux de l'exercice et la logique économique fonctionnelle ;
- La recherche d'une approche comptable appropriée à la fiscalité, sans aboutir à la déconnexion souhaitée par les entreprises et les professions comptables ;

Ces innovations ont conforté la dimension économique du modèle véhiculé par le nouveau plan comptable général.

Parallèlement à ces textes comptables fondamentaux, de multiples textes particuliers peuvent avoir des incidences comptables : textes de droit fiscal, de droit social ou relevant de la législation économique, spécificités professionnelles.

**Le Code de commerce** regroupe l'essentiel des textes relatifs à la réglementation comptable.

Ainsi, le processus de normalisation repose sur une collégialité délibérative dans une institution, visant à dégager un compromis entre une pluralité d'acteurs représentant des intérêts associés à des finalités différentes de l'information comptable, financière, fiscale ou sociale.

Les utilisateurs de l'information financière ont besoin que celle-ci soit claire, comparable et fiable.

Cela entraîne l'élaboration de **normes d'élaboration, de présentation et de contrôle** de l'information financière.

De telles normes ont été établies au plan national (Code de commerce et PCG, normes d'exercice professionnel) et au plan européen (règlements et directives) et international (normes comptables IFRS).

Cela s'explique à la fois :

- Par l'existence de **priorités différentes selon le pays** (la comptabilité peut être conçue comme un moyen de diffusion de l'information financière à destination des investisseurs, ou comme un compromis entre les différentes parties concernées) ;
- Et par le **besoin d'uniformisation** (d'harmonisation) des normes dans un contexte d'internationalisation des marchés financiers ;

Tout ensemble de normes s'inscrit dans un contexte plus large, explicite ou implicite, qui est le **cadre conceptuel**.

## ⇒ Au plan international

En 2004, l'**IASB** pour l'Europe et le **FASB** pour les Etats-Unis, ont en effet décidé de développer un cadre conceptuel commun aux deux organisations, pour harmoniser les contenus, même si on peut regretter que ce rapprochement n'ait pas totalement abouti.

**Le contenu adopté porte sur les objectifs et les caractéristiques qualitatives des états financiers, et sert de guide à l'élaboration des normes comptables.**

Les professionnels comptables participent à la normalisation comptable via l'IASB et à la normalisation professionnelle via l'IFAC.

L'IASB (anciennement IASC), qui a été fondée en 1973, est un organisme privé de normalisation comptable composé de professionnels comptables, d'utilisateurs d'états financiers et d'universitaires de plusieurs pays qui a deux objectifs principaux :

- D'élaborer, publier les normes comptables internationales appelées IFRS (*International Financial Reporting Standards ou Normes d'Information Financière Internationales*) ;
- De promouvoir leur acceptation dans le monde et donc assurer la convergence internationale des normes comptables.

Les normes comptables internationales s'appelaient avant 2001 des IAS (*International Accounting Standards*).

Depuis 2005, **les normes IFRS sont obligatoires pour les comptes consolidés** des sociétés européennes cotées en Bourse.

Aux Etats-Unis, le FASB (*Financial Accounting Standards Board*) est l'organisation privée chargée d'élaborer les normes comptables depuis 1973 : US GAAP (*Generally Accepted Accounting Principles*). Néanmoins, il s'agit aussi d'un référentiel à caractère international.

## ⇒ Au plan de la normalisation professionnelle

L'**IFAC** (créé en 1977), est un organisme privé de normalisation professionnelle qui regroupe des organisations professionnelles de différents pays et 2,5 millions de professionnels comptables et d'auditeurs exerçant en libéral, en entreprise, dans la fonction publique ou dans l'enseignement. La France y est représentée par l'OEC et la CNCC.

Le principal objectif de l'IFAC est de favoriser le développement d'une profession comptable mondiale homogène, ayant des pratiques professionnelles et des comportements harmonisés (**normes d'audit**).

En France, **la réforme européenne de l'audit** a conduit à la création d'une commission composée de membres nommés pour leur rôle et leur compétence, et de commissaires aux comptes en exercice, le H3C.

Il est chargé d'élaborer les projets de normes d'exercice professionnel qui seront ensuite soumis au H3C pour adoption : le H3C a la responsabilité finale de l'adoption des normes d'exercice professionnel.

## ⇒ Au plan de l'Union Européenne

Le niveau de texte le plus élevé est constitué par les textes européens qui sont de deux ordres : les règlements européens et les directives européennes élaborés par la Commission européenne.

**Les directives européennes** contiennent surtout des dispositions générales relatives à l'établissement, la publicité et le contrôle des comptes.

Pour atteindre l'objectif de normalisation comptable européenne, la Commission européenne a choisi la stratégie d'adoption de normes existantes : le référentiel IFRS. Ce choix a été matérialisé par le **règlement européen** du 19 juillet 2002 qui rend obligatoires les **normes IFRS** pour l'établissement des comptes consolidés des sociétés de l'Union Européenne faisant appel public à l'épargne (à compter de 2005).

Toutefois, les normes IFRS ne sont pas directement applicables par les pays membres de l'Union Européenne.

La Commission européenne a prévu une opération de filtrage : avant de les adopter, elle recueille l'avis technique de l'**EFRAG** et l'avis politique de l'**ARC** (*Accounting Regulatory Committee*).

La profession participe à la normalisation comptable via l'**EFRAG** (*European Financial Reporting Advisory Group*), qui est un organisme privé technique consultatif.

Il est rattaché à la Commission européenne et composé de professionnels comptables européens.

L'EFRAG a deux objectifs principaux :

- **Donner un avis technique** à la Commission européenne quant à l'adoption des normes comptables internationales de l'IASB, en effectuant une évaluation technique des normes et des interprétations avant leur adoption en Europe ;
- Apporter une **contribution aux travaux de l'IASB**.

## ⇒ Au plan national

En France, l'**autorégulation des normes** (normalisation privée) est réalisée par les organisations professionnelles.

**La Loi comptable du 30 avril 1983** modifiée et codifiée par le Code de commerce, constitue le cadre des règles comptables générales applicables à tous les commerçants (personnes physiques ou morales).

Selon l'**article L.123-12 du Code de commerce**, toute personne physique ou morale ayant la qualité de commerçant doit procéder à l'enregistrement comptable des mouvements affectant le patrimoine de son entreprise. Ces mouvements sont enregistrés chronologiquement.

Elle doit contrôler par inventaire, au moins **une fois tous les douze mois**, l'existence et la valeur des éléments actifs et passifs du patrimoine de l'entreprise.

Elle doit **établir des comptes annuels** à la clôture de l'exercice, au vu des enregistrements comptables et de l'inventaire. Ces comptes annuels comprennent le bilan, le compte de résultat et une annexe, qui forment un tout indissociable.

L'élaboration d'un Plan comptable général résulte de la nécessité ressentie de réglementer la comptabilité, afin **d'obtenir une information financière homogène**.

Le premier PCG date de 1947. Il avait pour objectif de permettre des regroupements destinés à alimenter les chiffres de la comptabilité nationale. Depuis, le PCG fait l'objet de modifications et de compléments réguliers, via les règlements CRC et ANC. Il s'agit donc d'un document en constante évolution.

Il s'applique à toute personne physique ou morale soumise à **l'obligation légale d'établir des comptes annuels**, et est présenté sous la forme d'un code avec quatre livres :

- Livre I : Principes généraux applicables aux différents postes des documents de synthèse ;
- Livre II : Modalités particulières d'application des principes généraux ;
- Livre III : Modèle des comptes annuels ;
- Livre IV : Tenue, structure et fonctionnement des Comptes.

Les normes françaises ne possèdent pas un cadre conceptuel explicite. En effet, les utilisateurs privilégiés de l'information comptable ne sont pas désignés, dans la mesure où la comptabilité française est conçue comme un compromis entre les différentes parties concernées (associés, créanciers, personnel, Etat ...).

Toutefois, le Code de commerce et le Plan comptable général (Titre I du livre I) énoncent :

- Les caractéristiques qualitatives des comptes annuels (régularité, sincérité, image fidèle) ;
- Et des principes généraux (conventions), à respecter lors de l'établissement des comptes annuels.

Il s'agit alors d'un cadre comptable implicite.

Selon le Code de commerce, « **les comptes doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise** ».

La profession comptable participe au plan national à la normalisation comptable via l'**ANC** (Autorité des Normes Comptables) qui est une **autorité normalisatrice** placée sous l'autorité du Ministère de l'Economie et composée de différentes parties prenantes de l'information financière (des magistrats, des professionnels comptables, des représentants d'entreprises, un représentant des organisations syndicales représentatives des salariés).

C'est un organisme issu de la **fusion entre le CNC** (Conseil National de la Comptabilité) **et le CRC** (Comité de la Réglementation Comptable) en 2009, afin de renforcer l'influence de la France et peser dans les débats internationaux sur les normes comptables.

Il a pour missions :

- **D'élaborer des règlements** soumis à homologation ministérielle : les règlements de l'ANC sont publiés au Journal Officiel après homologation par arrêté du Ministre de l'Economie. Ils deviennent alors obligatoires et s'intègrent au PCG.
- **De donner des avis** sur les normes nationales et sur les normes internationales.

L'Autorité des Normes Comptables (ANC) intervient à différents niveaux dans l'élaboration des réglementations comptables, de prescriptions, de conseils auprès du législateur.

Grâce à la variété des acteurs qui la constituent (petites et grandes entreprises, experts comptables, commissaires aux comptes, magistrats, régulateurs AMF ou ACPR et encore Trésor), l'ANC est un lieu d'échanges dynamiques permettant de faire entendre la voix de la France à Bruxelles et à l'international.

**Un sujet** pour la normalisation comptable **est la fiscalité et son lien avec la comptabilité.**

Les enjeux pourront porter sur le projet ACCIS étudié par l'Europe depuis plusieurs années, consistant à mettre en place une assiette commune consolidée de l'impôt sur les sociétés.

L'objectif de Bruxelles est de réduire la charge administrative, les coûts de mise en conformité et les incertitudes juridiques auxquels les entreprises de l'Union doivent actuellement faire face pour se conformer aux régimes nationaux lors de l'établissement de leur bénéfice imposable.

Un enjeu d'importance pour une harmonisation européenne au service de l'Economie.

L'ANC qui est présidée par Patrick de CAMBOURG, s'est engagée depuis plusieurs années sur l'évolution cohérente de **l'information financière et extra-financière**, au regard d'une évolution nécessaire de la communication des entreprises.

La France est très présente sur ces réflexions et le Président de l'ANC est mobilisé sur ces sujets : *« Il est nécessaire de s'assurer qu'il y ait une cohérence globale dans les informations fournies par les entreprises. Certes, les informations extra-financières ne peuvent pas répondre au même degré de normalisation que les données comptables, mais il convient toutefois de les encadrer, en prenant bien sûr en compte les particularités de chaque secteur et de chaque entreprise. Les normes extra-financières sont une opportunité assez extraordinaire pour l'Europe d'être une voie pionnière qui compte ».*

Nous pourrions ainsi aller plus loin dans l'élaboration de normes extra-financières, financières, de notations et de comptabilité sociétale.

Cette nouvelle approche plus complète de l'entreprise, permettra d'orienter à la fois les politiques publiques, celles des crédits bancaires et d'analyses économiques par les Banques Centrales, et surtout mettra en évidence le rôle sociétal des entreprises.

Par ailleurs, il est confirmé que **l'Union Européenne souhaite renforcer son rôle sur la mise en place des directives comptables et son influence sur la normalisation comptable internationale.**

## En conclusion

**Les Normes sont des repères** ou des règles nécessaires qui doivent être traitées avec discernement, dans une époque d'évolution sociétale et économique, forte et rapide.

Elles constituent une **expression de la souveraineté des pays** qui participent à leur élaboration et aux droits qui en découlent.

Leur conceptualisation, leur application, leur évolution **influencent fortement notre société**, que ce soit dans les domaines comptable, médical, industriel, bancaire, social ou fiscal.

Il en découle une importance grandissante de **coordonner et d'influencer les travaux menés** par les organes normatifs nationaux et internationaux, dans le contexte actuel de bouleversement historique des influences politiques mondiales.

**Soyons des acteurs engagés pour préparer l'avenir avec des normes pertinentes !**