

Le droit comptable français : droit souple ou droit dur ? Quelle influence du droit comptable international ?

Résumé :

Notre article se propose de comparer l'évolution du droit comptable français face au développement du droit comptable international. Cette étude de l'évolution ne portera pas sur l'aspect de la technique comptable, puisque une convergence certaine apparaît, mais plus sur la nature même des textes qui composent le droit comptable. Nous traiterons en particulier de la notion de texture de droit, qui permet au travers l'analyse de la précision du langage, de la force obligatoire des textes et du niveau de sanction qui y est attaché de mener une analyse plus novatrice de l'évolution du droit.

Mots clés :

Droit comptable, texture du droit, sources du droit, droit comptable international

Abstract :

Our article aims at analysing the evolution of the French accounting law since 1983 til now, compared to the development of international accounting law (IFRS).

We first define the component of the French accounting law in its traditionnal meaning (pyramid of law sources). Then we analyse the texture of rules of this law (langage, obligation and sanction) and we show that the evolution of french and international accounting law are completely opposite in form.

Keywords :

Accounting law, origin of law, texture of law, international accounting law

LE DROIT COMPTABLE FRANÇAIS : DROIT SOUPLE OU DROIT DUR ? QUELLE INFLUENCE DU DROIT COMPTABLE INTERNATIONAL ?

Pour la première fois, en 2005, des sociétés françaises doivent appliquer, de manière obligatoire, le référentiel comptable international IFRS¹ (International Financial Reporting Standards) pour la présentation de leurs comptes consolidés. C'est également la première fois que des entreprises françaises doivent appliquer le nouveau règlement sur les actifs (Règlement CRC n°2004-06 du 23 novembre 2004 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs) et celui sur les amortissements et les dépréciations (Règlement CRC n°2002-10 du 12 décembre 2002 relatif à l'amortissement et la dépréciation des actifs), pour l'établissement de leurs comptes annuels. Ces règlements français sont fortement influencés par le référentiel international, et conduisent même, à ce que les utilisateurs confondent le référentiel IFRS et le référentiel français, ils considèrent ainsi souvent que l'application de la méthode des amortissements par composant relève du référentiel IFRS et non du droit comptable français.

Outre le contenu du droit comptable français, le référentiel international a également influencé, de façon profonde, la nature même des normes composant le droit comptable français. Suite à l'adoption de la quatrième directive européenne en 1978, 1983 fut l'année d'adoption d'une loi "comptable", c'est-à-dire d'une loi totalement consacrée à la réglementation de la comptabilité. De 1983 à 1998, le référentiel s'est étoffé par l'adoption de simples avis consultatifs émis par le CNC (Conseil National de la Comptabilité). De nos jours le droit comptable français se construit par l'adoption de règlements votés par le CRC (Comité de la Réglementation Comptable)².

Cette évolution nous amène, comme d'autres auteurs avant nous³, à nous poser la question de l'avenir du référentiel comptable français, avec son identité nationale et ses particularités culturelles (pays de droit romain, plan de compte obligatoire, connexion forte avec la fiscalité), face à la montée en puissance du droit comptable international (le référentiel IFRS). La nouveauté de notre approche est d'utiliser les théories du droit pour analyser l'évolution et l'influence des référentiels européen et international sur l'évolution du droit comptable français.

¹ Les entreprises cotées doivent présenter leurs comptes consolidés en respectant le référentiel IFRS, à deux exceptions près, à savoir l'application de la juste valeur aux instruments financiers : l'IAS 32 et l'IAS 39)

² Il s'agit en fait des avis consultatifs du CNC qui, par la suite d'un vote du CRC, acquiert un véritable caractère réglementaire.

³ Haddou (1990) (1991), Colasse (2004), Obert (1999), Raybaud-Turillo (2000)

En 1983, le droit comptable français⁴ était né. Émanation d'une société et de sa culture à un moment donné, il a évolué depuis, principalement sous les effets de la troisième vague de mondialisation. Pour tenter de comprendre les interactions des droits comptables français, européen et international, nous nous appuyerons sur les concepts de droit dur (c'est-à-dire de droit précis, obligatoire et sanctionné) et de droit souple (c'est-à-dire, de droit ouvert à interprétation, d'application facultative et sans sanction juridique), largement documentés par Catherine Thibierge (2003). Nous verrons en particulier comment le droit comptable français s'est « durci », parallèlement à la montée en puissance d'un droit comptable international souple.

Pour cela nous étudierons l'évolution du droit comptable français à travers trois dimensions : sa reconnaissance (par les acteurs, en tant que branche du droit), son origine, et sa texture (dure ou souple). Les deux premières dimensions nous permettront de dresser un portrait du droit comptable selon une vision traditionnelle du droit (théorie positive du droit). La texture de droit apportera une vision plus novatrice de ce qui caractérise le droit comptable français.

1. QUELS CONTOURS POUR UN DROIT COMPTABLE FRANÇAIS ?

En partant des caractéristiques propres au droit, il convient d'étudier l'existence d'un droit comptable français. Nous étudierons ensuite son évolution récente à travers le concept de reconnaissance d'une part, une analyse par les sources du droit comptable nous fournira, d'autre part, un complément d'analyse important.

1.1. L'évolution de la reconnaissance du droit comptable

Selon Jestaz (1993), la reconnaissance qu'ont les acteurs du droit est le sentiment qu'ils ont du caractère obligatoire du droit. Aussi un droit sera reconnu lorsqu'il sera considéré par les acteurs concernés comme étant obligatoire. Jestaz (1992) précise ainsi : "*est droit ce que le groupe social s'accorde à traiter comme tel, même s'il le traite avec les moyens du bord*".

Il n'est ici fait aucune allusion au caractère obligatoire de textes en particulier. Il s'agit juste d'un sentiment propre à chacun. Il est assez difficile de connaître les sentiments de chacun, néanmoins le fait que le droit comptable soit sujet de discorde fournit une preuve de ce sentiment de reconnaissance. Nous allons donc retracer l'évolution de la reconnaissance de l'existence d'un droit comptable français, 1983 constituera à ce titre, une année clé, puisqu'elle marque le début de reconnaissance d'un droit comptable français.

Avant 1983, le vocable droit comptable est peu répandu. On ne peut nier qu'il existe depuis longtemps des textes de droit d'application obligatoire qui règlent les pratiques comptables⁵. Il existe donc **du** droit comptable français depuis un certain temps. Mais ce n'est pas le caractère obligatoire de certaines règles de droit qui justifie l'existence **d'un** droit comptable français. Ainsi, l'ordonnance de 1673 de Colbert rend en effet obligatoire la tenue d'un livre et l'authentification des livres comptables, mais à cette époque, on ne parlait pas

⁴ Nous parlons ici du droit comptable au sens de Bernard Colasse (2004), p.2 : "ensemble de textes hiérarchisés exclusivement consacrés à la comptabilité et, plus généralement à la production, à la présentation et à la diffusion de l'information comptable"

⁵ L'auteur pourra se référer à Robert Obert (1999) pour une présentation détaillée des règles composant le droit comptable français depuis son origine.

encore de droit comptable. Le droit comptable n'était alors pas **reconnu**. Plus récemment l'établissement du PCG en 1942, 1947 et même 1957 n'ont pas conduit au développement d'une doctrine sur l'existence d'un droit comptable.

Par contre, il semble que les travaux européens pour l'élaboration de directives européennes traitant de comptabilité aient fait évoluer les comportements. La signature, en 1957, du traité de Rome par la France marque la création d'un marché européen. Une réflexion s'engage alors sur les modalités d'organisation d'un marché unique et en particulier les travaux d'harmonisation européens ont débuté en 1970 avec la présentation d'un statut commun pour les SA le 30 juin 1970 par la CEE. En réaction à ce mouvement européen, se pose la question en France de l'existence d'un droit comptable français et en particulier la question s'est orientée vers l'autonomie d'un tel droit, autonomie multiple, par rapport au droit commercial, mais également par rapport au droit fiscal.

Le droit comptable présente trois singularités par rapport au droit commercial (Lauzeinghein et al. (2004))

- Des dissemblances de langage. Ainsi la notion d'immobilisation désigne en comptabilité des biens destinés à rester durablement dans l'entreprise, alors qu'en droit civil le même terme a comme acception l'opération par laquelle un meuble devient immeuble.
- Des différences conceptuelles. Les notions de personnalités divergent en droit comptable et en droit commercial. Alors que le droit commercial ne reconnaît pas le groupe de sociétés, le droit comptable promeut la consolidation des comptes.
- Des méthodes en droit comptable parfois incompréhensibles par le droit commercial. L'enregistrement comptable ne se fait ainsi que lors de l'établissement d'une facture même si un contrat a précédemment été signé en bonne et due forme.

Les relations entre droit comptable et droit fiscal sont quant à elles plus ambiguës. L'art 38 quater de l'annexe III au CGI (Code Général des Impôts) qui date de 1965 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* ». Le commissaire du gouvernement a, par ailleurs ajouté : « *le droit fiscal peut prendre en compte les règles comptables, mais il n'est tenu par aucune obligation d'ordre juridique et il s'inspire plus volontiers des usages que des règles proprement dites* ».

Ces deux positions expliquent assez bien la situation actuelle. Concrètement une grande cause de divergence entre le droit comptable et le droit fiscal a trait à la terminologie. Le droit fiscal qualifie ainsi parfois de provision ce qui n'est pour le droit comptable qu'une réserve. De même que l'amortissement doit représenter une dépréciation irréversible de valeurs d'actifs en comptabilité, la fiscalité a tendance à considérer les amortissements comme un levier de politique économique pour inciter les investissements (amortissements exceptionnels, amortissements dégressifs).

Il y a donc deux langages comptables, celui du droit fiscal et celui du droit comptable.

Alors qu'avant les années 70, on ne parlait que rarement de droit comptable, à la fin des années 70, la question de l'autonomie, et par le même de l'existence et de la reconnaissance ne semble pas résolue. En 1977, Ledouble et Windsor se posent toujours la question de l'existence d'un droit comptable. L'évolution de la réglementation comptable, suite au développement du marché européen va alors marquer une étape majeure. En effet l'adoption de la quatrième directive européenne sur l'établissement des comptes sociaux en 1978, ainsi que l'élaboration

de la loi comptable en 1983, coïncident avec le développement d'une doctrine justifiant l'existence du droit comptable en tant que droit autonome.

Comme le précise Raybaud-Turillo (1995) "*la reconnaissance de cette discipline juridique autonome est concomitante à l'adoption de la "loi comptable" du 23 avril 1983*".

Pour Colasse (2004), le droit comptable peut s'entendre comme "*un ensemble de textes hiérarchisés exclusivement consacrés à la comptabilité et, plus généralement, à la production, à la présentation et à la diffusion de l'information comptable*". La loi comptable n°83-353 du 30 avril 1983 représente une avancée majeure vers l'obtention de cet ensemble de textes hiérarchisés. En particulier, il permet d'aboutir à un droit pyramidal. Or comme cette hiérarchisation des sources est celle que l'on observe dans les autres branches du droit, la reconnaissance va commencer à s'imposer. Cette reconnaissance va également profiter des travaux de l'OECCA (1981) qui font une étude sur les principes comptables, qui pour partie vont être intégrés dans le PCG de 1982. Ces principes comptables vont ainsi fournir une cohérence aux textes de droit comptable. Bien que très éloigné d'un cadre conceptuel, l'apparition de ces principes comptables en fournit d'ailleurs les prémices.

Sur le plan européen, on remarquera que les IV^{ème} et VII^{ème} directive de 1978 et 1983, représentent également le facteur déterminant dans la reconnaissance d'un droit comptable européen. Non pas, parce qu'il découle d'une véritable réflexion doctrinale (il s'agit en fait du regroupement des pratiques européenne pratiquées dans un même texte) mais plus par mimétisme.

Au niveau international, les travaux de l'IASC vont connaître une reconnaissance importante en 1995, suite à l'accord signé avec l'IOSCO (International Organisation of Securities Commission). Son hégémonie internationale n'est pas pour autant reconnue, les États-unis faisant concurrence avec les US GAAP (Generally Accepted Accounting Principles).

Aujourd'hui, Il existe donc un consensus sur le fait que, sans pour autant parler d'autonomie⁶, le droit comptable existe et il présente des particularités.

1.2. A la recherche d'une définition du droit comptable français

Il s'agit dans un premier temps de clarifier ce qu'est du droit pour ensuite se poser la question de la définition du droit comptable et plus précisément du droit comptable français.

Une lecture des ouvrages d'introduction au droit nous permet de définir le droit comme "*un ensemble de règles (et de normes) définies et acceptées par les êtres humains afin de régir les rapports sociaux, et garanties, sanctionnées, par l'intervention de la puissance publique, c'est-à-dire l'État*". Il s'agit donc maintenant de définir le droit **comptable**.

Le droit comptable constituerait donc un ensemble de règles régissant la pratique de la comptabilité.

Aujourd'hui il est communément admis (Burlaud et al. (1998), Lauzeinghein et al. (2004)) que le droit comptable comporte deux branches : le droit comptable des comptes et le droit comptable des comptables. Le droit comptable s'applique, d'une part, à la pratique de la comptabilité de façon générale (quelque soit la personne qui la pratique) : il s'agit du droit comptable des comptes qui régit l'établissement des comptes des organisations

⁶ Il est en effet difficile de considérer que dans un système juridique cohérent, un droit, quel qu'il soit, puisse être considéré comme totalement autonome.

(publiques ou privées). Il s'attache, d'autre part, à réglementer la profession comptable, qui, elle, pratique la comptabilité. En particulier, les professions d'expert-comptable et de commissaire aux comptes apparaissent très réglementées en France.

Dans la suite de notre exposé nous limiterons l'acception du mot droit comptable à celle de droit comptable des comptes que certains nomment droit de la comptabilité (Lauzeinghein et al. (2004), Colasse (2004)).

La comptabilité se pratique aujourd'hui dans des entreprises multinationales ou transnationales implantées sur des marchés décloisonnés, il convient alors de préciser ce que l'on entend par du droit comptable français, européen ou international. La distinction entre ces différents droits se fait par rapport à l'entité qui garantit et sanctionne (s'il y a sanction) l'application des règles.

Ainsi, le droit comptable français est constitué de l'ensemble des règles comptables élaborées ou adoptées par L'État français, ou de façon plus générale, par le système juridique français. Nous tiendrons le même raisonnement en ce qui concerne le droit européen, élaboré ou adopté par l'Union Européenne et plus précisément la commission européenne, et le droit international où il convient d'aménager un peu la définition. En effet, il n'existe pas de puissance supra nationale permettant d'élaborer et de sanctionner le droit comptable international. Nous considérerons néanmoins que l'IASB est aujourd'hui assez reconnu⁷ pour constituer un organisme international réglementant et "garantissant" les pratiques comptables au niveau international.

Le droit comptable français existe donc, il doit partager sa place sur la scène internationale, avec le droit européen et international. Comme le souligne Colasse (2004), une analyse par les sources du droit comptable semble alors particulièrement appropriée pour mieux comprendre la naissance et l'évolution de cette reconnaissance d'un droit comptable français.

1.3. L'évolution de l'origine des normes qui composent le droit comptable

Les sources du droit comptable comprennent la constitution, les textes juridiques, la jurisprudence, les coutumes et la doctrine⁸. Selon Kelsen (1997), les sources de droit s'organisent sous la forme d'une pyramide. Toute règle de droit doit respecter la norme qui lui est supérieure, formant ainsi un ordre hiérarchisé. Et plus les normes sont importantes, moins elles sont nombreuses, la superposition des normes acquiert ainsi une forme pyramidale.

Nous allons ainsi retracer l'évolution des sources du droit comptable français à travers la présentation de pyramides. À la date charnière de 1983, nous allons également rajouter 1998 qui représente l'année de création du Comité de Règlementation Comptable (CRC).

Jusqu'en 1983, il n'existe aucun texte de droit comptable de niveau élevé. Le cœur du droit comptable est le PCG qui est du niveau d'un simple arrêté ministériel. Mais en fait ce sont les travaux du Conseil National de la Comptabilité, conseil consultatif représentant l'ensemble des parties prenantes qui représentent la majorité du droit comptable. Jusqu'en 1983, la

⁷Actuellement, une centaine de pays applique ou accepte l'utilisation du référentiel IFRS ou on une politique de convergence envers le référentiel IFRS. Une représentation de la map monde de l'application des IFRS est par ailleurs disponible sur le site de l'IASB :<http://www.iasb.org>

⁸ La doctrine est constitué par des opinions qui se dégagent des travaux de réflexions, pour nombre d'auteurs, la doctrine ne représente pas une véritable source de droit

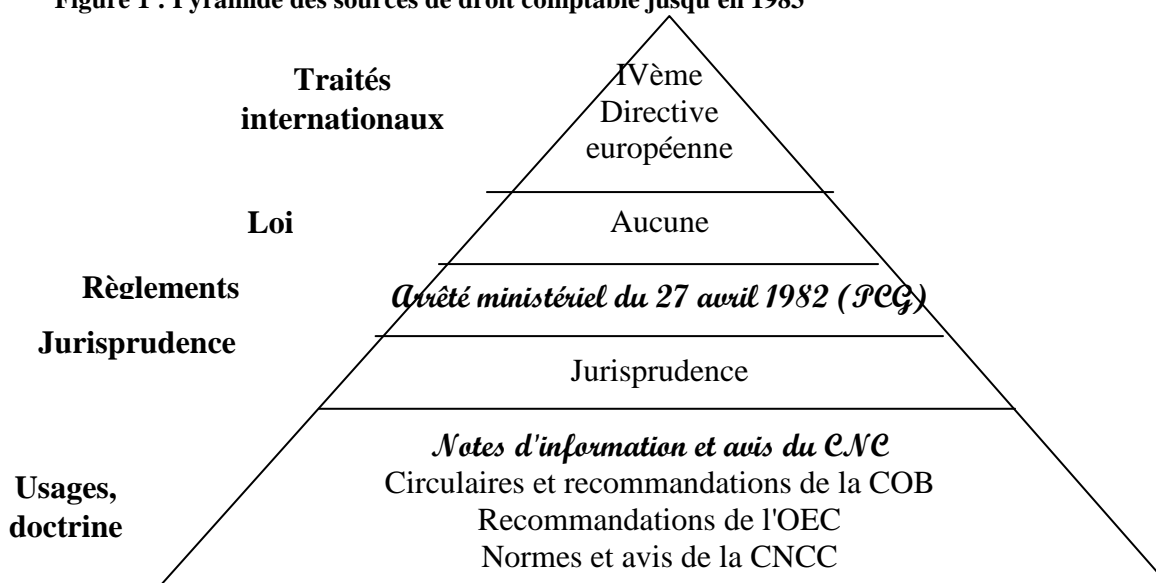
pyramide des sources du droit, semble donc très aplatie, les usages sont très présents, même la jurisprudence est faible.

Dans son allocution du 17 mars 1971, le ministre de l'économie et des finances a déclaré que le CNC était une espèce de législateur de la comptabilité.

Notons ainsi la place particulière des avis du CNC dans le droit comptable. En effet, selon la pyramide de Kelsen (1997), la doctrine n'est pas une source de droit. Mais en droit comptable, elle a une place très importante. Une réponse ministérielle de 1972 précise d'ailleurs "*ces avis (du CNC) dans la mesure où ils ne sont pas infirmés par la réglementation qu'ils ont précédé, sont, comme le plan (PCG), une source de droit*"

Ainsi, bien que, de faible niveau hiérarchique dans la pyramide des normes, les avis et recommandations du CNC, ainsi que le PCG représente le cœur du droit comptable.

Figure 1 : Pyramide des sources de droit comptable jusqu'en 1983



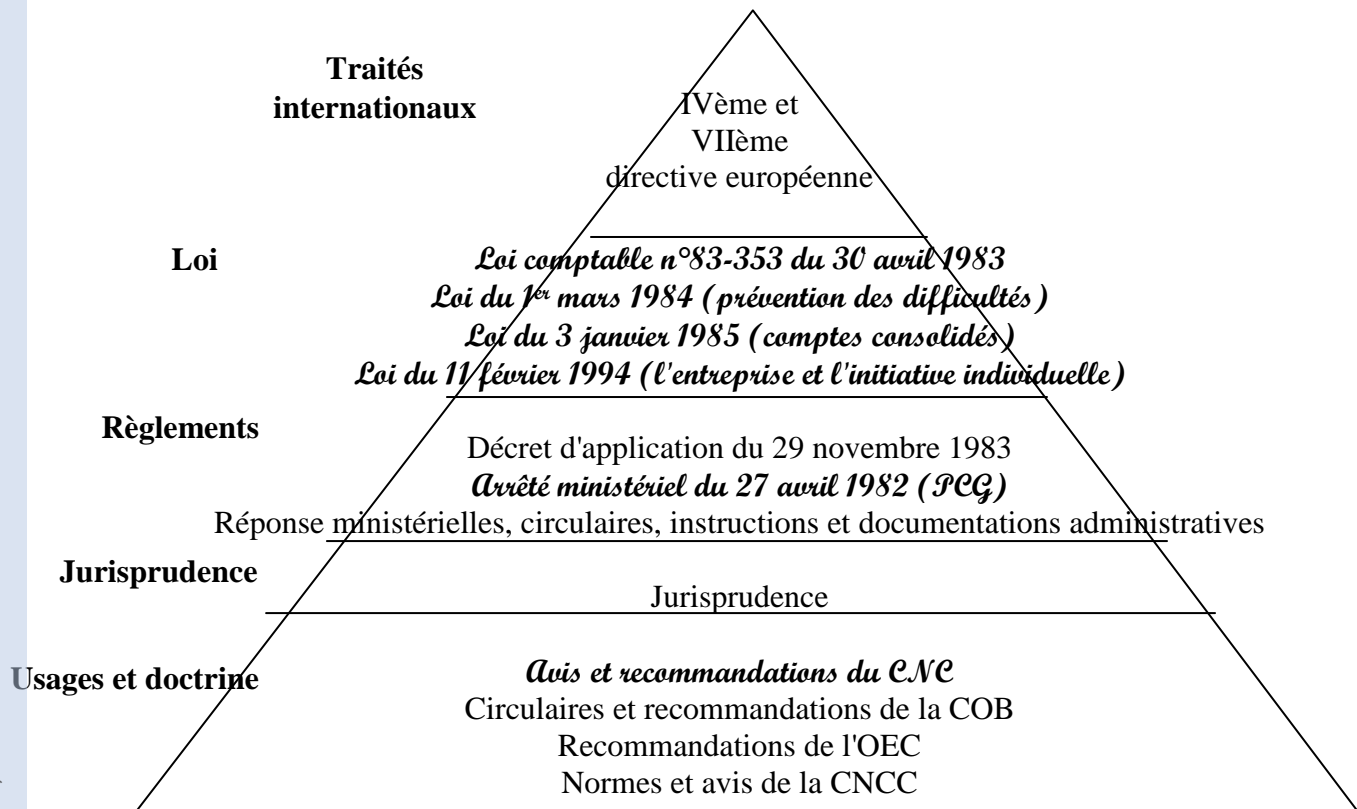
Même si la loi comptable du 30 avril 1983 représente une reconnaissance "officielle" du droit comptable, il n'en reste pas moins que ce dernier se caractérise par une multitude de sources émanant d'organismes nationaux et professionnels. Raybaud-Turillo (1995) précise d'ailleurs que "*ces sources du droit apparemment peu élevées dans la hiérarchie des textes, peuvent être assimilées à des usages professionnels*".

En effet le cœur du droit comptable durant cette période est en fait constitué du PCG et des nombreux avis de différents organismes gouvernementaux et professionnels. La loi comptable a élevé le niveau hiérarchique des sources de droit comptable, et durant cette période, elle est enrichie (Raybaud-Turillo (2000)) par de nombreuses autres lois qui ont des dispositions comptables (Loi du 1^{er} mars 1984 sur la prévention des difficultés, loi du 3 janvier 1985 relative aux comptes consolidés, loi du 11 février 1994 relative à l'entreprise et à l'initiative individuelle). Mais les avis du CNC restent d'une grande importance, malgré un niveau hiérarchique aussi bas.

On remarquera néanmoins le développement de l'harmonisation comptable européenne avec l'adoption en 1983 de la VIIème directive. Elle fut en fait intégrée dans la législation française

par un simple arrêté ministériel apportant des modifications au PCG. Elle poussa néanmoins la France à légiférer.

Figure 2 : Pyramide des sources de droit comptable de 1983 à 1998



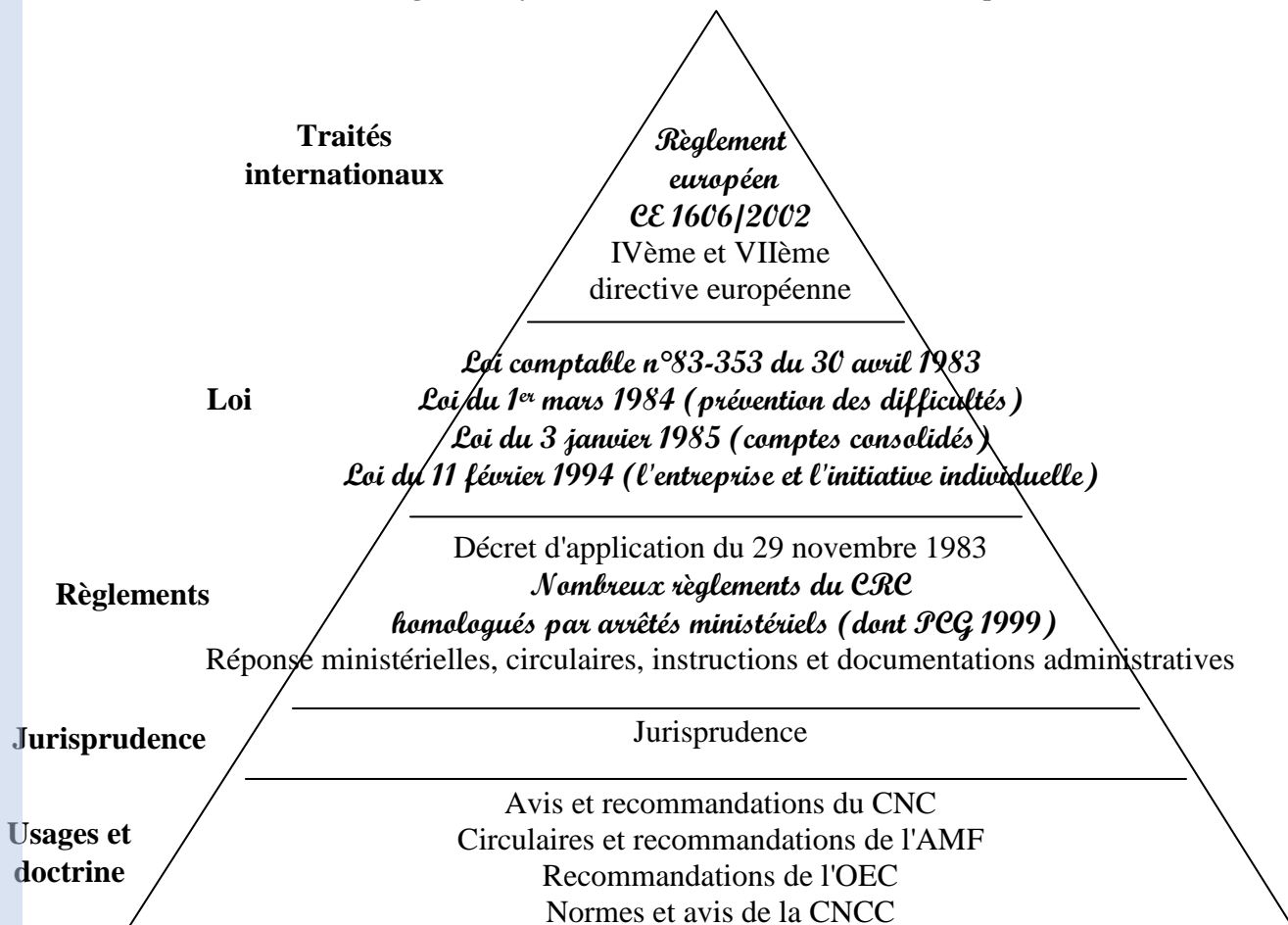
En 1996, une réforme de la normalisation comptable, qui devrait aboutir à une meilleure adaptation et réactivité du système d'élaboration des normes aux attentes du milieu professionnel, se met en place. Le CNC est ainsi rénové en 1996 (réduction du nombre de membres, création d'un poste de président à temps plein et de la procédure d'urgence d'adoption de normes). Il est ensuite créé un nouvel organisme, le Comité de Réglementation Comptable en 1998, qui a pour pouvoir, de donner force réglementaire aux avis du CNC. La création de cet organisme va d'ailleurs fortement modifier la forme de la pyramide des sources du droit comptable.

Alors que le droit comptable international est élaboré par l'IASB (International Accounting Standards Board) un organisme privé, regroupant l'ensemble des organisations professionnelles comptables de plus d'une centaine de pays (la France est représenté par l'OEC et la CNCC), le droit comptable français relève d'une élaboration influencée par le gouvernement français. Si l'origine des normes comptables était principalement doctrinale (avis et recommandations) jusque dans les années 80 (Colasse (2004)) , la doctrine a aujourd'hui que peu de pouvoir. Seuls les règlements élaborés par le CRC sont aujourd'hui unanimement reconnus comme normes comptables françaises. En contrepartie, il semble que la vague de législation des années 80 semble fini. Le faible niveau hiérarchique des règlements comptables semble en effet suffisant pour normaliser la comptabilité. La recherche

de la réactivité justifie cette recherche de souplesse et donc de niveau hiérarchique des textes peu élevé. On peut noter toutefois que les règles fiscales et les normes comptables internationales participent également au droit comptable. Le règlement européen, outre son caractère hiérarchique plus élevé que les directives, représente en fait l'adoption de normes comptables de sources privées (l'IASB en l'occurrence). De même, les règles fiscales, et en particulier les instructions fiscales ont un poids de plus en plus important. L'instruction 4A-13-05 constitue, à n'en pas douter, un complément important des règlements comptables portant réforme des actifs et des amortissements.

On remarquera enfin que la pyramide actuelle des sources de droit comptable voit encore le niveau hiérarchique des sources augmenter, avec l'adoption du règlement européen d'une part, mais également par l'adoption par le CRC des règlements comptables. On peut d'ailleurs remarquer qu'aujourd'hui les usages professionnels, représentés par les avis et recommandations du CNC, de l'AMF, de l'OEC et de la CNCC, n'ont plus beaucoup de poids et ont tendance à être moins nombreux.

Figure 3 : Pyramide actuelle des sources de droit comptable



Cette pyramide du droit comptable pourrait, en fait, être déclinée en deux pyramides distinctes, une liée au droit comptable des comptes annuels et une pour le droit comptable des comptes consolidés. Pour les comptes annuels on s'aperçoit ainsi, que le règlement européen ne s'applique pas et que la pyramide actuelle du droit comptable des comptes annuels reste assez plate, avec une place très importante des règlements du CRC.

Depuis 1983, le droit comptable français est donc reconnu. Sa forme pyramidale a largement évolué depuis lors, d'une forme très pyramidale avant 1998, on aperçoit une évolution différente pour les comptes annuels et les comptes consolidés. L'influence internationale apparaît ainsi clairement pour les comptes consolidés (adoption du référentiel IFRS par l'intermédiaire d'un règlement européen).

Une analyse par la texture du droit va alors nous permettre de compléter ces premières conclusions.

2. L'ÉVOLUTION DE LA TEXTURE DES NORMES QUI COMPOSENT LE DROIT COMPTABLE

La texture du droit fait référence au développement des manifestations croissantes, ces dernières décennies, d'un droit dit mou (en référence à "soft law"), voire flou. Il s'agit en fait de définir ce qu'est du droit en intégrant cette "nouvelle" forme de droit. En effet la définition "usuelle" du droit considère que ce dernier est un ensemble de règles. Or, par définition, une règle de droit est générale, obligatoire et sanctionnée. Le droit mou étant sans sanction, il ne peut être du droit. Partant de cette impasse, il s'agit de passer d'une logique binaire (c'est ou ce n'est pas du droit) à une logique complexe (c'est du droit différent). C'est ainsi que Catherine Thibierge (2003) présente la notion de texture de droit en considérant qu'il existe du droit de différentes textures, allant du droit très dur, source d'interdits absolus, du droit dur qui est source d'obligation, le droit souple qui est source de recommandation et le droit très souple qui est source d'inspiration.

La texture du droit est alors définie comme l'entrecroisement de trois fils :

- le fil du langage : il traduit le niveau de précision du droit, il conduit à une souplesse dans le contenu du droit, on parlera alors de droit flou ;
- le fil de la sanction : il traduit le niveau de sanction du droit et conduit à une souplesse de la force (contraignante), on parlera alors de droit mou ;
- le fil de la force obligatoire : il traduit le niveau d'obligation du droit et conduit également à une souplesse de la force, on parlera alors de droit doux.

L'analyse de ces trois fils va ainsi nous permettre de définir l'évolution de la texture du droit comptable français.

2.1. L'évolution du langage du droit comptable

Comme nous l'avons abordé précédemment, le droit comptable englobe une réalité complexe et relève de sources multiples. Il est donc difficile de parler de droit comptable comme d'un ensemble homogène. Aussi dans un souci de clarté d'analyse, nous limiterons nos exemples d'évolution du langage du droit comptable à l'analyse de l'évolution du Plan Comptable Général, qui constitue la plus grande partie du droit des comptes, et à ce titre, dispose d'une valeur représentative intéressante. Tout comme le droit comptable, le PCG a subi de nombreuses évolutions (PCG 1947, 1957, 1982, 1999 et 2005). Ces évolutions vont nous permettre d'analyser l'évolution de la clarté du langage du droit comptable.

En matière de comptabilité générale, il n'y a pas eu de changements majeurs entre 1947 et 1957, il s'agissait plutôt d'une évolution, ou plutôt d'une révision, si nous devons utiliser le

vocabulaire de l'époque. Il est néanmoins précisé en introduction du PCG que *"des définitions nouvelles ont été insérées dans les textes et d'autres améliorées"*. En effet la comptabilité, pour être un instrument valable de mesure et de comparaison dans le temps et dans l'espace, doit user *"d'une terminologie fondée sur des définitions précises"*. La révision du PCG 1957 est alors déjà présentée dans un souci international de comparabilité des comptabilités, et la précision du langage apparaît comme un point important. Le langage du PCG 57 est ainsi clair et surtout très pédagogique; la rédaction et la présentation du PCG en font un véritable livre d'enseignement de la comptabilité, comprenant de nombreuses précisions et exemples d'application⁹. Pour illustration, nous avons retranscrit en annexe la définition et l'explication du poste amortissement.

Même si les travaux de révisions du PCG 1957 ont débutés avant l'adoption de la quatrième directive européenne, cette dernière a fortement influencé le PCG 1982.

La réforme du PCG 1982 cherche à améliorer le PCG précédent. En particulier, il est précisé dans une courte introduction : *"Pour garantir la qualité et la compréhension de l'information, toute comptabilité implique :*

- *le respect de principes ;*
- *une organisation répondant aux exigences de contrôle et de vérification ;*
- *l'utilisation d'une terminologie commune."* (Conseil National De La Comptabilité (1982))

Un effort a donc été réalisé pour améliorer le langage de ce texte. Un chapitre est d'ailleurs totalement consacré à donner des définitions (cf. annexe 2 : extrait du PCG 1982). Un effort a donc été réalisé pour clarifier le langage. Les exemples et explications sont encore nombreux, et quelques incohérences de langage existent encore (entre le PCG et le Code de commerce entre autre)

L'influence du droit comptable européen a néanmoins conduit à insérer de l'imprécision dans le droit comptable français, avec la notion d'image fidèle. Cette notion d'origine anglosaxonne (true and fair view) a été intégrée en droit comptable français sans aucune définition ou/et explication précise. Cela laisse alors une liberté d'interprétation importante. Il s'agit en fait d'une notion-cadre. Comme l'explique Hénaff (2005), *"La notion-cadre est un mécanisme juridique basé sur un flou placé intentionnellement dans la loi par le législateur. Au juge d'interpréter."* L'impact du droit comptable européen a donc été l'introduction de flou dans le droit comptable français.

En 1999, dans le cadre de réforme de la normalisation comptable débutée en 1996, le CRC (Comité de la Réglementation Comptable), créé en 1998, adopte le 29 avril 1999 le règlement n° 99-03 relatif à la réécriture du PCG à droit constant. Pour certain *"un véritable "code comptable" vient de naître"* - Dufils et Lopater (1999). La rédaction et l'organisation du PCG a totalement changé.

- Du point de vue du langage, la rédaction est devenue beaucoup plus juridique et moins pédagogique.

Seules les normes comptables ont été conservées, le contexte des opérations, les définitions, les recommandations et les exemples ont disparus. En fait ce règlement étant d'application obligatoire, il induit un durcissement du référentiel comptable. Ce référentiel comptable a véritablement été rédigé dans une perspective normative et non plus pédagogique comme

⁹ A la fin du PCG, des exemples chiffrés d'états financiers sont même fournis sous la forme de feuillets mobiles.

précédemment. La rédaction est donc plus précise et synthétique (en particulier tous les termes qui relativisait l'application ou la portée d'une norme ont été supprimés). La rédaction se veut désormais plus impérative dans un souci de limiter le nombre de cas particulier et les problèmes d'interprétation. Les textes ont été reformulés sous la forme de règles, énoncées au présent de l'indicatif. De plus on a recherché une cohérence avec les textes de niveau supérieur dans la pyramide du droit (loi et décret). Par exemple, la terminologie comptes individuels a été supprimée pour ne retenir que la terminologie utilisée dans le code de commerce, à savoir comptes annuels.

- Du point de vue de l'organisation de la norme, la réorganisation est très importante. Premièrement ne subsiste dans le PCG, que les normes qui se rapportent aux comptes annuels, la partie comptabilité analytique d'exploitation, n'étant pas d'application obligatoire, a été supprimée, et la partie sur la réglementation des comptes consolidés a fait l'objet d'un règlement (99-02) séparé. Deuxièmement l'organisation des textes a totalement changé, les textes sont désormais présentés sous la forme d'article ("de droit"), facilitant ainsi son évolution et adaptation future. Troisièmement, le plan a également changé¹⁰ et fait étrangement penser à l'organisation d'un cadre conceptuel caractéristique du modèle comptable anglosaxon. En effet la cadre conceptuel de l'IASB (adopté en 1989) traite de 4 questions : l'objectif des états financiers, les caractéristiques qualitatives qui déterminent l'utilité de l'information contenue dans les états financiers, la définition, la comptabilisation et l'évaluation des éléments à partir desquels les états financiers sont construits et les concepts de capital et de maintien de capital. (International Accounting Standards Committee (1999)). On s'aperçoit ainsi que le PCG parle d'objet et non pas d'objectif comme le cadre conceptuel. En plus de la définition des actifs, passifs, produits et charges, le cadre conceptuel définit également les capitaux propres et la performance. La ressemblance est tout de même importante et dénote de la volonté française de faire converger son système de normalisation comptable vers le système anglosaxon, système représenté par l'IASB au niveau international.

2005 est l'année de première application des normes françaises décidées en vertu du principe de convergence du référentiel français vers le référentiel international, et en particulier du règlement CRC 2002-10 relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs.

Le langage a en particulier été modifié pour s'adapter au langage du droit comptable international. C'est ainsi que le mot "dépréciations" (inclus dans l'IAS 36) remplace les mots "provisions pour dépréciations", ou encore "provisions" (IAS 37) à la place de "provisions pour risques et charges", "dotations aux amortissements et dépréciations" remplace "dotations aux amortissements".

Ce règlement modifie principalement l'art.322-1 du PCG. Le nouveau texte comprend de nombreuses définitions (pas moins de neuf). Le langage est encore une fois précis. Les phrases sont courtes et simples. Les définitions sont organisées sous la forme de boîtes gigognes. Par exemple la définition de la valeur actuelle fait intervenir les notions de valeur vénale et de valeur d'usage, qui sont ensuite définit, et ainsi de suite.

Alors que le droit comptable international est de culture anglo-saxonne, caractérisée par un droit coutumier (droit oral), les textes de droit comptable français (PCG) ont été réécrits pour faire apparaître une rédaction plus claire et concise, plus proche de la rédaction classique des

¹⁰ Le plan s'organise désormais en cinq parties : titre 1 : objet et principes de la comptabilité - titre 2 : la définition des actifs, passifs, produits et charges - titre 3 : les règles de comptabilisation et d'évaluation - titre 4 : la tenue, structure et fonctionnement des comptes et - titre 5 : documents de synthèse.

textes de droit romain (droit écrit). Une comparaison des textes du PCG 1982 et des textes du PCG 1999 montre ainsi cette différence de style dans la rédaction des normes comptables. Les évolutions de la réglementation comptable intègrent néanmoins des éléments de comptabilité anglosaxonne (image fidèle intégrée dans le PCG 1982 et amortissement par composants en 2005) Cette convergence en terme de contenu n'est pas sans influence sur le langage comptable français qui par ailleurs se trouve empreint de nouvelles notions "souple" qui viennent en contradiction du mouvement de précision du langage comptable.

2.2. L'évolution de la force obligatoire du droit comptable

Le droit comptable international n'est pas d'application internationale obligatoire (il n'existe aucun organisme supranational capable de sanctionner le non respect d'une règle de droit comptable international), mais, le droit comptable français, par réaction, a augmenté, ces dernières années, la force obligatoire des règles de droit comptable.

Ainsi, en 1947 et 1957 le plan comptable n'était que facultatif, mais l'arrêté du 27 avril 1982 approuvant le PCG 1982 rend obligatoire, pour les entreprises, la partie du plan relative à la comptabilité générale. Depuis, les PCG suivants (1999, 2005), sont d'application obligatoire, mais la partie sur la comptabilité analytique a disparu (dès le PCG 1982) et les comptes consolidés font désormais l'objet d'un règlement spécifique (CRC 99-02) différent du règlement comprenant le PCG (CRC 99-03).

La normalisation s'imposait précédemment par les plans ou guides comptables professionnels, qui étaient approuvés par arrêté ministériel. Pour les professions non dotées de plans professionnels le PCG était donc d'application facultative. Gélard et Pham (1984) précisent qu'en réalité son application étaient néanmoins largement répandue "*notamment parce que la satisfaction des obligations fiscales constituait une invitation très forte à appliquer le Plan*".

Ce mouvement de durcissement de la force du droit comptable a continué avec la réforme du CNC en 1996 puis en 1998. La création du CRC en 1998, a permis de disposer d'un organisme qui donne force réglementaire et donc obligatoire à des textes (avis du CNC) qui n'étaient alors que des avis consultatifs.

Enfin l'adoption du règlement européen CE 1606/2002 participe également à ce mouvement, puisqu'il donne force obligatoire¹¹ au référentiel comptable international (IFRS) en ce qui concerne l'établissement des comptes consolidés, c'est-à-dire au droit comptable international, de nature souple par ailleurs.

Le droit comptable français est donc aujourd'hui d'application obligatoire aussi bien pour les comptes annuels que les comptes consolidés. La comptabilité analytique a totalement disparu de ce dernier et reste à l'initiative complète des entreprises. Notons néanmoins que des dispositions ont été prises pour réduire le niveau d'obligation comptable pour les entreprises de très petites tailles. Enfin nous pouvons remarquer que le droit comptable, par l'application obligatoire du référentiel IFRS pour les comptes consolidés des sociétés cotés participe au durcissement de la force obligatoire du droit comptable international.

¹¹ Pour les comptes consolidés des sociétés cotées sur des marchés réglementés.

2.3. L'évolution des sanctions attachées au droit comptable français

Comme nous l'avons vu dans la première partie, la sanction, ou la contrainte n'est pas un élément indispensable au droit. Mais c'est un élément de connaissance et de comparaison du droit. Jestaz (1992) précise ainsi que *"la contrainte revêt des formes diverses : parfois directe et brutale (sanction pénale, vente forcée de biens du débiteur), plus souvent indirecte et insidieuse. Si le chef d'entreprise déclare au fisc les salaires qu'il verse, c'est pour les déduire en frais généraux et non par crainte de l'amende (remarquable exemple de contrainte par incitation !). D'une façon générale, la bureaucratie développe des formes de contrainte préventive et la solidarité des rouages sociaux pousse au conformisme, donc à l'application presque spontanée du droit."*

Le droit comptable peut être sanctionné directement par des sanctions pénales et civiles.

Les sanctions pénales sont de nature et d'importances différentes en fonction du type de délit. Par exemple, dans le cas du délit d'omission d'établissement des documents comptables, comme dans le cas de défaut de présentation des comptes annuels, la sanction est une amende de 2000 F à 60 000 F (art 426 et 439 de la loi du 24 juillet 1966). Cette amende peut être complétée d'un emprisonnement de 6 mois à un an (art 481 de la même loi). Le délit de répartition des dividendes fictifs est sanctionné de façon encore plus importante, puisque l'amende peut atteindre 2 500 000 F et la peine d'emprisonnement est de une à cinq années. En matière de droit comptable, les délits peuvent être très nombreux. En plus de ceux cités précédemment, on peut citer la tenue d'une comptabilité fictive, la soustraction de comptabilité et l'absence de toute comptabilité qui peuvent conduire à la banqueroute.

Le Code Général des Impôts (CGI) sanctionne également deux infractions : la passation d'écritures inexactes ou fictives et également l'inscription de dépenses sous une rubrique inexacte (Stolowy (2000)). Les sanctions pénales qui y sont attachés peuvent être une amende de 2500000F et une peine d'emprisonnement de cinq ans.

Il existe également des sanctions moins fortes. Il s'agit en particulier des contraventions de 5^{ème} classe (10000F d'amende au maximum et 20000F en cas de récidive¹²) qui sont attachées au délit d'absence de dépôt des comptes annuels ou consolidés au greffe du tribunal de commerce, ou le non-respect des obligations incombant aux sociétés cotées ou assimilées (obligations d'informations financières). Ces sanctions apparaissent également comme moins dissuasives, ainsi 40% des entreprises inscrites au registre du commerce de Paris ne respectent pas l'obligation de dépôts des comptes (Pouzin (1997)).

Du point de vue des sanctions civiles, nous pouvons citer la faillite personnelle qui interdit le failli de diriger, gérer, administrer ou contrôler une entreprise commerciale (loi n°85-98 du 25 juillet 1985 art. 186).

En droit comptable international, il n'existe pas de sanction, dès lors que l'on ne parle que de sanction juridique. En effet, les entreprises qui ne respectent pas le droit comptable international ne tombent directement sous le coup d'aucune sanction juridique, qu'elle soit financière, sous la forme d'amende, ou pénale.

Mais les sanctions ne sont pas toutes directes. En parlant de la normalisation comptable, dans son allocution du 17 mars 1971, le ministre de l'économie et des finances a déclaré : *"ce qui me paraît remarquable, a-t-il ajouté, c'est que cette législation sans sanction s'est tout*

¹² Avant la réforme du code pénal en 1994 l'amende était de 6000F au maximum et du double en cas de récidive

*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"*¹³.

Le niveau de sanction indirecte entre le droit comptable français et le droit comptable international est totalement différent.

L'article L.123-22 du Code de Commerce (introduit par la loi comptable) permet à la comptabilité d'être admise en justice, il précise également que "*sil elle a été irrégulièrement tenue, elle ne peut être invoquée par son auteur à son profit*". La comptabilité perd ainsi sa qualité de preuve, il s'agit alors d'une sanction indirecte, les effets sont plus contraignants que la sanction elle-même. On peut mener la même analyse en ce qui concerne le refus de certification des comptes par le commissaire aux comptes qui n'a aucune conséquence immédiate, mais qui pour beaucoup représente un (mauvais) indicateur de gestion de l'entreprise. La non certification des comptes d'une entreprise cotée aura ainsi des conséquences financières (évolution du cours de bourse) tout aussi préjudiciables pour l'entreprise, qu'une condamnation pénale.

Un autre type de sanction indirecte est l'existence de risque. En particulier la notion de risque fiscal est très présente dans l'esprit des entreprises. Ce risque est réel puisque le fisc réalise de nombreux contrôles (46852 vérifications de comptabilité ont ainsi été effectuées en 2004¹⁴). L'article L.13 du livre des procédures fiscales permet aux agents de l'administration de vérifier sur place la comptabilité des contribuables astreintes à tenir et à présenter des documents comptables. L'art. R.13b du même livre précise que lorsque la comptabilité présentée comporte de graves irrégularités comptables ou lorsque l'agent des impôts a des raisons sérieuses d'en contester la sincérité, le vérificateur a la possibilité de la rejeter et de procéder à la reconstitution du bénéfice et du chiffre d'affaires déclaré. Il s'agit donc d'un rejet de comptabilité qui conduit (tout naturellement) à une imposition supplémentaire.

L'absence de sanctions associées au droit comptable international doit être nuancée, car cela ne veut pas dire qu'une sanction n'existe pas dans le cas d'un non respect du droit comptable international. Comme le précise Thibierge (2003) "*Non sanctionné juridiquement ne signifie pas nécessairement non sanctionné du tout. Et la contrainte économique, sociale, internationale, parfois lourde de menaces d'exclusion, peut se révéler largement aussi efficace que celle du droit*". En effet, une entreprise qui veut lever des fonds sur les marchés financiers internationaux se verra sanctionnée, par le marché, en cas de non respect du référentiel international.

L'évolution passée du droit comptable français montre ainsi la volonté française de vouloir défendre l'existence d'un droit comptable français spécifique. Ce dernier a donc évolué vers un droit juridiquement plus précis, sanctionné et de force obligatoire, de reconnaissance et de sources nationales publiques, autrement dit, un droit dur.

Néanmoins la notion de texture de droit que nous avons utilisé relève d'une logique complexe, et il semble par la suite impossible d'aboutir à une évolution linéaire (résultant d'une logique binaire) d'un droit souple vers un droit dur. En effet il semble que l'évolution elle-même soit complexe. Nous avons ainsi relevé que le langage se précise mais qu'en même temps

¹³ Cité par Conseil National De La Comptabilité (1976)

¹⁴ Données statistiques disponibles sur le site de l'administration fiscale
<http://www2.impôts.gouv.fr/documentation/statistiques/annuaire2005.tab49.xls>

l'introduction de la notion-cadre d'image fidèle introduit du flou dans le droit comptable français. Au niveau de la force obligatoire, l'application des textes est devenue obligatoire pour un grand nombre d'entreprises, mais des dispositions ont été prises pour réduire les obligations des petites entreprises et les obligations sont par ailleurs différentes en fonction des comptes à présenter (comptes annuels ou comptes consolidés). Enfin les sanctions sont importantes (pénales), mais elles semblent être supplantées par des sanctions sociales indirectes.

Cette évolution semble le résultat de l'influence du développement d'un droit comptable international de sources privées, de reconnaissance grandissante, de langage flou, laissant des marges d'interprétation nombreuses, d'application libre et de sanction juridique inexistante malgré des sanctions sociales de plus en plus importantes (poids des marchés financiers).

Il est reconnu par tous que le droit français de la comptabilité a été influencé par le droit comptable européen et le droit comptable international. Si l'on s'attache au contenu des normes, il apparaît une nette convergence (introduction du concept d'image fidèle dans le PCG 1982 et dans la loi comptable suite à la quatrième directive européenne, création du poste d'amortissement dérogatoire dans le PCG 1982 pour répondre à la volonté européenne d'élimination des effets de la fiscalité sur les comptes, développement de l'importance de l'annexe, adoption du référentiel international pour la présentation des comptes consolidés, réforme des actifs et des passifs, des amortissements,...). Cette convergence pourrait porter certains à croire que le droit comptable français tend à disparaître au profit du droit comptable international. Mais notre étude portant sur la nature juridique du droit comptable français, c'est-à-dire, aussi bien sur les sources que sur la texture semble, au contraire, démontré que le droit comptable français conserve, voire affirme sa spécificité nationale en conservant malgré des pressions multiples, sa nature juridique et son influence fiscale.

En participant au durcissement du droit comptable international, il devrait ainsi assurer son existence.

BIBLIOGRAPHIE :

BURLAUD A., POITRINAL F.-D. et SALUSTRO E. (1998), *Comptabilité et droit comptable. L'intelligence des comptes et leur cadre légal*, Gualino éditeur, 746 p.

COLASSE B. (2004), "L'évolution récente du droit comptable", *L'actualité comptable 2004*, ENS Cachan, 14 p., jeudi 16 septembre.

CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITÉ (1965), *Plan Comptable Général*, Imprimerie Nationale.

CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITÉ (1976), *Études et document 1958-1974*, Ministère de l'économie et des Finances, 217 p.

CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITÉ (1982), *Plan Comptable Général*, Imprimerie Nationale, 374p.

DUFILS P. et LOPATER C. (1999), *PCG refonte 1999*, Éditions Francis Lefebvre, 285 p.

GÉLARD G. et PHAM D. (1984), *Comprendre le Nouveau Plan comptable*, Montchrestien, 535 p.

HADDOU G. (1990), "Fiscalité et comptabilité du revenu des entreprises industrielles et commerciales. 70 ans d'évolution législatives (1920-1990)", *Actes du Congrès de l'AFC* pp. 154-186.

- HADDOU G. (1991), "Fiscalité et comptabilité. Évolution législative depuis 1920." *Actes du Congrès de l'AFC*.
- HÉNAFF P. (2005), "L'unité des notions-cadre", *La semaine juridique*, N° 48, pp. 2211-2214.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE (1999), *Normes Comptables Internationales 1999*, Expert Comptable Media, 1067 p.
- JESTAZ P. (1992), *Le droit*, Dalloz, 123 p.
- JESTAZ P. (1993), "Sources délicieuses", *Revue trimestrielle de droit civil*, N° 73.
- KELSEN H. (1997), *Théorie générale du droit et de l'État*, LGDJ, 517 p.
- LAUZEINGHEIN C., NAVARRO J.-L. et NECHELIS D. (2004), *Droit comptable*, Dalloz, 456 p.
- LEDOUBLE D. et WINDSOR F. (1977), "Existe-t-il un droit comptable ?" *Revue Française de Comptabilité*, pp. 575-594.
- OBERT R. (1999), *"La construction du droit comptable"*, Mémoire d'habilitation à diriger des recherches, Université de CNAM.
- OECCA (1981), *Les principes comptables*.
- POUZIN G. (1997), "Entrez en Bourse, quel diable !" *L'Expansion*, p. 3.
- RAYBAUD-TURILLO B. (1995), "Une approche renouvelée de la patrimonialité", *Comptabilité Contrôle Audit*, Vol. 1, N° 1, pp. 25-44.
- RAYBAUD-TURILLO B. (2000), "Comptabilité et droit", dans *Gestion et droit*, Dalloz, pp. 3-36.
- STOLOWY N. (2000), "Droit pénal et comptabilité", dans COLASSE B., *Encyclopédie de Comptabilité, de Contrôle de gestion et d'Audit*, pp. 627-643.
- THIBIERGE C. (2003), "Le droit souple, réflexion sur les textures du droit", *Revue trimestrielle de droit civil*, N° 4, pp. 599-628.

Annexe 1 : Extraits du PCG 1957

Amortissement des immobilisations "*constatation comptable de la perte subie sur la valeur d'actif des immobilisations qui se déprécient avec le temps*"

- 1- la pratique de l'amortissement conduit à ouvrir des comptes subdivisionnaires des comptes d'immobilisations intéressés : ces comptes sont crédités du montant des amortissements.
- 2- l'amortissement est en principe, calculé de façon à amortir chaque catégorie d'immobilisations au cours d'une période de temps déterminées. Toutefois, lorsque les conditions d'utilisation le justifient, il peut être également calculé sur la base d'unités de mesure de l'utilisation.
- 3- les taux d'amortissement sont fixés, s'il y a lieu, révisés, par le chef d'entreprise, en conformité de l'expérience et des usages de l'industrie et du commerce (pour les entreprises soumises à un plan particulier, ce plan peut fixer les modalités d'amortissement).

Il est tenu compte, notamment :

- du degré d'utilisation des éléments à amortir (usure) ;
 - des conditions d'utilisation (usage) ;
 - des changements résultant de technique ou de besoins nouveaux, qui peuvent rendre prématurément caduque certaines immobilisations (désuétude).
- 4 - les amortissements doivent être pratiqués chaque année même en l'absence de bénéfice.
 - 5- l'amortissement est pratiqué, en principe, à partir du moment où une immobilisation est acquise ou terminée.
 - 6 - les annuités d'amortissement, déterminées dans les conditions prévues aux paragraphes précédents, peuvent être modifiées lorsque les conditions d'exploitation et les perspectives d'avenir justifient une telle mesure.
 - 7- les comptes d'amortissement (208, 2108, 2128, 2158, 2168, 2188) sont crédités du montant des amortissements effectués au cours de chaque exercice, par le débit du compte 681 "dotation de l'exercice aux comptes d'amortissement".
 - 8- les amortissements sont inscrits à l'actif du bilan en déduction de la valeur d'actif de chaque nature d'immobilisation, sous la forme prévue par le modèle du bilan.

Annexe 2 : Extraits du PCG 1982

Dans le titre 1, le chapitre 2 est une terminologie de termes. On retrouve les définitions suivantes :

Amortissement : réduction irréversible, répartie sur une période déterminée, du montant porté à certains postes du bilan.

Amortissement pour dépréciation : constatation comptable d'un amoindrissement de valeur d'un élément d'actif résultant de l'usage, du temps, de changement de technique et de toute autre cause.

En raison de difficultés de mesure de cet amoindrissement, l'amortissement consiste généralement, dans l'étalement, sur une durée probable de vie, de la valeur des biens normalement amortissables. Cet étalement prend la forme d'un plan d'amortissement. Il peut être calculé suivant diverses modalités.

Amortissement dérogatoire : amortissements ou fractions d'amortissements ne correspondant pas à l'objet normal d'un amortissement pour dépréciation et comptabilisés en application de textes particuliers. Les amortissements dérogatoires font partie des provisions réglementées.

Plan d'amortissement : tableau prévisionnel de réduction de valeurs inscrites au bilan sur une période déterminée et par tranches successives. Dans le cas de l'amortissement pour dépréciation d'une immobilisation, il est tenu compte, notamment lorsque la durée d'utilisation du bien dans l'entreprise est nettement inférieure à sa durée probable de vie, d'une valeur résiduelle raisonnablement appréciée au moment de l'établissement du plan d'amortissement et pour autant que cette valeur est susceptible de modifier de façon sensible le calcul des annuités.

Dans le cas d'amortissement d'un emprunt, la prévision de remboursement est établie en fonction des engagements souscrits par l'entreprise.

Le plan d'amortissement peut être établi :

- par éléments ;
- par catégorie d'éléments
- ou pour un ensemble d'éléments constitutifs d'une unité complexe spécialisée.

Fonctionnement du compte amortissements des immobilisations

Les comptes d'amortissements des immobilisations sont crédités par le débit du compte 681 "dotations aux amortissements et aux provisions - charges d'exploitation", du compte 686 ou du compte 687.

Les amortissements - autres que les amortissements dérogatoires - sont portés à l'actif en déduction de la valeur des postes qu'ils concernent, sous la forme prévue par le modèle de bilan.

Les comptes 681, 686 et 687 sont débités du montant respectif des dotations de l'exercice aux amortissements et aux provisions par le crédit des subdivisions des comptes d'amortissements et de provisions concernées.

Annexe 3 : Extrait du règlement n°2002-10 du CRC

Art. 322-1 :

- 1- Un actif amortissable est un actif dont l'utilisation par l'entité est déterminable.
- 2- L'utilisation pour une entité se mesure par la consommation des avantages économiques attendus de l'actif. Elle peut être déterminable en termes d'unités de temps ou d'autres unités d'œuvre lorsque ces dernières reflètent plus correctement le rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif.

L'utilisation d'un actif est déterminable lorsque l'usage de l'actif par l'entité est limité dans le temps. Cet usage est limité dès lors que l'un des critères suivants, soit à l'origine, soit en cours d'utilisation, est applicable : physique, technique, juridique. Ces critères ne sont pas exhaustifs.

Si plusieurs critères s'appliquent, il convient de retenir l'utilisation la plus courte résultant de l'application de ces critères.

- 3- Le montant amortissable d'un actif est sa valeur brute sous déduction de sa valeur résiduelle.

L'amortissement d'un actif est la répartition systématique de son montant amortissable en fonction de son utilisation.

Le plan d'amortissement est la traduction de la répartition de la valeur amortissable d'un actif selon le rythme de consommation des avantages économiques attendus en fonction de son utilisation probable.

Le mode d'amortissement est la traduction du rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif par l'entité.

- 4- La dépréciation d'un actif est la constatation que sa valeur actuelle est devenue inférieure à sa valeur nette comptable.
- 5- La valeur brute d'un actif est la valeur d'entrée dans le patrimoine ou sa valeur de réévaluation, sous réserve des dispositions de l'article 332-4 relatives aux titres évalués par équivalence et de celles de l'article 350-1 relatives à la réévaluation.
- 6- La valeur résiduelle est le montant, net des coûts de sortie attendus, qu'une entité obtiendrait de la cession de l'actif sur le marché à la fin de son utilisation.

La valeur résiduelle d'un actif n'est prise en compte pour la détermination du montant amortissable que lorsqu'elle est à la fois significative et mesurable.

- 7- La valeur nette comptable d'un actif correspond à sa valeur brute diminuée des amortissements cumulés et des dépréciations.
- 8- La valeur actuelle est la valeur la plus élevée de la valeur vénale ou de la valeur d'usage sous réserve des dispositions de l'article 332-3 relatif aux titres de participation et de celles de l'article 332-4 relatives aux titres évalués par équivalence.
- 9- La comparaison entre valeur actuelle et la valeur nette comptable est effectuée élément par élément.

10- La valeur vénale est le montant qui pourrait être obtenu, à la date de clôture, de la vente d'un actif lors d'une transaction conclue à des conditions normales de marché, net des coûts de sortie.

Les coûts de sortie sont les coûts directement attribuables à la sortie d'un actif, à l'exclusion des charges financières et de la charge d'impôt sur le résultat.

11- La valeur d'usage d'un actif est la valeur des avantages économiques futurs attendus de son utilisation et de sa sortie. Elle est calculée à partir des estimations des avantages économiques futurs attendus. Dans la généralité des cas, elle est déterminée en fonction des flux nets de trésorerie attendus. Si ces derniers ne sont pas pertinents pour l'entité, d'autres critères devront être retenus pour évaluer les avantages économiques futurs attendus.