

LES FACTEURS DE RISQUE HYPOTHEQUANT LA REUSSITE DE LA REFORME COMPTABLE EN CHINE

Yuan Ding¹

Résumé

La réforme comptable en Chine nous offre un bon exemple de l'harmonisation comptable internationale. Cependant, les attitudes de précipitation manifestées par les autorités pendant la réforme et la tendance irrésistible d'américanisation du système comptable chinois depuis la réforme, présentent plusieurs risques pour la faisabilité du nouveau système. Cet article tente de présenter une vue de synthèse de cette réforme en analysant les raisons de la réforme et la voie choisie par l'Etat chinois. Il se porte particulièrement sur les incompatibilités existantes entre le nouveau système et les réalités économiques et professionnelles du pays, ainsi que les risques encourus dans les domaines à la fois de la réglementation et de la pratique comptable.

Mots clés. - Chine, Réforme comptable, Harmonisation comptable, Risque

Abstract

The accounting reform in China offers a good example of international accounting harmonisation. In the mean time, the attitudes of anxiety showed by the Chinese authorities during the reform and the irresistible Americanisation of the Chinese accounting system since the reform, present several risks for the feasibility of the new establishing system.

This article tries to make an overview of this reform, by analysing the reasons of the reform and the way chosen by the state. It focuses particularly on existing incompatibility between the new system and the economic and professional realities, and the presenting risks both in the fields of accounting regulation and practice.

Keywords. - China, Accounting reform, Accounting harmonisation, Risk

¹ Professeur affilié Département Comptabilité et Contrôle de Gestion Groupe HEC 78351 Jouy-en-Josas Cedex

Téléphone : 01 39 67 74 77 Télécopie : 01 39 67 70 86 E-mail : ding@hec.fr

Comme tout phénomène politico – économique, la comptabilité s’adapte toujours à son environnement. Depuis une dizaine d’années, on assiste à une multiplication des implantations des entreprises à l’étranger et à un développement des cotations des sociétés étrangères sur les différentes places financières internationales. Dans cette tendance d’ouverture et d’intégration économique, il est plus que jamais nécessaire d’harmoniser les pratiques comptables entre les différents pays.

S’inscrivant dans ce courant, la grande mutation comptable, qui se produit en Chine depuis la réforme économique en 1978 et qui a abouti en 1993 à un changement radical de la doctrine comptable, nous offre un bon exemple des efforts d’harmonisation. Depuis, elle attire constamment, dans le domaine de la comptabilité internationale, les attentions des chercheurs à la fois anglophones (A. T. Russel, D. C. Yang and X. Mao, 1994 ; G. M. Winkle, H. F. Huss and C. Xi-Xu, 1994 ; Blake, J. and Gao, S., 1995 ; C. B. Roberts, C. A. Adams, R. W. K. Woo and X. Wu, 1995 ; Z. Xiao, D. O. Young, J. R. Dyson and A. Pan, 1995 ; Y. Chen, P. Jubb & A. Tran, 1997 ; B. Xiang, 1998 ; Y. W. Tang, 1999) et francophones (Gervais, 1993, 1996 ; Gervais et Zheng, 1994 ; Zhang et Gervais, 1995 ; Ding et Tétard, 1997, 1998 ; Laulusa, 1997 ; Ding, 1998).

Cependant, les attitudes de précipitation manifestées par les autorités pendant la réforme et la tendance irrésistible d’américanisation du système comptable chinois depuis la réforme, présentent plusieurs risques pour la faisabilité du nouveau système.

Cet article tente de présenter une vue de synthèse de cette réforme en quatre parties. Premièrement, il analyse les raisons de cette réforme qui est une conséquence directe de la réforme et de l’ouverture de l’économie de ce pays. Deuxièmement, l’article présente chronologiquement le déroulement de cette réforme comptable. Troisièmement, il étudie la structure du nouveau système comptable chinois comprenant les lois, les normes et les autres dispositifs complémentaires. Quatrièmement, il se porte particulièrement sur les incompatibilités existantes entre le nouveau système et les réalités économiques et professionnelles du pays, ainsi que les risques encourus dans les domaines à la fois de la réglementation et de la pratique comptable.

1. Les raisons de la réforme comptable en Chine

Les efforts d’harmonisation engagés par les autorités chinoises dans le domaine comptable sont une conséquence directe de la réforme et de l’ouverture de l’économie de ce pays. Cette évolution s’explique par plusieurs raisons : changement de la fonction de l’administration publique, pluralisation des formes de propriété et des opérations des entreprises, et ouverture de l’économie vers l’extérieur.

D’abord, le passage de l’économie planifiée à l’économie de marché réoriente le rôle de l’Etat chinois dans l’économie. De contrôleur direct de l’économie, il devient intervenant indirect ; de dirigeant de l’entreprise, il en devient un des propriétaires ; de seul utilisateur de

l'information comptable, il en devient un parmi d'autres. Mais ce changement s'est opéré selon un parcours difficile et progressif, qui a duré et dure toujours depuis décembre 1978.

Ensuite, ce changement s'accompagne d'une pluralisation des formes de propriété des entreprises et de leurs opérations. A côté des entreprises d'Etat et collectives, on trouve maintenant des entreprises privées, des sociétés d'économie mixte et des coentreprises sino-étrangères. La société par actions est reconnue par l'Etat comme la voie désirée pour réformer les anciennes entreprises d'Etat. Environ un millier de sociétés sont actuellement cotées sur les deux places boursières, Shanghai et Shenzhen, et ce nombre ne cesse pas d'augmenter. Grâce à une autonomie plus grande, les entreprises se diversifient, les groupes plurisectoriels et multinationaux apparaissent et les opérations boursières se développent. L'ancien système comptable fondé sur les secteurs et les types de propriété est obligé de laisser sa place à une comptabilité plus harmonisée.

Enfin, l'ouverture de l'économie chinoise sur l'extérieur constitue la troisième raison de la réforme comptable. Afin de réaliser son ambitieux programme de modernisation, la Chine a besoin de capitaux et de technologies, ce qui conduit les Chinois à adopter une politique d'attraction des investissements étrangers directs. Les signes de réussite de cette ouverture sont nombreux : la Chine est aujourd'hui le deuxième destinataire des investissements internationaux après les Etats-Unis et le onzième pays dans l'activité import-export. Elle est à l'origine d'émission d'actions et d'obligations sur les grands marchés internationaux. Ces différents flux imposent à la Chine la nécessité d'avoir une comptabilité plus compréhensible par le monde extérieur.

Notre analyse montre que, d'une part, la réforme économique chinoise était un souhait des autorités qui ont voulu restructurer son système économique (y compris le système comptable) afin d'assurer la poursuite de l'économie sur la voie de réforme et d'ouverture et que, d'autre part, l'environnement économique en Chine a profondément changé depuis les deux dernières décennies, ce qui rend obsolète l'ancien système comptable qui fut conçu pour une économie planifiée de type soviétique. Il est donc évident que la réforme comptable chinoise résulte à la fois d'une volonté interne et d'une obligation externe.

2. La voie de réforme choisie par les autorités chinoises

Après la fondation de la République populaire de Chine en 1949, à l'aide des experts russes, le système comptable unifié de l'Union soviétique fut transplanté à l'Empire du Milieu, ce système se caractérisait par les règles comptables fondées sur les secteurs et les types de propriété. Bien que ce système fut fortement perturbé par la campagne de Grand Bond en avant (1958-1961) et paralysé par la Révolution Culturelle (1966-1976), il perdura jusqu'au début des années 90. Pourtant, depuis la réforme, le développement du secteur privé et l'arrivée des investissements étrangers ont rendu ce système comptable de plus en plus démodé. Tout au long des années quatre-vingts, les autorités tentèrent de remédier à cette

situation en autorisant à certains types d'entreprises des pratiques qui ne l'étaient pas dans l'ancien système².

Cependant, cette approche devint de moins en moins efficace avec l'approfondissement de la réforme, ce qui poussa l'Etat chinois à prendre une voie plus radicale : réformer l'ensemble du système comptable chinois et adopter des pratiques comptables courantes dans la communauté internationale. A cette fin, la *China Society of Accounting*³, organisation académique officielle du Ministère des Finances, forma en 1987 une équipe de recherche portant sur la théorie comptable et les normes comptables. Et puis, en octobre 1988, le Ministère des Finances constitua un groupe de travail pour préparer le projet des normes comptables conforme aux pratiques comptables internationales. Plusieurs mesures furent prises pour atteindre l'objectif :

Premièrement, le premier projet de norme préparée en 1990 fut la Norme Comptable de Base qui est similaire au cadre conceptuel de l'IASC ou du FASB et qui a pour objet de servir comme base dans le futur développement des normes comptables. Pour avoir des avis des experts internationaux sur ce projet, le Ministère organisa en 1992 un symposium international de normes comptables à Shenzhen réunissant des experts en provenance de l'IASC, des Etats-Unis, du Singapour et de Hong Kong.

Deuxièmement, le Ministère engagea le cabinet Deloitte Touche Tohmatsu International en tant que conseiller dans la préparation de normes comptables et spécialiste de l'introduction et de l'interpréter des normes comptables des principaux pays et des organisations internationales.

Troisièmement, deux comités consultatifs furent aussi établis : l'un comprenant des experts comptables internationaux, l'autre des experts chinois.

La Norme Comptable de Base fut promulguée fin 1992 et entrée en vigueur le 1 juillet 1993. Aussitôt après, la Chine publia une trentaine de normes comptables spécifiques. A l'origine, le Ministère voulut compléter l'ensemble des normes en trois ans, ce qui aurait pu conduire rapidement la comptabilité chinoise au niveau international. Cette idée fut très vite prouvée trop optimiste. Le Ministère hésita entre l'approbation simultanée de toutes ces normes et la publication progressive une par une, et entre l'application globale à toutes les entreprises et l'application initiale uniquement aux sociétés cotées (B. Lu, 1994).

² La dotation des provisions de dépréciation de stocks et de créances fut autorisée en 1983 pour les entreprises ayant des investissements étrangers. En 1992, les autorités ont ordonné aux entreprises d'Etat transformées en sociétés par actions de préparer leurs comptes qui ressemblent plus à ceux des pays anglo-saxons qu'à ceux de type soviétique.

³ Fondée le 6 janvier 1980 à Pékin par le Ministère des Finances, la *China Society of Accounting* (CSA) est une organisation populaire de recherche comptable regroupant les professionnels comptables. Sa mission de base est d'organiser et de promouvoir les activités académiques parmi les membres afin d'augmenter le niveau scientifique de la comptabilité chinoise et de servir à accélérer la modernisation socialiste du pays. A la différence de l'AFC, l'CSA regroupe non seulement les universitaires mais aussi les praticiens, y compris les professionnels libéraux. Il faut noter qu'au plan financier, la CSA est entièrement dépendante du Ministère et donc fortement influencée par le dernier.

Finalement, les autorités adoptèrent la voie la plus prudente : depuis mai 1997, seulement huit normes spécifiques furent approuvées par les arrêtés ministériels et toutes furent initialement appliquées seulement aux sociétés cotées (sauf la norme concernant la restructuration des dettes).

En attendant la parution complète des normes spécifiques et en évitant des vides dans la pratique comptable, des mesures transitoires furent adoptées sous la forme de treize règles comptables pour les branches d'activités. Ces règles comptables reprirent la logique de la comptabilité sectorielle sauf quelques modifications concernant les méthodes comptables. C'est la raison pour laquelle, jusqu'à ce jour, les pratiques sont très peu touchées par la réforme comptable (F. Liu, 1996, p.273).

3. La structure du nouveau système comptable en Chine

A la suite de la réforme de 1993, l'ancien corps des règles comptables, fondé sur les secteurs et les types de propriétés, fut remplacé par un système de normes qui s'applique indistinctement à tous les secteurs et à tous les types de propriétés. Ce dernier est plus proche du mode de la réglementation comptable aux Etats-Unis. La réglementation comptable actuelle est basée sur les dispositifs juridiques de différents niveaux : ceux sous forme de loi (la loi comptable et la loi des experts-comptables), les normes comptables et les règles comptables sectorielles sous forme d'arrêté ministériel, ainsi que les autres dispositifs ayant des impacts sur les affaires comptables (le droit des sociétés et le décret provisoire sur le contrôle de l'émission et des transactions portant sur les actions).

3.1 La loi comptable et la loi des experts-comptables

La loi comptable et celle des experts-comptables forment le niveau le plus élevé de la réglementation comptable chinoise.

La loi comptable, promulguée par l'Assemblée du peuple en 1985, fut révisée en décembre 1993 afin de s'adapter au nouveau contexte de la réforme comptable. Ce texte est composé de six chapitres, tels que les dispositifs généraux, l'enregistrement comptable, le contrôle comptable, l'organisation et les effectifs comptables, les responsabilités légales et les dispositifs finaux. La loi désigne notamment le Ministère des Finances comme l'organisme de tutelle de la réglementation comptable. Elle définit aussi les champs de l'enregistrement comptable, les responsabilités de préparation des inventaires et des comptes annuels, ainsi que le rôle de contrôle joué par les comptables dans leurs établissements. La loi comptable a valeur de constitution dans le système comptable chinois.

En raison de l'importance croissante de la profession comptable libérale dans la vie économique, l'Assemblée du peuple approuva, en octobre 1993, une loi entièrement consacrée à la réglementation de cette profession. Cette loi fournit un cadre juridique clair aux pratiques des experts-comptables.

3.2 Les normes comptables

Au-dessous de la loi comptable, les pratiques comptables sont réglementées par les normes comptables des entreprises, y compris la Norme Comptable de Base publiée par le Ministère des Finances en novembre 1992, les 8 normes spécifiques approuvées depuis 1997, et les autres 23 normes spécifiques sous forme de projet exposé. La Norme Comptable de Base définit les objectifs comptables, les principes et les éléments comptables de base, et chaque norme spécifique sert de guide dans les pratiques comptable sur un thème précis. Les 8 normes spécifiques publiées sont :

La publicité des relations et des transactions des parties liées (22/05/97)

Le tableau des flux de trésorerie (20/03/98)

Les éventualités et événements survenant après la date de clôture de l'exercice (12/05/98)

La restructuration des dettes (12/06/98)

Les revenus (20/06/98)

Les investissements (24/06/98)

Les contrats de construction (25/06/98)

Les politiques comptables et les changements dans les politiques et évaluations comptables (25/06/98)

Excepté la norme concernant la restructuration des dettes, les autres sept normes sont initialement appliquées seulement aux sociétés cotées. Pour les entreprises non-cotées, les treize règles comptables pour les branches d'activités sont établies par le Ministère pour encadrer leurs pratiques comptables. Il faut noter aussi que les sociétés chinoises cotées à l'étranger sont obligées d'utiliser les normes de l'IASC (ou celles de Hong Kong si la cotation s'y passe.).

3.3 Le droit des sociétés et la réglementation complémentaire

Outre ces normes comptables, le droit des sociétés publié en décembre 1993 consacra un chapitre entier définissant les obligations comptables des sociétés (SA et SARL), y compris le contenu du rapport annuel, la publicité des informations, la répartition du bénéfice, etc.

En ce qui concerne les sociétés cotées, le chapitre 6 du Décret provisoire sur le contrôle de l'émission et des transactions portant sur les actions, publié le 22 avril 1993, indiqua les responsabilités de publicité des informations de ces sociétés, telles que le délai de publicité, le rapport semestriel, le rapport annuel, etc. Depuis le 1 juillet 1999, la loi sur les opérations boursières est mise en application. Elle définit dans son sous-chapitre 3 du Chapitre 3 les informations que les sociétés cotées doivent publier et les responsabilités légales relatives.

4. Les incompatibilités et les risques après la réforme comptable chinoise

Grâce à leur mentalité pragmatique, les Chinois ont réussi à instaurer un nouveau système comptable radicalement différent de l'ancien en peu de temps. Cependant, entre ce nouveau système et le contexte économique et professionnel actuel, il existe certaines incompatibilités qui sont dues non seulement à l'exotisme du nouveau système très marqué par la tendance d'américanisation, mais aussi à la continuité historique des anciennes pratiques politiques et économiques. Dans cette partie, nous allons essayer d'évoquer ces incompatibilités existantes entre le nouveau système et les réalités économiques et professionnelles du pays, ainsi que les risques encourus dans les domaines à la fois de la réglementation et de la pratique comptable.

4.1 Les incompatibilités et les risques dans la réglementation comptable

Harmoniser son système avec les pratiques internationales est toujours une action volontaire dans la réforme comptable chinoise. Pourtant, il est nécessaire de noter que dans certains aspects de la réglementation comptable, il manque de cohérence à la fois avec l'environnement actuel et au sein du propre système comptable.

4.1.1 *Le choix de la forme de la réglementation comptable*

Après la réforme de 1993, la forme de la réglementation comptable en Chine suivit la voie anglo-saxonne, c'est-à-dire l'abandon du système de plan comptable unifié et l'adoption de la nation de normes comptables.

Pourtant, les deux formes de réglementation comptable existent dans les principaux pays au monde : Les pays de l'Europe continentale préfèrent l'approche de plan comptable unifié, et en même temps, les nations anglophones choisissent l'autre formule. En effet, le vrai domaine dans lequel la Chine doit s'harmoniser avec les pratiques internationales est celui des différentes méthodes de comptabilisation et d'évaluation. Autrement dit, chaque pays peut harmoniser ses pratiques comptables soit sous forme de normes (GAAP) soit sous forme de plan comptable unifié.

De plus, réglementer la comptabilité avec des normes obéit aux caractéristiques spécifiques de l'environnement comptable dans les pays anglo-saxons : Le FASB aux Etats-Unis, l'ASB en Grande Bretagne ou encore l'IASC sont tous des organisations professionnelles privées avec une grande flexibilité et une forte participation de la profession comptable. Les normes comptables laissent souvent une marge de main-d'œuvre importante pour les interprétations et les choix professionnels, ce qui demande une profession comptable bien développée et formée. Pourtant, en Chine, la réglementation comptable reste une affaire du Ministère des Finances, et la profession comptable est très mal formée : Parmi les douze millions de comptables d'entreprises, moins de 10% ont eu des formations supérieures spécialisées (J. P. He, 1997). La situation dans la profession libérale est également similaire : selon les dernières statistiques de l'Ordre des Experts-Comptables de Chine, 52% des experts-comptables ont

plus de 60 ans ; seulement 18% des experts-comptables ont des diplômes de l'éducation supérieure (Y. W. Tang, 1999).

Cette incompatibilité entre la forme de la réglementation comptable et la réalité de l'environnement comptable nuit à l'application efficace de ces normes comptables publiées.

4.1.2 Le processus de l'élaboration des normes comptables

Les normes comptables (notamment les normes spécifiques) ne sont pas élaborées dans un processus déductif en provenance des pratiques existantes, mais plutôt empruntées directement à des pratiques étrangères, ce qui explique une forte influence anglo-saxonne dans les textes : *“Certains normes sont même traduites mot à mot du texte en anglais. Parfois, on a eu du mal à trouver les équivalents en chinois.”* (Z. Y. Liu, membre du Comité des normes comptable, 1998).

Cette transplantation artificielle manque de base économique et professionnelle en conformité pour son application efficace : de nombreux comptables s'interrogent même sur la nécessité de changer les pratiques existantes et d'opter aux normes comptables ; des fonctionnaires dans les différents niveaux gouvernementaux trouvent le nouveau système “exotique” et peu pratique pour leur usage statistique et administratif. Ayant des doutes de l'adaptabilité de ces normes à la réalité chinoise (Y. W. Tang, 1998), le Ministère hésite entre l'approbation en même temps de toutes ces normes et la publication progressive une par une, et entre l'application globale à toutes les entreprises et l'application initiale uniquement aux sociétés cotées (B. Lu, 1994). Cette hésitation montre clairement que l'Etat chinois a conscience du risque possible d'une adoption pure et simple du modèle anglo-saxon dans son pays bien que ce modèle se présente jusqu'à aujourd'hui comme la référence dominante de la réforme comptable chinoise.

Finalement, les autorités adoptèrent la voie la plus prudente : depuis mai 1997, seulement 8 normes spécifiques furent approuvées par les arrêtés ministériels et toutes sont initialement appliquées seulement aux sociétés cotées (sauf la norme concernant la restructuration des dettes).

4.1.3 Les objectifs comptables

Après la réforme, les objectifs comptables chinois se caractérisent par une forte particularité : une grande importance accordée aux considérations macro-économiques de l'Etat. L'Article 11 de la Norme Comptable de Base précise : *“ L'information comptable doit se conformer aux exigences de l'administration macro-économique de l'Etat, satisfaire les besoins des parties intéressées à la compréhension de la situation financière et du résultat d'exploitation de l'entreprise, et satisfaire également les besoins de l'entreprise elle-même pour renforcer le contrôle interne d'exploitation.”* Le contenu de cet article est en conformité avec le contexte politique et économique actuel en Chine. D'une part, les entreprises publiques dominent toujours les secteurs majeurs de l'économie, malgré la faiblesse des performances de certaines d'entre elles. D'autre part, perdure encore la volonté des autorités publiques de préserver le régime socialiste en Chine.

Néanmoins, le modèle comptable emprunté par les Chinois est venu des pays anglo-saxons où les besoins comptables du gouvernement et de la gestion interne de l'entreprise sont

subordonnés à ceux des investisseurs. Selon Y. W. Tang (1999), “une chose est certaine, un système comptable, qui satisfait ces trois groupes, doit être sensiblement différent d’un système qui se concentre sur les investisseurs. Nous trouvons que nous ne pouvons pas adopter simplement de nombreux concepts et principes comptables, développés dans les autres pays où la comptabilité est désignée aux investisseurs, pour satisfaire les besoins du gouvernement et des dirigeants de l’entreprise.

4.1.4 Les contraintes des règles de contrôle financier

Les contraintes des règles de contrôle financier sur la pratique sont aussi un problème du système actuel. Depuis toujours, la comptabilité de l'entreprise a été réglementée par le système du contrôle financier de l'Etat, dont les buts sont d'assurer une bonne utilisation des fonds publics par l'entreprise et une source stable de rentrées fiscales. Mais ce fonctionnement n'est plus adapté à l'économie de marché dans laquelle l'Etat n'est qu'un intervenant parmi d'autres.

Malheureusement, avec la publication des normes comptables générales fin 1992, des règles de contrôle financier furent également élaborées, qui confirmèrent la continuité de la supériorité du contrôle financier pratiqué par l'Etat sur la comptabilité. Ce mécanisme, qui exerce des contraintes sur les méthodes d'identification et d'évaluation comptables, altère la qualité de l'information sur la situation financière et les performances de l'entreprise. Par exemple, d'après le rapport de l'*Asian Development Bank* et de la *State Economics & Trade Commission* de Chine “*China Enterprise Bankruptcy and Reorganisation*” (S. G. Li, M. Ge & Q. Li, 1996, p.106), une entreprise, qui possède un actif total de 260 millions de yuans, a un poste de clients douteux, dont le montant s'élève à 18 millions de yuans, et une perte de valeur potentielle de l'actif circulant de 24 millions de yuans, c'est-à-dire une augmentation artificielle de l'actif de 42 millions de yuans, soit 16,2% de l'actif total. Ce résultat découle d'un contrôle financier sévère des provisions.

En conséquence, des critiques s'élèvent en Chine pour demander l'arrêt de l'application générale de ces règles de contrôle financier, le renforcement du droit des sociétés, des opérations boursières et de la fiscalité en y intégrant les dispositions utiles de ces règles, et la création d'un texte de contrôle financier exclusivement réservé aux entreprises publiques (S. G. Li, M. Ge & Q. Li, 1996, p.106).

4.1.5 Les incompatibilités entre la Norme Comptable de Base et les normes spécifiques

Il y a aussi une incohérence entre la Norme Comptable de Base et les normes spécifiques. Comme ce que nous avons déjà évoqué, la Norme Comptable de Base publiée en 1992 joue le rôle de cadre conceptuel pour la comptabilité chinoise. Elle devrait donc aborder les notions comptables de base et éviter des sujets détaillés pour assurer sa stabilité relative et sa cohérence avec les normes spécifiques.

Pourtant, à cause de l'absence des normes spécifiques au moment de sa publication et pour assurer sa capacité opérationnelle, la Norme de Base inclut certains dispositifs détaillés concernant les définitions, les classements et les méthodes d'évaluation des éléments comptable. Par conséquent, la Norme de Base n'est plus de base et sa stabilité ne peut plus

être assurée. Par exemple, la Norme de Base stipule que les investissements à court terme doivent être évalués par leur coût historique. Pourtant, la norme spécifique “Investissements” autorise déjà l'évaluation de ce type d'investissement par leur valeur de marché quand elle est moins élevée.

4.2 Les incompatibilités et les risques dans la pratique comptable

Jusqu'ici ont été évoqués les incompatibilités et les risques dans la réglementation comptable. Comme il s'agit d'un processus progressif et difficile, il existe encore, même dans les domaines harmonisés, des points ignorés par la pratique comptable.

4.2.1 L'application partielle du principe de prudence

La spécificité la plus importante dans la pratique comptable réside dans l'application partielle du principe de prudence. Bien que ce principe soit reconnu par la Norme Comptable de Base, son utilisation reste limitée.

Premièrement, le principe du coût historique est strictement respecté avec, comme corollaire, une quasi-impossibilité de procéder à une réévaluation des actifs. Dans le même ordre d'idée, la méthode de la valeur minimale pour les stocks et les titres est très peu utilisée dans la pratique comptable chinoise.

Deuxièmement, bien que les délais d'amortissement des immobilisations aient été sensiblement raccourcis depuis la réforme de 1993, ils restent tout de même nettement supérieurs aux moyennes internationales. Par exemple, le délai d'amortissement des bâtiments commerciaux en Chine est de 30 à 40 ans, mais celui en France est de 25 ans ; quant aux machines et équipements, le délai en Chine est de 10 à 28 ans, mais il n'est que de 5 à 10 ans en France. La méthode d'amortissement dominante est la méthode linéaire. La méthode accélérée est réservée à certains secteurs de pointe, et sous la condition d'une approbation par les autorités fiscales.

Troisièmement, la comptabilité chinoise ne permet seulement que deux types de provisions : pour créances douteuses et pour dépréciation des stocks. De plus, leurs taux de prélèvement ont un plafond fixé dans les deux cas à 0,5% des soldes annuels des comptes clients et des comptes de stocks.

Toutes ces pratiques sont autant plus dangereuses que la Chine connaît depuis dix ans une inflation à deux chiffres en moyenne. En conséquence, il se produit un appauvrissement réel des entreprises. Ces règles strictes et rigides, qui obéissent uniquement à un intérêt fiscal, nuisent à l'existence d'une image fidèle de l'entreprise. Ceci traduit clairement le raisonnement fondamental du droit continental dans la société chinoise, qui est tout à fait à l'opposé de la logique anglo-saxonne.

4.2.2 L'ignorance de l'importance de l'annexe

Bien que l'importance des annexes soit nettement soulignée dans les normes comptables générales, en réalité, les rapports annuels de la plupart des entreprises (sauf les sociétés cotées) ne comprennent que les états financiers. Cette carence nuit à la qualité de l'information, car le nouveau système offre plus de possibilités de choix dans l'identification et

l'évaluation comptable, et ces choix de méthode prennent une grande valeur aux yeux des investisseurs.

L'absence d'annexes découle d'une habitude professionnelle (les annexes n'existaient pas dans l'ancien système.), d'une maîtrise technique insuffisante et d'un manque de normes concrètes à ce sujet. Ce problème se résoudra, sans doute, grâce à une formation ad hoc des professionnels et à la parution des normes concrètes concernant le contenu, la préparation et la publicité des annexes.

4.2.3 L'impopularité de la vérification des comptes

On se heurte aussi aux difficultés liées à l'impopularité de la vérification des comptes. Actuellement, à l'exception des sociétés anonymes et des entreprises avec investissements étrangers, toutes les entreprises échappent au contrôle des comptes, malgré les dispositions légales qui précisent cette obligation, dans les cas d'appel à l'épargne publique, de liquidation de l'entreprise et de publicité des comptes annuels.

Comme les entreprises non soumises au contrôle sont essentiellement des entreprises publiques, cela entraîne de graves conséquences : avec la réforme économique, l'Etat délègue beaucoup de pouvoirs aux dirigeants d'entreprise dans le cadre de contrats de direction par objectifs ; les indicateurs économiques, issus d'une comptabilité non contrôlée, déterminent ainsi la rémunération de ces dirigeants, ce qui peut ouvrir la porte à de nombreuses tricheries.

De plus, même quand les sociétés font vérifier leurs comptes par les experts comptables, la qualité de contrôle est souvent difficilement assurée, ceci pour plusieurs raisons : Premièrement, depuis le rétablissement du système des experts-comptables en Chine, la plupart des cabinets sont financés et gérés par de différents organismes gouvernementaux, comme des bureaux fiscaux ou de finance. L'indépendance de ces cabinets est donc largement compromise. Deuxièmement, la plupart des membres du Conseil de l'Ordre des Experts-Comptables sont nommés par le gouvernement et sortent du milieu des services administratifs plutôt que de la profession comptable, ce qui a un impact négatif sur l'indépendance de la profession. Il existe donc un dilemme, c'est que l'Ordre a besoin de l'indépendance afin de devenir une organisation professionnelle d'auto-contrôle, mais en même temps, il a besoin aussi des soutiens du gouvernement pour maintenir son autorité (Y. W. Tang, 1999). Troisièmement, il y a aussi un manque de compétence chez les professionnels. Comme ce que nous avons montré, selon les dernières statistiques de l'Ordre des Experts-Comptables de Chine, 52% des experts-comptables ont plus de 60 ans ; seulement 18% des experts-comptables ont des diplômes de l'éducation supérieure. Quatrièmement, à cause du retard de la réglementation et du manque de conscience morale, l'éthique professionnelle reste toujours un domaine d'amélioration possible. Ceci fut à l'origine de fraudes particulièrement graves, par exemple, en 1993, la *Great Wall Engineering Co.* a réussi à amasser l'équivalent de plus de 100 millions de francs français sur un simple appel à l'épargne d'autant plus délictueux qu'un cabinet comptable de Pékin l'avait certifié.

Conclusion

La vague de la mondialisation économique est en train de pénétrer dans la vie de chaque membre de cette planète. Naturellement, cette tendance constitue à la fois une opportunité et un défi pour la comptabilité qui est un des acteurs économiques les plus actifs et les plus sensibles. Les participants du milieu comptable, qu'ils soient praticiens, normalisateurs ou qu'ils soient chercheurs, se sentent plus que jamais obligés de franchir les cloisonnements nationaux.

Cette volonté favorise l'accélération des activités de l'harmonisation comptable internationale, notamment depuis les années 80. La réforme comptable depuis 1993 en Chine s'inscrit dans ce courant. Cette réforme est une conséquence naturelle des efforts engagés par ce pays dans la voie de la construction de l'économie de marché. Comme l'a affirmé D. Bailey (1995), il est fort probable que l'administration de la comptabilité par l'Etat serait remise en cause afin de permettre aux entreprises de mieux réagir aux phénomènes de plus en plus puissants de l'économie de marché. La comptabilité déterminée par l'Etat va vraisemblablement être remplacée par la comptabilité normalisée par l'Etat (i.e. une confirmation postérieure des pratiques comptables autorisées et préférées), car les exigences des préparateurs et des utilisateurs de l'information comptable deviennent distinctes dans une communauté plus large. Il faut remarquer que cette réforme chinoise était largement financée et donc influencée par la Banque Mondiale et par l'IASC. Cette influence a laissé des traces importantes de comptabilité anglo-saxonne que nous avons mentionnées précédemment. Sur ce, certains chercheurs ont commencé à parler de l'américanisation de la comptabilité chinoise (M. Gervais, 1996).

Cependant, il est évident que les comptabilités restent diversifiées d'un pays à l'autre tant que leur environnement économique, politique, légal et social est différent. Parler de la comptabilité sans se référer à son environnement est comme élever un arbre en coupant ses racines. Tout au long de ce papier, nous avons montré les incompatibilités entre le nouveau système comptable et le contexte économique et professionnel actuel, qui sont dues non seulement à l'exotisme du nouveau système très marqué par la tendance d'américanisation, mais aussi à la continuité historique des anciennes pratiques politiques et économiques. Les autorités chinoises ont compris les risques présents par ces incompatibilités pour la mise en place du nouveau système, et ils ont suivi la voie de prudence et de pragmatisme : l'application de la plupart des normes spécifiques est réservée aux sociétés cotées. De plus, l'utilisation des normes non-chinoises (des IAS, des normes de Hong Kong ou encore des US GAAP) est autorisée aux sociétés ayant des actions ouvertes aux investisseurs étrangers.

En Chine, comme ce qui s'est passé en France après l'introduction de la septième directive européenne en 1986, l'unité du modèle comptable chinois appartient au passé. Nous constatons donc le phénomène de "la comptabilité en deux vitesses". Les avantages et les inconvénients de cette déconnexion entre les comptes consolidés et les comptes sociaux sont apparus également en Chine comme ils ont déjà provoqué des débats très vifs en France : B. Colasse (1996, p.353) indique que les options, non-autorisées dans les comptes individuels, "*offertes aux préparateurs des comptes consolidés visent à leur permettre de décrire le plus 'fidèlement' possible les groupes mais on peut imaginer qu'elles soient simplement utilisées comme un instrument de politique comptable pour façonner du groupe l'image que ses*

dirigeants estiment la plus avantageuse. Par ailleurs, il est évident qu'il devient difficile (ce qui est un objectif de la normalisation) de faire des comparaisons inter-groupes à partir du moment où les groupes comparés appliquent des principes comptables différents. Enfin, ces options font que les comptes d'un groupe peuvent être préparés selon des modalités différentes, ce qui rend difficile un aller-retour analytique souvent très utile entre les comptes de celle-ci et les comptes de son groupe. Les options proposées peuvent donc constituer un obstacle pour l'analyse financière externe.” Selon C. Hoarau (1995), cette déconnexion entre les comptes consolidés et les comptes sociaux a l'effet de briser l'équilibre entre les différents partenaires sociaux que représente l'ensemble de la réglementation comptable en France et d'imposer une approche fondée sur des attitudes sociales bien différentes de celles de la France.

L'importance des places financières dans les pays anglo-saxons, la puissance des investisseurs institutionnels de ces pays, la dominance mondiale des cabinets comptables d'origine anglo-saxonne et encore l'universalité de la langue anglaise, font que la comptabilité anglo-saxonne s'impose comme la seule référence aux pratiques comptables des entreprises ayant des dimensions internationales. Cette tendance a inévitablement entraîné une américanisation ou anglicisation des pratiques comptables des grands groupes multinationaux en France et en Chine comme cela s'est déjà produit dans d'autres pays.

Il est donc possible qu'à terme, l'homogénéité des comptes des groupes multinationaux de pays différents se solde par une hétérogénéité de leurs comptes avec ceux des PME ou des sociétés non-cotées de leur propre pays. Selon F. D. S. Choi et G. G. Mueller (1992, p.261-262), les entreprises multinationales entrant dans les marchés des capitaux mondiaux sont des premières cibles pour l'application des normes internationales. Cependant, les PME nationales ne semblent pas obligées d'accepter ces normes sophistiquées. Ces dernières sont mieux servies par leurs normes nationales respectives. Pour des pays comme la Chine et la France, qui sont des pays de droit écrit où le modèle comptable subit profondément l'influence fiscale, cette séparation entre comptes sociaux et comptes consolidés est peut-être le prix à payer pour satisfaire la demande d'information comptable et financière que les investisseurs attendent.

Il faut aussi noter que l'harmonisation comptable internationale ne se fait pas dans le sens unique où les systèmes comptables des pays non-anglophones convergent vers ceux des pays anglophones. Petit à petit, ces derniers ont aussi appris des expériences des premiers. Comme nous l'a montré P. Walton (1996, p.114), dans les pays anglo-saxons, “*on peut noter la tendance à émettre des règles qui sont de plus en plus détaillées, pour limiter la possibilité de litiges et aussi pour diminuer la possibilité qu'auraient les entreprises de trouver les lacunes qu'elles pourraient exploiter.*” Un autre changement qui se manifeste actuellement est “*la compréhension que les besoins des petites et moyennes entreprises n'ont pas été très bien servis par la comptabilité anglo-saxonne. L'Australie et la Nouvelle-Zélande ont introduit des changements dans leur réglementation récemment pour permettre aux PME de présenter leurs informations financières d'une façon allégée, voire, pour les très petites, ne pas fournir une plaquette annuelle. En Grande-Bretagne, un groupe de travail de la profession a publié une proposition de normes pour les PME, tout en proposant que dans l'avenir les normes de l'ASB soient ciblées purement sur les grandes entreprises et que les PME aient une réglementation différente.*”

Références bibliographiques

- Bailey, D. (1995) 'Accounting in transition in the transitional economy', *The European Accounting Review*, 1995, 4 :4, 595-623.
- Blake, J. & Gao, S. (1995) *Perspectives on Accounting and Finance in China*, Routledge.
- Chen, Y., Jubb, P. & Tran, A. (1997) 'Problems of Accounting Reform in the People's Republic of China', *The International Journal of Accounting*, Vol. 32, No. 2, pp. 139-153.
- China Association of Certified Public Accountants (1996) *Guide of the independent audit principles of the CPAs in China*, Dalian: Press of Northeast University of Finance and Economics. (en chinois)
- China Ministry of Finance (1992) Enterprise General Accounting Standards, Order No. 5 of the Ministry of Finance on 30 November 1992.
- Colasse, B. (1996 B) *Comptabilité Générale*. 5^{ème} éd. Paris : Editions Economica.
- Ding, Y. (1998) 'La mise en place de la comptabilité consolidée en Chine : vers une meilleure évaluation des performances de l'entreprise', *les Actes du 19^{ème} Congrès de l'AFC*, 189-198.
- Ding, Y. & Tétard, P. (1997) 'Réforme de la comptabilité chinoise et harmonisation comptable', in *IASC : vers la convergence des normes comptables nationales ?*, M.-J. Brosse (éd.), 119-137. Paris : Collection Mazars & Guérard.
- Ding, Y. & Tétard, P. (1998) 'La profession comptable libérale en Chine', *Revue française de comptabilité*, n°300, mai 1998, 77-81.
- Gervais, M. (1993) 'L'évolution de la comptabilité chinoise', *Revue française de comptabilité*, n°246, juin 1993, 93-98.
- Gervais, M. (1996a) 'La réforme du système comptable dans les entreprises chinoises', *les Actes du 17^{ème} Congrès de l'AFC*, 95-115.
- Gervais, M. & Zheng, C. (1994) 'Les problèmes rencontrés par la mise en application des nouvelles normes comptables en Chine', *Cahiers de recherche de l'Institut de Gestion de Rennes*, n°54, août 1994.
- Hoarau, C. (1995) 'International accounting harmonisation: American hegemony or mutual recognition with benchmarks?', *The European Accounting Review*, 4:2, 217-233.
- Laulusa, J. (1997) 'L'évolution de la comptabilité dans une économie en mutation : l'expérience de la Chine', *les Actes du 18^{ème} Congrès de l'AFC*.
- Li, B. Z. (ed.) (1993) *Encyclopaedia of accounting*, Tianjin: People's Press. (en chinois)
- Li, S. G., Ge, M. & Li, Q. (1996) *China enterprise bankruptcy and reorganisation*, Beijing: People's Daily Press. (en chinois)
- Liu, Z. Y. (1998) Interview collected by the author on July 21 1998 in Beijing.
- Ma, H. (ed.) (1993) *What is a socialist market economy?*, Beijing: Development Press. (en chinois)
- Roberts, C. B., Adams, C. A., Woo, R. W. K. & Wu, X. (1995) 'Chinese Accounting Reform: The Internationalisation of Financial Reporting' in T. S. Douplik (ed.) *Advances in International Accounting*, Vol. 8, London: JAI Press Inc., pp. 201-221.

Russel, A. T., Yang, D. C. & Mao, X. (1994) 'Financial Accounting Standards in Contemporary China' in K. S. Most (ed.) *Advances in International Accounting*, Vol. 7, London: JAI Press Inc.

Tang, Y. W. (1999) 'Bumpy road leading to internationalisation – A review of accounting developments in China', Paper presented at the *American Accounting Association 1999 Annual meeting*.

Walton, P. (1996) *La comptabilité anglo-saxonne*. Paris : Editions La Découverte.

Winkle, G. M., Huss, H. F. & Xi-Xu, C. (1994) 'Accounting Standards in the People's Republic of China: Responding to Economic Reforms', *Accounting Horizons*, Vol. 8, No. 3.

Xiang, B. (1998) 'Institutional factors influencing China's accounting reforms and standards', *Accounting Horizons*, Vol. 12 No. 2, June 1998, pp. 105-119.

Xiao, Z., Young, D. O., Dyson, J. R. & Pan, A. (1995) 'Development of Accounting Standards and Conceptual Framework in China' in T. S. Douplik (ed.) *Advances in International Accounting*, Vol. 8, London: JAI Press Inc., pp. 177-199.

Zhang, S. & Gervais, M. (1995) 'Comparaison des systèmes de normes comptables chinoises et françaises', *Cahiers de recherche de l'Institut de Gestion de Rennes*, n°78, septembre 1995.