



**HAL**  
open science

# EVOLUTION ET DIVERSITE DES SYSTEMES COMPTABLES : LE CAS DE SYSTEMES COMPTABLES FRANCOPHONES

Djamel Khouatra

► **To cite this version:**

Djamel Khouatra. EVOLUTION ET DIVERSITE DES SYSTEMES COMPTABLES : LE CAS DE SYSTEMES COMPTABLES FRANCOPHONES. Mesure, évaluation, notation – les comptabilités de la société du calcul, May 2014, Lille, France. pp.cd-rom. hal-01899754

**HAL Id: hal-01899754**

**<https://hal.science/hal-01899754>**

Submitted on 19 Oct 2018

**HAL** is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

# ***EVOLUTION ET DIVERSITE DES SYSTEMES COMPTABLES : LE CAS DE SYSTEMES COMPTABLES FRANCOPHONES***

**Djamel KHOUATRA**

Maître de conférences en sciences de gestion

Université Lyon 3, IAE de Lyon – Centre de recherche Magellan - ISEOR

Courriel : [khouatra@iseor.com](mailto:khouatra@iseor.com)

## **Résumé**

La question de recherche qui fait l'objet de notre réflexion est la suivante. Les normes comptables IAS-IFRS dont la diffusion mondiale est croissante, peuvent-elle répondre aux besoins d'information des différents utilisateurs de l'information comptable ?

L'hypothèse centrale consiste à affirmer que l'unicité d'un modèle comptable qui s'imposerait au niveau mondial par le développement des normes IAS-IFRS relève du mythe.

Les systèmes comptables du secteur privé et du secteur public convergent pour se rapprocher du référentiel comptable de l'IASB. Ce référentiel comptable composé des normes internationales IAS-IFRS, complétées par des interprétations, s'apparente à un système comptable anglo-saxon. Mais les systèmes comptables continentaux francophones conservent des spécificités qui leur confèrent une relative autonomie par rapport au référentiel comptable international anglo-saxon de l'IASB.

## **Mots clés :**

système comptable, cadre conceptuel, normalisation comptable, mimétisme.

## **Abstract**

The research question that is the subject of our discussion is the following. IAS-IFRS standards that the global spread is increasing, it can meet the information needs of different users of accounting information.

The central hypothesis is to say that the uniqueness of an accounting model that applies globally through the development of IAS-IFRS is a myth.

Accounting systems of the private sector and the public sector to converge closer to the IASB accounting standards. It consists of international accounting standards IAS-IFRS, supplemented by interpretations akin to an Anglo-Saxon accounting system. But the French continental accounting systems maintain characteristics that give them a relative autonomy from the international accounting standards Anglo-Saxon of the IASB.

## **Key words :**

Accounting system, conceptual framework, accounting Standards , mimicry.

## Introduction

Les systèmes comptables sont très divers dans le temps et dans l'espace (Colette et Richard, 2000). Il n'est pas certain de pouvoir expliquer avec précision pourquoi les règles comptables sont différentes d'un pays à l'autre. On trouve cependant dans la littérature des essais de classification des systèmes comptables (Raffournier, Haller et Walton, 1997). Hostefede (1980) s'est intéressé à l'impact de la culture sur les pratiques comptables. Mueller (1968) classe les systèmes comptables selon quatre critères déterminants : le niveau de développement économique, le degré de complexité des affaires, la forme du pouvoir politique et la nature du système juridique. L'American Accounting Association (1977) retient huit facteurs permettant de classer les pratiques comptables : le système politique, le système économique, le niveau de développement économique, les objectifs de la comptabilité financière, l'origine des normes comptables, l'éducation et la formation comptable, l'application des normes et l'éthique. Nobes (1984) pour sa part, distingue six critères : le système juridique, le mode d'organisation des affaires, la structure de l'actionnariat, les marchés boursiers, la profession comptable et certains événements historiques. La typologie des systèmes comptables établie par Nobes (1984), classe les modèles comptables selon qu'ils ont une orientation micro ou macro. Dans le cadre de l'orientation micro, Nobes distingue deux niveaux : le niveau économie d'entreprise, approche théorique, et le niveau pratique des affaires, approche pragmatique d'origine britannique. Ce niveau de l'approche pragmatique se subdivise en deux niveaux : influence britannique (Royaume-Uni, Irlande, Australie, Nouvelle-Zélande) et influence américaine (Etats-Unis, Canada). Dans le cadre de l'orientation macro, Nobes identifie deux niveaux d'analyse : le niveau économie publique (Suède) et le niveau continental, gouvernement, fiscalité, lois. Ce niveau continental se subdivise en base fiscale (France, Italie, Belgique) et bas. Chaque pays a son propre système comptable qui s'inscrit dans un environnement aux multiples facettes dont les principales sont d'ordre politique, juridique, social, économique et culturel. Les différents systèmes comptables nationaux peuvent être rattachés plus ou moins à deux grands modèles comptables : le modèle anglo-saxon et le modèle d'Europe continentale appelé plus simplement modèle continental. Le modèle anglo-saxon présente les caractéristiques suivantes (Raffournier, Haller et Walton, 1997) notamment :

- il se fonde sur un droit coutumier qui laisse une place importante à la jurisprudence ;
- les normes (règles) comptables sont élaborées par des organisations professionnelles ;
- la comptabilité est déconnectée de la fiscalité ;
- elle privilégie les investisseurs actuels ou potentiels comme utilisateurs de l'information financière à cause de l'importance des marchés financiers.

Le modèle continental au contraire se caractérise ainsi (Haller et Walton, 1997) :

- il se fonde sur un droit écrit codifié ;
- les textes législatifs et/ou réglementaires donnent des règles comptables détaillées ;
- la comptabilité est étroitement liée à la fiscalité (France) ou au code de commerce (Allemagne) ;

- la comptabilité s'adresse à divers utilisateurs : créanciers, administration fiscale, investisseurs actuels ou potentiels, salariés, clients, fournisseurs.
- Les systèmes comptables des pays suivants : Australie, Canada, Etats-Unis, Nouvelle-Zélande, Royaume-Uni, sont rattachés aux modèles anglo-saxons. L'Allemagne, la Belgique, la France, l'Italie et le Japon ont des systèmes comptables appartenant à la catégorie des modèles continentaux. Le système comptable français a fortement influencé la création d'un système comptable francophone dans plusieurs pays d'Afrique, et dans des pays tels que la Roumanie et le Liban. Les systèmes comptables francophones trouvent leur fondement dans l'existence d'un Plan comptable général mais ils ont évolué et subi l'influence des normes comptables internationales IAS-IFRS dans le contexte de la mondialisation.

La question de recherche qui fait l'objet de notre réflexion est la suivante. Les normes comptables IAS-IFRS dont la diffusion mondiale est croissante, peuvent-elle répondre aux besoins d'information des différents utilisateurs de l'information comptable ?

L'hypothèse centrale consiste à affirmer que l'unicité d'un modèle comptable qui s'imposerait au niveau mondial par le développement des normes IAS-IFRS relève du mythe.

Les systèmes comptables du secteur privé et du secteur public convergent pour se rapprocher du référentiel comptable de l'IASB. Ce référentiel comptable composé des normes internationales IAS-IFRS, complétées par des interprétations, s'apparente à un système comptable anglo-saxon. Mais les systèmes comptables continentaux francophones conservent des spécificités qui leur confèrent une relative autonomie par rapport au référentiel comptable international anglo-saxon de l'IASB.

## **1 Convergences des systèmes comptables sous l'effet de la normalisation comptable internationale**

Le système comptable de la France a eu une influence sur les systèmes comptables des pays du Maghreb et d'autres pays d'Afrique mais réciproquement il a aussi bénéficié des innovations liées au Plan Comptable Général de l'organisation Commune Africaine et Malgache (OCAM). D'une façon générale, les systèmes comptables convergent et se rapprochent du référentiel comptable international de l'IASB composé des normes IAS-IFRS, complétées par des interprétations. La comptabilité publique des pays francophones et de la France en particulier, subit également l'influence des normes internationales IAS-IFRS. Ce mouvement de convergence des normes comptables du secteur public et des normes comptables du secteur privé peut se justifier par le recours à la théorie néo-institutionnaliste à orientation sociologique.

### **1.1 Influences réciproques entre le modèle comptable français et des modèles comptables francophones**

Le système comptable français tel qu'il résulte du plan comptable général de 1957 a eu des influences sur des systèmes comptables de plusieurs pays francophones. Mais à l'inverse, le

Plan comptable général de 1982 élaboré en France a bénéficié de l'expérience de l'Organisation Commune Africaine et Malgache (OCAM) en matière de normalisation comptable.

### **1.1.1 L'héritage du plan comptable français 1957**

Dans les pays du Maghreb, d'Afrique occidentale équatoriale ainsi qu'à Madagascar, pendant les années 1950 à l'époque de la colonisation, les plans comptables de 1947 et 1957 y étaient applicables. Le système comptable français se diffusait ainsi dans des modèles comptables francophones utilisés dans des pays placés sous influence française. L'influence du système comptable français sur les systèmes comptables est telle que certains auteurs utilisent l'expression « Ecole française de comptabilité » liée à celle de plan comptable (Gouadain, Grappin, 1995).

Même après l'indépendance acquise dans ces différents pays, le plan comptable de 1957 a continué à y être appliqué. Certains pays africains ont choisi de s'inspirer du plan comptable français de 1957 pour élaborer leur propre plan comptable national et en y apportant des innovations pour tenir compte de leurs besoins d'information. Il s'est agi en particulier d'établir la relation entre comptabilité privée et comptabilité nationale et de faire de la comptabilité générale un instrument d'information au service du développement national ou régional. Le mouvement de conception de plans comptables nationaux prend naissance au Maghreb avec l'adoption par la Tunisie d'un plan comptable général en 1967, suivie par l'Algérie avec son plan comptable de 1970 et 1976. Dans ces deux pays du Maghreb le plan comptable créé est très proche du plan comptable français de 1957. On peut observer une parenté, voire une filiation quasi-directe entre le plan comptable français de 1957 et les plans comptables de plusieurs pays francophones (Pérochon, 2000). L'adjectif « francophone » qui est utilisé est assez réducteur car l'influence de la normalisation comptable française a dépassé les frontières linguistiques et a opéré dans plusieurs plans comptables étrangers : en Espagne (1973), au Pérou et dans les pays du « pacte andin » (1973) et plus récemment dans des pays d'Europe centrale et orientale : notamment, Tchèque, Slovaquie, Roumanie et Vietnam.

Le système comptable tel qu'il résulte des plans comptables de 1947 et 1957 est un système comptable dualiste qui dépare la comptabilité générale et la comptabilité analytique d'exploitation<sup>1</sup>, la première faisant l'objet d'une normalisation à la différence de la seconde qui reste facultative pour les entreprises. Le PCG 1947-1957 s'applique à toutes les entreprises, quelle que soit leur taille ou leur secteur d'activité, à l'exclusion des entreprises financières. Il leur fournit un cadre comptable, une terminologie, un plan de comptes conduisant à la présentation des états financiers annuels appelés aussi documents annuels de synthèse, à l'époque le bilan et le compte d'exploitation générale de pertes et profits. Mais une limite du plan comptable 1947-1957 tient au fait qu'il n'a pas prévu de système comptable simplifié pour les très petites entreprises (Pérochon, 2000).

---

<sup>1</sup> L'expression de comptabilité analytique qui est employée dans les plans comptables de 1947 et 1957 tend à être supplantée depuis plusieurs années par l'expression comptabilité de gestion qui nous semble préférable car elle affiche explicitement son objectif d'information et d'aide à la décision pour le gestionnaire.

### 1.1.2 Les apports du plan OCAM au plan comptable général français de 1982

Le plan comptable 1957 a contribué à la diffusion de la comptabilité en Afrique francophone mais il était inadéquat aux besoins d'informations spécifiques des pays francophones d'Afrique pour leur politique de développement. En effet, le plan comptable 1957 présentait les faits économiques de l'entreprise sous une forme synthétique dans les états financiers annuels alors que les politiques de développement nécessitaient des informations nombreuses et des analyses variées (Causse, 1999).

Quatorze Etats francophones d'Afrique créent en 1966 à Madagascar, l'organisation Commune Africaine et Malgache (OCAM)<sup>2</sup> pour la réalisation de projets communs de développement avec le soutien de la France. En 1970, les chefs d'Etat de l'OCAM adoptent un Plan Comptable Général appelé plan OCAM, suite aux travaux d'un groupe de projet composé d'experts africains assistés d'experts français. Le plan OCAM se caractérise par trois innovations majeures (Pérochon, 2000) :

- la reprise de la notion de valeur ajoutée introduite dans le plan comptable tunisien de 1968,
- la possibilité d'enregistrement en cours de période des opérations dans des comptes de mouvements ou de flux de la période par opposition aux comptes de situation patrimoniale
- l'esquisse d'un tableau de financement ou de flux.

Le compte de résultat issu du plan OCAM fait le distinguo entre les charges et les produits d'exploitation, et les charges et les produits hors exploitation. Il permet de faire un calcul en cascade de Soldes Intermédiaires de Gestion (SIG) : marge commerciale, valeur ajoutée (VA) produite, résultat d'exploitation, ... La possibilité de calcul de la VA et l'introduction de notion de flux dans les enregistrements comptables contribuent au rapprochement de la comptabilité privée et de la comptabilité nationale, tel est l'objectif du plan OCAM. La comptabilité de l'entreprise constitue ainsi une source d'information pour le calcul d'un agrégat macro-économique tel que le Produit Intérieur Brut ( $PIB = \sum VA$  produites). Mais la VA est aussi un indicateur de gestion utile pour l'entreprise : le rapport VA / production informe sur le degré d'intégration de l'entreprise, la VA produite en tant que surplus de richesse créée peut servir à l'étude de sa répartition entre les différentes parties prenantes.

Le plan OCAM fournit des avancées par rapport au Plan comptable de 1957 mais il s'est heurté à plusieurs obstacles sur un plan pratique (Causse, 1999) :

- les réalités africaines de l'époque caractérisées par un manque de personnel qualifié, un manque de ressources, notamment informatiques, des inerties administratives,
- la diversité des réalités des pays africains nécessitait une adaptation par l'élaboration d'un plan national qui s'est faite au cours des années 1970<sup>3</sup>.

---

<sup>2</sup> L'OCAM a regroupé les pays qui suivent : Benin, Burundi, Cameroun, Centrafrique, Congo, Côte d'Ivoire, Dahomey devenu Togo, Gabon, Haute-Volta devenue Burkina-Faso, Niger, Rwanda, Sénégal, Tchad, Zaïre.

<sup>3</sup> Plusieurs pays ont adopté un nouveau plan comptable qui s'inspire du plan OCAM, notamment : Algérie en 1975, Côte d'Ivoire en 1972, Niger en 1976, Sénégal en 1975, Togo en 1972, Zaïre en 1975, ...

Le PCG 1982 adopté en France a repris dans le cadre du système développé de l'organisation comptable, l'analyse de la formation du résultat de l'exercice par les calculs en cascade des SIG.

## **1.2 Evolution et convergence normative des modèles comptables francophones sous l'influence des normes IAS-IFRS**

La diversité des systèmes de normalisation comptable rend nécessaire une harmonisation comptable à une échelle continentale et internationale. L'harmonisation comptable peut être définie comme « un processus institutionnel, ayant pour objet de mettre en convergence les normes et les pratiques comptables nationales et par conséquent, de faciliter la comparaison des états comptables produits par des entreprises de pays différents » (Colasse, 2000) ou « comme un processus politique visant à réduire les différences de pratiques comptables à travers le monde afin d'accroître leur compatibilité et leur comparabilité » (Hoarau, 1995). L'harmonisation comptable se distingue de la normalisation comptable, cette dernière vise à uniformiser les normes et les pratiques comptables au sein d'un même espace géographique. L'harmonisation comptable au contraire autorise une diversité des pratiques comptables, elle constitue une forme atténuée de la normalisation et une première étape vers celle-ci (Colasse, 2000).

L'IASB en collaboration avec les normalisateurs nationaux a œuvré pour une diffusion croissante des normes IAS-IFRS à l'échelle mondiale. Si l'influence de l'IASB s'est accrue à l'échelle mondiale, elle est variable selon les pays. Selon Philippe Danjou<sup>4</sup> (2013), près de 120 pays ont imposé ou permis l'application des normes IAS-IFRS.

Certains pays ont adopté purement et simplement les IAS-IFRS, d'autres ont fait évoluer leur système comptable pour y intégrer les IAS-IFRS. Certains pays interdisent l'application des IAS-IFRS à leurs entreprises nationales. Les Etats-Unis ont choisi de conserver pour le moment leurs propres normes comptables mais depuis 2002, le normalisateur américain appelé FASB, coopère avec l'IASB pour faire converger les US GAAP (Generally Accepted Accounting Principles) et les IFRS, ainsi que leur cadre conceptuel respectif.

L'Union Européenne a adopté un règlement du 19 juillet 2002 qui impose aux sociétés cotées de présenter leurs comptes consolidés selon les normes IAS-IFRS. Ce règlement européen laisse aux Etats membres la possibilité d'étendre ou non l'application des IAS-IFRS aux sociétés non cotées présentant des comptes consolidés. La France par exemple, a fait le choix de laisser optionnel la publication de comptes consolidés pour les sociétés non cotées. Il convient de noter qu'en France notamment, coexistent deux référentiels comptables : les « Full IFRS » et le PCG 1999 qui s'applique en particulier aux PME et aux micro-entreprises (TPE).

Rares sont ceux qui remettent en cause l'utilité d'une normalisation comptable internationale. Cependant, Ball (2006) cité par Raffournier (2007), ne croit pas à l'idée selon laquelle la

---

<sup>4</sup> Philippe Danjou, ancien auditeur chez Arthur Andersen, puis Directeur du service des affaires comptables de l'Autorité des Marchés Financiers (AMF), est membre du comité exécutif de l'IASB depuis 2006. Son mandat expire en 2016.

production de normes comptables uniformes conduirait à la présentation d'états financiers uniformes car les choix comptables sont guidés par des considérations économiques et politiques essentiellement locales. Ball se prononce donc plutôt en faveur d'une certaine concurrence entre normes.

L'Union européenne constitue le premier client de l'IASB car elle a délégué à ce dernier l'élaboration de normes comptables internationales applicables à l'échelle européenne. L'Union Européenne n'a pas de représentant désigné au sein du Comité exécutif (Board) mais à l'heure actuelle, 5<sup>5</sup> des 16 membres du Board sont européens, dont le Président (Pays-Bas). 4 membres proviennent des Etats-Unis et représentent 3 des 4 catégories de membres du Board : auditeurs (1 membre), préparateurs des états financiers (1 membre), utilisateurs des états financiers (2 membres), autres utilisateurs (pas de membre). Si l'on ajoute aux 4 membres du Board provenant des Etats-Unis, ceux issus des pays suivants : Afrique du Sud (1 membre), Grande-Bretagne (1 membre), Nouvelle-Zélande (2 membres dont le Vice-Président du Board), on obtient 8 membres anglo-saxons, soit la moitié du Board.

Les normes comptables internationales IAS-IFRS sont fondées sur une approche économique de la réalité qui privilégie les investisseurs mais il est loisible de se demander si ces normes comptables internationales donnent satisfaction aux besoins d'information des autres parties prenantes (Baert et Yanno, 2009). Le reporting financier résulte de l'obligation de rendre compte et de fournir des informations utiles en priorité aux fournisseurs de capitaux (Hoogervorst, 2011). Hans Hoogervorst (2011) soutient l'idée selon laquelle l'intérêt de l'investisseur restera toujours la cible principale de la normalisation comptable internationale. Il est ainsi en parfaite cohérence avec le cadre conceptuel de l'IASB qui privilégie les investisseurs appelés apporteurs de capitaux. Le reporting financier répond à un objectif de transparence. Mais comme le dit à juste titre Hans Hoogervorst (2011), le reporting financier n'est pas une science exacte. L'évaluation à la « juste » valeur de postes du bilan, préconisée par les normes IAS-IFRS a fait l'objet de vifs débats opposant détracteurs et partisans de cette méthode d'évaluation comptable. D'une façon générale, quelle que soit la méthode d'évaluation utilisée par l'entreprise, le reporting financier ne dispense pas le jugement critique de l'utilisateur averti.

L'information comptable externe a joué un rôle important dans le développement du capitalisme. Elle constitue l'un des dispositifs de la gouvernance d'une organisation, contribue au fonctionnement des marchés financiers et elle apporte un éclairage économique aux partenaires de l'entreprise, tels que le comité d'entreprise par exemple (Michaïlesco et Rougès, 2012). Mais le reporting financier parce qu'il ne représente qu'une partie du reporting global, contribue à l'atomisation du social, selon l'expression de Jean-François Lyotard (1979), auteur du post-modernisme.

Le reporting financier présenté par les groupes appliquant les normes IAS-IFRS pour la publication de leurs comptes consolidés se fonde sur un modèle sous-jacent de la valeur actionnariale. Un tel modèle semble insuffisant dans le cadre de la théorie des parties prenantes. C'est pourquoi un modèle de la valeur partenariale<sup>6</sup> peut enrichir le modèle de la

---

<sup>5</sup> Parmi les 16 membres de l'IASB, 5 sont originaires des pays suivants : Pays Bas (le Président du Board), Allemagne, France, Grande-Bretagne et Suède.

<sup>6</sup> Dans la seconde partie, les limites du modèle de la valeur actionnariale et l'intérêt d'un modèle de la valeur organisationnelle pouvant constituer une approche du modèle de la valeur partenariale, seront présentées.

valeur actionnariale. Porter (2011) plaide pour la création de valeur partagée c'est-à-dire la création de valeur globale résultant d'une coopération entre les parties prenantes. Selon Porter (2011), l'entreprise doit conjuguer création de valeur économique et création de valeur pour la société en dépassant la création de valeur étroite qu'est la création de valeur financière. La prédominance actuelle d'un modèle comptable privilégiant les investisseurs écarte la dimension partenariale et contribue à entretenir une alliance des investisseurs et des managers au détriment des autres parties prenantes (Michaïlesco et Rougès, 2012). La représentation de l'entreprise qui en résulte est ainsi partielle et partielle, ignorant ses aspects immatériels et qualitatifs et excluant les hommes de l'actif pour les reléguer en charges ou en dettes (Michaïlesco et Rougès, 2012).

Le reporting sociétal ou reporting extra-financier, consiste à rendre compte au moyen d'indicateurs extra-financiers sur les aspects sociaux et environnementaux liés à l'activité de l'entreprise. La diffusion de rapports d'entreprise présentant des informations sociales et environnementales, s'est beaucoup développée à travers le monde pendant les vingt dernières années (Capron et Quairel-Lanoizelée, 2012). En France, le reporting sociétal s'est développé depuis les années 2000 et acquiert un statut important par l'obligation de fournir dans un rapport, des informations sociales et environnementales, et de les faire contrôler par un organisme indépendant. En matière de RSE et de DD, il existe une pluralité de référentiels internationaux : le Pacte mondial de l'ONU, les Principes directeurs de l'OCDE, la norme ISO 26 000 relative à la responsabilité sociétale des organisations, les lignes directrices de la GRI pour la présentation d'un rapport de développement durable, la norme ISO 14000 relative à l'environnement.

Plusieurs travaux de recherche ont mis en évidence la surreprésentation du monde anglo-saxon et de la profession comptable (Colasse, 2004 ; Chiapello, 2005 ; Walton, 2008) et le formatage culturel des membres du Board (Colasse, 2005). Cette assertion est confirmée par une recherche plus récente qui met en exergue la forte présence anglo-saxonne au sein du Comité exécutif (Board), du comité d'interprétation et du staff technique (Chantiri-Chaudemanche et Kahloul, 2012). Il convient de noter la présence au sein du Board depuis 2007, de membres provenant de pays émergents : le Brésil, la Chine et l'Inde.

L'élaboration des normes comptables internationales se fait selon une méthode déductive (« par le haut »), par un groupe d'experts dominé par les anglo-saxons et qui forment une communauté épistémique technique (Chantiri-Chaudemanche et Kahloul, 2012). Le mode de production des normes IAS-IFRS a une filiation avec le processus de normalisation comptable (le « Due Process ») mis en œuvre aux Etats-Unis.

Les normes comptables internationales IAS-IFRS font l'objet de débats d'ordre conceptuel et technique dans le milieu académique et dans le milieu des praticiens de la comptabilité et de l'audit, notamment sur la méthode d'évaluation appelée « juste valeur ». La crise financière de 2007-2008 a apporté la preuve des effets procycliques de l'évaluation en juste valeur (Colasse, 2011). Bernard Colasse (2011) considère qu'il faut aller au-delà du débat purement technique et placer le débat sur le plan théorique. Le cadre conceptuel de l'IASB, y compris dans la nouvelle version de 2010, privilégie les investisseurs (actionnaires actuels, actionnaires potentiels et prêteurs) et a une vision réductrice et court-termiste de la création de valeur. Le cadre conceptuel ne prend pas bien en compte le capital humain : l'homme est considéré comme une source de charges (salaires) et de dettes (retraites) mais pas comme un

investissement immatériel, un actif créateur de valeur (Colasse, 2011). L'IASB en tant que normalisateur comptable international est un organisme technique dont le penchant naturel est de proposer des solutions techniques à des problèmes qui, selon Bernard Colasse (2011), ne le sont pas. Cet auteur plaide pour une refonte du cadre conceptuel de l'IASB car les problèmes soulevés lors de la crise de 2007-2008 avaient une dimension politique que seule une organisation dotée d'une légitimité politique peut traiter (Colasse, 2011).

Philippe Danjou et Peter Walton (2011) contestent dans la même revue *Comptabilité Contrôle Audit* qui a publiée la thèse développée par Alain Burlaud et Bernard Colasse (2010). Ils estiment que l'IASB ne manque pas de légitimité car cet organisme bénéficie d'un soutien des dirigeants des plus grandes économies du monde (G20), de la Commission européenne et du parlement européen (Danjou et Walton, 2011). En outre, ces derniers affirment que la politique n'a jamais été absente de la normalisation (Danjou et Walton, 2011).

Alain Burlaud et Bernard Colasse (2010) font une critique de la légitimité procédurale de l'IASB, fondée sur le due process, et de la légitimité substantielle, fondée sur le cadre conceptuel. Selon les deux auteurs précités ces deux légitimités sont très fragiles car elles réservent la participation à l'élaboration des normes comptables aux seules parties disposant d'importantes ressources financières et intellectuelles. Depuis la crise financière de 2007-2008 on observe un retour du politique : les organisations gouvernementales et intergouvernementales sous l'égide du G20 ont pris l'initiative de réguler le capitalisme financier et d'influencer la normalisation comptable internationale (Burlaud et Colasse, 2010).

En définitive, il convient de retenir que le référentiel comptable de l'IASB s'apparente à un système comptable anglo-saxon orienté vers les investisseurs et les marchés financiers.

### **1.3 Convergence de la comptabilité publique et de la comptabilité privée : une approche néo-institutionnaliste**

Depuis plusieurs années, on observe une convergence entre la comptabilité privée la comptabilité publique, à l'échelle locale et à l'échelle internationale. Il convient de noter que cette convergence est dissymétrique c'est-à-dire que c'est la comptabilité publique qui se rapproche de la comptabilité privée par un mouvement de mimétisme.

La modernisation de la gestion du secteur public conduit des organisations publiques telles que l'État et les collectivités locales notamment, à réformer leur comptabilité en s'inspirant de la comptabilité des entreprises privées. La normalisation comptable nationale et internationale tend à se développer aussi bien dans le secteur privé dans le secteur public.

L'hypothèse de travail qui nourrit notre problématique, consiste à dire que le secteur public malgré ses spécificités, en particulier d'absence de recherche de profit, obéit comme le secteur privé, à des exigences de gestion moderne et efficace ainsi que de reddition des comptes. Les exemples des difficultés financières de plusieurs pays européens dont la Grèce en particulier, renforce l'idée de nécessité d'une bonne gestion financière de l'Etat.

À l'échelle internationale, les normes comptables IAS-IFRS du secteur privé ont grandement inspiré l'adoption de normes comptables internationales pour le secteur public, appelées

IPSAS (International Public Sector Accounting Standards). Les normes comptables publiées par l'IPSASB (International Public Sector Accounting Standards Board, l'un des comités de l'IFAC, International of Federation of Accountants), l'organisme de normalisation pour les organisations publiques, n'ont aucune valeur légale ou réglementaire dans les pays membres mais elles constituent une source d'inspiration pour les Etats et la profession comptable qui s'y réfèrent pour s'inscrire dans l'harmonisation comptable internationale. Dans de nombreux pays les Etats ont choisi de s'inspirer ouvertement des normes IPSAS pour élaborer un corps de normes comptables nationales pour le secteur public. En France par exemple, dans le cadre de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) du 1er août 2001, des normes comptables pour l'Etat, ont été élaborées par référence aux IPSAS. Des pays anglo-saxons, d'abord le Canada et les États-Unis, puis l'Australie et la Nouvelle-Zélande, ont été, à partir du milieu des années 1970, des précurseurs de l'adoption d'une comptabilité d'engagement.

Nous distinguons deux grandes périodes dans l'élaboration des IPSAS :

- une première période 1996-2005 que nous qualifions de période de mimétisme qui a conduit à s'inspirer en grande partie du référentiel comptable international du secteur privé (normes IAS-IFRS) et à élaborer les 21 premières normes IPSAS,
- une seconde période depuis de 2006, que nous appelons période d'innovation, au cours de laquelle des normes IPSAS ont été élaborées pour traiter des problèmes spécifiques au secteur public et non traités par les IAS, tels que par exemple les impôts, les taxes et les paiements de transfert étudiés dans la norme IPSAS 23.

On peut s'étonner que l'adoption de normes comptables internationales pour le secteur public par transposition des normes comptables IAS-IFRS du secteur privé, n'ait pas été précédée de l'élaboration d'un cadre conceptuel. En effet, ce dernier constitue une méta-norme c'est-à-dire la norme des normes permettant d'élaborer des normes comptables cohérentes entre elles. Un cadre conceptuel présente les objectifs et les utilisateurs de la comptabilité financière, définit les principes comptables applicables et les concepts clés permettant d'élaborer les états financiers. L'IPSASB a engagé à partir de 2006 un travail d'élaboration d'un projet de cadre conceptuel de l'information financière pour les entités publiques. L'IPSASB a publié quatre chapitres de son cadre conceptuel :

- Chapitre 1 : Rôle et autorité du cadre conceptuel,
- Chapitre 2 : Objectifs et utilisateurs des états financiers généraux,
- Chapitre 3 : Caractéristiques qualitatives,
- Chapitre 4 : Entité présentant ses comptes.

L'IPSASB a annoncé qu'il allait engager une revue des normes IPSAS et des autres recommandations facultatives, et élaborer une procédure opératoire lui permettant de traiter des cas de conflit entre une norme IPSAS et le cadre conceptuel.

Au niveau de l'Union Européenne, une réflexion a été lancée sur la question de l'harmonisation des normes comptables pour le secteur public européen<sup>7</sup>.

---

<sup>7</sup> Un site internet est consacré à cette question : [www.epsas.eu](http://www.epsas.eu). EPSAS : European Public Sector Accounting Standards

Comment peut-on expliquer et justifier sur un plan théorique ce mouvement de rapprochement par mimétisme de la comptabilité des organisations publiques vers la comptabilité des entreprises ? Malgré leurs spécificités, les organisations publiques sont confrontées comme les entreprises à la rareté des ressources financières et des ressources naturelles. La comptabilité publique classique est devenue inadaptée à l'évolution de l'environnement et aux exigences de management. Les organisations publiques ont réformé leur comptabilité pour disposer d'informations leur permettant d'améliorer leur prise de décisions et d'évaluer les impacts financiers des politiques publiques sur un territoire donné. Cette première série de raisons justifiant l'adoption d'un système comptable adapté par les organisations publiques qui a fait ses preuves dans le secteur privé, relève de la recherche d'une légitimité. La théorie néo-institutionnaliste sociologique de Meyer et Rowan (1977), DiMaggio et Powell (1983), peut, à notre sens, expliquer la recherche d'une légitimité sociale externe par les organisations publiques qui adoptent un nouveau système comptable par mimétisme et également par innovation pour prendre en compte leurs spécificités. La théorie néo-institutionnaliste contribue à une approche plus réaliste du comportement des organisations en mettant la recherche de légitimité au centre des motivations des acteurs (Plane, 2013).

Les organisations publiques cherchent à travers un isomorphisme institutionnel une conformité sociale c'est-à-dire à s'adapter aux exigences sociales et culturelles de leur environnement. DiMaggio et Powell montrent l'importance de l'isomorphisme mimétique qui peut expliquer l'adoption d'innovations par des organisations. Elles se conforment à un standard comptable admis comme étant rationnel par les entreprises dont elles peuvent être les partenaires. Les travaux de Carruthers (1995) mettent en exergue que les nouvelles pratiques comptables résultant des IAS-IFRS, peuvent contribuer à donner une légitimité aux organisations qui les développent à travers la construction d'une apparence de rationalité d'efficacité. La mobilisation de la théorie néo-institutionnelle pour expliquer pourquoi les organisations publiques adoptent un nouveau système comptable emprunté au secteur privé, ne nous empêche pas d'admettre l'existence du choix et de l'intentionnalité du décideur. Notre conception théorique interactionniste du comportement organisationnel fondée sur la théorie néo-institutionnelle englobe à la fois l'influence des pressions externes de l'environnement et le volontarisme des dirigeants de l'organisation.

La principale critique faite à la théorie néo-institutionnelle est son déterminisme. Les détracteurs de cette théorie soutiennent que le changement dans les organisations est déterminé par des logiques institutionnelles et des pressions de l'environnement externe. Pour répondre à ces critiques, DiMaggio (1988) a développé le concept d'entrepreneur institutionnel. Ce dernier est un acteur qui mobilise des ressources à sa disposition pour créer, modifier ou renforcer une institution. L'entrepreneur institutionnel déploie une stratégie pour agir sur les processus institutionnels afin de faire évoluer les institutions existantes dans un sens plus favorable ou de créer de nouvelles institutions. Le concept d'entrepreneur institutionnel enrichit la théorie néo-institutionnelle en mettant en évidence la possibilité pour les acteurs de jouer un rôle dans le processus de transformation institutionnelle. L'introduction des choix et de l'intentionnalité des décideurs enrichit la théorie néo-institutionnaliste (DiMaggio et Powell, 1991).

La théorie néo-institutionnaliste peut aussi expliquer l'évolution de l'IASC devenu l'IASB dans sa recherche de légitimité politique face aux Etats et aux normalisateurs nationaux.

## **2 Spécificités des modèles comptables francophones et préservation de leur identité comptable**

Les systèmes comptables de l'Algérie, de Madagascar et de la Tunisie que nous avons étudiés, ont conservé une spécificité du modèle comptable francophone : l'existence d'un Plan Comptable Général. Ils se caractérisent également par une autre spécificité d'inspiration française : le rôle majeur joué par l'Etat dans le processus de normalisation et de réglementation comptables. L'étude du cas de la France montre que la comptabilité publique de ce pays bien que fortement inspirée de la comptabilité des entreprises privées a dû faire preuve de créativité en concevant des règles et des méthodes comptables qui tiennent compte des spécificités du secteur public pour s'inscrire dans une relative autonomie. L'autonomie de la comptabilité publique réside également dans l'existence d'un organisme de normalisation comptable propre au secteur public.

### **2.1 Le maintien d'un plan comptable général**

Le Système Comptable et Financier (SCF) algérien comprend un plan de comptes modernisé qui est très proche du plan de comptes français. D'après la loi du 25 novembre 2007 (art. 9), les opérations résultant des activités de l'entité sont enregistrées dans des comptes dont la nomenclature, le contenu et les règles de fonctionnement sont définis par voie réglementaire. Le décret d'application du 28 mai 2008 définit la nomenclature des comptes comme un ensemble de comptes regroupés en catégories homogènes appelées classes. On trouve dans le SCF algérien une structure composée des cinq classes 1 à 5 permettant d'établir le bilan, et des deux classes 6 et 7 permettant d'élaborer le compte de résultat. Les entreprises soumises à la loi du 25 novembre 2007 doivent tenir des livres comptables qui comprennent un livre journal, un grand livre et un livre d'inventaire.

Le terme de plan comptable est tombé en désuétude en Tunisie, peut être parce qu'il semble non adapté au nouveau contexte de la mondialisation.

Le PCG 2005 de Madagascar intitulé « Plan comptable général cohérent avec les normes comptables internationales (IAS/IFRS) » comprend une deuxième partie qui porte sur l'organisation de la comptabilité, la nomenclature et le fonctionnement des comptes.

Dans le respect du principe de prudence, la comptabilité doit satisfaire aux obligations de régularité, de sincérité et de transparence inhérentes à la tenue, au contrôle, à la présentation et à la communication des informations qu'elle traite. Toutes les écritures comptables doivent se fonder sur une pièce justificative. Toute entité doit tenir un livre-journal, un grand-livre et un livre d'inventaire. Les actifs et les passifs des entités doivent faire l'objet au moins une fois par an d'inventaires en nature, en quantité et en valeur, sur la base de contrôles physiques et de recensements de pièces justificatives.

Chaque entité établit un plan de comptes adapté à sa structure, son activité et ses besoins en information de gestion. Le compte est la plus petite unité utilisée pour le classement et l'enregistrement des mouvements comptables. Le plan de comptes malgache est similaire au plan de comptes français. Il comprend cinq classes de comptes de bilan (classes 1 à 5), une classe de comptes de charges (classe 6) et une classe de comptes de produits (classe 7) permettant d'établir le compte de résultat. Le plan de comptes du PCG 2005 a été simplifié avec des comptes à trois chiffres dont l'application est obligatoire ; le plan de comptes du PCG 1987 comportait des comptes à cinq chiffres.

D'après la loi tunisienne du 30 décembre 1996 (art. 7), les normes comptables comprennent une norme comptable générale, des normes techniques et des normes sectorielles, et sont approuvées par arrêté du Ministre des Finances.

La loi du 30 décembre 1996 (art. 8) dispose que la norme comptable générale précise la manière selon laquelle les états financiers sont présentés ainsi que la nomenclature des comptes, les règles de leur fonctionnement et les règles relatives à l'organisation comptable. La norme comptable générale est composée de trois parties :

- la première partie traite des dispositions relatives à la présentation des états financiers ;
- la deuxième partie présente des règles d'organisation comptable ;
- la troisième partie comprend une nomenclature des comptes et des règles de fonctionnement des comptes.

Les états financiers doivent être présentés conformément aux principes comptables généralement admis tels qu'ils sont définis par le cadre conceptuel, les normes comptables et la doctrine.

La troisième partie de la norme générale comprend une nomenclature des comptes ainsi qu'une présentation de leur fonctionnement général. La liste des comptes comporte sept classes de comptes. Les classes 1 à 5 permettent d'établir le bilan, les classes 6 et 7 conduisent à l'établissement de l'état de résultat. Cette liste des comptes est très proche de celle du plan comptable français.

La norme comptable générale apparaît implicitement comme un Plan comptable général « à la française » mais un plan réorganisé et modernisé (Colasse, 1997). L'expression de plan comptable est tombée en désuétude en Tunisie, peut être parce qu'elle semble non adaptée au nouveau contexte de la mondialisation.

## **2.2 Un dispositif de normalisation et de réglementation comptables d'inspiration française et avec l'Etat comme acteur clé**

En Algérie, en Tunisie et à Madagascar, l'Etat joue un rôle important dans le processus de normalisation et de réglementation comptable. Dans ces trois pays francophones, la profession comptable libérale est représentée au sein de l'organisme de normalisation comptable. En France, la profession comptable libérale (Experts Comptables et Commissaires aux Comptes) occupe une place importante dans l'activité du Conseil National de la Comptabilité (Colasse

et Standish, 1998), auquel se substitue l'Autorité des Normes Comptables créée par l'ordonnance du 22 janvier 2009. Dans les pays francophones, l'organisme national de normalisation comptable par sa composition élargie, représente les différentes parties prenantes. La normalisation comptable dans les pays francophones s'appuie sur une tradition partenariale alors que dans les pays anglo-saxons, et en particulier aux Etats Unis, la normalisation comptable est fondée plutôt sur une tradition « technocratique ».

D'après le décret d'application algérien du 25 septembre 1996, il est créé, auprès du Ministre des Finances, un Conseil National de la Comptabilité (CNC). Cet organe a une mission de coordination et de synthèse dans le domaine de la recherche et de la normalisation comptables et des applications y afférentes. Il n'existe pas en Algérie, comme en Tunisie, un comité de réglementation comptable. Le pouvoir de réglementation en Algérie incombe au Ministère des Finances.

Le décret du 18 juin 1998, complété par un règlement intérieur, porte sur la refonte du Conseil Supérieur de la Comptabilité, créé par un décret du 13 juin 1989. Le Conseil Supérieur de la Comptabilité (CSC) et le Comité de la Réglementation Comptable constituent les acteurs de la normalisation et de la réglementation comptables à Madagascar. Le CSC est placé sous l'autorité du Ministre des finances et de l'économie et du Ministre chargé du budget.

Les acteurs de la normalisation et de la réglementation comptables en Tunisie sont le Ministère des Finances, le Conseil National de la Comptabilité, le Conseil du Marché Financier et l'Ordre des experts comptables. Il n'existe pas en Tunisie d'organisme tel que le Comité de la Réglementation Comptable (CRC) créé en France par la loi du 6 avril 1998, et chargé de transformer les avis ou recommandations du Conseil National de la Comptabilité (CNC) en règlements. Le pouvoir de réglementation comptable en Tunisie appartient au Ministère des Finances.

### **2.3 Vers une autonomie de la comptabilité publique : le cas de la France**

Le mimétisme auquel s'est livré le comité de l'IFAC pour l'élaboration des 21 premières normes comptables internationales pour le secteur public (IPSAS) par référence aux IAS du secteur privé, trouve ses limites dans les spécificités des organisations publiques. L'Etat ou la commune par exemple, se financent principalement par l'impôt. D'où la production de normes comptables internationales spécifiques au secteur public.

L'existence de spécificités propres aux organisations publiques explique la créativité dont celles-ci ont dû faire preuve dans deux domaines : la normalisation comptable internationale pour le secteur public et la consolidation comptable des villes françaises et de leurs organismes satellites.

Ainsi par exemple, la norme IPSAS 23 traite des impôts et transferts qui constituent les spécificités de l'État. La spécificité de ces transactions s'explique par le fait qu'elles ne sont pas contractuelles : il n'y a pas de contrepartie à la transaction réalisée. L'application de cette norme soulève des questions d'ordre technique telles que par exemple, quelle date faut-il retenir pour comptabiliser l'impôt sur les successions ? On voit là tout l'intérêt d'une

interprétation ou d'un guide d'application, destiné à aider la mise en œuvre d'une norme IPSAS spécifique.

L'IPSAS 21 relative à la dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie, l'IPSAS 22 concernant la présentation d'information financière sur le secteur des administrations publiques, l'IPSAS 24 relative à la présentation de l'information budgétaire dans les états financiers, n'ont pas d'IAS ou d'IFRS correspondante, et sont donc spécifiques au secteur public.

Les villes françaises ont introduit dans leurs pratiques comptables la méthode de la consolidation des comptes inspirée du secteur privé. La publication des premiers comptes consolidés par une entreprise privée en France date de 1966 alors qu'aux Etats-Unis elle remonte à 1892 et en Grande-Bretagne à 1922. La pratique de la consolidation s'est développée dans le secteur public local en France à partir des années 1990 suite aux nombreux cas de difficultés financières apparus parmi les collectivités territoriales françaises. La consolidation des comptes d'une ville permet d'apprécier la situation financière du groupe territorial formé par la ville et de ses organismes satellites (associations, sociétés d'économie mixte locales ...). La transposition de la consolidation comptable du secteur privé au secteur public s'est heurtée à des difficultés d'ordre technique, informationnel et conceptuel (Lande et Rocher, 2008). Les obstacles techniques résident dans le grand nombre des nomenclatures comptables différentes et des pratiques comptables diverses, la difficulté d'éliminer parfois les opérations réciproques entre les entités du groupe et l'application de la notion de contrôle à l'organisme intercommunal. Les états financiers consolidés tels qu'ils sont conçus à partir de l'inspiration du secteur privé, ne permettent pas de répondre de façon satisfaisante à certains utilisateurs tels que les électeurs, les citoyens et les élus. Ceux-ci ont des besoins d'information différents de ceux qui caractérisent les investisseurs créanciers. Au plan conceptuel, la pratique de la consolidation comptable dans le secteur privé se traduit par une remontée des informations et des résultats des filiales et des sociétés contrôlées vers la société-mère. Dans le secteur public local, c'est une logique descendante qui s'applique conduisant la ville, tête du groupe territorial à fournir une aide financière à ses satellites.

Le simple transfert des méthodes de consolidation du secteur privé vers le secteur public local a montré ses limites en raison des besoins d'information spécifiques du secteur public local. Ceux-ci expliquent le fait qu'à partir des années 2000, la Direction Générale de la Comptabilité publique a développé des travaux visant à proposer des méthodes de consolidation alternatives et propres au secteur public (Lande et Rocher, 2008). Trois axes ont été étudiés : la consolidation comptable du budget principal et des budgets annexes, la consolidation territoriale et la consolidation des risques.

La Loi Organique relative aux Lois de Finances (LOLF) du 1<sup>er</sup> août 2001 (art. 27) impose à l'Etat français la tenue de trois formes de comptabilité : une comptabilité budgétaire, une comptabilité générale et une comptabilité de gestion pour l'analyse des coûts des actions engagées dans le cadre des programmes. La comptabilité budgétaire repose sur une comptabilité de caisse alors que la comptabilité générale fait référence à une comptabilité d'engagement très proche de celle qui s'applique dans le secteur privé. La reconnaissance d'une comptabilité générale autonome dans ses principes par rapport à la comptabilité budgétaire et la nécessité de faire certifier les comptes de l'Etat par la Cour des comptes, ont conduit à la création en 2008 d'un organisme de normalisation comptable propre au secteur

public appelé le Conseil de Normalisation des Comptes Publics (CNOCP)<sup>8</sup>. Cet organisme placé auprès du Ministre chargé des comptes publics, donne un avis préalable sur les textes réglementaires, propose également des dispositions nouvelles en rendant des avis qui sont approuvés sous forme d'arrêtés par les ministères concernés, et participe enfin aux réflexions sur la normalisation comptable au niveau national et international, notamment en répondant aux consultations de l'IPSAS Board.

Le référentiel comptable français relatif à l'Etat comprend un cadre conceptuel et 17 normes à la date de février 2013 (Ministère de l'Economie et des Finances, 2013). Le cadre conceptuel de l'Etat comprend trois parties : les objectifs du cadre conceptuel et les destinataires de la comptabilité de l'Etat, les objectifs des états financiers (bilan avec la situation nette, compte de résultat, tableau des flux de trésorerie, annexe), les caractéristiques générales de la comptabilité de l'Etat (principes comptables, principaux concepts, règles d'évaluation et de comptabilisation). Le cadre conceptuel de l'Etat français a été conçu par référence à trois référentiels comptables : le PCG 1999 et les règlements du CRC, le référentiel de l'IPSAS Board (secteur public) et le référentiel de l'IASB (secteur privé).

Sur un plan formel, on observe une présentation similaire en trois parties du cadre conceptuel de l'Etat français et du cadre conceptuel de l'IASB de 1989. Cependant, le cadre conceptuel français établit des regroupements, par exemple les règles de comptabilisation et d'évaluation sont incluses dans la partie « caractéristiques générales » pour le cadre conceptuel français alors qu'elles font l'objet d'une rubrique spécifique dans le cadre conceptuel de l'IASB (Lande, 2004).

Le cadre conceptuel de l'Etat français énonce que les destinataires principaux de l'information comptable sont les citoyens et leurs représentants (les parlementaires) alors que pour le cadre conceptuel de l'IASB, les utilisateurs privilégiés sont les investisseurs ou apporteurs de capitaux. Les autres destinataires sont les responsables et les gestionnaires des missions et des activités de l'Etat, les institutions publiques internationales, les marchés financiers et les investisseurs en titres de dettes.

Le cadre conceptuel de l'Etat français reprend six principes du PCG : l'image fidèle qui est plus un objectif qu'un principe, la régularité, la sincérité, la spécialisation des exercices, la continuité de l'exploitation, la permanence des méthodes. Il reprend également trois caractéristiques qualitatives du cadre conceptuel de l'IASB de 1989 : l'intelligibilité, la pertinence et la fiabilité ; ces trois caractéristiques qualitatives sont la déclinaison du principe de bonne information énoncé dans le cadre conceptuel de l'Etat français. Il convient de noter que le nouveau cadre conceptuel de l'IASB de 2010 a remplacé la notion de fiabilité par celle de fidélité. Celle-ci traduit la représentation fidèle des opérations économiques et suppose que les informations doivent être complètes, neutres et exemptes d'erreurs significatives (Obert, 2013).

Les états financiers présentés par l'Etat ont leurs spécificités. A la différence des entreprises qui appliquent les IAS-IFRS, l'Etat ne présente pas de tableau de variation des capitaux

---

<sup>8</sup> Le CNOCP est actuellement présidé par Michel Prada et comprend au sein du collège trois représentants de l'ANC dont le Président Jérôme Haas.

propres car l'Etat ne possède pas de capital initial et la notion de capitaux propres est donc inappropriée. Le bilan de l'Etat est présenté sous la forme d'un tableau de la situation nette<sup>9</sup>.

Le cadre conceptuel énumère d'autres spécificités de la comptabilité générale de l'Etat : absence de résultat à cause des problèmes que pose notamment le rattachement des charges et des produits, existence d'un actif incorporel très particulier : la souveraineté et son accessoire : la capacité de lever l'impôt.

## **Conclusion**

Malgré un ancrage historique, sociologique et politique fort, le modèle comptable continental est soumis à des évolutions. Les modèles comptables francophones convergent entre eux par des influences réciproques et se rapprochent des normes comptables internationales IAS-IFRS dans le contexte de la mondialisation. Mais ils préservent leur identité comptable par le maintien de spécificités : l'existence d'un Plan Comptable Général et un dispositif de normalisation et de réglementation comptables qui accorde à l'Etat un rôle majeur.

La comptabilité publique converge également vers la comptabilité privée des entreprises par un mouvement de mimétisme dont la justification trouve sa source dans la théorie néo-institutionnelle sociologique. Les organisations publiques cherchent à travers un isomorphisme institutionnel une légitimité et une conformité sociale c'est-à-dire à s'adapter aux exigences sociales et culturelles de leur environnement.

L'évolution des systèmes comptables francophones et du référentiel comptable international du secteur public (IPSAS) dont s'inspire la LOLF en France, se fait par hybridation mêlant un mouvement de convergence vers les normes IAS-IFRS et un mouvement de préservation de l'identité et de spécificités. Le concept d'hybridation peut être utilisé pour comprendre et interpréter l'évolution des systèmes comptables francophones soumis à l'influence anglo-saxonne des normes IAS-IFRS. Ce concept d'hybridation mêle mimétisme et autonomie.

L'unicité d'un modèle comptable qui s'imposerait au niveau mondial par le développement des normes IAS-IFRS relève du mythe. En effet, ces normes comptables internationales IAS-IFRS sont fondées sur un modèle sous-jacent de la valeur actionnariale et répondent aux besoins d'information des investisseurs. Mais elles ne peuvent pas satisfaire des besoins d'information extra-financière telle que par exemple l'évaluation du capital humain (salariés de l'entreprise) et du capital social (relations de l'entreprise avec des parties prenantes externes).

## **Bibliographie**

American Accounting Association (1977), « Report of the AAA Committee on International Operations and Education 1975-1976 », *The Accounting Review*, Volume 52, pp. 65-101.

---

<sup>9</sup> La situation nette de l'Etat français est négative depuis plusieurs années : - 775 milliards d'euros en 2010, - 828 milliards d'euros en 2011 et - 910 milliards d'euros en 2012.

- Baert D. Et Yanno G. (2009), *Rapport d'information relatif aux enjeux des nouvelles normes comptables*, Assemblée Nationale.
- Ball R. (2006), « International Financial Reporting Standards (IFRS) : pros and cons for investors », *Accounting and Business Research*, International Accounting policy Forum, pp. 5-27.
- Burlaud A. et Colasse B. (2010), « Normalisation comptable internationale : le retour du politique ? », *Comptabilité Contrôle Audit*, Tome 16, Vol. 3, pp. 153-176.
- Capron M. et Quairel-Lanoizelée F. (2012), « Reporting social et environnemental : peut-on normaliser ? », in *Comptabilité, Société, Politique, Mélanges en l'honneur du Professeur Bernard Colasse*, Economica, pp. 157-171.
- Carruthers B.G. (1995), Accounting, Ambiguity and the New Institutionalism, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 20 N°4, May.
- Causse G. (1999), « Vingt ans de normalisation comptable et de PCG. Son influence dans les pays d'Afrique Francophone », *Comptabilité Contrôle Audit*, Tome 5, Vol. 3, pp. 211-222.
- Chiapello E. (2005), « Transformations des conventions comptables, transformations des représentations de l'entreprise », in *Les normes comptables internationales, instrument du capitalisme financier*, Ed. La Découverte, pp. 121-150.
- Colasse B. (2011), « La crise de la normalisation comptable internationale, une crise intellectuelle », *Comptabilité Contrôle Audit*, Tome 17, Vol. 1, Avril, pp. 157-174.
- Colasse B. (2005), « La régulation comptable entre public et privé » in *Les normes comptables internationales, instrument du capitalisme financier*, Ed. La Découverte, pp. 27-48.
- Colasse B. (2004), Harmonisation comptable internationale : De la résistible ascension de l'IASC/IASB, *Gérer et comprendre* 75, pp. 30-40.
- Colasse B. (2000), « Harmonisation comptable internationale », in *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, sous la dir. de B. Colasse, Economica, pp. 757-769.
- Colette C. et Richard J. (2000), *Comptabilité générale*, Dunod.
- Danjou P (2013), Une mise au point concernant les International Financial Reporting Standards (normes IFRS), texte disponible sur internet, 29 p.
- Danjou P. et Walton P. (2011), « La légitimité du normalisateur comptable international IASB : Commentaires sur « Normalisation comptable internationale : le retour du politique ? », *Comptabilité Contrôle Audit*, Tome 17, Vol. 3, pp. 101-114.
- DiMaggio P. et Powell W. (1991), *The New Institutionalism in Organizational Analysis*, Chicago, University of Chicago Press.
- DiMaggio P. (1988), Interest and Agency in Institutional Theory, in L. Zucker Ed., *Institutional Patterns and Organizations : Culture and Environments*, Cambridge, MA Ballinger, pp. 3-21.
- DiMaggio P. et Powell W. (1983), the Iron-Cage Revisited : Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Field, *American Sociological Review*, Vol 48 N°2, April, pp. 47-160.
- Gouadain D. (1995), « L'Ecole française de la comptabilité et l'Afrique ou du formalisme comptable au pays de l'informel », in *Mélanges en l'honneur du Professeur Claude Perochon*, Foucher, pp. 233-248.
- Grappin J.-P. (1995), « De la comptabilité, une école française », in *Mélanges en l'honneur du Professeur Claude Perochon*, Foucher, pp. 267-282.
- Grappin M. (1995), « Existe-t-il une école française de la comptabilité ? », in *Mélanges en l'honneur du Professeur Claude Perochon*, Foucher, pp. 249-266.
- Hoarau C. (1995), « L'harmonisation comptable internationale : vers la reconnaissance mutuelle normative ? », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, Tome 1, Vol. 2, Septembre, pp. 75-88.

- Hoogervorst H. (2011), « Les objectifs du reporting financier », *Revue française de comptabilité*, N° 442 Avril, pp. 24-27.
- Hostefede G. (1980), *Culture's Consequences*, Sage Publications.
- Lande E. et Rocher S. (2008), « Consolidation et secteur public local : Genèse et évolution des pratiques », 29ème congrès de l'AFC, ESSEC, 28-29 mai, France, 36 p.
- Lande E. (2004), « L'autonomie de la comptabilité publique de l'Etat passe-t-elle par la définition d'un cadre conceptuel ? », Congrès de l'AFC, 20 p.
- Lyotard J.-F. (1979), *La condition post moderne, Rapport sur le savoir*, Les Editions de minuit.
- Meyer J.W. et Rowan B. (1977), Institutionalized Organizations : Formal Structure as Mythe and Ceromony, *American Journal of Sociology*, Vol 83, No 2, September.
- Michaïlesco C. et Rougès V. (2012), « Le reporting financier : enjeux actuels », in *Comptabilité, Société, Politique, Mélanges en l'honneur du Professeur Bernard Colasse*, Economica, pp. 75-95.
- Ministère de l'Economie et des Finances (2013), *Recueil des normes comptables de l'Etat*, Février.
- Mueller G.G. (1968), « Accounting principles generally accepted in the United States versus those generally accepted elsewhere », *International Journal of Accounting*, Printemps 1968.
- Nobes C. (1984), *International Classification of Financial Reporting*, Croom Helm, 1<sup>ère</sup> édition.
- Obert R. (2013), *Pratique des normes IFRS, Normes IFRS et US GAAP*, Dunod, 5<sup>ème</sup> édition.
- Perochon C. (2000), « Normalisation comptable francophone », *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit*, sous la dir. De B. Colasse, Economica, pp. 905-918.
- Plane J.-M. (2013), *Théorie des organisations*, Dunod, 4<sup>ème</sup> édition, 127 p.
- Porter M. (2011), « The Big Idea: Creating Shared Value », *Harvard Business Review*, Janvier-Février.
- Raffournier B., Haller A. et Walton P. sous la dir. de (1997), *Comptabilité internationale*, Vuibert.
- Walton P. (2008), *La comptabilité anglo-saxonne*, La Découverte, 3<sup>ème</sup> Edition.
- Raffournier B. (2007), « Les oppositions françaises à l'adoption des IFRS : Examen critique et tentative d'explication », *Comptabilité Contrôle Audit*, Tome 13 Volume 3, pp. 21-41.