



**HAL**  
open science

## La comptabilité, vers une Utopie de la transparence ?

David Alexander, Teodora Viorica Farcas

► **To cite this version:**

David Alexander, Teodora Viorica Farcas. La comptabilité, vers une Utopie de la transparence ?. Comptabilité et gouvernance, May 2016, Clermont-Ferrand, France. pp.cd-rom. hal-01901065

**HAL Id: hal-01901065**

**<https://hal.science/hal-01901065v1>**

Submitted on 22 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.

## **La comptabilité, vers une Utopie de la transparence ?**

**David Alexander**

**Emeritus Professor of Accounting  
University of Birmingham  
U.K.  
d.j.a.alexander@bham.ac.uk**

**Teodora Viorica Farcas.**

**Associated professor  
Business Faculty  
Babes-Bolyai University  
Romania  
teodora.farcas@econ.ubbcluj.ro**

**Version pour l'AFC 2016.**

## **La comptabilité, vers une Utopie de la transparence ?**

### **Résumé**

L'article propose une discussion détaillée de la notion du patrimoine. Le patrimoine qui est vraiment sans limite, donne une illustration des besoins de transparence des résultats qui suivent les actions humaines. L'optimisation des résultats, avec des éléments qui ne peuvent pas être mesurés, comme avec le 'reporting intégré', serait une véritable utopie, en même temps impossible et nécessaire.

### **Abstract**

This paper presents a detailed discussion of the concept of 'patrimony'. Patrimony (in the French sense) is truly without limit, giving an illustration of the need for transparency which follows from the activities of human beings. The optimisation of outcomes, including elements which are incapable of measurement, as for example with 'integrated reporting', represents a true 'utopia', at the same time essential and impossible.

## La comptabilité, vers une Utopie de la transparence ?

Version pour l'AFC 2016.

### INTRODUCTION

Dans cet article nous discutons la notion de "comptabilité", et la diversité de ses définitions, interprétations, et ses modifications au fil du temps et de l'espace. L'espace est mélangé entre la culture anglo-saxonne et la culture continentale, ou nous pourrions dire latine, à savoir les pays : Le Royaume-Uni, Roumanie et France. La période analysée pourrait débiter à partir du 19<sup>ème</sup> siècle. Le but de l'article est la proposition que l'optimisation des résultats d'une situation, et la transparence de la communication de ces résultats, avec des éléments qui ne peuvent pas être mesurés, comme par exemple avec le 'reporting intégré', serait une véritable utopie, en même temps impossible et nécessaire.

Nous commençons par une définition de la comptabilité remontant à la seconde partie du 20<sup>ème</sup> siècle, qui est intéressante par son caractère général.

*« La comptabilité est une activité liée aux services. Sa fonction est d'assurer des informations quantitatives, essentiellement de nature financière, sur les entités économiques, qu'on a l'intention d'utiliser pour prendre des décisions économiques, pour faire des choix entre les alternatives d'agir. »* (La liste des principes comptables – Chapitre n° 4 : *« Les concepts fondamentaux et les principes comptables sur lesquels reposent les déclarations financières ou les entreprises d'affaires »* - New York : American Institute of Certified Public Accountants 1970, par. 40.)

Cette définition est extrêmement générale: il n'y a aucune mention aux investisseurs ou à un certain utilisateur, d'où aucune limitation sur quoi que ce soit. Elle est valable dans le cas des entités économiques de toutes sortes. Il n'y a aucune limitation au « financier ». La seule restriction, que nous nous proposons de rejeter, est que la définition comprend uniquement les informations quantitatives. Dans ce travail nous allons argumenter et nous allons prouver par une étude historique et géographique qu'à condition d'inclure les informations non financières, TOUS les aspects proposés « de reporting/comptabilité », quels qu'en soient la source et le contexte, sont renfermés dans cette définition.

### VISION JURIDIQUE VS. VISION ECONOMIQUE DE LA COMPTABILITE

Nous proposons, sans des justifications détaillées, que le reporting financier relève essentiellement des actifs et des passifs et des changements afférents. Voici les définitions actuelles de ces derniers données par l'IASB (*International Accounting Standard Board*) – le cadre conceptuel de 2010 :

*« 4.4 Les éléments directement liés à l'évaluation de la situation financière sont les actifs, les passifs et les capitaux propres.  
(a) Un actif est une ressource contrôlée par l'entité du fait d'événements passés et dont des avantages économiques futurs sont attendus par l'entité.*

*(b) Un passif est une obligation actuelle de l'entité résultant d'événements passés et dont l'extinction devrait se traduire pour l'entité par une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques.*

*(c) les capitaux propres sont le droit résiduel sur les actifs de l'entité après déduction de tous ses passifs. »*

Voici les définitions afférentes du Plan Comptable Général (PCG), inclus depuis 2005 :

*« 211-1. – (Règlement n°2004-06 du CRC) – 1 - Un actif est un élément identifiable du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'entité, c'est-à-dire un élément générant une ressource que l'entité contrôle du fait d'événements passés et dont elle attend des avantages économiques futurs.*

*212-1. – (Règlements n°2000-06 et n°2005-9 du CRC) – 1 - Un passif est un élément du patrimoine ayant une valeur économique négative pour l'entité, c'est-à-dire une obligation de l'entité à l'égard d'un tiers dont il est probable ou certain qu'elle provoquera une sortie de ressources au bénéfice de ce tiers, sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci. L'ensemble de ces éléments est dénommé passif externe. »*

Quant aux définitions du PCG, il y a un problème de logique, car il ne contient pas la définition du patrimoine. On pourrait suggérer que les deux versions différentes de langage ont des significations identiques. Voici quelques versions officielles de l'article 2(3) de la 4<sup>ème</sup> Directive (1978) :

*«- The annual accounts shall give a true and fair view of the company's assets, liabilities, financial position and profit or loss.*

- Les comptes annuels doivent donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que les résultats de la société.*
- Conturile anuale oferă o imagine fidelă a patrimoniului, a situației financiare, precum și a rezultatelor societății. »*

Elles sont censées être identiques du point de vue de la législation de l'Union Européen, deux portent sur le patrimoine (la France et la Roumanie) et un non. Mais en réalité le caractère identique ne saurait aucunement être assumé. Voici trois des versions officielles de la partie afférente de la nouvelle Directive (2013) (l'article 4 (3)) :

*«- Les états financiers annuels donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'entreprise.*

*-.The annual financial statements shall give a true and fair view of the undertaking's assets, liabilities, financial position and profit or loss.*

*-.Situațiile financiare anuale oferă o imagine fidelă a activelor, a datoriilor, a poziției financiare și a profitului sau pierderii întreprinderii. »*

L'anglais et le français gardent, essentiellement, la formulation de la 4<sup>ème</sup> Directive. Mais celle en roumain a changé considérablement : le patrimoine a disparu!! Plus loin dans l'article

nous présentons une discussion historique sur les diverses opinions du concept de patrimoine dans la tradition roumaine et nous commentons les implications de ce changement.

Le concept de patrimoine a une longue histoire dans la pensée française. En effet, c'est un concept légal qui remonte à l'époque des Romains, il y a 2000 ans. Voici trois définitions /explications du patrimoine, reprises du Trésor de la Langue Française Informatisé (Atilf) :

« Ensemble des biens hérités des ascendants ou réunis et conservés pour être transmis aux descendants.

*Ses parents, ayant trois filles à doter, avaient donné à leur fils pour tout patrimoine une éducation soignée et de belles relations (THEURIET, Mais. deux barbeaux, 1879, p.83).*

*DR. Ensemble des biens et des obligations d'une personne (physique ou morale) ou d'un groupe de personnes, appréciables en argent, et dans lequel entrent les actifs (valeurs, créances) et les passifs (dettes, engagements). Patrimoine financier, foncier, immobilier; les patrimoines des ménages. L'on peut parler des droits et obligations de la personne morale, du patrimoine de celle-ci, de sa responsabilité (VEDEL, Dr. constit., 1949, p.106). »*

La première définition est, bien naturellement, générale. Elle présente tout de suite une proposition, que nous trouvons fondamentale, à savoir que les ressources concernées doivent être gardées, maintenues (comme au premier sens de patrimoine du latin; 'venant du père'). Nous allons argumenter que le principe patrimonial est essentiellement lié, peut-être même synonyme, au principe de la maintenance du capital. La deuxième citation montre le très ample caractère général du concept. Elle ne se limite pas aux concepts séparés du *corporel* ou même de l'*incorporel*. L'histoire, la tradition culturelle, l'éducation d'une personne, comme dans la citation, et les aspects similaires, peuvent également être vus comme une partie de ce que veut dire le patrimoine d'une personne – soit-elle physique ou morale.

En ce qui concerne la troisième citation, il convient d'y souligner deux aspects : Tout d'abord, tant les biens que le patrimoine incluent les créances. Ensuite, la notion de « droits » et « d'obligations » est fondamentale. Nous allons y revenir plus tard.

Ce qui est fondamental pour la définition de base est la notion de « bien ». Le même dictionnaire définit le bien de nombreuses façons, parmi lesquelles :

« *Le bien (de), du bien. Ce qui favorise l'équilibre, l'épanouissement d'un individu, d'une collectivité ou d'une entreprise humaine (à tous points de vue). »*

Voilà, aussi deux citations intéressantes :

« *Judas aimait l'argent et Jésus disait : Heureux les pauvres. Judas était impatient de voir le royaume de Dieu se manifester avec éclat, et Jésus se dérobait à la multitude quand elle voulait le proclamer roi. Judas ne voulait que des biens matériels et des jouissances immédiates; Jésus ne promettait que des biens invisibles et des récompenses célestes avec des persécutions. Les promesses du maître lui semblaient vagues, insaisissables, chimériques. »* H. MONOD, Sermons, 1911, p. 176.

« *Expr. (fam.). Ce sera un mal pour un bien. [P. allus. littér. (à Molière, qui répondait aux accusations de plagiat).] Je prends mon bien où je le trouve »* (cf. A. DUMAS Père, Théâtre complet, introd., t. 1, 1833, p. 16).

Ces citations confirment, bien sûr, la suggestion que *le bien* peut être utilisé dans un contexte bien éloigné de la définition. Plus exactement, du point de vue économique :

« B. En partic. Toute chose d'utilité pratique et de valeur financière.

1. DR., lang. cour. Ce qui est susceptible d'une appropriation légale. (Quasi-)synon. avoir, capital, patrimoine :

28. 516. Tous les biens sont meubles ou immeubles.

(...)

518. Les fonds de terre et les bâtiments sont immeubles par leur nature.

(...)

528. Sont meubles par leur nature, les corps qui peuvent se transporter d'un lieu à un autre, soit qu'ils se meuvent par eux-mêmes, comme les animaux, soit qu'ils ne puissent changer de place que par l'effet d'une force étrangère, comme les choses inanimées. »

Code civil, 1804, p. 95, 97.

Veillez noter également la référence explicite aux droits légaux.

Un troisième mot fondamental est « actif ». Le même dictionnaire nous offre ce qui suit.

Il nous est impossible de résister à la première affirmation.

« l'actif est l'amant du passif (Argot des pédérastes). » Ch. VIRMAITRE, Dict. d'argot fin de siècle, 1894, p. 4.

Et voilà des définitions plus édifiantes :

« Tout ce qu'une entreprise possède (biens corporels et incorporels). Les éléments constitutifs de l'actif d'un bilan sont généralement divisés en : immobilisations, valeurs engagées, valeurs réalisables, valeurs disponibles. » Banque 1963.

« Le patrimoine d'une personne quelconque se compose à un instant déterminé : 1. de droits de propriété sur divers biens matériels ou immatériels; 2. de créances sur des tiers, dont l'ensemble constitue l'actif de ce patrimoine; 3. de dettes, appelées passif du patrimoine. Sa valeur nette ou actif net, ou encore situation nette, est égale à la valeur de l'actif diminuée de celle du passif. » Encyclop. Lar. t. 3, 1968.

Cette dernière citation est extrêmement édifiante et utile, parce qu'elle lie les quatre mots – patrimoine, actif, passif et biens – dans une seule relation. Conformément à cette définition, il s'ensuit que le patrimoine consiste d'articles séparés corporels et incorporels (les biens), plus des créances, qui ensemble constituent l'actif, ce qui, exactement à l'inverse de la citation ci-dessus, indique que les créances ne sont pas des biens. Et ce, parce que les biens concernent les objets (tout en notant explicitement que les objets peuvent être incorporels de ce point de vue), alors que les créances concernent les gens. Ce total des actifs est ensuite réduit par les dettes, qui sont explicitement décrits comme le passif du patrimoine. C'est justement ce chiffre net, décrit comme la valeur nette, l'actif net ou la situation nette, qui est la "valeur" du patrimoine.

La définition offerte est formulée de manière explicite de la perspective d'un individu, c'est-à-dire d'un particulier. Pour notre visée il faut transférer cette notion dans la situation d'une entreprise, à savoir d'une personne morale, après quoi l'actif net devient identique aux fonds propres du propriétaire / aux capitaux propres.

Un fameux exposé de la pensée juridique française concernant le patrimoine appartient à Aubry et Rau (1873). La quintessence est donnée, espérons-nous, par les extraits suivants.

« Le patrimoine est l'ensemble des biens d'une personne, envisagé comme formant une universalité de droit.

...

*En pure théorie, le patrimoine comprend tous les biens indistinctement, et notamment les biens innés, et les biens à venir.*

...

*La circonstance toutefois que le passif surpasserait l'actif, ne ferait pas disparaître l'existence du patrimoine, qui comprend les dettes comme il comprend les biens.*

*Le patrimoine étant une émanation de la personnalité, et l'expression de la puissance juridique dont une personne se trouve investie comme telle, il en résulte:*

*Que les personnes physiques ou morales peuvent seules avoir un patrimoine;*

*Que toute personne a nécessairement un patrimoine, alors même qu'elle ne posséderait actuellement aucun bien;*

*Que la même personne ne peut avoir qu'un seul patrimoine, dans le sens propre du mot.*

...

*La subrogation réelle est, dans le sens le plus général, une fiction par suite de laquelle un objet vient en remplacer un autre, pour devenir la propriété de la personne à laquelle appartenait ce dernier, et pour revêtir sa nature juridique. »*

Il convient de souligner quelques éléments de ces citations. L'accent sur l'aspect juridique est absolu. Deuxièmement, nous avons l'affirmation explicite qu'une personne qui n'a aucun bien possède toutefois un patrimoine et que ce dernier peut être négatif. D'autre part, ce n'est pas qu'une personne morale qui peut avoir du patrimoine. Comme Aubry et Rau le soulignent (page 231, note de bas de page 11), « *c'est par ce motif que les esclaves, privés de personnalité, n'avaient pas en droit romain de patrimoine, mais seulement un pécule* ». Cela correspond entièrement à la position juridique des esclaves, vue de la direction opposée : l'Arrêté de mars 1685, concernant la discipline de l'Eglise, et l'état et qualité des nègres esclaves, aux îles de l'Amérique, connu, de façon plus familière, comme Le Code Noir, affirme, à son article 64 : « *Déclarons les esclaves être meubles* ». Cela semble non équivoque, même si, en tant qu'historiens, nous devons être conscients que ce qui compte c'est la signification de « meubles » de 1685 et non pas celle d'aujourd'hui. Certes, les esclaves étaient détenus, possédés et contrôlés. En tant que *meubles*, ils étaient une sous-catégorie de biens, une partie du patrimoine du propriétaire. Et alors ils correspondaient aux DEUX définitions de l'actif : celle d'IASB et celle du PCG !

Un troisième aspect intéressant est la référence de la dernière citation d'Aubry et Rau à l'idée de fiction. Cette notion se répète deux ou trois fois dans les paragraphes ultérieurs. Il est intéressant de relier cette notion de fiction juridique à un commentaire beaucoup plus récent de Baert et Yanno (2009), inclus dans leur rapport pour l'Assemblée Nationale Française. Voilà l'extrait-clé :

*« Cependant, tout en levant le voile sur la fiction du patrimoine juridique, l'approche économique de la comptabilité qui est celle des normes IFRS apparaît quelque peu biaisée par l'orientation de celles-ci vers les investisseurs. En effet, il n'existe pas une réalité économique par nature. Comme en physique quantique, les caractéristiques d'un objet varient selon le point de vue, et il y a autant d'images fidèles pertinentes de l'entreprise que d'utilisateurs de la comptabilité. Les normes IFRS ne donnent donc à voir qu'une certaine réalité économique, celle propre à satisfaire les besoins d'informations des seuls investisseurs ; mais rien ne dit que les autres utilisateurs de ces normes y trouveront leur compte ».*



Cette citation semble valable de tous les points de vue. Patrimoine comme une idée juridique est vraiment une fiction. Le droit, le pouvoir, est juridique, mais les 'objets' sont flexibles, subjectifs et sans limite. Et nous avons vraiment beaucoup d'utilisateurs (y compris le droit), chacun avec un besoin différent. Le choix d'une méthode d'évaluation est implicitement à l'intention d'une « partie prenante » particulière, à un moment déterminé et dans un contexte particulier. Et les parties prenantes sont diverses. Il ne serait pas honnête ni scientifiquement fondé de s'en tenir à une valeur particulière et prétendre la destiner à tous. Pour reconnaître que « l'image » d'une entreprise est « fidèle » il convient que les valeurs retenues aussi bien à l'actif qu'au passif soient utilisables et non trompeuses. Mais utilisables quand, par qui et pour quoi ? S'il y a des utilisateurs différents, correspondant à des parties prenantes différentes, chacun avec des besoins différents, il est nécessaire que les valeurs qui les intéressent puissent être différentes aussi. Pour Baert et Yanno, il est absolument nécessaire d'avoir cette flexibilité et variété, pour que la fonction de *reporting*, si elle est appliquée comme il faut, satisfasse aux besoins des investisseurs globaux, des créanciers, des employés, des autorités fiscales françaises ... La liste est infinie, sans limite, exactement comme les contenus du patrimoine. Nous sommes bien d'accord avec cette position, qui serait obligatoire dans notre utopie.

L'exposé précédent conduit à plusieurs réflexions. On se rapporte directement aux implications de la comptabilité « comme algèbre du droit », ou comptabilité « pour prendre des décisions économiques, pour faire des choix entre les alternatives d'agir ». Pourtant la contradiction en est artificielle. Ce qu'il faut, c'est une pensée juridique tout à fait rationnelle. Raybaud-Turillo (1997, p. 28) suggérait une interprétation du principe patrimonial reposant sur la « patrimonialité substantielle ».

*« Il apparaît clairement, à l'issue d'une analyse de différents aspects de ces contrats, que les analyses formelles des contrats ne permettent pas de comprendre la nature des opérations, qu'elles sont souvent en contradiction avec la réalité des pouvoirs et des obligations respectifs des parties. Il est par conséquent impératif de dégager la substance juridique de ces obligations et de proposer de nouvelles qualifications juridiques pour rétablir la cohérence quelque peu perdue de ces contrats. »*

Les implications, on peut les débattre de façon générale, par des exemples. Si nous restreignons notre portée aux entités (qui comprennent tous les êtres humains, à savoir les particuliers et les organisations d'affaires de tous types, c'est-à-dire les personnes morales), à quel point sont différents les concepts juridique et économique du point de vue pratique ? Prenons, comme point de départ, les définitions du PCG, des actifs et des passifs, que nous venons de citer et qui respectent dans une large mesure les définitions du Cadre IASB – par. 49. Dans quelles circonstances les flux économiques inhérents de ces définitions NE peuvent-ils PAS être mis en pratique du point de vue juridique ? Une possible réponse se trouve dans le Lefebvre Comptable (par ex. 2009).

*« 1309: la définition juridique du patrimoine est essentiellement fondée sur le transfert de propriété. Le patrimoine comptable est davantage fondé sur la notion de transfert de contrôle.*

*1324: ...la date de transfert de contrôle et celle de transfert de propriété n'étant pas nécessairement concomitantes.... »*

Mais cette proposition dépend de la signification de « contrôle » et de « propriété ». Plus exactement, elle dépend de ce que l'on considère exactement comme contrôlé ou possédé.

L'exemple classique en est le bail. Le terrain sur lequel Eurodisney est érigé est loué. Dans les registres consolidés par Eurodisney S.A. pour 2004, dressés en application des normes comptables françaises, ce terrain n'était pas identifiable dans le bilan, c'est-à-dire il n'était pas un actif. Dans les comptes consolidés pour 2005, dressés conformément aux IFRS visées par l'UE, il est soudainement apparu (à presque un milliard d'euros !). Pourtant cette distinction n'est pas seulement une absurdité économique ; elle est également une absurdité juridique. Le droit d'utiliser ce terrain peut être mis en pratique du point de vue juridique par le bail. Ce droit est un bien (incorporel), un actif et un élément positif du patrimoine ! Il est correct d'affirmer que le locataire n'a pas les droits de propriété pour le bien (corporel). Mais il est également correct d'affirmer que le locataire *a, en effet les droits de propriété* (du point de vue juridique), et le *contrôle* (du point de vue économique) des droits d'emploi (comme actif incorporel) sur le bien. Ces droits sont également inclus dans le patrimoine. L'algèbre du droit, comme « patrimonialité substantielle », devrait *exiger* que cet actif incorporel soit inclus comme bien dans le bilan (dans l'UE, à notre connaissance, seule l'Espagne définit ce droit comme incorporel ; tous les autres pays le présentent comme corporel - ou pas du tout!).

En France il semble que cette logique soit complètement ignorée. La Revue Fiduciaire Comptable (2011, p.32), se référant au Conseil National de Comptabilité, Comité d'urgence, avis 06-C, confirme que « *les contrats de location (au sens d'IAS 17) ont été expressément exclus des nouvelles règles relatives aux actifs. La non-application du critère de contrôle conduit à comptabiliser ces opérations selon le critère de la propriété juridique..... du point de vue formel, cette exclusion repose sur des bases fragiles* ». Les derniers mots sont bien choisis!

On peut continuer à généraliser cet argument. Dans quelles circonstances un droit juridique *n'a-t-il pas* de valeur économique ? Dans quelles circonstances un pouvoir (ou une obligation) économique *ne peut-il (elle) pas* être mis(e) en pratique du point de vue juridique ? Avec une bonne conception de « patrimonialité substantielle », et une bonne conception de « contrôle économique », peut-être que cette distinction n'a pas lieu d'être. De notre point de départ comptable, on peut poser une question : est-ce qu'un cadre juridique qui n'est pas capable de rendre compte de la réalité économique d'une transaction est un bon cadre juridique? Et, même plus généralement, la même question pour la réalité non-économique incluse dans le patrimoine, et dans notre monde réel !

Il convient de remarquer deux choses en parenthèse. Comme première, des mentions dans les codes française. On ne pense pas que c'est nécessaire à donner les détails. Nous avons dans le code civil (<http://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006070721>) Arts. 436/496/500, et dans le code de commerce nous avons Art. L.526-6. (<http://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000005634379>) et vous pouvez les voir. On souligne que comme d'habitude nous avons aucune définition de patrimoine dans le code civil, et aussi que les mots patrimoine et bien sont tous les deux utilisés, peut-être presque au même sens: 'en fonction de l'importance des biens de la personne protégée et des opérations qu'implique leur gestion,' (Art. 500), et '(l)e tuteur représente la personne protégée dans les actes nécessaires à la gestion de son patrimoine' (Art. 496). La différence entre 'bien' et 'patrimoine' n'est pas claire. Dans L.526-6 du code de commerce, nous avons l'idée d'un "patrimoine affecté": 'Ce patrimoine est composé de l'ensemble des biens, droits, obligations ou sûretés dont l'entrepreneur individuel est titulaire, nécessaires à l'exercice de son activité professionnelle'. Maintenant bien et patrimoine sont pas du tout la même! Pour notre but l'ensemble de ces propositions n'est pas utiles.

La deuxième chose à remarquer est la grande différence entre la tradition française et celle italienne. Les deux ont eu longtemps une philosophie patrimonialiste, au moins dans le cas de l'Italie jusqu'à Zappa post-1927. Besta (1909: 81) critique explicitement deux de ses prédécesseurs, qui, « par erreur », considèrent les éléments du patrimoine comme la somme des droits et des obligations. Lui, il met explicitement l'accent sur le patrimoine, mais il affirme que ce n'est pas une idée juridique.

Après avoir débattu de la tradition française depuis le 19<sup>ème</sup> siècle jusqu'au 21<sup>ème</sup> siècle, nous faisons maintenant une analyse de la situation en Roumanie. Là-bas, l'influence française a été prégnante tout au long de l'Histoire, pourtant il y a eu un vif débat, durant plusieurs générations, sur la nature même de la comptabilité et, plus exactement, sur la question économique/juridique. Nous offrons une étude adéquate basée sur l'Histoire, pour ensuite la relier en bref, tel tout historien, au scénario d'aujourd'hui, comme il a été mentionné dans la section introductive.

La pensée comptable roumaine s'est développée dans la première partie du 20<sup>ème</sup> siècle influencé par la pensée comptable française et allemande. Comme déjà évoqué, pour définir la comptabilité il y a eu de nombreuses tentatives. Les débats autour de ce sujet dans les années 1940 en Roumanie entre les représentants des deux Académies des Etudes Commerciales et Industrielles de Bucarest et de Cluj, ont donné des théories intéressantes et actuelles à discuter: la théorie juridico-patrimoniale et la théorie économique.

La théorie patrimoniale a été développée par les juristes français, reprise par les auteurs allemands et propagée au sein du milieu comptable en Europe (Richard, 2005). Cette théorie a été développée en Roumanie par deux professeurs de l'Académie de Bucarest, Spiridon Iacobescu et Alexandru Sorescu, les auteurs de *Comptabilité Générale* (1928), le livre utilisé pour donner des cours de comptabilité dans les deux établissements d'études supérieures. Les deux auteurs soutiennent la théorie patrimoniale influencée par la littérature française et le droit Roman (Evian, 1940:). Dans leur vision le patrimoine est regardé comme le solde des droits et des obligations.

Le patrimoine inclut les actifs et les passifs mais il est aussi l'expression des droits et des obligations (garantis par la loi). L'égalité initiale, la base de cette théorie est illustrée comme suit:

Valeur économique = Capitaux propres et passifs  
(Objets de droits)                      (Droits) + (Créditeurs)

La représentation dans la comptabilité de patrimoine est :

<b>Actif</b>	<b>Passif</b>
Objets de droits et obligations	Droits et obligations

Source: Evian, 1940, p. 64

Ces auteurs roumains ont appelé leur théorie la théorie économique-patrimoniale, mais il aurait fallu l'appeler théorie juridico-patrimoniale. Cette théorie considère la comptabilité comme partie des sciences sociales.

Comme critique et réponse à la théorie juridico-patrimoniale qui représente l'Académie de Bucarest, le professeur Ioan Evian, représentant de l'Académie de Cluj a développé la théorie économique dans la comptabilité roumaine influencée par le professeur et auteur allemand Nicklish. La théorie économique pose l'équation suivante :

## **Avoir total de l'entreprise (les actifs) = son capital total**

(Evian, 1940, p.88).

Cette équation du bilan est le point de départ pour la théorie d'Évian. Lui, a clairement affirmé que le bilan n'est pas un compte et notamment qu'il n'est pas une troisième série de comptes. Le bilan n'est qu'une collection qui montre la situation d'une entreprise à la fin d'une période de temps, ce qui, selon son avis, n'est pas une nécessité. Néanmoins, il souligne le fait qu'il est exigé par le Code commercial, ce qui représente un aspect utile pour les dirigeants qui veulent avoir un aperçu de leur entreprise ; il souligne donc *sa fonction de déclaration financière*. Même si Evian n'a pas considéré le bilan comme un compte, mais comme un résumé de tous les comptes, et s'il a affirmé qu'il pourrait être remplacé par *Le compte de profit et de pertes*, il explique pourquoi il continue à utiliser l'égalité du bilan comme le fondement de la théorie des comptes :

« (...) *le véritable phénomène économique de la valeur d'égalité entre les ressources et le capital (en tant que résumé de l'entière de la valeur des ressources) est une réalité qui ne saurait être niée et qui peut constituer le fondement d'une théorie des comptes.* »<sup>1</sup>

(Evian, 1940, p. 100)

Evian explique aussi, dans sa théorie, la fonction du *Compte de profit et de pertes*, qu'il juge un compte dans la partie *passive* du bilan, un compte de *capital*. Le Code commercial roumain exigeait, tout comme en Allemagne, que la perte dans la situation d'une société par actions soit marquée dans la partie active, afin d'équilibrer le bilan. Cela ne veut pas dire que la perte est prise pour un actif ; cela suggère uniquement une culture de « tenue de registres » plutôt que de « comptabilité ».

Au centre de sa théorie il y a l'entité économique avec tous ses processus et non pas le patrimoine ou le propriétaire.

La tradition roumaine comptable reconnaît deux influences évidentes et fortes qui partagent le pays en deux: l'école comptable de Transylvanie influencée par les auteurs allemands et l'école comptable de Bucarest et l'est du pays influencée par les auteurs comptables français. Après la période où les deux théories se sont développées en Roumanie et une pensée originale comptable apparaissait dans le domaine de la comptabilité roumaine, plus précisément après la deuxième Guerre Mondiale, cette tendance a été interrompue par la dictature communiste qui a été installée dans le pays. Ce régime politique a « étouffé » les idées et théories comptables et pendant une quarantaine d'années la comptabilité a été résumée à une comptabilité d'Etat.

Ensuite, dans les années 1990 la comptabilité roumaine a dû se réinventer pour faire face à la nouvelle économie de marché. Dans ce contexte la tradition française a été reprise et la comptabilité roumaine s'est développée sur la base du Plan Comptable français. Alors, dans les années 2000, quand la comptabilité roumaine s'est ralliée à la comptabilité européenne, la première version en Roumanie de la 4<sup>ème</sup> Directive inclut le mot « patrimoine », comme influence directe de la tradition française. On pense que la vision patrimoniale est laissée de côté

---

<sup>1</sup> ... *fenomenul economic real al egalității valorii averii cu a capitalului (ca abstracțiune de valoare totală a averii) este o realitate care nu poate fi negată și care deci poate constitui baza unei teorii a conturilor.*

dans la version de 2013, parce que la comptabilité en Roumanie s'est orientée vers la comptabilité Anglo-Saxonne (IFRS) qui a influencé la comptabilité de façon globale.

## DE RETOUR AUX GÉNÉRALITÉS DE LA FONCTION DE COMPTABILITÉ ET DU REPORTING.

Ici nous tenons à relier, aussi brièvement que possible, les implications dont nous avons parlé dans l'avant-propos sur l'importance et l'utilité des informations non financières à notre exposé théorique / historique et aux progrès d'aujourd'hui. La tradition juridique du patrimoine français, ainsi que nos citations sont tout à fait explicites, allant au-delà du palpable, au-delà du positif et au-delà de ce qui existe déjà. L'amélioration de la perspective que je vois de ma fenêtre (que je détiens légalement) sur mon jardin (que je détiens légalement), qui aura lieu L'ANNÉE PROCHAINE, lorsque les arbres auront grandi, fait maintenant partie de mon patrimoine, et de mon utopie. La tendance à élargir les frontières du reporting des entités économiques au-delà du financier ne cesse de s'accroître et les concepts du type reporting environnemental, social et de durée sont très à la mode.

Rien qu'un exemple : Le Conseil International pour le Reporting Intégré (*International Integrated Reporting Council*), qui dans son cadre de référence (IIRC 2013:3) comprend l'objectif d' « *améliorer la reddition des comptes et favoriser l'exercice d'une gestion responsable à l'égard de l'ensemble des capitaux (financier, manufacturier, intellectuel, humain, social et sociétal, et environnemental) par une meilleure compréhension de leurs interdépendances* ». Si on peut débattre de la sincérité de l'ouverture de l'IIRC aux aspects non financiers du reportage, la requête d'une information complémentaire non financière est explicite.

Dans le cadre de notre recherche de l'utopie de l'information non numérique subjective, il est intéressant d'explorer les implications de ce qui suit. Quelles sont les priorités et les relations entre ces différents capitaux? La réponse simpliste à cette question de l'IIRC est absolument clairement indiquée au paragraphe 1.7: «Le but premier du Rapport Intégré est d'expliquer aux apporteurs de capital financier comment l'organisation crée de la valeur au fil du temps ». Donc, les «clients» clés du rapport sont les fournisseurs de capital financier. Cela signifie que la clientèle clé de l'IIRC est identique à la clientèle clé de l'IASB, à savoir l'investisseur financier. Cela ne semble pas être un nouveau monde!

Mais nous devrions considérer les 6 capitaux un peu plus attentivement. Il y a plusieurs façons de définir et reconnaître ces différents capitaux. Nous devrions tous être bien familiarisés avec le concept de maintien du capital, dans la sphère économique, ou la préservation de l'environnement au sens large, dans le domaine social / politique. Mais qu'en est-il du maintien du capital? Devons-nous avoir pour objectif de maintenir chacun des six capitaux considérés individuellement? Ou bien de maintenir la totalité des six capitaux agrégés ensemble? En ce cas, est-il possible d'ajouter ces capitaux l'un à l'autre de façon pertinente?

Cela semble peut-être conduire à la nécessité d'un modèle d'optimisation en 6 dimensions, dans lequel il y a des difficultés majeures de comparabilité à travers les dimensions. La valeur monétaire, l'argent, une construction sociale créée et portée par les hommes, n'est certainement pas un concept commun de mesure adéquat pour les 6 dimensions, mais cela ne veut pas dire qu'une meilleure alternative est facilement disponible. Il semble que probablement

nous aurons de grandes difficultés à distinguer sur le plan opérationnel entre les 6 capitaux. Comme le dit le Cadre au paragraphe 4.56:

« Il est toutefois important que le Rapport Intégré présente les interdépendances considérées lors de la fixation du périmètre, ainsi que les arbitrages importants qui influent sur la création de valeur au fil du temps, et en particulier les arbitrages :

entre les capitaux ou entre les composantes d'un capital (ex. : création d'emploi à travers une activité nuisant à l'environnement) ;

au fil du temps (ex. : choisir une certaine approche alors qu'une autre permettrait une augmentation de capital supérieure mais à l'échéance plus lointaine) ;

entre les capitaux possédés par l'organisation et ceux possédés par d'autres, voire par personne. »

L'acceptabilité ou non de certains compromis est une question sociale ou politique - certainement pas une question économique. Il est multidimensionnel, et les dimensions sont en effet sans commune mesure. Combien éléphants d'Afrique sont peut-être assimilés à la fourniture de l'eau potable à des villages africains? Comment comparez le positif et le négatif? Donc, une solution est certainement utopique. Mais le problème, avec toute sa signification, reste.

## CONCLUSIONS

Notre papier est un tour d'horizon de quelques travaux historiques et quelques pensées sélectionnées. Derrière les détails certains thèmes assez clairs et simples émergent. Nous résumons ci, pour montrer qu'ils peuvent être reliés entre eux en vertu de la proposition globale que la comptabilité et le reporting sont toujours un service qui doit répondre aux besoins des parties prenantes pour être suivis et pour se développer. Notre définition dans l'introduction est compatible avec cela, et presque assez large, mais pas tout à fait, pour couvrir toutes les possibilités. Avec l'ajout d'informations non-quantitatives, elle serait acceptable.

Au cœur de notre étude théorique est l'éternel concept du *patrimoine*. Le PCG français semble prendre ce terme pour acquis, en l'utilisant sans définition ni explication. Nous l'analysons en détail, montrant deux choses en particulier.

Premièrement, le concept est extrêmement large. L'usage peut-être financier (« *Vous avez choisi HSBC pour vous accompagner et vous conseiller dans la gestion de votre patrimoine et je vous en remercie* » - Lettre d'HSBC pour un des auteurs, 15 octobre 2010). Mais l'usage peut être beaucoup plus large (noter la citation plus tôt au sujet du patrimoine « une éducation soignée et de belles relations »). Cela conduit à de nombreuses pistes de recherche plus larges à la fois historiques et actuelles. Il permet au «symbolique capital» de Bourdieu, au pouvoir créé par son idée de « méconnaissance » de faire partie d'un patrimoine, une avenue que nous n'explorons pas en détail. Il permet aux cinq capitaux non financiers du cadre conceptuel de l'IIRC de faire partie du patrimoine d'une entreprise, ou d'un peuple. Cela conduit à la préservation de chacun des capitaux (notez le pluriel) où des capitaux, ensemble, désignent la «qualité de vie», leur maintien devient un objectif visible, et les reportings sur eux deviennent une partie nécessaire de la relation entre une entité et ses parties prenantes, entièrement compatibles avec notre définition d'ouverture si l'information non quantifiée est également incluse.

À un niveau plus prosaïque, la généralité des utilisateurs que nous proposons, à la suite de la citation de Baert et Yanno, permet évidemment des utilisateurs multiples: les investisseurs, les créanciers, la détermination du dividende, la réglementation bancaire prudentielle ... Tous, en principe ont besoin des différents chiffres rapportés pour obtenir leur propre image fidèle. L'Histoire regorge d'exemples de différents chiffrages. Un exemple célèbre, est Savary (1675) qui propose de valoriser les biens au plus bas du coût historique et du coût de remplacement actuel de la marchandise (et non PAS au plus bas du coût historique et de la valeur de réalisation nette, comme les autorités modernes prétendent à tort) ; il propose aussi l'inclusion de biens personnels, donc évidemment à la valeur actuelle (valeur vénale) ce qu'il ne prend même pas la peine de dire, avec les actifs de l'entreprise dans l'«inventaire» requis.

La deuxième question clé est la dichotomie juridique / économique. Notre but est comptable, et pas juridique. Mais dans ce domaine, nous montrons que la distinction est largement illusoire, à condition que l'analyse juridique soit bien faite à la Raybaud-Turillo avec la «patrimonialité substantielle», et en outre que le concept de patrimoine est utilisé dans différentes traditions nationales, et à différents moments, avec des implications complètement différentes. Les actifs incorporels, au sens le plus large, avec ou sans chiffres, sont une partie centrale de notre utopie.

Donc, notre conclusion est très simple. Partout où nous avons regardé, et nous suggérons où tout le monde regarde à travers l'Histoire, nous trouvons une approche complètement pragmatique pour aider dans le processus de «faire des choix résolus parmi divers plans d'action ». Rappelez-vous que la comptabilité, et plus généralement le reporting, dans le sens le plus large, sont essentiels! Oubliez la flexibilité et la pertinence pour devenir spécifique et doctrinaire, et la comptabilité, le reporting, la transparence, sont morts.

Les choses importantes dans notre utopie sont, et doivent être, sans limite, comme l'idée du patrimoine, et le reporting transparent doivent être sans limite aussi.

## REFERENCES:

1. Aubry, C. et Rau, C., (1873). *Cours de droit civil français d'après la méthode de Zacharia* eEd.4  
[http://droit.wester.ouisse.free.fr/pages/brocantes/aubry\\_rau\\_patrimoine.htm](http://droit.wester.ouisse.free.fr/pages/brocantes/aubry_rau_patrimoine.htm)
2. Baert, D., Yanno, G. (2009). *Rapport d'information relatif aux enjeux des nouvelles normes comptables, n°1508 par la Commission des Finances, de l'Economie Générale et du Plan*, présente à l'Assemblée Nationale, 10 mars.
3. Besta F., (1909). *La Ragioneria, seconda edizione, Volume I, parte prima, Ragioneria generale*. Milano:Vallardi.
4. Evian, I., (1940), *Teoria conturilor* (La Théorie des Comptes), Cluj-Napoca: Fondul Cărților Funduare Publishing.
5. IIRC (2013) *Cadre de référence international pourtant sur le reporting intégré*; International Integrated Reporting Council, London.

6. Raybaud-Turillo, B. (1977). *Le modèle comptable patrimonial : les enjeux d'un droit comptable substantiel*, Paris : Vuibert
7. Revue Fiduciaire Comptable (2011). Substance et immobilisations, Groupe Revue Fiduciaire, RFC n° 382, Avril, 31-36.
8. Richard, J., (2005), *Herman Veit Simon, Eugen Schmalenbach et Fritz Schmidt: les „trois S” de la pensée comptable allemande*, in Bernard Colasse (ed.) *Les Grands Auteurs en Comptabilité*, Paris: Ed. EMS;
9. Savary, J. (1675) *Le parfait négociant ou instruction générale pour ce qui regarde le commerce...et l'application des ordonnances, chez Louis Billaire; avec le privilège du ROY*. Reproduction en fac similé de la 1ère édition par Klassiker der Nationalökonomie, 1993, Deutschland.