HAL
open science

Les enjeux de la révision du cadre conceptuel du normalisateur comptable international

Yvonne Muller-Lagarde

To cite this version:

Yvonne Muller-Lagarde. Les enjeux de la révision du cadre conceptuel du normalisateur comptable international. Droit des sociétés , 2015, 1, pp.6-9. hal-01513395

HAL Id: hal-01513395

https://hal.parisnanterre.fr/hal-01513395

Submitted on 8 May 2017

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.

Les revues JurisClasseur

DROIT DES SOCIÉTÉS

N° 1 - JANVIER 2015

66E ANNÉE - ISSN 0418-0771

SOUS LA DIRECTION DE :

Dorothée GALLOIS-COCHET, Henri HOVASSE, Jean-Pierre LEGROS, Renaud MORTIER, Jean-Luc PIERRE, Myriam ROUSSILLE, Renaud SALOMON, Stéphane TORCK

Repère 1
Alertes 1 à 4
Études 1 et 2
Commentaires 1 à 21
Formule 1

Notamment ce mois-ci :

> COMMENTAIRES

4 Société civile
Clause d'agrément et avantages matrimoniaux
(CA Colmar, 1re ch. civ., sect. A, 8 oct. 2014)
par Henri HOVASSE (p. 19)

7 SAS
Rémunération du président, convention réglementée et abus de majorité
(Cass. com., 4 nov. 2014)
par Dorothée GALLOIS-COCHET (p. 24)

8 SAS
Responsabilité personnelle des membres du comité de surveillance d'une SAS
(Cass. com., 4 nov. 2014)
par Myriam ROUSSILLE (p. 27)

14 Procédure collective
La déclaration de créance ne relève pas des actes de gestion quotidienne
(Cass. com., 4 mars 2014)
par Jean-Pierre LEGROS (p. 35)

17 Abus de biens sociaux
Absence de contrariété de l'acte de gestion à l'intérêt social
(Cass. crim., 22 oct. 2014, 2 espèces)
par Renaud SALOMON (p. 37)

19 Cession de droits sociaux
Actionnariat salarié
(CE, 3e et 8e ss-sect., 26 sept. 2014)
par Jean-Luc PIERRE (p. 41)

Comptes sociaux

1 Les enjeux de la révision du cadre conceptuel du normalisateur comptable international

Étude par Yvonne MULLER, *maître de conférences en droit privé, co-directrice du Centre de droit pénal et de criminologie, Université Paris Ouest Nanterre* (p. 6)

L'organisme privé de normalisation comptable international, l'IASB, qui produit les normes comptables obligatoires pour les comptes consolidés des sociétés cotées (normes IFRS) a lancé, depuis 2004, un projet de révision de son cadre conceptuel qui doit aboutir à la fin de l'année 2015. Or, parce que le cadre conceptuel définit la politique comptable qui préside à la création, la révision mais aussi l'interprétation des normes IFRS, sa révision porte des enjeux à la fois politique et normatif qui méritent ici d'être rappelés.

Cautionnement

2 Sûreté accordée par une SCI : l'exigence de non-contrariété à l'intérêt social

Étude par Michel STORCK (p. 10)

Commissaire aux comptes

12 L'article 632-1 du règlement général AMF et les commissaires aux comptes : la Commission des sanctions tient bon la barre

Commentaire par Stéphane TORCK (p. 30)

Dividendes

1 Seul l'époux associé a le droit de percevoir les dividendes issus de parts sociales communes

Commentaire par Renaud MORTIER (p. 14)

LexisNexis®

La Rédaction vous présente ses meilleurs vœux pour l'année 2015

1

Les enjeux de la révision du cadre conceptuel du normalisateur comptable international

Yvonne MULLER,
maître de conférences en droit privé,
co-directrice du Centre de droit pénal et de criminologie,
Université Paris Ouest Nanterre

L'organisme privé de normalisation comptable international, l'IASB, qui produit les normes comptables obligatoires pour les comptes consolidés des sociétés cotées (normes IFRS) a lancé, depuis 2004, un projet de révision de son cadre conceptuel qui doit aboutir à la fin de l'année 2015. Or, parce que le cadre conceptuel définit la politique comptable qui préside à la création, la révision mais aussi l'interprétation des normes IFRS, sa révision porte des enjeux à la fois politique et normatif qui méritent ici d'être rappelés.

1 - À tort ou à raison, un lien a été établi entre la crise financière et le référentiel comptable international connu sous le nom de normes IFRS [1] ou IAS [2]/IFRS et produit, pour les seuls comptes consolidés des sociétés cotées, par un organisme privé de normalisation comptable international, l'*International Accounting Standards Board* [3] (IASB). Les normes IFRS ont acquis une certaine notoriété en France, depuis leur adoption par un règlement européen de 2002 [4] qui les a rendues obligatoires pour les sociétés cotées des États membres à compter du 1er janvier 2005.

Sans être évidemment la cause de la crise financière, les normes comptables internationales associées aux règles prudentielles auraient, dit-on, amplifié ses effets. Concrètement, ce qui est en cause, c'est l'évaluation en juste valeur de certains actifs, c'est-à-dire et en simplifiant, leur estimation à la valeur de marché réelle ou potentielle. On lui reproche d'amplifier les mouvements de marché, à la hausse comme à la baisse. En cas de baisse des cours comme au moment de la crise des subprimes, l'évaluation des actifs financiers à la juste valeur oblige les banques à constater des dépréciations entraînant une baisse de leurs fonds propres. Afin de respecter les règles prudentielles, les banques sont alors contraintes de céder massivement des actifs [5]. La comptabilisation à la juste valeur initie ainsi un nouveau cycle de dépréciations et de ventes (effet procyclique). Or, le recours à la juste valeur est un choix comptable. Il trouve un fondement théorique et tire donc sa logique de la politique comptable de l'IASB [6]. Aussi, très vite, les critiques visant les normes comptables internationales, et spécialement la juste valeur, ont débordé le terrain technique pour devenir idéologique et politique. Dans le débat sur la crise financière, les normes comptables internationales vont ainsi faire l'objet de déclarations politiques au plus haut niveau notamment de conclusions du Conseil ECOFIN et du G20 [7].

2 - La critique de la politique véhiculée par les normes comptables internationales met directement en cause le cadre conceptuel de l'IASB [8]. Placé en introduction à l'ensemble des normes, le cadre conceptuel est une sorte de cadre théorique, un socle commun à toutes les normes qui a été développé pour s'appliquer à différents modèles comptables. Il définit tout d'abord les objectifs des états financiers. Cette définition est la pierre angulaire du cadre conceptuel puisqu'en découlent tous les autres éléments définis dans le cadre conceptuel, c'est-à-dire les concepts qui sous-tendent la préparation et la présentation des états financiers ainsi que les caractéristiques qualitatives et les éléments composant l'information comptable. Parce qu'il est un outil d'harmonisation et de cohérence des normes, son objectif, tel que défini en introduction du cadre conceptuel, est large : il doit aider l'IASB à développer les futures normes comptables et à réviser les normes existantes ; au-delà il a encore vocation à aider les préparateurs des états financiers à appliquer les IFRS mais aussi à traiter de sujets non encore couverts par une norme et, d'une façon générale, il doit aider les auditeurs et les utilisateurs dans la compréhension des normes IFRS.

Ndlr : Cet article est tiré, en partie, d'une intervention faite à la table ronde du 23 octobre 2014 à l'université Paris II Panthéon-Assas avec le soutien de l'Association des juristes du master 122 de l'université Paris Dauphine.

1. *International Financial Reporting Standards* traduit par « Normes internationales d'information financière ».
2. *International Accounting Standards* pour « Normes comptables internationales » ; IAS est le nom utilisé pour les normes comptables avant une réforme de 2001 à l'occasion de laquelle l'IASC, l'*International Accounting Standards Committee*, l'organisme qui a précédé l'IASB, se transforme en fondation et confie l'activité de normalisation comptable à l'IASB.
3. Traduit comme « Organisme ou Comité international des normes comptables ».
4. *PE et Cons. UE, règl. (CE) n° 1606/2002, 19 juill. 2002 sur l'application des normes comptables internationales : JOCE n° L 243, 11 sept. 2002, p. 1, modifié par le règlement CE n° 297/2008 du 11 mars 2008 (JOUE n° L 97, 9 avr. 2008, p. 62).*
5. *D. Marteau et P. Morand, Normes comptables et crise financière, Propositions pour une réforme du système de régulation comptable, Rapport au Ministre de l'économie, de l'Industrie et de l'Emploi, 13 oct. 2009.*
6. *B. Colasse, La normalisation comptable face à la crise : Rev. éco. fin. 2009, p. 387 et s., spéc. p. 391.*
7. *ENA, Direction de la formation, « Options d'approfondissement », 2008-2010, Quelle évolution des normes comptables à la suite de la crise financière ? p. 3. D. Baert et G. Yanno, Rapport d'information n° 1508, Les normes comptables : jeu d'experts ou enjeu politique ? Commission des finances, mars 2009, Documents d'information, Assemblée nationale, p. 100.*
8. *B. Colasse, La crise de la normalisation comptable internationale, une crise intellectuelle, Comptabilité, Contrôle, Audit, éd Vuibert, t. 17, vol. 1, avr. 2011, p. 2.*

Publié pour la première fois en 1989 [9], le cadre conceptuel de l'IASB fait l'objet, à partir de 2004, d'un projet de révision [10]. Ce projet est mené conjointement avec le normalisateur comptable américain, le *Financial Accounting Standards Board* (FASB), dans une logique de convergence des normes [11]. En 2010, les deux normalisateurs vont publier, en même temps, deux textes semblables correspondant à l'achèvement de la première phase. Il s'agit [12] pour l'IASB du *cadre conceptuel de l'information financière (Conceptual Framework for Financial Reporting)* qui remplace donc celui de 1989. Les deux nouveaux chapitres intégrés portent sur *L'objectif de l'information financière à usage général* (chapitre 1) et *Les caractéristiques qualitatives d'une information financière utile* (chapitre 3).

Entre 2010 et 2012, le processus de révision est ralenti voire arrêté. Il va reprendre en 2012 avec deux modifications importantes. La première est que le projet d'une révision commune avec le FASB est abandonné. La seconde est la volonté d'une révision globale et non plus point par point. Depuis 2013, l'IASB a lancé une nouvelle procédure de révision qui est, aujourd'hui, à mi-parcours. Le nouveau cadre conceptuel est attendu pour fin 2015, début 2016.

Considérée comme le développement le plus important en comptabilité depuis la restructuration de l'IASB et l'adoption des normes IFRS par l'Europe, la révision du cadre conceptuel porte des enjeux liés non seulement à sa dimension politique **(1)** mais aussi à sa dimension normative **(2)**.

1. La dimension politique du cadre conceptuel

3 - Philippe Danjou, membre de l'IASB, affirmait récemment « le cadre conceptuel est le reflet d'une certaine conception de l'économie » (...) le modèle économique libéral et globalisé [13] » reprenant ainsi ce qu'il écrivait [14] quelques mois plus tôt : « le cadre conceptuel a été conçu afin de destiner les IFRS en premier lieu aux apporteurs de capitaux ». Que l'on partage ou non les propos, ils montrent que le débat est moins celui de la neutralité ou non du cadre conceptuel que celui de la pertinence et de la légitimité des choix politiques véhiculés. De là sans doute la critique de Bernard Colasse selon laquelle les réponses comptables cherchées à la crise financière ne doivent pas masquer la véritable crise intellectuelle affectant la normalisation comptable internationale et relevant directement du cadre conceptuel [15]. On peut dès lors tenter en quelques mots de restituer la dimension politique du cadre conceptuel.

Au-delà des multiples enjeux liés à la normalisation comptable internationale, se joue fondamentalement en arrière-plan ce qu'un auteur appelle la philosophie comptable dominante [16] et de façon plus concrète, la vision de l'entreprise et son mode de gouvernance que le normalisateur a choisi de porter. Que dit le cadre conceptuel ?

4 - Sa lecture montre qu'il tend plutôt vers un modèle anglo-saxon que continental de la comptabilité, dès lors qu'il fait des investisseurs boursiers les destinataires, non pas exclusifs mais prioritaires, des états financiers. Si la notion même d'investisseur est élargie dans le projet de cadre conceptuel, ils demeurent les destinataires privilégiés. L'objectif des états financiers est alors, selon le texte même du cadre conceptuel, d'aider les investisseurs à prendre des décisions économiques mais aussi de montrer les résultats de la gestion des dirigeants. L'objectif tranche avec la conception continentale de la comptabilité, plus juridique et patrimoniale, et réputée destinée à rendre des comptes [17] à une diversité d'utilisateurs. De la comptabilité « algèbre du droit » [18], on serait ainsi passé à la comptabilité « grammaire de l'économie » [19].

Or, le choix du modèle anglo-saxon de la comptabilité détermine la représentation de l'entreprise ainsi qu'une conception de sa gouvernance [20]. L'entreprise se présente ici plus comme un actif économique qu'il faut valoriser, qu'une institution appelée à prendre des décisions économiques [21]. Concrètement, la direction des entreprises est tenue par des objectifs de création de valeur pour les actionnaires. Aussi, la question récente de la prise en compte par la norme comptable de l'information sociétale de l'entreprise n'entre pas dans le débat sur le cadre conceptuel.

De normes élaborées pour guider les décisions des investisseurs, une entreprise qu'il convient de valoriser et qui n'a de compte à rendre qu'à ses actionnaires, d'aucuns soutiennent que le cadre conceptuel se nourrit des théories de l'agence et du marché efficient, ou encore, pour le dire autrement, qu'il privilégie un capitalisme actionnarial sur un capitalisme partenarial. Sans entrer dans le débat, on peut en déduire que la direction de l'entreprise se trouve dès lors tout entière déterminée par son image comptable façonnée par l'orientation politique du cadre conceptuel [22]. Prenons, sans entrer dans les détails techniques, deux exemples.

Le premier exemple est celui de la juste valeur [23]. La juste valeur est un principe général d'enregistrement des transactions définie, par la norme IAS 32, comme « le montant pour lequel un actif pourrait être échangé, ou un passif éteint, entre parties bien informées, consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normale ». Ainsi, la juste valeur peut être fondée soit sur les prix des marchés (dite *mark-to-market*), soit sur des valeurs modélisées (dite *mark-to-model*) en l'absence d'un marché actif. L'évaluation à la juste valeur doit permettre d'obtenir des valeurs comptables plus proches de la réalité économique – traduisant ainsi la richesse propre de l'entreprise – et est ainsi préférée à la méthode traditionnelle d'évaluation au coût historique, lequel consiste à enregistrer des éléments à leur valeur d'origine. Précisons toutefois, pour la justesse du propos que, s'il fait la promotion de la juste valeur – que l'on retrouve dans un grand nombre de normes IFRS – le cadre conceptuel propose un système mixte laissant l'option d'une évaluation au coût historique.

9. sous l'intitulé « *Cadre pour la préparation et la présentation des états financiers* » (« *Framework for the preparation and presentation of financial statements*), V. *B. Colasse, Cadres comptables conceptuels, Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit : Économica 2009, 2e éd., p.103 et s., spéc., p. 109.*
10. *N. Véron, Histoire et déboires possibles des normes comptables internationales : L'économie politique n° 036, oct. 2007.*
11. À la suite de l'accord de Norwalk du 18 septembre 2002.
12. Pour le FASB du *Statement of financial Accounting*, concepts n° 8.
13. GR/ Le cadre conceptuel IFRS, reflet d'une certaine conception de l'économie ? *Conférence IAE, Paris I, 7 oct. 2014.*
14. *Plongée dans les IFRS : vers des eaux plus claires et calmes ? : Revue Banque, mai 2014, n° 772.*
15. *B. Colasse, La crise de la normalisation comptable, une crise intellectuelle, art. préc., p. 158.*
16. *F. Platet-Pierrot, L'information financière à la lumière d'un changement de cadre conceptuel comptable : Étude du message du Président des sociétés cotées françaises, Thèse Université de Montpellier, 2009, p. 12.*
17. *R. Chantiri-Chaudemanche, Le cadre conceptuel américain (1978-1985) : un tournant dans la pensée comptable ? Normalisation comptable, Actualités et enjeux, Académie des sciences et techniques comptables et financières, 2014, p.81 et s., spéc., p. 85.*
18. Expression tirée de l'ouvrage de P. Garnier : « *La comptabilité – Algèbre du droit et méthode d'observation des sciences économiques* », 1947 (reliure inconnue).
19. *J. Haas, Droit, normes comptables et compétitivité : ENA Hors les murs, n° 428, janvier-février 2013.*
20. *B. Colasse, La crise de la normalisation comptable internationale, une crise intellectuelle, art. préc., p.160.*
21. *Ph. Danjou, Une mise au point concernant les International Financial Reporting Standards (normes IFRS), 1er février 2013, www.focus IFRS.com.*
22. *A. Supiot, Homo juridicus, Essai sur la fonction anthropologique du droit, Essais : Seuil 2005, p. 265.*
23. Le cadre conceptuel ne fait pas directement référence à la juste valeur que l'on retrouve, en revanche, dans de nombreuses normes IFRS. Mais, dès lors que les états financiers doivent refléter le plus fidèlement possible la valeur de marché d'une entreprise, il en fait la promotion de préférence au coût historique. V. d'une façon plus générale, sur le sujet, *F. Pasqualini et D. Burbi, Droit comptable européen et normes IFRS : une scission entre le droit et le chiffre ? Rev. sociétés 2013. p. 259.*

Le second exemple est celui du principe de prudence. Le principe de prudence est un des grands principes des comptabilités de tradition continentale, que l'on trouve encore dans le Code de commerce français (*C. com., art. L.123-20*). Selon l'IASB, la prudence est la prise en compte d'un certain degré de précaution dans l'exercice des jugements nécessaire à la préparation des estimations. Il faut faire en sorte que les actifs ou les produits ne soient pas surévalués et que les passifs ou les charges ne soient pas sous évalués. Autrement dit, on comptabilise une moins-value potentielle mais on ignore une plus-value non effectivement réalisée. Dans les deux cas et par prudence, c'est la plus faible des valeurs qui est retenue. L'IASB a toutefois considéré que le principe de prudence a souvent pour effet de masquer la véritable richesse de l'entreprise, donc sa réalité économique. Aussi, le principe de prudence, qui figurait dans le cadre conceptuel de 1989, a été retiré du cadre conceptuel révisé de 2010. Toutefois et notamment sous la pression de l'Union européenne, l'IASB a décidé en mars dernier de la réintroduire dans le futur cadre conceptuel.

Facteur de déstabilisation de l'entreprise pour certains [24], le cadre conceptuel doit prendre une place prépondérante dans la hiérarchie du référentiel IFRS pour d'autres [25]. C'est maintenant poser la question de la dimension normative du cadre conceptuel.

2. La dimension normative du cadre conceptuel

5 - Le titre relatif à la dimension normative du cadre conceptuel devrait apparaître sous la forme interrogative tant il renvoie, en réalité, à l'absence de dimension normative. En effet, alors même qu'il est un outil d'harmonisation et de cohérence pour l'ensemble des normes comptables internationales, qu'il oriente l'élaboration mais aussi l'interprétation des normes comptables, qu'il est encore l'outil intellectuel sur lequel s'appuie la doctrine pour débattre du choix par l'IASB d'une politique comptable, le cadre conceptuel est dénué de toute valeur normative. Comme il est affirmé dans son introduction, le cadre conceptuel n'est pas une norme comptable internationale, et en conséquence ne comporte pas de disposition normative sur une quelconque question d'évaluation ou d'information à fournir. Aussi et en cas de conflit entre les dispositions d'une norme comptable internationale et le cadre conceptuel, la norme prévaut.

6 - Or, à cette absence de normativité du cadre conceptuel, s'ajoute une sorte d'indifférence de l'Union européenne. On sait en effet qu'elle a adopté les normes comptables internationales par le règlement (CE) n° 1606/2002 [26], les rendant obligatoires pour toutes les sociétés cotées à partir de 2005. L'Union européenne a donc coulé les normes dans le droit. Pour autant, en adoptant les normes, l'Union européenne n'a pas discuté le cadre conceptuel qui en détermine la philosophie. Pour tenter de comprendre le raisonnement de l'Union européenne, on peut dissocier le politique du juridique. Sur un plan juridique, le cadre conceptuel n'est pas une norme et l'Union européenne ne l'a pas intégré dans le droit européen. Par ailleurs, dans son processus de validation de la norme comptable, l'Union européenne et plus précisément la commission ne sont liées que par le règlement de 2002 qui précise que les normes ne peuvent être adoptées que si elles répondent à l'*intérêt public européen* et si elles satisfont aux critères d'intelligibilité, de pertinence, de fiabilité et de comparabilité exigés de l'information financière [27]. Autrement dit, l'Union européenne n'examine pas, et n'a pas à examiner, la conformité d'une norme au cadre conceptuel mais seulement à son Règlement. Par ailleurs, le processus de révision du cadre conceptuel n'apportera pas, sur ce point, de modification puisque l'Union européenne, comme l'IASB, ne souhaitent pas doter le cadre conceptuel d'une valeur normative, pas même égale à celle des normes comptables. Position commune qu'il est aisé de comprendre dès lors que, conférer une valeur normative au cadre conceptuel, obligerait de s'interroger sur le pouvoir normatif de l'IASB. Quel pourrait être, notamment, l'autorité compétente pour connaître d'un contentieux lié à une divergence entre une nouvelle norme et le cadre conceptuel ? Qui, de l'IASB ou de l'Union européenne, aurait le pouvoir de trancher en dernier ressort ? Nul doute que si un tel pouvoir était reconnu à l'Union européenne, l'IASB perdrait la flexibilité dont elle dispose actuellement dans l'élaboration des normes, lesquelles peuvent s'écarter du cadre conceptuel ; elle perdrait également son autonomie dans son activité normative. À l'inverse, il n'est pas concevable que l'Union européenne se retrouve, par le biais d'un contrôle de conformité des normes au cadre conceptuel qu'elle aurait officiellement approuvé, soumise à la tutelle de l'IASB, « simple » organisme privé à vocation internationale.

7 - Pour autant, la réflexion sur la valeur normative du cadre conceptuel ne saurait se limiter au seul constat de l'absence d'intégration dudit cadre dans l'ordre juridique européen et partant, par la voie du règlement, dans les ordres juridiques étatiques. L'évolution du droit dépasse aujourd'hui la figure d'un ordre juridique pyramidal et étatique et s'analyse davantage, dans un droit dit post-moderne, comme une « densification normative » entendue comme « la montée en puissance de la normativité » [28]. Est ici visée la multiplication de toutes sortes de normes, juridiques mais aussi non juridiques ou « souples ». Nul doute que le cadre conceptuel, bien que dénué de valeur normative juridique au sens strict, joue un rôle dans l'ensemble normatif comptable.

En témoigne, en premier lieu, la reconnaissance du cadre conceptuel par l'Union européenne qu'elle soit indirecte ou implicite. La reconnaissance indirecte du cadre conceptuel par l'Union européenne se fait à travers l'homologation de la norme comptable lorsque celle-ci renvoie au cadre conceptuel. Ainsi, l'Union européenne a adopté la norme IAS8 en 2004 (amendée en 2008) relative « aux méthodes comptables, changements d'estimation comptable et erreur ». Or, celle-ci prévoit, pour la sélection et application des méthodes comptables, qu'en l'absence de norme, la direction doit faire référence aux définitions, critères de comptabilisation et d'évaluation des actifs, des passifs, des produits et des charges « énoncés dans le cadre conceptuel ».

La reconnaissance implicite du cadre conceptuel résulte de l'adoption globale, par le règlement (CE) n° 1606/2002 [29], des normes IFRS dès lors que leur contenu est déterminé par le cadre conceptuel. Cela justifie l'implication de l'Union européenne dans le processus de révision du cadre conceptuel à travers le jeu politique des échanges avec l'IASB. Ainsi, l'Union européenne a demandé, et obtenu, la réintégration du principe de prudence dans le futur cadre conceptuel.

En second lieu, il convient de souligner que l'Autorité des marchés financiers sanctionne la violation des normes IFRS par le biais de l'article 223-1 de son Règlement général au titre duquel « L'information donnée au public par l'émetteur doit être exacte, précise et sincère ». L'AMF pourrait être amenée, dans le cadre de ce contrôle, soit à se référer au cadre conceptuel, soit à écarter l'argument opposé par l'entité poursuivie et tiré de la complexité de la norme comptable [30] en l'invitant à se référer audit Cadre. Le cadre conceptuel a en effet vocation, comme indiqué dans son

24. *B. Colasse, La crise de la normalisation comptable internationale, une crise intellectuelle, art. préc., p. 161.*
25. *Rapport AFEP/Medef, Renforcer le processus d'adoption des normes comptables internationales : un enjeu stratégique pour l'Union européenne, juill. 2013.*
26. *PE et Cons. (CE), règl. (CE) n° 1602/2002, préc.*
27. *PE et Cons. (CE), règl. (CE) n° 1602/2002, préc., art. 3, 2.*
28. *C. Thibierge, La densification normative, Découverte d'un processus : D. 2014, p. 834.*
29. *PE et Cons. (CE), règl. (CE) n° 1602/2002, préc.*
30. Sur ce sujet, *V. Th. Granier, CA Paris, 7 nov. 2013, n° 2012/16808, X / La société Bricorama : JurisData n° 2013-026953 ; Bull. Joly Bourse, 28 févr. 2014, p. 79.*

introduction, à aider « les utilisateurs dans la compréhension des normes IFRS ».

8 - Pour conclure, il est intéressant de rappeler que les premières normalisations comptables, apparues au milieu du XXe siècle, sont nées sans cadre conceptuel, les règles comptables prenant alors ancrage dans le droit [31]. En France où a longtemps prévalu une vision patrimoniale et juridique de la comptabilité, celle-ci sera perçue comme l'expression chiffrée du droit civil ou du droit commercial mais aussi du droit fiscal, ou encore du droit social révélant autant de politiques comptables que de droits. La tentative d'une harmonisation comptable européenne, initiée dans les années 1970, est encore fortement ancrée dans le droit puisqu'elle s'inscrit dans le cadre plus large d'une harmonisation du droit des sociétés. Mais c'est peut-être là l'une des raisons de l'échec du processus d'harmonisation puisque les oppositions entre un droit de tendance anglo-saxonne d'un côté, et continentale de l'autre, imposeront de laisser de multiples options aux États vidant le processus d'harmonisation de son sens. On connaît la suite de l'échec de l'harmonisation comptable européenne : les années 1980/1990 sont celles d'une accélération de la financiarisation et de la mondialisation de l'économie. Parce que les marchés se globalisent, parce que les entreprises agissent sur une échelle non plus nationale mais mondiale, parce qu'apparaissent des produits dérivés dont la complexité et le fonctionnement échappent au droit, les entreprises multinationales implantées sur des marchés ouverts ont besoin d'un référentiel comptable adapté, c'est-à-dire qui dépassent les territoires, les divergences des droits nationaux mais aussi les divergences entre les différentes branches du droit. C'est donc à l'IASB, un normalisateur privé international, sans légitimité juridique nationale ou supra nationale, que va être confié le soin d'établir des normes comptables à vocation mondiale. Très vite et pour éviter de produire des normes contradictoires, pour garantir la cohérence de la normalisation, l'IASB va se doter d'un cadre conceptuel. L'apparition du cadre conceptuel traduit une certaine autonomie de la comptabilité qui va trouver ses fondements ailleurs que dans le droit. Jérôme Haas, alors Président de l'Autorité des normes comptables, affirmait que l'« on n'a pas besoin de cadre conceptuel, on a le droit des sociétés » [32] mais c'est parce qu'elle se construit en marge du droit que la normalisation n'a pas besoin du droit des sociétés mais d'un cadre conceptuel [33]. Il reste à dire, pour ceux qui contestent la légitimité du pouvoir normalisateur d'un simple organisme privé international (l'IASB), que le phénomène de la multiplication des normes non juridiques, loin d'être spécifique au domaine de la normalisation comptable international et un « phénomène sociétal global » [34]. En cela, il sollicite autant les doctrines de gestion et d'économie que les doctrines juridiques.

Mots-Clés : Comptes sociaux - Normes comptables obligatoires pour les comptes consolidés des sociétés cotées (normes IFRS)

31. *E. Salustro et J-P. Milot, Droit, comptabilité d'entreprise et cadre conceptuel, in Normalisation comptables, Actualités et enjeux, publication de L'Académie des sciences et techniques comptables et financières et de l'Université Paris Ouest Nanterre, 2014, p. 73.*

32. *Les nouveaux enjeux de la comptabilité : du droit comptable à la régulation économique et financière, Réflexions autour du rôle de l'Autorité des normes comptables, Annales de la régulation, Vol. 3, juin 2013, p. 13.* J. Haas écrivait ainsi que : « La nécessité même d'un cadre conceptuel est éminemment contestable. Pour les pays « germano-latins », on peut avancer que le droit civil et commercial en tient lieu ».

33. *Y. Muller, L'évolution des relations de la comptabilité avec le droit et l'économie : Revue de Gestion et finances publiques, juill. 2013, p. 16.*

34. *C. Thibierge, La densification normative, Découverte d'un processus, art. préc.*