

L'ÉVOLUTION DES RELATIONS DE LA COMPTABILITÉ À L'ÉCONOMIE ET AU DROIT par YVONNE MULLER-LAGARDE

Maître de conférences en droit privé, co-Directrice du Centre de droit pénal et de criminologie (CDPC), co-Présidente de la Fédération interdisciplinaire de Nanterre en droit (FIND), Université Paris Ouest Nanterre, Membre du Conseil de normalisation des comptes publics (CNOCP), Directrice scientifique des Cahiers du chiffre et du droit (éd. Lamy).

Cet article, issu de l'intervention à un colloque du 22 novembre 2012, a été publié, avec des notes de bas de page, dans la revue de Gestion et finances publiques, juillet 2013, p. 16. Il a également été publié dans l'ouvrage collectif : « Normalisation comptable : Actualités et Enjeux », éd. Académie des sciences techniques comptables et financières, Université Paris Nanterre, s/dir. Y. Muller-Lagarde, 2014, pp.34-38.

Nous aurions pu ouvrir le colloque sur « Les normes comptables internationales et la transformation du droit » au musée du Louvres où se trouvent les tablettes d'argile de Sumer et le Code d'Hammourabi, qui portent les premières traces écrites de la comptabilité, plus de 2000 ans avant JC.

Nous aurions pu continuer au British Museum où se trouve l'exemplaire de l'ouvrage de Luca Pacioli, publiée à la fin du XVème siècle (1494) « *summa di arithmetica* », dans lequel ce maître en théologie sacrée et en philosophie, grand ami de Léonard de Vinci, vulgarise dans son ouvrage la technique de la partie double ; Considéré à tort ou à raison comme le père de la comptabilité, il en révèle, par cet ouvrage, les ambitions scientifiques, lesquelles seront désormais portées de manière continue par les mathématiciens et les professeurs de comptabilité avant que la matière ne s'ouvre aux autres disciplines : l'histoire, l'économie, la sociologie et le droit. La comptabilité est aujourd'hui une histoire dense, ancienne ; c'est une pensée comptable qui s'étire sur plus de cinq siècles, sur les différents continents comme en témoigne, s'il en est encore besoin, un récent ouvrage sur « *Les grands auteurs en comptabilité* » (s/dir. B. Colasse).

Parce qu'elle contribue, par ses mesures et ses évaluations, à former notre perception de la réalité économique, la comptabilité – du moins la comptabilité d'entreprise – est dans son histoire étroitement liée aux grandes évolutions économiques et sociales ainsi qu'au système juridique qui l'accompagnent. La comptabilité évolue et s'adapte aux besoins des acteurs, de leurs rapports de force, de leurs conflits. Finalement, l'histoire de la comptabilité se construit bien avant celle de la normalisation comptable qui, même si elle est pensée avant, n'apparaîtra qu'au milieu du XXème siècle.

C'est dire que le débat contemporain sur la normalisation comptable doit se nourrir de

l'histoire et pour ceux qui en doutent, citons le philosophe Heinz Wismann : « *les modernes sont des nains ; les anciens des géants ; mais les nains juchés sur les épaules des géants voient plus loin...* ». Maintenant que nous sommes convaincus de l'utilité de l'histoire, le débat peut s'enrichir des liens anciens qu'entretiennent non seulement la comptabilité et l'économie, mais également la comptabilité et le droit.

Les liens entre la comptabilité et l'économie

Les liens entre comptabilité et économie sont dominés par la controverse, initiée au début du XX^{ème} siècle, par Werner Sombart et Max Weber sur le rôle de la comptabilité en partie double dans l'émergence et l'expansion du capitalisme. Des concomitances troublantes, nous dit-on, peuvent suggérer que le capitalisme marchant a secrété, à la fin du moyen-âge, la comptabilité en partie double, technique qui pour la première fois permet d'appréhender en continue le cycle complet du capital.

Rappelons que la science comptable se développe alors dans un monde qui devient plus rationnel, où la mathématique des marchands s'inscrit dans les relations plus larges de la vie quotidienne. Progressivement, le monde se pense en nombres et quantités pour annoncer la naissance de ce que Christian Laval (Gallimard Essais 2009) a appelé *l'homme économique*.

À l'émergence du capitalisme industriel au XIX^{ème} siècle répond un nouveau système comptable qui permet de calculer des prix de revient dans le cadre de comptabilités tenues en partie double. Outil de gestion et d'information, la comptabilité se pose en grand régulateur de la gestion des entreprises. Comme il a été écrit, c'est l'ère de la comptabilité industrielle, née dans les entreprises, créée par des industriels pour leurs propres besoins d'information. Est-ce la comptabilité qui colonise l'économie ou l'économie qui façonne l'outil comptable ? Le débat demeure ouvert mais il révèle que économie et comptabilité sont, dans tous les cas, indissociables. La science comptable, comme le capitalisme, participent d'une modification structurelle de la société ; en témoigne le fait que l'enseignement de la comptabilité devient obligatoire en 1887 et se banalise même dans quelques ouvrages du début du XX^{ème} siècle.

Les années 1980 marquent un tournant important : c'est le nouvel âge du capitalisme et le début d'une controverse: mondialisation des échanges, révolution informatique et dérégulation financière vont donner naissance à ce que l'on appelle le capitalisme financier. La désintermédiation, qui pousse les entreprises à se financer de plus en plus par le marché au détriment des banques, se traduit alors par la montée en puissance des investisseurs professionnels tandis que le peuple des petits épargnants atomisés est remplacé par des actionnaires actifs et exigeants Or, à ce tournant du capitalisme est associée une véritable révolution comptable à travers la normalisation comptable internationale pour les comptes

consolidés des sociétés cotées. L'objectif de la comptabilité n'est plus ici de traduire le capital économique de l'entreprise mais son capital financier, représentatif de l'investissement réalisé par les actionnaires ; Est ainsi favorisée, dit-on, une vision actionnariale de l'entreprise qui prend notamment appui sur la juste valeur comme principe général d'enregistrement des transactions. Pour de nombreux auteurs, la normalisation comptable internationale porte une vision financière et contractuelle de l'entreprise et de sa gouvernance; l'entreprise, a-t-on pu écrire, se présente comme un actif économique ; elle a pour finalité première la création de valeur.

Or, issue d'un organisme international purement privé, *l'International Accounting Standards Board* (IASB) la normalisation comptable internationale a pour originalité d'être, pour l'essentiel, déconnectée du droit alors que depuis ses profondes origines, et sans qu'il soit encore question de normalisation, la comptabilité entretient avec le droit des liens étroits.

Les liens entre la comptabilité et le droit

Dès le moyen-âge, le droit est soucieux d'offrir le cadre juridique nécessaire à l'épanouissement de l'économie marchande et contribue, à cette fin, à la diffusion de la comptabilité ; ainsi la tenue des comptes par les commerçants est-elle rendue obligatoire dès la fin du XVIIème siècle ; De même les commerçants sont-ils tenus de rendre compte de la bonne tenue des affaires afin de prévenir les faillites et maintenir la confiance dans le crédit. Dans cette « *mathématique des marchands* », l'obligation comptable de rendre des comptes demeure habillée d'une dimension sinon religieuse du moins morale. Un auteur de la fin du XVIIème affirme en ce sens que : « *toute personne ne doit pas ignorer les comptes doubles si elle désire la tranquillité de son âme* ».

Avec le capitalisme industriel du XIXème siècle, le droit se commercialise ; empreint de l'esprit du capitalisme naissant, un droit commercial libéral domine la vie civile et, parce que le principe de la libre constitution des sociétés anonymes à responsabilité limitée a été proclamé et qu'il faut en contrepartie protéger l'épargne investie dans les sociétés, le droit commercial et le droit pénal s'appuient de nouveau sur la comptabilité pour élaborer une véritable responsabilité du capital. Bientôt, du fait des crises et des scandales financiers, la volonté politique de protection de l'épargne et, partant du capital social, devient une préoccupation d'intérêt général. L'union sacrée du droit et de la comptabilité pour la protection du capitalisme prend alors la forme de délits comptables et ce n'est qu'au début de la première moitié du XXème siècle que s'ouvre le processus de normalisation comptable. Le passage vers une économie dite *dirigée* s'accompagne d'un objectif politique de contrôle étatique des comptes autant pour des raisons économiques que fiscales. Les juristes ont alors tendance à ramener la comptabilité à une technique et à l'absorber dans une nouvelle branche du droit, on parle ainsi de droit comptable.

Pour autant, la comptabilité trouve encore ses lettres de noblesse, elle est une chose publique ; un rapport de la Direction générale des contributions directes de 1940 souligne ainsi que la normalisation répond aux « *intérêts généraux de la Nation* ». Surtout elle est tournée vers l'ensemble des partenaires de l'entreprise: administration fiscale, propriétaires, créanciers, salariés.

Or, le capitalisme financier va bouleverser ce système, la normalisation comptable étant désormais scindée en deux systèmes : pour les comptes sociaux, la normalisation étatique, guidée par les directives européennes, prend la forme juridique plus souple de la régulation aujourd'hui confiée à l'Autorité des normes comptables ; pour les comptes consolidés des sociétés cotées, la normalisation internationale, qui profite de l'échec de la normalisation par l'Europe et s'est affranchie du droit pour la création de la norme, est laissée à une institution privée (IASB, préc.) qui dispose d'une gouvernance indépendante des institutions publiques. Elle produit aujourd'hui les normes IFRS ou *International Financial Reporting Standard*. Certes, en bout de chaîne et pour se mêler à un ordre juridique national, les normes internationales font l'objet d'un règlement européen. Mais le droit est ici détaché de toute référence dogmatique ; il n'est qu'un outil, un instrument au service de la dynamique du marché. Peut-être faut-il en chercher la raison dans l'inadaptation du droit qui n'a pas su élaborer une doctrine de l'entreprise, qui ne la connaît pas en tant que telle et ne la fait fonctionner qu'à travers le droit des sociétés, le droit du travail ou encore le droit de la concurrence ?

Dès lors, parce que la normalisation comptable internationale est une régulation par le marché, sans mécanisme externe de gouvernance, portée par la croyance de la rationalité économique, mais aussi parce qu'elle a vocation à pénétrer d'autres champs (celui des comptes individuels et des comptes publics), une vive controverse est née qui pose la question de la légitimité politique de l'organisme normalisateur ; d'un côté, se dessine une sorte d'ordre libéral mondial porté un objectif d'intérêt public, de l'autre s'oppose un ordre juridique régional porté par un objectif d'intérêt général. D'un côté, il est soutenu que « *la comptabilité internationale ne relève pas prioritairement du droit mais de l'économie ; le postulat selon lequel seuls les États ont le droit de réglementer est critiquable* ». D'un autre côté, il est affirmé que « *l'information comptable est un bien public qui participe à la formation de la solidarité organisationnelle et sociale, que la démocratie économique et sociale est battue en brèche à partir du moment où l'information comptable ne fait l'objet d'aucun contrôle politique et social* ».

Nul doute que le débat est ouvert et qu'il ne saurait y avoir, d'un côté ou de l'autre, captation du débat public ; et parce que ces propos sont placés sous l'égide de l'Académie, souvenons-nous que l'Académie est la première école de philosophie, de mathématique et de gymnastique fondée à Athènes par Platon. Il y prodiguait un enseignement sous forme de discussion et de débats d'idées. Il reste à souhaiter que les débats à venir demeureront

fructueux.

Bibliographie :

M. Capron, Les enjeux de la mise en œuvre des normes comptables internationales, *in* M. Capron (s/dir.), Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier, La découverte 2005.

J.G. Degos, La comptabilité française, ses racines et son histoire, e-thèque.com 2010, www.numilog.com.

Ch. Laval, L'homme économique, Essai sur les racines du néolibéralisme, Gallimard 2007.

Y. Lemarchand et M. Nikitin, Capitalisme et comptabilité, Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, s/dir. B. Colasse, 2009, p. 104-114.