

---

## LA COMPTABILITE ET LES DIX COMMANDEMENTS

---

Edition de décembre 2000

... pour comprendre et appliquer théories et sciences comptables ...

**Florence-E. DELESALLE** *Diplômée d'expertise comptable  
Diplômée de l'IAE de Paris et titulaire du DEA de  
comptabilité-contrôle-audit de l'Université Paris-  
Dauphine  
Responsable de la doctrine comptable dans un  
groupe pharmaceutique*

et

**Eric DELESALLE** *Expert Comptable Diplômé / Commissaire aux Comptes  
DEA de comptabilité-contrôle-audit de l'Université Paris-  
Dauphine  
Agrégé d'Economie et Gestion  
Professeur à l'INTEC*

---

Ouvrage à l'intention des professionnels comptables, des enseignants et des étudiants en comptabilité supérieure (DEA, DESS, DESCF, MSTCF, écoles de commerce...) qui cherchent à mieux comprendre l'importance du cadre conceptuel comptable, des normes d'évaluation et de présentation des états financiers, à approfondir la notion de « comptabilité créative » et à disposer, ainsi, d'éléments de réflexion sur ... *la Sagesse ... comptable !*

---

**Les dix commandements**  
**ou déclaration universelle**  
**des devoirs de l'homme**

< extraits de « *les dix commandements aujourd'hui* »  
de André Chouraqui, éd. R. Laffont, février 2000 >

1. Elohîms dit toutes ces paroles, pour dire : « Moi-même, *adonai/IVHV*, ton Elohîms qui t'ai fait sortir de la terre de Misraïm, de la maison des serfs,
2. il ne sera pour toi d'autres Elohîms (...)  
Tu ne feras pour toi ni sculpture ni toute image (...)
3. Tu ne porteras pas le Nom de *adonai/IVHV*, ton Elohîms, en vain (...)
4. Souviens-toi du jour du Shabbat (...)  
Tu travailleras six jours (...)  
Le septième jour, (...) tu ne feras aucun ouvrage (...)
5. Glorifie ton père et ta mère (...)
6. Tu n'assassineras pas (...)
7. Tu n'adultéreras pas (...)
8. Tu ne voleras pas (...)
9. Tu ne répondras pas contre ton compagnon en témoin de mensonge
10. Tu ne convoiteras pas la maison de ton compagnon, tu ne convoiteras pas la femme de ton compagnon (...)

*Danger : le photocopillage tue le livre.*

*En dehors de l'usage privé du copiste, toute reproduction, totale ou partielle, de cet ouvrage est interdite.*

ISBN : 2-913787-04-5

**Chapitre 1**

**L'harmonisation comptable internationale  
est-elle possible ?**

	<i>Page</i>
Introduction	2
I.- L'harmonisation comptable internationale est possible ... car elle existe !	3
II.- L'harmonisation comptable internationale est difficile ... car la comptabilité est devenue une arme économique	6
Conclusion	9

*Introduction*

Harmoniser, selon le dictionnaire Larousse, c'est « mettre en accord ». Est-il donc possible de mettre en harmonie la comptabilité au plan international ? Les comptables du monde entier peuvent-ils s'unir dans ce challenge ?

Vaste débat, au cœur de l'actualité depuis plusieurs mois, qui mérite une attention particulière, étant à relever que la situation actuelle est incontestablement à qualifier de « période de transition », et que le XXI<sup>e</sup> siècle sera marqué par d'autres évolutions, voire d'autres solutions.

L'objet de la présente note est de récapituler certains éléments de ce débat, en distinguant deux idées-clefs :

- d'une part, l'harmonisation comptable internationale est possible car... elle existe déjà par le biais des travaux de l'International Accounting Standards Committee (IASC) (partie I) ;
- d'autre part, l'harmonisation comptable internationale est difficile car... la comptabilité est devenue, avec la globalisation des économies, une réelle arme économique (partie II).

Mais encore faut-il bien préciser les termes de ce débat. En effet, la comptabilité peut avoir de multiples significations, et - par exemple - envisager l'harmonisation des états financiers, ce n'est pas la même problématique que l'harmonisation des comptes. Dans cette étude, on retiendra de la définition donnée par la Commission des études générales du Conseil National de la Comptabilité (CNC) en juin 1989 <sup>(1)</sup> : « *Art, science ou technique, la comptabilité a pour ambition de constituer un système cohérent d'information et de communication au service de l'entreprise aussi bien sur le plan interne que sur le plan externe* », que la question de l'harmonisation internationale traitée ici ne concerne que le volet « externe », c'est-à-dire de la communication d'une information lisible, sincère et basée sur des principes (« mis en accord ») de terminologie, d'évaluation et de présentation.

Il faut, enfin, rappeler que le débat de l'harmonisation comptable nécessite l'étude des modalités de la normalisation comptable, au sens donné par le dictionnaire Larousse : « Ensemble des règles techniques résultant de l'accord des producteurs et des usagers et visant à *spécifier, unifier et simplifier* (...) en vue d'un meilleur rendement dans tous les domaines de l'activité humaine », et avec la question particulière de l'autorité chargée de cet accord.

---

**I.- L'HARMONISATION COMPTABLE INTERNATIONALE EST POSSIBLE ... CAR ELLE EXISTE !**

1.1 En 1973, des organisations représentant des professionnels comptables de dix pays (dont la France) se sont unies pour fonder l'IASC, en tant qu'organisme privé indépendant, ayant pour objet de « formuler et de publier dans l'intérêt général les normes comptables à observer pour présenter les états financiers et de promouvoir leur acceptation et leur application dans le monde ; de travailler de façon générale à l'amélioration et à *l'harmonisation des réglementations, normes comptables et procédures relatives à la présentation des états financiers* » (2).

Le cadre général de travail de l'IASC a donc été basé, dès l'origine, non dans la recherche d'une reconnaissance « mutuelle » des documents comptables, mais dans la perspective d'une harmonisation des états financiers externes établis par les entreprises.

A la fin de l'année 2000, l'IASC représente plus de cent pays, et dont l'avenir dans le contexte de la mondialisation des économies mérite une attention particulière... Qui fait d'ailleurs l'objet de nombreuses études, discussions et de colloques très suivis...(3).

1.2 On peut, globalement, distinguer quatre étapes historiques dans les évolutions des activités de l'IASC :

i. de 1973 à 1989 : rédaction des premières normes, dans un cadre où il est plus recherché la définition d'un vocabulaire minimal cohérent, et un inventaire des pratiques retenus dans les « pays comptablement majeurs » (4) ; l'année 1989 est particulièrement importante car elle voit la publication du cadre conceptuel de l'IASC, qui prend cependant l'appellation plus restrictive de « *cadre de préparation et de présentation des états financiers* » ;

ii. de 1990 à 1993 : réécriture des principales normes existantes, en vue de réduire les traitements comptables optionnels et de définir par type de question un « *traitement préférentiel* » (assorti, pour certaines questions, d'un autre traitement possible) ; la notion d'harmonisation commence à prendre toute sa dimension par ce lourd travail, à la fois technique et de compromis (mais en cohérence avec le cadre de préparation et de présentation sus-mentionné) ;

iii. de 1994 à 1999 : rédaction de nouvelles normes pour rendre le référentiel (quasiment) complet et cohérent au niveau des solutions préférentielles retenues sur l'ensemble des thèmes traités ; et aboutissement de la négociation avec l'Organisation Internationale des

Commissions de Valeurs Mobilières (OICV ou IOSCO en anglais) pour que les normes IASs soient reconnues au niveau des organismes de tutelle des marchés financiers internationaux (par le biais d'une recommandation de l'OICV à chacune des Commissions de valeurs pour qu'elles acceptent les comptes présentés selon les normes IASs pour une cotation transfrontalière) ;

iv. à partir de 2000 : positionnement des normes IASs en tant qu'alternative aux normes américaines ; modification du mode de fonctionnement de l'Institution elle-même (voir analyse *infra*) ; et marche européenne vers l'application obligatoire (à échéance de 2005) des normes IASs comme base pour l'établissement des comptes des sociétés cotées sur un marché financier en Europe.

1.3 Pour Georges Barthès de Ruyter (ancien Président du CNC et de l'IASC) : « l'IASC a donc actuellement le monopole de l'effort de convergence. Au fur et à mesure qu'il supprime les options, même harmonisées, le chef d'orchestre en arrive à demander à tous les musiciens de converger sur la même note, et il s'interroge sur la meilleure manière d'y parvenir » (4).

Actuellement, l'année 2001 sera la première expérimentation des « nouvelles » réalisations du « nouvel » IASC...

1.4 Des normes, un cadre « conceptuel », une institution qui se réforme, un comité d'interprétation, une reconnaissance internationale (quasi-totale) par l'OICV, une volonté d'application en Europe à échéance 2005 (avec, cependant, la création d'un mécanisme juridique d'approbation des normes IASs), une connexion avec la notion de normes internationales d'audit (travaux engagés par l'IFAC - ayant aussi engagé un plan de réforme de son fonctionnement - avec le même objectif de reconnaissance à obtenir de l'OICV) : l'harmonisation comptable internationale existe...

1.5 En terme d'application des normes IASs par les groupes français cotés en bourse, on peut notamment relever au titre des pratiques pour les exercices clos en 1998 (5) que 17 groupes (sur les cent premiers français) font référence explicite aux normes IASs et un groupe multinational comme Nestlé précise dans son rapport sur les comptes consolidés 1998 que « les comptes du groupe sont conformes aux normes IASs et aux interprétations des normes IASs publiées par le Standing Interpretation Committee de l'IASC ».

## 1 - L'harmonisation comptable internationale

---

Cependant, les années 1999 - 2000, que l'on peut qualifier de période de « transition », vont - *éventuellement* - être utilisées par certains groupes pour glisser d'un référentiel à un autre, dans l'attente de l'adoption du régime définitif (c'est une réelle question de stratégie comptable) (6) ... par rapport à la réalité de l'existence de l'harmonisation internationale.

Mais, aujourd'hui, il s'agit d'une harmonisation « très en souplesse », en attendant la fin de ce temps de transition !

1.6 Il faut noter qu'historiquement, il y a eu d'autres mouvements de recherche d'une harmonisation, non pas internationale, mais applicable sur une zone géographique limitée à plusieurs Etats : par exemples, c'est le cas du plan OCAM (Organisation Commune Africaine Mauricienne et Malgache) entre 1972 et 1985 (année de dissolution de l'OCAM), devenu cadre comptable OHADA (Organisation pour l'Harmonisation du droit des Affaires en Afrique) sous forme du système comptable de l'Afrique de l'Ouest (Syscoa) pour certains pays de la zone franc depuis 1998 (ces expériences ne seront pas envisagées dans la présente étude), et, bien entendu, de l'ensemble des dispositions relatives à l'harmonisation européenne.

1.7 Au niveau de l'Union Européenne, quatre phases doivent aussi être relevées :

- i. 1978 - 1983 : période de rédaction des IV<sup>e</sup> et VII<sup>e</sup> directives européennes (7), c'est-à-dire de recherche de solutions européennes d'harmonisation dans les principes de base, les règles d'évaluation et les modèles des documents de synthèse (des comptes individuels et des comptes consolidés), dans un contexte général de recherche de la protection des tiers et des investisseurs (c'est-à-dire des aspects juridiques attachés aux états financiers) ;
- ii. 1983 - 1995 : période de débat entre une harmonisation européenne plus forte et plus dirigiste et le choix d'une solution de « reconnaissance mutuelle » des états financiers établis selon les normes nationales des Etats membres ;
- iii. 1995 - 1999 : période de soutien aux travaux engagés par l'IASC pour compléter son référentiel et choisir les traitements préférentiels ; au niveau interne à l'Union, c'est aussi l'engagement d'importantes études comparatives entre les directives et les (nouvelles) normes de l'IASC, en vue d'aboutir à un « bilan de compatibilité à 99,99 % » (8) ;
- iv. à partir de l'an 2000 : nouvelle période de transition avec, à l'échéance 2005, une reprise du référentiel posé par les normes IASs (avec la création

d'un mécanisme d'approbation et la mise en place d'un cadre destiné à assurer l'application des normes IASs validées par le mécanisme d'approbation).

En tout état de cause, à marché unique, à monnaie unique (euro), on peut raisonnablement estimer aujourd'hui qu'il n'y aura pas de comptabilité unique en Europe sans passer par le référentiel de l' IASC, l'idée de concevoir une normalisation autonome (d'ordre « régional ») n'étant plus d'actualité dans le contexte de la mondialisation, des besoins des investisseurs internationaux et des conceptions des organes de tutelle comme l'OICV.

1.8 D'ailleurs, l'Allemagne, la Belgique, l'Italie et la France ont prévu récemment dans leur réglementation une possibilité pour les groupes importants (9) d'établir leurs comptes consolidés selon des « règles internationales » (ce qui rend les travaux sur la compatibilité avec les directives européennes particulièrement importants au niveau de la sécurité juridique dans l'application de ces dispositions)... Et à l'échéance 2005, les Etats pourront retenir le référentiel des normes IASs comme système national de normalisation, y compris pour les états financiers des sociétés non cotées en bourse.

## **II.- L'HARMONISATION COMPTABLE INTERNATIONALE EST DIFFICILE ... CAR LA COMPTABILITE EST DEVENUE UNE ARME ECONOMIQUE !**

2.1 Si on admet que d'une part, la qualité et l'importance des travaux techniques engagés depuis près de dix ans par l'IASC sont unanimement reconnus, et que d'autre part les pays fonctionnant dans le cadre d'une économie « *de marché* » sont largement majoritaires dans le concert des nations et dans le poids économique mondial, l'harmonisation comptable internationale se heurte à des obstacles majeurs... qui sont d'une telle importance qu'on pourrait considérer que cette harmonisation est impossible !

2.2 Les premiers obstacles sont du domaine du réel champ d'application de la normalisation internationale : il est évident que la notion même de normalisation comptable internationale n'intéresse que les entreprises opérant des relations transversales, car pour la petite et moyenne entreprise locale, outre les réponses aux besoins de gestion interne, la comptabilité va



servir de base aux relations de l'entreprise avec les Administrations fiscales et des statistiques, qui sont - par définition - d'ordre national. Aussi, le normalisateur comptable national, par une réaction de type « *subsidiarité* », peut avoir le réflexe (du fait du contexte local) de considérer les normes internationales comme un simple élément de réflexion pour construire la norme nationale et non comme un guide de référence obligatoire, étant aussi à relever que la co-existence d'un référentiel « sociétés trans-nationales » et « entreprises locales » n'est pas obligatoirement pacifique pour une normalisation comptable nationale !

2.3 Les obstacles suivants relèvent du statut particulier des Etats-Unis d'Amérique en tant que super-puissance politique, économique, financière, militaire et aussi ... comptable !

Ainsi, les normes (nationales) américaines (émises par le Financial Accounting Standards Board, FASB) et généralement dénommées *US GAAP* (*US generally accepted accounting principles*) constituent un « concurrent » très sérieux à la notion même de normes comptables internationales. L'idée de certains, et pas uniquement aux Etats-Unis, est de considérer que le référentiel *US GAAP* est à reprendre de fait comme la norme internationale, alors même que c'est un corps de normes d'essence nationale...

En effet, outre le fait que ces normes soient complètes, détaillées, interprétées, régulièrement mises à jour, il y a deux arguments dans cette approche : d'une part, les Autorités américaines ne vont (dans l'avenir, car actuellement c'est impossible !) que très difficilement admettre au niveau de leur marché financier national que les normes IASs soient valablement utilisables par les entreprises étrangères pour présenter leurs états financiers ; d'autre part, comme ce référentiel est connu, ancien, maîtrisé, documenté, établi en liaison harmonieuse avec les besoins et les outils de l'audit, tout travail de même ampleur ne sera que de moindre qualité (sauf, bien évidemment, à opérer une simple recopie... ce qui prouve l'inadéquation de la démarche de solutions internationales en dehors du cadre *US GAAP*...).

2.4 Au niveau de la pratique des groupes français pour l'année 1997 (5), on peut d'ailleurs relever que 21 groupes sur les cent premiers groupes industriels et commerciaux retenaient les normes IASs, contre seulement 17 en 1998...

2.5 A un système basé sur la « *pensée unique* » (notion de normes comptables internationales marquées par le choix d'un traitement préférentiel, statut de l'organisme chargé de définir la norme ou de décider de son interprétation, participation aux travaux de conception et de décision par les « pays comptablement mineurs », ...) voire - pour certains - de système « dictatorial », l'histoire de l'humanité (tant ancienne que récente) prouve que l'Homme inclinera vers la solution de la solution « *plurielle* », relativisant de manière significative la notion même d'harmonisation. L'exemple de la voie européenne des années 1970 en est l'illustration même...

2.6 D'ailleurs, les praticiens vont chercher des solutions de convenance, dès lors que l'environnement est propice à ces choix de stratégie. A titre illustratif, on peut relever avec intérêt la solution retenue par la société Aérospatiale-Matra dans sa plaquette sur les comptes 1998 ayant servi à l'opération de privatisation menée en France en avril 1999 ; on, peut y lire, avec le visa de la COB, que les normes IASs ne sont plus utilisées comme base du référentiel.

En 1997, il était fait mention explicite à l'usage des normes IASs par le groupe !

Ceci a-t-il suscité un quelconque débat, voire un léger doute de la part des analystes financiers .... ? ... A ce jour, non...

2.7 Quant à une autre société française ayant des activités économiques significatives avec les Etats-Unis, le groupe Pechiney, les comptes consolidés sont établis et publiés selon les deux référentiels : français d'une part, américain d'autre part.

Ainsi, pour 1997, on pouvait lire :

	<i>normes françaises</i>	<i>normes U.S.</i>
- résultat net en millions de F	1.184	1.814
- capitaux propres (groupe) en MF	16.321	16.121

Si le marché est capable de gérer et de comprendre ces « éventuels » écarts, la notion même de l'harmonisation internationale perd de son importance !

2.8 Mais ces arguments ne sont développés que dans le cadre sous-jacent où, en réalité, la comptabilité est bien devenue une *arme économique*, avec un pouvoir pour celui qui la détient ! Ainsi, le groupe de pression dit « G4 » au sein de l'IASC (réunissant les Etats-Unis, l'Australie, le Canada et le Royaume-Uni) propose-t-il une solution alternative à la réforme

envisagée de l'IASC... Aussi, un important Cabinet d'audit publie-t-il une étude (à l'attention des sociétés cotées en bourse) afin de leur indiquer des critères de choix dans leurs politiques comptables pour 1998 et pour 1999 ... Dans cet environnement, la notion même de normalisation est très difficile à atteindre par nature.

### Conclusion

Dans une célèbre interview (10), Georges Barthès de Ruyter a déclaré au sujet du projet de réforme de l'IASC, qu'il s'agit de donner une nouvelle ambition à la notion d'harmonisation internationale par la convergence des normes nationales et internationales : « si un projet de réforme de ce genre voyait le jour, les liens du CNC avec l'IASC, et d'ailleurs avec les autres normalisateurs nationaux, se renforceraient. Si l'IASC ne se réforme pas, vous poserez à mon successeur une question sur les liens du CNC avec le *FASB*, et vous l'embarrasserez.

Et (...) si rien d'efficace n'est fait pour mieux faire exister l'Europe en matière comptable - ce qui ne veut pas dire s'opposer à l'IASC, bien au contraire -, vous poserez à mon successeur une question sur sa place au sein du *FASB* et ... vous l'embarrasserez encore plus que tout à l'heure ».

Tout est ainsi dit : l'harmonisation comptable internationale par la voie de l'IASC, avec une Europe forte et unie, est la seule chance d'éviter - pour les vingt ans à venir, au niveau des sociétés transnationales - que les normes américaines ne soient à la fois nationales et internationales...

Quant aux pays en voie de définition d'une nouvelle normalisation comptable (cas par exemple de la Chine, de la Russie, de certains pays en voie de développement,...), ils ne pourront pas rester à l'écart de ce mouvement - et, il est d'ailleurs préoccupant de relever que beaucoup d'outils de coopération et d'assistance technique sont conçus, en France, sur la base du principe où on fournit un « modèle » (plus ou moins le Plan comptable général) avec une certaine « compatibilité » avec les normes IASs, au lieu de s'engager dans la voie sus-mentionnée de la convergence (c'est-à-dire où l'effort technique doit être réalisé par un apport sur le décryptage et l'application concrète des solutions IASs, à partir des « modèles » nationaux existants) !

Michel Prada, Président de la Commission des Opérations de Bourse (11), a considéré que « la seule vraie question est celle de la valeur. La comptabilité a pour objet de la mesurer mais la valeur est-elle mesurable de façon univoque ? Cette question est au cœur de l'économie de marché. (...) Les économies de marché reposent sur l'incertitude et sur la recherche des situations, successives, d'équilibre par lesquelles s'accordent les points de vue des joueurs. C'est ce qui fait l'efficacité de ces économies et, de temps en temps, leur *irrationalité* et leur *exubérance* ».

Il en est exactement de même, en ces années de transition, pour la normalisation comptable et son corollaire dans le contexte de la mondialisation : l'harmonisation internationale.

#### Notes et renvois :

(1) CNC : document n° 77 (juin 1989) : « étude sur l'évolution de la comptabilité et son utilisation comme moyen d'information de l'entreprise » (Commission des études générales)

(2) IASC : préface aux normes IASs (édition 1998, § 2)

(3) A noter : pour les 20 ans de l'Association Française de Comptabilité en mai 1999, un thème retenu a porté sur « 20 ans d'harmonisation comptable internationale » (par C. Simon et H. Stolowy, revue Comptabilité-Contrôle-Audit, pp. 45 à 60)

(4) Expression reprise de Georges Barthès de Ruyter : voir étude publiée dans les Cahiers de l'Audit (CNCC) n° 5, 2<sup>e</sup> trimestre 1999 : « IASC-Europe, comment conduire la convergence » (pp. 14 à 16)

(5) « 100 groupes industriels et commerciaux : doctrine et pratiques », ed. CPC, Cabinets Cauvin Angleys St-Pierre, Tohmatsu, Ernst & Young, Mazars (édition annuelle)

(6) Cette notion de stratégie fait d'ailleurs l'objet d'un chapitre particulier dans l'étude publiée par PricewaterhouseCoopers sur « comptes consolidés : les nouvelles règles en France » (Pocket guide, n° 01)

(7) IV<sup>e</sup> directive du 25 juillet 1978 relative aux comptes individuels et VII<sup>e</sup> directive du 13 juin 1983 relative aux comptes consolidés

(8) Une nouvelle étude publiée en avril 1999 par les services de la DG I de la Commission de l'UE ne fait ressortir qu'une divergence relative à la norme 27 en matière de consolidation des groupes hybrides !

(9) En France, il ne s'agit que des seules sociétés dont les actions sont cotées en bourse

(10) Interview donnée dans la revue SIC de l'Ordre des Experts Comptables, pp. 11 et 12, mars 1999, n° 171

(11) Article publié dans les Cahiers de l'audit (CNCC) n° 5 (2<sup>e</sup> trimestre 1999) pp. 7 à 10

## **Chapitre 2**

### **Des relations entre la comptabilité et la fiscalité : la notion de l'impôt différé**

	Page
Introduction	12
I.- Comptabilité et fiscalité : la naissance et le développement des relations « dangereuses » en France	
1.1 La période 1917-1945 : le temps de l'observation	14
1.2 La période 1945-1975 : le temps du mimétisme des plans comptables	16
1.3 La période 1976-1981 : le temps des réformes	21
1.4 La période 1982-1997 : le temps de la distinction entre impôt différé et impôt latent	23
1.5 La période 1998-200 ? : le temps du dualisme formel	26
II.- Comptabilité et fiscalité : le développement de la notion de l'impôt différé au niveau international	
2.1 La situation à l'étranger : une naissance progressive, avec une forte influence des praticiens comptables	28
2.2 Un problème étudié au niveau international depuis 1979 : avec une solution actuelle d'inspiration... américaine	31
III.- Comptabilité et fiscalité : l'importance du concept de l'impôt différé	
3.1 L'importance de la question fiscale au regard de la vie des entreprises	33
3.2 La recherche de l'image fidèle	35
Conclusion	36

*Introduction*

La notion d'impôt différé est liée à une problématique de rattachement de la charge d'impôt sur les sociétés au résultat : deux conceptions techniques sont, en effet, apparues au cours de ce siècle (tant dans la littérature qu'au niveau des praticiens) :

- d'une part, la conception de *l'impôt exigible* : où seul l'impôt effectivement dû au titre de la période concernée (et déterminé sur la base du « résultat fiscal imposable ») est enregistré en comptabilité ;
- d'autre part, la conception du *report d'impôt* : dans laquelle il est recherché une liaison de rattachement entre le fait comptable et son traitement fiscal.

En réalité, selon S. Griffiths (1983, p. 90 et 91) : « Le problème n'est pas de savoir si l'impôt sur les sociétés est la rémunération de l'Etat en tant que facteur ou en tant que partenaire social - privilégiant ainsi la relation d'agent économique à agent économique - la véritable question est de savoir si on considère un bénéfice avant impôt ou après impôt. (...) Il est important de situer « l'étage » auquel on se place pour calculer le bénéfice - le gestionnaire, cherchant à juger de la rentabilité de l'entreprise en termes de flux de trésorerie afin de connaître la somme dont il peut disposer pour l'autofinancement ou pour les distributions, se place à un niveau tel que tout ce qui est antérieurement déduit est charge, tout ce qui est postérieurement déduit est destination du résultat. Tout ce qui précède s'impose à lui, tout ce qui suit, procède d'une décision d'assemblée générale ». Et l'auteur de faire référence à E. Shmallenbach (« *bilan dynamique* », p. 46) : « parmi les charges qui ne sont pas encore transformées en dépenses, il faut signaler les impôts et les taxes. Un impôt qui n'est pas encore réglé ou échu, mais dont l'assiette trouve son origine dans l'activité économique d'une année déterminée, doit être mis à la charge de l'exercice en cours. Nous n'avons pas à nous prononcer ici sur la distinction opérée par l'autorité fiscale, et selon laquelle les impôts sur les bénéfices sont à prélever sur les bénéfices et ne peuvent être considérés comme une charge ».

Dans le présent chapitre, il sera analysé successivement :

- les conditions de la naissance et du développement des *relations « dangereuses »* entre la comptabilité et la fiscalité en France ;

- les évolutions historiques de la normalisation comptable aux Etats-Unis et au Royaume-Uni, ainsi qu'au niveau des normes comptables internationales ;
- les liaisons du concept de la constatation des impôts différés avec les principes comptables fondamentaux, et les différentes solutions compatibles avec ces concepts.

### **I.- COMPTABILITE ET FISCALITE : LA NAISSANCE ET LE DEVELOPPEMENT DES RELATIONS « DANGEREUSES » EN FRANCE**

*ou comment est née en France la notion d'impôt différé*

Jean-Luc Rossignol (1999, p. 7) relève que l'étude des relations entre la comptabilité et la fiscalité n'aborde que très rarement la période antérieure au XVII<sup>e</sup> siècle : « l'ancienneté des relations de la profession comptable avec la fiscalité est donc incontestable, même si ses membres étaient alors plus proches du scribe, du géomètre ou/et du prêtre car l'impôt prélevé était souvent un impôt en nature, calculé selon la surface cultivée, et devait servir d'offrandes au dieu » (1).

La véritable date de naissance de la problématique (comptable) de l'impôt différé est donc, sans contestation possible, la loi Caillaux du 15 juillet 1914, réformée par la loi du 31 juillet 1917, qui a créé l'impôt sur le capital et l'impôt sur le revenu en remplacement des « quatre vieilles » (contribution foncière, personnelle mobilière, patente, impôt sur les portes et fenêtres). A cette date, il a ainsi été mis en place un impôt cédulaire (pour chaque catégorie de revenu) et un impôt général sur le revenu. D'ailleurs, pour Jean-Luc Rossignol (1999, p. 9), « si la comptabilité n'est pas née des lois fiscales, l'instauration de la cédule commerciale a donné une vive impulsion aux questions comptables. La fiscalité s'est emparée peu à peu de la comptabilité devenue principalement l'instrument de mesure de la matière imposable, pour la pétrir selon ses besoins. Terrain vierge qu'elle a su modeler à sa façon, elle est devenue un puissant moyen de contrôle de l'administration ».

### **1.1 La période 1917-1945 : le temps de l'observation**

Les principales étapes historiques peuvent être récapitulées comme suit :

#### *1.11 La loi du 31 juillet 1917*

L'article 2 précise que :

« Il est établi un impôt annuel sur les bénéfices des professions commerciales et industrielles réalisés pendant l'année précédente ou dans la période de douze mois dont les résultats auront servi à l'établissement du dernier bilan, lorsque cette période ne coïncide pas avec l'année civile ».

L'article 4 rajoute que :

« Sont imposés sur leur bénéfice net, après déduction de toutes charges, y compris la valeur locative des immeubles affectés à l'exploitation et les amortissements généralement admis d'après les usages de chaque nature d'industrie ou de commerce, les sociétés dont les bilans sont obligatoirement communiqués à l'administration de l'Enregistrement, les contribuables qui auront déjà déclaré le chiffre de leurs bénéfices réels, en vue de l'assiette de la contribution extraordinaire sur les bénéfices supplémentaires réalisés pendant la guerre, tant qu'ils seront assujettis à cette contribution, ainsi que les personnes ou sociétés qui auront, avant le 1<sup>er</sup> avril de chaque année, remis au contrôleur des contributions directes un résumé de leur compte de profits et pertes de l'année précédente, en prenant l'engagement de fournir à l'appui, s'il y a lieu, toutes justifications nécessaires ».

#### *1.12 Les lois des 30 décembre 1928, 28 février 1933, et 6 juillet 1934*

Elles apportent des modifications et des définitions conceptuelles fiscales encore applicables aujourd'hui :

« Le bénéfice imposable est le bénéfice net, déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par les entreprises, y compris les cessions d'éléments quelconques de l'actif, soit en cours, soit en fin d'exploitation.

Il est établi sous déduction de toutes charges, notamment :

1° du loyer des immeubles dont l'entreprise est locataire (...);



- 2° des amortissements réellement effectués par l'entreprise, dans les limites de ceux qui sont généralement admis d'après les usages de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation ;
- 3° des intérêts servis aux associés à raison des sommes versées par eux dans la caisse sociale en sus de leur part du capital quelle que soit la forme de la société ;
- 4° des impôts à la charge de l'entreprise, mis en recouvrement au cours de l'exercice, y compris l'impôt foncier (...)
- 5° des provisions constituées en vue de faire face à des pertes ou charges nettement précisées et que des événements en cours rendent probables. Celles qui en tout ou partie reçoivent un emploi non conforme à leur destination ou deviennent sans objet au cours d'un exercice ultérieur, sont rapportées aux recettes dudit exercice ».

### 1.13 Jusqu'à la libération

- Le décret du 3 février 1939 institue un régime de « plus-values à réinvestir ».
  - Le décret du 13 février 1939 fixe les conditions et modalités de constitution des provisions pour renouvellement de certains outillages et matériels.
  - La loi du 13 janvier 1941 (reprise par le décret du 9 décembre 1948) opère une distinction entre « bénéfice net » et « bénéfice imposable », celui-ci étant dégagé du premier.
  - Au plan comptable, l'Ordre des Experts Comptables (1991, p. 17) précise que « depuis 1930, nos théoriciens comptables, nombreux et valeureux (c'est le temps des Bournisien, Delaporte, Dumarchey,...) ont généralement tendance à considérer que la déclaration fiscale doit se faire à partir des comptes sans en influencer la composition. Mais la théorie comptable va s'effacer chez nous devant les considérations tragiques nées de l'événement, ce qui aura pour effet de majorer le poids de la législation fiscale (...). S'il ne faut pas médire du bien que la fiscalité a fait à la comptabilité en ce qui concerne l'approfondissement des notions essentielles, il faut bien dire que les modifications constantes apportées par les lois de finances ont sérieusement perturbé les pratiques et la présentation des comptes ».
- Ainsi, le travail de normalisation des comptabilités est assez limité, avec :

- le décret-loi du 14 juin 1938 (complété par le décret du 29 juillet 1939) qui fixe des règles comptables applicables aux sociétés d'assurances et de capitalisation ;
- le décret du 29 juillet 1939 qui normalise la comptabilité des entreprises exécutant des marchés de défense nationale ;
- le décret du 22 février 1941 qui établit un Plan comptable, uniquement appliqué par les entreprises de construction aéronautique.
- la loi du 13 juin 1941 qui régit la comptabilité des banques.

## **1.2 La période 1945 - 1975 : le temps du mimétisme des plans comptables**

### *1.21 Le plan comptable 1947*

Par décret du 4 avril 1946, il a été constitué une Commission de normalisation des comptabilités. Mais c'est le décret du 16 janvier 1947 qui a officiellement porté l'institution du Conseil supérieur de la comptabilité.

Le Plan comptable général « 1947 » a été officiellement adopté par l'arrêté du 18 septembre 1947, mais celui-ci n'était pas obligatoire (sauf pour les sociétés pratiquant la réévaluation légale fixée par l'ordonnance du 15 août 1945, pour les établissements publics à caractère industriel et commercial et les sociétés d'économie mixte où la participation de l'Etat est au moins égale à 20 % du capital).

Au plan fiscal, les textes pris concernent essentiellement des régimes fiscaux de faveur (devant être comptabilisés...) :

- loi du 8 janvier 1951 où il est fixé un régime d'amortissements accélérés pour certains actifs immobilisés ;
- loi du 31 décembre 1945 où il est créé une provision spéciale pour les entreprises de presse ;
- décret du 9 décembre 1948 où il est institué la notion de provisions « pour fluctuation des cours » ;
- loi du 7 février 1953 où il est prévu la notion de provisions pour reconstitution des gisements miniers.

A cette date, les dispositions de la normalisation comptable (le plan comptable 1947) ne prévoit aucune règle particulière pour la

comptabilisation de l'impôt sur le résultat (sauf la création d'un compte *ad hoc*, en rubrique 876 du compte de pertes et profits).

Mais il semble que cette période soit, en réalité, marquée par des pratiques comptables différenciées ; ainsi, dans les cahiers du Congrès mondial de la comptabilité de Paris-1948, on peut lire une étude de A. Montagner (expert comptable à Nancy), qui relève que : « notre attention a été attirée, lors des vérifications de comptabilité auxquelles nous nous sommes livrés, sur les difficultés qu'éprouvent les comptables d'entreprises et même certains comptables à effectuer d'une manière régulière les corrections qu'il convient de faire subir au bénéfice comptable des entreprises pour déterminer le bénéfice fiscal devant servir de base à l'assiette de l'impôt cédulaire. Nous avons remarqué deux tendances opposées :

- certains comptables, soit par ignorance, soit par négligence, font totalement abstraction de ces corrections, laissant le soin aux administrations financières de faire le nécessaire ; c'est résoudre le problème d'une manière un peu simpliste, voire même dangereuse ;
- d'autres comptables, au contraire, veulent passer en écritures toutes les corrections fiscales pour dresser un soi disant bilan fiscal ; ils se heurtent évidemment à des difficultés insurmontables ne trouvant pas de contrepartie à certains comptes » (p. 31).

### 1.22 Le plan comptable (révisé) de 1957

Par décret du 7 février 1957, il est créé le Conseil national de la comptabilité à la place du Conseil supérieur de la comptabilité. Le nouveau plan comptable est approuvé par arrêté ministériel le 11 mai 1957 (il se substitue à celui du 18 septembre 1947). Mais le plan 1957 n'est pas non plus obligatoire dans sa formulation de « général » : en effet, ce n'est que la loi du 28 décembre 1959 qui a décidé une application progressive de celui-ci par le biais de plans comptables professionnels (ainsi, de 1964 à 1974 : plus de cinquante plans professionnels seront publiés par arrêtés ministériels).

La délicate liaison comptabilité/fiscalité est, en réalité, très vite appréhendée par les normalisateurs comptables : officiellement, lors de l'assemblée plénière du 3 mai 1962 du Conseil national de la comptabilité, il est émis le vœu :

« - qu'aucune disposition d'ordre fiscal n'affecte la terminologie, les règles du plan comptable général, ni la tenue des comptabilités ;

- que, sans remettre en cause le principe des avantages d'ordre économique ou financier évoqués, les discordances de cette nature, soient éliminées aussi bien pour simplifier la tâche des entreprises que pour ne pas détourner la comptabilité de sa mission essentielle »,

et il est suggéré que :

« - les dispositions fiscales utilisées comme moyen de politiques économique et financière portent sur les modalités de taxation et non sur le processus de détermination du résultat ».

Si la notion d'impôt différé n'est pas citée, elle est cependant en filigrane, et le Comité permanent des diligences normales de l'Ordre des Experts Comptables (transformé en 1985 en comité permanent de doctrine comptable) va opérer un projet de recommandation sur la « situation fiscale latente » en 1969, qui aboutira en texte définitif en ... 1986 (voir *infra*).

Au plan fiscal, cette période est marquée par trois temps forts (outre l'ordonnance du 29 décembre 1958 qui prévoit la possibilité de constituer des provisions pour risques afférents aux crédits à moyen terme à l'exportation, la loi du 28 décembre 1959 qui organise le système de l'amortissement dégressif pour certains biens immobilisés et institue la notion de « provisions pour hausse de prix », la loi du 31 juillet 1962 qui organise un système d'amortissement accéléré de certains immeubles et la loi du 30 décembre 1965 qui institue un régime d'amortissement exceptionnel pour certains immeubles) :

- d'abord, le décret du 28 octobre 1965.

Ce texte fixe les obligations comptables des entreprises (en remplacement du décret du 12 août 1964 qui avait fait l'objet d'importante contestation, notamment de la part des experts comptables...) (2).

Son notamment définies la forme des états financiers et les règles d'évaluation ; ces définitions sont basées sur les règles du Plan comptable 1957 ; cette conformité « quasi-totale » entre les dispositions fiscales et comptables emporte une conséquence importante : désormais les entreprises ne peuvent, en pratique, satisfaire aux obligations relatives à la présentation des documents comptables que si leur comptabilité est en harmonie avec les règles fixées par le Plan comptable général. Ainsi, ce décret est considéré comme une contribution efficace à une application générale des règles comptables. Il institue aussi un tableau qui permet de

## 2 - Relations comptabilité / fiscalité

---

passer du résultat comptable au résultat fiscal : le temps des rectifications « extra-comptables » est lancé...

- ensuite, la loi du 12 juillet 1965.

L'importante réforme fiscale introduite par ce texte concerne notamment le régime des plus-values à réinvestir, qui est supprimé et est remplacé par la distinction entre « plus-values court terme » et « plus-values long terme » (il en est de même pour les moins-values).

La notion d'amortissement minimal (égal à l'amortissement linéaire) est aussi introduite : désormais, tout amortissement omis (au titre d'un exercice clos) ne sera plus récupérable dans le futur.

- enfin, la loi du 18 mai 1966.

Il est institué un régime de déduction fiscale pour investissement (qui sera reproduit, sous d'autres formes, pendant les 30 années qui vont suivre ; et dès la loi du 22 décembre 1967 avec le régime d'amortissement accéléré pour les immeubles destinés à la lutte contre la pollution, etc.).

Cette période est marquée par d'autres réformes importantes, à savoir notamment :

- Décret du 29 décembre 1962.

Portant réglementation de la comptabilité publique, sur la base de la nomenclature du plan comptable général 1957.

- Loi du 24 juillet 1966.

Portant réforme de la loi sur les sociétés commerciales (complétée par le décret du 23 mars 1967).

Il est notamment fixé la règle juridique que « même en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfices, il est procédé aux amortissements et provisions nécessaires pour que le bilan soit sincère ».

- Ordonnance du 17 août 1967

Portant obligation d'une participation des salariés aux fruits de l'expansion pour toutes les entreprises de plus de cent salariés (ce texte ayant été modifié en 1986, avec notamment une nouvelle terminologie : on parle désormais de participation des salariés aux résultats de l'entreprise, et un nouveau champ d'application : sont maintenant concernées toutes les entreprises de plus de 50 salariés).

Il faut rappeler que la formule de calcul est notamment basée sur le « bénéfice fiscal » de l'exercice, imposable au taux de droit commun.

En outre, parallèlement, il est institué un régime fiscal de faveur sous forme d'une provision pour investissement, qui doit être obligatoirement comptabilisée.

- Décret du 20 mars 1968

Portant publication officielle (mais le texte étant d'application facultative) des premières normes sur les comptes consolidés, rédigées sous forme d'un rapport du Conseil national de la comptabilité.

Ce texte ne prévoit pas d'indication particulière en matière d'impôt différé, mais fixe le principe de l'annulation (par voie de retraitement) des provisions fiscales réglementées (enregistrées dans les comptes individuels).

*1.23 Trois exemples contraires : celui de la « provision pour congés payés », celui de la « provision pour hausse de prix » et celui des « amortissements et provisions »*

Le cas des « congés payés » est attaché à la loi fiscale du 9 juillet 1970 qui fixe que la « provision pour congés payés » n'est pas déductible l'année de sa constitution : la charge n'est fiscalement déductible que lors de son paiement effectif (cette solution sera supprimée par la loi du 30 décembre 1986).

En réalité, au plan comptable, il s'agit d'une charge « *pour congés à payer* » (s'agissant de droits irréversibles et affectables), et le Conseil national de la comptabilité a dû, par une note d'information (n° 25), en 1973, rappeler que la comptabilisation était obligatoire par respect des principes de l'indépendance des exercices et de prudence... Ce qui prouverait la tendance naturelle de certains praticiens à ne comptabiliser que les seuls éléments fiscalement reconnus (3)...

De manière contraire, les professionnels comptables ont envisagé des traitements de correction de l'impôt futur attaché à la provision pour hausse de prix inscrite dans les capitaux propres (*voir en ce sens bulletin de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes n° 18, juin 1975, p. 141*), mais, au cours de la même période, le Garde des Sceaux (suite à une question parlementaire) avait répondu qu'il n'était pas possible de constituer une provision pour impôt attachée à ce compte fiscal (*réponse M. Pujol, JO débats de l'Assemblée Nationale du 22 mai 1975, p. 3000*).

En pour aller encore plus loin, la Commission des opérations de bourse dans son rapport 1970 d'affirmer « qu'il serait souhaitable que l'utilisation du tableau 2057 (4) soit étendue aux amortissements et aux provisions, chaque fois que les amortissements et provisions déductibles de l'assiette de l'impôt s'écartent de ceux qu'exigeraient l'application des principes comptables généralement admis ».

### 1.3 La période 1976 - 1981 : le temps des réformes

#### 1.31 La réévaluation légale « 1976 »

Les principes de la réévaluation légale « des bilans » ont été fixés par la loi du 29 décembre 1976 (ils ont été complétés et détaillés par de nombreux textes subséquents).

D'inspiration fiscale, ce texte énonce qu'il s'agit de dispositions visant à corriger les comptes des effets des variations de prix dans un strict souci de *neutralité fiscale*... Ce système d'application facultative a eu d'importants effets dans les comptes des entreprises, s'agissant d'un régime de réévaluation globale (toutes les immobilisations devaient être réévaluées, même les immobilisations incorporelles).

#### 1.32 La quatrième directive du 13 juillet 1978

Elaborée depuis plus de dix ans (mais ayant fait l'objet de nouvelles discussions après notamment l'intégration du Royaume-Uni au sein de la Communauté Européenne), la quatrième directive (en terme de droit des sociétés) est officiellement adoptée en juillet 1978.

S'il n'est pas officiellement précisé le mode de comptabilisation de l'impôt sur le résultat, certains articles de la directive apportent des précisions nouvelles, sans que le terme d'impôt différé ne soit prononcé :

- au niveau du *modèle du bilan* : l'article 9 reconnaît la notion de « provision pour impôt » ;

- au niveau du *modèle de compte de profits et pertes* : les articles 23 à 26 prévoient la ventilation des impôts sur le résultat provenant des activités ordinaires et des impôts sur le résultat exceptionnel (avec possibilité de ne mentionner cette ventilation qu'en annexe, sur décision des Etats membres) ;

- au niveau des *informations à mentionner dans l'annexe* : l'article 43 prévoit l'obligation de mentionner la proportion dans laquelle le calcul du résultat de l'exercice a été affecté par une évaluation dérogatoire en vue d'obtenir des allègements fiscaux, ainsi que « la différence entre la charge fiscale imputée à l'exercice et aux exercices antérieurs et la charge fiscale

déjà payée ou à payer au titre de ces exercices, dans la mesure où cette différence est d'un intérêt certain au regard de la charge fiscale future. Ce montant peut également figurer dans le bilan sous un poste particulier à intitulé correspondant ».

### *1.33 Les travaux des « comptables »*

De manière concomitante, les professionnels comptables continuent leur réflexion. Ainsi, dans l'ouvrage préparatoire au 35<sup>e</sup> Congrès de l'Ordre des Experts Comptables (1980, p. 121), il est affirmé que « « Nous avons plusieurs raisons d'affirmer notre préférence pour la méthode de la spécialisation des exercices :

- des raisons de principes ;
- des raisons pratiques : les méthodes prévisionnelles s'accrochent mieux d'une procédure où l'impôt société se définit par un pourcentage significatif des résultats bruts ;
- des raisons d'analyse financière :
  - . toutes les créances et les dettes que nous sommes en mesure de connaître méritent d'être mentionnées ;
  - . toutes les créances et les dettes doivent être classées convenablement selon les caractéristiques y compris les créances et les dettes de l'Etat ».

Des réponses techniques diverses précisent des positions à des cas d'espèce, avec une importante confusion de vocabulaire entre « impôt différé » et « impôt latent » (qui peut varier d'un auteur à l'autre, d'une année à l'autre) (5). A ce titre, doivent être citées :

- la position prise par la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (voir bulletin n° 4, décembre 1971, p. 289) qui interdit l'inscription à l'actif d'une créance d'impôt ;
- l'obligation de constater l'impôt futur (différé) pour les plus-values court terme échelonnées sur trois ans (voir bulletin du Conseil national de la comptabilité n° 28, octobre 1976) (6) ;
- la possibilité de provisionner l'impôt futur attaché à la réintégration à opérer lors de la levée de l'option d'achat d'un bien immobilier pris par contrat de crédit-bail (voir bulletin du Conseil national de la comptabilité n° 28, octobre 1976) (7)(8).

Aussi, comme l'indiquait Dominique Ledouble (1979, p. 528), « il n'existe pas en France de méthode globale de comptabilisation de l'incidence de l'impôt. Nous ne disposons pour le moment que d'une suite de normes disparates, édictées sans souci d'unité, et qui règlent cas par cas la comptabilisation de telle ou telle disposition fiscale. Le résultat est peu



satisfaisant, tant sur le plan de la présentation des comptes que sur celui de l'information des utilisateurs ».

### 1.34 Les autres évolutions fiscales

Il est important de rappeler l'importante loi du 29 décembre 1978 qui porte définition de manière plus précise les modalités de rattachement fiscal des produits au résultat : c'est le célèbre article 38-2 bis du Code général des impôts, qui fera beaucoup travailler le Conseil d'Etat (étant à relever que la normalisation comptable, jusqu'à la réforme 1999, était très peu explicite sur ce sujet).

Et, sur la notion de rapt de la comptabilité par la fiscalité, Jacques Delmas-Marsalet considère lors du Congrès de l'Ordre des Experts Comptables (actes, 1980, p. 25) : « si certains crient au rapt, c'était un rapt incestueux car dans une large mesure la comptabilité est la fille de la fiscalité et les exigences du fisc se sont ajoutées aux exigences du commerce pour promouvoir le développement de la comptabilité » ; et (actes, 1980, p. 33) : « (...) si à une certaine époque on a pu accuser le droit fiscal d'impérialisme vis-à-vis de la comptabilité, j'appelle au contraire, pour ma part, de mes vœux une attitude de tolérance mutuelle entre les différents utilisateurs de la comptabilité, tolérance qui ne laisse place à aucun nouvel impérialisme ».

## 1.4 La période 1982 - 1997 : le temps de la distinction entre impôt différé et impôt latent

### 1.41 La réforme du Plan comptable général 1982

Institué par l'arrêté du 27 avril 1982, le « nouveau » plan comptable général est complété par la loi comptable du 30 avril 1983 et le décret du 29 novembre 1983 <sup>(9)</sup>. Il est d'application obligatoire, contrairement aux plans précédents.

L'objectif de « donner une image fidèle » est inscrit (enfin !) dans la loi.

La notion d'impôt différé est introduite dans le texte de deux manières :

- d'abord, au niveau du fonctionnement des comptes : mais là, le qualificatif de « différé » n'est pas énoncé : est visé ici le compte 155 - *provision pour impôt*, défini comme étant chargé d' « enregistrer la charge probable d'impôts rattachable à l'exercice mais différée dans le temps et dont la prise en compte définitive dépend de résultats futurs » (PCG, p. II.24) ;

- ensuite, au niveau du contenu de l'annexe : l'article 24-24 (réservé au système développé pour les personnes morales d'une certaine taille <sup>(10)</sup>),

prévoit qu'il faut y porter « l'indication des accroissements et des allègements de la dette future d'impôt provenant des *décalages* dans le temps entre le régime fiscal et le traitement comptable de produits ou de charges et, lorsqu'ils sont d'un montant exceptionnel, de ceux dont la réalisation est éventuelle » : si les mots d'impôt différé et d'impôt latent ne sont pas prononcés explicitement, c'est bien cette distinction qui est fixée. Fiscalement, le décret et l'arrêté du 14 mars 1984 (suite à la loi du 29 décembre 1983) fixent le contenu et le modèle des déclarations fiscales des entreprises, sur la base des règles fixées par le Plan comptable général 1982. Les règles d'évaluation fiscale, par comparaison avec le PCG 1982, sont aussi reformulées.

La nouvelle rédaction de l'article 38 quater de l'annexe III du Code général des impôts précise que : « *les entreprises doivent respecter les définitions édictées par le plan comptable général, sous réserve que celles-ci ne soient pas incompatibles avec les règles applicables pour l'assiette de l'impôt* ».

Pour François Pasqualini (1992, p. 260) : « Ce texte inflige donc un camouflet à l'indépendance du droit comptable et à ceux qui l'avaient soutenue, qu'ils s'agissent de la Cour des comptes ou de la Commission des opérations de bourse. Alors que chacun espérait trouver dans ce décret un outil afin de réduire quelque peu l'intensité de la question des distorsions entre la comptabilité et la fiscalité, il heurte de plein fouet les prescriptions du plan comptable et du décret de novembre 1983, quant à l'inclusion des frais financiers dans le coût de production, à l'exclusion des charges indirectes de sous-activité de ce coût, à l'admission de la méthode du coût moyen pondéré pour la détermination des valeurs des titres en portefeuille lors de leur cession, ou à la diminution du prix de vente d'un bien des frais de distribution engendrés par l'événement » (11).

#### *1.42 La méthodologie des comptes consolidés du 9 décembre 1986*

Pris en conformité avec les dispositions de la loi du 3 janvier 1985 (insérée dans la loi sur les sociétés commerciales) et du décret du 17 février 1986 (inséré dans le décret sur les sociétés commerciales), cet arrêté ministériel vise à préciser les règles relatives aux comptes consolidés conformément à la VII<sup>e</sup> directive européenne du 13 juin 1983 (en matière de droit des sociétés).

A ce titre, l'article 29 de la directive prescrit de manière explicite que :

« 4. Il est tenu compte au bilan et au compte de profits et pertes consolidés de la différence apparaissant lors de la consolidation entre la charge fiscale imputable à l'exercice et aux exercices antérieurs et la charge fiscale déjà

payée ou à payer au titre de ces exercices, dans la mesure où il est probable qu'il en résultera pour une des entreprises consolidées une charge effective dans un avenir prévisible.

5. Lorsque des éléments d'actif compris dans la consolidation ont fait l'objet de corrections de valeur exceptionnelles pour la seule application de la législation fiscale, ces éléments ne peuvent être repris dans les comptes consolidés qu'après élimination de ces corrections ».

Si le mot d'impôt différé n'est pas encore prononcé, le texte français du décret (article 248-11) prévoit expressément (enfin !) que « sont enregistrées au bilan et au compte de résultat consolidé les *impositions différées* résultant :

1° du décalage temporaire entre la constatation comptable d'un produit ou d'une charge et son inclusion dans le résultat fiscal d'un exercice ultérieur ;

2° des aménagements et éliminations (...), des retraitements (...);

3° des déficits fiscaux reportables (...) dans la mesure où leur imputation sur des bénéfices fiscaux futurs est probable ».

Ces évolutions correspondent, pour reprendre les travaux du 39<sup>e</sup> congrès de l'Ordre des Experts Comptables (1984, p. 17) à une époque où « l'apparition des groupes nationaux et multinationaux a entraîné une réflexion considérable dans la prise en compte globale des comptabilités individuelles. Apparaît alors un cheminement différent, des définitions nouvelles, des modes de pensée et des comportements éloignés de la comptabilité classique d'une entreprise. C'est ainsi que toutes les « pollutions » fiscales sont éliminées mais que par contre la fiscalité différée joue à plein, que les réévaluations sont neutralisées mais qu'un instrument de mesure identique sera retenu ».

#### *1.43 La recommandation 1.20 de l'Ordre des experts comptables*

Et, parallèlement, l'Ordre des Experts Comptables émet une recommandation (en 1986, mise en révision en 1995) à l'intention de ses membres, afin de :

- clarifier, en terme de vocabulaire, la distinction entre *l'impôt différé* (correspondant à un impôt décalé dans le temps, à une échéance connue ou déterminable) et *l'impôt latent* (correspondant à un impôt éventuel, dépendant d'une décision de gestion non prise ou de la survenance d'un événement extérieur non encore intervenu) ;

- donner des exemples pratiques de sources d'impôt différé ;

- promouvoir la comptabilisation de l'impôt différé dans les comptes individuels, à l'exception notable de celle relative aux provisions

réglementées et subventions d'investissement (sur la base du fait que l'article 22 du décret comptable prévoit que les montants bruts de ces postes sont inclus dans les capitaux propres et qu'il n'est donc pas possible d'y apporter une modification) ;

- rappeler que, dans les comptes consolidés, la comptabilisation des impôts différés est obligatoire ;

- définir des termes (non utilisés dans les dispositions du PCG, sauf en matière de consolidation) comme « report variable », « report fixe », « calcul global », « calcul partiel » (12).

En 1990, le Conseil national de la comptabilité a publié un document (n° 91) portant réflexions concernant la méthodologie relative aux comptes consolidés en matière d'impositions différées, mais ce texte technique n'apporte pas, en réalité, de solutions nouvelles par rapport aux dispositions de la normalisation existante.

#### *1.44 Les autres évolutions fiscales*

Deux importantes évolutions sont à rappeler : d'une part, la loi du 29 décembre 1984 fixe un régime du report en arrière des déficits (avec la constitution d'une créance, remboursable au terme d'un délai de cinq années)... qui nécessite une comptabilisation à l'actif du bilan, s'agissant d'une créance juridique (sans que le mot d'imposition différée ne soit à prononcer) (13) ; d'autre part, la loi du 30 décembre 1987 qui crée un régime (sur option) de l'intégration fiscale (c'est-à-dire de consolidation fiscale) (14).

Changements de taux d'impôt, introduction d'un double taux (entre bénéficiaires distribués et résultats non distribués), rétrécissement du champ d'application des plus-values à long terme : au cours de cette période, les « innovations fiscales » furent nombreuses et les modifications régulières...

### **1.5 La période 1998 - 200? (en cours) : le temps du dualisme formel**

#### *1.51 La Loi du 6 avril 1998*

Cette loi a eu notamment pour objet de porter la création du Comité de la réglementation comptable.

Mais, il a aussi été rajouté un article à la loi sur les sociétés commerciales, afin d'ouvrir la possibilité à certaines sociétés (cotées en bourse) d'établir, sous conditions, leurs comptes consolidés sur la base de normes comptables « internationalement reconnues » (cette disposition n'est,

cependant, pas encore applicable à la date du présent dossier, faute pour le Comité de la réglementation comptable d'avoir homologué, comme le prévoit la loi, lesdites normes internationales).

En terme d'évolution historique, c'est à cette date que le législateur a validé *de regula* le dualisme formel entre comptes individuels et comptes consolidés.

#### *1.52 Les arrêtés ministériels du 22 juin 1999*

Deux arrêtés ont opéré la réforme comptable « 1999 » : d'une part, avec l'homologation du règlement 99-02 du Comité de la réglementation comptable portant sur les comptes consolidés, qui se substitue à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2000 à la méthodologie 1986 ; d'autre part, avec l'homologation du règlement 99-03 du Comité de la réglementation comptable, portant nouvelle version (« à droit constant ou quasi-constant ») du PCG 1982, avec effet immédiat. Ces textes sont, en fait, mal dénommés de « réforme 1999 », car dorénavant, les mises à jour sont prévues régulièrement, par avis du Conseil national de la Comptabilité repris sous forme de règlement par le Comité de réglementation comptable (avant publication sous forme d'arrêté ministériel). Ce fut notamment le cas dès décembre 1999...

Si la réforme 1999 pour les comptes individuels n'a pas eu d'impact (à la présente date) sur la notion d'impôt différé (même l'avis 00-01 du 20 avril 2000 du Conseil national de la comptabilité sur les « passifs » n'a pas donné une définition nouvelle du contenu du compte 155 - provision pour impôt par rapport à la version 1982 du PCG)<sup>(15)</sup>, il n'en n'est pas de même pour les comptes consolidés : ici la réforme est importante, puisqu'avec le maintien de la même terminologie (impôt différé basé sur les différences temporaires), le contenu a été « modernisé » afin d'assurer la convergence (compatibilité partielle) avec les nouvelles définitions données au niveau international de cette notion incluant la disparition de la notion d'impôt latent (*voir le Petit Guide FID sur la notion de l'impôt différé*).

Mais des spécificités françaises ont été introduites : exclusion de la base des impôts différés passifs des écarts d'évaluation sur les éléments incorporels non amortis non cessibles séparément, principe du calcul actualisé (si l'incidence est significative), etc.

Nul doute que les techniciens ont beaucoup de travail pour bien appréhender cette ( r ) évolution, et que les parties prenantes (non initiées au jargon comptable) risquent d'être un peu ... perdues ! Mais l'avenir nous permettra de juger...

Quant aux évolutions fiscales, Paul Neurisse (1995, p. 151) a parfaitement qualifié la situation en considérant que « le texte fiscal (...) se comporte bien en organisme vivant : il est conçu, il naît, il vit, parfois bien toléré, parfois difficilement accepté, il disparaît et peut renaître, porté par des pulsions diverses (...) La fiscalité est le fruit d'un compromis permanent entre le souci de justice et la nécessité du rendement ».

## **II.- COMPTABILITE ET FISCALITE : LE DEVELOPPEMENT DE LA NOTION DE L'IMPOT DIFFERE AU NIVEAU INTERNATIONAL**

*ou comment est apparue à l'étranger (pays dits de « déconnexion ») la notion d'impôt différé*

### **2.1 La situation à l'étranger : une naissance progressive, avec une forte influence des praticiens comptables**

La comparaison avec l'évolution des pensées et normes comptables est intéressante par référence à des pays de « déconnexion » entre comptabilité et fiscalité (par rapport à l'analyse de la situation française, opérée *supra*). C'est notamment le cas des Etats-Unis et du Royaume-Uni, qui sont étudiés ci-après.

Selon Denis Cormier et Bernard Raffournier (1986, p. 25), « l'existence de règles autonomes pour le calcul de l'assiette de l'impôt sur les bénéfices provoque des distorsions entre résultat comptable et résultat fiscal. Lorsqu'elles sont temporaires, ces distorsions aboutissent à différer ou, au contraire, à anticiper le paiement d'une partie de la charge fiscale annuelle. L'impôt exigible ne correspond plus alors à celui afférent aux opérations de l'exercice. Dès 1944, un débat s'instaura aux Etats-Unis sur l'opportunité de comptabiliser les effets de ces écarts. Il aboutira en 1967 à la publication de l'avis n° 11 de l'Accounting Principles Board (APB) qui préconisait la méthode du report d'impôt. La même année, l'Institut canadien des comptables agréés (ICCA) prit une position dans le même sens. Un an plus tard, l'Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) adopta également le principe du report d'impôt mais sous une forme différente ».

### 2.11 L'évolution aux Etats-Unis

Jusqu'aux années 1950, c'est la méthode de l'impôt exigible qui prédomine. Le seul exemple contraire est celui des entreprises de distribution de gaz et d'électricité ; selon Thierry Benoît (1991, p. 14) : « (...) durant les années 30 beaucoup d'emprunts obligataires furent refinancés pour bénéficier des faibles taux d'intérêt offerts en période de crise. Les primes non amorties relatives aux obligations rachetées ne devenaient fiscalement déductibles que lors du remboursement. La comptabilisation immédiate de cette charge aurait eu un impact significatif sur le calcul de taux de marge applicables à ces entreprises à marge contrôlées. Les autorités comptables de l'époque permirent donc à ces entreprises d'étaler et d'amortir la prime inutilisée avec prise en compte des impôts différés correspondant (...) ».

Les normes ultérieures opèrent une montée en puissance progressive de la notion d'impôt différé, avec <sup>(16)</sup> :

- en décembre 1944 : l'ARB 23 (« *accounting for income tax* ») limite les différences temporaires à l'amortissement des primes d'émission ;
- en novembre 1952 : l'ARB 42 (« *emergency facilities - depreciation, amortization and income taxes* ») étend les différences temporaires à l'amortissement des équipements militaires d'urgence ;
- en juin 1953 : l'ARB 43 (« *restatement and revision of ARB - chapter 10 b - Income taxes* ») prévoit la notion de différences temporaires sur les amortissements dégressifs (déduits de manière extra-comptable) ;
- en juin 1954 : avec l'ARB 44, on retient la notion de différences temporaires sur l'ensemble des amortissements supplémentaires fiscaux.

Différentes réformes fiscales au cours des années 1960 ont alimenté un vaste débat, au niveau des praticiens, sur l'intérêt de la conception étendue (c'est-à-dire la prise en compte de toutes les différences temporaires) dans la comptabilisation de l'impôt (différé).

En définitive, la norme APB 11 retient en 1967 la méthode du report fixe et la conception étendue <sup>(17)</sup>.

Cette norme fut complétée par des dispositions techniques, assez complexes pour les praticiens (et donc très largement critiquées...) ; des avis sont aussi émis sur les avantages de la conception restrictive (l'APB 23, par exemple, autorise ainsi les sociétés à ne pas comptabiliser d'impôts différés dans la mesure où l'annulation de l'écart temporaire n'est pas prévisible dans un avenir proche).

Ces dispositions furent très critiquées au début des années 1980, du fait notamment de la réduction du taux d'impôt (passant de 46 % à 34 %), empêchant les sociétés américaines d'enregistrer (en cas de situation fiscale différée passive) le « gain » issu de cette réduction du taux d'impôt.

Ainsi, dès 1982, le Financial Accounting Standards Board (FASB) entreprit un processus de révision de cette norme comptable. Ce travail aboutit en 1987 par la publication de la norme FAS 96, qui devait remplacer le texte APB 11 à compter de l'exercice 1989.

La norme FAS 96 adopte le principe du calcul selon la méthode du report variable, en retenant une approche bilantielle (c'est-à-dire que les sources d'impôt différé sont constituées des différences entre valeur comptable et valeur fiscale des actifs et passifs, au lieu d'être constituées des différences entre résultat comptable et résultat fiscal). En outre, cette norme limite de manière importante la reconnaissance des impôts différés actifs, en introduisant une notion stricte d'échéancier des différences temporaires. Cette disposition, ainsi que la complexité d'autres applications pratiques, ont entraîné d'importants débats et discussions ; le FASB a ainsi été dans l'obligation de fixer trois reports successifs de la date d'entrée de cette nouvelle norme... Jusqu'à son adoption définitive, après amendements, en février 1992 (pour une application obligatoire aux exercices ouverts à compter du 15 décembre 1992), sous le numéro FAS 109 (et non plus 96)...

Sans analyser le contenu technique des nouvelles dispositions, il faut insister sur le fait que cette nouvelle norme supprime la notion même d'impôt latent : désormais, il faut distinguer l'impôt exigible, l'impôt différé ou le non-impôt... Au moins, la question de vocabulaire est (définitivement) tranchée !

### *2.12 L'évolution au Royaume-Uni*

De manière générale, il faut relever que la normalisation sur le mode d'enregistrement de l'impôt sur les bénéfices est peu complète et est assez récente.

Ainsi, jusqu'en 1975, la normalisation comptable, faute d'indication, permettrait la coexistence de la méthode de l'impôt exigible et de la méthode du report d'impôt (impôt différé).



La première norme sur cette question fut adoptée récemment : le SSAP n° 11 a été publié en 1975, avec la fixation de la notion d'impôt différé dans une conception globale (18).

Ce texte a été très vivement critiqué, tant par la profession que par les milieux économiques, et a été remplacé par la norme SSAP n° 15 en octobre 1978, qui retient une conception restrictive dans le calcul de l'impôt différé (c'est-à-dire qu'on ne comprend que certaines sources de différences temporaires dans le calcul, à savoir celles qui ne s'annulent pas symétriquement d'une année à l'autre). Selon Géorgine Lafay (1986, p. 59), « c'est un rapport de la CBI (Commission of British Industry) à l'Accounting Standards Committee qui mis en évidence les critiques des professionnels envers la SSAP 11, estimant 'premièrement, que les incitations à l'investissement sont gommées par la comptabilisation des impôts différés, que, deuxièmement, les profits distribuables sont réduits, et, troisièmement, que les capitaux propres sont diminués, limitant ainsi la capacité d'emprunt'. Ces considérants conduisirent l'ASC à reconsidérer les principes de la SSAP 11 ; la méthode du calcul partiel fut donc introduite par la SSAP 15 (...) ».

La révision de SSAP 15 en 1985 n'a pas modifié cette application de la méthode restrictive.

Depuis lors, selon Cauvin, Angleys Saint-Pierre (2000, p. 437), « après la polémique provoquée en 1995 par la publication par l'Accounting Standards Board (ASB) d'un 'discussion paper' proposant d'adopter la 'full provision method', un projet publié courant 1999 confirme notamment l'abandon de la conception restrictive ». Il y aurait donc convergence avec la norme comptable révisée IAS 12.

## **2.2 Un problème étudié au niveau international depuis 1979 : avec une solution actuelle d'inspiration ... américaine !**

### *2.21 1979 : première version de la norme IAS 12*

Fondé en 1973, le Comité des normes comptables internationales (International Accounting Standards Committee, IASC) a notamment pour objet de promouvoir l'amélioration et l'harmonisation de solutions comptables pour l'établissement des états financiers.

Dès mars 1979, une norme (la douzième en terme chronologique) est adoptée sur « la comptabilisation des impôts sur les bénéfices ». Si cette norme retient le principe de la méthode du report d'impôt (impôt différé)

et exclut la validité de la méthode de l'impôt exigible, les modes de calcul (report fixe, report variable ; calcul global, calcul partiel, etc.) ne sont pas précisés.

*2.22 1990 : le temps de la révision et de l'... américanisation*

La norme IAS 12 a été retenue, dès 1989, dans la liste des normes à revoir au titre du programme de réécriture des normes IAS, en vue de donner à celles-ci un cadre plus précis et plus cohérent afin de permettre une application avec un minimum d'options et, en conséquence, sa reconnaissance au niveau international (19).

Cette ré-écriture a été matérialisée par la rédaction d'un exposé-sondage E 33 en janvier 1989.

Mais, compte tenu des discussions et débats sur ce projet, il a été abandonné et a été repris par en 1994 par un nouveau texte (exposé-sondage E 49).

Cette évolution a donc été menée symétriquement au débat qui est intervenu au cours de cette période aux Etats-Unis.

D'ailleurs, Gilbert Gélard souligne à cette époque (1993, p. 11) que « le nouveau projet de l'IASC concernant l'impôt sur les bénéfices entre dans une phase décisive. Il semble que la fin des hésitations américaines et la mise en œuvre du FAS 109 en remplacement du FAS 96 ait permis de débloquer la situation ».

Le texte final de la rédaction de la nouvelle norme a été approuvé en septembre 1996, pour une application aux exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1998.

De manière schématique, on peut considérer que les solutions techniques développées par la norme révisée 12 sont compatibles avec les précisions fournies dans la norme américaine FAS 109, bien que la deuxième version de l'étude publiée par le FASB en 2000 sur la comparaison des deux référentiels (2000, p. 147 à 155) fasse ressortir sept différences importantes de traitements, et six « omissions » (jugées significatives) de la norme IAS 12 par rapport à la norme FAS 109 !

Sont cependant validées par l'IASC les solutions techniques en matière de définition des différences temporelles (au lieu de différences temporaires), de principe de l'application du calcul global en report variable, etc.

### **III.- COMPTABILITE ET FISCALITE : L'IMPORTANCE DU CONCEPT DE L'IMPOT DIFFERE**

*ou comment comprendre le passé pour maîtriser le présent et préparer  
l'avenir*

#### **3.1 L'importance de la question fiscale au regard de la vie des entreprises**

Il ne fait pas de doute que, dans tous les pays au monde, la question fiscale a préoccupé tant le praticien comptable que le gestionnaire de l'entreprise.

Mais au niveau de son appréhension en technique comptable, le débat a été plus rapide aux Etats-Unis (pays dit à « déconnexion » entre comptabilité et fiscalité) qu'en France.

Deux débats techniques ont marqué les travaux de la normalisation comptable :

- d'une part, le glissement de l'approche résultat (marquée notamment par la norme APB 11, où le solde figurant au bilan n'était pas significatif de par son caractère hétérogène et où seul le flux de résultat, par la méthode du report fixe, était pris en considération) vers une approche « bilan ». On peut relever que cette évolution est « conforme d'ailleurs au cadre (conceptuel) de préparation et de présentation des états financiers » de l'IASC (Gélard, 1993, p. 11) ;

- d'autre part, la réflexion sur la nature de la charge d'impôt (charge classique, charge « à part », distribution de résultat, ...) ; cette notion a d'ailleurs beaucoup marqué les débats en France, y compris de manière implicite dans la conception du PCG 1982 (cette solution ayant été maintenue dans la version « 1999 ») où l'impôt sur les bénéfices est classé, au niveau du compte de résultat, dans la rubrique des charges, mais de manière séparée des classifications par nature reconnues (ce n'est ni un élément du résultat d'exploitation, ni un élément du résultat financier, ni un élément du résultat exceptionnel) (20).

En réalité, la gestion comptable de la question fiscale repose sur deux conceptions de base opposées :

- soit on considère que la notion de l'impôt différé n'est pas valable, car les entreprises « gèrent » par définition leur imposition ; aussi, l'inscription au bilan d'un solde (créance ou dette) n'est pas valable car il

ne représente pas la réalité de la vie de l'entreprise ; l'argumentaire est basé sur le fait que l'impôt futur dépend du niveau de résultat futur, qui peut être géré : l'impôt différé ne représente donc qu'une éventualité, à savoir ce n'est ni un actif, ni un passif ;

- soit on considère qu'il faut faire ressortir la notion d'impôt différé ; l'évolution s'est opérée, notamment aux Etats-Unis, pour appliquer de manière globale cette notion, avec :

. pour la norme *APB 11* : une limitation aux seules différences sur le résultat (mais, conceptuellement, ce n'était pas satisfaisant au regard des définitions de l'actif et du passif) ;

. pour la norme *FAS 96* (norme votée mais jamais applicable en réalité) : l'énoncé du principe de reconnaissance basé sur la notion d'échéancier (« scheduling ») fiable, avec possibilité de tenir compte des stratégies fiscales, avec des restrictions en terme de coût, de non illégalité, et une approche en terme de résultat ; ceci a été très critiqué car cela est, en réalité, infaisable... En effet, on s'est aperçu qu'en pratique, la notion d'échéancier est en réalité ce que veut faire le chef d'entreprise (l'exemple typique est celui de la gestion fiscale des engagements de retraite : le chef d'entreprise peut décider de décaler le versement, peut décider de s'assurer, peut avoir intérêt à avoir une masse reportable sur l'avenir, etc.).

. pour la norme *FAS 109* : l'annulation de la notion d'échéancier, entraînant deux conséquences :

- l'obligation de constater tous les actifs (mais en cas de non probabilité de récupération, par exemple en cas de pertes fiscales récentes, avec l'obligation de constater une « provision pour dépréciation ») ;

- l'interdiction de procéder à un calcul actualisé, faute de possibilité pratique d'établissement d'un plan de reversement.

On peut relever que la première interprétation a toujours été soutenue par sir David Tweedie (Président démissionnaire de l'ASB et futur Président du nouveau Conseil de l'IASC, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2001), et que si la solution actuelle de l'IASC a retenu (globalement) la version américaine, c'est uniquement dans un souci politique de convergence des systèmes de normalisation. Il n'est donc pas certain que l'histoire de la normalisation soit achevée à ce titre...

### 3.2 La recherche de l'image fidèle

Comme montré techniquement ci-après, la position technique française n'est pas basée sur une logique globale, avec une réglementation très floue pour les comptes individuels (et une pratique très restrictive dans la reconnaissance de certains impôts différés passifs) et une convergence de la technique des comptes consolidés avec les solutions fixées par la norme IAS 12 (elle-même établie par référence à la norme FAS 109), mais avec des exceptions et des traitements particuliers...

Il n'est donc pas évident de considérer que la « montée en puissance » du suivi comptable de l'impôt différé soit justifiée uniquement par référence à l'obtention d'une meilleure image fidèle.

Ainsi, pour Jacques Richard (2000, p. 160 et 161), opérant une analyse par référence à l'introduction des règles 1985-1986 sur les comptes consolidés en France : « en rupture avec les réglementations et les pratiques fiscales et statistiques, les représentants des groupes français au CNC, initièrent donc, pour les seuls comptes consolidés, les bases de ce qu'on appelait une comptabilité dynamique, en phase avec l'évolution comptable internationale (21). (...) Parmi les principales règles obligatoires qui témoignent d'une conception dynamique, on peut citer :

- l'interdiction (de principe) des évaluations de type fiscal (amortissements et provisions notamment) ;
- l'obligation de calculer l'impôt au compte de résultat selon la technique de l'impôt différé ».

Il s'agit donc bien d'une illustration d'un changement de système comptable, confirmant l'importance à attacher à cette question. En effet, « l'image fidèle est une représentation conventionnelle de l'entreprise (ou du groupe) validée par le marché dans le cadre d'un système donné de communication comptable et financière » (L. Klee, 2000, p. 791).

Pour Jean-François Casta (2000, p. 973), « à l'intérieur d'un espace de liberté défini par les différentes sources du droit comptable, l'entreprise a la faculté d'exercer des choix qui façonnent la présentation de ses états financiers. La plus grande permissivité de la réglementation et l'absence d'interférence des règles fiscales conduisent à retenir les comptes consolidés comme champ d'application privilégié. Ces choix ont souvent pour objet de procéder à une régulation opportuniste des « nombres comptables ». Ils font l'objet, de la part des dirigeants, d'une véritable

gestion stratégique qui a un effet de grande amplitude sur les mesures comptables du résultat et du patrimoine ».

La normalisation de la question de l'impôt différé vise donc à limiter cette amplitude, et c'est dans cet esprit que le débat du « *zéro impôt différé* » ou « *tout impôt différé* » confirme que toute solution intermédiaire n'a de fondement ni théorique, ni pratique et peut, au contraire, introduire un élément de créativité comptable, obscur et dangereux... (22)

### Conclusion

Le contexte actuel est donc à la mise en évidence, dans les comptes, de l'impôt différé.

Il appartient, par conséquent, aux parties prenantes, de comprendre son processus d'élaboration pour pouvoir opérer les analyses (financières, de gestion, ...) adaptées, même si la situation des comptes en France (entre les comptes individuels et les comptes consolidés) est marquée par une certaine ambiguïté, dommageable au regard de l'objectif de l'image fidèle fixé par l'article L 123-13 du Code de commerce, et à la notion de transparence de l'information financière.

Notes et renvois :

(1) Toutefois, Yannick LEMARCHAND (1993, p. 31) relève qu' « en 1427, une loi fiscale a créé une taxe hybride, assise à la fois sur le revenu et le capital : le *castato*. Le texte exigeait que chaque assujetti fournisse une liste de ses propriétés et une copie du dernier bilan de chaque société dont il était partenaire. La confection de bilans était donc rendu obligatoire par une loi fiscale. Le *castato* sur les investissements commerciaux fut supprimé en 1458, en raison de l'étendue de la fraude et des difficultés de la détecter et, bien sûr, de l'hostilité des marchands qui s'opposaient à toute idée de contrôle administratif de leur comptabilité ».

(2) Voir à ce titre l'étude de Jean-Luc Rossignol (1999, p. 12) qui retrace, au travers les études et débats de la Revue Française de Comptabilité les interventions opérées par les experts comptables pour éviter que les dispositions fiscales prévues en 1964 n'entrent en vigueur compte tenu de leur caractère ambiguë et de leur déconnexion avec les termes, principes et règles fixés par le PCG 1957.

(3) Position confirmée par M. VALLAS dans la Revue française de comptabilité de mars 1972 : « il arrive en effet que la règle fiscale exerce un pouvoir d'attraction tel qu'en fait elle se trouve traduite en comptabilité au détriment des principes comptables : c'est ainsi que, jusqu'à une date récente, bien rares étaient les entreprises constatant au bilan les congés dûs en fin d'exercice » (p. 69)

(4) A l'époque, tableau de la liasse fiscale de passage du résultat comptable au résultat fiscal : devenu aujourd'hui tableau 2058 A (régime réel normal).

(5) Cette confusion de vocabulaire (situation fiscale latente, situation fiscale différée, ...) va marquer, par exemple, les quatre premières éditions du Mémento Comptable des éditions Lefebvre : ce n'est qu'à partir de la 5<sup>é</sup> édition (du 1<sup>er</sup> octobre 1985, datée de 1986) que la distinction des deux termes est opérée... Pourtant, dès 1981 (voir bulletin mensuel n° 133), la COB avait porté une distinction entre impôt différé et impôt latent.

(6) Obligation de comptabiliser fixée aussi par la recommandation 1.04 de l'Ordre des Experts Comptables relative à la : « comptabilisation des plus-values et des moins-values de cession, des provisions pour dépréciation et de l'impôt afférent aux plus-values à court terme et aux plus-values de fusion ».

(7) Cette position technique étant d'ailleurs « surprenante » au regard de la distinction applicable à l'époque entre impôt différé et impôt latent, s'agissant d'un impôt futur attaché à une éventualité : celle de levée d'option d'achat du bien immobilier (dont la décision n'est pas prise).

(8) D'ailleurs dans le bulletin n° 10 de septembre 1996 (pp. 508 et 509) la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes a qualifié cette imposition future de latente... à ne pas provisionner !

(9) Cette adoption inversée des textes (par rapport à l'ordre juridique normal) s'explique par le fait que la réforme devait entrer en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 1984 : par conséquent, les entreprises avaient besoin de connaître le nouvel « outil », d'application obligatoire, pour opérer les formations et changements d'organisation interne (informatique notamment) nécessaires.

(10) Ces seuils ont d'ailleurs été revus en 1994, malgré le débat juridique sur l'intérêt même de fixer une « *annexe simplifiée* », une « *annexe de base* » et une « *annexe développée* » au regard du principe de l'importance significative qui prédomine l'ensemble des dispositions en matière d'informations à mentionner dans l'annexe. Après révisions, ces seuils sont les suivants (étant rappelé que sont concernées par l'obligation les entreprises qui dépassent deux des trois seuils visés) :

- total du bilan :	13 millions de F (contre 10 MF auparavant) ;
- chiffre d'affaires :	26 millions de F (contre 20 MF auparavant) ;
- effectif :	50 salariés

(11) La plupart des exemples cités par François PASQUALINI ne sont plus applicables dans le cadre de la fiscalité actuelle (voire de la comptabilité au niveau de la détermination du prix de sortie des titres cédés), en conséquence d'affaires jugées généralement au niveau du Conseil d'Etat.

(12) A titre d'anecdote, on peut rappeler que le texte de la recommandation 1.20 de l'Ordre des experts comptables prévoyait même des numéros de comptes pour l'enregistrement des charges d'impôt... Seulement les propositions émises correspondaient aux numéros de la nomenclature réservés par le Conseil national de la comptabilité aux charges attachées au régime de l'intégration fiscale : le CNC a alors émis une « *note d'information rapide* » (n° 36) pour rappeler l'existence de ces comptes, et en 1987, l'Ordre des Experts Comptables a publié un « avertissement » pour indiquer que la numérotation n'était qu'indicative ! Exemple typique de débat noyé dans le détail, sans analyse du fond...

(13) Les commentaires sur la comptabilisation de la créance résultant du report en arrière des déficits ont été donnés par le Conseil national de la comptabilité dans l'avis 26 du 26 février 1985.

(14) Les commentaires sur la comptabilisation de la charge d'impôt en cas d'option pour le régime de l'intégration fiscale ont été donnés par le Conseil national de la comptabilité dans l'avis 37 du 2 juin 1989.



## 2 - Relations comptabilité / fiscalité

---

(15) En réalité, un premier « pas » pour une convergence avec les solutions internationales a été opéré par le Comité d'urgence du CNC dans son avis 97-C du 12 septembre 1997 relatif à l'instauration d'une contribution temporaire majorant l'impôt sur les sociétés : en effet, il a été précisé que la charge d'impôt (exigible et différée) devait, dorénavant, être calculée selon le taux d'impôt « en vigueur » à la clôture de l'exercice, c'est-à-dire officiellement voté à cette date (cette position étant reprise de la norme IAS 12, alors même que la pratique française était basée pour cette question sur l'application du concept de rattachement des événements survenus postérieurement à la clôture de l'exercice).

(16) De 1939 à 1959, l'American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) avait créé le « Committee on Accounting Procedures » chargé d'émettre des normes sous forme de « accounting research bulletins » (ARB).

(17) De 1959 à 1973, l'AICPA avait créé l'« Accounting Principles Board » (APB), chargé d'émettre des « statements » (normes) et des « opinions ».

(18) Entre 1970 et 1985, l'Accounting Standards Committee (ASC) a émis des normes SSAP : statements of standard accounting practice.

(19) Une importante étape a été franchie à ce titre le 17 mai 2000 lors de l'adoption par l'Organisation internationale des commissions de valeurs mobilières (IOSCO en anglais), d'une recommandation aux autorités de régulation boursière membres d'accepter, lors de cotations transfrontalières, que les états financiers des sociétés soient libellés en référentiel IAS : voir *infra*.

Rappelons aussi que l'article 357-8-1 de la loi du 24 juillet 1966 (modifiée par la loi du 6 avril 1998) prévoit déjà pour le cas français que : « les sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé d'instruments financiers (...) sont dispensées de se conformer aux règles comptables prévues par les articles 357-3 à 357-8 pour l'établissement et la publication de leurs comptes consolidés dès lors qu'ils utilisent, dans les conditions fixées par le Comité de la réglementation comptable, des règles internationales traduites en français, respectant les normes communautaires et adoptées par un règlement du Comité de la réglementation comptable » (voir chapitre 1 *supra*).

(20) Cette solution introduisant ainsi des incohérences. Ainsi, lorsqu'une provision pour impôt est dotée, il est généralement utilisé un compte de « dotations exceptionnelles » (puis de reprise exceptionnelle) au niveau du compte de résultat, alors que la charge d'impôt constitue un élément « à part » (mais il n'a pas été créé un poste particulier de dotations aux provisions pour impôt, malgré la proposition formulée par certains praticiens de mouvementer un compte spécifique 699 à créer)...

(21) Et l'auteur d'indiquer à ce titre que « les normes IASC dans leur introduction mettent nettement l'accent sur l'importance de la mesure de la performance (sans toutefois la définir) ».

(22) Dans son mémoire d'expertise comptable (1998, p. 113), Sylvie Ourvois indique, en matière d'information financière, que « la rédaction sur l'impôt différé doit éviter plusieurs écueils pour séduire le lecteur :

- la *négligence* : l'absence d'informations importantes ou les silences sont à proscrire ;
- la *confusion* : les arguments non structurés et redondants nuisent ;
- l'*anorexie* : la sous-estimation de certains éléments est défavorable ;
- la *dissimulation* : la mention des points faibles peut s'avérer un point fort car elle rassure ;
- l'*extrémisme* : le 'bruit' est à éviter car l'information tue l'information ».

**Chapitre 3**

**LE CONTROLE DE GESTION  
DANS LES ENTREPRISES PUBLIQUES :  
FACTEUR DE CHANGEMENT  
OU FACTEUR DE CONFORMISME ?**

	Page
Introduction	42
I.- Les spécificités des entreprises publiques mettent en échec les hypothèses traditionnelles du contrôle de gestion	43
II.- Le contrôle de gestion, facteur de changement dans les entreprises publiques	47
Conclusion	50

*Introduction*

Les caractéristiques des entreprises publiques mettent en relation des systèmes complexes et leur environnement qui conduisent à justifier la nécessité d'un pilotage spécifique des organisations publiques. Chez les anglo-saxons, le « management public » n'est qu'une adaptation des outils de gestion aux contraintes du secteur public, et les tenants de cette conception minimaliste mettent en avant la facile transposition des outils de gestion prévus vers le secteur public (comme c'est le cas par exemple du marketing pour les services publics de télécommunication) or c'est oublier que les entreprises publiques françaises ont des caractéristiques propres, souvent héritées de l'histoire.

Sous la pression des contingences externes, les entreprises publiques se sont engagées depuis quelques années dans d'importantes opérations de modernisation structurelles (refonte des structures, définition d'une stratégie globale, nouvelles politique de gestion des ressources humaines...). Conjointement, ces entreprises mettent en place de nouveaux outils de gestion (tel par exemple les nouveaux outils de traitement de l'information).

Nous verrons dans une première partie que les spécificités des entreprises publiques mettent en échec les hypothèses traditionnelles du contrôle de gestion et dans une deuxième partie, nous présenterons le contrôle de gestion comme un facteur de changement suite aux nouveaux enjeux de gestion dans les entreprises publiques.

Mais qui est concerné ? Quelles organisations, quels acteurs sont susceptibles d'engager des démarches de contrôle de gestion ?

Nous entendons dans ce sujet le terme entreprises publiques au sens large, sachant qu'il existe des particularités entre les entreprises nationalisées, les entreprises publiques à statut particulier et les structures de droit privé sous contrôle (nous ne visons donc pas les établissements publics et les exploitations autonomes ainsi que les organismes paritaires du service public).

## **I.- LES SPECIFICITES DES ENTREPRISES PUBLIQUES METTENT EN ECHEC LES HYPOTHESES TRADITIONNELLES DU CONTROLE DE GESTION**

« Analyser avec les mêmes outils la production industrielle de saucisses et une mission d'intérêt général, c'est ouvrir la voie à une profanation que beaucoup d'agents publics vivent comme une menace insupportable. »  
(Santo VM, Verrier P.E, 1997).

Le modèle du contrôle de gestion traditionnel est celui des grandes firmes américaines des années vingt. Ce dernier a longtemps été présenté comme la seule bonne façon de diriger les grandes entreprises, puis de diriger toutes sortes d'entreprises.

Ce modèle repose sur trois hypothèses principales (Bouquin H., 1997) :

### *1. Une gestion par ligne hiérarchique*

Dans ce type d'organisation, on a une structure en trois niveaux :

- Les dirigeants ( en charge de la stratégie)

Les centres de responsabilité (les personnes s'engagent sur des résultats moyennant une autonomie dans l'usage des moyens dont l'enveloppe est connue d'avance)

- Le personnel d'exécution (il effectue les tâches courantes répétitives)

➤ Une crise des services publics, commencée dès l'entre deux-guerres s'est exprimée avec puissance à partir des années soixante sous l'effet conjugué de pressions externes :

- d'abord, des pressions économiques et budgétaires, liées au double mouvement d'extension des interventions étatiques et de raréfaction des allocations budgétaires ;
- ensuite, des pressions industrielles dans la mise en œuvre des programmes et des filières de technologies lourdes (télécommunications, armement, informatique, transport, aérospatiale ...)

- enfin, des pressions des usagers de plus en plus enclins à comparer les conditions d'interventions publiques et celles du secteur privé.

Ces trois points de pression ont fait vaciller les liens traditionnels d'autorité et ont ouvert la question de la légitimité des champs et des modes d'intervention publique. Cette crise est une crise de légitimité requérant des représentations bureaucratiques et des outils de gestion plus souples, seuls capables d'associer les thèmes managériaux avec ceux plus classiques, de puissance publique.

Ainsi, le développement du management public ne correspond pas à une mode mais à une évolution historique, celle des systèmes de légitimité qui permettent aux organisations d'exercer leur autorité (Laufer R. et Burlaud A., 1980).

➤ La fonction de direction générale d'une société remplit un rôle de pilotage stratégique et de coordination. Dans l'entreprise privée, l'analyse de la fonction met aux prises les propriétaires de l'entreprise et ses managers pour la définition des stratégies. Les premiers sont soucieux de maximiser le plus rapidement leurs investissements par des stratégies de profits à court terme, les seconds optent le plus souvent pour des stratégies de développement en vue d'accroître durablement leur pouvoir et leur prestige sur les structures.

L'analyse de ce type de conflit n'a pas de sens dans l'organisation publique, et pourtant, la fonction de direction générale est isolable dans les organigrammes publics. Mais son essence est toute différente : tournée vers la définition des finalités dans l'entreprise, elle se consacre plutôt à l'arbitrage des conflits et au contrôle des procédures et des services.

➤ Assurés de la pérennité de leurs missions, les entreprises publiques sont très peu structurées par le risque de leur propre mort.

## 2. *La planification d'entreprise*

➤ Elle peut prendre différentes formes mais le processus de base est la planification budgétaire dont la principale fonction est de chiffrer et de modéliser les relations entre moyens et résultats.

➤ La planification budgétaire doit être complétée d'une définition claire des missions stratégiques des centres de responsabilité dont le modèle le plus directement adapté est celui de Michael Porter (Porter M. 1980, 1985)

### 3 - Contrôle de gestion dans les entreprises publiques

---

qui montre que la stratégie consiste dans les choix qui permettront à l'entreprise d'être directement rentable dans un environnement où cinq forces pèsent sur elle : la pression des concurrents, mais aussi quatre forces qui s'adressent au secteur :

- le pouvoir de négociation des clients,
- le pouvoir de négociation des fournisseurs,
- la menace d'entrées dans le secteur,
- l'existence ou l'imminence de produits substituables à ceux qu'il fournit.

Ce modèle nous semble difficilement applicable dans les entreprises publiques :

- l'existence de marges de manœuvre exploitables par les dirigeants est une condition préalable à la démarche stratégique or il ne saurait y avoir de réelle stratégie dans une organisation dont le périmètre d'activité est entièrement contraint ou dont les produits sont définis par la loi ;
- ces dernières sont en situation de quasi-monopole (mais nous verrons en deuxième partie que la concurrence existe et qu'elle peut revêtir deux aspects : concurrence avec une autre organisation publique ou concurrence avec une entreprise privée), ce qui supprime les régularisations induites par le marché, et les forces qui pèsent sur les entreprises privées ne peuvent donc jouer dans ce type d'entreprises. De plus, les entreprises publiques ont un pouvoir de contrainte (loi, fisc...) sur leur environnement ;
- les armes applicables pour les entreprises privées ne sont pas utilisables par les entreprises publiques dont la mission est une mission de service public. En favorisant le clientélisme et le lobbying interne ou externe, la soumission au politique impose aux entreprises des coûts de transaction plus élevés que dans les entreprises privées.

➤ une très grande part de la mise en œuvre d'une stratégie ne dépend pas des dirigeants eux-mêmes, mais de nombreux acteurs internes et externes dont les actions déterminent le succès.

Ceci est d'autant plus vrai dans les entreprises publiques où la stratégie est guidée par des considérations externe, politique, budgétaire,... La stratégie est induite par la détermination externe d'objectifs d'intérêt général.

### 3. *La gestion par les contrats d'objectifs*

➤ Le contrôle de gestion traditionnel reflète une conception américaine du gouvernement des collectivités dont les caractéristiques principales sont les suivantes :

- valorisation de la performance individuelle
- la culture est une réalité permanente légitimant le contrôle de gestion (Ouchi W., 1981)

➤ La Direction Participative Par Objectifs (DPPO) a pour postulat l'efficacité de la motivation de l'homme par l'initiative et l'autonomie qui lui sont laissées et repose sur trois préceptes principaux (Bouquin H., 1986) :

- la satisfaction de l'individu,
- la réalisation de ses besoins d'estime et d'épanouissement,
- la détermination d'objectifs permettant de déléguer aux individus les moyens de les atteindre.

L'application intégrale d'un système de DPPO se heurte souvent, dans une organisation publique à l'absence d'explication des objectifs globaux et quantifiés et est peu compatible avec la rationalité politique. De plus, elle est largement facilitée par l'existence d'un système d'intéressement aux résultats financiers or, si les fonctionnaires perçoivent des primes, à la différence du secteur privé, elles sont souvent plus liées au corps d'appartenance qu'à des notions de performance individuelle ou collective.

Il apparaît donc que les caractéristiques des entreprises publiques n'ont pas permis le plein épanouissement des outils du contrôle de gestion. Les critiques attribués aux outils de contrôle mis en œuvre par les entreprises publiques sont de deux ordres :

- ils sont parfois mis en cause au sein de leur secteur d'origine, à savoir le secteur industriel ;
- la transposition de tels outils dans les entreprises publiques s'est heurtée à de nombreuses difficultés liées à leur appartenance à un secteur spécifique ; l'appartenance au secteur public a souvent constitué un frein à l'introduction d'outils managériaux de contrôle.



## **II.- LE CONTROLE DE GESTION, FACTEUR DE CHANGEMENT DANS LES ENTREPRISES PUBLIQUES**

La simple énonciation de « management » dans les organisations publiques est porteuse de changement en elle-même parce que d'une part elle marque une rupture avec les modes de fonctionnement du passé et d'autre part, elle suscite des réactions.

### *1. Les manifestations du changement dans les entreprises publiques*

Si changement il y a, comment se caractérise-t-il dans le secteur public ?

On peut noter qu'il existe des vocables spécifiques utilisés à ce propos, selon un vocabulaire que l'on retrouve rarement dans le milieu des entreprises privées : ainsi, la circulaire Rocard (1989) s'appuie sur le concept de renouveau alors que celle de Juppé (1995) utilise le terme de réforme. Ces termes ne sont pas neutres ; ils cherchent à se différencier d'une approche radicale du changement .

C'est finalement le vocable « modernisation » qui semble le plus fréquemment utilisé à propos du secteur public français aujourd'hui (Bartoli A. , 1997).

« Moderniser, ce peut être d'abord mettre à jour, chercher à rattraper un retard : celui d'une organisation étatique en proie à une grande inertie, au regard d'un environnement en transformation rapide qui exige sa « mise à jour »....Mais moderniser, c'est encore devenir moderne, c'est à dire se conformer à l'ensemble des conceptions jugées modernes....Moderniser, c'est enfin adopter des comportements modernes, c'est à dire considérés comme innovateurs par rapport aux précédents. » (Fraisie R. , 1996)

Que l'on soit convaincu ou non de l'urgence du changement, une autre interrogation s'impose cependant : les organisations publiques peuvent-elles changer ? Faut-il tout bousculer et opérer un reengineering total des entreprises publiques ?

### *2. Les raisons du changement*

Ces raisons peuvent être classées en trois catégories (Bartoli A., 1997) :

➤ Les raisons stratégiques

- les préoccupations gouvernementales d'amélioration des services publics (Hervé de Charrette « l'innovation », Michel Rocard « le renouveau », ...);
- les nombreux défis de l'environnement : les entreprises publiques sont amenées à se transformer parce que leur environnement s'est considérablement modifié, et que le degré d'adéquation des prestations publiques au contexte actuel n'est plus aussi pertinent que par le passé ;
- le changement est non seulement légitime mais même indispensable pour que le secteur public se trouve conforme aux nouveaux besoins de la population, dans un contexte tout à la fois de difficultés économiques, d'exigences d'efficacité et de transparence ;
- le besoin réactif de légitimité.

➤ Les raisons structurelles

- privatisation ;
- un stimulant incontestable en faveur des changements pour les managers publics est celui de la recherche de moyens pour accompagner leur modernisation ou leur compétitivité.

➤ Les raisons culturelles et comportementales

- la mode joue un rôle important en matière de management et dans la gestion des organisations ;
- le mimétisme à l'égard de l'entreprise ;
- des tabous en disparition : au plan culturel, les esprits évoluent sous l'influence des transformations stratégiques, structurelles et comportementales ;
- on constate de fréquents comportements individualistes dans les entreprises publiques, notamment chez les cadres supérieurs ;
- les enjeux de carrière : les managers publics d'aujourd'hui savent que leur évolution de carrière dépend en partie de leur capacité à innover et de leur conformité aux politiques publiques de modernisation ;
- enfin, il ne faut pas négliger la pression du personnel ou de leurs représentants en faveur de certains types de changement.

3. *Les nouveaux enjeux de la gestion dans les entreprises publiques*

- le secteur public a perdu, au moins symboliquement, son statut de domaine à part dans l'activité économique. Le jeu des nationalisations, des privatisations et des prises de participation a modifié le contour du secteur public, qui d'apparence intangible est devenu soudainement flou, aucune activité ne pouvait plus se sentir à l'écart, ou à l'abri, du secteur commercial, de la concurrence, du souci de rentabilité.
- Les entreprises publiques se sont mises à communiquer, à lancer des messages de modernité vers leurs clients (tels par exemple les campagnes de La Poste ou de la RATP), rencontrant parfois l'incompréhension de ceux-ci vis-à-vis d'un marketing leur vendant des services dont ils se sentent les consommateurs captifs.
- La concurrence est apparue et ceux-là mêmes qui jouaient du jeu de la concurrence tout en étant protégé par un marché captif se sont trouvés confrontés au marché unique et à la volonté affirmée de la Commission de Bruxelles de limiter les monopoles publics (cf Air France).
- Par conséquent, sous la surveillance de Bruxelles, les subventions publiques ne sont plus distribuées sans contreparties et d'une logique d'assistance justifiée par le maintien à tout prix du service public, on passe à une logique de développement économique, de partenariat entre l'entreprise publique et l'Etat, l'objectif étant d'améliorer la compétitivité .
- Les entreprises publiques ont pris goût au profit et la politique commerciale agressive de France Telecom et ses résultats prennent valeur d'exemple et de « success story » pour l'ensemble des entreprises nationales. De plus, on peut noter la diversification et l'internationalisation des activités des entreprises publiques qui se manifestent par une politique d'exportation du savoir-faire (EDF, Gaz de France, SNCF, RATP par exemple ) et par le développement de prises de participation et d'alliances à l'échelon mondial (La Poste, GDF, Air France, France Telecom par exemple).

*4. De nouveaux outils de contrôle de gestion pour accompagner le changement*

➤ De ces nouveaux enjeux, l'idée vient qu'il faut un outil de gestion moderne dans les entreprises publiques. Le contrôle de gestion dans les entreprises publiques ne peut être réduit à une boîte à outils où les responsables piocheraient indifféremment une comptabilité analytique, un système d'information, un tableau de bord...

➤ Ce mouvement s'est traduit depuis quelques années dans les entreprises nationales notamment par des outils d'animation tels les projets d'entreprises car si l'on admet que le contrôle de gestion représente une variable essentielle de la modernisation, il convient de considérer le rôle primordial des facteurs humains (implication des agents par le biais de processus plus participatifs, prise en compte de l'existence de syndicats plus puissants que dans les entreprises privées...) . On trouve ici un mouvement parallèle à celui engagé dans les entreprises commerciales où la réduction des niveaux hiérarchiques, la création d'unités opérationnelles, à la fois spécialisées et polyvalentes , proches du terrain et détentrices d'un réel pouvoir de décision et d'adaptation , sont devenus des thèmes majeurs. Cependant , l'ampleur de la tâche à accomplir, semble sans commune mesure dans les grandes entreprises publiques où l'effet de taille, la tradition de centralisme, renforcée par la nécessité de rendre compte à un pouvoir de tutelle, et l'habitude de l'application de règles bureaucratiques créent des tensions dans la mise en œuvre du changement.

➤ Pour tirer partie du changement des structures, il faut pouvoir faire vivre celles-ci et donc répartir les compétences , fixer des objectifs et mesurer les performances .

### Conclusion

Est-ce que les entreprises publiques sont fondamentalement différentes des entreprises privées ?

Nous avons tenté dans une première partie de monter les spécificités des entreprises publiques, obstacle à un contrôle de gestion traditionnel ; dans la deuxième partie, nous avons montré les principaux changements et analysé les causes de ce changement . Mais l'évolution n'est pas achevée et les entreprises publiques se rapprochent de plus en plus des modèles des entreprises privées (ainsi La Poste, un des plus importants prestataires de service public, a-t-elle abandonnée la comptabilité publique pour la comptabilité privée). H. Fayol (1921), ne disait-il pas « *il faut industrialiser l'Etat* » ?