



HAL
open science

Le droit comptable : un droit comme les autres ?

Marie Masclet de Barbarin

► **To cite this version:**

Marie Masclet de Barbarin. Le droit comptable : un droit comme les autres ?. Revue européenne et internationale de droit fiscal, 2023, 2022 (4), pp.393. hal-04553174

HAL Id: hal-04553174

<https://amu.hal.science/hal-04553174>

Submitted on 19 Apr 2024

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

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

LE DROIT COMPTABLE : UN DROIT COMME LES AUTRES ?

ACCOUNTING LAW: A RIGHT LIKE ANY OTHER ?



Par Marie Mascret de Barbarin

Professeure à Aix-Marseille Université, CEFF, Aix-en-Provence, France

S'interroger sur la nature du droit comptable et plus précisément sur le point de savoir s'il peut être reconnu comme une branche du droit à part entière, revient à s'intéresser aux caractères fondamentaux de la norme et aux sources à l'origine de la création du droit comptable.

To question the nature of accounting law, and more precisely whether it can be recognized as a branch of law in its own right, is to look at the fundamental characteristics of the norm and the sources at the origin of the creation of accounting law.

La question de l'existence d'un droit comptable, longtemps discutée, ne fait plus à présent débat¹. Le professeur de Lauzainghein indiquait ainsi en 2004, en préambule de son précis, que « *le droit comptable est une discipline relativement nouvelle, en pleine évolution, mais qui rassemble des éléments anciens nés des exigences de rendre compte et de garder trace des transactions, et ce, dès les premiers échanges. Puis en raison du développement industriel et de la nécessité du crédit, il a fallu élaborer et rassembler un corps de technique comptable. Mais à mesure qu'une technique progresse, elle appelle, pour ordonner sa fonction sociale, des règles juridiques. Ainsi s'est formé le droit comptable, en tant que discipline à part entière, de sa lente maturation jusqu'à ses aboutissements* »².

Le droit comptable est à présent reconnu comme une branche du droit privé, même si la discipline emprunte également au droit public, au droit pénal et bien entendu au droit fiscal. La majorité des règles du droit comptable sont effectivement issues du droit civil ou du droit commercial et il est d'usage de présenter le droit de l'entreprise comme l'enfant naturel né du mariage entre le droit commercial et le droit comptable.

1 . - J.-L. Navarro, *Le droit de la comptabilité, droit en rupture*, Thèse, Montpellier, 1996. Voir également R. Savatier, *Le droit comptable au service de l'homme*, Paris, Dalloz, 1969 et J. Rochette, *La comptabilité et le droit* : Bruylant, 1974.

2 . - Ch. de Lauzainghein, J.-L. Navarro, D. Nechelis, *Droit comptable*, Dalloz, 3ème éd. 2004, p.

La définition de cette matière dépend de la vision fonctionnelle ou normative que les auteurs consentent à lui accorder³. Ainsi, « dans une acception large, le droit comptable est le droit qui régit et la pratique de la comptabilité et le comportement des comptables. Dans une acception étroite, c'est la branche de ce droit qui régit la seule pratique comptable, ce que l'on appelle encore le droit de la comptabilité, en d'autres termes l'ensemble des règles et des normes qui s'appliquent à la tenue de la comptabilité et à l'élaboration des états financiers »⁴. Nous nous en tiendrons à cette dernière définition, qui nous a semblée plus propice à porter la problématique de notre étude, bien que les deux acceptions partagent de nombreux points communs en ce qui concerne notamment les sources à l'origine de ces disciplines.

Longtemps entendu comme l'expression chiffrée du droit civil ou du droit commercial asservi à la seule représentation de réalités juridiques⁵, le droit comptable s'est peu à peu émancipé de cette relation à sens unique au bénéfice de la représentation de réalités économiques. La vision portée depuis quelques années par les normes IFRS (International Financial Reporting Standards) en constitue une parfaite illustration. Il n'en demeure pas moins que « le droit comptable est, au sens physique du terme, la résultante des forces comptables et des forces juridiques »⁶.

Cette consanguinité est-elle pour autant suffisante à faire de cette discipline un droit à part entière ? Nous laisserons de côté, pour y répondre, les conceptions philosophiques et moralistes du droit aux considérations par trop métaphysiques, pour se concentrer sur une approche normativiste au sens où l'entendait Kelsen conduisant, par un raccourci qui ne saurait rendre justice au maître de la théorie du droit, à « définir le droit comme un ensemble de normes juridiques »⁷.

Le concept de norme juridique s'entend comme le produit d'actes de volonté reconnus par le droit⁸, « des actes de langage au moyen desquels on cherche à influencer la conduite d'autrui »⁹. Von Wright, le fondateur de la logique déontique, caractérise à cet égard les normes juridiques par un certain nombre d'éléments : le caractère, le contenu, les conditions d'application, l'autorité qui énonce la norme, les sujets qui en sont destinataires, la localisation dans l'espace et dans le temps, la promulgation de la norme et la sanction en cas de non-respect de la prescription¹⁰. Partant du principe selon lequel la recherche de la spécificité du droit comptable revient à s'interroger sur les caractéristiques des normes comptables et sur leur capacité à « faire système »¹¹, nous nous intéresserons ainsi aux caractères fondamentaux de ces normes (I) et aux sources à l'origine de leur création (II).

3 . - Ch. de Lauzainghein définit notamment le droit comptable comme « l'ensemble des dispositions légales et réglementaires qui conditionnent la technique comptable », in « Vers un droit de la comptabilité », RF compt., n° spécial, sept. 1970, p. 12.

4 . - B. Colasse, *Dictionnaire de comptabilité*, La Découverte, 2015, pp. 73-78.

5 . - F. Windsor et D. Ledouble, « Existe-t-il un droit comptable ? », Cahiers de droit de l'entreprise, 1977, IV, p. 1 et s.

6 . - Ch. de Lauzainghein, J.-L. Navarro, D. Nechelis, *Droit comptable*, op. cit., p. 3.

7 . - Michel Troper, *La philosophie du droit*, Presses Universitaires de France, 2022, pp. 66. Et pour approfondir la pensée du fondateur de l'école de Vienne : Hans Kelsen, *Théorie pure du droit*, trad. Ch. Eisenmann, Dalloz, 1962, coll. Philosophie du droit et *Théorie générale des normes*, trad. O. Beaud et F. Malkani, PUF, Paris, 1996.

8 . - E. Millard, « Qu'est-ce qu'une norme juridique ? », Cahiers du Conseil constitutionnel n° 21, janv. 2007.

Voir également D. De Bechillon, *Qu'est-ce qu'une règle de droit ?*, Paris, Odile Jacob, 1997, 302 p. et O. Pfersmann, « Norme », in D. Alland et S. Rials (sous la dir. de), *Dictionnaire de la culture juridique*, Paris, PUF, 2003.

9 . - Michel Troper, *La philosophie du droit*, op. cit., pp. 66.

10 . - G. H. von Wright, *Norm and Action : A Logical Enquiry*, Londres, Routledge, 1963.

11 . - H. Rabault « Théorie des systèmes : vers une théorie fonctionnaliste du droit », *Droit et société*, vol. 86, no. 1, 2014, pp. 209-226.

I - LES CARACTERES FONDAMENTAUX DE LA NORME EN DROIT COMPTABLE

Dégager les caractères fondamentaux de la norme en droit comptable suppose d'identifier ses principales caractéristiques (A) et les fondements sur lesquels reposent cette notion (B).

A - L'identification de la norme en droit comptable

Comptabilité et norme de droit comptable

Les liens entre le droit comptable et la comptabilité sont pour le moins ontologiques et traduisent l'importance de la norme comme fondement du droit comptable. La comptabilité s'analyse en effet, aux termes de l'art. 120-1 du Plan comptable général 1999, comme « *un système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, classer, enregistrer des données de base chiffrées et présenter des états reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité à la date de clôture. La comptabilité permet d'effectuer des comparaisons périodiques et d'apprécier l'évolution de l'entité dans une perspective de continuité d'activité* ».

Le droit comptable, quant à lui, « *regroupe l'ensemble des dispositions légales et réglementaires qui conditionnent la technique comptable : droit des documents comptables qui doivent être tenus par les entreprises, droit des comptes eux-mêmes et des principes comptables et droit de l'information comptable* »¹². Il se confond ainsi avec son objet dans un analyse formelle qui conduit à définir la discipline comme « *l'ensemble des normes plus ou moins coercitives qui régissent la production, la présentation et la diffusion de l'information comptable* »¹³. Le droit saisi donc la comptabilité, du moins en ce qui concerne la comptabilité générale, à présent qualifiée de comptabilité financière (*financial accounting*) pour reprendre la terminologie propre aux IFRS.

Une norme à caractère contraignant

La notion de norme comptable constitue une notion plus large que celle de règle comptable. Elle se définit comme « *un texte émis par un organisme de normalisation ayant une certaine autorité et proposant un traitement comptable sur un thème précis* »¹⁴.

Comme le souligne Stéphane Buffa dans son étude sur le rapport de compatibilité entre les règles comptables et les règles fiscales, le Conseil d'état exige « *que la norme comptable présente les caractères d'une norme contraignante, c'est-à-dire qu'il faut qu'une véritable norme comptable existe. C'est le caractère obligatoire de la norme qui est pris en compte* »¹⁵. La Haute juridiction exige également que cette norme soit écrite et écarte ainsi de simples recommandations du Conseil de la comptabilité¹⁶ ou des principes ne se traduisant pas par une

12 . - E. M. Lamrani, « Comptabilité politique ou le droit comptable au service de l'intérêt général », *Vie & sciences de l'entreprise*, vol. 195-196, no. 3-4, 2013, pp. 77-98.

13 . - *Ibid.*

14 . - Chantiri-Chaudemanche et al. (2012, p. 143).

15 . - S. Buffa, « Le rapport entre les règles comptables et les règles fiscales : quelques réflexions à propos du rapport de compatibilité », *Dr. fisc.* 2018, hors-série, n° 1000. Il illustre cette constatation par l'arrêt du CE du 1er juin 2001, rec. n° 157650, *SA Pinault Normandie* (*Dr. fisc.* 2001, n° 47, comm. 1076) où le juge avait considéré qu'aucune norme comptable ne s'appliquait en matière de prise en compte des intérêts afférents à des opérations d'escompte.

16 . - CAA Paris, 14 nov. 1989, n° 89-175, *SA Novatome* : *Dr. fisc.* 1990, n° 20-21, comm. 990 ; *RJF* 1990, p. 182.

disposition du PCG¹⁷. Les principes et recommandations ne peuvent donc être invoqués qu'au soutien d'une norme comptable aux fins d'en préciser les modalités d'application.

Une norme dépourvue de sanctions qui lui soient propres

Pour autant, ce caractère contraignant ne s'accompagne pas d'un arsenal répressif propre à la matière comptable. Hormis les sanctions pénales encourues notamment par les entreprises qui ne tiennent pas de comptabilité (art. L. 242-8 CCom) ou qui ne publient pas leurs comptes (CCom art. L. 232-21 et s.), « aucune véritable sanction de nature civile ou comptable ne vient sanctionner le non-respect des prescriptions comptables édictées par le Plan comptable général et par le Code de commerce. La seule sanction de nature comptable qui puisse être mise en avant, est le refus de certification des comptes par un commissaire aux comptes le cas échéant, ou la non-approbation par l'assemblée générale des associés »¹⁸.

Le droit fiscal possède en revanche ses propres sanctions qui se traduisent dans la plupart des cas par la rectification du résultat imposable, opéré par l'intermédiaire d'une « vérification de comptabilité ». Comme le souligne Arnaud de Bissy, « pour motiver cette correction à la hausse du bénéfice, le vérificateur peut se fonder soit sur des textes spécifiquement fiscaux, soit sur des textes comptables ; c'est donc bien que la comptabilité est sanctionnée par la fiscalité »¹⁹. Le résultat fiscal étant calculé à partir du résultat comptable, le non-respect de la norme comptable sera sanctionné par l'impossibilité de déduire les sommes qui n'ont pas été régulièrement comptabilisées. Le Conseil d'état applique cette règle de façon rigoureuse, comme nous l'a montré très récemment son arrêt Sté Dovre France du 18 octobre 2022. Il s'agissait en l'espèce d'une société qui avait constitué une provision pour créance douteuse, avant de considérer l'année suivante qu'elle était finalement irrécouvrable. Elle l'avait donc reprise comptablement en constatant une perte du même montant qu'elle avait déduit de son résultat imposable. Considérant que cette créance avait été jugée à tort comme irrécouvrable, l'administration fiscale, suite à une vérification de comptabilité, a réintégré cette somme dans le résultat imposable de la société qui a alors demandé à opérer une compensation entre le rehaussement de son résultat imposable et le rétablissement de la provision reprise à tort. Le Conseil d'état a sans surprise censuré la décision des juges du fond ayant fait droit à la demande de la requérante au motif « qu'une provision ne saurait être déduite du résultat de l'exercice si elle n'a pas été effectivement constatée dans les écritures comptables à la clôture de l'exercice »²⁰.

Les liens de dépendance entre la fiscalité et la comptabilité s'expriment donc également de ce point de vue, le droit fiscal assurant son rôle sanctionnateur en cas de non-respect de la norme comptable. La circonstance que le droit comptable soit dépourvu de sanctions qui lui soient propres ne le prive pas pour autant de son caractère normatif. Si l'absence de sanction peut effectivement porter atteinte à l'efficacité des ordres normatifs, au sens du « Wirksamkeit » tel que l'entendait Kelsen²¹, la sanction ne saurait déterminer le caractère juridique de la norme, « d'abord et surtout parce que l'effectivité ne constitue pas la condition de la juridicité, mais aussi parce que la sanction ne garantit pas l'effectivité du droit »²². Et pour aller dans le sens des doctrines civilistes plus attachées à la sanction comme critère du droit

17 . - CE, 9 e et 8 e sous-sect., 29 juill. 1998, n° 149517, *SA Bergère de France* : Dr. fisc. 1999, n° 7, comm. 123 ; Rec. CE 1998, tables p. 871. Le ministre avait en l'espèce invoqué le principe comptable et fiscal du rattachement des charges aux produits.

18 . - A. de Bissy, « La sanction de la comptabilité par la fiscalité », Dr. fisc. n° 44-45, comm. 938.

19 . - *Ibid.*

20 . - CE 18 oct. 2022 n° 461039, *min. c/ Sté Dovre France* : FR 45/22 inf. 1 p. 2.

21 . - Hans Kelsen, *Théorie pure du droit*, op.cit. p. 37.

22 . - D. de Béchillon, *Qu'est-ce qu'une règle de Droit ?*, Odile Jacob, 1997, pp. 61. Voir également F. Terré et N. Molfessis, *Introduction générale au droit*, Dalloz, 14 éd. 2022, p. 115 et s.

selon la définition retenue par François Gén²³, la norme comptable n'est pas non plus dépourvue de toute sanction, celle-ci est en quelque sorte déléguée au droit fiscal et n'est ainsi pas dépourvue de « *conséquences précises attachées à la règle* » au sens où l'entendait Jestaz²⁴.

B - Le fondement de la norme en droit comptable

Objet, fonction et finalités du droit comptable

Les liens qu'entretiennent le droit fiscal et le droit comptable, qui ont largement nourri une doctrine de grande qualité ces dernières années, ne conduisent pas pour autant à la confusion de ces deux disciplines qui n'ont ni le même objet, ni la même fonction, ni la même finalité. En effet, « *les normes comptables ne sont pas prises sur le fondement de la législation fiscale : elles n'ont pas pour objet de concrétiser la norme fiscale. Les normes comptables sont prises en vertu du pouvoir réglementaire autonome. Ceci s'explique par la différence d'objet des différentes normes. Les normes fiscales ont pour objet l'impôt et les normes comptables ont pour objet la comptabilité. Les premières ressortent du domaine de la loi et les secondes du domaine du règlement. En conséquent, le juge ne peut pas annuler un règlement comptable en se fondant sur la loi fiscale* »²⁵.

Les normes comptables obéissent ainsi à une fonction qui leur est propre et qui est celle de la comptabilité. En effet, « *vis-à-vis des tiers, la fonction de la comptabilité est surtout juridique : rôle probatoire, clef de répartition des bénéfices. Pour l'entreprise, une fonction supplémentaire s'ajoute, plus économique : mesure des performances et des coûts, prévisions. On conçoit que la part de l'économique soit plus importante dans cette seconde vision que dans la première où le juridique l'emporte* »²⁶.

De cette fonction spécifique découle des finalités qui sont propres au droit comptable. Comme le souligne Emmanuel Gutmann « *de prime abord, la science des finances se présente comme une science descriptive. Elle a pour fonction de décrire le patrimoine et les flux de l'entreprise et, par-là, d'informer les personnes intéressées sur ses ressources réelles. En revanche, la fiscalité est souvent présentée comme un système ayant une finalité totalement différente, à savoir financer les dépenses de l'État* »²⁷. Ainsi, alors même que le droit comptable ne cherchera qu'à déterminer le montant du résultat imposable par la constatation de l'enrichissement ou de l'appauvrissement au terme de l'exercice, le droit fiscal sera amené à retenir des règles différentes répondant à des objectifs de lutte contre l'évasion fiscale - ce sera le cas de la théorie de l'acte anormal de gestion -, ou à des mesures d'incitations fiscales - comme s'agissant des dépenses de recherche et développement ou des mesures accompagnant l'installation de l'entreprise dans le cadre d'une zone franche²⁸.

23 . - François Gén²³ définissait le Droit comme constitué par « *l'ensemble des règles auxquelles est soumise la conduite extérieure de l'Homme dans ses rapports avec ses semblables et qui, sous l'inspiration de l'idée naturelle de justice, en un état donné de la conscience collective de l'humanité, apparaissent susceptibles d'une sanction sociale, au besoin coercitive, sont ou tendent à être pourvues de pareille sanction et d'ores et déjà se posent sous la forme d'injonctions catégoriques dominant les volontés particulières pour assurer l'ordre dans la société* », in *Science et technique en Droit privé positif*, t. 1, Sirey, 1913, p.51.

24 . - P. Jestaz, *La sanction ou l'inconnue du Droit*, D. 1986, p. 198.

25 . - S. Buffa, « Le rapport entre les règles comptables et les règles fiscales : quelques réflexions à propos du rapport de compatibilité », précité.

26 . - Ch. de Lauzainghein, J.-L. Navarro, D. Nechelis, *Droit comptable, op. cit.*, p. 3.

27 . - D. Gutmann, *Droit fiscal des affaires*, op. cit., p. 225.

28 . - A. de Bissy, « La sanction de la comptabilité par la fiscalité », précité.

Langage, concepts et méthodes en droit comptable

Le droit comptable va avoir pour finalité « *l'enregistrement en unités monétaires des mouvements de valeurs économiques, en vue de faciliter la conduite des affaires financières, industrielles et commerciales* »²⁹. Il va dans ce but développer son propre langage qui se distingue de celui utilisé en matière fiscale ou dans d'autres domaines du droit.

La notion de fonds commercial est ainsi spécifique au droit comptable et ne confond pas avec celle de fonds de commerce³⁰. Le terme de dépréciation utilisé depuis le règlement CRC n° 2002-10 du 12 décembre 2002 pour constater une valeur actuelle d'un actif immobilisé devenu inférieure à sa valeur nette comptable, n'est toujours pas repris dans le Code général des impôts (CGI) qui continue à utiliser le terme de provision alors même que cette qualification est à présent réservée en droit comptable aux provisions figurant au passif.

Certaines provisions au sens fiscal du terme peuvent d'ailleurs être qualifiées de réserve en droit comptable. Certains amortissements constitutifs d'incitations fiscales ne correspondent pas du tout à la définition comptable de cette notion dans la mesure où elles n'ont pas pour objet de constater la dépréciation irréversible de valeurs d'actifs mais seulement l'autorisation d'une déduction destinée à diminuer le résultat imposable. Il en va de même concernant les provisions réglementées. La liste est longue et ne saurait être exhaustive.

Cette singularité se retrouve de la même façon au niveau des concepts développés par le droit comptable. Elle est particulièrement marquée en droit commercial en ce qui concerne l'appréhension de la notion de personnalité juridique, la personnalité comptable étant reconnue à des entités que le droit commercial ne range pas parmi les personnes morales³¹.

Quant aux méthodes comptables, le privatiste ne peut que s'étonner que « *le comptable n'enregistre que sur présentation de justificatifs, la vente, bien que parfaite entre les parties à raison de l'accord de volontés intervenu sur la chose et sur le prix, ne sera prise en compte par le teneur de livres qu'au moment où une facture aura été établie* »³².

Norme comptable et norme fiscale

Le droit comptable a donc développé sa propre spécificité, ce qui n'est pas sans poser de difficultés en matière fiscale lorsqu'il s'agit d'appliquer des notions qui ne répondent pas à la même définition. Cette question n'est cependant pas propre à notre système juridique, qui se situe à mi-chemin entre le droit allemand, qui consacre un principe de connexion pure et simple entre la détermination du résultat comptable et la détermination du résultat fiscal, et l'ordre juridique américain ou britannique, où les différences entre ces deux disciplines sont tout à fait substantielles. Si celles-ci peuvent s'expliquer notamment au regard de leurs finalités respectives, nous rejoignons ici l'opinion de Daniel Gutmann qui considère que « *la différence entre les systèmes s'explique largement autant par des raisons historiques tenant essentiellement au fait que le processus de normalisation comptable s'est engagé beaucoup plus tardivement dans les pays de la common law que dans les pays de droit continental* »³³. Ces différences tendent d'ailleurs à s'estomper, le droit allemand connaissant un nombre croissant d'exceptions au principe de connexion entre la fiscalité et la comptabilité tandis que les systèmes américains ou britanniques se rapprochent progressivement des standards comptables.

29 . - J. Fourastié, *La comptabilité*, Paris, PUF, 1959, p. 8.

30 . - C. com. art. R 123-186 ; PCG art. 212-3.2 et 942-20 ; Note de présentation du règl. ANC 2015-06, § 1.

31 . - Ch. de Lauzainghein, J.-L. Navarro, D. Nechelis, *Droit comptable, op. cit.*, p. 5. Voir également V. F. Gore, « Personnalité juridique et personnalité comptable », *RF compt.* 1974, 273 et s. et B. Plagnet, « Les rapports entre le droit fiscal et la comptabilité commerciale », *Rev. sc. fin.* 1974, p. 695 et s.

32 . - Ch. de Lauzainghein, J.-L. Navarro, D. Nechelis, *Droit comptable, op. cit.*, p. 6.

33 . - D. Gutmann, *Droit fiscal des affaires, op. cit.*, p. 227.

En ce qui concerne le droit français, les rapports entre le droit comptable et le droit fiscal se sont construits dans notre système juridique sur le fondement de l'article 38 quater de l'annexe III du CGI qui indique 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* »³⁴. Sans rentrer trop avant dans la dialectique de la connexion entre le droit fiscal et le droit comptable qui a été largement documentée par la doctrine de ces dernières années³⁵, cette disposition implique que dans le silence de la loi fiscale, c'est la norme comptable qui doit s'imposer au contribuable et à l'administration fiscale.

Cette solution n'est pas sans poser de difficultés en ce qui concerne notamment la légitimité de l'application d'une norme qui n'est pas directement édictée par le législateur, puisque « *dans le silence de la loi fiscale sur le mode d'inscription comptable, la solution fiscale doit s'aligner sur la solution comptable* »³⁶. Cette règle ne saurait certes avoir pour effet d'écarter une disposition fiscale au profit d'une disposition du PCG³⁷ ou d'une recommandation du CNC³⁸, mais elle peut en revanche conduire à ce qu'un règlement du Comité de la réglementation comptable aboutisse à modifier l'assiette de l'impôt comme ce fût le cas dans l'arrêt SAS Sofinad du 8 juin 2005. Les requérants estimaient en l'espèce que le pouvoir réglementaire avait empiété sur le domaine réservé au pouvoir législatif au motif que ce règlement imposait de comptabiliser certains apports réalisés à l'occasion d'une opération de fusion à leur valeur comptable, solution moins favorable que celle de la prise en compte de leur valeur réelle qui présidait jusqu'alors. Le Conseil d'état a refusé de faire droit à leur demande au motif que si ce règlement est susceptible d'entraîner des conséquences fiscales moins favorables pour ces sociétés, « *il ne résulte pas de cette circonstance que le règlement critiqué, homologué par l'arrêté interministériel attaqué du 7 juin 2004, en application de la loi du 6 avril 1998 portant, notamment, réforme de la réglementation comptable, et qui ne comporte aucune disposition d'objet fiscal, doive, ainsi que le soutient la requérante, être regardé comme instituant des règles d'assiette de l'impôt relevant de la compétence du législateur, ou comme emportant violation de dispositions de la loi fiscale telles que celles de l'article 38, 2 du CGI* »³⁹. Si ces arguments n'ont pas prospéré en l'espèce, ils sont assez révélateurs des critiques faites au droit comptable du point de vue de la légitimité de la norme et des incidences de son application en matière fiscale. Ces mêmes critiques se retrouvent d'ailleurs s'agissant des sources du droit comptable.

34 . - Cet article qui résulte de l'art. 1^{er} du décret n° 84-184 du 14 mars 1984 est issu de l'art. 3 du décret n° 65-968 du 28 octobre 1965.

35 . - Voir notamment B. Plagnet, « Les rapports entre le droit fiscal et la comptabilité commerciale », Rev. sc. fin. 1974, p. 695 et s. ; A. de Bissy, « La sanction de la comptabilité par la fiscalité », Dr. fisc. 2007, n° 44-45, comm. 938 et *Comptabilité et fiscalité*, LexisNexis 2014 ; D. Lecomte, « Les relations entre comptabilité et fiscalité : vers un passage de l'ère juridique à l'ère économique », REIDF 2016, n° 1, p. 147 ; O. Fouquet et C. Lopater, « La connexion comptabilité-fiscalité : comment suivre le fil d'Ariane ? », Dr. fisc. 2016, n° 6, comm. 153 ; C. Guibé, « Quand le principe de permanence des méthodes comptables permet à l'entreprise de conserver une divergence utile entre fiscalité et comptabilité », RJF 8-9/20, n° 987.

36 . - P. Serlouten et O. Debat, *Droit fiscal des affaires*, Dalloz, Précis, 21^{ème} éd. 2022/2023, p. 151.

37 . - CE 5 nov. 1975, n° 95 015 : Dr. fisc. 1976, n° 3, comm. 31 ; RJF 1/76, n° 12.

38 . - CE, plén., 26 avr. 1985, n° 30077, *SA Produits Excel* : Dr. fisc. 1986, n° 4, comm. 76 ; RJF 1985, n° 423. Voir également C. David, O. Fouquet, B. Plagnet et P.-F. Racine, *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale* : Dalloz, 4^e éd., 2003, thème n° 29, « La réglementation comptable et la réglementation fiscale », p. 504.

39 . - CE 8 juin 2005 n° 270967, 9^e et 10^e s.-s., *SAS Sofinad* : Dr. fisc. 2005, n° 48, comm. 764 ; RJF 8-9/05, n° 885, concl. L. Vallée, p. 577.

II - LES SOURCES A L'ORIGINE DE LA CREATION DE LA NORME EN DROIT COMPTABLE

Évoquer les sources du droit comptable, au sens d'une approche formaliste telle que l'entendait Gény⁴⁰, amène à s'interroger sur le mode de production de ces règles de droit, qui conditionne très directement leur « *légitimité originare* »⁴¹. Or cette légitimité est souvent mise en doute tant en ce qui concerne l'origine de ces sources au niveau national, qui font très largement intervenir les praticiens de la discipline (A), qu'au niveau international du fait de la place croissante accordées aux normes IFRS qui émanent d'organismes de droit privé (B).

A - Les sources nationales

La principale critique faite à l'encontre du droit comptable réside effectivement dans le manque de légitimité lié au rôle accordé aux professionnels de la comptabilité dans le processus de création de la norme comptable : « *le droit comptable est sans doute le secteur du droit où les acteurs participent le plus à la confection des règles ; c'est un peu comme si les avocats rédigeaient et interprétaient le Code de procédure civile* »⁴².

Cette critique s'applique en particulier au Plan comptable général (PCG), qui retrace l'objet et les principes de la comptabilité, définit les principales notions utilisées et précise les règles de présentation des comptes financiers, bilans, comptes de résultat, rapports et annexes. Il résulte d'un processus de normalisation comptable qui a été relativement tardif, puisque le premier PCG a été adopté en France en 1943 sous le gouvernement de Vichy suite au travail réalisé par la Commission de normalisation des comptabilités. Il a été modifié ensuite à plusieurs reprises sous l'impulsion du Conseil supérieur de la comptabilité en 1947, en 1957 alors que le Conseil supérieur devenait le Conseil national de la comptabilité (CNC) et en 1982. Ce dernier a enfin été entièrement refondu et réécrit à droit quasi constant par le Comité de la réglementation comptable (CRC) qui a cherché à faire évoluer la norme comptable sur le plan économique, technique et juridique. Ce travail a donné naissance à l'actuel PCG, qui a été adopté par un arrêté du 22 juin 1999⁴³.

Le processus de création des normes comptables était alors réparti entre le CNC qui émettait des avis et des recommandations sur les projets de règlements comptables et le CRC qui était doté d'un véritable pouvoir réglementaire. Afin de simplifier le dispositif d'adoption de la réglementation comptable nationale, l'Autorité des normes comptables (ANC) s'est substituée à ces deux organismes à compter de 2009⁴⁴.

Placée sous l'autorité du ministre chargé de l'économie, elle établit sous forme de règlements les prescriptions comptables générales et sectorielles que doivent respecter les personnes physiques ou morales soumises aux normes de la comptabilité privée, émet des avis sur les dispositions législatives ou réglementaires contenant des mesures de nature comptable, intervient de sa propre initiative ou sur demande du ministre chargé de l'économie pour formuler des avis et des prises de position concernant les normes comptables internationales et veille à la coordination et à la synthèse des travaux conduits en matière comptable. L'ANC est composée d'un collège, qui en tant qu'organe de décision définit les orientations stratégiques, valide les travaux de la commission des normes comptables privées et de la

40 . - F. Gény, « Méthodes d'interprétation et sources en droit privé positif », t. I, LGDJ, 1919.

41 . - F. Terré et N. Molfessis, *Introduction générale au droit*, Dalloz, Précis, 14^e éd. 2022, p. 393.

42 . - Ch. de Lauzainghein, J.-L. Navarro, D. Nechelis, *Droit comptable, op. cit.*, p. 3.

43 . - Loi 98-261 du 6 avril 1998.

44 . - Ordonnance n° 2009-79 du 22 janv. 2009 créant l'Autorité des normes comptables et décret n° 2010-56 du 15 janv. 2010 relatif à l'Autorité des normes comptables.

commission des normes comptables internationales, et adopte les règlements, avis, prises de positions et recommandations. Sa composition fait effectivement intervenir des praticiens de la comptabilité, mais pas seulement. Cet organe est ainsi composé d'un président, d'un représentant de l'Autorité des marchés financiers (AMF), de deux représentants de l'Autorité de contrôle prudentiel et de résolution, d'un conseiller d'état, d'un conseiller à la Cour de cassation et d'un conseiller maître à la Cour des comptes. Les autres membres sont nommés en raison de leurs compétences juridiques, économiques et comptables. Il s'agit donc d'experts comptables, d'avocats associés de grands cabinets, de directeurs financiers de grands groupes et de représentants d'organisations syndicales.

Les normes émises par l'ANC ont valeur de règlement. Elles sont homologuées par arrêté interministériel, sont publiées au Journal officiel et acquièrent ainsi force obligatoire. Ses avis ne constituent pas véritablement des normes comptables obligatoires, mais la doctrine considère que « *dans la mesure où ils interprètent les normes comptables obligatoires, ils ont en pratique la même force* »⁴⁵. Le Conseil d'état se réfère ainsi aussi bien à la règle comptable qu'aux avis des institutions comptables qui l'interprètent et qui ont été créés à cet effet par la loi⁴⁶.

Les recommandations de l'ordre des experts comptables, les normes et avis émis par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes ou encore les recommandations de l'AMF ont en revanche valeur de doctrine. Ils peuvent donc être évoqués au même titre que peuvent l'être les usages en matière comptable puisque comme l'avait souligné Madame Marie-Aimée Latournerie dans ses conclusions sur un arrêt rendu par le Conseil d'État le 6 décembre 1985 en formation plénière : « *rien ne fait obstacle, en droit, à ce qu'une entreprise se prévale d'usages comptables non contraires à la loi si le respect de ces usages n'est pas incompatible avec les règles applicables pour l'assiette de l'impôt* »⁴⁷.

Si les sources jurisprudentielles de droit comptable sont plutôt rares, la jurisprudence fiscale du Conseil d'état joue un rôle tout à fait notable en la matière. Le juge fiscal applique en effet la norme comptable et peut même être amené à la créer lorsqu'elle est défailante, comme ce fût notamment le cas en matière d'immobilisations incorporelles qui n'ont été définies que tardivement par le règlement CRC du 23 novembre 2004 sur les actifs⁴⁸.

Il convient enfin de souligner la place particulière des principes généraux du droit comptable, qui font l'objet d'un chapitre entier du PCG : régularité, sincérité, prudence et permanence des méthodes⁴⁹. Ces principes occupent une place essentielle dans la mesure où « *la compréhension de la comptabilité ne peut en effet être assurée que si les comptes d'une entreprise sont établis selon des méthodes préalablement définies et acceptées par tous. ... Dans ces conditions, les principes généraux du **droit comptable** interviennent dans l'élaboration des documents **comptables** afin d'assurer leur compréhension universelle et de permettre aux techniciens de la comptabilité d'appréhender de façon exacte la situation économique de l'entreprise* »⁵⁰. Nous ne pouvons que déplorer à cet égard que ni le CGI, ni le LPF, ni même le jeune code des impositions sur les biens et services ne prévoient semblables dispositions introductives en matière fiscale, peut-être faudrait-il y songer...

45 . - O. Fouquet et C. Lopater, « La connexion comptabilité-fiscalité : comment suivre le fil d'Ariane ? », précité.

46 . - Voir notamment CE 20 janv. 2016, n° 370121, *SA BNP Paribas* : Dr. fisc. 2016, n° 13, comm. 251.

47 . - Concl. sur CE, plén., 6 déc. 1985, n° 53001, *Sté Sofilec* : Dr. fisc. 1986, n° 18, comm. 898 ; RJF 1986, n° 9. Voir également J.-L. Pierre, *Fonds de commerce - Prise en compte de sa dépréciation au plan fiscal*, La Semaine Juridique - Entreprise et affaires n° 5 du 3 février 2022.

48 . - A. de Bissy, « Plaidoyer en faveur du maintien de la connexion entre comptabilité et fiscalité », in *Écrits de Fiscalité de l'entreprise, Études à la mémoire du professeur Maurice Cozian*, Litec, 2009, p. 320.

49 . - Art. 120-2 à 4 du PCG.

50 . - E. Cruvelier, « Règlementation comptable », op. cit., § 59.

Si ces différentes sources du droit comptable forment un ensemble tout à fait cohérent bien que particulièrement marqué par une empreinte plus pratique que juridique, il ne faut pas perdre de vue que la principale source du droit comptable résulte de la loi, puisque ce sont les articles L. 123-12 et suivants du Code de commerce qui fondent les obligations comptables incombant à toute personne physique ou morale ayant la qualité de commerçant. Issues de la « loi comptable » du 30 avril 1983 qui a profondément rénové les dispositions du Code de commerce en transposant en droit interne la IV^{ème} directive européenne de 1978, ces dispositions ont repris pour certaines d'entre elles les règles du PCG leur conférant ainsi valeur législative⁵¹. Elles précisent notamment les obligations comptables des personnes physiques et morales ayant la qualité de commerçant, en indiquant que ces comptes annuels doivent donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise et en exposant les principes comptables de permanence des méthodes, d'évaluation au coût historique, de prudence et de continuité d'exploitation⁵².

Le Code général des impôts contient également des dispositions de nature comptable comme l'illustre l'article 39-1, 5^o qui conditionne la déductibilité des provisions à leur comptabilisation effective dans les écritures de l'exercice ou l'article 99 du CGI qui précise les obligations comptables des titulaires de BNC soumis au régime de la déclaration contrôlée. Ces dispositions se retrouvent enfin dans d'autres matières, comme le droit pénal ou encore le droit social qui utilisent des notions de droit comptable pour calculer la répartition de dividendes fictifs ou la réserve spéciale de participation⁵³. Cette diversité soulever d'ailleurs un certain nombre de difficultés, notamment « *l'existence de conflits de norme, dont les plus graves opposent le droit commercial et le droit comptable et la relative fréquence des lacunes* »⁵⁴ et le développement des sources internationales n'a fait qu'accentuer ce phénomène.

B - Les sources internationales

Cette construction normative solidement ancrée dans notre droit national s'est en effet trouvée largement perturbée ces dernières années suite à l'internationalisation des marchés qui a rendu nécessaire l'adoption de normes comptables susceptibles d'être comprises par tous les acteurs de cette nouvelle économie mondialisée.

L'International accounting standards board (IASB) a été créé à cet effet en 1973 par les représentants des organisations comptables d'Allemagne, d'Autriche, du Canada, des États-Unis, de France, d'Irlande, du Mexique, des Pays-Bas et du Royaume-Uni dans le but d'élaborer un langage commun autour de normes comptables qualifiées dans un premier temps International accounting standards (IAS) puis International financial reporting standards (IFRS).

Fondées sur une logique de prédominance de la valeur économique définie au regard de la valeur de marché, ces normes s'imposent aux comptes consolidés de toutes les sociétés cotées sur un marché réglementé d'un état membre depuis le règlement communautaire du 19 juillet 2002 (CE n° 1606/2002), applicable en France depuis le 1^{er} janvier 2005. Elles ne s'appliquent que sur option aux comptes consolidés des sociétés non cotées. Quant aux normes du référentiel applicable aux PME issues d'un règlement du 9 juillet 2009, leur application fait encore débat. Contrairement au choix opéré par une grande majorité d'états

51 . - P. Serlooten et O. Debat, Droit fiscal des affaires, Dalloz, Précis, 21^{ème} éd. 2022/2023, p. 151.

52 . - Ch. de Lauzainghein, J.-L. Navarro, D. Nechelis, *Droit comptable, op. cit.*, p. 17.

53 . - *Ibid.*, p. 15.

54 . - *Ibid.*, p. 18.

européens, les comptes annuels des sociétés françaises demeurent soumis aux règles françaises, même si ces dernières vont dans le sens « *d'une convergence intentionnelle avec les IFRS* »⁵⁵. Il en va notamment ainsi des règles comptables relatives aux actifs, aux provisions ou aux encore amortissements, notamment en ce qui concerne la notion d'actif incorporel ou la méthode de l'amortissement par composants.

Les normes IFRS se distinguent d'un point de vue conceptuel de notre droit comptable en ce qu'elles reposent sur une approche économique et non juridique de la situation de l'entreprise. Cette conception objective et pragmatique s'illustre notamment dans le cadre des principes qui sous-tendent ces normes comptables : le principe *substance over form* qui signifie que la réalité économique prime sur la qualification juridique et le principe de fair market value qui indique que les éléments d'actifs doivent être évalués à leur juste valeur⁵⁶. Ainsi, « *sans remettre en cause les règles fondamentales du droit comptable français, les normes internationales les relèguent en seconde position pour ériger en principe de base pour la préparation et l'établissement des états financiers le principe de prédominance de la substance sur l'apparence* »⁵⁷.

Il en résulte de vives critiques de la part de la doctrine tenant à ce que ces normes émanent d'une fondation de droit privé, cette atteinte au principe de légalité les privant de toute légitimité⁵⁸. Laurent Vallée s'interrogeait ainsi dans ses conclusions sur l'espèce Sofinad : « *peut-on accepter que la souveraineté fiscale des États et, en France, les droits du Parlement, soient affectés par des décisions prises, à l'origine, surtout par des comptables dans des instances internationales privées pour l'essentiel ? Comment concilier l'exigence d'un contrôle démocratique sur l'évolution de la règle fiscale et la nécessité pour celle-ci de répondre à l'évolution des normes comptables ?* »⁵⁹.

La situation n'est pourtant pas réellement différente de celle qui a présidé à l'élaboration des normes comptables en France puisque le premier plan comptable a été rédigé dès 1947 par une commission de normalisation des comptabilités qui réunissait des représentants de syndicats patronaux et ouvriers, d'administrations et de techniciens et il fût approuvé par un simple arrêté ministériel du 18 septembre 1947. L'IFRS Foundation ne dispose d'ailleurs d'aucun pouvoir légal pour assurer l'introduction de ces normes dans l'ordre juridique national. Elles ne s'imposent pas plus en l'état au juge fiscal en l'absence de transposition en droit interne. Le Conseil d'état a considéré à cet égard, dans un arrêt Senoble où il s'agissait d'appréhender la nature réelle d'un abandon de créance d'une société mère à sa filiale britannique pour l'application du droit fiscal français, que les juges d'appel avaient commis une erreur de droit en déduisant la qualification de supplément d'apport exclusivement de son traitement par la filiale de la société au regard des règles comptables britanniques⁶⁰. Les règles de droit comptable applicables aux opérations d'une filiale établie dans un pays étranger ne sauraient ainsi commander la qualification de l'opération en droit fiscal français. Comme l'indiquait le rapporteur public Marie-Astrid Nicolazo de Barmon, « *la règle comptable étrangère ne nous semble pouvoir être prise en compte par le juge fiscal français qu'avec une*

55 . - D. Gutmann, Droit fiscal des affaires, LGDJ, Précis Domat, 13 éd. 2022/2023, p. 221.

56 . - J.-Ph. Baur, *Les principes comptables à l'épreuve de la fiscalité française*, thèse Dijon, 1993.

57 . - Ch. de Lauzainghein, J.-L. Navarro, D. Nechelis, *Droit comptable, op. cit.*, p. 10.

58 . - . Villemot, « Les conséquences fiscales de l'adoption des normes comptables internationales » : Dr. fisc. 50/03 p. 1581 ; M. Taly et B. Lebrun, « Incidences des normes IFRS : Réaction à l'article de Dominique Villemot » : même numéro p. 1586 ; G. Gélard, « L'extension des normes internationales aux comptes sociaux et la déconnexion entre fiscalité et comptabilité » : Dr. fisc. 8/04 p. 423 ; E. Delesalle « Fiscalité et normes comptables internationales : mais ou et donc or ni car » : Dr. fisc. 16/04 p. 739.

59 . - L. Vallée « Un décret peut-il instituer des règles comptables ayant des incidences fiscales sans empiéter sur le domaine de compétence du législateur ? » : BDCF 8-9/2005, p. 55.

60 . - CE 31 mars 2017, n° 383129, *Sté Senoble Groupe Services* : RJF 6/17, n° 539.

extrême précaution : le droit comptable occupe une position intermédiaire, au sein du corpus juridique étranger, entre le droit fiscal qui ne peut jamais prévaloir, et les autres branches du droit (droit des sociétés, droit des contrats...) qui peuvent légitimement fournir des éléments factuels indispensables à la qualification de l'opération en droit fiscal interne »⁶¹.

Si donc les normes IFRS ne peuvent pas être d'application directe dans notre droit français, leur impact sur les normes comptables française est loin d'être négligeable. Les critiques liées à leur absence de légitimité démocratique ne sont donc pas totalement infondées, mais comme le souligne Daniel Gutmann, ce grief « *doit être relativisé à la lumière de l'histoire et du droit comparé. La réglementation comptable s'est en effet élaborée de façon très différente selon les États. Tandis que la tendance des pays du droit civil a consisté à se doter, conformément à la tradition nationale, de règles insérées dans le Code de commerce ou dans les lois particulières, les pays du common law ont préféré confier l'élaboration de leurs règles comptables à des organes professionnels ou des comités d'experts. La naissance des règles comptables internationales se comprend, dans ce contexte, comme le produit d'une discussion comparative sur l'efficacité des différents standards utilisés dans les États. Aussi convient-il, sans renoncer au nécessaire filtrage des règles internationales par les institutions démocratiques nationale, de limiter le caractère polémique de la référence à l'origine privée des règles comptables internationales pour replacer le débat dans la perspective d'une comparaison bien comprise des systèmes juridiques »⁶².*

Le débat sur l'évolution du droit comptable rejoint en cela la réflexion contemporaine sur l'évolution du droit fiscal. Thierry Lambert suggère ainsi de repenser la théorie générale de l'impôt en dépassant « *la problématique traditionnelle des juristes qui consiste à procéder d'abord, et dans le détail, à l'examen de la légalité. Cette façon de faire ne nous dit rien sur l'impôt en tant que réalité économique et sociale qui trouve sa place dans une économie connectée et mondialisée »⁶³.*

Nous assistons actuellement à une refondation des principes du droit comptable, qui n'est plus pensé seulement au niveau des états mais dans le cadre d'organismes supranationaux qui donnent naissance à des normes d'inspiration anglo-saxonne très différentes dans leur esprit et leur contenu des normes françaises habituelles. Comme l'indique Arnaud de Bissy « *là se situe le problème ; la comptabilité, que l'on présente souvent comme l'expression chiffrée d'une réalité juridique, traduit désormais davantage une réalité économique. Or, la fiscalité est très attachée à la comptabilité « patrimoniale » qui exprime l'enrichissement (ou l'appauvrissement) de l'entreprise au terme d'une période »⁶⁴.*

Cette différence s'est particulièrement ressentie à partir de 2005, date à laquelle le CRC a publié les premiers règlements comptables s'inspirant directement des normes comptables internationales : « *jusqu'à cette date le droit comptable était relativement peu étoffé et les principes comptables étaient souvent créés par la jurisprudence fiscale, ce qui avait aussi pour conséquence que les comptables passaient les écritures en fonction des règles ainsi posées, d'où l'idée finalement assez répandue selon laquelle ce serait en définitive le droit fiscal qui primerait le droit comptable en dépit du renvoi opéré par l'article 38 quater du Code général des impôts »⁶⁵.*

La réflexion sur la supériorité du droit fiscal sur le droit comptable est aujourd'hui profondément renouvelée par celle de l'affaiblissement du rôle des états dans la création de la

61 . - Concl. Marie-Astrid Nicolazo de Barmon, RJF 6/17, n° C 539.

62 . - D. Gutmann, Droit fiscal des affaires, *op. cit.*, p. 222.

63 . - Th. Lambert, L'impôt dans une économie mondialisée, Bruylant, 2021, p. 21.

64 . - A. de Bissy, « Plaidoyer en faveur du maintien de la connexion entre comptabilité et fiscalité », in *Écrits de Fiscalité de l'entreprise, Études à la mémoire du professeur Maurice Cozian*, Litec, 2009, p. 313.

65 . - A. de Bissy, in *Écrits de fiscalité de l'entreprise, op. cit.*, p. 313.

norme comptable. La véritable question ne porte pas cependant sur la légalité de ces dispositions mais sur la volonté politique des états de transposer les normes comptables internationales alors même que les réglementations fiscales ne sont pas harmonisées au plan international, le choix de cet « *alignement plus ou moins grand de la fiscalité sur la comptabilité* » demeurant au niveau européen entre les mains des états⁶⁶.

Le droit comptable partage ainsi très largement les considérations auxquelles sont confrontées les autres branches du droit. « *L'internationalisation et l'eupéanisation du droit ont largement ébranlé la paisible représentation de sources du droit reposant sur la loi. La superbe de la loi est désormais un témoignage du passé. Surpassée par des sources supra-législatives, elle est également dépassée par des sources que l'on dit souvent infra-législatives, selon une expression qui se veut respectueuse, à tort, de la représentation pyramidale des sources du droit* »⁶⁷. Le droit comptable est à ce titre un droit comme les autres. Le développement des sources internationales a conduit au renouvellement du cadre conceptuel qui fonde la présentation et la préparation des règles comptables. Il importe à présent de repenser ce cadre conceptuel en droit interne⁶⁸.

66 . - D. Gutmann, Droit fiscal des affaires, *op. cit.*, p. 268. Voir également Th. Schmitt, « La doctrine du juge en droit fiscal matériel », *Dr. fisc.* 2006, n° 24.

67 . - F. Terré et N. Molfessis, *Introduction générale au droit*, *op. cit.*, p. 393-394. Voir également C. Sintez, *Le droit construit. Penser le droit par le constructivisme*, Dalloz, 2022, « Méthodes du droit », p. 76 et s.

68 . - J.-L. Rossignol, « Le juge de l'impôt face aux normes comptables internationales », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 13, n° 3, 2007, pp. 113-128. Voir également D. Bonsergent, O. Ramond et L. Batsch, *Les 100 mots de la comptabilité*, PUF, 2016, pp. 81-89.