Université Paris IX – Dauphine
CREFIGE

Doctorat en Sciences de Gestion
Comptabilité internationale

Muriel BENKEL

Comparaison du droit comptable allemand et du droit comptable français - une approche systémique -

Thèse dirigée par Jacques RICHARD
Soutenue le 27.02.2013

Membres du Jury
Alain Burlaud (Professeur au CNAM)
Bernard COLASSE (Professeur à Paris Dauphine)
Jérôme HAAS (Président de l'ANC)
François PASQUALINI (Professeur à Paris Dauphine)
Jacques RICHARD (Professeur à Paris Dauphine)
Hervé STOLOWY (Professeur à HEC)

Résumé

L'IASB est à la recherche de normes comptables à la fois acceptées et bien fondées théoriquement. Cette cohérence interne (« internal consistency ») des normes comptables recherchée par l'IASB vise à établir un ensemble de principes et de règles comptables qui soit dénué de contradictions logiques dans le sens des théories comptables normatives. La question de la cohérence et de la mesure de la cohérence d'un système comptable fait l'objet de nombreuses discussions dans la littérature internationale. La présente thèse a pour objet de présenter une étude approfondie du concept anglo-saxon de « consistency ». Grâce à une comparaison systématique de la comptabilité en Allemagne et en France la pensée systémique qui sous-tend un système comptable est identifiée comme facteur d'influence essentiel pour le développement d'une compréhension nationale de la comptabilité et du concept de « consistency ». Il sera notamment démontré que le droit comptable allemand et le droit comptable français ne sont pas des exemples-types d'un modèle comptable européen et que la pensée systémique inhérente à un système comptables influence fondamentalement l'harmonisation de la comptabilité nationale avec les IFRS .

Abstract

This paper augments the existing literature related to the concistency concept that critically discusses the meaning of « consistency », its theoretical restraints and its practicability. An interpretation of the consistency concept using systems theory leads to the conclusion that « consistency » is to be interpreted as a « social equilibrium » of a national accounting system. Therefore an historical grown interpretation of « consistency » cannot be used as an appraisal benchmark for foreign accounting systems. This concern corresponds with the usual criticism addressed to the normative concistency notion. Despite this criticism the paper argues that the consistency discourse can result in an essential contribution to the development of an accepted, theoretically well-founded international accounting system.

Sommaire

Répertoire des abbréviations VIII

Répertoire des figures XII

Répertoire des tableaux XIII

Introduction 1

Chap. 1 Concepts et méthode 4

A. Similarités du droit (comptable) allemand et français dans la littérature internationale 4

1. Classifications des systèmes comptables allemand et français dans la littérature comptable internationale 4

1.1. Objectifs des classifications de systèmes comptables 4

1.2. Résultats sélectionnés des classifications comptables 5

1.2.1. Existence et caractéristiques d'un modèle comptable européen 5

1.2.2. L'ordre juridique légaliste comme point commun essentiel du droit comptable en Allemagne et en France 9

2. Classifications des systèmes juridiques allemand et français dans la littérature de droit comparé 12

2.1. Nature et objet du droit comparé 12

2.2. Objectifs du droit comparé 14

2.2.1. Le droit comparé comme instrument de la législation (supra-)nationale 14

2.2.2. Le droit comparé comme instrument d'aide à la décision du juge 15

2.2.3. Le droit comparé comme instrument d'étude du droit étranger 15

2.3. Le droit allemand et le droit français comme ordres juridiques du système de droit européen 17

2.4. Similarité des structures du droit comptable allemand et français 21

B. Réflexion critique des résultats des classifications 24

1. Les différents stades d'avancement de l'adoption des IFRS en droit comptable allemand et français, motif de la réflexion critique 24

1.1. La nouvelle stratégie d'harmonisation comptable de l'Union Européenne 24

1.1.1. Motifs et stratégie 24

1.1.2. Adoption des IFRS: obligations, options et interdictions 27

1.1.3. La procédure europénne d'adoption des IFRS 28

1.2. Transformation des IFRS dans le droit comptable en Allemagne et en France 33

1.2.1. Motifs 33

1.2.2. L'adoption tardive des IFRS en Allemagne via le *Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz* 35

1.2.3. L'adoption précoce des IFRS en France via le Plan Comptable Général 38

1.3. Explication des divergence observées entre les résultats des classifications et l'adoption très différentes des IFRS en Allemagne et en France 40

2. Comparaison et classification comme méthode de connaissance 41

2.1. Définition et structure de la comparaison 41

2.2. Les étapes du processus de connaissance dans le cadre de la comparaison 42

2.3. Relation entre la comparaison et la classification 46

3. Dépendance culturelle de la perception de systèmes comptables 49

4. Pluralisme conceptionnel et méthodologique inhérent au « système comptable » comme objet de connaissance 50

4.1. Le droit comptable, un système de complexité organisée 50

4.2. Réduction de la complexité inhérente au système comptable au moyen d'indicateurs pour la représentation 51

4.3. Les indicateurs utilisés dans le cadre des classifications comme filtre de l'information....55

4.4. Relativité des critères de délimitation utilisés dans le cadre des classifications de systèmes comptables....56

5. Les classifications, fondement de la comparaison de systèmes comptables....59

C. Utilisation d'une approche systémique dans le cadre de l'analyse du droit comptable allemand et français....60

1. Motifs pour l'utilisation d'une approche systémique....60

2. La pensée systémique, une pensée permettant d'appréhender la complexité organisée....61

3. Délimitation du système comptable, de son super-système et de ses sous-systèmes....64

3.1. Définition générale et caractéristiques d'un système....64

3.2. Délimitation au moyen des indicateurs servant à la réduction de la complexité dans le cadre des classifications de systèmes comptables....65

4. Compréhension de la pensée systémique propre au droit comptable en Allemagne et en France comme objectif de la comparaison....67

Chap. 2 Analyse de la pensée systémique propre au droit comptable allemand et au droit comptable français....69

A. La pensée systémique propre au droit comptable allemand....69

1. Les *Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung* comme élément central du droit comptable allemand....69

1.1. La nature des Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (principes de comptabilité ordonnée)....69

1.1.1. Notion et fonction des Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung....69

1.1.2. Les Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung comme règles de droit....72

1.1.3. Interprétation téléologique des Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung....74

1.2. La détermination herméneutique de l'objectif des comptes annuels et des *Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung* 77

1.2.1. Les bases de la méthode herméneutique 77

1.2.2. Première approche d'une interprétation « herméneutique » de l'objectif des comptes annuels au moyen des théories comptables 79

1.2.3. Structure du droit comptable allemand 81

1.2.4. La détermination « statique » des bénéfices distribuables et la fonction d'information des comptes annuels (Abkopplungsthese) 83

1.3. Le caractère systémique des GoB 84

2. Le résultat du processus d'élaboration des normes comptables : un ensemble de normes comptables consensuel et basé sur des principes, ... 87

2.1. L'élaboration des normes (comptables) par le pouvoir législatif 87

2.1.1. La souveraineté du pouvoir législatif selon la constitution allemande 87

2.1.2. La comptabilité comme instrument de conciliation des droits fondamentaux des différentes parties 89

2.1.2.1. Détail des droits fondamentaux affectés 89

2.1.2.2. La comptabilité, exemple typique d'une législation réservée au pouvoir législatif 91

2.1.3. Concurrence de principe entre la législation des *Länder* et la législation du parlement fédéral 93

2.2. Délégation restrictive des compétences législatives au pouvoir exécutif 95

2.2.1. Les ordonnances comptables 95

2.2.2. Le manque de compétences de l'organisation de normalisation comptable 96

2.2.2.1. Établissement tardif d'une organisation de normalisation comptable – le *Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee* (DRSC) 96

2.2.2.2. Structure et acteurs de la normalisation comptable 97

2.2.2.3. Missions du DRSC et contenu des DRS 100

2.2.2.4. Les DRS, avis sans caractère obligatoire 102

2.3. L'ensemble originaire des normes comptables: (in-)sécurité juridique et (in-)existence de contradictions 104

3. Application des normes et influence du droit fiscal comme garant du caractère systémique de l'ensemble des normes comptables 106

3.1. Interprétation et création prétorienne des normes comptables par le *Bundesgerichtshof* 106

3.2. Interprétation et création prétorienne du droit par le *Bundesfinanzhof* 106

3.2.1. Connexion entre le droit comptable et le droit fiscal 106

3.2.2. Le *Bundesfinanzhof* comme garant de la non-contradiction et de la sécurité juridique de l'ensemble des normes comptables 109

4. Résumé des prémisses de la pensée systémique du droit comptable allemand 110

B. La pensée systémique en droit comptable français 112

1. Le Plan Comptable Général comme élément central du droit comptable français 112

1.1. Plan Comptable Général et normalisation comptable 112

1.2. Les phases de développement de la normalisation comptable en France 114

1.2.1. La perte de primauté du droit comptable français comme facteur favorisant le développement de la normalisation comptable 114

1.2.2. L'instauration de la normalisation comptable comme instrument de la planification économique 117

1.2.3. Développement de la normalisation comptable sous l'égide du droit fiscal 118

1.2.3.1. Connexion entre le droit comptable et le droit fiscal 118

1.2.3.2. La répercussion du droit fiscal sur le développement d'un droit comptable autonome 120

1.2.4. Le droit comptable européen à l'origine de l'évolution de la normalisation comptable 121

1.2.5. L'internationalisation de la comptabilité :un défi pour la normalisation comptable 123

1.2.6. Résumé de l'évolution de la normalisation comptable française 125

2. Un ensemble de normes comptables consensuel et basé sur des règles comme résultat du processus d'élaboration des normes comptables 127

2.1. L'élaboration des normes (comptables) par le pouvoir exécutif 127

2.2. Structure et acteurs du processus d'élaboration des normes comptables par le pouvoir exécutif 130

2.2.1. Structure du processus de normalisation comptable avant 2010 130

2.2.2. Fonctions et organisation du Conseil national de la comptabilité 132

2.2.3. Fonctions et organisation du Comité de la Réglementation Comptable 134

2.2.4. Concrétisation de fait des principes comptables par le Conseil national de la comptabilité 135

2.3. Le consensus comme idée directrice de l'élaboration des normes par le Conseil National de la Comptabilité 138

2.4. Élaboration inductive et difficulté relative à l'identification d'un objectif principal des comptes annuels 141

3. Essais d'explication du caractère systémique différent du droit comptable français 144

3.1. Clause générale et appréhension juridique du rôle du juge en droit français 144

3.2. Appréhension du rôle du juge et valeur constitutionnelle de la comptabilité 146

3.3. L'inexistence d'une clause générale faisant référence aux *principes comptables* et le manque d'analyse de la matière par la jurisprudence 148

3.4. *Normalisation comptable* et concrétisation des *principes comptables* par les tribunaux fiscaux 148

C. Réflexion critique des résultats de la comparaison de l'idée systémique en droit comptable allemand et en droit comptable français 150

1. Avantages et inconvénients de la pensée systématique inhérente au droit comptable allemand et au droit comptable français 150

2. Résultats de la comparaison et classification du droit comptable allemand et du droit comptable français 154

2.1. Le droit comptable français comme système proche du droit comptable américain 154

2.2. Les résultats des classifications comme point de départ d'une comparaison approfondie de systèmes comptables 156

3. Résultats de la comparaison et facteurs d'influence de l'adaptation du droit comptable allemand et du droit comptable français aux IFRS 157

3.1. Le processus d'élaboration des normes comptables comme facteur technique influençant l'adaptation aux IFRS 157

3.2. L'interprétation normative comme facteur influençant la volonté d'adaptation aux IFRS 157

3.3. Le degré de détails des normes comptables légales comme facteur influençant la méthode d'adaptation d'un système comptable aux IFRS 158

4. Résultats de la comparaison et contribution à la discussion sur la cohérence interne des IFRS 161

4.1. La notion de « consistency » comme idéal controversé de la recherche (normative) en comptabilité 161

4.2. L'interprétation personelle de la notion de « consistency » comme critère insuffisant d'une évaluation de systèmes comptables étrangers 163

4.2.1. Problématique : les jugements de valeurs inhérents à toute interprétation de la notion de « consistency » 163

4.2.2. *Consistency*, un « équilibre social » du système comptable étudié 165

4.3. Nécessité et nouveau rôle du discours théorique relatif au terme « consistency » dans le contexte international 168

Conclusion 170

Bibliographie 173

Répertoire des sources de droit 245

Jurisprudence 256

Répertoire des abbréviations

AAA	American Accounting Association
AblEG	Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaft
ADHGB	Allgemeines Deutsches Handelsgesetzbuch
AFC	Association Française de Comptabilité
AG	Die Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
AMF	Autorité des Marchés Financiers
APB	Accounting Principles Board (AICPA)
ARC	Accounting Regulatory Committee
art.	article
BAFIN	Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGBE	Einführungsgesetz zum Bürgerlichen Gesetzbuche
BGBl.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Sammlung der Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
BilMoG	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
BilMoG-RegE	Regierungsentwurf zum Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
BilReG	Bilanzrechtsreformgesetz
BMJ	Bundesministerium der Justiz
BT-Drucks.	Bundestag Drucksache
BR-Drucks.	Bundesrat Drucksache
BStBl.	Bundessteuerblatt
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
BVerwGE	Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts
CC	Conseil Constitutionnel
CNC	Conseil national de la comptabilité

COB	Commission des opérations de bourse
col.	colonne(s)
Conf.	confère
CRC	Comité de la réglementation comptable
DPR	Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung e.V.
DIHT	Deutscher Industrie- und Handelstag
DRS	Deutsche Rechnungslegungs Standard(s)
DRSC	Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee
DSR	Deutscher Standardisierungsrat
EC	European Commission
ECOFIN	Economic and Financial Affairs Council
éd.	édition
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Revue)
EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group
EG	Europäische Gemeinschaft
EGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft
EStG	Einkommensteuergesetz
et al.	et alii/et aliae
etc.	et cetera
EU	European Union / Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EUP	European Parliamant
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
FASB	Financial Accounting Standards Board
FASC	Financial Accounting Standards Committee
FR-IAS	amtliche Übersetzung eines International Accounting Standards (IAS) in französischer Sprache
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
GG	Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
Hbbd.	Halbband
HGB	Handelsgesetzbuch
IAS	International Accounting Standard(s)

IASB	International Accounting Standards Board
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer
IFRIC	International Financial Reporting Interpretation Committee
IFRS	International Financial Reporting Standard(s)
IPRax	Praxis des internationalen Privat- und Verfahrensrecht
JO/JORF	Journal Officiel de la République Française
KapAEG	Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetz
KOM	Kommissionsdokument(e)
KonTraG	Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich
KPMG	Klynveld Peat Marwick Goerdeler (Deutsche Treuhand-Gesellschaft Aktiengesellschaft, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft)
LG	Landgericht
n°	numéro
n.V.	nouvelle Version
OEC	Ordre des Experts Comptables
OECD	Organization for Economic Cooperation and Development
PCG	Plan comptable général
PublG	Publizitätsgesetz
PWC	PricewaterhouseCoopers (Aktiengesellschaft, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Rec. Cons. Const.	Recueil des arrêts du Conseil Constitutionnel
RechKredV	Verordnung über die Rechnungslegung der Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute
RechPensV	Verordnung über die Rechnungslegung von Pensionsfonds
RechVersV	Verordnung über die Rechnungslegung von Versicherungsunternehmen
RefEBilMoG	Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierungs des Bilanzrechts
RFH	Reichsfinanzhof
RG	Reichsgericht
RGBl.	Reichsgesetzblatt
RGZ	Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen

RIC	Rechnungslegungs Interpretations Committee (des Deutschen Standardisierungsrates)
RsprEinhG	Gesetz zur Wahrung der Einheitlichkeit der Rechtsprechung der obersten Gerichtshöfe des Bundes
p.	page
pp.	pages
SEC	Securities and Exchange Commission
SFAS	Statement of Financial Accounting Standards
SIC	Standing Interpretations Committee
UNO	United Nations Organization
Urt.	Urteil
US	United States
USA	United States of America
US-GAAP	US-Generally Accepted Accounting Principles
Vol.	Volume
WpHG	Wertpapierhandelsgesetz
ZPOEG	Gesetz, betreffend die Einführung der Zivilprozeßordnung

Répertoire des figures

Fig. 1: Sources de droit du droit comptable allemand et français 21
Fig. 2: Procédure d'adoption des IFRS 30
Fig. 3: Les quatre étapes de la comparaison 43
Fig. 4: La comparaison comme processus iterératif et définition de la notion de comparaison par *Ritter* et *Roberts* 47
Fig. 5: La comptabilité un système social (*Flower* 1997, p. 27; *Breidenbach* 1997, p. 63) 51
Fig. 6: Perspectives et niveaux d'abstraction des classifications (intrinsic vs. extrensic) 52
Fig. 7: Pensée systémique analytique et pensée systémique synthétique 62
Fig. 8: Le système comptable comme une totalité composée des sous-systèmes « Normalisation », « Normes comptables », et « Pratiques comptables » 66
Fig. 9: Détermination des GoB et de l'objectif des comptes annuels au moyen de la méthode herméneutique 78
Fig. 10: Structure du DRSC (*DRSC* 2008a, § 6) 98
Fig. 11: Facteurs d'influence de la normalisation comptable et historique du Plan Comptable Général et de l'instance de normalisation comptable 126
Fig. 12: Les pouvoirs en France 129
Fig. 13: Processus d'élaboration des normes du Plan Comptable Général 131
Fig. 14: Structure du Conseil National de la Comptabilité (CNC 2009) 132
Fig. 15: Évolution du nombre et de la composition des membres du CNC (1947–2007) 139
Fig. 16: Interprétation systémique de la notion de „consistency" 166

Répertoire des tableaux

Tab. 1: Chronologie du BilMoG 36
Tab. 2: Niveau d'abstraction des classifications analysées 54
Tab. 3: Différences majeures du système comptable allemand et du système comptable français 150
Tab. 4: Classification alternative du droit comptable allemand et français 156

Introduction

La recherche d'une « langue comptable commune et unique dans le monde entier » (*Berndt/Hommel* 2005, p. 407) est un fait politique (*Böcking/Herold/Müßig* 2004, p. 665; *Richard* 2005a, p. 26). Mais bien que l'harmonisation ait progressé en Europe avec le Règlement sur l'application des normes internationales[1] et à l'échelle mondiale avec la reconnaissance réciproque et la convergence croissante des IFRS et US-GAAP (*SEC* 2007a; *SEC* 2007b), l'IASB est toujours à la recherche de normes comptables à la fois acceptées et bien fondées théoriquement, c'est à dire de normes cohérentes avec le cadre conceptuel (« that are consistent with the same conceptual framework » ,*IASB* 2008, BC 2.46; *Barth, M.* 2007, pp. 7−15; *Cooper* 2007, pp. 17 −18 ; *Archer* 1992, pp. 199−207; *Eaton* 2005, pp. 1−18 ; *Wich* 2009, pp. 35−37).

Cette « internal consistency » des normes comptables recherchée par l'IASB comme instance internationale de normalisation vise à établir un ensemble de principes et de règles comptables qui soit cohérent et dénué de contradictions logiques dans le sens des théories comptables normatives, telles celles de *Schmalenbach*, *Sprouse/Moonitz* ou *Paton/Littleton* (*Schmalenbach* 1962, *Sprouse/Moonitz* 1962, *Paton/Littleton* 1965). Les critiques d'une telle interprétation de la notion de « consistency » argumentent que « la cohérence interne en tant qu'absolu» (*Alexander/Jermakowicz* 2006, p. 150; *Alexander* 2006, pp. 66–67) ne peut exister puisque toute théorie normative implique naturellement des jugements de valeurs (*Chmielewicz* 1994, pp. 209–216). Comme pour souligner cette critique on observe même dans le camp des défenseurs de la « doctrine de la cohérence » (*Bedford/Iino* 1968, p. 453) différents poinst de vue lorsqu'il s'agit de qualifier un système de normes comptables de « cohérent » (*Hendriksen/van Breda* 1992, p. 60; *Wüstemann/Wüstemann* 2010, p. 5).

[1] Conf. Règlement (CE) n° 1606/2002 du Parlament Européen et du Conseil du 19 juillet 2002 sur l'application des normes internationales, Journal officiel des Communautés européennes, Nr. L 243 du 11. 9. 2002, p. 1, par la suite règlement IAS.

Au regard des similitudes du droit allemand et français et des systèmes d'Europe continentale en général soulignées dans la littérature de droit comparé (p.e. *David/Grasmann* 1998, p. 51; *Koch/Magnus/Winkler von Mohrenfels* 2004, p. 325) et dans la littérature dédiée aux classifications des systèmes comptables (p.e. *Nobes* 1992, pp. 3-15; *Nobes* 1983, pp. 1-19), les différentes positions de l'Allemagne et de la France dans la discussion du concept de « consistency » paraissent déconcertantes: alors que la théorie comptable allemande cherche avec fermeté à influencer la discussion et encourt la critique de toutes parts (p.e. *Wüstemann/Kierzek* 2005, pp. 69−102; *Wüstemann/Kierzek* 2006, S. 91−116 vs. *Nobes* 2006, pp. 81−89; *Alexander* 2006, pp. 65−80), la théorie comptable française, pour sa part, excelle par son silence. Il est donc permis de supposer que le concept de « consistency » joue un rôle très différent au sein du système comptable allemand et du système comptable français, ce qui se traduit notamment par une disposition très différente des deux pays à adapter leur comptabilité nationale aux IFRS (*Delvaille/Ebbers/Saccon* 2005, p. 161). L'Europe semble donc offrir « …un laboratoire unique en son genre », dans lequel « on peut étudier quels sont en détail les changements et les conditions qui ont menés à des interprétations différentes de termes identiques ou apparentés » dans différents pays européens (*Baldus* 2006, p. 12).

Eu égard aux discussions relatives au concept de « consistency » au sein des instances de normalisation internationale et à l'importance ou respectivement l'insignifiance accordées à ce concept en Allemagne et en France, l'objectif de ce travail consiste à étudier de manière approfondie le concept de « consistency ». Ayant recours méthodiquement aux enseignements du droit comparé, de la théorie systémique ainsi que de la théorie normative de la comptabilité, ce travail identifie, au moyen d'une comparaison des systèmes comptables du « couple franco-allemand »[2], la pensée systémique qui sous-tend un système comptable comme facteur d'influence essentiel pour le développement d'une compréhension nationale de la comptabilité et du concept de « consistency ». Il sera demontré ce faisant 1) que le droit comptable allemand et le droit comptable français ne sont pas, comme le soulignent les classifications des systèmes comptables, des exemples-type d'un modèle comptable européen, 2) que la pen-

[2] Conf. *Leblond* (1997): passim.

sée systémique inhérente à un système comptable influence fondamentalement l'harmonisation de la comptabilité nationale avec les IFRS ; on verra aussi 3) dans quelle mesure la « doctrine of consistency » peut, malgré les critiques justifiées de la part des théories comptables positivistes, contribuer au développement d'un système de normes comptables internationales acceptées et bien fondées théoriquement.

Compte tenu son objectif, ce travail se divise en deux parties. Le premier chapitre est consacré à la description et à l'évaluation des classifications des systèmes comptables allemand et français dans la littérature comptable internationale et la littérature de droit comparatif. Il sera notamment démontré quels sont les critères communs considérés caractéristiques du droit comptable allemand et du droit comptable français et pour quelle raison les classifications ne donnent que des informations incomplètes concernant les systèmes comptables.

Une étude approfondie du concept de « consistency » et de son rôle très différent au sein du système comptable allemand et du système comptable français, dans le but de générer des résultats pouvant contribuer au développement d'un système comptable international unique, nécessite en premier lieu d'étudier la pensée systémique qui prévaut dans ces deux pays. En effet, le terme de « consistency » étant un qualificatif qui désigne et caractérise la nature, la liaison et l'ordre des éléments d'un système, l'analyse du concept de « consistency » nécessite l'analyse de la comptabilité comme un « système ». Une telle analyse fait l'objet du deuxième chapitre, dans lequel il s'agira, en ayant recours à la théorie systémique comme méthode de connaissance holistique, de décrire les interdépendances multiples qui existent entre les éléments du système comptable allemand et français et de les expliquer au moyen de facteurs d'influence socio-économiques. Il sera notamment démontré que le partage des compétences entre le pouvoir législatif et exécutif dans les deux pays est un facteur essentiel déterminant les différences au niveau du droit comptable. Les résultats de cette analyse seront ensuite mis en relation avec la discussion internationale du terme de « consistency » pour aboutir à une proposition sur une interprétation systémique de ce terme.

Chap. 1 Concepts et méthode

A. Similarités du droit (comptable) allemand et français dans la littérature internationale

1. Classifications des systèmes comptables allemand et français dans la littérature comptable internationale

1.1. Objectifs des classifications de systèmes comptables

Les classifications telles celles développées par *Linné* ou *Mendelejew* pour les sciences de la vie départagent un objet de recherche en différentes classes ; ce faisant ils augmentent la transparence de l'objet de recherche et facilitent sa description et son analyse (*Brockhaus* 2006, mot-clef « Klassifikation »). Le regroupement des éléments en groupes dans lesquels ceux-ci présentent plus de ressemblance entre eux qu'avec les éléments d'autres groupes (*Goodrich* 1982, p. 38; *Meek/Saudagaran* 1990, p. 154) débouche sur une réduction de complexité et donne ainsi accès à des connaissances détaillées du sujet en ce qu'elle permet d'identifier les structures passées et actuelles inhérentes à l'objet de recherche ainsi que la prévision d'évolutions futures (*Nobes* 1992, p. 26; *Nobes/Parker* 2008, p. 53).

En sciences naturelles les classifications visent avant tout la zoologie et la botanique, qui, en tant que domaines spécialisés de la biologie, décrivent la diversité des êtres vivants, les délimitent entre eux et les ordonnent en un système hiérarchique (*Labeyrie* 1961, p. 126). Ainsi la systématique de *Carl von Linné*, établie de prime abord pour les plantes (Species Plantarum, 1753), étendue par la suite aux animaux et aux minéraux (Système Naturae, 1758) s'avère-t-elle être un système de classement facile à appliquer et à apprendre (*Brockhaus* 2006: mot-clef « Systematik »). Cette répartition des espèces en classes selon des caractéristiques artificiellement choisis constitue jusqu'à nos jours la base de la nomenclature appliquée en botanique et en zoologie (*Brockhaus* 2006: mot-clef « Linné », « Nomenklatur »).

En chimie, une classification toute aussi répandue existe sous forme du tableau périodique des éléments chimiques établi par *Dmitir Iwanowitsch Mendeleev*. Cet auteur divise les éléments chimiques en fonction de leur masse atomique en sept groupes ayant des caractéristiques similaires et sur la base duquel il prédit l'existence et les caractéristiques de nouveaux éléments tels que le Gallium, Scandium et Germanium (*Brockhaus* 2006: mot-clef « Mendelejew », « Periodensystem »).

En comptabilité les classifications sont supposées contribuer à la compréhension réciproque des différences spécifiques de la comptabilité dans les différents pays (*Meek/Saudagaran* 1990, p. 154). Elles permettent ainsi d'évaluer quels comptes annuels de quels pays peuvent être raisonnablement comparés (*Doupnik/Salter* 1993, p. 42) et d'identifier les problèmes et les limites de l'harmonisation internationale des systèmes comptables (*Radebough/Gray/Black* 2006, p. 35). Par-delà les classifications permettent

- de résoudre des problèmes comptables concrets moyennant les solutions comptables adoptées dans un autre système comptable du même groupe (*AlNajjar* 1986, p. 162);
- de développer l'organisation de systèmes comptables dans des pays en voie de développement en se référant à des systèmes établis du même groupe (*Meek/Saudagaran* 1990, p. 154);
- aux professionnels de développer leurs connaissances des systèmes comptables d'autres pays (*Berry* 1987, p. 90).

1.2. Résultats sélectionnés des classifications comptables

1.2.1. Existence et caractéristiques d'un modèle comptable européen

Dans le cadre des discussions concernant l'organisation du processus de normalisation comptable de l'IASB la prédominance des intérêts anglo-saxons au détriment de la position européenne fait souvent l'objet de critiques (*Hommel* 1997, p. 345; *McKinnon/Harrison/Hommel* 2002, p. 104 f.; *Walton* 2003, p. 9). Une telle critique sous-entend l'existence d'un modèle comptable européen homogène en opposition

au modèle comptable anglo-saxon. Pourtant, l'existence d'un modèle comptable européen fait l'objet de controverses dans la littérature consacrée aux classifications de modèles comptables: alors que les études descriptives affirment l'existence d'un modèle comptable européen (*Hatfield* 1911, pp. 169–182; *Seidler* 1967a, pp. 775–781; *Mueller* 1968, pp. 91–103; *Previts* 1975, pp. 1–12; *Daley/Mueller* 1982, pp. 40–50; *Nobes* 1992), la délimitation d'un tel modèle est largement contestée dans les études empiriques dédiées à ce sujet (Affirmatif: *Frank* 1979, pp. 593–605; *Nair/Frank* 1980, pp. 426–450; *AlNajjar* 1986, pp. 161–176; *Salter/Doupnik* 1992, pp. 3–22; *Doupnik/Salter* 1993, pp. 41–60; *d'Arcy* 1999, pp. 95–216 ; *d'Arcy* 2001, pp. 327–349. Négatif: *AAA* 1977, pp. 65–132 notamment p. 104; *Da Costa/Bourgeois/Lawson* 1978, pp. 73–85; *Goodrich* 1982, pp. 37–61). Il s'agit dans cette partie d'analyser plus en détail les caractéristiques d'un système comptable européen tels qu'ils sont mis en avant par les défenseurs d'un tel modèle.

De son observation des normes et pratiques comptables en Allemagne, en France, en Angleterre et aux Etats-Unis d'Amérique *Hatfield* déduit en 1911 l'existence d'une comptabilité continentale (« continental bookkeeping » ,*Hatfield* 1911, p. 181). Les similarités identifiées par *Hatfield* concernent notamment la forme de la réglementation comptable, l'obligation de dresser un inventaire ainsi que les règles de forme, de représentation et de publicité des comptes annuels (*Hatfield* 1911, p. 169–182). Selon *Hatfield* l'élément distinctif fondamental d'un modèle comptable européen consiste en la volonté des pays de ce groupe d'établir une réglementation légale (étatique) de la comptabilité (*Hatfield* 1911, p. 170). *Hatfield* en déduit que le modèle comptable européen est plus prononcé vu la méthode, mais en même temps moins flexible que le modèle comptable anglophone (*Hatfield* 1911, p. 181). Les analyses de *Frank* (*Frank* 1979, p. 604)[3], *Nair/Frank* (*Nair/Frank* 1980, p. 429 et p. 432)[4] et *d'Arcy* (*d'Arcy* 1999, pp. 217–220; *d'Arcy* 2001, p. 35 ; pour la critique *Nobes/Parker* 2008, p. 67–68 ; *Nobes*

[3] *Frank* différencie „(1) British Commonwealth countries, (2) Latin American Countries, (3) Continental European countries, and (4) U.pp.-influenced countries".

[4] *Nair/Frank* se réfèrent aux résultats de *Frank* mais différencient dans le cadre de leur étude entre les règles d'évaluation et les règles de représentation. Ils ne vérifient les résultats de *Frank* que pour le premier de ces deux groupes.

2004, pp. 189–200 et la réplique de *d'Arcy* 2004, pp. 201–206) vérifient au niveau empirique les résultats de *Hatfield.*

La classification présentée par *Daley/Mueller se* focalise sur les formes de régulations comptables. En fonction des institutions publiques et privées associées au processus de normalisation comptable ces auteurs différencient quatre modes de régulation comptable: 1) une « approche purement politique » (par exemple France et Allemagne), 2) une « approche privée, professionnelle » (par exemple en Australie et au Canada), 3) une « approche publique et privée » (par exemple aux Etats-Unis) et 4) une « approche mixte » (par exemple aux Pays Bas). Le mode de régulation prédominant dans les pays du groupe européen implique que l'adoption des normes comptables incombe au législateur (*Daley/Mueller* 1982, p. 40–41).

Le groupement de *Daley/Mueller* trouve confirmation dans l'étude empirique de *Salter/Doupnik* consacrée à la vérification de la relation « entre le système légal et les pratiques comptables » (*Salter/Doupnik* 1992, pp. 3–22): la comparaison des résultats de classifications dans la littérature de droit comparé avec leur propre classification des pratiques comptables effectuée au moyen de questionnaires mènent ces auteurs à conclure à l'existence d'une dichotomie des systèmes comptables conforme à la dichotomie des systèmes légaux (Common law versus Romano –Germanic law) (*Salter/Doupnik* 1992, p. 20).

Les études de *Seidler* et *Mueller* favorisent une perspective différente de celle de *Hatfield*: dans ces études l'identification d'un modèle comptable européen n'est pas fondée sur une comparaison des règles et pratiques comptables en tant que telles, mais sur une analyse des facteurs socio-économiques, qui influencent les systèmes comptables nationaux.

Le concept des « sphères d'influence » présenté par *Seidler* est basé sur l'hypothèse que la pratique comptable d'un pays a tendance à s'orienter en fonction du modèle comptable de mère-patries (« 'mother' countries ») en raison notamment de l'ingérence coloniale et politique. En conséquence, *Seidler* identifie trois modèles comptables fondamentaux, le modèle britannique, le modèle américain et le modèle eu-

ropéen et relie les pays analysés à un de ces groupes (*Seidler* 1967a, p. 775). Ainsi *Seidler* rattache-t-il la comptabilité de l'Australie et celle des Indes au modèle comptable britannique, en raison de leur appartenance au British Commonwealth. Le Mexique est rattaché en revanche au modèle américain à cause de l'influence économique exercée par les Etats-Unis dans ce pays (*Seidler* 1967b, pp. 229–231). Enfin *Seidler* identifie la France comme étant la mère-patrie du modèle comptable européen et qualifie ce groupe comme étant essentiellement français. Le modèle comptable européen se trouve par conséquent principalement dans le sud de l'Europe dont les lois commerciales furent largement influencées par le Code Napoléon (*Seidler* 1967a, p. 775).

La classification de modèles comptables en dix groupes[5] établie par *Mueller* repose sur une analyse de l'environnement économique qu'il module moyennant les quatre facteurs : « états de développement économique », « états de complexité managériale », « types d'actions politiques » et « recours à différents systèmes juridiques » (*Mueller* 1968, pp. 92–95). Le groupe européen est selon *Mueller* en premier lieu caractérisé par l'influence exercé par l'État sur la comptabilité (*Mueller* 1968, p. 94).

La preuve empirique d'une relation de cause à effet entre des facteurs d'influence, tels que la culture (*Frank* 1979, p. 601; *Nair/Frank* 1980, p. 438; pour une critique *Nobes* 1992, pp. 3–4) ou l'environnement économique, et la pratique comptable est fournie par les études de *Frank* et *Nair/Frank*. Les deux études attestent l'existence d'un rapport entre ces facteurs et le type de modèle comptable prédominant dans les pays de l'Europe continentale (*Frank* 1979, p. 604; *Nair/Frank* 1980, p. 437 et p. 442).

Finalement, dans sa classification théorique des processus de normalisation comptable, inspirée par les typologies des Sciences naturelles, *Nobes* met en avant l'homogénéité des comptabilités des « pays continentaux de type macro-uniforme ». Ce groupe est caractérisé selon *Nobes* par une influence significative des règles fiscales, par

[5] 1) „United States/Canada/The Netherlands", 2) „British Commonwealth (Excluding Canada)", 3) „Germany/Japan", 4) „Continental Europe (Excluding Germany, The Netherlands and Scandinavia)", 5) „Scandinavia", 6) „Israel/Mexico", 7) „South America", 8) „The Developing Nations of the Near and Far East", 9) „Africa (Excluding South Africa)", 10) „Communist Nations".

la prédominance du principe de régularité par rapport au principe de True and Fair View et par un centrage sur les créanciers, les banques et le fisc comme destinataires de l'information comptable (*Nobes* 1992, pp. 65–66).

Dans leur étude empirique *Doupnik/Salter* valident le classement proposé par *Nobes* et affectent au groupe macro-économique « tous les pays européens continentaux », par conséquent tous les pays qui traditionnellement se basent sur des lois en matière comptable (*Doupnik/Salter* 1993, pp. 41–60 notamment p. 51).

1.2.2. L'ordre juridique légaliste comme point commun essentiel du droit comptable en Allemagne et en France

L'Allemagne et la France figurent parmi les États les plus influents de l'Europe et déterminent l'orientation économique et politique de cette région (*Chirac* 2007). Ceci n'implique pas obligatoirement que les systèmes comptables de ces deux pays peuvent être présumés identiques et caractéristiques d'un modèle comptable européen. De même qu'un bon nombre d'études comptables assignent à la comptabilité néerlandaise de grandes similitudes avec le modèle comptable anglo-saxons – et par là même contestent la ressemblance de ce système avec le modèle comptable européeen – (*Mueller* 1968, p. 95; *Nobes* 1992, p. 65 ; pour la critique *d'Arcy* 1999, passim), l'existence d'un modèle comptable européen et l'attribution du système comptable allemand et du système comptable français à ce modèle peut être mise en doute.

L'affectation du droit comptable allemand et français au même modèle comptable européen est largement discutée dans la littérature traitant des classifications des systèmes comptables. Dans le cadre des études précitées, les études qui prennent explicitement en considération l'Allemagne et la France dans leur échantillon[6] peuvent être analysées en 1) un groupe qui approuve l'homogénéité des deux systèmes, 2) un groupe qui nie leur similarité et 3) un groupe qui conclut à des résultats différenciés.

---

[6] Sont donc exclus de l'analyse les études de *Seidler* (1967a) et *Mueller* (1968). Les résultats de *Seidler* sont cependant pris en considération dans l'étude de *Previts* (1975).

Les deux études qui associent la comptabilité allemande et française au modèle comptable européen sont celles de *Hatfield* et *Daley/Mueller*. *Hatfield* justifie le classement des deux pays dans le groupement européen par contraste aux systèmes comptables anglo-saxons en raison de la forme de réglementation comptable « statutaire » commune aux deux pays: « Germany and France, with greater definitiveness, attempt to regulate accounting procedure by statutory provisions » (*Hatfield* 1911, pp. 170–171 et p. 180). *Hatfield* voit là le point commun des deux systèmes même s'il admet que la comptabilité française est caractérisée par des normes bien plus détaillées et spécifiques que le système comptable allemand qui favorise une codification basée sur des principes généraux (*Hatfield* 1911, p. 180). Pareillement *Daley/Mueller* attribuent les processus de normalisation comptable de l'Allemagne et de la France à une approche purement politique dont la caractéristique majeure consiste dans le fait que l'action législative détermine les normes comptables (*Dalley/Mueller* 1982, p. 40).

Previts, au contraire, considère que les systèmes comptables allemand et français sont hétérogènes. Se référant au concept des « sphères d'influence » de *Seidler*, selon lequel la comptabilité de certains pays est soumise à l'influence de certaines mère-patries, *Previts* définit la France comme la mère-patrie du modèle comptable européen inspiré par le Code Napoléon. Le système comptable allemand est en revanche assigné au groupe de pays influencés par le modèle comptable américain, sachant que « le système de la profession des CPA américain » a largement influencé l'Allemagne (*Previts* 1975, p. 3).

Nobes différencie les systèmes comptables en classes, en familles et en espèces (*Nobes* 1992, pp. 63–84 ; pour la critique *d'Arcy* 1999, pp. 61–65). Cette différenciation se fonde sur l'idée que semblablement aux plantes et aux animaux, qui en biologie sont systématisés à l'aide de réflexions évolutionnaires et de certaines caractéristiques essentielles, différents systèmes comptables peuvent être catégorisés au moyen de données historiques et d'influences socio-économiques (*d'Arcy* 1999, p. 61). Selon les deux premiers niveaux de cette hiérarchie l'Allemagne et la France sont considérées comme étant homogènes et associées au groupe des « pays continentaux de type macro-uniforme » (*Nobes* 1992, p. 65, p. 82 et p. 88). Ce n'est qu'au niveau des espèces que

Nobes attribue aux deux systèmes des caractéristiques différentes qualifiant l'Allemagne de système comptable « fondé sur le droit », et celui de la la France, en revanche, de « fondé sur la planification » (*Nobes* 1992, p. 65). La différenciation se fait à ce niveau en fonction du mécanisme garantissant une application homogène des normes comptables prévalant dans les deux pays: en France une telle application est assurée par l'application d'un « plan comptable obligatoire » (Plan Comptable Général), alors qu'en Allemagne le même résultat est obtenu grâce à des « lois détaillées » (*Nobes* 1992, p. 24).

Dans le cadre des études empiriques seule la France est affectée de façon unanime aux pays applicant le modèle comptable européen (*Frank* 1979, p. 596 et p. 598; *Nair/Frank* 1979, p. 429 et p. 431; *Doupnik/Salter* 1993, p. 52–53; *Salter/Doupnik* 1992, pp. 15–17; *d'Arcy* 1999, p. 217). La classification du droit comptable allemand est en revanche aussi hétérogène dans les études empiriques que dans les études intuitives. Ainsi *d'Arcy* confirme-t-elle l'appartenance de la comptabilité allemande au modèle comptable européen (*d'Arcy* 1999, p. 217). *Frank* au contraire approuve le groupement de *Seidler* et *Previts* et associe l'Allemagne au modèle comptable américain (*Frank* 1979, p. 596 et p. 598). Selon *Nair/Frank*, qui dans le cadre de leur classification différencient entre les règles d'évaluation et les règles de présentation, l'Allemagne appartient pour partie au groupe de systèmes comptables européens (évaluation), pour partie au modèle américain (présentation) (*Nair/Frank* 1979, p. 429 et p. 431). Enfin *Doupnik/Salter* valident les résultats plus différenciés de *Nobes (Doupnik/Salter* 1993, pp. 51–53; *Salter/Doupnik* 1992, p. 16–17).

Les principaux résultats des études précitées peuvent être récapitulés comme suit:

- Premièrement: les études décrites précédemment présentent des résultats divergents, en partie antinomiques en ce qui concerne la classification des systèmes comptables allemand et français.
- Deuxièmement: les études affirmant l'homogénéité du droit comptable allemand et français ont toutes recours à une justification com-

mune, à savoir le caractère légaliste de la régulation comptable (*Hatfield* 1911, p. 170; *Daley/Mueller* 1982, p. 40).

- Troisièmement: la conclusion selon laquelle l'Allemagne et la France doivent être attribuées au modèle comptable européen se fonde sur l'hypothèse empruntée aux sciences du droit de l'existence d'une dichotomie entre les systèmes « code - law... versus common law » (*Ball/Kothari/Robin* 2000, p. 3; *Daley/Mueller* 1982, p. 5; *Ding/Jeanjean/Stolowy* 2005, p. 327).

Bien qu'à première vue les ordres juridiques des deux États diffèrent des systèmes juridiques anglo-Saxons, ceci ne signifie pas automatiquement que ces systèmes juridiques ainsi que les systèmes comptables qui en découlent peuvent être présumés identiques. Une réponse à cette question exige au contraire une analyse détaillée et différenciée de ces systèmes juridiques ce qui pose le problème de l'utilisation du droit comparé.

2. Classifications des systèmes juridiques allemand et français dans la littérature de droit comparé

2.1. Nature et objet du droit comparé

Les définitions du droit comparé sont aussi variées que ses fonctions et ses objectifs (*Ancel* 1971, p. 8; *Constantinesco* 1971, p. 213; *Rheinstein* 1987, p. 22). La confusion quant à la définition résulte de l'incertitude en ce qui concerne la nature et l'objet du droit comparé (*Constantinesco* 1971, p. 205; *Ancel* 1969, p. 211; *Kramer* 1969, p. 1–2): en fonction de sa qualification en tant que pure méthode ou discipline autonome et de l'opinion du chercheur et des objectifs que celui-ci assigne au droit comparé, on a vu se développer un grand nombre de définitions du droit comparé (*Constantinesco* 1971, p. 206; *Großfeld* 1984, p. 293). Une présentation détaillée de la discussion scientifique concernant la nature – méthode vs. science – du droit comparé, considérée par certains comme étant inproductive (*Koch/Magnus/Winkler von Mohrenfels* 2004, p. 313), dépasserait le cadre du présent travail (*Constantinesco* 1971,

pp. 204–253; *Rheinstein* 1987, pp. 37–76; *David/Grasmann* 1988, pp. 7–17). On s'en tiendra donc à donner un aperçu fondamental des « aventures de la connaissance » qui peuvent être entreprises au moyen du droit comparé (*Großfeld* 2001, p. 10).

Le droit « vivant », tel qu'il résulte de la concomitance de la loi, de la jurisprudence et de la science constitue l'objet du droit comparé (*Rheinstein* 1987, p. 12; *Blagojevic* 1953, pp. 649–657). Le droit comparé cherche à mettre en évidence les différences ou similarités qui existent entre le droit de différents pays et tend à les décrire ainsi qu'à les expliquer de manière détaillée (*Rheinstein* 1987, p. 12; *Koch/Magnus/Winkler von Mohrenfels* 2004, p. 310).

De façon générale une telle comparaison des systèmes juridiques peut s'opérer à un niveau « macrojuridique » qui permet d'expliquer les relations de cause à effet et les structures des systèmes juridiques ou à un niveau « microjuridique » traitant de faits spécifiques et de cas individuels (*Constantinesco* 1971, pp. 258–259; *Rheinstein* 1987, pp. 31–36; *Zweigert/Kötz* 1996, pp. 4–5; *Mänhardt/Posch* 1994, pp. 103–106; *Koch/Magnus/Winkler von Mohrenfels* 2004, p. 314). Indépendamment du niveau considéré la comparaison doit suivre une logique fonctionnelle (*Neumayer* 1970, p. 412 et pp. 422–423; *Rheinstein* 1987, pp. 22–26; *David/Grasmann* 1988, pp. 2–3 ; pour la critique *Luhmann* 1969, pp. 1–31; *Junker* 1994, pp. 922–923; *Großfeld* 2000, pp. 211–213), sachant, que ce ne sont ni les concepts ni les institutions juridiques qui font l'objet du droit comparé, mais bien plus le droit en tant qu'instrument d'organisation et de régulation sociale (*Rheinstein* 1987, p. 25). Seule la prise en considération de tous les instruments juridiques disponibles pour la résolution d'un conflit social au sein d'un système juridique permet une compréhension approfondie du problème ainsi qu'une évaluation de l'aptitude des instruments juridiques à résoudre ce problème et le cas échéant l'identification de règles juridiques plus appropriées (*Lorenz, W.* 1962, p. 270; *David/Grasmann* 1988, p. 31; *Zweigert/Kötz* 1996, pp. 33–35; *Koch/Magnus/Winkler von Mohrenfels* 2004, p. 311 et pp. 314–315).

2.2. Objectifs du droit comparé

2.2.1. Le droit comparé comme instrument de la législation (supra-)nationale

En fonction du domaine d'application du droit comparé, ses objectifs sont traditionnellement différenciés en objectifs pratiques et scientifiques (*Zitelmann* 1900, pp. 329–332; *Rheinstein* 1987, pp. 12–15; *Glendon/Gordon/Carozza* 2004, p. 5; *Koch/Magnus/Winkler von Mohrenfels* 2004, p. 312. Pour une systématique différente voir *Rodière* 1979, pp. 33–34). En pratique, les résultats du droit comparé permettent au législateur et à la jurisprudence de développer et d'améliorer perpétuellement le droit (*David/Grasmann* 1988, p. 31; *Mansel* 1991, p. 529; *Großfeld* 2001, p. 11). C'est pourquoi le droit comparé joue également un rôle important dans la formation professionnelle des juristes, puisqu'il contribue à une meilleure compréhension du droit national et des droits étrangers (*Glendon/Gordon/Carozza* 2004, p. 6; *Koch/Magnus/Winkler von Mohrenfels* 2004, p. 313 ; *David/Grasmann* 1988, pp. 41–44; *Junker* 1994, p. 922; *Kötz* 2002, pp. 257–258).

Dans le cadre des procédures législatives la connaissance des règles d'autres systèmes juridiques met à disposition du législateur « une réserve de solutions que même la fantaisie ne pourrait développer ni mettre à l'épreuve » (*Starck* 1997, p. 1024) ce qui permet de prendre en considération une solution plus appropriée par exemple que celle en place dans le propre système (*Rheinstein* 1987, p. 13; *Großfeld* 1984, pp. 299–303 ; *Koch/Magnus/Winkler von Mohrenfels* 2004, p. 312). L'importance du droit comparé est ainsi incontestable au niveau du droit européen (*Großfeld* 1999a, pp. 1–9; *Junker* 1994, p. 921), eu égard au fait que les directives européennes représentent toujours un consensus et ainsi sous-entendent une compréhension mutuelle des idées et moeurs des voisins européens: c'est grâce au droit comparé que la seule perception des différences fait place à « une compréhension entre les hommes et les cultures » (*Großfeld* 2001, p. 12; *David/Grasmann* 1988, pp. 39–40). L'étude du droit comptable dévoile en l'occurence des développements nationaux de plus en plus marqués par l'influence du modèle comptable international. Dans ce domaine «l'euphorie de l'international», «l'odeur du vaste monde» (*Großfeld* 1984, p. 291) semblent faire oublier les fruits re-

marquables de la « culture européenne, de l'expérience européenne, de la vision européenne du monde» (*Großfeld* 1999a, p. 8).

2.2.2. Le droit comparé comme instrument d'aide à la décision du juge

Le droit comparé s'avère également être un instrument essentiel de la jurisprudence (supra-)nationale. Au niveau européen seul le droit comparé permet l'identification des principes juridiques qui résultent de l'universalité des systèmes juridiques des états membres et qui fondent les décisions de la Cour de Justice Européenne (CJE, décision du 15 mai 2003 – Rs. C–266/01). Le droit comparé est ainsi nécessaire à la détermination du principe de True and Fair View qui restreint l'application des IFRS au sein de l'Union Européenne (*Großfeld* 2001, p. 19).

Dans le cadre de décisions visant à l'harmonisation supranationale du droit le juge peut également avoir recours au droit comparé. Celui-ci facilite l'accès à l'enseignement du droit et à la jurisprudence de systèmes juridiques étrangers et contribue de ce fait à une interprétation uniforme des normes en accord avec l'harmonisation recherchée (*Mansel* 1991, p. 530; *Kötz* 2002, p. 258; *Baldus* 2006, p. 13).

Enfin, tout juge ayant à prononcer un jugement – même sans contexte supranational – peut avoir recours aux résultats du droit comparé pour augmenter la clarté et le pouvoir de persuasion de sa décision (*Kötz* 2002, p. 258). Ainsi le *Bundesverfassungsgericht* c.a.d. la Cour Constitutionnelle Fédérale allemande se servit-il dans ses premiéres années - à défaut d'une jurisprudence « constante » - des enseignements du droit comparé (*Mössner* 1974, pp. 193–242; *Häberle* 1989, p. 916 ; *Starck* 1997, p. 1024 ; *Tschentscher* 2007, p. 807).

2.2.3. Le droit comparé comme instrument d'étude du droit étranger

Le droit comparé en tant que « science » vise – au-delà des objectifs qui lui sont assignés en pratique - à développer le discours scientifique dans le but d'améliorer le droit. Il cherche à déterminer la nature, l'évolution et les objectifs du droit ainsi que son influence sur la structure et les fonctions de la société (*Rheinstein* 1987, p. 14;

Starck 1997, p. 1023; *Koch/Magnus/Winkler von Mohrenfels* 2004, p. 312). Le juriste pratiquant le droit comparé en tant que science se verra donc confronté à une tâche essentielle du droit comparé, à savoir celle de classer les différents systèmes juridiques en fonction des prototypes qui les sous-tendent et à les regrouper en différents « espaces » et « familles »[7] juridiques (*Arminjon/Nolde/Wolff* 1950, p. 42; *Constantinesco* 1971, p. 255 ; *Kübler* 1977, p. 113; *Constantinesco* 1983, p. 69 et p. 74 ; *Rheinstein* 1987, p. 15; *David/Grasmann* 1988, p. 47; *Mänhardt/Posch* 1994, p. 103 et p. 113).

La description systématique de systèmes juridiques, autrement dit leur classification, est indispensable dans la mesure où les informations mises à disposition par le droit comparé doivent - tel un « tas de pierre » qui peut systématiquement être assemblé pour former une maison – être ordonnées afin d'être utilisables (*Binder* 1925, p. 948; *Kübler* 1977, p. 114.).[8] La classification d'ordres juridiques en prototypes selon des caractéristiques structurelles sélectionnées permet d'ordonner « le labyrinthe mondial du droit », de le transformer en quelque sorte en un « mappemonde juridique » (*Wieser* 2005, p. 105). La doctrine des systèmes juridiques constitue en tant que telle la base indispensable de toute comparaison juridique visant l'analyse de règles concrètes, de normes et d'institutions, parce qu'elle seule révèle le contexte structurel dans lequel ces normes et institutions sont intégrées (*Grote* 2001, pp. 126–127).

Il convient en dernier lieu d'attirer l'attention sur une nouvelle orientation du droit comparé mentionnée dans la littérature plus récente (*Großfeld* 2001, p. 19; *Kötz* 2002, pp. 261–262). Dans une période caractérisée par la globalisation le droit comparé vise en premier lieu à transmettre aux tiers nos propres concepts et règles afin de paraître digne de confiance (*Großfeld* 1999a, p. 5; *Großfeld* 2001, p. 23). Ainsi le positionnement d'une entreprise sur le marché financier international présuppose-t-il que « par ré-

---

7 Les notions « espace » et « famille » juridique ne sont pas utilisés en tant que synonymes. Par référence à *Constantinesco* la « famille » juridique désigne une catégorie intermédiaire entre le « système » juridique (d'une seule nation) et l'« espace » juridique, cf. *Constantinesco* (1983): p. 77. Voir pour une utilisation synonyme de ces notions *Rheinstein* (1987): p. 15; *David/Grasmann* (1988): p. 47; *Zweigert/Kötz* (1996): p. 62.

8 Une description des systèmes juridiques par ordre alphabétique - sans classification en famille ou espace juridique – se trouve dans l'oeuvre de *Schlegelberger* (1927-1939) comprenant sept volumes et cinq mille pages.

férence au bilan ... la „Gretchen“ allemande paraisse aussi attrayante que la „Marianne“ française, Siemens tout autant qu'Alcatel ». Et seul le droit comparé permet aux parties concernées de comprendre « de quelle manière les mentalités étrangères comprennent et façonnent la réalité » (*Großfeld* 2001, p. 24).

2.3. Le droit allemand et le droit français comme ordres juridiques du système de droit européen

Dans la littérature de droit comparé l'existence d'un espace juridique européen comprenant le droit allemand et le droit français est tout aussi contestée que l'existence d'un droit comptable européen dans la littérature dédiée à la comptabilité internationale.

Dans leur classification de systèmes juridiques comprenant sept espaces juridiques *Arminjon/Nolde/Wolff* affectent le droit allemand et le droit français à différents groupes, à l'espace juridique romain et à l'espace juridique germanique (*Arminjon/Nolde/Wolff* 1950, p. 42). Ces auteurs identifient par ailleurs des espaces juridiques scandinave, anglais, russe, islamiste et hindouiste. Il convient de souligner la forme de délimitation mise en avant dans cette étude. Elle présente de fortes ressemblances avec le concept des « sphères d'influence » de *Seidler* présenté auparavant. Au moyen du critère du « rayonnement » *Arminjon/Nolde/Wolff* identifient sept « centres de rayonnement juridique » qui constituent chacun le prototype d'un espace juridique et auxquels sont attribués les pays dont les ordres juridiques ont subit une influence coloniale, politique ou autre du côté de ces « systèmes juridiques souches » (*Arminjon/Nolde/Wolff* 1950, p. 48; *Grote* 2001, p. 12; pour la critique *Constantinesco* 1983, pp. 106–109).

Une classification proche de celle d'*Arminjon/Nolde/Wolff* est proposée par *Zweigert/Kötz* (*Wieser* 2005, p. 106). Dans leur « Stillehre » ces auteurs définissent cinq critères d'influence de tout ordre juridique: 1) son origine et son évolution historique, 2) la pensée juridique et le discours scientifique qui le sous-tendent, 3) les institutions et règles juridiques qui lui sont propres, 4) la nature des sources de droit et leur interprétation ainsi que 5) les facteurs idéologiques caractérisant le système (*Zweigert/Kötz* 1996, p. 67–73). Au moyen de ces critères *Zweigert/Kötz* associent la France – à l'instar

d'*Arminjon/Nolde/Wolff* - à l'espace juridique romain, l'Allemagne en revanche à l'espace juridique germanique (*Grote* 2001, p. 13). Les autres espaces juridiques correspondent également très largement à la classification d'*Arminjon/Nolde/Wolff* à l'exception de l'espace juridique russe qui n'existe plus et de deux nouveaux espaces juridiques, un japonais, et l'autre chinois.

La distinction largement prévalente dans la littérature entre les droits appartenant au *code law* et ceux faisant partie du *common law* trouve son origine dans l'oeuvre de *David*: dans son livre « Les grands systèmes de droit contemporain » (*David* 2002 [11ème édition publiée avec *Jauffret-Spinosi*]) cet auteur différencie les pays d'europe continentale empreints de la tradition de la *civil law* – tels le droit allemand et le droit français – et les pays anglo-saxons de la *common law* (*David/Grasmann* 1988, p. 51 et p. 130; *Rheinstein* 1987, p. 78).

La *common law,* prédominante dans les pays anglo-saxons, est caractérisée par un système jurisprudentiel prononcé, dans le cadre duquel des règles à caractère universel sont dérivées de décisions des juges (*judge-made law*) portant sur des cas particuliers (*Zweigert/Kötz* 1996, p. 69; *Rheinstein* 1987, p. 102): dans un tel système, c'est au juge qu'incombe la fonction de « créer » ou tout au moins de « découvrir » le droit (*Koch/Magnus/Winkler von Mohrenfels* 2004, p. 325). Le « style » du droit anglo-saxon peut donc être qualifié comme étant pragmatique, inductif, induisant les règles du droit au cas par cas (*David/Grasmann* 1988, p. 51).

La *civil law* est en revanche caractérisée par la volonté du législateur transparaissant dans la codification des règles de droit (*Zweigert/Kötz* 1996, p. 69; *Koch/Magnus/Winkler von Mohrenfels* 2004, p. 325). Ces règles de droit abstraites forment la base de tout processus de décision juridique. La jurisprudence se doit de subordonner le cas particulier à la règle de droit adéquate moyennant un raisonnement scolastique, déductif, normalisant. La « doctrine exégétique ou sémantique-dogmatique » (*David/Grasmann* 1988, p. 51) se trouve donc au premier plan dans la *civil law*, le rôle du juge se limitant à l'application du droit codifié aux cas particuliers (*Koch/Magnus/Winkler von Mohrenfels* 2004, p. 325).

L'homogénéité de l'espace juridique romain-germanique est notamment fondée selon *David* sur une interprétation concordante de la norme juridique autrement dit de la règle de droit (*David/Grasmann* 1988, p. 130). Dans le but de systématiser la matière juridique, la règle de droit (*Carbonnier* 2004a, pp. 11–13) ne propose pas de solution spécifique pour un cas concret, mais constitue bien plus une règle de comportement abstraite au moyen de laquelle les juges et les practiciens se voient à même de résoudre ces cas concrets (*David/Grasmann* 1988, p. 145; *Rheinstein* 1987, pp. 1012–1013; *Maurer* 2007, p. 518). En l'occurrence, dans l'espace juridique d'Europe continentale, les règles de droit sont déterminées par la loi (*Schwab* 1997, p. 12), sachant que la notion de « loi » désigne au sens large du terme « toute règle de droit » (Art. 2 BGBE; § 12 ZPOEG), toute « règle née de la volonté d'établir une norme universelle » (*Tilch* 1992a, p. 192; *Carbonnier* 2004a, p. 13). Dans la langue juridique en Allemagne et en France la « loi » comprend donc d'une part les règles de droit codifiées par les pouvoirs habilités par la constitution à légiférer (lois au sens formel) et d'autre part toutes les règles juridiques obligatoires erga omnes (lois au sens matériel) promulguées en dehors de la procédure législative, comme par exemple les statuts ou les règles coûtumières (*Tilch* 1992a, pp. 192–193; *Carbonnier* 2004a, p. 13; *Zippelius/Würtenberger* 2008, p. 458).

Cette démarcation d'un espace juridique anglo-saxon et d'un espace juridique européen au moyen des caractéristiques précitées n'est pas absolue. On se doit de la relativiser eu égard au fait que le droit anglo-saxon développe ces dernières années – notamment en ce qui concerne le droit des sociétés – une forte tendance à la régulation qui dévie du système jurisprudentiel de la common law (*Schnitzer* 1961, pp. 320–321; *Blumenwitz* 2003, pp. 63–64; *Achleitner* 1995, p. 113; *Rheinstein* 1987, p. 98 ref. n°8; *Grote* 2001, p. 21). À l'inverse, une tendance contraire peut être observée en Allemagne par exemple en droit fiscal, qui en se détournant des principes codifiés de la comptabili-

té commerciale, développe de plus en plus le « caractère d'un case law » (*Böcking* 2007, p. 62).[9]

L'homogénéité du droit des pays appartenant à l'espace juridique européen mise avant dans la littérature ne donne qu'une description très simplifiée de ces ordres juridiques (*Wieser* 2005, p. 107). Ainsi *David* différencie-t-il au sein du groupement d'Europe continentale une « famille » juridique d'Europe de l'ouest et une « famille » juridique d'Europe centrale (*David/Grasmann* 1988, p. 57; *Rheinstein* 1987, pp. 83–88).[10] La « famille » juridique d'Europe de l'ouest ou romaine, fortement influencée par le Code Napoléon, comprend les ordres juridiques français, belge, luxembourgeois, italien, espagnol et portugais. Cette famille juridique est caractérisée en premier lieu par une influence directe du droit romain ainsi qu'un rôle primordial du pouvoir législatif résultant de l'absolutisme et du centralisme (*Constantinesco* 1983, p. 78).

La « famille » juridique d'Europe centrale ou germanique est en revanche marquée par une influence uniquement indirecte du droit romain. Elle regroupe les ordres juridiques allemand, autrichien, suisse et autres fondés sur l'usus modernus et les travaux des pandectistes (*Rheinstein* 1987, p. 87). La prise en considération des résultats scientifiques des pandectistes ainsi que des expériences des droits étrangers lors de l'élaboration du *Bürgerlichen Gesetzbuches* allemand fut rendu possible par l'unification tardive de l'Allemagne en 1871. Ces ordres juridiques diffèrent de ceux de la « famille » juridique d'Europe de l'ouest par la précision des notions juridiques, par la structuration dogmatique du droit privé et du droit pénal et par l'effort continu visant à systématiser la matière juridique (*David/Grasmann* 1988, p. 58, *Rheinstein* 1987, p. 87).

---

9 Voir pour l'évolution historique de la *common law* et de la *civil law* ainsi que leurs interférences, *Zimmermann* (1993): pp. 4–51. Pour une critique de l'hypothèse de convergence des deux espaces juridiques voir *Kötz* (1998): pp. 497–504.

10 *Fromont* en revanche estime qu'une différenciation entre ces deux „familles" juridiques est superflue. Cf. *Fromont* (1994): pp. 5–6.

2.4. Similarité des structures du droit comptable allemand et français

Une comparaison basée sur la caractéristique essentielle mise en avant par les classifications de systèmes comptables qui affectent le droit comptable allemand et le droit comptable français au modèle comptable européen, autrement dit une comparaison des « sources du droit » (*Rüthers* 2008, n°272–273) de la comptabilité en Allemagne et en France, montre qu'à première vue les deux systèmes comptables présentent une structure similaire (*Kourilsky* 1982, p. 150 ; *Flower* 1999, pp. 5–8 ; *Ordelheide* 1999, pp. 105–113 ; *Lande/Scheid* 1999, pp. 79–80):

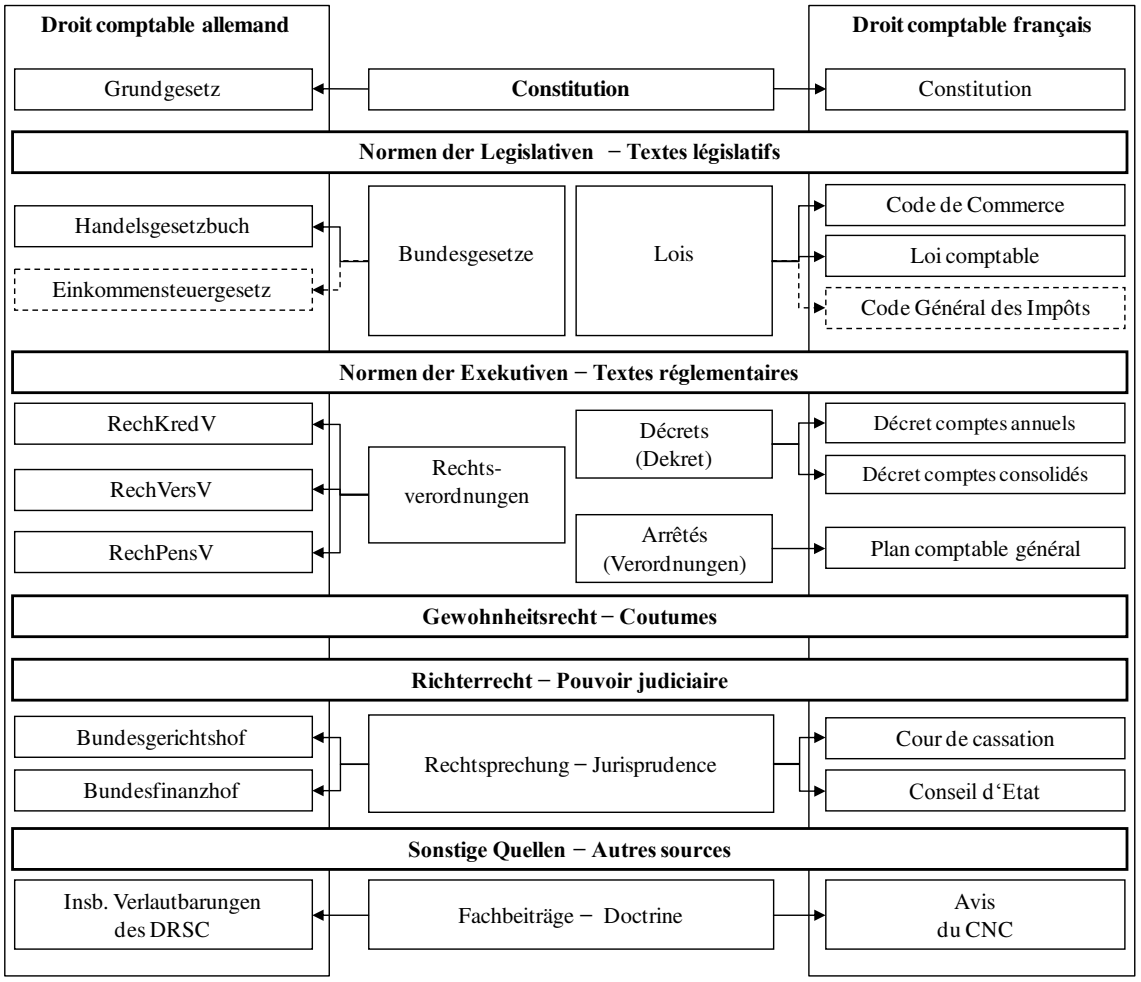


Fig. 1: Sources de droit du droit comptable allemand et français

Conformément à leur tradition du *civil law* l'Allemagne et la France peuvent être qualifiées comme des pays de droit positif (*David/Grasmann* 1988, p. 155; *Fikent-*

scher 1975, p. 453; *Sonnenberger/Dammann* 2008, I 1; *Jauffret-Spinosi* 2003, p. 271). Au sommet de la hiérarchie des normes juridiques se trouve, dans les deux pays, la constitution (*Grundgesetz*; Constitution) codifiée comme il se doit pour des pays de *civil law* (*Zippelius/Würtenberger* 2008, p. 42). Le *Grundgesetz* allemand ainsi que la Constitution française sont d'une portée fondamentale pour le droit comptable sans pour autant contenir en eux-mêmes des règles comptables.

Les droits constitutionnels fondamentaux justifient l'existence du droit comptable en tant « qu'instrument de préservation des libertés constitutionnelles », autrement dit comme « garant de l'équilibre social ». En même temps, la constitution des deux pays définit le cadre institutionnel du droit comptable au travers des règles relatives à la répartition des pouvoirs.

Les principes et règles comptables sont codifiés en Allemagne et en France sous forme de lois au sens formel (pouvoir législatif) et matériel (pouvoir exécutif) du terme. La loi « formelle » comprend en Allemagne en premier lieu les lois légiférées au niveau fédéral par le *Bundestag* avec l'accord du *Bundesrat* (*Tilch* 1992a, p. 193). En raison de la structure fédérale de l'Allemagne les parlements des Länder ont également le pouvoir de voter des lois (*Zippelius/Würtenberger* 2008, pp. 459–467). En France la loi « formelle » résulte du processus parlementaire et inclut par ailleurs les lois référendaires, à savoir les lois votées par le peuple français selon l'Art. 11 de la Constitution (*Ferid/Sonnenberger* 1994a, 1 B 7). Pour le droit comptable sont à nommer comme textes du pouvoir législatif le *Handelsgesetzbuch* en Allemagne ainsi que le Code de Commerce en France. Dans les deux pays les lois fiscales (*Einkommensteuergesetz*; Code général des impôts) ont par ailleurs largement influencé le droit comptable (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG pour l'Allemagne ; Art. 39-1-2 et 5 CGI pour la France).

En Allemagne les lois « matérielles » se limitent, en raison du pouvoir très restreint de l'exécutif, à quelques ordonnances spécifiques à certaines branches professionelles telles les ordonnances comptables pour les établissements de crédits (RechKredV), les assurances (RechVersV) et les fonds de pension (RechPensV) (*Zippelius/Würtenberger* 2008, p. 477). En France on peut affecter aux *textes réglementaires*, c.a.d. aux lois « matérielles », les décrets en Conseil d'État, les ordonnances, les décrets

d'exécution ainsi que les arrêtés (*Ferid/Sonnenberger* 1994a, 1 B 8 bis 1 B 11). Au niveau du droit comptable il s'agit plus particulièrement du Décret du 29 novembre 1983, servant à la mise en application de la réglementation de la loi comptable du 30 août 1983, ainsi que du décret du 23 mars 1967 relatif aux comptes consolidés (*Forszpaniak/Scholtissek* 1985, p. 4). Depuis la réforme comptable de 1996-1998 le Plan Comptable Général a de surcroît le caractère d'un texte réglementaire (*Chantiri* 2000, pp. 148–151).

Les règles de droit codifiées sont complétées par le droit coutumier et les décisions de la jurisprudence (*Maurer* 2007, p. 520). Dans les deux pays le caractère obligatoire des coutumes présuppose leur reconnaissance par la jurisprudence (*Sonnenberger* 1970, pp. 243–274; *Ferid/Sonnenberger* 1994a, 1 B 29–1 B 38; *Carbonnier* 2004, pp. 17; *Sonnenberger/Dammann* 2008, I 12–I 14). La jurisprudence[11] joue en Allemagne comme en France un rôle important en ce qui concerne l'interprétation et l'application des règles de droit (*Bürge* 1995, pp. 255–292; *David/Grasmann* 1988, p. 152 ref. n°33; *Fikentscher* 1975, pp. 491–496; *Hübner/Constantinesco* 2001, pp. 10–11).

Il convient enfin de mentionner dans le domaine du droit comptable la doctrine comptable bien que celle-ci ne présente pas de caractère obligatoire et ne peut donc être qualifiée de source de droit au sens strict du terme. Il s'agit notamment des interprétations et publications

- d'institutions publiques telles que la *Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht* ou l'Autorité des Marchés Financiers (Allemagne: *Döllerer* 1959, p. 655; France: *Windsor/Ledouble* 1977, p. 576, *Pasqualini/Castel* 1993, p. 17; *Lande/Scheid* 1999, pp. 93–94 dont les articles font référence à la COB; *Petitjean* 2004, p. 2017; *Delvaille/Ebbers/Saccon* 2005, pp. 141–142),

[11] Voir pour les instances de la juridiction civile en Allemagne *Maurer* (2007): p. 619 et suivantes et en France *Ferid/Sonnenberger* (1994a): Rz. 1 A 42–1 A 63.

- des organisations de normalisation comptable telles que le *Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee* (DRSC) ou le Conseil national de la comptabilité (CNC) (Allemagne: *Schwab* (2002): p. 524; France: *Terré* (1978): p. 22),
- des organisations de professionnels comptables telles que l'*Institut der Wirtschaftsprüfer* ou l'Ordre des Experts Comptables
- et les publications d'universitaires et practiciens (Allemagne: *Knobbe-Keuk* 1993, p. 43; *Klee* 2000, p. 281; France: *Goré* 1978, pp. 859–860; *PWC* 2008, n°247–249-1).

B. Réflexion critique des résultats des classifications

1. Les différents stades d'avancement de l'adoption des IFRS en droit comptable allemand et français, motif de la réflexion critique

1.1. La nouvelle stratégie d'harmonisation comptable de l'Union Européenne

1.1.1. Motifs et stratégie

La nouvelle stratégie d'harmonisation comptable de l'Union Européenne, proposée pour la première fois en 1995 par la Commission Européenne, a été développée au regard du manque de reconnaissance sur les marchés financiers internationaux des comptes annuels et comptes consolidés des entreprises européennes élaborés conformément aux directives européennes et aux réglementations nationales les transposant, (*EC* 1995, n°3.3). Les entreprises européennes se voyaient de ce fait régulièrement obligées d'établir une deuxième série de comptes conformes aux normes internationales telles les US-GAAP. Cette procédure lourde et coûteuse allant de pair avec l'application de différents référentiels comptables représentait selon la Commission Européenne un handicap concurrentiel (*EC* 1995, n°1.3). La publication de différentes informations comptables dans les comptes annuels et les comptes consolidés

établis selon les référentiels nationaux et internationaux prêtait par ailleurs à confusion auprès des investisseurs et du public (*EC* 1995, n°3.3; *EC* 2000, n°11).

L'inaptitude des comptes établis par les entreprises européennes conformément à leur législation nationale à satisfaire les besoins du marché international des capitaux était partiellement imputée aux directives comptables européennes elles-mêmes (*EC* 1995, n°3.4 et n°1.2). « La directive lie tout État membre destinataire quant au résultat à atteindre, tout en laissant aux instances nationales la compétence quant à la forme et aux moyens » (Art. 288 Traité sur le fonctionnement de l'Union Européenne; *Bleckmann* 1997, pp. 162–163). Par opposition au règlement européen qui est obligatoire dans tous ses éléments et directement applicable dans tout État membre et peut ainsi être qualifié comme un moyen « d'uniformisation du droit » (*Constantinesco* 1977, p. 606), la directive, elle, vise uniquement une harmonisation du droit moyennant la coordination des règles légales et administratives dans les États membres (*Biervert* 2009, n°23; *Streinz* 2008, n°434). Elle incarne un compromis propre à l'Union Européenne entre la volonté d'introduire une législation européenne uniforme[12] et le respect des particularités nationales des États membres (*Härtel* 2006, p. 173). Dans le cas de la 4ème Directive un tel compromis se manifeste sous forme de soixante-seize options comptables dans seulement soixante-deux articles traitant de comptabilité (*Hommel/Berndt* 2005, p. 412). Les directives européennes ont ainsi engendré l'établissement de référentiels comptables propres à chaque État membre basés sur des traditions et interprétations nationales différentes. Et cette concomitance de différents référentiels a longtemps freiné « le développement d'un marché des capitaux unique au sein de l'Union » (*EC* 2000, n°4.)[13].

La mise en place « d'un cadre législatif plus dynamique et flexible en matière d'information financière » (*EC* 2000, n°12) est par ailleurs motivée par l'évolution rapide des marchés (*EC* 2000, p. 6 note n°6 en bas de page): eu égard aux

12 Voir pour la notion de législation européenne, *Härtel* (2006): pp. 7–17.

13 Les directives fournissent uniquement une « base harmonisée pour l'élaboration des comptes des entreprises individuelles et des groupes d'entreprises au sein de l'Union Européenne », Cf. *EC* 1995, n°1.1.

longs délais nécessaires pour parvenir à un accord formel et vu leur rigidité et leur caractère excessivement prescriptif, les directives communautaires se sont avérées n'être ni assez efficaces ni assez flexibles pour réagir et faire face aux besoins des marchés de valeurs mobilières (*EC* 2000, n°12).

Compte tenu de ces motifs la Commission Européenne a adopté en 2002 le règlement sur l'application des normes comptables internationales. Ce règlement vise à « rapprocher les normes européennes régissant la préparation des états financiers des normes comptables internationales » (Règlement sur l'adoption des IFRS, par. 5) afin de renforcer la « libre circulation des capitaux dans le marché intérieur et [d']aider les sociétés communautaires à affronter leurs concurrents à armes égales dans la lutte pour les ressources financières offertes par les marchés des capitaux de la Communauté et du monde entier » (Règlement sur l'adoption des IFRS, art. 1 ainsi que par. 1, 2, 4 et 12). Selon ce règlement les normes désignées comme « internationales » sont les normes IFRS élaborées par l'International Accounting Standards Board.[14] Bien que les US-GAAP soient également largement admises au niveau international, la Commission a exprimé sa préférence pour les normes IAS élaborées dans une perspective internationale contrairement aux normes US-GAAP taillées sur mesure pour l'environnement américain (*EC* 2000, n°15). La décision pour les IFRS – ergo contre les US-GAAP élaborées sans participation européenne – visait par ailleurs à renforcer l'influence de l'Union européenne sur le processus d'harmonisation comptable internationale (pour une critique *Hommel/Berndt* 2000, p. 1185). Ceci afin de préserver les « propres acquis en matière d'harmonisation … de la législation du marché intérieur » en assurant que « les normes internationales déjà en vigueur sont conformes aux directives communautaires et que les normes IAS qui restent à définir sont compatibles avec la législation communautaires » (*EC* 1995, n 1.4; *EC* 2000, n 15).

[14] Elles comprennent les International Accounting Standards (IAS), les ‚International Financial Reporting Standards' (IFRS) ainsi que les interprétations qui s'y rapportent (interpretations du SIC/IFRIC), les modifications ultérieures de ces normes et les interprétation s'y rapportant, cf. Règlement sur l'Adoption des IFRS, art. 2. Dans le but de simplifier ces normes sont désignées de façon générale comme IFRS dans cette thèse.

1.1.2. Adoption des IFRS: obligations, options et interdictions

L'introduction des IFRS pour les comptes consolidés et les comptes annuels s'effectue sous forme d'obligations et d'options d'application. L'application des IFRS pour « chaque exercice commençant le 1er janvier 2005 ou après cette date » n'est prescrite que pour les comptes consolidés de sociétés dont « les titres sont admis à la négociation sur le marché réglementé d'un État membre au sens de l'article 1er … de la directive … concernant les services d'investissement dans le domaine des valeurs mobilières [Art. 1 par. 13 de la directive 93/22/EWG du Conseil du 10 mai 1993] » (Règlement sur l'adoption des IFRS, art. 4). Une dérogation à cette obligation existait jusqu'au 31 décembre 2006 quant à la date d'application des IFRS pour les sociétés dont « seules les obligations sont admises sur un marché réglementé d'un État membre » ou les sociétés dont « les titres sont admis à la vente directe au public dans un pays tiers et qui utilisent à cet effet des normes acceptées sur le plan international » – telles les US-GAAP – depuis un exercice ayant commencé avant la publication du Règlement sur l'adoption des IFRS (Règlement sur l'adoption des IFRS, art. 9 et par. 7).

Le règlement sur l'adoption des IFRS prévoit par ailleurs une option selon laquelle les États membres peuvent prescrire ou tolérer l'application des IFRS pour les comptes consolidés des sociétés ne faisant pas appel public à l'épargne (Règlement sur l'adoption des IFRS, art. 5 b)). L'Allemagne et la France autorisent une telle application des IFRS pour les comptes consolidés des sociétés non-cotées (Allemagne: § 315a HGB; France: art. L 233-24 Code de Commerce et art. 1 Ordonnance Nr. 2004-1382 du 20 décembre 2004).

La portée de la nouvelle stratégie d'harmonisation se manifeste enfin au regard de la réglementation des comptes annuels (*Wüstemann/Kierzek* 2006, p. 15). Le « législateur européen », se référant à l'existence de problèmes d'ordre juridique et fiscal, s'est abstenu de codifier une application obligatoire des IFRS pour les comptes annuels (*EC* 2000, n°17). Le Conseil laisse néanmoins aux États membres le libre choix de prescrire, de permettre ou de proscrire l'application des IFRS pour les comptes annuels de toutes les sociétés (cotées ou non-cotées) (Règlement sur l'adoption des

IFRS, art. 5 a) et b) et par. 13). L'Allemagne, la France ainsi qu'un bon nombre d'autres États membres interdisent l'établissement d'un jeu unique de comptes annuels selon les norms IFRS. En Allemagne la publication de comptes annuels établis selon les normes IFRS est néanmoins suffisante pour l'accomplissement des obligations légales de publicité (§ 325 par. 2a HGB). On observe cependant que les entreprises du Dax 100, supposées être les destinataires prioritaires de ces règlements, n'utilisent pas cette option. *Böcking/Dreisbach/Gros* identifient trois raisons pour la non-application des IFRS dans les comptes annuels en Allemagne: 1) au niveau international seul les comptes consolidés sont acceptés comme instrument d'information, 2) l'établissement d'un jeu supplémentaire de comptes annuels conformes aux IFRS est coûteux et 3) la publication de comptes annuels IFRS n'est pas d'usage au niveau international et pourrait révéler des informations sensibles susceptibles d'affaiblir la position concurrentielle de l'entreprise.[15]

1.1.3. La procédure europénne d'adoption des IFRS

La Commission Européenne met en oeuvre sa nouvelle stratégie d'harmonisation comptable au moyen du Règlement sur l'adoption des IFRS. Le règlement, comme instrument du droit matériel européen, a « une portée générale » et est « obligatoire dans tous ses éléments et ... directement applicable dans tout Etat membre » (Art. 288 Traité sur le fonctionnement de l'Union Européenne). À la différence des directives préalables qui liaient les États membres « quant au résultat à atteindre, tout en laissant aux instances nationales la compétence quant à la forme et aux moyens » (Art. 288 Traité sur le fonctionnement de l'Union Européenne), le règlement garantit une application directe des mesures d'harmonisation comptable (*Ledouble* 2005, p. 4; *Bleckmann* 1997, p. 160) et réduit par là même les différences résultant de l'application des normes européennes dans les différents États membres.

L'application des IFRS conformément au Réglement sur l'introduction des IFRS présuppose que ces normes soient transformées auparavant en droit européen

[15] Cf. *Böcking/Dreisbach/Gros* 2008, p. 213.

(*Buchheim/Gröner/Kühne* 2004, p. 1783; *Beiersdorf/Bogajewskaja* 2005, p. 7; *Imwinkl* 2007, p. 290; *Oversberg* 2007, p. 1597). L'adoption des IFRS s'effectue via une procédure de « comitologie » basée sur les propositions du *Committee of Wise Men* sous la direction d'*Alexandre Lamfalussy* (*Ausschuss der Weisen* 2001; *Lamfalussy* 2001, pp. 1287–1294 notamment pp. 1289–1290; Règlement sur l'adoption des IFRS, art. 3 par. 1; *ECOFIN-Council* 2000, p. 2; *Lanfermann* 2007, p. I). La Commission Européenne (CE), l'Accounting Regulatory Committee (ARC) ainsi que le Parlement Européen (PEU) sont les principaux acteurs de ladite procédure d'adoption des IFRS (Règlement sur l'Adoption des IFRS, art. 6 par. 1 et par. 10; Décision du Conseil 1999/468/EG du 28 juin 1999, art. 5 par. 1; *Oversberg* 2007, p. 1597). Ces instances sont soutenues par le European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) (*Richard* 2005a, p. 26–27; *Wüstemann/Kierzek* 2008, p. 15; *Buchheim/Knorr/Schmidt* 2008, pp. 337–341; *PWC* 2008, par. 250), qui conseille la Commission Européenne en toute question relative à l'application des IFRS en Europe (*EC-EFRAG* 2006, § 1), ainsi que par la Standard Advice Review Group (SARG) instaurée en 2006 et chargée d'évaluer l'objectivité et la neutralité des recommandations de l'EFRAG (*Imwinkl* 2007, p. 293).

Le processus d'adoption des IFRS débute avec la publication d'un IFRS par l'IASB. Cette norme est présentée à l'EFRAG en vue d'un premier examen de conformité avec le droit comptable européen (*EC-EFRAG* 2006, § 1 a); *Imwinkl* 2007, p. 291).

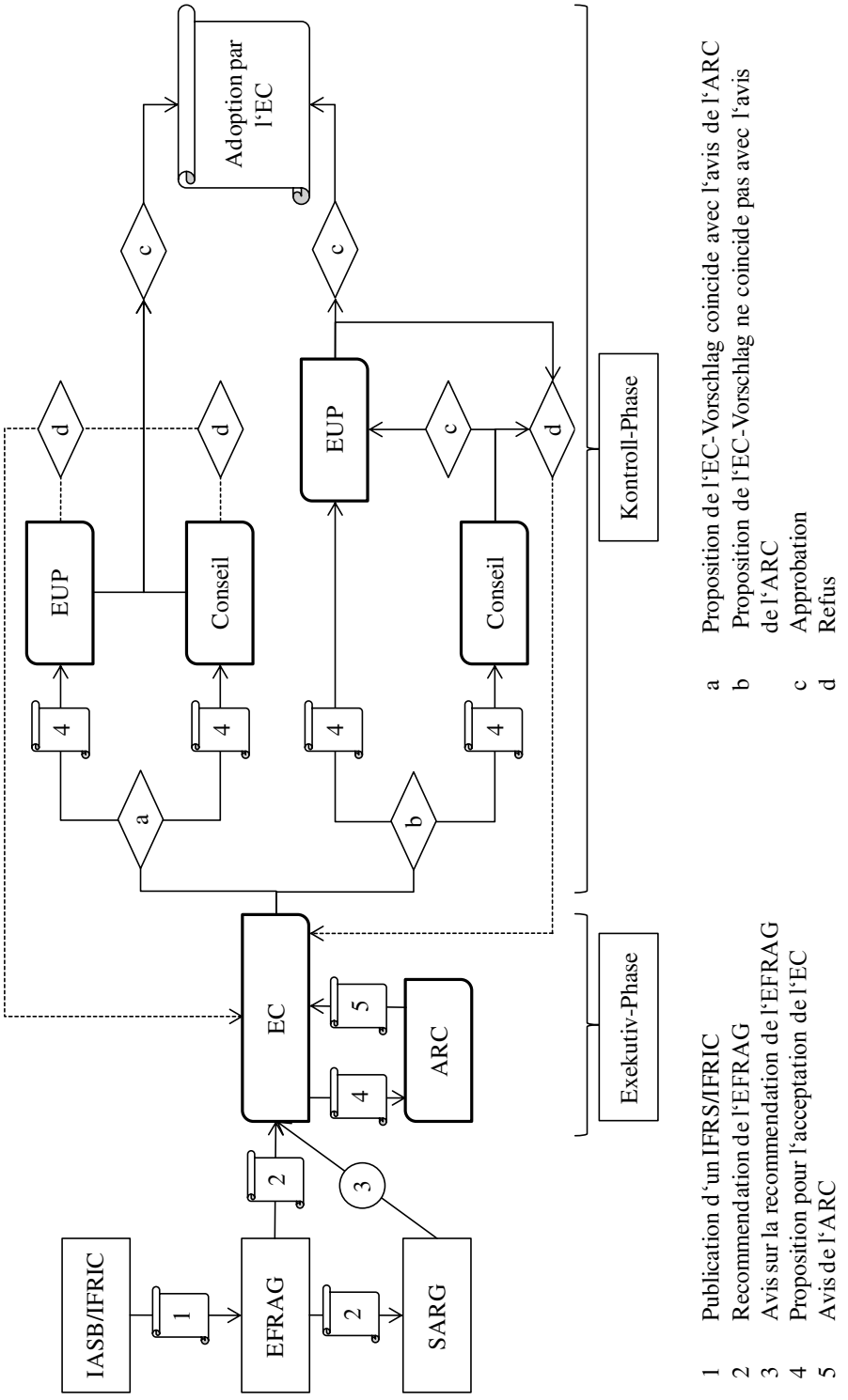


Fig. 2: Procédure d'adoption des IFRS[16]

[16] Cf. *Buchheim/Gröner/Kühne* 2004, pp. 1784; *DRSC* 2006, pp. 27; *Oversberg* 2007, pp. 1600–1601.

La recommandation de l'EFRAG, pour laquelle l'organe consultatif dispose d'un délai de deux mois (*Oversberg* 2007, p. 1598), forme la base sur laquelle la Commission Européenne élabore une proposition d'acceptation (positive ou négative). Cette proposition est présentée à l'ARC (*Beiersdorf/Bogajewskaja* 2005, p. 8) qui rédige ensuite un avis concernant la conformité de cette proposition de la Commission Européenne avec les exigences de l'Art. 3 du Règlement sur l'Adoption des IFRS (Règlement sur l'adoption des IFRS, art. 6; Décision du Conseil 1999/468/EG du 28 juin 1999, art. 5 par. 2). Selon ce texte l'acceptation des IFRS en droit européen requiert que les informations financières transmises par les comptes annuels ou consolidés établis selon les normes IFRS suffisent aux revendications fondamentales des directives européennes sur les comptes annuels et consolidés (Règlement sur l'adoption des IFRS, par. 9). Elles doivent notamment satisfaire au principe de True-and-Fair-View, aux critères qualitatifs de compréhensibilité, de fiabilité et de comparabilité codifiés dans les directives et ne pas enfreindre l'intérêt public européen (Règlement sur l'adoption des IFRS, art. 3 par. 2 et par. 9).

L'organisation de la phase de contrôle qui succède à cette première phase exécutive est dépendante de la nature de la recommandation (positive ou négative) formulée par l'ARC (*Lanfermann/Röhricht* 2008, p. 826). Si l'ARC approuve la proposition de la Commission Européenne la promulgation d'un décret d'acceptation présuppose que la proposition soit approuvée ou du moins tacitement tolérée par le Parlement Européen et le Conseil Européen (*DRSC* 2006, p. 14). Si l'une des deux instances refuse la proposition de la Commission Européenne en argumentant que celle-ci dépasse ses compétences d'exécution, que la proposition enfreint les principes de subsidiarité ou est inconciliable avec les objectifs du Règlement sur l'adoption des IFRS, l'endossement ne peut être réalisé (Décision du Conseil 2006/512/CE du 17 juillet 2006, par. 2). Si l'ARC rejette la proposition de la Commission Européenne, la proposition doit être présentée au Conseil Européen en vue d'une décision et au Parlement Européen pour en prendre acte (*Oversberg* 2007, p. 1599). Dans le cas où le Conseil Européen refuse la proposition de la Commission Européenne à la majorité qualifiée pour l'une des raisons précitées, la procédure d'acceptation échoue. Si le Conseil Européen approuve ou s'il ne prend aucune décision pendant la période de deux mois

prévue pour ce procédé, la proposition de la Commission Européenne doit être présentée au Parlement Européen – dans le premier cas pour une expertise de contrôle, dans le second cas pour une prise de décision (Décision du Conseil 2006/512/CE du 17 juillet 2006, art. 5a par. 4 c) et 4d)). À supposé que le Parlement Européen ne fasse pas obstacle à la proposition de la Commission Européenne dans un délai de quatre mois, cette dernière peut promulguer un décret d'acceptation. Dans le cas contraire, l'endossement échoue (*DRSC* 2006, p. 15).

Dans les cas de grande urgence la Commission Européenne est autorisée à promulguer (784) une mesure législative sans avoir consulté ni le Parlement Européen ni le Conseil Européen à condition qu'il existe un avis favorable de l'ARC. Le Parlement Européen et le Conseil Européen ont alors un droit de veto exerçable dans un délai d'un mois à partir de la date de publication de la mesure législative. Dans tous les scénarios, dans lesquels le Parlement Européen ou le Conseil Européen exercent leur droit de veto, la Commission Européenne a la possibilité de présenter une proposition modifiée concernant l'acceptation de ladite norme IFRS (Décision du Conseil 2006/512/CE du 17 juillet 2006, art. 5a par. 3 c), par. 4 c) et par. 6).

La procédure de réglementation avec contrôle ainsi que le droit de veto du Parlement Européen et du Conseil Européen ne correspondent pas à une légitimation purement formelle conférant force légale à l'acte législatif de la Commission Européenne. La nouvelle procédure de réglementation avec contrôle concède bien plus à ces deux instances des moyens d'ingérence essentielles dans le processus d'adoption des IFRS (*Oversberg* 2007, p. 1601). En même temps cette procédure réglementaire avec contrôle s'avère plus complexe et probablement plus longue que la procédure sans contrôle appliquée antérieurement (*Lanfermann/Röhricht* 2008, p. 827–829; *Imwinkl* 2007, p. 292; *Lanfermann* 2007, p. I).[17] La mise en application de la procédure réglementaire avec contrôle s'oppose en conséquence à la dynamisation de la procédure législative, telle qu'elle était à l'origine visée par la Commission *Lamfalussy*.

[17] Ainsi par exemple dans le cas de l'endossement de la norme IFRS 8, voir *Oversberg* 2007, p. 1600 et suivante. Pour une comparaison de la procédure réglementaire avec et sans contrôle voir *Imwinkl* 2007, pp. 291–294; *Oversberg* 2007, pp. 1597–1602.

L'adoption à court terme des modifications de la norme IAS 39 (*EC* (2008b)) concernant la (re)classification des instruments financiers (*Dobler/Kuhner* 2009, pp. 24–33; *IDW* 2008, pp. 1–8; *Gilgenberg/Weiss* 2009, pp. 183–184) en droit européen ne s'oppose qu'en apparence à cette constatation. Dans ce cas spécifique l'IASB, ignorant le processus de Due Process, adoptait le 13 octobre 2008 les règles modifiées de l'IAS 39 relatives à la (re-)classification des instruments financiers (*Gilgenberg/Weiss* 2009, p. 183). Ces modifications furent adoptées en droit européen le 15 octobre 2009 uniquement deux jours après la prise de décision de l'IASB (*Petersen/Zwirner* 2009, p. 68). Il faut cependant prendre en considération que dans ce cas spécifique la mesure législative s'inscrit dans le contexte de la crise financière. Elle reflète de surcroît l'ingérence croissante de l'Union Européenne dans le processus d'élaboration des normes IFRS. En effet, les modifications de la norme IAS 39 furent prises par l'IASB suite à la pression politique de l'Union Européenne. Une adoption de la norme par le Parlement Européen et le Conseil Européen dans le cadre du processus d'endossement était donc plus que probable (*DRSC* 2008b).

1.2. Transformation des IFRS dans le droit comptable en Allemagne et en France

1.2.1. Motifs

L'option relative à l'application des IFRS pour les comptes annuels est mise en oeuvre de façon très différenciée par les États-membres de l'Union européenne (*EC* 2008a, *KPMG* 2008, p. 318–319). À ce jour, seuls la Bulgarie et Chypre prescrivent une application obligatoire des IFRS pour les comptes annuels, sachant qu'en Bulgarie les petites et moyennes entreprises ne faisant pas appel public à l'épargne sont exemptes de l'application des IFRS. Les autres États-membres ont préféré soit 1) permettre l'application des IFRS pour toutes les entreprises comme la Finlande, l'Irlande, la Norvège, le Portugal, la Slovaquie et la Grande-Bretagne, soit 2) la proscrire comme l'Allemagne, la France, la Belgique, l'Autriche, la Roumanie, la Suède, l'Espagne et la

Hongrie[18] (*Hennrichs* 2008, p. 415–416), soit 3) codifier une application différenciée des IFRS pour les comptes annuels des entreprises faisant appel public à l'épargne (*EC* 2008a): ainsi le Luxembourg et la Pologne prévoient un droit d'option pour la première catégorie d'entreprises et une interdiction pour la seconde catégorie ; la Grèce, l'Islande, la Lettonie et la République tchèque ont opté pour une obligation d'application des IFRS pour les entreprises faisant appel public à l'épargne et pour une interdiction pour le reste des entreprises ; et le Danemark, l'Estonie, l'Italie, la Lituanie et Malte ont combiné une obligation pour le premier type d'entreprise avec un droit d'option pour le second type. Les efforts des instances nationales de standardisation reflètent donc incontestablement une certaine nécessité de tenir compte des exigences accrues des destinataires de l'information financière vis-à-vis des comptes annuels des entreprises faisant appel public à l'épargne et de protéger par la même occasion les « petites » entreprises des charges trop élevées qui vont de pair avec l'application des IFRS (*Budde* 1996, p. 91; *Budde/Steuber* 1997b, p. 585; *Budde/Steuber* 1997a, p. 14; *Budde* 1998, p. 507; *Budde/Steuber* 2001, pp. 59–61; *Radwan* 2008, p. 413–414; *Sellhorn/Gornik-Tomaszewski* 2006, p. 188; *Gros* 2008, p. 468–469; *Göbel/Kormaier* 2007, pp. 519–532).

Les États-membres tels que l'Allemagne ou la France qui interdisent strictement l'application des IFRS pour les comptes annuels de toutes les entreprises motivent leur choix en se référant au droit civil et au droit fiscal (BR–Drucks. 326/04; *CNC* 2005a; *CNC* 2005b; pour une critique de cette argumentation *Böcking* 2007, pp. 68–70). En effet, les comptes annuels servent dans ces pays non seulement comme instrument de l'information financière mais également de base pour le calcul de l'impôt (Allemagne: § 5 par. 1 EstG; France: Art. 38 quater annexe III CGI) et des dividendes distribuables (§§ 57 par. 3 et 58 par. 4 AktG;Art. 346 par. 1 Lois n°66-537 du 24 juillet 1966). Le système monofonctionnel des IFRS (*Hennrichs* 2008, p. 420), qui assigne aux comptes de fin d'année la seule fonction de mettre à disposition l'‘information

[18] Ces États-membres disposent d'un droit comptable historiquement évolué et éprouvé,. La Belgique prescrit l'application des IFRS pour les comptes annuels des sociétés de crédit-immobiliers. L'Allemagne, la Hongrie et la Roumanie autorisent pour toutes les entreprises l'établissement de comptes annuels IFRS à des fins de publications.

financière, n'est pas – telle est l'argumentation – susceptible de satisfaire ces buts pluralistes des comptes annuels dans ces pays (BR–Drucks. 326/04, p. 45).[19] La forte accentuation de l'idée de *fair value* et la comptabilisation de bénéfices non-réalisés s'opposeraient notamment au but principal des comptes annuels, à savoir la protection des créanciers, et iraient de pair avec un transfert des risques sur les créanciers (*Hennrichs* 2008, pp. 421–424; *CNC* 2005a, p. 8). Enfin une imposition sur la base des IFRS impliquerait, selon les critiques, d'enfreindre le principe d'équité de l'impôt, de déléguer certaines compétences législatives à une organisation non-légitimée par la constitution et irait de pair avec des recettes fiscales (très) fluctuantes (*Kirchhof* 2000, pp. 681-692; *AHR* 2002, p. 2378 et suivante; *Böcking/Gros* 2007, p. 2341–2342).

Malgré cette critique ni l'Allemagne, ni la France ne sont entièrement défavorables à une application des IFRS pour les comptes annuels. Les deux pays favorisent en fait une transformation contrôlée des IFRS dans leur droit comptable national.

1.2.2. L'adoption tardive des IFRS en Allemagne via le *Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz*

En Allemagne le Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, c.a.d. la loi relative à la modernisation du droit comptable allemand (BilMoG du 25 mai 2009, p. 1102) est entrée en vigueur à la date du 29 mai 2009. Les modifications des règles comptables qui vont de pair avec cette loi réformatrice sont les plus étendues depuis le Bilanzrichtlinie-Gesetz (BiRiLiG) de 1985 (Bilanzrichtlinien-Gesetz du 19 décembre 1985, p. 2355), c.a.d. la loi transposant la 4ème Directive européenne relative aux comptes annuels en droit allemand (*Melcher/Schaier* 2009, p. 4; *Lorson* 2009, fig. 1, pp. 4–6). L'élaboration et l'adoption du BilMoG ont duré cinq ans:

[19] Pourtant 17 des 27 États-membres de l'Union Européenne acceptent ou prescrivent une distribution de dividendes basée sur des comptes annuels IFRS. Voir *KPMG* (2008): pp. 319–322.

24 juin 2004	Annonce du BilMoG
8 novembre 2007	Publication du projet BilMoG élaboré par de hauts fonctionnaires
21 mai 2008	Vote du projet gouvernemental BilMoG
17 décembre 2008	Audition des experts au sujet du BilMoG au sein de la Commission juridique
26 märz 2009	Adoption du BilMoG par la Diète fédérale allemande
3 avril 2009	Approbation du BilMoG par le Conseil fédéral allemand (après rectification)
28 mai 2009	Publication du BilMoG au Journal officiel de la République d'Allemagne
29 mai 2009	Entrée en vigueur du BilMoG
1 janvier 2010	Date d'application obligatoire des règles du BilMoG

Tab. 1: Chronologie du BilMoG

Le projet de loi fut mentionné la première fois en 2004 dans le contexte du Bilanzrechtsreformgesetz (BilReG du 4 décembre 2004, p. 3166), la loi relative à la réforme du droit comptable allemand, et devait être finalisé et présenté au public à la fin de cette même année (BT–Drucks. 15/3419, p. 21; *Haller/Eierle* 2004, p. 46). Le premier projet de loi, élaboré par les hauts fonctionnaires du ministère de justice, fut publié trois ans plus tard, le 8 novembre 2007.[20] Le projet gouvernemental du BilMoG (BilMoG-RegE; BT–Drucks. 16/10067), qui devait à l'origine être publié dans les plus brefs délais afin de garantir une application des règles nouvelles à partir du 1er janvier 2008 (*Böcking* (2008), p. 461; *Claussen* (2007), p. I), ne fut publié que le 21 mai 2008. Les experts furent auditionnés au sein du Conseil juridique le 17 décembre 2008. Le BilMoG fut en fin de compte adopté par la Diète fédérale allemande le 26 mars 2009 (BT–Drucks. 16/12407), approuvé par le Conseil fédérál allemand le 3 avril 2009 (BR–Drucks. 270/09) et publié au Journal officiel de la République fédérale allemande le 28 mai 2009. L'entrée en vigueur tardive du BilMoG le 29 mai 2009 s'accompagne d'un décalage de la date de la première mise en application: les règles nouvelles doivent être appliquées pour les comptes annuels établis après le 31 décembre 2009 (*Böcking/Gros*

[20] Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierungs des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG, à consulter sur internet: http://www.standardsetter.de/drsc/docs/press_releases/071108-RefEBilMoG.pdf, actualisé: 8. 12. 2007, consulté: 22. 11. 2008.

2009, p. 355). Cette adoption tardive du BilMoG s'explique par le grand nombre de commentaires critiques auxquels devait faire face le ministère (BR–Drucks. 344/08) et par l'influence de la crise financière (BT–Drucks. 16/10726; *Melcher/Schaier* 2009, p. 4).

Le but principal de la réforme visée par le BilMoG consistait à faire évoluer le droit comptable allemand de façon à créer pour les petites et moyennes entreprises un corps de règles durable, plus faciles et moins coûteuses à appliquer que les règles IFRS (BT–Drucks. 16/10067, p. 1 et p. 32; pour une critique *Niehus* 2008, pp. 1451–1459) tout en conservant les piliers traditionnels du droit comptable allemand, à savoir la fonction de détermination des bénéfices distribuables (Ausschüttungsbemessungsfunktion), le principe de l'unicité du bilan (Maßgeblichkeitsprinzip) et les principes comptables généralement admis (Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung – GoB) (BT–Drucks. 16/10067, pp. 1; pour une critique *Fülbier/Gassen* 2007, pp. 2612; *Rammert/Thies* 2009, pp. 37). Le BilMoG devait ainsi garantir un rapprochement « modéré » des règles comptables allemandes avec les IFRS (BT–Drucks. 16/10067, pp. 34) conformément à la Directive 2006/46/CE du Parlement européen et du Conseil (JO UE Nr. L 224 du 16/08/2006, pp. 1–7) transposé en le droit allemand par l'intermédiaire du BilMoG (*Stibi/Fuchs* 2009, p. 9–10).

La qualité et la comparabilité de l'information financière dans les comptes annuels allemands devaient notamment être améliorées au moyen des règles nouvelles suivantes (BT–Drucks. 16/10067, p. 48):

- Remplacement de l'ancien droit d'option relatif à l'inscription du goodwill acquis à titre onéreux au bilan par une obligation d'inscription du goodwill au bilan et substitution de l'ancienne option d'amortissement par une obligation d'amortir le goodwill sur sa durée d'utilisation (§ 246 par. 1 phrase 2 HGB n.V.).

- Introduction d'une option relative à l'inscription au bilan des actifs immatériels développés par l'entreprise, tels les frais de développement (§ 248 par. 2 n.V.); l'entreprise doit alors comptabiliser un passif

pour le montant de la somme activée afin d'éviter la distribution de bénéfices non-réalisés (§ 268 par. 8 HGB n.V.; *Laubach/Kraus/Bornhofen* 2009, pp. 15–19). Auparavant une inscription des actifs immatériels au bilan n'était possible que lorsque ceux-ci avaient été acquis à titre onéreux (§ 248 Abs.2 HGB a.V.).

- Suppression ultra petita des droits d'option relatifs à la comptabilisation de provisions pour charges (§ 249 par. 1 phrase 3 et par. 2 HGB a.V.).[21]

- Comptabilisation des provisions à leur valeur actuelle et prise en compte des augmentations de prix et de coûts (§ 253 par. 1 et 2 HGB n.V.; *Drinhausen/Ramsauer* 2009, pp. 46–53).

- Introduction d'une obligation pour les banques et autres établissements financiers de comptabiliser les instruments financiers disponibles à la vente à leur valeur actuelle, déduction faite d'un abattement pour risques conforme aux prescriptions de l'autorité de surveillance (§ 340e par. 3 phrase 1 HGB n.V.; *Helke/Wiechens/Klaus* 2009, pp. 35–37; *Melcher/Schaier* 2009, pp. 5–7).

1.2.3. L'adoption précoce des IFRS en France via le Plan Comptable Général

Le législateur français a commencé relativement tôt à faire converger le droit comptable national avec les IFRS (*Delesalle* 2004, p. 3; *Dufour/Filiberti* 2005, p. 3; *PWC* 2008, par. 5790–5790-1) par l'intermédiaire d'un bon nombre d'adaptations du Plan Comptable Général (*PWC* 2008, par. 227). Les premières adaptations du Plan Comptable Général datent ainsi de l'année 1999 et avaient pour objet la comptabilisation des contrats à long terme (IAS 11; *CRC* 99-08; *Wüstemann/Kierzek* 2005, pp. 69–102; *Nobes* 2006, pp. 81–89; *Alexander* 2006, pp. 65–80;

[21] Le droit d'option relatif à la comptabilisation de provisions pour des charges d'entretien dans les trois mois qui suivent la date d'établissement des comptes annuels est maintenu, cf. § 249 HGB n.V.

Wüstemann/Kierzek 2006, pp. 91–116) et les règles relatives au changement de méthodes comptables (IAS 8; *CRC* 99-09). Depuis, des modifications supplémentaires et de nouvelles règles ont été mises en vigeur concernant les définitions et les règles de comptabilisation et d'évaluation des passifs (2000; *CRC* 2000-06) et des actifs (2004; *CRC* 2004-06) et les méthodes d'amortissement et de dépréciation (*CRC* 2002-10; *PwC* 2008, n°5790-1 et 5999-1).

La convergence du droit comptable français avec les normes IFRS répondait à l'origine à la volonté du normalisateur français – le Conseil National de la Comptabilité (CNC) – d'améliorer la qualité de l'information financière transportée par les comptes consolidés tout en maintenant la connexion des règles comptables applicables aux comptes annuels et aux comptes consolidés (*Ledouble* 2005, p. 6; *Ouvrard/Degos* 2008, p. 14). À cette fin le Conseil National de la Comptabilité a institué différents groupes de travail chargés de moderniser et de faire converger les règles du Plan Comptable Général avec les IFRS et d'identifier et de résoudre les problèmes de convergence liés au respect des particularités et spécificités du droit (comptable) nationale (*CNC* 1999). Le groupe IAS/FISCALITÉ est chargé d'identifier les problèmes de convergence liés à la connexion entre le droit comptable et le droit fiscal (*CNC* 2005b), tandis que le groupe IAS/DROIT (*CNC* 2005a) se consacre à l'identification des problèmes de convergence liés au droit des sociétés et au droit civil.

L'adaptation des règles du Plan Comptable Général aux IFRS doit par ailleurs renforcer la position politique du normalisateur français au niveau européen et international, qui peut exprimer sa critique et ses recommandations vis-à-vis de l'EFRAG et de l'IASB (*Scheffler* 2004, p. 71). La stratégie énoncée par le Conseil National de la Comptabilité consiste par conséquent à „Anticiper, Préparer, Participer et Influencer" (*Rossignol* 2007, p. 17). Le Conseil National de la Comptabilité poursuit donc une politique proactive d'ingérence au niveau européen et international, au prix d'un abandon définitif du droit comptable national traditionnel (*Chantiri* 2000, p. 159 ; pour une critique *Rossignol* 2001, p. 57). Cette tactique vise à obliger l'IASB, soucieux d'atteindre un large consentement et une application conforme des normes IFRS, à répondre aux pressions exercées sachant que, dans le cas de contraire, il encourt la perte de reconnaissance des IFRS en France et une codification de normes déviantes des

IFRS. La France a ainsi fortement influencé la modification des règles de l'IAS 39 concernant la classification des instruments financiers (*Schulz* 2009, p. 14).

1.3. Explication des divergence observées entre les résultats des classifications et l'adoption très différentes des IFRS en Allemagne et en France

Les réflexions développées auparavant révèlent la volonté incontestable du législateur allemand et du normalisateur français d'adapter et de faire converger le droit comptable national avec les IFRS, normes estimées être plus modernes et plus actuelles. Compte tenu des similitudes des systèmes juridiques et de la hiérarchie des normes comptables en Allemagne et en France, soulignées par les écrits de comptabilité internationale et de droit comparé, on aurait pu supposer que les processus de convergence des normes nationales avec les IFRS se ressemblent. L'observation des processus de convergence dans les deux pays révèle en revanche de grandes différences: alors que le droit comptable français fit déjà tôt l'objet d'adaptations répétées aux IFRS, le droit comptable allemand n'a en revanche été modifié qu'une seule fois et ce très récemment.

Ce décalage entre l'optique des classifications et l'observation des processus de convergence avec les IFRS résulte, comme il sera démontré ci-après, du contenu informationnel obligatoirement restreint de la classification comme instrument de connaissance.

2. Comparaison et classification comme méthode de connaissance

2.1. Définition et structure de la comparaison

La notion de « comparaison » est à quelques détails près définie de manière identique dans les écrits (*Schenk/Krause* 2001, col. 677). *Leibniz* décrivait déjà la comparaison comme l'activité d'« observer, en quoi deux choses coincident et en quoi elles se différencient de façon à ce que par la reconnaissance de l'une des deux choses l'autre puisse être reconnue » (*Leibniz* 1903/1961, p. 496 – cité par *Schenk/Krause* 2001, col. 677). Il suivait ainsi la définition de *Reimarus* qui constatait en 1766 que « comparer n'est rien d'autre que faire l'effort de reconnaître en quoi deux choses sont identiques ou non; et dans le cas où elles ne le sont pas, en quoi elles diffèrent » (*Reimarus* 1766, par. 12, p. 7). Ainsi selon *Brunswig* « comparer deux objets siginifie les observer attentivement sous l'aspect spécifique de leur relation mutuelle » (*Brunswig* 1910, p. 62).

La structure de base de toute comparaison consiste en au moins deux objets de comparaison (« comparata »), sans lesquels une relation mutuelle ne pourrait pas faire l'objet de l'étude comparative, et en une référence comparative (« tertium comparationis ») (*Schenk/Krause* 2001, col. 677; différemment en revanche *Swanson* 1973, p. 143). Le processus comparatif peut aboutir au résultat que les objets considérés sont identiques ou qu'ils sont différents, donc non-identiques (*Husserl* 1970, p. 55). En même temps une caractéristique commune de deux objets est une condition sine qua non de toute comparaison, sachant que ce n'est qu'elle qui garantit la comparabilité de deux objets: « Two or more instances of a phenomenon may be compared if and only if there exists some variable … common to each instance » (*Zelditch* 1973, p. 267 et pp. 273–288; pour la relativité de toute comparaison au niveau international *Verba* 1973, pp. 310–327).

La considération à la base de toute comparaison suppose par ailleurs l'existence d'un sujet effectuant la comparaison, d'un « esprit » capable de percevoir. *Platon* énonçait ainsi: « Lorsque je perçois, je perçois quelque chose – il est impossible de percevoir sans qu'il y ait une chose percevable; l'objet, qu'il soit doux, aigre ou d'une

autre propriété, doit avoir une relation avec un sujet, avec l'esprit qui le percoit » (*Platon* 1578, p. 160 – cité par *Glasersfeld* 2009, p. 12). *Jaspers* intègre également cette pensée dans sa description des processus de connaissance en énoncant: « Ce que nous pensons, ce que nous décrivons, est toujours une chose différente de nous-même, est un objet que nous, les sujets, visons comme quelque chose en face de nous » (*Jaspers* 1962, p. 30).

La définition et la structure de base de toute comparaison ne donnent pas en elles-mêmes d'instruction concrète quant au déroulement du processus comparatif et à l'application de la méthode comparative. Il faut pour cela retracer les différentes étapes du processus de connaissance qui est à la base de toute comparaison.

2.2. Les étapes du processus de connaissance dans le cadre de la comparaison

Ritter décrit la comparaison comme « une opération de base de la réflexion humaine, de la communication humaine et de l'acquis de connaissances ». Elle se réalise par l'intermédiaire de quatre étapes: la perception, la description, la classification et l'élaboration des hypothèses. Cette opération de base inclut « un processus de réduction de la complexité » nécessaire pour rendre des faits, des phénomènes et des objets comparables et compréhensibles (*Ritter* 1997, p. 4).

Suivant la définition de *Ritter* la comparaison est un processus systématique et itératif qui s'effectue en quatre étapes, au cours duquel le comparateur avance et recule entre les étapes afin de corriger et de compléter les connaissances acquises (*Ritter* 1997, p. 9):

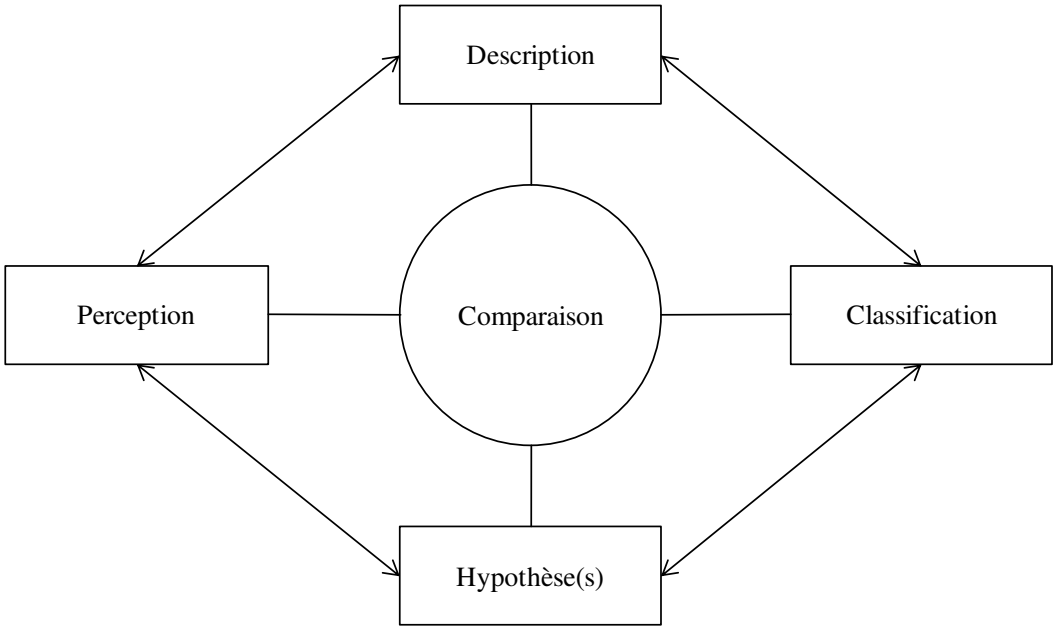


Fig. 3: Les quatre étapes de la comparaison

La perception est un processus sélectif au cours duquel les stimuli des organes sensoriels sont transformés en une représentation de l'environnement (*Stout* 1890, p. 22; *Celan* 2009, p. 56–57). En tant que telle la perception est interprétée comme un processus de « construction de la réalité » comme « ways of world making » (*Goodman* 1988, pp. 7–17): « [O]nly through suitable arrangements and groupings can we handle vast quantities of material perceptually or cognitively » (*Goodman* 1988, p. 14). Toute perception, « toute reconnaissance est une action » (*Maturana/Varela* 1987, p. 32) qui combine des stimuli sensoriels et un travail de mémorisation de l'individu (*Glasersfeld* 2009, p. 22). Ainsi un aveugle perçoit-il l'odeur et les épines d'une rose, tandis qu'une personne voyante perçoit la couleur et la forme de cette rose. Ce qui est perçu d'un objet dans le cadre d'une comparaison est de ce fait toujours dépendant du sujet comparateur (*Ritter* 1997, p. 13, p. 15 et p. 34; *Chambers* 1966, p. 21–22).

La description exprime le résultat de la perception: en tant que telle la description représente déjà un « filtrage de la perception selon certain nombre de critères », car tout objet de comparaison dans sa totalité présenterait autrement une « individualité incomparable » (*Ritter* 1997, p. 4, p. 7 et p. 6). C'est pourquoi la description de l'objet comparé est définie par le *tertium comparationis*, c.à.d. par un référentiel

qui se développe par habitude, par détermination ou par un accord explicite (*Schenk/Krause* 2001, col. 677). Ainsi la personne voyante décrira-t-elle la couleur de la rose comme « rouge », sa forme comme celle d'un « calice ». L'acte de désigner la couleur de « rouge » implique alors un travail de mémorisation, car l'association (automatique) de la perception visuelle avec l'adjectif « rouge » suppose que cette association fut apprise à une date antérieure (*Chambers* 1966, p. 23–24; *Glasersfeld* 2009, p. 22). Cet exemple démontre en même temps que l'individu ne construit pas « sa réalité » de façon purement subjective mais de manière sociale par interaction avec d'autres individus (*Hejl* 2009, p. 128), puisque la dénomination de la couleur perçue comme « rouge » représente une convention de la société dans laquelle l'association « couleur – dénomination » a été apprise. L'interprétation de la réalité par le comparateur est donc toujours marquée par son origine culturelle (*Knirsch* 1970, p. 30; *Hedtkamp* 1974, p. 99; *Kruppa* 1981, p. 14–15).

La comparaison exige au cours d'une troisième étape une spécification autrement dit une structuration des données perçues et décrites – désignée comme « classification » – car une comparaison fondée ne peut pas être générée par une sommation d'une masse de faits (« a summarization of a mass of facts ») mais nécessite bien plus des préconceptions ,des jugements et des estimations („preconceptions, judgements and weightings » ,*Nobes* 1992, p. 32; *Ancel* 1969, p. 214). Ainsi une rose rouge, une rose jaune et un bouton d'or peuvent-ils être classés selon leur espèce en deux catégories « rose – bouton d'or » ou selon leur couleur en deux catégories « fleurs rouges – fleurs jaunes ». La classification réduit ainsi la masse de données aux seuls points communs ou aux différences (majeures) des objets comparés et permet par là-même la description d'objets infiniment complexes (*Ritter* 1997, p. 6–7; *Kalleberg* 1966, p. 75).

La classification des objets comparés dépend de l'objectif de la comparaison (*Berting* 1982, p. 12). Elle forme la base de la quatrième étape de la comparaison, la formulation des hypothèses, c.a.d. des conclusions tirées de la comparaison au vu de l'objectif de la recherche de connaissance (*Ritter* 1997, p. 7). La « classification » et l'« élaboration des hypothèses » sont de ce fait largement dépendantes du domaine scientifique dont émane le comparateur: selon *Habermas* le domaine scientifique agit –

de part ses questions très spécialisées – comme une sorte de « projecteur » qui dirige l'attention du comparateur sur certains aspects de l'objet comparé tandis qu'il en néglige d'autres (« erkenntnisleitendes Interesse », *Habermas* 2004, p. 155; *Ritter* 1997, p. 37).

Ainsi un psychologue et un biologiste ne poursuivront-ils point le même objectif dans le cadre d'une comparaison des fleurs. Alors que le biologiste envisage peut-être de développer une systématique telle celle de *Linné*, le psychologue se servira de la comparaison pour vérifier la théorie constructiviste de la genèse de l'intelligence et de la connaissance humaine (*Glasersfeld* 1997, pp. 98–131) développée par *Piaget*. Il n'effectuera certes pas personnellement la comparaison des fleurs, mais donnera ce devoir à deux enfants de différent âge. L'observation, la description de leurs perceptions et la spécification des fleurs effectuées par les enfants permettra au psychologue – dans le cadre de sa propre comparaison du comportement des deux enfants – de percevoir, de décrire et de classifier les différences de comportement liées à l'âge et de tirer ses propres conclusions en ce qui concerne les stades de développement psychologique de l'enfant afin de vérifier ou de falsifier la théorie de *Piaget*.

La perception, la description, la classification et l'élaboration des hypothèses dans le cadre de la comparaison sont influencées par la conscience du comparateur de la réalité – autrement dit par son « idée reçue de la réalité ». L'influence de la personalité, de la culture et du domaine de recherche du comparateur sur les différentes étapes du processus de connaissance résulte de ce fait en une relativité de toute comparaison et de toute classification (*Gutmann* 1986, p. 13; *Leipold* 1988, p. 2). La réflexion auto-critique est de ce fait une condition sine qua non de résultats fondés dans le cadre de la comparaison. Le postulat d'objectivité dans la science (*Chmielewicz* 1994, pp. 292-322) présume que le scientifique s'efforce de prendre conscience de la primauté de sa conscience, de son expérience vécue, de l'irréductibilité de sa subjectivité (*Ritter* 1997, p. 17): car « l'esprit peut se pencher sur la relation 'intéressée' qui lie le sujet à l'objet »; l'autoréflexion peut en quelque sorte « corriger l'intérêt sans pourtant pouvoir l'annuler » (*Habermas* 2004, p. 163). Il s'agit donc dans le cadre de la réflexion critique de prendre conscience des décisions méthodologiques et des conclu-

sions qui ont influencées le résultat de la comparaison et de la classification et d'en vérifier la validité.

2.3. Relation entre la comparaison et la classification

Selon *Ritter* toute comparaison exige « une définition de catégories et une classification » en vue de réduire la complexité inhérente à tout objet de comparaison (*Ritter* 1997, p. 6). La comparaison implique que les informations acquises au stade de la perception et de la description – 1ère et 2nde étape de la comparaison – sont filtrées dans le cadre d'une 3ème étape de la comparaison, la classification: cette définition et délimitation des catégories dans le cadre de la classification fonctionnent comme « une paire de lunettes » qui permet l'identification des similitudes des objets comparés (*Ritter* 1997, p 7; *Kalleberg* 1966, p. 75)

Roberts en revanche interprète la comparaison comme une étape essentielle de toute classification: « [T]he process of comparison has already taken place in the act of classification », sachant que tout processus comparatif fait recours à une sélection d'attributs, qui elle seule permet l'identification des points communs et des différences des objets examinés (*Roberts* 1995, p. 643).

Les thèses soutenues par *Ritter* et *Roberts* ne sont pas per se inconciliables ce qui peut être démontré moyennant les études de *Seidler* et *Previts*:

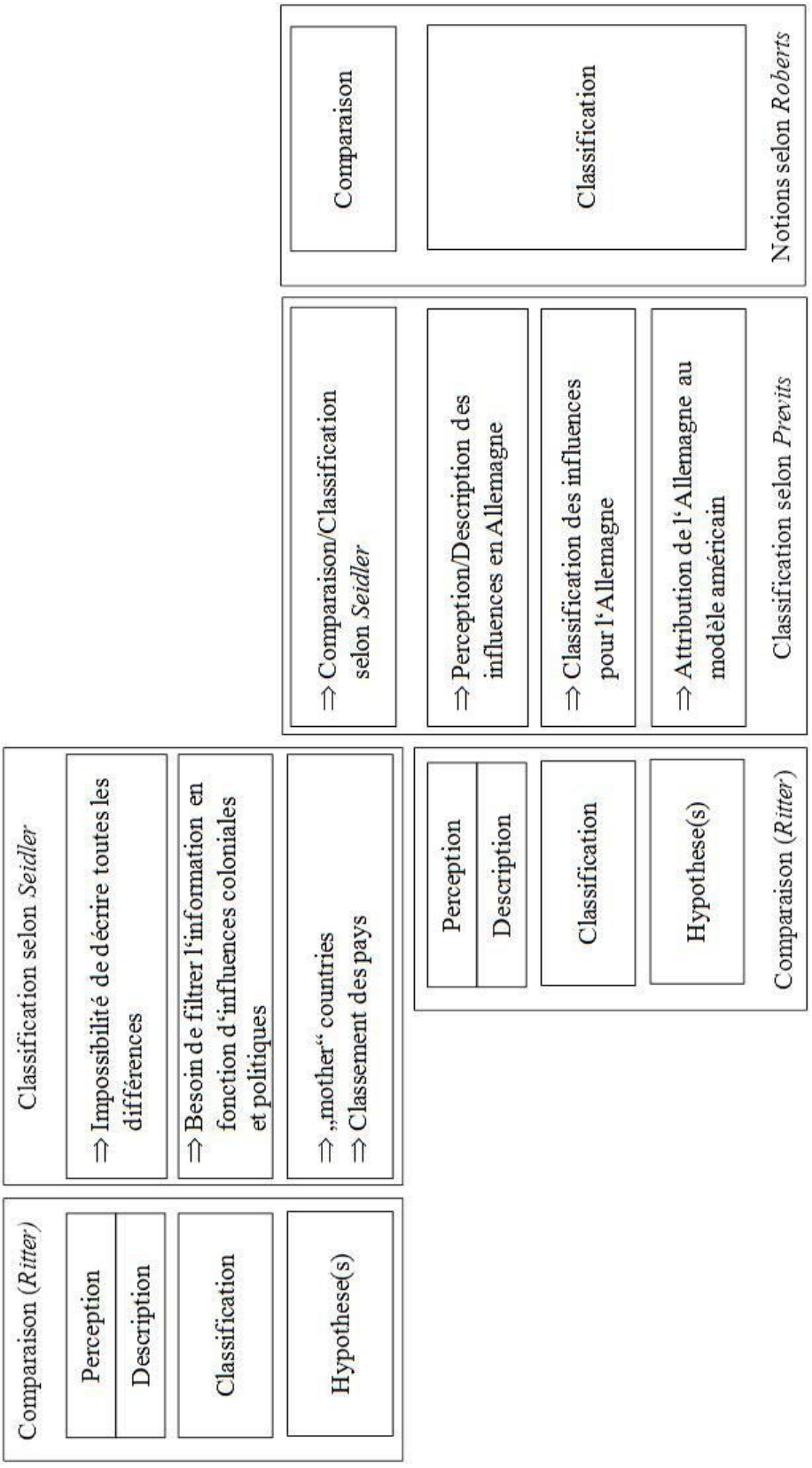


Fig. 4: La comparaison comme processus iterératif et définition de la notion de comparaison par *Ritter* et *Roberts*

Le concept des « sphères d'influences » de *Seidler* (1967a, p. 775) constitue le point de départ de la classification de *Previts*. *Previts* prend ce concept comme base de sa propre classification en élargissant cependant son échantillon de pays en intégrant la comptabilité allemande. Suite à sa comparaison, *Previts* avance l'hypothèse que la comptabilité allemande doit être attribuée au groupe de pays appliquant le « modèle comptable américain » (*Previts* 1975, p. 3).

L'étude de *Seidler* est fondée sur la constatation que la comptabilité américaine comprend un tel nombre de facettes qu'il est déjà impossible de la décrire en détail, sans parler de la comparer avec des comptabilités étrangères, toutes aussi complexes: « [t]he magnitude of the subject … precludes any attempt at a purely descriptive … approach ». C'est pourquoi *Seidler* n'énumère et ne décrit pas dans son étude la totalité des différences entre les comptabilités étudiées. *Seidler* se concentre au contraire sur les seuls facteurs d'influence ayant contribué au développement des spécificités nationales des différents systèmes comptables et formule l'hypothèse de l'existence de trois « 'mother' countries » (pays mères) de la comptabilité, auxquels il affilie tous les autres pays ainsi que leur système comptable (*Seidler* 1967a, p. 775).

L'étude de *Seidler* présente donc toutes les étapes de connaissance de la comparaison – même la troisième étape de la classification – dans le sens de *Ritter*. Il s'en suit que les notions de « comparaison » de *Ritter* et celle de « classification » de *Robert* peuvent être considérées comme synonymes. Car la classification selon *Robert* n'aboutit pas à un résultat absolu, à une planisphère unique des systèmes comptables, mais constitue la comparaison comme un « processus de classification » (*Roberts* 1995, p. 643).

La comparaison tout autant que la classification sont donc des processus de connaissance comprenant les démarches « perception », « description », « classification » et « formation des hypothèses ».

3. Dépendance culturelle de la perception de systèmes comptables

La dépendance culturelle de la perception fait dans la littérature comptable internationale l'objet de nombreuses discussions avec le leitmotiv de la comptabilité comme mode de communication (« accounting as a means of communication » ,*Evans* 2004, pp. 210–248); ces articles sont à distinguer de ceux relatifs au thème de la comptabilité en tant que language (« accounting as a language ») (*Avery* 1953, pp. 83–87; *Wilkinson* 1964, pp. 133–139). Des études linguistiques dédiées à l'interprétation et la perception du concept de True and Fair View (*Aisbitt/Nobes* 2001, pp. 83–90; *Alexander* 1993, pp. 59–80), à l'importance du principe de prudence (*Evans/Nobes* 1996, pp. 361–373) ou à l'interprétation de la notion de probabilité dans le cadre de la comptabilisation des provisions pour risques (*Doupnik/Richter* 2002, pp. 15–35; *Laswad/Mak* 1994, pp. 1–19) révèlent que des différences culturelles engendrent des différences de perception du réel : « cross-cultural differences do give rise to differences in the cognitive structure within which meaning is held » (*Bagranoff/Houghton/Hronsky* 1994, p. 54). En effet la langue n'est pas uniquement un instrument servant à la reproduction vocale de la pensée mais détermine bien plus l'expérience, la réflexion et l'action d'un individu – autrement dit sa vue du monde (*Whorf* 2006, p. 212).

Le fait que le même terme c.a.d. le même concept soit utilisé dans différents pays ne permet pas en conséquence de conclure à une interprétation équivalente quant à leur contenu (*d'Arcy* 1999, p. 18–19). Pour l'Allemagne et la France le principe de prudence peut être cité comme un exemple. Bien que codifié comme un principe fondamental de la comptabilité dans les deux pays, la comparaison de la jurisprudence du BFH et des règles du Plan Comptable Général relatives au traitement comptable des contrats à long terme révèle différentes interprétations de ce principe dans les deux pays: le BFH n'approuve une réalisation partielle des bénéfices au compte de résultat que lorsque le contrat prévoit une facturation et un paiement partiel ou une livraison de parties nettement séparables du reste de la production (Décision du BFH du 5 mai 1976 I R 121/74, BStBl. II 1976, pp. 541–543); le Plan Comptable Général permet en revanche de réaliser les bénéfices selon la méthode à l'avancement (*PCG* 2007, art. 380-1.1.).

Inversement l'utilisation de termes et concepts comptables différents ne va pas automatiquement de pair avec une comptabilisation divergente du même phénomène dans deux systèmes comptables (*d'Arcy* 1999, p. 18–19). Le comparateur doit de ce fait prendre soin de ne pas laisser sa propre compréhension (culturelle) de la réalité influencer l'analyse et l'interprétation du phénomène « étranger » faisant l'objet de la comparaison.

4. Pluralisme conceptionnel et méthodologique inhérent au « système comptable » comme objet de connaissance

4.1. Le droit comptable, un système de complexité organisée

Selon la théorie systémique la comptabilité peut être interprétée comme un système social: elle est constituée de la totalité des relations sociales qui existent entre les personnes ou les groupes d'interêst impliqués dans l'établissement des comptes, tels le(s) législateur(s), les entreprises, les experts-comptables, les destinataires des comptes annuels et consolidés ou la science (par référence à la définition de la société comme système social, voir *Gutmann* 1987, p. 20; *Puxty et al.* 1987, p. 282; pour les éléments du système comptable *Breidenbach* 1997, pp. 19–43; *Colasse* 1996c, p. 75).[22] La comptabilité est donc un sous-système du système économique et social qui se trouve en interaction permanente avec d'autres (sous-) systèmes nationaux (et internationaux) de son environnement, puisque les personnes en tant qu'éléments du système comptable agissent non seulement au sein du système comptable, mais également dans les systèmes avoisinés (*Leipold* 1988, p. 8–9):

[22] Les écrits consacrés à la comparaison des règles comptables dans différents pays utilisent régulièrement la notion de «système comptable», voir entre autre les titres de *Ballwieser* 1997: „Grenzen des Vergleichs von Rechnungslegungssystemen…"; *Ordelheide* 1998: „Wettbewerb der Rechnungslegungssysteme …"; *Lopatta* 2000: „Die Erfassung des Goodwill in unterschiedlichen Rechnungslegungssystemen …"; *Collette/Richard* 2002: "Les systèmes comptables français et anglo-saxons"; *Pellens/Gassen* 1998: „Die Bereitstellung von Rechnungslegungssystemen …". En raison de la conformation volontaire ou involontaire à un certain nombre de règles, les systèmes comptables sont attribués au «type de la complexité organisée». Cf. *Leipold* 1988, p. 8; *Baker/Barbu* 2007, p. 604.

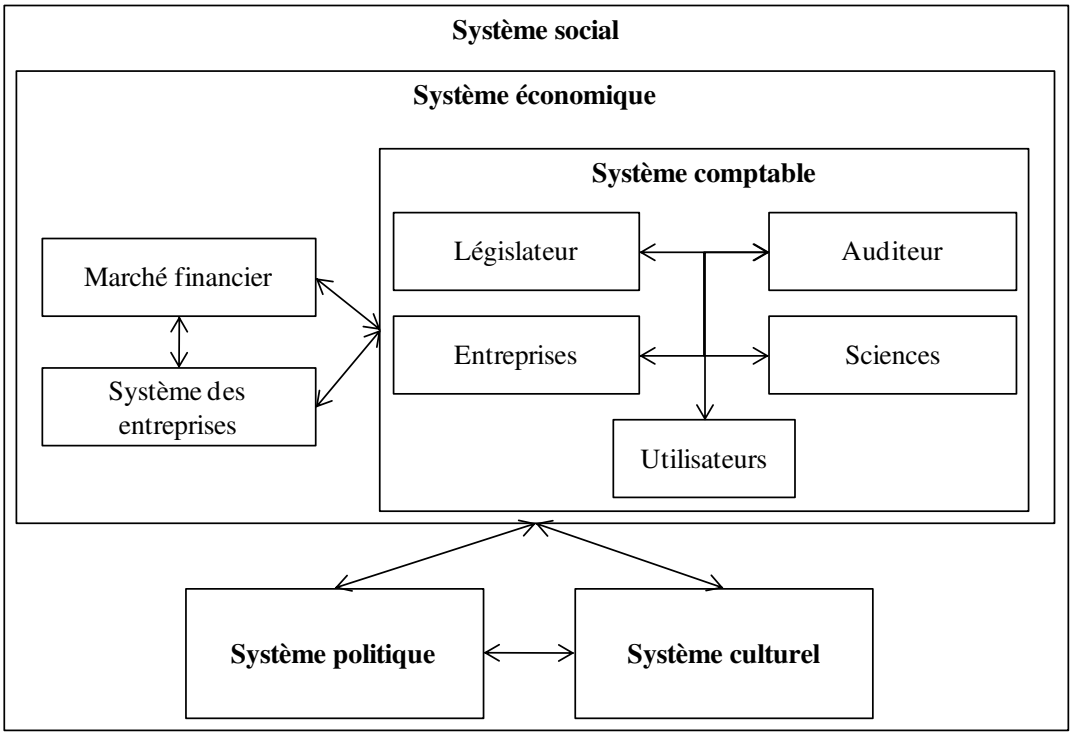


Fig. 5: La comptabilité un système social (*Flower* 1997, p. 27; *Breidenbach* 1997, p. 63)

Ainsi un commerçant obligé d'établir des comptes annuels est-il un élément du système comptable au vu de l'action « établir le bilan ». Mais il est en même temps un élément du système « marché financier », puisqu'il finance son commerce au moyen de capitaux propres ou empruntés. Les interactions existantes entre le système comptable et le système « marché financier » se traduisent alors par exemple sous forme d'exigences accrues relatives à la qualité de l'information financière des entreprises faisant appel public à l'épargne (*Breidenbach* 1997, pp. 43–92; *Pellens/Fülbier* 2000, pp. 572–593).

4.2. Réduction de la complexité inhérente au système comptable au moyen d'indicateurs pour la représentation

La comptabilité étant un système social l'objet de classification n'est pas univalent dans le cadre des différentes classifications de systèmes comptables (*Roberts* 1995, p. 643–644). Le nombre considérable d'éléments et leurs interactions au sein de chaque système comptable compliquent leur compréhension et leur comparaison

(*Gutmann* 1987, pp. 25). *Chambers* souligne que même l'énumération des règles employées aboutit à une description d'une énorme diversité (« rules employed in a given time and place to a given type of circumstances … will present a picture of enormous diversity » ,*Chambers* 1966, pp. 3). La représentation et la comparaison de différents systèmes comptables ne peuvent donc réussir qu'en réduisant la complexité inhérente à chaque système, faute de quoi tout système comptable reste une « individualité incomparable » (*Ritter* 1997, p. 6–7). Pour ce faire, les classifications de systèmes comptables ont recours à une "sélection des attributs" (« selection of attribute(s) » ,*Roberts* 1995, p. 641) supposés caractéristiques de tout système comptable (*d'Arcy* 1999, p. 27).

Ces attributs utilisés dans la littérature comptable internationale pour la représentation et la comparaison des systèmes comptables se laissent classer en attributs extrinsèques et intrinsèques (*Roberts* 1995, p. 639; *Nobes/Parker* 2008, pp. 56–66) et peuvent être affectés à cinq niveaux d'abstraction différents – la culture, l'environnement socio-économique, le processus de normalisation ou de standardisation, les règles comptables ainsi que les pratiques comptables (*Roberts* 1995, p. 643):

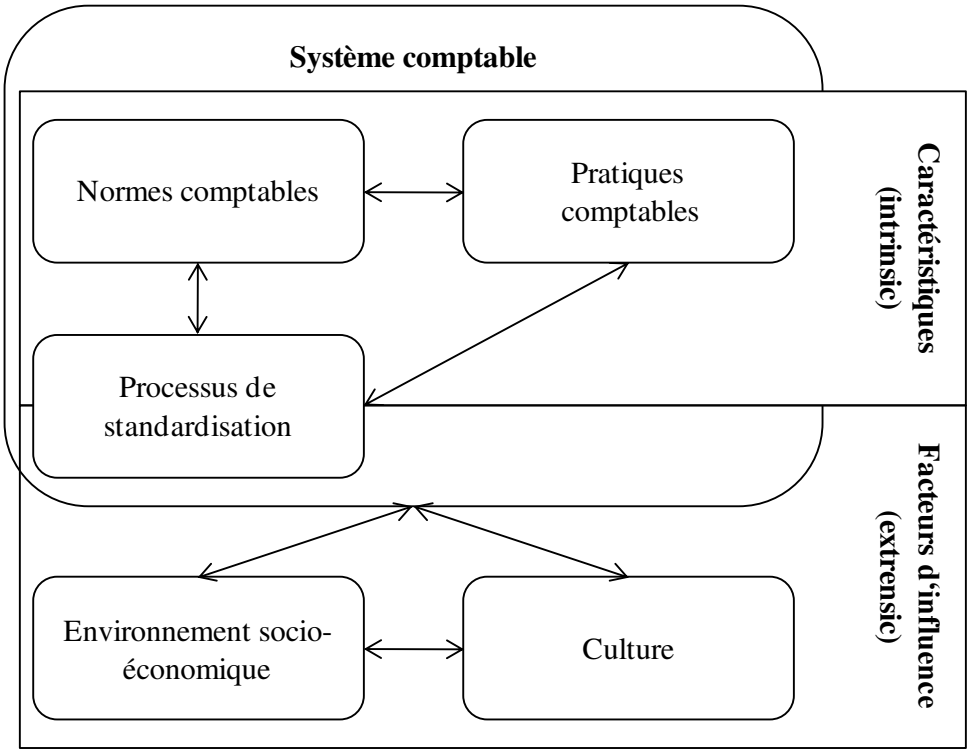


Fig. 6: Perspectives et niveaux d'abstraction des classifications (intrinsic vs. extrensic)

Les études intrinsèques sont centrées sur l'analyse et la comparaison des systèmes comptables eux-mêmes (*Nobes/Parker* 2008, p. 56). La classification est fondée sur une comparaison détaillée des règles comptables ou des pratiques comptables (*Roberts* 1995, p. 639). Les spécificités des systèmes comptables nationaux sont par exemple déduites de phénomènes observables, tels les pratiques comptables, recueillis au moyen de questionnaires (*d'Arcy* 1999, p. 85).

Sont qualifiées d'extrinsèques en revanche les études et classifications adoptant une perspective externe à l'objet de connaissance (*Werner/Zimmermann* 2009, p. 97; *Nobes/Parker* 2008, pp. 56–60). Dans ce genre d'études la classification n'est pas basée sur la forme concrète des règles ou pratiques comptables mais plutôt fondée sur les facteurs d'influence des systèmes comptables (*Gray* 1988, p. 1; *Cook/Wallace* 1990, p. 79). Ainsi dans le cadre des classifications qui peuvent être attribuées au niveau d'abstraction « culture » (*Jaggi* 1975, pp. 75–84; *Harrison/McKinnon* 1986, pp. 233–252; *Gray* 1988, pp. 1–15), le groupement de systèmes comptables suit l'hypothèse de la théorie du déterminisme culturel (*Cultural Determinism Theory*) selon laquelle le système comptable d'un pays est fortement influencé par sa culture (pour la notion de « culture » *Bloom/Long/Collins* 1994, pp. 266–268). Une argumentation semblable est reprise par les classification qui suivent la théorie du déterminisme environnemental (*Environmental Determinism Theory*) visant à expliquer les différences ou les similitudes entre différents systèmes comptables au moyen de facteurs d'influence socio-économiques, tels le système d'éducation, le système financier, le système légal ou le système fiscal (cf. *Gray* 1989, p. 292; *Meek/Saudagaran* 1990, p. 150) ; ces facteurs se sont développés dans un pays au fil du temps (*Cook/Wallace* 1990, pp. 79–110; *Gernon/Wallace* 1995, pp. 54–106; *Böckem/d'Arcy* 1999, pp. 60–76).

Les classifications basées sur la comparaison du processus de normalisation comptable peuvent être soit qualifiées d'intrinsèques soit d'extrinsèques (*Nobes/Parker* 2008, p. 55). Dans le cadre d'une étude qualifiée d'intrinsèque les systèmes comptables sont assimilés aux processus de normalisation comptable sur lesquels ils se fondent et regroupés en fonction de leurs similitudes. Les différences entre les systèmes comptables, c.a.d entre les processus de normalisation, sont expliquées au moyen de la théorie du déterminisme culturel (*Bloom/Naciri* 1988, pp. 70–97). Une étude qualifiée

d'extrinsèque considère au contraire le processus de normalisation comptable comme le facteur d'influence des règles et pratiques comptables qui forment un système comptable au sens de la théorie du déterminisme environnemental (*Puxty et al.* 1987, pp. 273–291).

Il existe en conséquence une multitude d'indicateurs appropriés pour décrire et comparer différents systèmes comptables qui de surcroît peuvent être combinés entre eux. Le système comptable en lui-même comme objet complexe de connaissance explique donc la relativité de toute comparaison et de toute classification de systèmes comptables, notamment en ce qui concerne le regroupement de l'Allemagne et de la France dans un groupe caractéristique d'une comptabilité européenne:

	Niveau d'abstraction					**Association Allemagne au modèle comptable européen**	**Association France au modèle comptable européen**
	Culture	**Environ. Socio-culturel**	**Norma-lisation**	**Normes comptables**	**Pratiques comptables**		
Hatfield (1911)					X	X	X
Seidler (1967)		X				non considéré	X
Mueller (1968)		X				non considéré	non considéré
Previts (1975)		X				modèle américain	X
Frank (1979)	(X)	(X)			X	modèle américain	X
Nair/Frank (1980)	(X)	(X)			X	uniquement pour l'évaluation	X
Daley/Mueller (1982)			X			X	X
Nobes (1992)			X			X	X
Doupnik/Salter (1993)					X	X	X
d'Arcy (1999)				X		X	X

Tab. 2: Niveau d'abstraction des classifications analysées

Il ne faut pas oublier par ailleurs que la sélection des indicateurs utilisés pour décrire et comparer différents systèmes comptables est fonction des objectifs individuels, par conséquent très variés, poursuivis par les auteurs des classifications.

Enfin le choix des pays qui font l'objet de la classification relativise lui-même le résultat de cette classification (*Ritter* 1997, p. 61; *d'Arcy* 1999, p. 21): ainsi, par comparaison aux US-GAAP, les IFRS peuvent être désignées comme des normes fortement orientées par des principes, alors que ces mêmes normes IFRS apparaissent peu fondées sur des principes lorsqu'on les compare aux normes comptables allemandes. Même les classifications utilisant les mêmes indicateurs peuvent par conséquent aboutir à des résultats (très) différents.

4.3. Les indicateurs utilisés dans le cadre des classifications comme filtre de l'information

Les classifications ainsi que les comparaisons vont de pair avec une réduction de complexité nécessaire pour décrire les objets (complexes) au prix d'imprécisions dans les cas individuels (*Wieser* 2005, p. 106). Car le filtre – les lunettes de la classification – ne laisse transparaître que les similarités essentielles des objets comparés tandis que leurs différences – donc les caractéristiques spécifiques – sont exclues du résultat de la comparaison (*Ritter* 1997, p. 9).

Un processus de classification comme celui de *Seidler* et *Previts,* qui s'effectue en plusieurs étapes en intégrant les résultats de comparaisons et de classifications existantes, fonctionne comme un filtre multiple sachant que l'ordonnancement suppose une perception : « [o]rderings … pervade perception and practical cognition » (*Goodman* 1988, p. 13). *Previts* se fonde sur les résultats de la classification de *Seidler*. Il s'ensuit que l'étude de *Seidler* détermine « les lunettes » qui permettent à *Previts* d'identifier les similitudes des comptabilités de différents pays. Sa perception et sa description de la comptabilité allemande seront par conséquent centrées sur la détermination des ingérences coloniales, politiques et autres de la Grande Bretagne (modèle britannique), de la France (modèle européen continental) ou/et des États Unis (modèle américain) (*Roberts* 1995, p. 643). La classification de *Previts* ne s'effectue donc plus au niveau de la comptabilité en elle-même, mais bien plus au niveau des facteurs d'influence de la comptabilité. La classification de *Previts* elle-même implique d'autre part un filtrage des informations perçues et décrites concernant les facteurs d'influence: car seul ce filtrage permet un classement de la comptabilité allemande dans le modèle

américain (*Previts* 1975, p. 3). Il aurait également été concevable de classer les systèmes comptables allemand et français dans le même groupe, sachant que le droit comptable allemand fut développé à l'origine en suivant l'exemple du Code de Commerce français et que le plan comptable général en France fut influencé par le plan comptable allemand développé par *Schmalenbach*. De ce fait l'étude de *Seidler*, sur laquelle *Previts* fonde ses résultats, agit comme une sorte de « filtre préliminaire ». Il s'ensuit une sorte de « double filtrage » qui augmente l'effet simplificateur (pour ne pas dire grossier) de la classification (*Wieser* 2005, p. 107).

Pour généraliser, chaque indicateur utilisé pour décrire et comparer différents systèmes comptables fonctionne comme un « filtre préliminaire ». Car la détermination d'un aspect central considéré dans un système comptable – culture, environnement socio-économique, normalisation comptable, règles comptables ou pratiques comptables – et d'une perspective comparative – *intrinsic* vs. *extrinsic* – focalise la perception du chercheur ex ante sur les phénomènes observables à ce niveau. Selon son appréciation subjective et en fonction de l'objectif poursuivi avec la classification, le chercheur déterminera alors les phénomènes décisifs pour la formation des groupes.

4.4. Relativité des critères de délimitation utilisés dans le cadre des classifications de systèmes comptables

Les classifications de systèmes comptables qui associent uni sono les droits comptables allemand et français au modèle comptable européen justifient leur classement par la nature légaliste des ordres juridiques dans les deux pays par opposition aux ordres juridiques des pays anglo-saxons. Ces classements de systèmes comptables présupposent donc une comparaison ainsi qu'une analyse et une interprétation des différences qui existent entre les systèmes juridiques des pays comparés. Ces études font pour cela (explicitement ou implicitement) référence aux résultats du droit comparé (*Daley/Mueller* 1982, p. 5).

Le droit d'un pays constitue – de même que sa comptabilité – un sytème social, caractérisé par les nombreuses interdépendances de ses acteurs (*Rheinstein* 1987, p. 25). Les critères de classification utilisés dans le cadre du droit comparé pour la clas-

sification des ordres juridiques sont de ce fait aussi variés que dans la littérature comptable internationale, sans pour autant que le problème du critère de classification ait été scientifiquement examiné (*Constantinesco* 1983, p. 158) ou qu'un consensus relatif à ces critères ait été établi (*Grote* 2001, p. 12). Les résultats des classifications d'ordre juridiques sont de ce fait tout aussi relatifs que les résultats des classifictions de systèmes comptables (*Grote* 2001, pp. 14–16; *Wieser* 2005, pp. 106–108).

Ainsi les classifications relatives au droit public (*Grote* 2001, p. 23), notamment celles centrées sur le droit constitutionnel (*Wieser* 2005, pp. 98–104), concluent elles à des différences décisives des ordres juridiques allemand et français. *Grote* souligne qu'une différence majeure des deux ordres juridiques quant au droit public résulte notamment de « l'effet normatif des libertés publiques en tant que principes conducteurs du système juridique »: alors que « les libertés publiques ne représentent dans la tradition française que des principes philosophiques » ne servant pas de «critère d'évaluation concret de la légitimité des actions de l'État », « l'ordre constitutionnel allemand » est lui caractérisé depuis 1949 par « la force obligatoire des libertés publiques », qui font autorité en tant que « critère d'évaluation de la légitimité des actions étatiques » (*Grote* 2001, pp. 26–28).

Wieser arrive, dans le cadre de sa classification du droit constitutionnel centrée en premier lieu sur les compétences de la juridiction constitutionnelle, à un résultat similaire à celui de *Grote*. Certes, le droit constitutionnel allemand tout autant que le droit constitutionnel français correspondent à un système de contrôle de la constitutionnalité centralisé, dans lequel le contrôle de la constitutionnalité revient à une juridiction centrale autonome – telle que la Cour constitutionnelle fédérale allemande ou le Conseil constitutionnel français. Ce système diffère du système de contrôle constitutionnel diffus caractérisé par un droit de contrôle incombant à tous les tribunaux (*Wieser* 2005, p. 112–113). Mais à la différence de l'Allemagne, caractérisée par une « reconnaissance complète et sans restriction de la juridiction constitutionnelle », on observe toujours en France un fort « scepticisme vis-à-vis de la juridiction constitutionnelle », qui se traduit par des « compétences toujours restreinte de la Cour constitutionnelle », autrement dit par une « juridiction constitutionnelle à effet réduit » (*Wieser* 2005, p. 114).

La dichotomie entre les États-membres de la Common Law et ceux appartenant à la Code Law, telle que la souligne la littérature de droit comparé, est en revanche basée principalement sur des critères et des spécificités empruntés au droit privé (*Wieser* 2005, p. 107). Ces critères du droit privé et les familles juridiques qui en résultent ne sont cependant pas applicables à d'autres domaines du droit (*Arminjon/Nolde/Wolff* 1950, p. 47), tels le droit public ou le droit constitutionnel (*Grote* 2001, p. 16 et p. 22). Le « principe de la relativité matérielle du droit » (*Zweigert/Kötz* 1996, p. 64) requiert bien au contraire des classifications de systèmes juridiques de tenir compte des particularités du domaine juridique au moyen de critères adéquats (*Wieser* 2005, p. 107–108).

Par conséquent, deux ordres juridiques peuvent appartenir à une même famille juridique en ce qui concerne leur droit privé et en même temps être classés dans différentes familles juridiques en ce qui concerne leur droit constitutionnel (*Zweigert/Kötz* 1996, p. 64). Le principe de la relativité matérielle du droit revêt une grande importance pour la classification de systèmes comptables, sachant que le droit comptable est à la fois droit public et droit privé (*Icking* 2000, pp. 173-201). Ainsi le droit comptable fait-il partie du droit public en ce qui concerne sa fonction de protection des droits des créanciers et du marché financier; le droit comptable garantit en même temps le respect des obligations légales relatives à l'information financière ainsi que le « bon » calcul du bénéfice distribuable et fait donc également partie du droit privé (*Icking* 2000, p. 522; *Müller, W.* 1994, pp. 77-99).

La jonction du droit public et du droit comptable se manifeste également par le fait que les lois – notamment les textes légaux relatifs aux comptes annuels – sont en Allemagne comme en France promulguées sous réserve d'un contrôle (ex post) de leur constitutionnalité et d'un rejet de ces textes par la juridiction constitutionnelle. Celle-ci doit en effet tenir compte des fonctions d'ordre public que remplit le droit comptable. Ce « contrôle constitutionnel » influence en même temps ex ante le processus législatif, puisque le législateur s'efforcera de développer et de promulguer des textes législatifs susceptibles de résister à un contrôle constitutionnel.

Une étude comparative de la comptabilité doit par conséquent prendre en considération d'une part le cadre institutionnel du droit privé et d'autre part le cadre

institutionnel du droit public des pays considérés. Faute de quoi la comparaison négligerait des facteurs d'influence essentiels au développement des systèmes comptables considérés et recèlerait de ce fait le danger de mal interpréter le droit comptable étranger.

5. Les classifications, fondement de la comparaison de systèmes comptables

Sans contester la valeur et la nécessité des classifications pour l'acquisition de connaissances relatives à d'autres systèmes comptables, l'analyse susvisée démontre l'effet simplifiant de toute classification, sachant que toute classification va de pair avec un filtrage des informations perçues et décrites qui s'accompagnent naturellement d'une perte d'informations. Les résultats des classifications ne peuvent donc être utilisés que très prudemment comme base de déduction pour des constatations générales relatives aux systèmes comptables de différents pays.

Les classifications comptables offrent néanmoins une bonne base de départ pour la formulation d'hypothèses. Le chercheur peut ainsi approximer successivement la réalité en vérifiant les hypothèses par de plus amples études, autrement dit en élargissant ou en précisant petit à petit son domaine de recherche encore très schématique dans le cadre de la classification (*Ritter* 1997, p. 22–23). Ainsi l'observation critique des résultats des classifications des systèmes comptables allemand et français mène-t-elle dans le cadre de cette thèse à l'hypothèse que le droit comptable allemand et français – mis à part leurs similitudes soulignées dans la littérature – comportent un bon nombre de différences qui se sont développées au fil du temps et qui s'accompagnent d'une compréhension divergente de la comptabilité dans les deux pays.

C. Utilisation d'une approche systémique dans le cadre de l'analyse du droit comptable allemand et français

1. Motifs pour l'utilisation d'une approche systémique

Dans le cadre d'une étude visant l'analyse du concept de « cohérence interne » (« consistency ») la compréhension de la comptabilité en tant que système social s'avère être un élément central (*Berndt* 2005, p. 104) sachant que la notion de « consistency » est un qualificatif désignant la nature des éléments et des interactions existants au sein d'un modèle comptable national.

Dans les études internationales ayant pour objet la comparaison détaillée de différents systèmes comptables ceux-ci sont en général associés aux systèmes de normes sur lesquels ils se fondent (*Breidenbach* 1997, p. 6–7). Une telle délimitation restreint la comparaison de systèmes comptables au recensement des seules différences quant au contenu des normes comptables (*Werner/Zimmermann* 2009, p. 91). Elle sous-entend par ailleurs une pensée systémique propre aux théories normatives (*Busse von Colbe* 1993, p. 14; *Moxter* 1995a, p. 39–40; *Streim* 2000, p. 114; *Baetge/Zülch* 2001, p. 545; *Kley* 2001, p. 2258), selon lesquelles un certain nombre de normes comptables ne forment un système que lorsque les principes et les règles comptables, en tant qu'éléments du système (*Breidenbach* 1997, p. 6–7), s'ordonnent autour d'un objectif précis et ne comportent aucune contradiction en eux-mêmes.

Pour comprendre et analyser une pensée systémique étrangère ayant évolué historiquement et étant influencée par le cadre institutionnel d'un pays, une telle définition et délimitation des systèmes s'avèrent être inadéquates. Une telle comparaison présuppose bien plus de définir la notion de « système » dans un sens beaucoup plus large, tel que le fait par exemple la théorie systémique. Celle-ci permet non seulement d'identifier les différents éléments d'un système comptable, mais également de comprendre et d'expliquer les relations et interactions existantes entre ces éléments au moyen de facteurs d'influence socio-économiques.

2. La pensée systémique, une pensée permettant d'appréhender la complexité organisée

L'analyse systémique (*Fuchs-Wegner* 1972, p. 83) dérivée de la théorie systémique de *Ludwig von Bertalanffy* (*Gray, W.* 1972, p. 403) offre un modèle de connaissance interdisciplinaire qui permet « d'analyser les caractéristiques et le comportement de structures complexes composés de différents éléments » (*Kurzrock* 1972, p. 8; *Apel* 1986, p. 39).

De manière très générale, un « système » peut être défini comme « une multitude … d'éléments, entre lesquels existent des interdépendances ». Ces interdépendances, autrement dit ces « connexions systémiques » (*Hanssmann* 1987, p. 9), forment tout « le problème de la complexité organisée »: en raison de ces interdépendances les phénomènes formant une « complexité organisée » ne peuvent être réduits à « de simples rapports de causes à effets » – à la différence des phénomènes formant une « complexité désorganisée », dans lesquels « le comportement des éléments peut être exprimé par des lois statistiques » (*Bertalanffy* 1972, p. 20). Leur recensement et leur description supposent bien au contraire d'utiliser « une méthode globale (« holistique ») » (*Hanssmann* 1987, p. 9) permettant d'appréhender le phénomène.

La pensée systémique (*Systemdenken*) – désignée également par la conception systémique (*Systemvorstellung*) ou par le point de vue systémique (*Systemstandpunkt*) – offre une telle manière de voir et d'apprécier les choses en comprenant l'univers comme une « structure de systèmes, où chaque système est entouré par un plus grand système – tel l'ensemble des pièces creuses d'un jeu de construction » (*Beer* 1970, p. 24). Elle donne ainsi aux scientifiques les moyens « de s'attaquer, avec l'aide seulement de quelques notions de base, à la multiplicité des phénomènes réels et d'analyser leur structure et leur comportement selon des catégories formelles (*Ulrich* 1975, p. 35; *Kaplan* 1972, p. 10). La pensée systémique peut également être appliquée à des phénomènes qui, faute de certaines caractéristiques systémiques, ne forment pas encore des systèmes, et offre par ailleurs la possibilité « de développer des « modèles » de

systèmes permettant ainsi d'organiser ces mêmes phénomènes dans la réalité » (*Ulrich* (1975), p. 39; *Meffert* (1975), p. 97).

La pensée systémique peut en principe être appliquée de deux manières : on différencie une approche « synthétique » et une approche « analytique » (*Hanssmann* 1987, p. 9) :

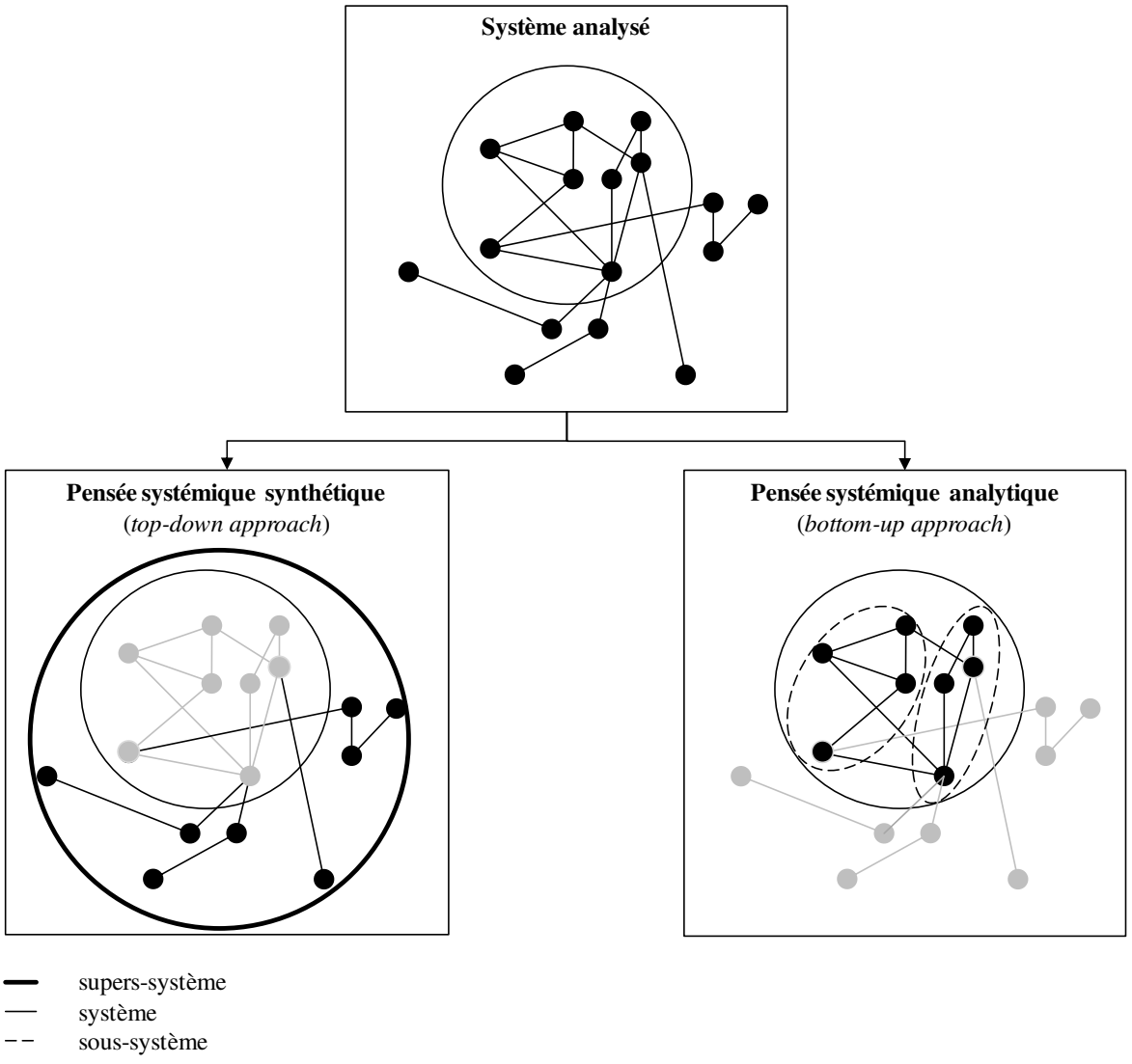


Fig. 7: Pensée systémique analytique et pensée systémique synthétique

Le point de départ de toute réflexion consiste toujours en un « assemblage de parties mises en liaison » – le fait analysé –, dont les parties – également désignées

comme des éléments – peuvent être présentées par des points et les liaisons existantes entre celles-ci par des lignes (*Beer* 1967, pp. 24–25).

L'adoption d'une approche systémique synthétique signifie que le système en question est considéré comme un élément au sein d'un « supersystème » (*Ulrich* 1975, p. 36; *Herder-Dorneich* 1999, p. 119). La compréhension de la structure du système est alors déduite « d'une compréhension du fonctionnement de l'intégralité » (*Ackoff/Emery* 1975, p. 5). Au centre de la considération se trouvent donc les relations entre le système considéré, par exemple le système comptable, et les autres systèmes, tels le système financier ou le système juridique. Les interdépendances entre les éléments au sein du système (comptable) – à savoir les lignes grises dans le graphique – sont strictement exclues de la réflexion. Il s'agit donc d'une approche du haut vers le bas (« *top-down* ») au cours de-laquelle l'analyse des conditions-cadres du système comptable, par exemple l'importance du droit constitutionnel ou la laison du système comptable avec le droit fiscal, permet d'expliquer pourquoi la juridiction en général et la Cour fédérale des Finances (BFH) en particulier jouent un rôle central en Allemagne.

La pensée systémique analytique adopte en revanche une autre perspective: par « réduction et analyse » (*Hanssmann* 1987, p. 9) le système complexe est réparti en plusieurs « sous-systèmes » (*Ulrich* 1975, p. 36), c.a.d en un certain nombre d'éléments plus simples qu'il s'agit alors d'expliquer et de comprendre (*Beer* 1965, p. 24). La « compréhension du fonctionnement de l'intégralité est ici déduite « de la structure des parties et des connexions structurelles entre ces parties » (*Ackoff/Emery* 1975, p. 5). Le focus de l'analyse est mis sur une observation des liaisons à l'intérieur du système. Une telle approche du bas vers le haut (« *botton-up-approach* ») permet de conclure au rôle éminent de la juridiction constitutionnelle pour le droit commercial allemand au moyen d'une analyse des sous-systèmes, par exemple en analysant le processus législatif nécessaire pour adopter des normes comptables et en démontrant que le droit constitutionnel et le droit fiscal influencent largement ce processus.

3. Délimitation du système comptable, de son super-système et de ses sous-systèmes

3.1. Définition générale et caractéristiques d'un système

La notion de « système » est définie très différemment dans la littérature. Dans sa forme la plus générale un système peut être défini selon *Ulrich* comme « une totalité ordonnée d'éléments, entre lesquels existent ou peuvent être établies des liaisons quelconques » (*Ulrich* 1975, p. 33; *Flechtner* 1972, p. 353; *Baetge* 1974, p. 37; *Ackoff/Emery* 1975, p. 18; *Steinbuch* 1975, p. 52; *Leipold* 1988, p. 4). Selon *Lambert* un système suppose une certaine planification (Geplantheit) et suit toujours une certaine fin (Zweckorientierheit) (*Lambert* 2007, pp. 385). Selon *Hassenstein* ,en revanche, un système n'est donné que lorsque le phénomène considéré présente un certain dynamisme (Dynamik), c'est-à-dire que le système produit grâce à ses éléments et leurs relations un certain rendement (*Hassenstein* 1972, p. 29). Enfin *Flechtner* différencie les systèmes en fonction de leur « ouverture » (Offenheit), un système étant désigné d'« ouvert » lorsque l'interaction de l'ensemble des éléments avec son environnement représente une caractéristique majeure du système (*Flechtner* 1972, p. 20).

Une définition simple qui fait abstraction de propriétés systémiques non généralisables offre l'avantage d'être applicable à un grand nombre de faits très divers: des systèmes dans le sens de la systématique tels que la nomenclature binominale de *Linné* ou la classification périodique de *Mendelejew* remplissent tout autant cette définition que des systèmes sociaux. Plus généralement, selon cette définition, tout « objet » et toute « liaison » imaginable constituent un système, même si le phénomène analysé n'apparaît être, d'un autre point de vue, qu'une partie d'un plus grand système (*Ulrich* 1975, p. 34).

Dans le cadre de cette thèse un phénomène est désigné de « système » lorsqu'il existe des « éléments » formant un « tout » grâce à leur « interaction » et leur « ordre ». Est désigné comme « élément » toute partie indivisible du (sous-)système ou toute partie n'étant plus divisée en de plus petites parties selon la volonté du chercheur (*Ulrich* 1975, p. 36). La question de savoir à partir de quand ces éléments forment un

« tout » – un (sous-)système – est déterminée par « la prépondérance de l'interdépendance » (« Übergewicht der inneren Bindung ») entre ces éléments (*Hartmann* 1949, p. 332): la démarcation entre un (sous-)système et son environnement entendu comme la ligne formant un cercle autour de variables sélectionnées (« [t]he line forming a closed circle around selected variables ») est située là où l'échange d'énergie à l'intérieur du cercle est inférieur à celui qui préside de cercle à cercle (« where there is less interchange of energy (or communication etc.) across the line of the circle than within the delimiting circle » ,*Bennis/Benne/Chin* 1975, p. 203).

Les « interactions » entre les éléments – désignées également d'« interdépendances » („Interdependenz", *Luhmann* 1964, p. 23), de « connexités » („Konnektivität",*Beer* 1970, p. 24) ou de « liens » („Verknüpfung", *Flechtner* 1972, p. 208) – constituent donc la caractéristique essentielle nécessaire à la délimitation d'un système. *Ulrich* définit ces « interactions » de façon générale comme « des rapports quelconques entre des éléments, qui influencent la réaction des éléments et du système dans sa totalité » (*Ulrich* 1975, p. 37). Pour cela, à l'intérieur d'un système, les éléments ne doivent pas tous obligatoirement être en interdépendance les uns avec les autres, mais tout au plus dépendre d'au moins un autre élément (*Beer* 1967, p. 25). Il s'ensuit que l'« ordre » qui existe entre les éléments – également désigné de « classement » ou de « structure » – « détermine la place de chaque élément au sein du système et son influence sur le système» (*Ulrich* 1975, p. 38). Cet « ordre » peut être hiérarchique (ordre spatial) ou procédural (ordre chronologique).

3.2. Délimitation au moyen des indicateurs servant à la réduction de la complexité dans le cadre des classifications de systèmes comptables

Il a été constaté, dans le contexte de l'analyse des classifications de comptabilités, qu'en raison de la multiplicité des relations sociales qui les forment, la compréhension et la description des différentes comptabilités ne peuvent être assurées qu'au moyen d'indicateurs systémiques tels que la culture, l'environnement socio-économique, le processus de normalisation, les normes comptables ou les pratiques

comptables. Ces indicateurs systémiques utilisés dans les classifications suffisent à la définition d'un système selon *Ulrich*:

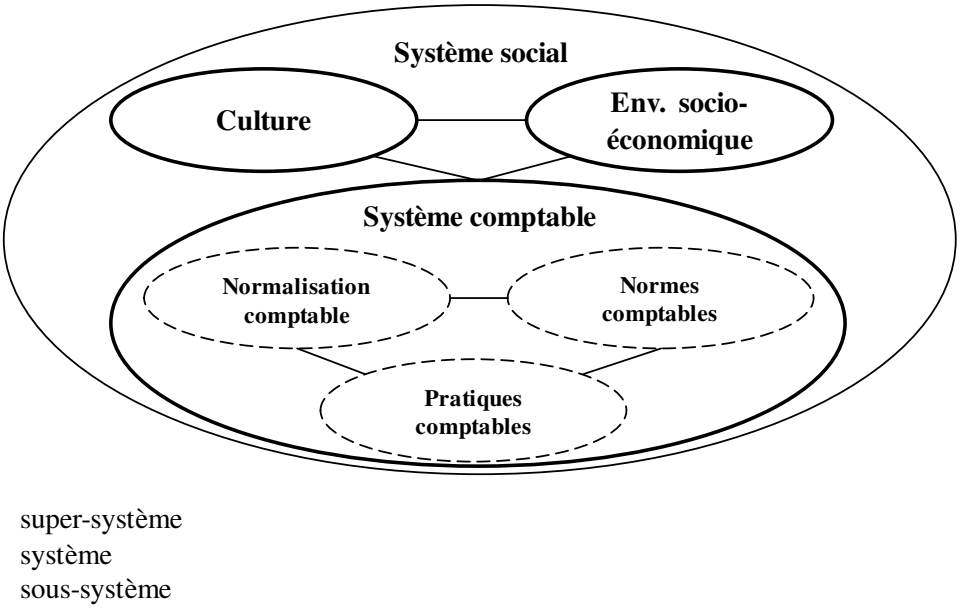


Fig. 8: Le système comptable comme une totalité composée des sous-systèmes « Normalisation », « Normes comptables », et « Pratiques comptables »

Si l'on applique la pensée systémique synthétique, toute comptabilité constitue un élément du supersystème « société » et se trouve en interdépendance avec les systèmes « culture » et « environnement socio-économique ». Si l'on applique, en revanche, la pensée systémique analytique, le système « comptabilité » lui-même est constitué des éléments « normalisation », « normes comptables » et « pratiques comptables ». Les relations entre les éléments ou sous-systèmes d'un système comptable sont complexes et ne peuvent être généralisées en raison de la forte influence de la culture et de l'environnement socio-économique. La comptabilité constitue néanmoins un système dans le sens de la définition précitée : il existe une relation élémentaire entre les différents éléments de la « comptabilité », sachant que la « comptabilité » dans sa totalité consiste en un processus chronologique dans lequel la « normalisation » aboutit à un certain nombre de « normes comptables » qui déterminent les « pratiques comptables ». Ces éléments sont donc reliés (au moins) par un ordre procédural (dans le temps).

Les éléments du système « comptabilité » suffisent en eux-mêmes à la définition d'*Ulrich* même s'il faut admettre que les réflexions qui suivent ne constituent elles-mêmes que des exemples et ne peuvent pas être généralisées :

- Dans le sous-système « normalisation » les éléments peuvent être assimilés aux différentes étapes du processus de décision politique, dès l'acte initial jusqu'à l'institution des normes (*Siefken* 2007, p. 107) ; ces étapes déterminent l'influence des divers groupements d'intérêts et des institutions sur le processus de normalisation (*Breidenbach* 1997, p. 4). Dans ce cas les éléments du systèmes sont reliés là encore par un ordre (au moins) procédural (bien qu'itératif).
- Le sous-système « normes comptables », influencé par le sous-système « normalisation », peut être défini comme l'intégralité des éléments « principes comptables » et « règles comptables », dont seule l'application globale assure la régularité et la sincérité des comptes annuels. Les éléments de ce sous-système présentent un rapport hiérarchique (dans l'espace) les uns avec les autres, sans pour autant que la cohérence interne des principes et des normes soit une condition indispensable pour que ces éléments forment un système.
- Enfin les acteurs qui établissent ou s'intéressent aux comptes annuels – tels les entreprises, les experts-comptables, les tribunaux, les destinataires de l'information comptable etc. – constituent les éléments du sous-système « pratiques comptables » et sont reliés entre eux non seulement par un ordre procédural (dans le temps) au sein du processus d'établissement des comptes annuels mais également par une relation hiérarchique (dans l'espace) déterminée par l'influence des différentes parties sur le processus d'établissement des comptes annuels.

4. Compréhension de la pensée systémique propre au droit comptable en Allemagne et en France comme objectif de la comparaison

Grâce au recours à la théorie systémique, l'objectif de la comparaison entreprise dans cette thèse consiste à décrire les relations qui existent au sein des systèmes

comptables allemand et français entre les sous-systèmes « normalisation », « normes comptables » et « pratiques comptables » ainsi que les interactions de l'environnement systémique avec ces (sous-)systèmes (*Baetge* 1974, p. 37). Il s'agit autrement dit de décrire la « pensée systémique » inhérente aux comptabilités allemande et française. La comparaison doit ainsi permettre d'identifier et d'expliquer les différences qui existent entre les droits comptables en Allemagne et en France résultant notamment de différences relatives au droit constitutionnel. La comparaison doit ainsi permettre d'appréhender « la compréhension du phénomène comptabilité » prédominante dans les deux pays.

Seront donc décrites dans un premier temps les particularités des comptabilités allemande et française, telles qu'elles sont soulignées dans la littérature, pour chercher à les expliquer dans un second temps au moyen d'une analyse historique. Les caractéristiques propres aux deux comptabilités seront à cet effet dans un premier temps acceptées comme statu quo, pour dans un deuxième temps faire apparaître les interdépendances entre les sous-systèmes « normalisation », « normes comptables » et « pratiques comptables » qui ont mené à ce statu quo.

Chap. 2 Analyse de la pensée systémique propre au droit comptable allemand et au droit comptable français

A. La pensée systémique propre au droit comptable allemand

1. Les *Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung* comme élément central du droit comptable allemand

1.1. La nature des Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (principes de comptabilité ordonnée)

1.1.1. Notion et fonction des Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

À la différence des US-GAAP, des IFRS et en partie des normes comptables françaises, le droit comptable allemand ne compte que très peu de normes comptables réglant en détail des faits matériels concrets (*Ballwieser* 2005a, p. 739–740; *Schildbach* 2005, p. 46; *Wüstemann/Bischof/Kierzek* 2007, par. 79). Le droit comptable allemand codifié dans le Code de Commerce allemand, le Handelsgesetzbuch (HGB), paraît au contraire être plutôt « fragmentaire » (*Beisse* 1999, p. 2182) puisqu'il ne compte que dix-sept règles écrites (§§ 238, 241, 242, 243, 246–256a HGB). Il est donc nécessaire de définir « des normes générales supérieures » (« überindividuelle Normen »), c.a.d. des principes généraux permettant de déduire des solutions concrètes pour les problèmes comptables et leur représentation dans les comptes annuels (*Baetge/Zülch* 2006, par. 3). De telles normes, de tels principes, existent en droit comptable allemand sous forme des « Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) ». Ils constituent « la pièce maîtresse du droit comptable allemand » (*Kropp* 2002, col. 861; *Leffson* 1987, pp. 19–21): « toute question n'étant pas réglée de manière explicite par les règles légales doit être appréciée et résolue au regard des GoB » (*Beisse* 1990, p. 499; *Baetge/Zülch* 2006, par. 3). La référence générale (« Generalverweisung ») à ces normes « du droit écrit et du droit coutumier » garantit ainsi un droit comptable allemand sans faille (*Beisse* 1990, p. 499; *Beisse* 1993, p. 79; *Baetge* 1990, p. 71, *Moxter* 1993a, p. 533; pour une opinion divergente *Kruse* 1970, pp. 114–115).

La notion de « Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung » n'est pas légalement définie : il s'agit d'une « notion indéfinie, pièce maîtresse du droit comptable allemand » (« *den* zentralen unbestimmten Rechtsbegriff im Bilanzrecht », *Lange* (1986), p. 233). Autrement dit d'un « concept normatif prêtant à interprétation » (« normative[r] oder wertausfüllungsbedürftige[r] Begriff ») parce qu'il nécessite un jugement de valeur de la part du sujet appliquant le droit comptable. Les concepts normatifs diffèrent ainsi de concepts désignés d'empiriques ou de descriptifs (« empirische oder deskriptive Begriffe ») ne nécessitant que perception, reconnaissance ou déduction (« bloße Wahrnehmung, Erkenntnis oder Schlußfolgerung », *Tipke* 1986, p. 2; *Moxter* 1997a, pp. 347–361; *Baetge/Zülch* 2006, par. 2). L'importance attachée aux GoB dans le droit comptable allemand résulte de la référence légale à ces principes au § 243 alinéa 1 HGB selon laquelle « les comptes annuels doivent être établis conformément aux GoB » (« Jahresabschluß ist nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen »).

La référence aux GoB est codifiée dans le cadre des règles relatives aux comptes annuels et à l'inventaire (§§ 238 alinéa 1, 239 alinéa 4, 241 alinéa 1, 2 et 3 n°2 HGB) qui doivent être appliquées par tout commerçant et toute société quelque soit sa forme juridique (§§ 243 alinéa 1, 256, 257 alinéa 3, 264 HGB)[23]; les GoB englobent donc au sens large du terme tous les principes comptables relatifs aux comptes annuels, c.a.d. « non seulement les principes de documentation mais également les principes relatifs à l'établissement des comptes » (« die Grundsätze der Dokumentation wie der kaufmännischen Rechenschaft », *Leffson* 1987, p. 18 avec réference à *Simon* 1899, p. 314). Dans certains écrits les GoB sont parfois définis dans un sens plus strict comme les seuls principes techniques de comptabilité applicables aux comptes annuels et à l'inventaire en les différenciant des « principes relatifs à l'établissement d'un bilan régulier » (« Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung ») et des « principes d'information régulière » (« Grundsätze ordnungsmäßiger Information », *Ballwieser*

[23] Une référence aux GoB se trouve également pour les comptes consolidés au § 297 alinéa 2 HGB et aux §§ 317 alinéa 1, 321 alinéa 2 et 322 alinéa 1 HGB relatifs à l'audit des comptes consolidés, cf. *Baetge/Zülch* 2006, par. 1; *Kropp* 2002, col. 861. Enfin les §§ 342 und 342b HGB font référence aux GoB en ce qui concerne la présomption de régularité des comptes consolidés établis en conformité avec les Deutsche Rechnungslegungs Standards, cf. *Ballwieser* 2005b, par. 5.

2005b, par. 13; *Barth, K.* 1963, pp. 384–397).[24] Pour l'analyse du processus de standardisation comptable en droit allemand et français entreprise dans cette thèse une telle différenciation n'est en revanche pas nécessaire. La notion de GoB est donc utilisée par la suite dans le sens large du terme.

La disposition légale selon laquelle les comptes annuels doivent être établis sous le respect des GoB fait référence à des normes qui ne sont que partiellement codifiées sous forme de règles légales (*Döllerer* 1959, p. 653; *Beisse* 1990, p. 499; *Beisse* 1999, p. 2182; *Baetge/Zülch* 2006, par. 2–4). Dans le cadre du Bilanzrichtlinie-Gesetz (BiRiLiG) de 1985, transformant la Quatrième Directive Européenne en droit allemand, le législateur allemand a codifié au § 252 HGB un certain nombre de principes comptables, notamment :

- le principe d'intangibilité du bilan d'ouverture (Bilanzidentitätsprinzip),
- le principe de continuité de l'exercice (Unternehmensfortführungsprinzip),
- le principe de prudence (Vorsichtsprinzip), et
- le principe de permanence des méthodes (Stetigkeitsprinzip).

Certains auteurs défendent l'avis que la codification des GoB par le législateur dans le cadre du BiRiLiG est exhaustive et ne permet plus de présumer l'existence de GoB non écrits (*Müller, W.* 1988, p. 3). Mais ces auteurs négligent le fait que le législateur n'a voulu codifier par le § 252 HGB qu'« une partie fondamentale des principes de comptabilisation et d'évaluation » (BT–Drucks. 9/1878; BT–Drucks. 10/317), c.a.d. « certains principes qu'il estimait être d'une importance capitale et qui, dans le passé, ne furent pas respectés de façon satisfaisante » (*Leffson* 1987, p. 27)[25], sans pour autant restreindre la portée de la référence aux GoB (*Baetge/Zülch* 2006, par. 4). C'est par

[24] *Moxter* regroupe les « principes relatifs à l'établissement de comptes réguliers » et les « principes d'information régulière » sous le terme « principes d'établissement du bilan et des comptes de gestion réglementaires » (« Grundsätze ordnungsmäßiger Rechnungslegung »). Cf. *Moxter* 2003, p. 1; *Hommel/Schmidt/Wüstemann* 2004, p. S84.

[25]

exemple le cas du principe de réalisation en tant que principe d'évaluation codifié à l'article 252 alinéa 1 Nr. 4 HGB ; comme principe de comptabilisation le principe de réalisation résulte en revanche toujours du droit coutumier (cf. *Beisse* 1999, p. 2183). La référence générale aux GoB au § 243 HGB traduit donc toujours le « credo du législateur » selon lequel « les comptes annuels doivent traditionnellement être établis conformément à tous les GoB », codifiés ou non. Néanmoins, la nouvelle codification clarifie l'envergure que doit avoir une loi comptable pour suffire au principe d' « essentiellité » (« Wesentlichkeitsprinzip ») tel qu'il est défini par le Conseil constitutionnel allemand, c.a.d. au principe jurisprudentiel selon lequel tout ce qui est essentiel doit être défini par la loi, (*Beisse* 1999, p. 2182).

La notion de GoB trouve néanmoins ses limites à deux égards. D'une part, la référence légale aux GoB du § 243 alinéa 1 HGB s'applique, en raison de son positionnement au sein du Code de Commerce, à tous les commerçants indépendamment de leur forme juridique. Il s'ensuit que ni les règles en vigueur pour les comptes consolidés, ni les normes comptables seules valables pour les grandes sociétés ne constituent des GoB (*Beisse* 1999, p. 2182 par référence au BFH-Urt. du 9 septembre, p. 220–221 ; *Beisse* 1990, p. 499 ; pour l'avis contraire *Kropff* 1997, p. 85; *Niehus* 1994, pp. 636–638 ; *Ballwieser* 2005b, par. 89–94). D'autre part, les GoB forment un système, c'est-à-dire « une structure circonstanciée de principes et de normes spécifiques, exempte de contradiction » (*Beisse* 1990, p. 500). Les GoB regroupent en conséquence non seulement « les principes généraux qui font abstraction de problèmes concrets d'application » (les GoB supérieurs) mais également « les normes spécifiques faisant référence à des problèmes concrets et applicables indépendemment de la forme légale », les GoB inférieurs (*Baetge/Zülch* 2004, par. 5).

1.1.2. Les Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung comme règles de droit

L'obligation de tenir des comptes ne fut codifiée dans un Code de Commerce allemand « unique » qu'en 1869 (*Diekmann* 1991, p. 114; *Großfeld/Diekmann* 1988, p. 424 ; *Barth, K.* 1953, pp. 66–71; *Rückert* 2009, pp. 110–128). Cette codification tardive ne paraît pas étonnante eu égard au fait que l'Allemagne était caractérisée aux dix-huitième et dix-neuvième siècles par une « lutte persévérante pour la réunifica-

tion, accompagnée de nombreuses fractures abruptes au niveau politique et juridique », alors que la France, elle, avait déjà trés tôt réalisé son unité juridique et politique (*Rheinstein* 1987, p. 87). Malgré ce premier « retard », l'Allemagne disposa dès la fin du dix-neuvième siècle d'un droit commercial et de règles comptables plus accentués et plus réglementés que la France (*Diekmann* 1991, p. 120 ; *Oberbrinkmann* 1990, pp. 64–70).

La raison primordiale de cette évolution divergente du droit comptable allemand et du droit comptable français se trouve, semble-t-il, dans la codification d'une référence légale aux GoB au § 38 alinéa 1 du Code commercial allemand de 1897 (*Beisse* 1993, p. 79; *Schön* 1997, p. 143 ; *Beisse* 1997, pp. 389–391; *Ordelheide* 1999, p. 100–101). Alors que le législateur français adoptait à la fin du 19^{ième} siècle une « attitude libérale face au droit commercial et comptable, matière qui ne lui semblait point réglable, et ne codifiait que quelques règles assez vagues relatives à la documentation commerciale », le législateur allemand, en revanche, fit face aux exigences de réglementation « par la référence légale aux GoB, attribuant ainsi aux tribunaux le devoir de concrétiser les GoB » (*Wagner* 2000, p. 67). Par la codification des GoB comme normes juridiques, le législateur allemand créa les conditions nécessaires au développement d'un système de principes et de règles comptables tout à la fois exempt de contradictions et flexible, puisque la référence légale aux GoB assure une adaptation permanente aux « us et coutumes commerciaux changeants » sans qu'il soit (forcément) nécessaire de changer les règles légales (*Beisse* 1990, p. 500; *Beisse* 1997, pp. 385–409).

Les tribunaux allemands se servirent dans un premier temps et en premier lieu de la méthode inductive pour déterminer les GoB (*Beisse* 1997, p. 392). Mais par « la codification d'une référence légale aux GoB le législateur allemand donna à la détermination des GoB le statut d'un problème juridique, posant ainsi le fondement pour une interprétation herméneutique des GoB » (*Wagner* 2000, p. 74). La doctrine et le développement des théories comptables contribuèrent à cette l'évolution d'une interprétation inductive vers une détermination herméneutique des GoB, méthode qui constitue aujourd'hui l'une des différences majeures entre le droit comptable allemand et le droit comptable français (*Beisse* 1997, p. 388). S'appuyant sur les idées fondamentales de

Savary on vit se développer en effet pendant la seconde moitié du 20ème siècle entre *Rieger* et *Simon*, pour ne citer que quelques auteurs, une discussion théorique fondamentale concernant « la théorie d'évaluation adéquate ». C'est cette discussion qui de façon déterminante influença l'évolution du droit comptable allemand (*Barth* 1953, pp. 114-212; *Moxter* 1984a, pp. 5–79; *Ding/Richard/Stolowy* 2008, pp. 724–738).

1.1.3. Interprétation téléologique des Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

Les GoB en tant que normes « supérieures » garantissent un droit comptable allemand sans failles. Le caractère indéterminé des GoB permet au législateur « de régler la comptabilité, phénomène juridique multiforme, tout en garantissant la flexibilité des règles juridiques vis-à-vis de changements d'ordre juridiques, économiques et sociaux (*Lang* 1986, p. 233). En même temps, la référence légale aux GoB nécessite une « interprétation », c.a.d. une « action conciliante », « par laquelle l'exégète tente de saisir le sens du texte » (*Larenz* 1991, p. 312). Pour interpréter et déterminer les GoB, le sujet doit réfléchir à ce que le législateur a voulu exprimer dans les textes légaux (*Moxter* 1980, p. 263). Cette réflexion (« Zu-Ende-Denken », *Kämpfer* 1984, p. 1) est caractérisée en droit comptable allemand par une évolution de la « méthode de réflexion » utilisée puisque les GoB furent à l'origine déterminés en utilisant la « méthode inductive » (Induktion) puis la « méthode déductive » (Deduktion) pour faire place aujourd'hui à une détermination des GoB au moyen de la « méthode herméneutique » (*Beisse* 1993, pp. 81–82).

Au début du 20ième siècle « l'obligation de tenir des comptes conformes aux GoB » fut tout d'abord interprétée comme une « référence aux usages et mœurs comptables de commerçants honnêtes » (*Euler* 1996, p. 5; *Euler* 1997, p. 173 avec une référence au « Denkschrift zu dem Entwurf eines Handelsgesetzbuches und eines Einführungsgesetzes, IV. Session 1895/97, p. 3161 », c.a.d. à une référence aux « pratiques comptables non pas d'un commerçant en particulier mais de la majorité des commerçants » (*Rehm* 1903, p. 60, *Moxter* 1980, pp. 256–257). Une telle interprétation de la référence légale aux GoB se trouve par exemple dans la jurisprudence de la Cour Fédérale des Finances (BFH), quand il y est question des « règles généralement admises du commerçant gérant son entreprise de manière régulière » (BFH–Gut. du 25 mars

1954, p. 195) ou des « principes comptables relevant des us et mœurs de la profession » (BFH–Urt. du 7 Mai 1965, p. 487, *Kruse* 1970, p. 54). Les GoB furent donc interprétés comme des « pratiques empiriques » (« empirische Handelsbräuche »), telles qu'on pouvait les observer au moyen de sondages et d'enquêtes auprès des Chambres de Commerce (*Schön* 1997, p. 144).

Les critiques d'une détermination inductive des GoB opposent le fait que « les us et mœurs comptables représentent des consensus qui se développent et s'établissent avec le temps » (*Euler* 1996, p. 7). Il n'existe donc pas de « point de vue unique » et en conséquence pas de « solution prédominante résultant des usages et mœurs commerciaux » pour les nouveaux faits et problèmes comptables (BGH–Urt. du 27 février 1961, p. 327). Déjà le Reichsgericht définissait le consensus des commerçants sur la base d'une période minimum pour le développement de ce consensus comme condition minimum de la reconnaissance des us et moeurs en tant que GoB (RG–Urt. du 10 janvier 1925 – I 106/24, p. 48). Mais en outre, en raison du caractère normatif du droit comptable allemand (*Mellwig* 1979, p. 1410; *Beisse* 1984, p. 7), dans de pareils cas et dans le cas d'opinions divergentes dans la pratique, un GoB ne peut être déduit de manière inductive que si cela peut être justifié par « la nature et le but d'une comptabilité réglementaire » (*Becker* 1928, pp. 337–338; pour l'opinion contraire *Lion* (1928), col. 1054), c.a.d. si le principe peut être inféré du droit comptable codifié au moyen de la méthode déductive (*Kruse* 1996, p. 8). Un problème supplémentaire résulte du fait que les pratiques comptables sont toujours subjectives et empreintes des intérêts du sujet établissant les comptes annuels (*Euler* 1996, p. 8). Une détermination des GoB par la méthode inductive s'oppose donc au caractère de droit public d'un droit comptable sensé concilier les intérêts divergents des parties concernées (*Beisse* 1997, p. 403).

Suite à cette critique de la méthode de détermination inductive des GoB on vit se développer une doctrine selon laquelle les GoB devaient être interprétés au moyen de la méthode déductive (*Kruse* 1996, pp. 68–87), doctrine désignée comme le « legs de *Georg Döllerer* » (*Moxter* 1994, p. 97; *Moxter* 1980, pp. 258–259; *Wüstemann/Wüstemann* 2009, p. 35). Selon *Döllerer* les GoB, eu égard à leur caractère de normes juridiques, ne sont pas « les normes selon lesquelles le commerçant agit réel-

lement », mais bien plus « les normes, selon lesquelles il devrait agir pour aboutir à des comptes annuels réguliers ». Les GoB doivent donc être déterminés par les tribunaux « non pas au moyen d'enquêtes statistiques, mais bien plus par la réflexion … en réfléchissant à la manière selon laquelle un problème comptable concret devrait être résolu pour arriver à des comptes annuels réguliers » (*Döllerer* 1959, p. 656). La thèse de *Döllerer* fut finalement reprise en 1967 par la Cour Fédérale des Finances (BFH–Urt. du 31 mai 1967, p. 607; *Moxter* 1980, pp. 260–262).

Dans le cadre de la détermination déductive des GoB un problème apparaît comme fondamental : l'application de cette méthode présume l'existence d'un « sens et d'un but » de la comptabilité prédéfinis, autrement dit d'un objectif assigné aux comptes par les textes légaux (*Leffson* 1987, p. 30; *Beisse* 1993, p. 81). Or le législateur allemand n'a pas codifié de manière explicite l'objectif des comptes annuels (*Böcking* 1988, p. 80). Mais sachant que le législateur a explicitement codifié sous forme de « normes fondamentales … les critères qualitatifs de comptes annuels réguliers et sincères » la déduction des GoB ne peut en conséquence être fondée sur « une hypothèse arbitraire relative à l'objectif des comptes annuels » (*Moxter* 1987a; p. 364 et la Diskussion zwischen *Schneider* 1983, pp. 141–160, *Moxter* 1983, pp. 300–307, *Mellwig* 1983, pp. 1613–1619; *Beisse* 1984, pp. 1–14). L'objectif des comptes annuels, auquel sont assujettis les normes et règles comptables et à la lumière duquel celles-ci doivent être déterminées et interprétées, doit bien au contraire être lui-même déterminé au moyen de ces mêmes normes et règles codifiées. Il s'agit donc de répondre à la question suivante: quel objectif des comptes annuels peut-il être déduit des textes légaux sans contradiction, sachant que les principes et règles codifiés doivent eux-mêmes être considérés comme exempts de contradictions ? Mais, si l'objectif des comptes annuels doit être déduit « en premier lieu de la totalité des principes et règles légaux relatifs aux comptes annuels », c.a.d. des « principes et des règles dont la compréhension profonde présuppose précisément de connaître l'objectif des comptes annuels », on se trouve selon toute apparence « dans un cercle vicieux » (*Moxter* 1987a, p. 363). Cette détermination simultanée de l'objectif des comptes annuels et du contenu des principes et règles comptables, désignée par *Moxter* comme la « thèse d'interdépendance » („Interdependenzthese", *Moxter* 1985a, These 5 cité par *Hommel* 1992, p. 8; *Moxter* 1985b, pp. 17–28),

ne peut être résolue qu'au moyen de la « méthode herméneutique » (*Hommel* 1992, p. 8). Les questions, quels comptes annuels peuvent être présumés réguliers et sincères et à quel objectif ceux-ci sont destinés, doivent donc être résolues au moyen « des raisonnements et méthodes d'interprétation juridiques, notamment moyennant la méthode téléologique » (*Wüstemann/Wüstemann* 2009, p. 35, *Beisse* 1984, p. 12; *Euler* 1996, pp. 11–14; *Böcking* 1997, p. 87).

1.2. La détermination herméneutique de l'objectif des comptes annuels et des *Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung*

1.2.1. Les bases de la méthode herméneutique

La dimension herméneutique de la compréhension empruntée aux sciences naturelles et à la linguistique, utilisée dans la méthodologie juridique (*Vollmer* 1990, p. 160) pour « l'interprétation des textes selon leurs contexte et la *ratio legis* » (*Larenz* 1991, p. 207 ; *Bühler* 1998, pp. 110–113), est caractérisée par « la particularité (…) du cercle herméneutique » (*Larenz* 1991, pp. 206), selon lequel « la partie (un texte) ne peut être restituée qu'à la vue du tout (l'oeuvre) et le tout ne peut être interprété qu'à la vue de la partie » (*Meder* 2004, pp. 202). Sachant que le sens et la portée des GoB se définissent à la vue de l'objectif des comptes annuels, celui-ci devant lui-même être inféré des GoB, la détermination et l'interprétation des GoB présupposent donc, prospectivement, de prognostiquer l'objectif des comptes annuels, puis rétrospectivement de reconsidérer l'interprétation des GoB à la vue de cet objectif pour, le cas échéant, corriger soit l'interprétation des GoB, soit l'objectif des comptes annuels, le processus devant être répété jusqu'à ce qu'il y ait une congruité entre l'interprétation des GoB et l'objectif des comptes annuels (*Larenz* 1991, p. 206):

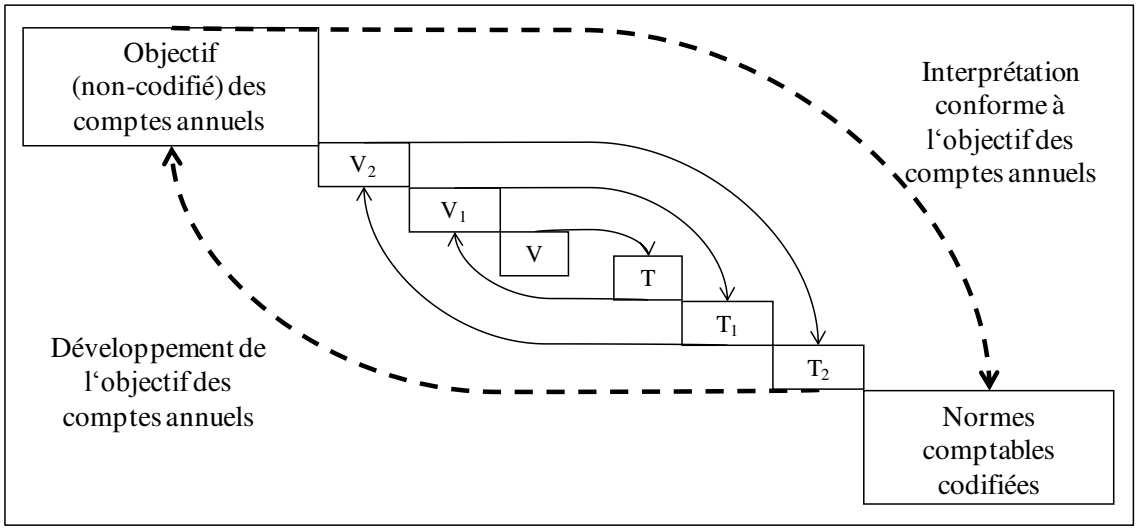


Fig. 9: Détermination des GoB et de l'objectif des comptes annuels au moyen de la méthode herméneutique

Le point de départ du processus de compréhension herméneutique est constitué d'« une hypothèse plutôt vague quant à l'objectif des comptes annuels » (*Larenz* 1991, p. 207), qui présuppose une certaine compréhension préliminaire de la matière, donc de l'objectif des comptes annuels, de la part de l'exégète (V). Cet objectif hypothétique des comptes annuels sert de base pour la déduction de principes et de règles comptables (théoriques) qui sont par la suite comparés aux principes et aux règles codifiés dans le Code de Commerce. S'il résulte de la comparaison que les normes déduites, autrement dit l'interprétation des GoB, s'avèrent congruentes avec les textes légaux, ces principes et ces règles peuvent être admis comme GoB (T) et précisent alors l'hypothèse relative à l'objectif des comptes annuels (*Euler* 1996). Cette compréhension approfondie de l'objectif des comptes annuels (V1) précise en même temps les GoB déduits antérieurement et les complète par des GoB désignés de « subordonnés » (T1). Ceux-ci vont alors une nouvelle fois influencer et préciser la compréhension qu'a l'exégète de l'objectif des comptes annuels (V2). Cet « aller-retour du regard » („Hin- und Herwandern des Blicks", *Engisch* 1942, p. 15) entre les GoB et l'objectif des comptes annuels ne cesse qu'au moment où « l'ensemble des principes et règles ainsi déterminés peut être considéré comme la meilleure approximation, comme la meilleure interprétation, des principes de passage et de valorisation au bilan » (*Euler* 1996, p. 18).

1.2.2. Première approche d'une interprétation « herméneutique » de l'objectif des comptes annuels au moyen des théories comptables

Si l'on accepte, dans un premier temps, l'idée généralement admise par la doctrine et la jurisprudence que le droit comptable allemand est fondé sur « l'idée de la protection des créanciers » (*Beisse* 1990, p. 500), on constate que cet objectif en lui-même s'avère être trop vague et trop indéterminé pour en déduire des principes comptables concrets (*Gelhausen* 1985, p. 61; *Ballwieser* 1987, pp. 3–24; *Böcking* 1988, pp. 121–131; *Moxter* 1989, p. 233; *Euler* 1989, pp. 58–65; *Beisse* 1993, pp. 77–97). C'est pourquoi *Euler* a recours à des théories comptables (statiques et dynamiques) cherchant également à protéger les créanciers (*Hommel* 1991, p. 7). La comparaison de ces principes et règles (théoriques) avec les règles légales démontre que ni la théorie statique de la liquidation (Zerschlagungsstatik) du Reichsoberhandelsgericht, ni la théorie statique de la continuité (Fortführungsstatik) de *Simon*, ni la théorie dynamique de *Schmalenbach* ne permettent de systématiser le droit comptable allemand (*Euler* 1996, p. 237). Ces théories mettent néanmoins à disposition des normalisateurs et des praticiens des ensembles de règles adéquats pour certains objectifs prédéfinis. Elles décrivent, autrement dit, « certaines relations de cause-à-effet » qui permettent d'expliquer certains aspects du droit comptable allemand (*Euler* 1996, pp. 23–108 et p. 237).

La théorie statique développée par le Reichsoberhandelsgericht, la Cour d'appel du Reich, (Zerschlagungsstatik, *Moxter* 1988a, p. 672) est fondée sur « l'idée d'une réalisation fictive, immédiate de tous les actifs et passifs » d'une entreprise avec l'objectif de déterminer « la valeur réelle et objective du patrimoine d'une entreprise » (ROHG–Urt. du 3 décembre 1987 – Rep. 934/73, pp. 17–18). L'objectif présupposé des comptes annuels inhérent à cette théorie est donc celui d'un « recensement adéquat du patrimoine à la date de clôture du bilan partant de l'hypothèse d'une liquidation de l'entreprise ». La comparaison du système de GoB résultant de cette théorie statique avec les principes codifiés au § 252 Abs. 1 HGB montre qu'une telle interprétation des GoB ne semble pas adéquate, notamment en raison du principe de continuité codifié au § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB. La constatation de « l'incompatibilité de cette théorie statique avec le droit comptable en vigueur » permet une compréhension plus approfondie de l'objectif assigné aux comptes annuels par le législateur, dans la mesure où l'on peut

constater que la protection des créanciers ne se limite pas au seul « contrôle de l'aptitude d'une entreprise à rembourser ses dettes » (*Moxter* 1988a, p. 672) via le calcul du patrimoine disponible dans le cadre d'une dissolution de l'entreprise.

La théorie statique de *Simon* (Fortführungsstatik, *Moxter* 1966, p. 43; *Moxter* 1987c, p. 1848 ; pour la biographie *Richard* 2005b, p. 74) s'avère également inadéquate pour concrétiser les GoB. *Simon* assigne aux comptes annuels la fonction de véhiculer une image fidèle du patrimoine de l'entreprise (*Simon* 1899, p. 2), le patrimoine étant constitué des biens « effectifs » de l'entreprise (*Moxter* 1984a, p. 7 et pp. 6–28; *Richard* 2005b, p. 74 et pp. 80–82). Notamment « le principe de l'estimation de la valeur productive » (*Euler* 1996, p. 50), principe selon lequel les actifs et les passifs traduisent la contribution « positive » des biens ou la contribution « négative » des dettes à la valeur productive, se trouve en contradiction avec le principe d'évaluation codifié au § 252 par. 1 n°3, principe interdisant la prise en compte des effets de synergie (*Moxter* 1982, p. 90–91; pour la théorie statique de *Simon* et son incompatibilité avec le droit comptable allemand *Euler* 1996, pp. 47–71).

Bien que le concept de « patrimoine effectif » s'avère être conciliable avec une comptabilité visant la protection des créanciers, des actionnaires et des tiers, la comparaison du système de GoB résultant de la théorie statique de *Simon* avec le droit comptable en vigueur montre, que ce dernier est marqué par « le principe de prudence et le principes d'objectivation », à tel point que toute interprétation des comptes annuels selon la statique de *Simon* visant l'approximation du patrimoine « réel », s'avère être hors de question (*Euler* 1996, p. 68–69). Néanmoins la comparaison susdite approfondit une nouvelle fois la compréhension de l'objectif des comptes annuels: elle permet de conclure que l'objectif des comptes annuels ne consiste pas exclusivement à transmettre une image fidèle du patrimoine de l'entreprise au moyen du bilan, sachant que ce dernier, eu égard les textes légaux, ne permet que de présenter des composantes (individuelles) du patrimoine en question (*Euler* 1996, p. 70; *Clemm* 1993, p. 141; *Hommel/Schmidt/Wüstemann* 2004, p. S89).

Enfin, l'objectif assigné aux comptes annuels par *Schmalenbach* (pour la biographie *Richard* 2005b, p. 75–76), à savoir la détermination d'un « résul-

tat comparable et ‘relativement exact’» dans le but de « gouverner l’entreprise » (*Schmalenbach* 1962, p. 50; *Moxter* 1993a, pp. 29–56; *Richard* 2005b, pp. 82–84), ne peut pas non plus être inféré des textes légaux (*Moxter* 1983, p. 301–302; *Müller, J.* 1989, p. 51; *Euler* 1996, p. 90). En effet, la détermination du résultat selon *Schmalenbach* nécessite de mettre « en suspens » pendant un certain temps les éléments, qui ne peuvent être considérés comme consommés : toutes les dépenses actuelles alimentant un profit futur (*Schmalenbach* 1962, pp. 146–147) sont donc portées à l’actif et toutes les dépenses futures alimentant un profit actuel sont portées au passif (*Schmalenbach* 1962, pp. 72). Pour garantir un minimum d’objectivité des comptes annuels, le législateur allemand a codifié que l’entreprise ne peut porter au bilan que des « biens » et des « dettes » (§§ 246–250 HGB), ce qui exclut du bilan certaines des « composantes compensatoires » susdites. Par conséquent le bilan ne peut être interprété au sens de *Schmalenbach* comme la « réserve des ressources de l’entreprises » (*Schmalenbach* 1962, p. 74; pour les GoB dynamiques et une comparaison avec le droit comptable allemand *Euler* 1996, pp. 72–95).

La comparaison des principes comptables de *Schmalenbach* avec le droit comptable en vigueur contribue une nouvelle fois à la détermination de l’objectif des comptes annuels : sachant que le bilan à la vue des principes fondamentaux – principe de réalisation (Realisationsprinzip) et principe d’évaluation imparitaire (Imparitätsprinzip) – ne sert ni à la seule présentation des biens et des dettes (théorie statique), ni au seul calcul du résultat (théorie dynamique), l’objectif des comptes annuels est nécessairement un objectif mixte, empruntant aux deux théories comptables (*Hommel* 1992, p. 13).

1.2.3. Structure du droit comptable allemand

Les GoB peuvent être systématisés en « principes fondamentaux » et en « principes de simplification et d’objectivation » qui concrétisent ces principes fondamentaux (*Moxter* 1987a, p. 365; *Moxter* 1995a, p. 32). Eu égard à l’objectif primaire des comptes annuels visant la protection des créanciers, le système des GoB est basé sur le principe de prudence en tant que « principe dominant » (*Beisse* 1990, p. 500–501). Ce

principe « suprême » est concrétisé par deux « principes fondamentaux,…le principe de réalisation et le principe d'évaluation imparitaire » *Moxter* 1987a, p. 365), qui « se développèrent historiquement, furent décrétés par le législateur ou développés par la jurisprudence » (*Beisse* 1984, p. 8).

Selon le principe de réalisation, codifié au § 252 alinéa 1 n°4 HGB, seuls les bénéfices réalisés à la date de clôture d'un exercice peuvent être inscrits dans le résultat de cet exercice (*Moxter* 1988b, p. 449): par conséquent le bénéfice d'un exercice ne correspond pas à la seule variation des capitaux au sens statique du terme, mais présuppose une livraison ou une prestation, c.a.d. une transaction juridique avec un tiers (*Hommel* 1992, p. 10 avec une référence à *Raupach* 1974, p. 116; *Moxter* 1986a, p. 174; *Burkhardt* 1988, p. 31 ; *Moxter* 1989, p. 234). Le principe de réalisation (*Euler* (1996), p. 199) limite simultanément le « principe de détermination du patrimoine », puisqu'une augmentation du patrimoine sous forme d'une augmentation des actifs ou d'une réduction des passifs ne peut être comptabilisée que si la transaction sous-jacente remplit un certain nombre de conditions minima relatives à la certitude et au contrôle des bénéfices qui en résultent (*Euler* 1996, p. 187–188). Le bilan au sens juridique du terme correspond donc à un « bilan de détermination du résultat » (*Beisse* 1984, p. 4; *Moxter* 1984b, p. 1783).

Si le principe de réalisation limite ex post le résultat comptable aux seuls bénéfices (distribuables) (*Moxter* 1991a, p. 171; *Moxter* 1987a, p. 365), le « principe d'évaluation imparitaire » impose ex ante la prise en considération de résultats futurs négatifs (*Moxter* 1986a, p. 174; *Böcking* 1988, p. 500–501; *Euler* 1991, p. 192–193; *Hommel* 1992, p. 11). Pour des raison de prudence «le principe de détermination du résultat de l'exercice » est donc limité par le « principe d'évaluation imparitaire », sachant que seule l'anticipation des pertes futures permet de déterminer les « bénéfices distribuables » (*Moxter* 1996, p. 231; *Döllerer* 1968, p. 637–638; *Beisse* 1984, p. 4; *Moxter* 2007b, p. 409 ; *Moxter* 1987b, p. 272; *Moxter* 1991b, p. 477; *Euler* 1996, p. 114).

Le principe de réalisation et le principe d'évaluation imparitaire en tant que « GoB supérieurs » sont complétés par « une série de principes d'objectivation et de

simplification » de rang inférieur (*Hommel* 1992, p. 9 et p. 11), comme par exemple « le principe d'évaluation individuelle », « le principe d'évaluation à la date de clôture » et « le principe de permanence des méthodes » (*Moxter* 1987a, p. 367; *Euler* 1991, p. 193). Ces principes restreignent les jugements de valeurs, les appréciations subjectives (*Moxter* 1987a, p. 366) inhérents à la comptabilité et garantissent ainsi « la détermination prudente du bénéfice comptable de l'exercice (principe de réalisation) tout en anticipant les pertes futures (principe d'évaluation imparitaire) » (*Hommel* 1992, p. 11).

1.2.4. La détermination « statique » des bénéfices distribuables et la fonction d'information des comptes annuels (Abkopplungsthese)

Les GoB (codifiés au § 252 par. 1 HGB) déterminent l'objectif des comptes annuels (*Moxter* 1987a, pp. 363–369; *Ballwieser* 1987, pp. 3–19; *Moxter* 1989, p. 233; *Böcking* 1989, pp. 494; *Hommel* 1992, pp. 6–13; *Berndt* 1998, pp. 39–42; *Moxter* 2007a, pp. 6–7): le seul objectif des comptes annuels compatible avec ces principes fondamentaux consiste en une détermination objectivée et prudente du bénéfice comptable réalisé (*Moxter* 1987a, p. 365), tel que le définit *Moxter* dans sa théorie statique („Ausschüttungsstatik", *Moxter* 1986a, pp. 176, voir également *Böcking* 1989, p. 495; *Euler* 1989, p. 65; *Hommel* 1992, p. 13; *Hommel* 1998, p. 11 ; pour une critique de la théorie de *Moxter Oberbrinkmann* 1990, pp. 208–258). Un tel bénéfice comptable distribuable (*Moxter* 1985b, p. 24) assure aux actionnaires une distribution équitable des dividendes tout en garantissant le maintien à long terme du patrimoine (*Moxter* 1997a, p. 348; *Moxter* 2003, p. 3 ; pour une critique *Siegel* 1997, pp. 124–127).

La fonction d'information des comptes annuels telle qu'elle est codifiée spécialement aux § 238 alin. 1, § 243 alin. 1, 264 alinéa 2 HGB et aux §§ 264–278, 284–289 HGB (*Moxter* 1987a, p. 369; *Ballwieser* 1996, p. 8; *Berndt* 1998, pp. 25–29) pour les grandes sociétés semble en revanche contredire les GoB (*Hommel/Schmidt/Wüstemann* 2004, p. S93; *Ballwieser* 2002, pp. 115–116; *Köhle* 1997, pp. 26–47), puisque le principe de réalisation et le principe d'évaluation imparitaire indispensables pour déterminer un bénéfice comptable prudent distribuable ne permettent pas tout à la fois de donner une image sincère et fidèle du patrimoine et de la situation financière de l'entreprise. (*Streim* 1994, pp. 398–403; *Clemm* 1995,

pp. 141–144; *Moxter* 1995a, pp. 32–33; *Euler* 1997, p. 175; *Hommel/Schmidt/Wüstemann* 2004, p. S86).

C'est pourquoi la fonction d'information des comptes annuels telle qu'elle est définie au § 264 alin. 2 HGB doit être interprétée en prenant en considération le § 264 alin. 1 HGB, selon lequel les comptes annuels des grandes sociétés comprennent non seulement un bilan et un compte de résultat mais également une annexe. Ni le bilan, ni le compte de résultat seuls doivent donner une image fidèle et sincère de la situation patrimoniale et financière de l'entreprise mais bien les comptes annuels y compris l'annexe. (*Moxter* 1987a, p. 371). Selon la « théorie de séparation » de *Moxter* („Abkopplungsthese", *Moxter* 1992, p. 146) la fonction d'information est donc différée à l'annexe lorsque la présentation de l'image fidèle et sincère de la situation de l'entreprise au bilan et au compte de résultat empêche la détermination d'un bénéfice comptable distribuable prudent et réalisé (*Hommel/Schmidt/Wüstemann* 2004, p. S93): le biais du bénéfice comptable en tant qu'indicateur de l'évolution économique de l'entreprise résultant de la détermination prudente et objectivée de ce bénéfice au bilan et au compte de résultat doit être « guéri » à l'annexe (*Moxter* 1995b, pp. 426–428; *Moxter* 1978), pp. 1630–1631; *Moxter* 1986b, pp. 67–68; *Schildbach* 1987, p. 13; *Wölk* 1992, pp. 107–111; *Clemm* 1995, pp. 135–156; pour une critique *Biener* 1979, pp. 3–6). La norme générale de la True-and-Fair-View au § 264 Abs. 2 HGB, introduite en droit comptable allemand par la 4ème Directive européenne, n'est donc pas, selon l'opinion dominante, un « overriding principle » (*Moxter* 1997a, p. 357; *Moxter* 1978, pp. 1630–1631; *Schildbach* 1987, pp. 13; *Beisse* 1988, pp. 34–36; *Wölk* 1992, pp. 114–119; *Beine* 1995, pp. 467–475; *Streim* 1994, pp. 398–403; *Moxter* 1995b, pp. 426–428; pour l'opinion contraire *Budde/Förschle* 1988, p. 43; *Clemm* 1995, pp. 136–138; *Claussen* 1987, p. 89; *Selchert* 1990, p. 798. Pour une critique de la transposition du True-and-Fair View en droit comptable allemand *Alexander/Burlaud* 1993a, pp. 11–14).

1.3. Le caractère systémique des GoB

L'interprétation des GoB et le développement d'un système de principes et de règles cohérent et sans contradiction ne constitue pas, comme on a pu le supposer, « un privilège des juristes » (*Walz* 1998, p. 84). L'idée systémique propre au droit

comptable allemand résulte à l'origine des théories économiques, tout spécialement des théories comptables (*Beisse* (1994), pp. 8–9). Il faut néanmoins admettre que la discussion normative relative à la systématique du droit comptable allemand est depuis toujours fortement influencée par le droit: en effet, pour être pris en considération par la jurisprudence, seule autorisée à interpréter les GoB en tant que normes juridiques, les parties intéressées devaient dans leur argumentation respecter les méthodes juridiques (*Walz* 1998, p. 84; *Beisse* 1994, pp. 8–9).

La judiciarisation de l'idée systémique des GoB et l'évolution de la méthode d'interprétation des GoB dans la jurisprudence, d'une interprétation déductive vers une interprétation herméneutique, fut en fin de compte influencée par *Döllerer* qui revendiqua une « determination des GoB par la réflexion » en utilisant les méthodes juridiques (*Beisse* 1994, p. 8). La pensée systémique propre au droit comptable allemand est donc aujourd'hui une pensée systémique juridique, à savoir la pensée systémique propre à la jurisprudence de l'évaluation („Wertungsjurisprudenz" ,*Canaris* 1983, p. 41 et pp. 19–40). Cette pensée systémique est fondée sur le principe d'égalité devant la loi (*Canaris* 1983, p. 17) qui implique de traiter « les faits semblables de manière semblable et les faits différents de manière différente selon le cas » (*Canaris* 1983, p. 45).Dès lors le respect de la logique et de la cohérence interne de l'ordre juridique (*Canaris* 1983, p. 18) détermine la loi et l'interprétation des normes. L'identification du système de GoB inhérent à la loi au moyen de l'interprétation téléologique des textes permet de veiller à ce qu'un jugement de valeur une fois prononcé soit appliqué de manière cohérente dans toutes ses facettes, permet de prévenir et d'éliminer les conflits entre différents jugements de valeur et permet de résoudre des problèmes comptables spécifiques (non-codifiés) en développant des « normes inférieures aux GoB et des jugements de valeur individuels » (*Canaris* 1983, pp. 46–47 et p. 53). L'identification du « système téléologique » permet ainsi de faire apparaître « un ordre juridique unique » et de systématiser les jugements de valeur individuels au moyen de jugements de valeurs fondamentaux supérieurs (*Canaris* 1983, p. 46).

Résultant de « l'ordre téléologique »(*Canaris* 1983, p. 47) tous les principes et toutes les règles codifiés et non-codifiés ainsi que les solutions des cas comptables

individuels s'avèrent finalement être des concrétisations de l'objectif assigné par la loi aux comptes annuels. Par la même occasion, « la détermination téléologique de la logique des jugements de valeur » signifie qu'il ne peut exister pour tout fait comptable individuel qu' « une seule solution théorique correcte, garantissant la cohérence interne du système comptable dans son intégralité » (*Wüstemann/Kierzek* 2008, p. 13).

L'idée systémique susdite influence de manière déterminante le droit comptable allemand, même s'il faut admettre que cette idée systémique n'est en aucun cas incontestée. La présentation de ces positions critiques a fait l'objet d'écrits dédiés à ce sujet et ne fait pas l'objet du présent travail (*Leffson* 1987; *Kruse* 1970; *Euler* 1996; *Wüstemann* 1999; *Niemann* 2000). Il s'agit bien plus dans le cadre de cette thèse de mettre au jour les processus propres au droit comptable allemand qui aboutissent à la pensée systémique susdite, donc de mettre au jour les conditions, les paramètres du système nécessaires au développement d'une telle pensée systémique.

2. Le résultat du processus d'élaboration des normes comptables : un ensemble de normes comptables consensuel et basé sur des principes,

2.1. L'élaboration des normes (comptables) par le pouvoir législatif

2.1.1. La souveraineté du pouvoir législatif selon la constitution allemande

Le principe selon lequel le règlement est subordonné à la loi, déduit de l'État de droit (*Maurer* 2007, pp. 201–227) et codifié à l'art. 20 alinéa 3 de la Constitution allemande, postule que le pouvoir exécutif ainsi que la jurisprudence sont liés à la loi et au droit : s'il existe des normes juridiques supérieures en vigueur (lois, conventions internationales et règles constitutionnelles) dans un certain domaine du droit, celles-ci limitent toutes les normes et toutes les actions d'autres personnes juridiques (principe de légalité), notamment celles de l'État, c.a.d. du pouvoir exécutif (*Tilch* 1992b, p. 1185).

Selon le Tribunal constitutionnel fédéral (Bundesverfassungsgericht) le principe de légalité serait dénué de sens, si la constitution n'exigeait pas que l'‘intervention de l'État dans certains domaines essentiels soit légitimée par la loi (BVerfG–Beschl. du 28 octobre 1975, p. 248–249). C'est pourquoi le Bundesverfassungsgericht déduit de l'art. 20 alinéa 3 de la Constitution (Grundgesetz, GG) le principe de la préférence législative (« Grundsatz des Vorbehalts des Gesetzes ») selon lequel certains domaines de la vie des citoyens ne peuvent être réglementés que par le pouvoir législatif, même si la Constitution ne définit pas de manière explicite ces domaines du droit (*Tilch* 1992b, p. 1153–1154). Comme principe général le « Grundsatz des Vorbehalts des Gesetzes » est déduit de l'État de droit, selon lequel l'action administrative doit être calculable et prévisible, et du principe de démocratie, selon lequel l'action administrative nécessite une légitimité démocratique moyennant une procédure législative parlementaire (*Maurer* 2007, p. 209).

Selon l'art. 80 alinéa 1 de la constitution « le gouvernement fédéral, un ministre fédéral ou les gouvernements des *Länder* peuvent être autorisés par la loi à édicter des règlements » (*David/Grasmann* 1988, p. 172; *Tilch* 1992b, p. 84). Cette norme vise

à délester le législateur de certains travaux en délégant la responsabilité pour la réglementation détaillée au pouvoir exécutif dans le but de garantir la flexibilité et le bon fonctionnement du droit (*Martini* 2008, p. 160; *David/Grasmann* 1988, p. 172; *Tilch* 1992b, p. 84; *Maurer* 2007, p. 581). Cette opportunité du pouvoir législatif de déléguer la légifération au pouvoir exécutif constitue une transgression du principe de la séparation des pouvoirs propre à un État de droit (*Calliess* 1998, p. 10; *Pünder* 1995, p. 39).

Eu égard à l'absence d'une énumération des domaines de réglementation réservés au législateur dans la Constitution (BVerfG–Beschl. du 28 octobre 1975, p. 248–249), le « Grundsatz des Vorbehalts des Gesetzes » (BVerfG–Beschl. du 20 octobre 1981, p. 125) s'avise être nécessaire « pour parer au danger d'une fuite du parlement devant sa responsabilité » (*Martini* 2008, p. 161): ce principe agit comme une sorte d'« interdiction de délégation » (*Calliess* 1998, p. 10) et exprime le fait que le législateur ne peut déléguer sans réserve la compétence de légiférer au pouvoir exécutif (*Tilch* 1992b, p. 84; *Uhle* 2008, par. 17). Tout règlement du gouvernement fédéral, d'un ministre fédéral ou d'un gouvernement des *Länder* doit donc être formellement légitimé par la loi, déclaration de la volonté du parlement élu par le peuple (*Martini* 2008, p. 161).

De surcroît, l'art. 80 par. 1 GG opère comme un « triple contrôle de délégation » interdisant la délégation aveugle ou globale des compétences du Législatif à l'Exécutif (*Calliess* 1998, p. 11; *Uhle* 2008, par. 18): il requiert que toute loi à la base d'une délégation doit déterminer le contenu, le but et l'étendue de l'autorisation accordée (*Uhle* 2008, par. 17–28; *Hasskarl* 1969, pp. 85–115). Cette exigence d'« une précision, d'une certitude minimum » complète et concrétise le « Grundsatz des Vorbehalts des Gesetzes » déduit du principe démocratique et du principe de l'État de droit (*Tilch* 1992a, p. 84; *Uhle* 2008, par. 18; *Weihrauch* 2001, p. 266). La précision de la loi d'autorisation à la base d'un règlement varie en fonction de l'impact constitutionnel des règles édictées (Wesentlichkeitstheorie, BVerfG–Beschl. du 20 octobre 1981, p. 278). Selon l'interprétation du tribunal constitutionnel (Bundesverfassungsgericht), le législateur ne peut déléguer ses compétences à l'Exécutif que s'il ne s'agit pas de domaines essentiels (*Baader* 1992, p. 394), sachant qu'« essentiel » signifie « essentiel pour la

réalisation et la protection des droits fondamentaux » (BVerfG–Beschl. du 20 octobre 1981, p. 269).

2.1.2. La comptabilité comme instrument de conciliation des droits fondamentaux des différentes parties

2.1.2.1. Détail des droits fondamentaux affectés

L'obligation de tenir des comptes résulte, pour les sociétés de capitaux, de l'art. 242 alinéa 1 HGB conjointement avec l'art. 325 HGB, et, pour les sociétés de personnes soumises à la loi relative à la publicité (Publizitätsgesetz, PblG), de l'art. 242 alinéa 1 HGB conjointement avec l'art. § 9 Pub1G (*Budde* 1993, pp. 789–817). En Allemagne, l'établissement, le contrôle et la publicité des comptes annuels sont, selon la doctrine, étroitement liés au droit constitutionnel, notamment aux droits fondamentaux de la liberté de la personne (art. 2 GG) et de la garantie du droit de propriété (art. 14 GG) (*Budde* 1994, pp. 33–59; *Müller, W.* 1994, pp. 75–99; *Baetge/Thiele* 1997, pp. 11–24; *Budde/Steuber* 1997a, pp. 3–35; *Budde/Steuber* 1998a, p. 504; *Ballwieser* 1999, p. 444–445; *Zeitler* 2003, p. 1533).

Le droit fondamental de l'art. 2 alinéa 1 GG, selon lequel « chacun a droit au libre épanouissement de sa personnalité, sous réserve qu'il ne viole pas les droits d'autrui ni n'enfreigne l'ordre constitutionnel ou la loi morale », protège « la liberté d'action au sens large », « indépendemment du type d'activité et de son importance pour l'épanouissement de la personnalité » (BVerfG–Beschl. du 6 juin 1989, p. 152–153). L'art. 2 alinéa 1 GG protège par conséquent « l'autonomie de la personne, c.a.d. l'autodétermination notamment dans la vie juridique » (BVerfG–Urteil du 26 juillet 2005, p. 34; BVerfG–Urteil du 6 février 2001, p. 100), « les activités professionnelles » (BVerfG–Beschl. du 12 avril 2005, p. 45), l'« activité économique » (BVerfG–Beschl. du 14 juillet 1998, p. 259), l'autonomie entrepreneuriale (BVerfG–Beschl. du 19 octobre 1983, p. 210) ainsi que le droit à « l'autodétermination informationnelle », c.a.d. le « droit de tout individu de décider de l'envergure des informations révélées, relatives à sa vie privée » (BVerfG–Urteil vom 15. Dezember 1983, p. 42). Le droit de la liberté de la personne, en tant que droit général, est concrétisé par la *lex specialis* du

droit de la liberté de profession codifié à l'art. 12 GG (BVerfG–Beschl. du 20 mars 2001, p. 183).

L'activité économique d'une personne privée ou morale (BVerfG–Urt. du 20 juillet 1954, p. 17) suppose de jouir de la « propriété », « caractérisée, juridiquement, par le droit à l'usage privé et par le pouvoir d'en disposer » (BVerfG–Beschl. vom 25. Mai 1993, p. 377). La garantie du droit de propriété de l'art. 14 alinéa 1 GG assure « au titulaire une liberté d'action dans le domaine patrimonial » et permet ainsi « à l'individu de s'épanouir et de construire sa vie de manière autonome » (BVerfG–Beschl. du 9 janvier 1991, p. 208). La garantie du droit de propriété protège ainsi l'existence et l'usage de la propriété, par exemple de la substance d'un fonds de commerce (BVerwG–Urt. du 22 avril 1994, p. 348–349), mais non du «volume d'affaires et des gains futurs »(BVerfG–Beschl. du 19 juillet 2000, p. 211). L'art. 14 GG protège donc tous les droits patrimoniaux attribués à l'individu par des normes du droit privé (BVerfG–Beschl. du 9 janvier 1991 [référence n°237], p. 209; BVerfG–Beschl. du 7 décembre 2004, p. 107), notamment tous les droits, toutes les créances (BVerfG-Beschl. du 31 octobre 1984, p. 222; BVerfG-Beschl. du 9 janvier 1991, p. 208–209) et la propriété intelectuelle (geistige Eigentum, BVerfG-Entsch. du 7 juillet 1971, p. 238; *Pieroth/Schlink* 2009, par. 977-989).

Les droits fondamentaux des articles 2 et 4 GG, qui sont également applicables aux personnes morales conformément à l'art. 19 alinéa 3 GG (*Budde* 1994, p. 36; *Budde* 1998, p. 504), trouvent leur limitation dans la fonction sociale de la propriété qui peut justifier des interventions du législateur (BVerfG-Beschl. du 16 février 2000, p. 17; BVerfG-Urt. du 14 février 1989, p. 292; BVerfG-Beschl. du 14 juillet 1999, p. 109–110). Ainsi le droit de la liberté de la personne de l'art. 2 alinéa 1 GG est-il accordé « sous réserve de trois limites matérielles » (*Pieroth/Schlink* 2009, RdNr. 385): « les droits d'autrui », « l'ordre constitutionnel » et « la loi morale » (art. 2 par. 1 GG). La fonction sociale de la propriété est codifiée de manière explicite à l'art. 14 alinéa 2 GG, selon lequel « propriété oblige », et résulte par ailleurs, de manière implicite, du principe de solidarité propre à l'État de droit codifié à l'art. 20 alinéa 1 GG (*Budde* 1994, p. 36).

Les interventions du législateur qui limitent les droits fondamentaux des art. 2 et 4 GG, visant par exemple la protection des droits fondamentaux de tout individu ou le dirigisme de la vie économique, sont eux-même limités par le « principe de proportionnalité », déduit lui-même des droits fondamentaux et du principe de l'État de droit (*Wieland* 2004, art. 14 GG, par. 125-135). Selon ce principe toute intervention de l'État doit avoir un rapport de causalité avec le but poursuivi (BVerfG-Beschl. du 5 novembre 1980, p. 165−166), être nécessaire (BVerfG-Beschl. du 27 janvier 1983, p. 115), prendre en considération les intérêts des différentes parties et être adaptée au but poursuivi (BVerfG-Beschl. du 10 avril 1997, p. 21 ; *Jarass/Pieroth* 2009, art. 2 GG, par. 21−22; art. 14 GG, par. 38-48). Le « principe de proportionnalité » assure donc une fonction de défense des droits et de la liberté individuelle (BVerfG- Urt. du 22 mai 1990, p. 338).

Le principe de solidarité et le principe de proportionnalité requièrent que « les intérêts du propriétaire et ceux du bien public » se trouvent en un rapport équilibré les uns vis-à-vis des autres (BVerfG-Beschl. du 14 janvier 2004, p. 28; *Wieland* 2004, art. 14 GG, par. 121). Eu égard à l'effet indirect qu'a la propriété sur les tiers, il s'agit également, dans le cadre de conflits privés, de veiller à « un compromis équitable et à un équilibre des intérêts des parties » (BVerfG-Urt. du 23 novembre 1999, p. 259), sachant qu'une restriction des droits fondamentaux ne peut s'opérer que via la loi ou via une délégation formelle du pouvoir de légiférer à l'Exécutif (*Jarass/Pieroth* 2009, art. 14 GG, par. 37).

2.1.2.2. La comptabilité, exemple typique d'une législation réservée au pouvoir législatif

Les droits fondamentaux décrits ci-avant déterminent la situation juridique du sociétaire ou de l'actionnaire et protègent ses intérêts, à savoir la préservation de la valeur et de la rentabilité des parts de société ou des actions. Le droit à la libre activité économique, codifié à l'art. 2 alinéa 1 GG, autorise le sociétaire ou l'actionnaire à acquérir des parts de société ou des actions et d'en disposer librement conformément à l'art. 14 alinéa 1 GG (*Budde* 1994, p. 36). Dans le but de préserver ses intérêts, celui-ci est théoriquement libre de vendre, de céder, d'hypotéquer parts de société ou ses actions

ou d'en disposer à son gré (BVerfG-Urt. du 1er mars 1979, p. 342). Il peut de plus exercer son influence quant à la continuation de l'entreprise, sachant que l'importance de son ingérence dépend de la forme légale de la société : alors que la loi assigne une responsabilité entrepreneuriale, c'est à dire un droit de gérance, à l'associé d'une société de personnes, l'actionnaire d'une société de capitaux n'a qu'un droit d'information (art. 151a alinéa 1 GmbHG; art. 131 AktG) et ne peut exercer qu'une influence collective au travers des assemblées générales (art. 37 et 46 GmbHG; art. 119 AktG).

En contrepartie de la garantie constitutionnelle du droit de propriété accordé au sociétaire (à l'actionnaire), la constitution lui impose une obligation sociale, dont l'importance est fonction du statut juridique et de la taille de l'entreprise. Notamment la propriété d'actions d'entreprises en cogestion justifie une responsabilité du propriétaire vis-à-vis des salariés et des créanciers de l'entreprise ainsi que du public (BVerfG-Urt. du 1er mars 1979). Le Tribunal constitutionnel fédéral corrobore donc, en fonction de son statut et de sa taille, l'existence d'un intérêt spécifique de l'entreprise divergeant des seuls intérêts de l'actionnaire (*Budde* 1994, p. 38).

En raison du manque d'influence directe de l'actionnaire sur la gestion de l'entreprise et en raison de la fonction sociale de la propriété, la garantie constitutionnelle de la propriété de l'actionnaire d'une grande société de capitaux se limite au seul droit d'information. L'information comptable a donc pour fonction d'établir « l'équilibre constitutionnel » entre « la position juridique et les intérêts de l'entreprise d'une part et ceux de ses propriétaires d'autre part ». Elle garantit que l'actionnaire reçoit au moins « toutes les informations nécessaires à la préservation de sa propriété » (*Budde* 1994, p. 35 et p. 39). Le droit d'information vise donc à « concilier les droits fondamentaux de l'actionnaire et ceux de l'entreprise » et ne peut en aucun cas être prohibé, ni même en recourant au droit à « l'autodétermination informationnelle » de l'entreprise (*Budde* 1994, p. 39, pp. 41–43).

Contrairement aux actionnaires d'une société de capitaux, les associés d'une société de personnes sont légalement habilités à gérer leur entreprise. L'obligation de rendre des comptes des entreprises, assujetties à la loi relative à la publicité (Publizitätsgesetz, PublG), ne vise pas la conciliation des intérêts des associés et ceux de

l'entreprise, mais résulte, en fonction de la taille de ces entreprises, de l'intérêt public (*Budde* 1998, p. 504).

Eu égard sa fonction constitutionnelle, « la comptabilité offre un exemple type de la nécessité d'une réglementation par la loi » (*Beisse* 1999, p. 2185). Compte tenu de la structure fédéraliste de l'État allemand, il s'agit donc de considérer la répartition du pouvoir législatif entre le parlement fédéral et les parlements des *Länder* en matière de comptabilité.

2.1.3. Concurrence de principe entre la législation des *Länder* et la législation du parlement fédéral

La répartition du pouvoir législatif entre le parlement fédéral et les parlements des *Länder* est réglée dans les art. 70–74 GG. De manière générale, le pouvoir législatif revient selon l'art. 70 alinéa 1 GG aux *Länder* si la constitution n'assigne pas explicitement le pouvoir de légiférer au parlement fédéral. En ce qui concerne le pouvoir législatif, la constitution allemande maintient donc la règle de séparation des pouvoirs de l'art. 30 GG, selon lequel l'exercice du pouvoir de l'État est en principe le devoir des *Länder* si la constitution ne prévoit pas d'autres règles. (*Zippelius/Würtenberger* 2008, pp. 459–460; *Detterbeck* 2009, par. 252–253). Le parlement fédéral n'a donc le pouvoir de légiférer que lorsque l'on trouve dans la constitution un „titre de compétence" qui l'autorise à régler cette question précise (*Maurer* 2007, p. 522). En l'occurrence la loi fondamentale (Grundgesetz) allemande ne se limite pas à énumérer les matières dont la réglementation est réservée au parlement fédéral. La constitution différencie bien plus entre un pouvoir législatif exclusif (ausschließliche Gesetzgebung, Art. 73 GG) et un pouvoir législatif concurrentiel de l'État fédéral (Art. 74 GG) (*Degenhart* 2007, p. 57).

En ce qui concerne les domaines pour lesquels il existe un pouvoir législatif exclusif de l'État fédéral, l'art. 71 GG stipule que les *Länder* n'ont le pouvoir de légiférer que lorsqu'ils y sont explicitement habilités par une loi fédérale. Les domaines du droit concernés sont énoncés (mais non de manière exhaustive) à l'art. 73 alinéa 1 GG – par exemple les affaires étrangères – et font par ailleurs l'objet d'un certain

nombre de règles disparates de la constitution, dans lesquels il est fait référence aux lois fédérales et de ce fait au pouvoir législatif exclusif de l'État fédéral. (*Maurer* 2007, p. 524).

Pour toutes les matières faisant l'objet du pouvoir législatif concurrentiel la constitution stipule à l'art. 72 alinéa 1 GG que les *Länder* ont le pouvoir de légiférer tant que l'État fédéral n'a pas exercé son pouvoir législatif (*Schweda* 2006, p. 156; *Sannwald* 1994, pp. 3315–3317). Suivant cette définition légale l'État fédéral a pour toutes les matières énoncées à l'art. 74 GG un pouvoir législatif « prioritaire », autrement dit les *Länder* ont un pouvoir législatif subsidiaire, sachant que le parlement fédéral peut à tout moment s'adjuger ces domaines juridiques par des lois fédérales (*Maurer* 2007, p. 524; *Kämmerer* 2008, p. 99).

Le droit comptable comme un objet du droit commercial (art. 74 alinéa 1 n° 11 GG) est en principe une matière relevant du pouvoir législatif concurrentiel de l'État et des *Länder*. Ceci ne signifie pas pour autant que l'État fédéral est seul habilité à légiférer dans ce domaine du droit, puisque la « clause de nécessité » de l'art. 72 alinéa 2 GG stipule que l'État n'a le pouvoir de régler le droit commercial que lorsque ceci est nécessaire à rétablir et maintenir l'équité du niveau de vie sur le territoire fédéral ou pour sauvegarder l'unité juridique et économique (*Zippelius/Würtenberger* 2008, p. 462; art. 72 alinéa 2 GG). La nécessité de sauvegarder l'unité juridique et économique résulte de la 4ème et 7ème Directive européenne, selon lesquels l'État fédéral a l'obligation de transformer les règles de ces directives en droit allemand (*Schmidt* 1995, p. 667). Les règles du droit comptable allemand sont donc toujours des normes fédérales et donc le résultat du processus formel de législation de l'État fédéral (*Zippelius/Würtenberger* 2008, p. 458; *Detterbeck* 2009, par. 299-335; *Degenhart* 2007, pp. 73-82).

2.2. Délégation restrictive des compétences législatives au pouvoir exécutif

2.2.1. Les ordonnances comptables

Dans le domaine du droit comptable une délégation du pouvoir législatif à l'exécutif résulte néanmoins de l'art. 80 alinéa 1 GG et de l'art. 330 alinéa 1 HGB (*Fehrenbacher* 2008, par. 1; *Busse von Colbe* 2008, § 292), selon lesquels le Ministère de la Justice est habilité, sous réserve de l'accord du Ministère des Finances et du Ministère de l'Economie, à prescrire par ordonnance aux sociétés de capitaux des règles de formes pour les comptes annuels et consolidés et à régler le contenu de l'annexe et du rapport de gestion lorsque la branche commerciale de ces sociétés rend nécessaire une réglementation spéciale.

Selon l'art. 330 alinéa 1 HGB et conformément à l'art. 80 alinéa 1 GG la délégation de pouvoir du législatif à l'exécutif est soumise à des conditions très restrictives (*Fehrenbacher* 2008, par. 5). Ainsi les ordonnances comptables ne sont-elles applicables qu'aux sociétés de capitaux (§ 330 alinéa 2, 3 HGB; *Homölle* 2002, RdNr. 31–52). L'objet de réglementation des ordonnances se limite par ailleurs aux règles de formes ainsi qu'au contenu de l'annexe et du rapport de gestion des comptes annuels et consolidés (*Homölle* 2002, par. 21). Les règles de comptabilisation du patrimoine et de calcul du bénéfice ne peuvent faire l'objet d'une telle ordonnance. Enfin, une réglementation comptable par ordonnances de l'exécutif présuppose que de telles règles soient nécessaires pour suffire aux particularités de certaines branches commerciales et pour donner conformément au § 264 HGB une image fidèle et sincère du patrimoine et de la situation financière des sociétés de cette branche (*Fehrenbacher* 2008, par. 7).

À la date d'aujourd'hui, le Ministère de la Justice a promulgué des ordonnances comptables pour les établissements de crédit (RechKredV), les sociétés d'assurance (RechVersV), les fonds de pensions (RechPensV) (§ 330 alinéa 2 et 3 HGB), pour la comptabilité des hôpitaux et des établissements de soins et pour les comptes annuels des entreprises de construction et des sociétés de transport d'intérêt publique (*Fehrenbacher* 2008, RdNr. 9).

2.2.2. Le manque de compétences de l'organisation de normalisation comptable

2.2.2.1. Établissement tardif d'une organisation de normalisation comptable – le *Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee* (DRSC)

L'existence de normes comptables d'un organisme de normalisation comptable, , les Deutsche Rechnungslegungs Standards (DRS) du Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC), ne date en Allemagne que de 1998 (*Ordelheide* 1999, p. 99). La discussion relative à l'institution d'une organisation de normalisation comptable remonte au début du 20ième siècle. Une délégation partielle des compétences de légiférer à l'exécutif et à des comités annexés à celui-ci fut proposée pour la première fois en 1912 (*Langenbucher/Blaum* 1995, p. 2325; *Paal* 2001, p. 35) et reconsidérée dans le cadre des travaux préliminaires du BiRiLiG (*Biener* 1987, p. 5–6 ; *DIHT et al.* 1980, p. 9). Ces propositions ne furent pas reprises dans la loi finale en raison de graves objections d'ordre constitutionnel (*Beisse* 1990, p. 503 ; pour la critique *Biener* 1987, pp. 45–60 ; *Hommelhoff/Schwab* 1998, pp. 38–56).

L'introduction de telles normes comptables (privées) fut rendue possible par un amendement du Handelsgesetzbuch, via la loi relative au contrôle et à la transparence des entreprise (KonTraG du 27 avril 1998, BGBl. I 1998, p. 786; *Budde/Steuber* 1998b, pp. 1181–1183; pour une critique *Böcking/Orth* 1998, pp. 1873–1879), dans le cadre de laquelle furent codifiés les art. 342 et 342a HGB. Cet amendement du HGB fut d'une part justifié par un manque d'influence allemande sur la normalisation comptable internationale, résultat de l'absence d'une organisation de normalisation comptable allemande, et d'autre part par « la plus grande flexibilité et adaptabilité de telles règles » (*Scheffler* 2002, col. 529 ; BT-Drucks. 13/10038, p. 24–25; BT-Drucks. 14/8769, p. 10; *Küting/Hayn* 1995, p. 671–672; *Pellens/Gassen* 1998, p. 645–646; *Scheffler* 1999, p. 407).

Le « modèle combiné » (BT-Drucks. 13/10038, p. 26) des art. 342 et 342a HGB permet en principe au Ministère Fédéral de la Justice d'homologuer par contrat un comité privé d'experts comptables ou d'instituer une commission d'experts comptables de droit public rattachée au Ministère Fédéral de la Justice, la commission consultative

comptable (Rechnungslegungsbeirat). L'institution d'une commission consultative comptable (art. 342a alinéa 1 HGB) présuppose en revanche la non-reconnaissance d'un comité privé, conformément à l'art. 342 alinéa 1 HGB, par le BMJ (art. 342a alinéa 9 HGB, BT-Drucks. 13/10038, p. 25 et p. 27). La préférence donnée au comité privé d'experts comptables résulte notamment de l'orientation vers un modèle de standardisation comptable international du type FASB ou IASB. Il est par ailleurs fait référence au succès de l'Institut Allemand de Normalisation Technique, le Deutschen Institut für Normung (DIN) e.V. (BT-Drucks. 13/10038, p. 25). Peu avant, le législateur donnait encore la priorité au modèle du Rechnungslegungsbeirat, dans le cadre de la loi relative à la simplification des entreprises (Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetz, Kap AEG) (BT-Drucks. 13/9909, p. 10.; *Ebke* 1999, p. 1194).

2.2.2.2.Structure et acteurs de la normalisation comptable

Par ratification du « contrat de standardisation » du 3 octobre 1998 le Ministère Fédéral de la Justice a reconnu, conformément à l'art. 342 HGB, le Comité Allemand des Normes Comptables (Deutsche Rechnungslegungsstandards Committee ,DRSC) comme l'organisme de normalisation comptable allemand (*Böcking/Dutzi* 2007a, par. 22). Le DRSC est composé d'un directoire (Vorstand) et d'une assemblée générale (Mitgliederversammlung) et compte par ailleurs deux commissions spécialisées, le Conseil Allemand pour la Normalisation (Deutsche Standardisierungsrat ,DSR) et le Rechnungslegungs Interpretations Committee (RIC), chargées d'élaborer et de ratifier les normes comptables. Le directoire compte au minimum sept, au maximum 20 membres, élus par l'assemblée générale pour une période de trois ans. Il fixe les missions et les principes de travail du DRSC et nomme les membres du DRS et du RIC. L'assemblée générale est constitutée de personne qualifiées et expérimentées en comptabilité. Elle a pour fonction d'élire le directoire et de lui accorder quitus, de décider de changements des statuts et de la dissolution du DRSC. Le RIC est composé de onze membres au maximum, nommés par le directoire. Il est chargé d'élaborer des interprétations des normes comptables internationales dans le but de faciliter la convergence de l'application des IFRS dans différents pays et en vue de faire prendre en considération des aspects spécifiques du droit allemand dans l'élaboration finale des IFRSs et des IFRICs. En tant que tel, le RIC est l'organisme de liaison avec le Interna-

tional Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) du IASB et des autres pays appliquant les IFRS (*DRSC* 2008a, § 7, § 10 et § 11, § 9 (1) et § 2 (1f)).

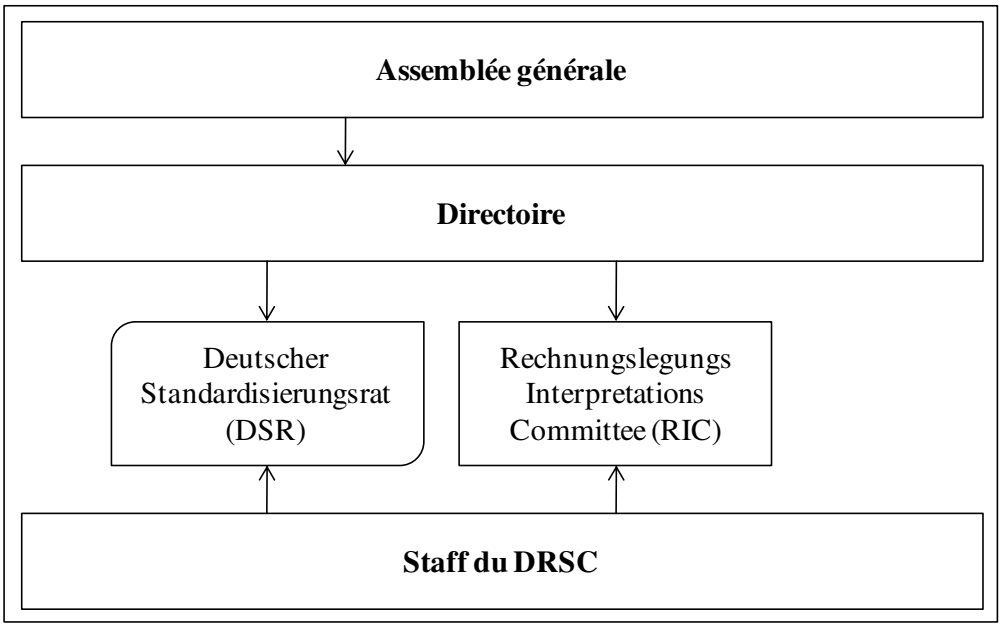


Fig. 10: Structure du DRSC (*DRSC* 2008a, § 6)

Le DSR est l'organe central chargé d'accomplir les missions du DRSC. Il est notamment responsable de l'élaboration et de l'adoption des normes comptables pour les comptes consolidés. Le DSR est composé de maximum neuf membres, élus par le directoire pour une durée maximale de quatre ans. Il adopte les normes comptables avec une majorité des deux tiers de ses membres. Le DSR dispose d'un droit de veto vis-à-vis des interprétations du RIC (*DRSC* 2008a, §§ 8 (1a), ((8), 9 (4)).

La reconnaissance du DSR en tant que comité de normalisation présuppose selon l'art. 342 Abs. 1 Satz 2 und 3 HGB que cet organe suffise « aux exigences minimums d'un travail de standardisation équitable » (BT-Drucks. 13/10038, p. 27). Les statuts du DRSC doivent donc assurer

- l'appartenance des membres du DSR à la sphère comptable,
- l' autonomie et l'indépendance de ces membres et

- la participation du public au processus de normalisation (*Paal* 2001, pp. 61–66).

Sont désignés comme « experts en comptabilité » toutes les personnes habilitées à gérer les comptes ou à établir les documents conformément à l'art. 257 alinéa 1 n°1 HGB et toute personne travaillant dans le domaine de la comptabilité en tant qu'expert-comptable, en tant que conseiller, en tant qu'enseignant, en tant qu'analyste ou en tant que membre d'une organisation de surveillance (BT-Drucks. 13/10038, p. 27; *DRSC* 2008a, § 6 (2)). Les membres du DSR doivent par ailleurs:

- avoir des compétences professionnelles dans le domaine de la comptabilité internationale;
- avoir une bonne compréhension des évolutions dans le domaine de la comptabilité internationale;
- disposer de bonnes capacités analytiques et d'une certaine ouverture d'esprit pour discuter de problèmes comptables dans le cadre de réunions à huis clos et d'audiences publiques et
- prétendre aboutir à des décisions équitables prenant en considération les objectifs du DRSC (*DRSC* 2008a, § 8 (3)).

Selon *Biener* l'homologation du DSR en tant que comité de standardisation comptable n'est donc pas basée sur une représentation équitable des diverses professions comptables et divers groupements d'intérêts au sein de ce comité, mais est bien plus fondée sur la qualité et la réputation de ses membres (*Biener* 1999, p. 455; *Scheffler* 2002, col. 532). Sans vouloir discuter les problèmes constitutionnels liés à la nomination des membres d'un organisme de normalisation comptable privé, il s'agit tout de même de remarquer, comme le fait *Schwab* en renvoyant à l'exemple du Conseil National de la Comptabilité français, que « la compétence n'exclut pas la prise en considération de divers intérêts » (*Schwab* 2002, col. 526).

L'autonomie et l'indépendance du comité élaborant les normes comptables sont garanties par les statuts du DSR, qui postulent qu'il est interdit aux membres du DSR d'obtempérer aux ordres du directoire ou d'un membre du DRSC, du Ministère

fédéral de la justice ou de toute autre organisation » (*DRSC* 2008a, § 8 (4)). Une part de la littérature critique à cet égard le fait que le financement presque exclusif du DSR au moyen des cotisations et des dons des membres du DRSC peut favoriser la prise d'influence et l'ingérence de certains groupement d'intérêts, disposant de gros moyens financiers, sur la normalisation comptable (*Breidenbach* 1997, p. 219; *Ebke* 1999, p. 1199–1200; *Schildbach* 1999, p. 647; *Schwab* 1999b, p. 787).

La procédure de consultation requise par l'art. 342 alinéa 1 HGB doit permettre à toute personne intéressée de participer au processus de décision, ce qui est rendu possible par la publication des propositions de normes comptables pour commentaire, par l'analyse des commentaires émis et par la discussion publique (*DRSC* 2008a, § 8 (6); *Ebke/Paal* 2008, p. 2304; *Scheffler* 1999, p. 411; *Schwab* 1999b, pp. 783–787; *Scheffler* 2002, col. 533–535). Le DSR favorise donc aujourd'hui une participation du public au processus de normalisation calquée sur le modèle du Due Process de l'IASB (*Delvaille/Ebbers/Saccon* 2005, p. 145) plutôt qu'une participation du public par l'intermédiaire d'un comité consultatif tel que le FASC du FASB, sachant qu'à l'origine la participation du public par l'intermédiaire du Due Process était complétée par l'audition supplémentaire d'un comité consultatif formé à cet effet (*Haller/Eierle* 1998, pp. 734–736) ; il y a également une différence à cet égard avec le Comité consultatif du Conseil National de la Comptabilité (*Hayn/Zündorf* 1999, p. 498; *Scheffler* 2002, col. 530; *Schwab* 1999b, p. 784).

2.2.2.3. Missions du DRSC et contenu des DRS

Le DRSC a selon l'art. 342 alinéa 1 HGB plusieurs missions légales: une mission de standardisation, une mission de consultation et une mission représentative ainsi qu'une nouvelle mission interprétative codifiée par le BilMoG (*Paal* 2001, pp. 47–53).

Dans le cadre de sa mission de standardisation le DRSC élabore les normes comptables (DRS) applicables aux comptes consolidés (*Scheffler* 2002, col. 535). La restriction du domaine d'application des DRS aux seuls comptes consolidés est justifiée en premier lieu par le fait que les DRS « sont élaborés en considération des efforts de

standardisation internationale » de l'IASB, dont les normes « ne seront, dans un proche avenir, applicable en Allemagne qu'aux comptes consolidés des groupes faisant appel public à l'épargne » (BT-Drucks. 13/10038, p. 27). Selon *Ernst* cette restriction du domaine d'application est liée par ailleurs à des difficultés d'ordre constitutionnel relatif à la délégation du pouvoir de légiférer à une institution de normalisation privée (*Ernst* 1998, p. 1030–1031). Pour ce qui est de leur contenu, les DRS servent d'une part à combler les lacunes de la législation,[26] d'autre part à restreindre les marges de manoeuvre et d'interprétation inhérentes à la législation (*Spannheimer* 2000, p. 999–1000; *Baetge/Krumnow/Noelle* 2001, p. 770; *Siegler* 2002, p. 1513; *Kirsch* 2002, p. 747–748). Une restriction des options légales codifiées dans le HGB par les DRS n'est en revanche pas possible (*Böcking/Dutzi* 2007a, par. 33).

Mise à part la normalisation le DRSC a également une mission de consultation qui consiste à conseiller le Ministère Fédéral de la Justice dans le cadre des projets de lois relatives à la comptabilité (art. 342 alinéa 1 HGB; *Delvaille/Ebbers/Saccon* 2005, p. 146). A la différence de sa mission de normalisation, la fonction consultative du DRSC n'est pas restreinte aux seuls projets de lois relatifs à la comptabilité des groupes de sorte que le DRSC est également capable d'exercer une influence significative dans le cadre des projets de loi relatifs à la réglementation des comptes annuels (*Böcking/Dutzi* 2007a, par. 35; pour une critique *Breidenbach* 1999, p. 644; *Schildbach* 1999, p. 647; *Küting/Dürr/Zwirner* 2003, p. 133–134).

Enfin, l'art. 342 alinéa 1 HGB confère au DRSC la fonction de représenter la République fédérale d'Allemagne au sein des institutions de normalisation comptable internationales (*Delvaille/Ebbers/Saccon* 2005, p. 145). Si la mission de normalisation comptable dominait au début l'activité du DRSC (*Scheffler* 1999, p. 411), la fonction représentative du DRSC gagne depuis plusieurs années en importance. Cela résulte du

[26] Par exemple les normes relatives au Cashflow Statement (Kapitalflussrechnung [DRS 2, DRS 2-10 (Kreditinstitute), DRS 2-20 (Versicherungsunternehmen)]), au Segment Reporting (Segmentberichterstattung [DRS 3, DRS 3-10 (Kreditinstitute), DRS 3-20 (Versicherungsunternehmen)]), à la publication de certains risques (Risikoberichterstattung [DRS 5, DRS 5-10 (Kreditinstitute), DRS 5-20 (Versicherungsunternehmen)]) ou au rapport de gestion (Lagebericht [DRS 15]).

fait que les DRS perdent de plus en plus de leur importance pour les comptes consolidés en raison du nombre croissant de groupes étant obligés ou préférant établir leurs comptes de groupes selon les IAS/IFRS conformément au Réglement IAS de l'Union Européenne (*Pellens/Crasselt/Kemper* 2009, p. 242). La mission représentative du DRSC se limite à une simple représentation des intérêts: le DRSC met à disposition des institutions de normalisation internationales tel que l'IASB ses compétences professionnelles afin de sensibiliser ces institutions sur les aspects spécifiques du droit allemand (*Böcking/Dutzi* 2007a, par. 38). Le DRSC ne peut pas en revanche revendiquer représenter la position officielle de la République Fédérale d'Allemagne (*Ballwieser* 1999, p. 445–446; *Schwab* 2002, col. 525–526). *Pellens/Crasselt/Kemper* démontrent que le DRSC ne satisfait pas selon l'avis d'une grande parties des experts allemands à sa fonction de représentation des intérêts allemands au niveau international (*Pellens/Crasselt/Kemper* 2009, p. 245).

Conformément à l'art. 315a alinéa 1 HGB les entreprises allemandes faisant appel public à l'épargne sont obligées d'établir des comptes consolidés selon les normes IFRS. C'est pourquoi les missions du DRSC furent élargies dans le cadre du Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG), ratifié par le Bundestag le 26 mars 2009: le DRSC a depuis une nouvelle mission interprétative (art. 342 alinéa 1 4 HGB; BR-Drucks. 270/09, p. 25).[27] Le DRSC élabore des interprétations des normes IFRS pour les cas et les thèmes qui n'ont d'importance qu'au niveau national et pour lesquels l'IFRIC n'a pas adopté d'interprétation générale en raison de différents cadres instutionnels et juridiques dans les différents pays appliquant les IFRS (BT-Drucks. 16/10067, p. 97; *Pellens/Crasselt/Kemper* 2009, p. 245).

2.2.2.4.Les DRS, avis sans caractère obligatoire

Conformément à l'art. 342 alinéa 2 HGB l'application des DRS va de pair avec la présomption que « les principes comptables de régularité et de sincérité des

[27] Selon le IDW l'interprétation des IFRS est depuis toujours une fonction du DRSC, cf. *IDW* 1998, p. 53; pour la critique *Hayn/Zündorf* 1999, p. 500.

comptes consolidés ont été respectés », à condition néanmoins que les DRS aient été ratifiés par le Ministère fédéral de la Justice (*Ballwieser* 1999, p. 445; *Hellermann* 2000, p. 1098). Au vu de l'art. 342 alinéa 2 HGB il est inconstestable que les DRS ne représentent après leur adoption mais avant ratification par le Ministère fédéral de la Justice (BMJ) *expressis verbis* « que des recommandations » (*Ebke/Paal* 2008, p. 2305; *Biener* 1999, p. 457). La valeur qui doit être attribuée aux DRS après leur ratification par le BMJ fait en revanche l'objet d'une controverse dans la littérature comptable (*Paal* 2001, pp. 79–90).

Selon *Biener* la ratification des DRS par le BMJ confère à ces normes comptables la valeur de principes comptables généralement admis (GoB). Certes, l'art. 342 alinéa 2 HGB ne formule pas de délégation du pouvoir de légiférer à l'Exécutif au sens de l'art. 80 alinéa GG, de sorte que les DRS n'acquièrent pas « le statut de règlements légaux » (*Biener* 1999, p. 454). La compétence conférée au BMJ de ratifier les DRS crée néanmoins – selon *Biener* – « pour les comptes consolidés … un moyen supplémentaire de développer des GoB » au même titre que le développement des GoB par les tribunaux (*Biener* 1999, p. 458; *Ebke* 1999, p. 1195).

Une telle « différenciation bipartite des GoB en GoB relatifs aux comptes annuels et en GoB relatifs aux comptes consolidés » n'est cependant pas envisageable en droit comptable allemand, sachant que, conformément à l'art. 297 alinéa 2 HGB, les GoB applicables aux comptes annuels doivent également pouvoir être appliqués aux comptes consolidés (*Ballwieser* 1999, p. 443). Si tant est que le DRSC a réellement le pouvoir de développer les GoB, ceux-ci font alors loi non seulement pour les comptes consolidés mais également pour les comptes annuels (*Böcking/Orth* 1998, p. 1877; *Beisse* 1999, p. 2182). Au regard de la loi un tel pouvoir de développer les GoB n'est pas conféré au DRSC car l'art. 342 HGB ne codifie ni une délégation formelle du pouvoir de légiférer au sens de l'art. 80 alinéa 1 GG, ni le contenu, le but et l'étendue de l'autorisation accordée, condition sine qua non d'une délégation des compétences du Ministère fédéral de la Justice à une institution de droit privée telle que le DRSC (*Ebke/Paal* 2008, p. 2305; *Ballwieser* 1999, p. 443). Malgré la ratification des DRS par le Ministère fédéral de la Justice ces normes n'ont donc pas force légale. Elles sont

uniquement supposées adéquates pour l'établissement de comptes réguliers et sincères jusqu'à preuve du contraire (*Schwab* 2002, p. 524; *Haller* 1995, p. 236).

L'énoncé de l'art. 342 alinéa HGB – « développement d'avis relatifs à l'application des principes comptables pour les comptes consolidés » – souligne que le DSR « n'a aucun pouvoir à outrepasser le droit en vigueur », de sorte que les DRS doivent « être entièrement conciliables avec les principes et règles comptables du HGB ». Il s'en suit d'une part que le DSR a tout au plus le pouvoir d'interpréter les GoB, mais non de les développer, et d'autre part que le Ministère fédéral de la Justice devrait en principe réviser les recommandations du DSR et refuser leur ratification dans la mesure où ces normes ne sont pas conformes aux GoB (*Schwab* 2002, col. 522).

Par conséquent, pour citer *Beisse*, on en reste, même après création du DRSC, « à la même situation juridique, qu'en fin de compte ce sont les tribunaux qui décident des GoB, à moins que le législateur ne codifie de manière explicite les GoB » (*Beisse* 1990, p. 503).

2.3. L'ensemble originaire des normes comptables: (in-)sécurité juridique et (in-)existence de contradictions

Le respect des règles écrites et codifiées du système de normes comptables, y compris la référence légale aux principes comptables généralement admis, constitue la condition sine qua non d'une comptabilité régulière et sincère.

Une caractéristique majeure du processus législatif parlementaire dans une démocratie réside dans la nécessité de garantir la légitimation démocratique des lois, ce qui présume que les décisions parlementaires soient prises à la majorité (*Degenhart* 2008, pp. 222): ces décisions à la majorité au Parlement garantissent un large consensus notamment lorsque les opinions conflictuelles ne peuvent être résolues au moyen de débats (*Zippelius/Würtenberger* 2008, pp. 82 et 85). Le système des normes comptables en Allemagne est donc le résultat d'un processus orienté vers un compromis, processus qui ne peut donc pas mener en soi à un système de normes cohérentes et adéquates à l'objectif des comptes annuels telles qu'elles sont revendiquées par la « Wertungsjuris-

prudenz » (pour la problematique des influences lobbyistes *McLeay/Ordelheide/Young* 2000, pp. 79–98; *Zülch/Gebhardt/Hoffmann* 2009, pp. 1–29.

Le faible degré de détails des normes comptables allemandes donne par ailleurs aux usagers une grande liberté de choix quant au traitement comptable des différents cas individuels sachant qu'on part du principe d'une grande liberté dans le cadre des limites imposées par la législation: « [t]he legal framework sets only general bounds, leaving considerable freedom for persons to act within those bounds » (*Chambers* 1966, p. 62). Le droit comptable allemand est par ailleurs centré sur les principes comptables généralement admis sachant que la délégation du pouvoir de concrétiser ces principes aux juges, au moyen de la clause générale, est justifiée par le fait que le législateur ne peut pas d'emblée anticiper tous les cas comptables individuels et qu'il serait, le cas échéant, pratiquement impossible d'obtenir une majorité parlementaire pour le grand nombre de règles légales nécessaires à leur réglementation (*Walz* 1998, p. 94; *Mertens* 2004, p. 293; *Leffson* 1987, p. 22). Mais toute médaille a son revers: cette clause générale et par conséquent les normes comptables codifiées du droit allemand ont un vaste champ d'application et sont indéterminées et floues quant à leur application au cas concret (*Jung* 2006, p. 38). En raison de ce manque de détails, les normes comptables allemandes sont donc à la base moins appropriées à garantir la sécurité juridique que des règles comptables détaillées telles les IFRS (*Pfeiffer* 2006, p. 28).

On constate donc que la sécurité juridique et la cohérence interne du système comptable se développent apparemment au fil du temps lors de l'application de ces normes très générales.

3. Application des normes et influence du droit fiscal comme garant du caractère systémique de l'ensemble des normes comptables

3.1. Interprétation et création prétorienne des normes comptables par le *Bundesgerichtshof*

L'interprétation, le développement et la création prétorienne du droit comptable incombent en principe – en raison du caractère juridique des GoB – aux tribunaux civils et pénaux (*Böckem* 2000, pp. 1–2). En dernière instance, la juridiction de cas civils et pénaux incombe depuis 1950[28] à la Cour Fédérale de Justice (Bundesgerichtshof, BGH) (*Maurer* 2007, p. 619). Celle-ci n'a cependant « que sporadiquement l'occasion de se prononcer sur des questions relatives au droit comptable », par exemple dans le cas de la comptabilisation des droits aux dividendes (*Moxter* 1997c, pp. 487–498; *Moxter* 2000a, pp. 2333–2336; *List* 2001, pp. 941–946).

L'inexistence d'une jurisprudence importante de la Cour Fédérale de Justice quant au droit comptable résulte de la structure « particulière » du droit allemand, notamment du *Maßgeblichkeitsprinzip* qui relie la détermination du résultat fiscal au résultat comptable. Suite à ce principe, l'interprétation et la création prétorienne des GoB incombent primairement à la Cour Fédérale des Finances (Bundesfinanzhof, BFH) (*Beisse* 1980, p. 645).

3.2. Interprétation et création prétorienne du droit par le *Bundesfinanzhof*

3.2.1. Connexion entre le droit comptable et le droit fiscal

La connexion étroite (volontaire) entre la comptabilité commerciale et la comptabilité fiscale, caractéristique du droit comptable allemand, est codifiée sous forme du « Maßgeblichkeitsprinzip » (*Euler* 1998, p. 15) au § 5 alinéa 1 phrase 1 EStG qui stipule que les sociétés et commerçants contribuables ont en principe à déclarer le

[28] Voir pour les décisions du Reichsoberhandelsgericht et du Reichsgericht *Münzinger* 1985.

patrimoine d'exploitation déterminé au moyen des GoB sous condition qu'il n'existe pas de règles fiscales spéciales (*Moxter* 1997b, p. 198). Remarquons que de telles exceptions au « Maßgeblichkeitsprinzip » sont aujourd'hui largement répandues de sorte qu'on ne peut plus sérieusement parler de « l'unicité du bilan » (*Schulze-Osterloh* 2000, pp. 594-603).

Le *Maßgeblichkeitsprinzip* (principe de conformité) fut introduit pour la première fois en droit allemand par la loi sur les impôts de la ville de Breme le 17. 12. 1874 et celle du Royaume de Saxe le 22. 12. 1974 et devint finalement obligatoire dans tout le Reich allemand avec la loi sur les impôts du 29. 3. 1920 (*Alsheimer* 1974, pp. 842 et 844). L'introduction du principe de l'unicité du bilan fut justifiée en se référant aux objectifs semblables du bilan commercial et du bilan fiscal, à savoir le calcul d'un bénéfice distribuable et objectif (*Vogt* 1991, pp. 47-49; *Euler* 1998, p. 15): les comptes annuels constituaient dans cette logique la base la plus sûre et la plus réaliste pour l'imposition (*Alsheimer* 1974, p. 845; *Barth, K.* 1955, p. 199; *Dauber* 2003, pp. 8–9; pour la critique *Böcking/Gros* 2005, pp. 2340–2341). En même temps, l'introduction d'un lien logique entre le bilan commercial et le bilan fiscal eut comme effet secondaire positif de faciliter et d'augmenter l'opérationnalité du calcul du bénéfice imposable (*Mellwig* 1989, p. 161; *Schön* 1997, p. 142; *Schulze-Osterloh* 2000, p. 595; *Thiel/Lüdtke-Handjery* 2005, pp. 111–112; *Vogt* 1991, pp. 50-132).

Pour l'analyse du caractère systémique du droit comptable allemand le *Maßgeblichkeitsprinzip* s'avère être un élément central et ce pour deux raisons. D'une part, le lien logique établi entre le bilan commercial et le bilan fiscal limite d'emblée et mutuellement les intérêts particuliers: ainsi le commerçant qui pourrait être tenté de calculer un bénéfice distribuable trop élevé est amené à le calculer prudemment pour parer au paiement d'impôts supplémentaires (*Schön* 1997, p. 142). Le *Maßgeblichkeitsprinzip* crée d'autre part les conditions nécessaires à la « judiciarisation des GoB » et à l'évolution d'une pensée systémique des GoB: en effet la concrétisation des GoB fait depuis régulièrement l'objet des décisions non seulement du BGH mais en premier lieu du BFH, qui développe les GoB, non plus par déduction mais moyennant la méthode herméneutique.

Lors des réflexions relatives à l'introduction des IFRS pour les comptes annuels selon l'option de l'art. 5 du Règlement IFRS le calcul du résultat fiscal sur la base des IFRS et le maintien du *Maßgeblichkeitsprinzip* furent discutés intensément (*AHR* 2002, pp. 2378–2379; *Buchholz/Weis* 2002a, pp. 512-517; *Buchholz/Weis* 2002b, pp. 559-564; *Spengel* 2003, pp. 29-36; *Böcking* 2007, pp. 58-85; *Böcking/Gros* 2007, pp. 2341–2342; *Hennrichs* 2008, pp. 415-432). Le refus d'introduire les IFRS pour les comptes annuels fut notamment justifié par la volonté de maintenir le *Maßgeblichkeitsprinzip* pour des raisons de simplification et de pratique (BR–Drucks. 326/04, pp. 45–46). Le législateur allemand tout comme son voisin français s'efforce donc de conserver un lien étroit entre la comptabilité commerciale et la comptabilité fiscale (BT-Drucksache 16/12407, p. 83; pour une critique *Spengel* 2009, pp. 101-113).

Il faut néanmoins constater que l'internationalisation de la comptabilité commerciale suite à l'introduction des règles du BilMoG va de pair avec une atténuation du lien entre la comptabilité commerciale et la comptabilité fiscale (*Förster/Schmidtmann* 2009, p. 1342). En effet, avant l'adoption du BilMoG le bilan commercial servait non seulement de base pour le bilan fiscal mais devait, selon le principe réciproque de la correspondance inverse (« umgekehrte Maßgeblichkeit ») du § 5 alinéa 1 phrase 2 EStG (version du 12 mai 2009), également suivre les règles fiscales: le commerçant voulant exercer une option fiscale devait veiller à ce que cette option soit appliquée de la même manière dans son bilan commercial. L'application homogène des options au bilan commercial fut rendue possible en introduisant dans le Code de Commerce des règles fiscales telles par exemple la règle sur les amortissements fiscaux (§§ 254, 279 alinéa 2 HGB version du 17 décembre 2008). Cette répercussion du droit fiscal sur le droit comptable moyenant le principe de « umgekehrte Maßgeblichkeit » fut régulièrement critiquée comme « la faiblesse majeure » du droit comptable allemand (*Schön* 1997, p. 143; *Raupach* 1994, pp. 103-124; *Wöhe* 1992, pp. 82-89). C'est pourquoi ce principe fut supprimé dans le cadre du BilMoG dans le but d'améliorer la fonction d'information des comptes annuels (*Förster/Schmidtmann* 2009, p. 1342; *Meurer* 2009, pp. 117-120).

3.2.2. Le *Bundesfinanzhof* comme garant de la non-contradiction et de la sécurité juridique de l'ensemble des normes comptables

Le rattachement de la détermination du résultat fiscal au droit comptable a pour conséquence que les décisions juridiques prononcées par la Cour Fédérale des Finances (*Maurer* 2007, p. 619) en dernière instance en matière fiscale et son interprétation et détermination des GoB influencent également le droit comptable (*Beisse* 1980, p. 645; *Crezelius* 1987, p. 2; *Knobbe-Keuk* 1993, p. 20; *Beisse* 1993, p. 88). En effet, les Cours supérieures, à savoir le *Bundesgerichtshof* et le *Bundesfinanzhof*, sont, suite à l'art. 2 alinéa 1 de la « loi relative à la sauvegarde de la concordance jurisprudentielle des Cours supérieures fédérales » (RsprEinhG), rigoureusement assujetties mutuellement à leur jurisprudence (*Offerhaus* 1993, pp. 623-638). Ceci s'avère problématique dans les cas juridiques où l'interprétation et la détermination des GoB laisse une certaine marge de manoeuvre aux tribunaux. Dans ces cas là, le *Bundesfinanzhof* doit combler les lacunes juridiques du droit écrit en prenant en considération le principe d'équité fiscale (*Pezzer* 1991, p. 19; *Kirchhof* 1996, p. 10), principe non-applicable en revanche dans le cadre du droit comptable. Le *Bundesfinanzhof* doit donc en quelque sorte « nourrir deux âmes dans sa poitrine et veiller soigneusement à la séparation méthodique de ces deux sphères (du droit) » (*Beisse* 1980, p. 646 et p. 643).

Les GoB doivent aujourd'hui être considérés « un fait de la comptabilité commerciale » déterminé exclusivement « par la jurisprudence fiscale » (*Moxter* 1993a, pp. 533). Les décisions des tribunaux fiscaux – notamment celles du *Bundesfinanzhof* – influencent donc fortement l'évolution de la comptabilité commerciale (*Schön* 1997, p. 142). Ce que *Klein* constatait dans ses écrits pour le droit fiscal à savoir que « peu de démocraties donnent un tel pouvoir au Judiciaire comme la République fédérale allemande » est donc tout aussi valable pour le droit comptable allemand (*Klein* 1991, p. 483).

Cette fonction du *Bundesfinanzhof* de développer le droit est néanmoins limitée de deux points de vue. D'une part, un commerçant tenu d'établir un bilan fiscal conformément au § 140 AO ne saisira les tribunaux que lorsque l'administration fiscale se refuse à reconnaître le bilan commercial, établit selon les GoB et modifié conformé-

ment aux règles fiscales (*Wöhe* 1992, p. 66), comme bilan fiscal et lorsqu'elle arrête un bénéfice imposable (plus élevé) en se référant à une interprétation différente des GoB par exemple du principe de réalisation. Comme instance suprême des juridictions financières le *Bundesfinanzhof* ne porte donc un jugement que lorsqu'il a été saisi par un tiers (*Müller-Seils* 1993, p. 277; *Klein* 1991, p. 484), les parties au litige n'ayant pas pu aboutir à un accord par acte transactionnel et n'étant pas prêtes à accepter les décisions des tribunaux subordonnés (*Moxter* 2003, p. 10). Pour la décision de saisir ou non le *Bundesfinanzhof* les parties vont notamment considérer les frais de justice ainsi que la longueur de la durée des procès, un procès devant le *Bundesfinanzhof* ayant une durée moyenne de deux ans et demi (*Müller-Seils* 1993, p. 278).

D'autre part le *Bundesfinanzhof* ne peut développer le droit que dans le cadre de l'interprétation de cas concrets au cours des procès (*Klein* 1991, p. 484 et p. 491): la décision du *Bundesfinanzhof* n'est valable directement que pour les parties au procès et ne fait pas jurisprudence pour d'autres cas (semblables). Malgré cela les décisions des tribunaux suprêmes ont souvent un certain effet obligeant, la seule codification de normes comptables au moyen d'une clause générale laissant aux usagers de grandes marges d'interprétation (*Germann* 1960, p. 11). L'homologation de fait d'un droit jurisprudentiel est donc la conséquence naturelle du pouvoir adjugé aux juges de développer le droit comptable (*Fikentscher* 1985, p. 13 et p. 11).

4. Résumé des prémisses de la pensée systémique du droit comptable allemand

Le « caractère paradigmatique des GoB » (*Beisse* 1997, p. 400) ainsi que leur analyse systématique et leur maîtrise parfaite dans le cadre de la recherche en droit comptable (*Moxter* 1993b, p. 79), avec pour but le développement des GoB comme principes empreints d'un jugement de valeur mais dérivés de l'objectif de la loi (*Wüstemann/Kierzek* 2007, p. 884), font que les GoB forment un ensemble de normes exempt de contradiction (*Beisse* 1990, p. 500), composé de principes supérieurs généraux et abstraits et de règles subordonnées applicables à tous les secteurs et spécifiants des cas concrets (*Baetge/Zülch* 2006, RdNr. 5; *Leffson* 1987, p. 151). Une telle pensée systémique juridique, caractéristique du droit comptable allemand, ne peut se développer, comme il a été démontré, que sous certaines conditions:

1) Elle suppose que le droit comptable codifié soit peu détaillé et comprenne une référence légale à des principes généraux, la concrétisation de ces principes étant délaissée à la jurisprudence.

2) La jurisprudence ne peut concrétiser ces principes que si elle est saisie par des sujets en désaccord, cherchant à obtenir gain de cause. Cette condition préalable à l'exercice d'une fonction « législative » par la jurisprudence a été créée en Allemagne par l'introduction du *Maßgeblichkeitsprinzip* donc par la connexion étroite qui existe depuis entre le droit comptable et le droit fiscal.

3) La troisième condition nécessaire au développement de la pensée systémique propre au droit comptable allemand consiste enfin dans l'influence qu'exerce le droit constitutionnel sur le droit comptable. Le droit constitutionnel détermine non seulement les compétences pour légiférer mais également la valeur constitutionnelle de la comptabilité comme un instrument conciliant les intérêts des diverses parties prenantes dans le domaine de l'économie.

Il s'agit de montrer par la suite que, malgré le fait que la France comme l'Allemagne appartiennent aux pays du groupe de la *Code Law*, les conditions préalable au développement de la pensée systémique en droit comptable allemand ne sont pas remplies en droit comptable français.

B. La pensée systémique en droit comptable français

1. Le Plan Comptable Général comme élément central du droit comptable français

1.1. Plan Comptable Général et normalisation comptable

La fonction et l'importance attribuées en Allemagne aux GoB trouvent (à première vue) leur équivalent en France sous la forme du Plan Comptable Général. Cette importance attribuée au Plan Comptable Général depuis toujours et indépendemment de la valeur juridique de ces règles (*Colasse/Standish* 2004, p. 427) est bien reflètée par *Richard* lorsqu'il constate qu' après « l'Évangile, le Plan Comptable est peut être l'ouvrage le plus récité en France! » (*Richard* 1994, p. 72).

De même que le « Kontenrahmen » allemand (*Kühnau* 1975, col. 2198–2218; *Angermann* 1981, col. 905–915; *Zschenderlein* 2007, pp. 63–69), le Plan Comptable Général met à disposition des entreprises une liste ordonnée de comptes et de groupement de comptes qui est sensée servir de directive pour l'établissement d'un plan comptable spécifique à chaque entreprise. Le Plan Comptable ne se limite pas néanmoins à la mise à disposition de schémas systématisés, mais contient par ailleurs des principes de comptabilisation et d'évaluation ainsi que des règlements détaillés relatifs à la comptabilisation de faits particuliers (*Naciri* 1986, p. 40; *Hoarau* 1995a, p. 225). Le Plan Comptable Général constitue le règlement de base pour l'établissement des comptes annuels et doit obligatoirement être appliqué par toute personne naturelle ou juridique obligée d'établir des comptes annuels pour autant qu'il n'existe pas de règlements spéciaux pour ces personnes (*PCG* 2007, art. 110-1; *Obert* 2004, p. 30). De tels règlements spécifiques existent par exemple pour les entreprises publiques, les banques, les assurances ou les entreprises agricoles (*PWC* 2008, par. 230 et 230-1 à 230-11).

La notion de « Plan Comptable Général »devrait être littéralement traduite en langue allemande par le terme de « Kontenrahmen ». Une telle traduction n'atteint cependant pas son objectif car le contenu, la portée juridique et l'importance du

« Kontenrahmen » allemand ne sont aucunement comparables au Plan Comptable Général. Le seul point commun de ces deux règlements c'est que tous deux contiennent une systématique de comptes et de groupements de comptes pour la comptabilité des entreprises (*Jacob/Stuhr* 2006, p. 107; *Kühnau* 1975, col. 2199; *Angermann* 1981, col. 905–915; *Zschenderlein* 2007, pp. 63–69) qui est à la base des plans comptables spécifiques de chaque entreprise (*Eisele* 2002, pp. 565−566). Mais, à la différence de la France,il n'existe pas en Allemagne de « Kontenrahmen » obligatoire servant à standardiser la comptabilité. En pratique on trouve donc différents « Kontenrahmen »– par exemple celui de la Fédération de l'industrie allemande (Bundesverband der Deutschen Industrie) ou celui de l'entreprise d'informatique DATEV – dont l'utilisation est uniquement facultative pour les entreprises (*Angermann* 1981, col. 910; *Jacob/Stuhr* 2006, p. 108).

Le Plan Comptable Général est l'instrument central de la normalisation comptable en France (*Colasse* 1987, p. 42; *Richard* 1994, p. 72; *Hoarau* 2003, p. 35). Ce sont le Plan Comptable Général et le processus d'établissement des normes comptables qui caractérisent la « normalisation … à la française » (*Colasse/Standish* 1998a, p. 10), qui vise à standardiser et à rationaliser la présentation des instruments comptables au moyen de règles comptables générales et homogènes (*Richard* 2000, p. 944). La normalisation est ainsi sensée contribuer à l'harmonisation et à l'amélioration des pratiques comptables et faciliter les comparaisons des informations comptables entre les entreprises et dans le temps (*Hoarau* 2003, p. 33; *Hémard/Terré/Mabilat* 1978, p. 217; *Dupont* 1978, p. 185; *Fortin* 1989, pp. 23–26). La différence majeure entre le processus de « *normalization* » tel qu'on le trouve dans les systèmes juridiques anglo-saxons et la normalisation comptable française consiste dans l'influence de l'État sur le processus de normalisation (*Naciri* 1986, pp. 40–49; *Scheid/Standish* 1989, p. 90; *Bloom/Naciri* 1988, p. 82; *Hoarau* 2003, p. 35).

On distingue au cours de l'évolution de la normalisation comptable différentes périodes historiques, caractérisées par certaines conditions sociales et économiques, qu'il faut étudier pour acquérir une connaissance profonde de la normalisation comptable et de la fonction du Plan Comptable Général en France (*Standish*

1990, p. 338 ; *Richard* 1994, pp. 72–75). Au préalable il s'agit cependant de remonter aux débuts du droit comptable en France qui ont favorisé le développement de la normalisation comptable telle que nous l'observons aujourd'hui en France.

1.2. Les phases de développement de la normalisation comptable en France

1.2.1. La perte de primauté du droit comptable français comme facteur favorisant le développement de la normalisation comptable

L'obligation juridique de tenir des livres de comptes fut codifiée pour la première fois en France en 1673 par l'Ordonnance de Commerce de Colbert – désignée également de *Code Savary* (*Barth, K.* 1953, p. 66; *Hein* 1988, p. 116; *Miller* 1990, p. 321; *Haddou* 1991, p. 55; *Colasse* 1996c, p. 80; *Hoarau* 2003, p. 34; *Lande/Scheid* 1999, p. 81). La codification d'une telle obligation visait à protéger les commerçants contre l'escroquerie et la faillite en donnant au commerçant et à ses créanciers une vue d'ensemble de son patrimoine (*Großfeld/Diekmann* 1988, p. 421; *Oberbrinkmann* 1990, p. 7; *Diekmann* 1991, p. 45; *Hoarau* 2003, p. 34).

L'Ordonnance de Commerce formulait en premier lieu des exigences formelles quant à la tenue des livres (*Haddou* 1991, p. 55; *PWC* 2008, par. 153; *Diekmann* 1991, pp. 42–53; *Rückert* 2009, pp. 64–69). Les livres tenus conformément à ces exigences formelles étaient acceptés comme moyens de preuve dans le cadre de litiges entre les commerçants (*Windsor/Ledouble* 1977, p. 581; *Kerviler/Standish* 1992, p. 133; *Colasse/Standish* 1998b, pp. 114–115; *PWC* 2008, art. 153). L'Ordonnance de Commerce ne contenait pas en revanche de règles d'évaluation détaillées (*Ter Vehn* 1929, p. 241). De telles règles furent cependant formulées par *Jacques Savary*, dans son oeuvre « Le parfait négoçiant », laquelle avait joué un rôle décisif dans le cadre de l'élaboration de l'Ordonnance de Commerce (*Großfeld/Diekmann* 1988, pp. 421–422; *Richard* 2001, pp. 20–23; *Lemarchand* 2005, pp. 24–28; *Miller* 1990, p. 325; *Oberbrinkmann* 1990, pp. 8–10; *Richard* 2005c, pp. 828–831; *Rückert* 2009, pp. 74–76)..

Bien que l'Ordonnance de Commerce n'ait pas accompli l'objectif que lui avait assigné le législateur, à savoir obliger tous les commerçants à tenir des livres de

comptes authentiques et sincères, il faut néanmoins mettre en avant le caractère novateur de ce règlement (*Leffson* 1987, p. 45; *Diekmann* 1991, p. 58; *Rückert* 2009, p. 58). Au niveau national le législateur français parvint à s'affranchir grâce à l'Ordonnance de Commerce d'une comptabilité qui ne se basait que sur des us et coutumes commerciaux et institua une longue tradition d'ingérence étatique dans la vie économique (*Hoarau* 2003, p. 34; *Miller* 1990, p. 322; *Jauffret-Spinosi* 2003, p. 265). Simultanément la France initia avec l'Ordonnance de Commerce l'effort européen d'une réglementation uniforme du droit commercial, spécialement du droit comptable (*Rückert* 2009, p. 58; *Colasse/Standish* 1998b, p. 109; *Icking* 2000, p. 67). Ainsi fut promulguée en 1807, sur la base de l'Ordonnance de Commerce, la première loi commerciale du monde, le Code de Commerce, qui servit de modèle pour la législation commerciale de beaucoup d'autres pays en Europe (*Rehme* 1913, pp. 230–234; *Großfeld/Diekmann* 1988, p. 422; *Diekmann* 1991, p. 58). La France exerçait donc au 17ème siècle une fonction modèle quant au développement d'une réglementation légale de la comptabilité (*Hatfield* 1911, pp. 171−172; *David/Grasmann* 1988, p. 168).

La France perdit ce statut primordial au cours du 19ème siècle. Malgré le grand nombre de propositions de réformes du Code de Commerce et le développement du droit commercial en dehors du Code de Commerce – par exemple avec la loi de 1867 relative aux sociétés de capitaux – l'évolution du droit comptable stagne pendant cette période, en raison notamment de la non-application des réformes législatives engagées (*Hoarau* 2003, p. 34; *Diekmann* 1991, pp. 88−108; *Rückert* 2009, pp. 78−106).

La stagnation des réformes législatives au 19ème et au début du 20ème siècle trouve notamment son explication dans le libéralisme économique et dans le droit prétorien prévalents à cette époque (*Diekmann* 1991, pp. 108−113). Libérée de la monarchie de Louis XIV, dans l'esprit de laquelle furent édictées les premières règles légales relatives à la comptabilité, la France se développa avec les nouvelles valeurs de la Révolution (*liberté, égalité, fraternité*). En phase avec l'idée économique libérale qui se développait à cette époque, la liberté du citoyen (exerçant une activité commerciale) devait être restreinte le moins possible par les lois. Les exigences formalistes de l'Ordonnance de Commerce gardaient certes leur validité (*Goré* 1961, p. 96; *Richard* 2001, p. 26),

mais on vit se développer à cette époque une résistance considérable vis-à-vis de la mise en application de règles légales supplémentaires relatives à la comptabilité (*Pontavice* 1997, p. 863; *Hoarau* 2003, p. 34; *Wagner* 2000, pp. 30–31). L'évaluation et l'interprétation des règles comptables en vigueur furent déléguées aux tribunaux, ceux-ci étant en premier lieu amenés à juger de délits de versement de dividendes fictifs conformément à la loi de 1867 (*Blaise* 1955, p. 277; *Goré* 1973, p. 167). Mais à la différence de l'Allemagne, les jugements des tribunaux n'allèrent pas de pair avec une connaissance et une compréhension approfondie et systématique des problèmes comptables. Ils étaient bien plus basés sur une détermination plutôt inductive des principes comptables applicables au cas par cas (*Wagner* 2000, p. 34).

L'ensemble des règles et pratiques comptables appliquées en France au 19ième et au début du 20ième siècles était donc constitué de quelques règles légales disparates et d'une jurisprudence (casuiste) foisonnante (*Terré* 1978, p. 6; *Raybaud, B.* 1992, p. 630; *Caudron* 1995, p. 24; *Richard* 2001, pp. 18–19).[29] Les règles codifiées étaient essentiellement consacrées à la réglementation de la gestion et de la description des livres de comptes et à leur valeur de preuve (*Haddou* 1991, p. 55). Les principes d'évaluation, de prise en compte des risque, ainsi que la présentation du compte de résultat et la détermination des bénéfices et des pertes étaient toujours dérivés des us et coutumes commerciaux, de sorte que les commerçants disposaient de grandes marges de manœuvres quant à leur comptabilité (*Touchelay* 2005, p. 63). À la vue de ces circonstances et en connaissance de la réglementation comptable en Allemagne, qui était déjà fort avancée grâce à l'ingérence importante de l'État, on observe dans les années « trentes » en France une multiplication des revendications relatives à une réglementation plus efficace de la comptabilité au moyen de la normalisation comptable (Pour les premiers essais peu réussis de l'introduction d'un plan comptable unique avant 1942 voir *Touchelay* 2005, pp. 64–65 et *Standish* 1990, pp. 339–340).

[29] Au début du 20ième apparaissent en revanche un certain nombre de règles comptables pour le secteur bancaire et le secteur des assurances et on observe un développement important du droit fiscal. Cf. *Diekmann* 1991, pp. 122−132; *Touchelay* 2005, pp. 63–64; *PWC* 2008, par. 155.

1.2.2. L'instauration de la normalisation comptable comme instrument de la planification économique

Le premier Plan comptable, calqué sur le modèle du *Reichskontenrahmen* de l'Empire allemand, fut introduit en France en 1942 par le Régime de Vichy (*Fortin* 1991, p. 6; *Pontavice* 1997, p. 863; *Ouvrard/Degos* 2008, p. 5). Le *Reichskontenrahmen*, lui-même basé sur un plan comptable développé par *Eugen Schmalenbach* (*Schmalenbach* 1927; *Richard* 1988, pp. 314–323; *Richard* 2000, pp. 950–954), devait assurer un meilleur contrôle de l'Économie de guerre (*Richard* 1994, p. 72; *Richard* 1995, pp. 105–106; *Mikol* 1997, p. 8). La mise en application du Plan comptable devait au même titre mettre à la disposition du Régime de Vichy les informations décisives pour diriger l'économie (*Richard* 1995, p. 107; *Standish* 1990, pp. 341–344). Le Plan comptable de 1942 ne fut jamais officiellement proclamé et son application se réduisit à quelques entreprises du secteur aéronautique (*Hoarau* 2003, p. 35).

La normalisation comptable ne fut établie réellement qu'après la guerre (*Fortin* 1991, p. 2; *Caudron* 1995, p. 25; *Pontavice* 1997, p. 866; *Hoarau* 2003, p. 35) avec l'introduction du Plan Comptable Général du 18. Septembre 1947 (*Raybaud, B.* 1992, p. 630; *Richard* 1994, p. 72 et suivante; *Collette/Richard* 2002, pp. 170–171; *PWC* 2008, art. 156). Soumise à la suprématie de l'État, qui déterminait la composition de l'organisation de normalisation et la présidait (*Colasse/Standish* 1998a, p. 10), la normalisation comptable avait durant la première période de 1946 à 1957 pour premier objectif de mettre à disposition des entreprises un cadre standardisé pour la comptabilité et pour l'établissement des comptes annuels (*Pontavice* 1997, p. 866; *Colasse/Standish* 1998a, p. 5; *Lande/Scheid* 1999, p. 82; *Hoarau* 2003, p. 35). Ainsi devait être améliorée la fonction des comptes annuels en tant qu'instrument d'auto-information de l'entreprise et en tant qu'instrument d'information des tiers, particulièrement de l'État (*Scheid* 1988, p. 24; *Colasse/Standish* 1998a, p. 11; *Touchelay* 2005, pp. 70–73).

L'élaboration du Plan Comptable Général de 1947, notamment la détermination de son champ d'application, incombait à cette époque à la Commission de Normalisation des Comptabilités (Decret n°. 46-619 du 4 avril 1946, JORF du 7 avril 1946, p. 2925; *Ouvrard/Degos* 2008, p. 5). Le Conseil supérieur de la comptabilité (Arrêté du

21 mars 1947), l'instance prédécesseur du Conseil National de la Comptabilité (*Gallion* 1975, p. 9), fut fondé le 16 janvier 1947. Ce conseil avait pour fonction de surveiller et de coordonner l'évolution des plans comptables sectoriels en se basant sur le Plan Comptable Général de 1947 dans le but d'établir une comptabilité nationale opérationnelle (*Kerviler/Standish* 1992, pp. 133–134; *Ouvrard/Degos* 2008, p. 5).

Le Plan Comptable Général de 1947 contenait en premier lieu une liste des comptes, des règles d'évaluation des actifs, des explications quant à la terminologie et des modèles concernant la présentation des livres de comptes (*Fortin* 1991, pp. 11–12; *Pontavice* 1997, p. 866).[30] À défaut d'une obligation légale relative à l'application du Plan Comptable Général (*Touchelay* 2005, p. 69) son application se basait en premier lieu sur un consensus et sur son homologation par les personnes auxquelles ces règles étaient destinées (*Goré* 1978, p. 864; *Richard* 1994, p. 73; pour l'opinion contraire *Pontavice* 1997, p. 867 et référence n°22). Les plus de 45.000 exemplaires édités et vendus par l'Édition *Delmas* entre 1947 et 1956 témoignent de l'approbation du premier Plan Comptable Général (*Touchelay* 2005, p. 77). L'importance du Plan Comptable Général se manifeste par ailleurs au travers des écrits portant sur la comptabilité, dédiés jusque dans les années soixante-dix majoritairement à la discussion de cet instrument de standardisation (*Degos/Matessich* 2006).

1.2.3. Développement de la normalisation comptable sous l'égide du droit fiscal

1.2.3.1. Connexion entre le droit comptable et le droit fiscal

À l'époque où le droit commercial ne comportait que quelques règles de comptabilisation et d'évaluation disparates, on vit se développer l'influence du droit fiscal sur le droit comptable (*Puyraveau/Descottes-Genon* 1972, pp. 202–207; *Hein* 1988, p. 117; *Haddou* 1991, pp. 55–64; *Lemarchand* 1995, pp. 7–24; *Lande/Scheid* 1999, p. 81; *Chadefaux/Rossignol* 2000, pp. 719–731). La connexion entre le droit fiscal et le droit comptable fut introduite par la loi du 31 juillet 1917 instituant l'impôt sur le

[30] Voir pour l'influence allemande sur le Plan Comptable Général (1947), *Richard* 1992, pp. 72–73.

revenu (*Chadefaux/Rossignol* 2000, p. 720; *Diekmann* 1991, p. 124; *Lande/Scheid* 1999, p. 81). Le principe de l'unité du bilan (Art. 2 Loi du 31 juillet 1917; *Chadefaux/Rossignol* 2000, p. 720) devait servir à créer une assiette fiscale uniformisée pour la taxe professionnelle des entreprises (*Diekmann* 1991, p. 126).

L'idée selon laquelle le bilan fiscal devait être établi sur la base du bilan commercial tourna à vide en raison du manque de règles circonstanciées de comptabilisation et d'évaluation (*Scheid* 1988, p. 24). Le principe de l'unité du bilan eut bien plus pour effet que les commerçants appliquèrent régulièrement les règles détaillées du droit fiscal[31] et recoururent aux jugements du Conseil d'État dans le cadre de l'établissement de leurs comptes annuels (*Pontavice* 1997, pp. 862–865). Le droit comptable ne se développa donc au début du 20ième siècle qu'au travers du droit fiscal (*Diekmann* 1991, p. 128).

Un pas décisif vers un droit comptable indépendant du droit fiscal fut franchi avec le décret du 28 octobre 1965 par lequel fut institué le tableau de détermination du résultat fiscal (*Pontavice* 1997, p. 873 ; *Colasse/Standish* 1998b, p. 115). Le législateur dès lors lie toujours la détermination de l'assiette de l'impôt au résultat comptable de l'exercice au moyen du principe de l'unité du bilan mais le résultat comptable constitue le point de départ de la détermination du bénéfice imposable pour lequel le résultat comptable est modifié de manière à tenir compte des règles fiscales spécifiques (*Chadefaux/Rossignol* 2000, p. 724 et p. 727). L'influence du droit fiscal sur le droit comptable est depuis lors plus limitée puisque les modifications nécessaires pour passer du résultat comptable au bénéfice imposable apparaissent désormais dans le tableau de détermination du résultat fiscal, si bien que le bilan commercial reste plus ou moins exempt d'influences fiscales (*Windsor/Ledouble* 1977, p. 584).

Une certaine dépendance de ces deux domaines du droit ne peut pourtant pas être déniée (*Puyraveau/Descottes-Genon* 1972, p. 201). Ainsi les règles fiscales

[31] À la loi du 31 juillet 1917 succédèrent à partir de 1920 d'autres lois et décrets fiscaux, dans lesquels le législateur codifiait, hormis l'obligation d'établir un bilan fiscal, des règles de comptabilisation et d'évaluation. Cf. *Haddou* 1991, pp. 56–59.

sont toujours applicables dans certains cas particuliers, par exemple dans le cas d'amortissements et de provisions dont la déductibilité présuppose que ces montants soient également pris en considération dans les comptes annuels (art. 39-1-2 et 5 CGI). L'influence fiscale se manifeste en outre au niveau des droits d'options qui en pratique sont généralement exercés en accord avec les règles fiscales (*Windsor/Ledouble* 1977, p. 585; *Augustin* 1994, pp. 87–88; *PWC* 2008, art. 181-2). Enfin, dans le cadre de l'introduction des IFRS pour les comptes annuels et les comptes consolidés, il existe une coopération étroite entre l'organisation de normalisation et le législateur fiscal, une déconnexion totale du droit comptable et du droit fiscal n'étant explicitement pas souhaitée (*PWC* 2005, p. 21; *Dufour/Filiberti* 2005, p. 3). À cet effet le Conseil National de la Comptabilité a établi un groupe de travail, dont le devoir consiste à analyser l'impact fiscal de l'introduction (partielle ou totale) des IFRS pour les comptes annuels (*CNC* 2005c, p. 2).

1.2.3.2. La répercussion du droit fiscal sur le développement d'un droit comptable autonome

La prédominance du droit fiscal au début du 20^{ième} siècle s'avéra d'une part être un obstacle, d'autre part un facteur contribuant au développement d'un droit comptable autonome et à l'accélération de la normalisation comptable (*Penglaou* 1947, p. 392). En effet, eu égard l'existence de règles fiscales détaillées, le législateur ne semble pas avoir éprouvé la nécessité de codifier un droit comptable autonome, en dehors du droit fiscal (*Diekmann* 1991, pp. 132–141). La prédominance du droit fiscal sur le droit commercial déclencha d'autre part un processus de réflexion, qui aboutit au début des années quatre-vingt à l'élaboration d'un droit comptable autonome. Car c'est finalement la prédominance du droit fiscal qui dévoila au commerçant l'importance des comptes annuels comme instrument d'auto-information et d'information des tiers. Jusque là les comptes annuels n'étaient pas considérés comme un instrument de gestion de l'entreprise (*Chadefaux/Rossignol* 2000, p. 722; *Pontavice* 1997, p. 863). C'est uniquement dans les années cinquante que le bilan fut reconnu comme un instrument d'information donnant une image régulière et sincère du patrimoine et de la situation financière de l'entreprise (cf. *Windsor/Ledouble* 1977, p. 581). Cette prise de conscience

renforça en France le processus de normalisation comptable (*Fourastié* 1994) et entraîna l'adoption d'une version modifiée du Plan Comptable Générale en 1957, version élaborée durant une période de quatre ans par la Commission de Normalisation des Comptabilités (*Ouvrard/Degos* 2008, p. 5) (Arrêté du 11 mai 1957; pour les raisons du plan voir *Goré* 1961, p. 97; *Dupont* 1978, p. 185 ; pour les différences entre le Plan Comptable Général de 1947 et de 1957 *Milot* 1995, p. 122; *Hoarau* 2003, p. 37).

Le processus de normalisation aboutissant aux règles du Plan Comptable Général fut fondamentalement réformé la même année: la Commission de Normalisation des Comptabilités et le Conseil Supérieur de la Comptabilité furent remplacés par un comité unique, affilié au Ministère de l'Économie, – le Conseil National de la Comptabilité – (*Touchelay* 2005, p. 79), chargé à l'origine de veiller à l'application du Plan Comptable Général dans un délai de cinq ans (*Goré* 1978, p. 864; *Terré* 1978, p. 16). Mais, la propagation et l'application des règles du Plan Comptable Général, telles qu'elles étaient envisagées par cette réforme du processus de normalisation, ne furent en fin de compte réalisées qu'après la mise en application du tableau de détermination du résultat fiscal en 1965 (Décret n° 65-968 du 28 Octobre 1965; *Colasse/Standish* 1998a, p. 13; *Chantiri* 2000, p. 147).

1.2.4. Le droit comptable européen à l'origine de l'évolution de la normalisation comptable

La mission de réviser une nouvelle fois le Plan Comptable Général, fut adjugé au Conseil National de la Comptabilité en 1971 par le Ministre de l'Économie et des Finances d'antan, M. Valery Giscard d'Estaing (*Colasse* 1988, p. 9; *Pontavice* 1976, p. 403). L'amendement du Plan Comptable Général fut considéré nécessaire au regard des changements juridiques et techniques justifiant un besoin d'informations supplémentaires des destinataires de la comptabilité (*Bolin* 1991, pp. 83–84 ; *Pontavice* 1976, pp. 409–416; *Dupont* 1978, pp. 186–188). La volonté de réformer la comptabilité sans pour autant abandonner le Plan Comptable Général démontre clairement l'importance et l'acceptation de cet instrument de normalisation (*Gallion* 1975, p. 16; *Kerviler* 1978, p. 4; *Pirolli* 1978, p. 205; *Terré* 1978, p. 19).

Le nouveau Plan Comptable Général fut adopté le 27 avril 1982 (*Feuillet* 1984, p. 463; *Hoarau* 2003, p. 38) et devait dorénavant être appliqué par toutes les entreprises obligées d'établir des comptes annuels (*Colasse/Standish* 1998a, p. 15; *Pontavice* 1976, p. 408). À la différence du Plan comptable 1957, le Plan comptable comptable général 1982 contient dorénavant une liste et une définition des principes comptables essentiels devant être appliqués lors de l'établissement des comptes annuels, par exemple le principe de régularité et le principe de sincérité (*Dupont* 1978, p. 188; *Collette/Richard* 1985, p. 206). Mais une description de l'objectif et des destinataires des comptes annuels n'est toujours pas partie intégrale du Plan Comptable Général (*Bolin* 1991, p. 91; *Hoarau* 2003, p. 38).

La refonte du Plan Comptable Général et la signification de ce texte pour la comptabilité française furent influencées de manière déterminante par l'harmonisation comptable européenne. En effet, le normalisateur français tenta d'ores et déjà de prendre en compte les exigences de la 4ème directive européenne dans la révision du Plan Comptable Général (*Gallion* 1975, p. 17; *Dupont* 1978, p. 185; *Kerviler* 1978, p. 3–12). L'harmonisation comptable européenne entraîna d'autre part une transformation de l'idée de normalisation comptable en France (*Pontavice* 1997, p. 874; *Colasse/Standish* 1998a, p. 16; *Lande/Scheid* 1999, p. 84; *Hoarau* 2003, p. 39). Ce fut en effet l'harmonisation comptable européenne au moyen des 4ème et 7ème Directives européennes qui accélèrent en France la mise en place d'un droit comptable autonome, indépendant du droit fiscal (*Feuillet* 1984, p. 463; *Diekmann* 1991, p. 155; *Hoarau* 1995b, p. 81; *Colasse/Standish* 1998a, p. 14; *Lande/Scheid* 1999, p. 78). L'application de la 4ème Directive européenne relative aux comptes annuels entraîna l'adoption de la loi comptable de 1983 (Loi n° 83-353 du 30 août 1983; *Mikol* 1998, pp. 131–144), suite à laquelle furent ajoutées au Code de Commerce ainsi qu'à la loi relative aux sociétés commerciales de 1966 des règles comptables relatives aux comptes annuels (*Pontavice* 1997, p. 874; *Hoarau* 2003, p. 36). La 7ème Directive européenne relative aux comptes consolidés fut transformée en droit comptable français deux ans plus tard (Loi n° 85-11 du 3 janvier 1985; *Colasse/Standish* 1998a, p. 15; *Raybaud, B.* 1992, p. 630 ; *Hoarau* 2003, p. 36).

L'adoption des règles des 4ème et 7ème Directives européennes dans des textes légaux supérieurs au Plan Comptable Général dans la hiérarchie des sources de droit a relativisé (juridiquement) l'importance du Plan Comptable Général qui, abstraction faite du droit fiscal, était le seul à traiter des règles comptables. Ainsi *Pontavice* qualifie-t-il dès-lors les règles du Plan Comptable Général de «source subordonnée» (*Pontavice* 1997, p. 874). Le processus européen d'harmonisation comptable mena ainsi à une substitution de la réglementation jusque là libérale, visant un large consensus moyennant des normes élaborées par un comité, par des normes légales imposées par le législateur et moins flexibles du fait de leur adaptation aux normes internationales (*Colasse/Standish* 1998a, p. 16; *Hoarau* 2003, p. 33).

1.2.5. L'internationalisation de la comptabilité :un défi pour la normalisation comptable

Depuis les années quatre-vingt la normalisation comptable « à la française » doit relever de nouveaux défis avec l'internationalisation de la comptabilité et l'harmonisation pour tenir compte des IFRS, ce qui mène à l'adoption du Plan Comptable Général de 1999 (*Hoarau* 2003, p. 35 et p. 39; *Colasse* 2000, pp. 100–101; *PWC* 2008, par. 246). Le nouveau Plan Comptable Général ne contient depuis que des règles: les explications, définitions et exemples figurant dans le Plan Comptable Général de 1982 ne sont pas repris dans le nouveau Plan Comptable Général (*Colasse*(1983a, p. 5). Mais comme toutes les autres règles du Plan Comptable Général de 1982 sont reprises dans le nouveau Plan Comptable Général sans modifications, on constate que le Plan Comptable Général est adopté « à droit quasi constant »: les explications, définitions et exemples gardent donc leur validité selon la doctrine (*Hoarau* 2003, p. 40; *Raybaud-Turillo* 2001, p. 13; *PWC* 2008, par. 228). On observe donc une continuité entre les Plans Comptables de 1943, de 1957, de1982 et de 1999: en fin de compte il s'agit de plusieurs versions différentes d'un même Plan Comptable Général perfectionné au fil du temps (*Colasse* 1983a, p. 5; *Hoarau* 2003, p. 40; *Raybaud-Turillo* 2001, p. 13).

Depuis 1999 le Plan Comptable Général est continuellement modifié dans le but de l'adapter aux IFRS. Ces modifications du contenu du Plan comptable

s'accompagnent de deux réformes censées flexibiliser le processus de normalisation comptable: la réforme de 1996-1998 et celle de 2007-2009 (*PWC* 2008, par. 214).

La réforme de 1996-1998 est certainement la mesure de restructuration du processus de normalisation la plus radicale depuis 1945 (*Hoarau* 2003, p. 39). Cette restructuration peut être interprétée comme réaction à la libéralisation croissante du marché financier français dans les années quatre-vingts et quatre-vingt-dix, à la privatisation croissante des entreprises ainsi qu'aux exigences d'informations croissantes adressées aux comptes annuels et consolidés au niveau national et international (*Colasse/Standish* 1998a, pp. 16–17 ; *Gélard* 1996, pp. 83–87). Vu ces circonstances, la restructuration de la procédure d'élaboration des normes devait contribuer à une plus grande transparence et à la stabilité des règles comptables et faciliter leur adaptation aux normes internationales (*Bernheim* 1997, p. 32; *Hoarau* 1995a, p. 225; *Hoarau* 2003, p. 39; *Colasse/Standish* 2004, pp. 423–424). Dans un premier temps, en 1996, la structure et l'organisation du Conseil National de la Comptabilité furent réformées (*Colasse/Standish* 1998a, p. 18; *Lande/Scheid* 1999, p. 87), ce qui entraîna notamment des changements au niveau du nombre et de la composition des membres de l'instance de normalisation. Puis survint dans un second temps la création du Comité de la Réglementation Comptable, chargé d'adopter les changements ou les nouvelles règles du Plan Comptable Général (*PWC* 2008, RdNr. 214).

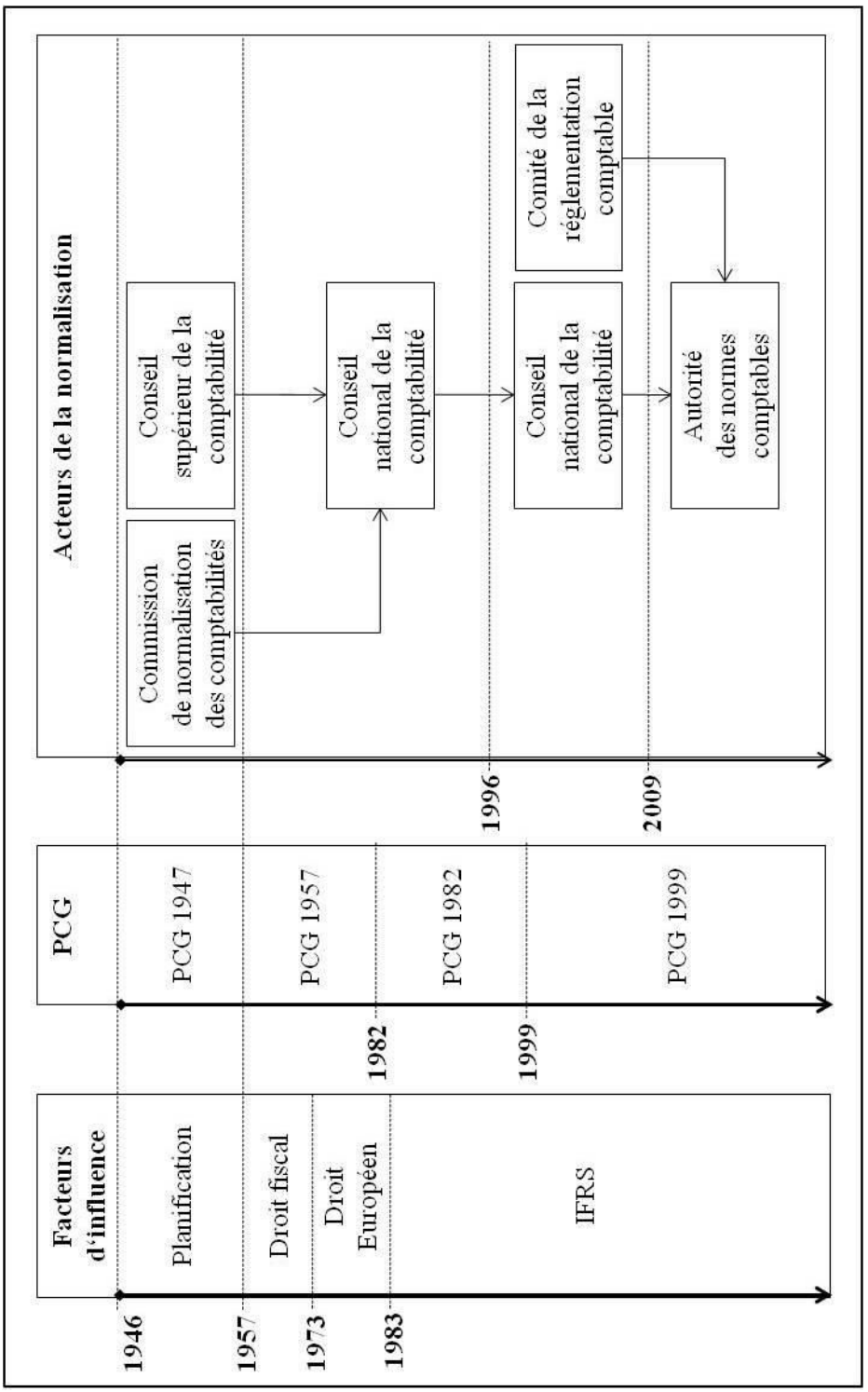
La deuxième réforme fut conduite dans les années 2007-2009: Son but consistait à adapter le processus d'élaboration des normes ainsi que la structure et l'organisation du Conseil National de la Comptabilité aux modèles d'instances de normalisation comptable internationales, tel que le FASB (*Colasse/Pochet* 2009, pp. 25–55). La première étape de cette réforme en 2007 alla une fois de plus de pair avec une modification de la structure, de la taille et de la composition du Conseil National de la Comptabilité. Dans le cadre de la deuxième étape, le Conseil National de la Comptabilité, qui n'avait jusqu'alors qu'une fonction consultative, fut transformé en un comité de normalisation, qui réunit toutes les compétences, à savoir l'élaboration ainsi que l'adoption des normes du Plan Comptable Général (*CNC* 2007):ce fut l'Autorité des Normes Comptables (ANC). Créée par l'ordonnance n° 2009-79 du 22 janvier 2009 l'

Autorité des Normes Comptables a pris ses fonctions après la première assemblée constituante en 2010 (Art. 8 Ordonnance n°2009-79 du 22 janvier 2009).

1.2.6. Résumé de l'évolution de la normalisation comptable française

L'analyse de l'évolution historique du droit comptable français montre que la spécificité du droit comptable français par rapport au droit comptable allemand consiste dans le processus de normalisation comptable, dont l'évolution peut être résumée comme suit:

Fig. 11: Facteurs d'influence de la normalisation comptable et historique du Plan Comptable Général et de l'instance de normalisation comptable



La position dominante du Plan Comptable Général au sein du droit comptable français (*Nioche/Pesqueux* 1997, p. 240) s'explique d'une part, comme il fut déjà démontré, par l'inexistance de règles comptables dans le Code de Commerce jusque dans les années quatre-vingts (*Ramirez* 2001, p. 394), et résulte d'autre part, comme il s'agit de discuter ci-après, du processus de normalisation comptable lui-même, qui vise un large consensus et une large acceptation des règles du Plan Comptable Général (*Colasse* 2000, pp. 100–101; *Hoarau* 1992, pp. 9–23; *Quéré* 1993, p. 88; *Gensse* 2000, pp. 886–888).

L'analyse historique révèle par ailleurs que le processus de normalisation comptable tout autant que le Plan Comptable Général ne doivent pas être interprétés commes des « monuments historiques intouchables », mais constituent bien plus des ouvrages qui doivent continuellement être adaptés au milieu informationnel, technique et économique en évolution (*Gallion* 1975, p. 6). Comme pour le Plan Comptable Général on constate donc, qu'il existe une continuité entre le Conseil Supérieur de la Comptabilité de 1947, le Conseil National de la Comptabilité de 1957 (*Chantiri* 2000, p. 145; *Collette/Richard* 2002, p. 78) et l'Autorité des Normes Comptables en place aujourd'hui. Ceci se traduit notamment dans l'énoncé de l'art. 6 de l'ordonnance n°2009-79 du 22 janvier 2009, selon lequel toutes les références au Conseil National de la Comptabilité dans les lois et les règlements doivent dorénavant être interprétées comme des références à l'Autorité des Normes Comptables.

2. Un ensemble de normes comptables consensuel et basé sur des règles comme résultat du processus d'élaboration des normes comptables

2.1. L'élaboration des normes (comptables) par le pouvoir exécutif

Jusqu'à la mise en application de la Constitution de 1958 le système juridique français était caractérisé par l'idée de la « Souveraineté parlementaire » (*Goguel* 1981, p. 434). Se référant à l'idée de *Rousseau* de la loi comme expression de la volonté générale (*Rousseau* 1959, p.e. p. 35), la classe politique, méconnaissant de façon radicale la philosophie de *Rousseau* qui refusait toute démocratie représentative (*Eisenmann/Hamon* 1962, p. 238; *Redor* 1995, p. 90), établit le Parlement comme seul

Souverain, dispensé de tout contrôle: les lois parlementaires en tant que normes juridiques n'étaient pas même restreintes par la constitution (*Goguel* 1981, pp. 433–434; *Härdle* 1972, pp. 6–9; *Debré* 1978, pp. 817–824; *Grote* 1997, pp. 94–97; *Bauer* 1998, pp. 33–46). L'omnipotence du Parlement, habilité à tout moment à forcer le gouvernement à la démission moyennant le vote de censure, l'affirmation de la liberté de décision individuelle des députés et la déficience des parties politiques contribuèrent à l'instabilité des gouvernements, qui s'avérèrent incapables de remplir les devoirs croissants de l'État à partir de 1944 (*Schild/Uterwedde* 2006, pp. 19–20).

La Constitution de 1958 mit fin au Parlementarisme absolu et le remplaça par un Parlementarisme rationalisé (*David/Grasmann* 1988, p. 171). L'occasion pour une telle « réforme institutionnelle de l'État » fut donnée par la crise d'Algérie qui éclata le 13 mai 1958 et à laquelle le gouvernement de la IVième République ne sut faire face en raison de « l'omnipotence du Parlement » (*Bauer* 1998, p. 47). *Charles de Gaulle*, nommé chef du Gouvernement et chargé de maîtriser la crise imposa l'amendement de la Constitution comme condition sine qua non de son entrée en fonction (*Carcassonne* 1999, pp. 139–152).

Dans le but de renforcer le pouvoir exécutif (*Debré* 1978, pp. 832–834; *Schild/Uterwedde* 2006, pp. 68–69) et de rétablir son bon fonctionnement (*Grote* 1995, p. 41 et p. 44), le pouvoir du Parlement fut restreint de facon décisive *(Bauer* 1998, p. 48; *Schild/Uterwedde* 2006, p. 68):

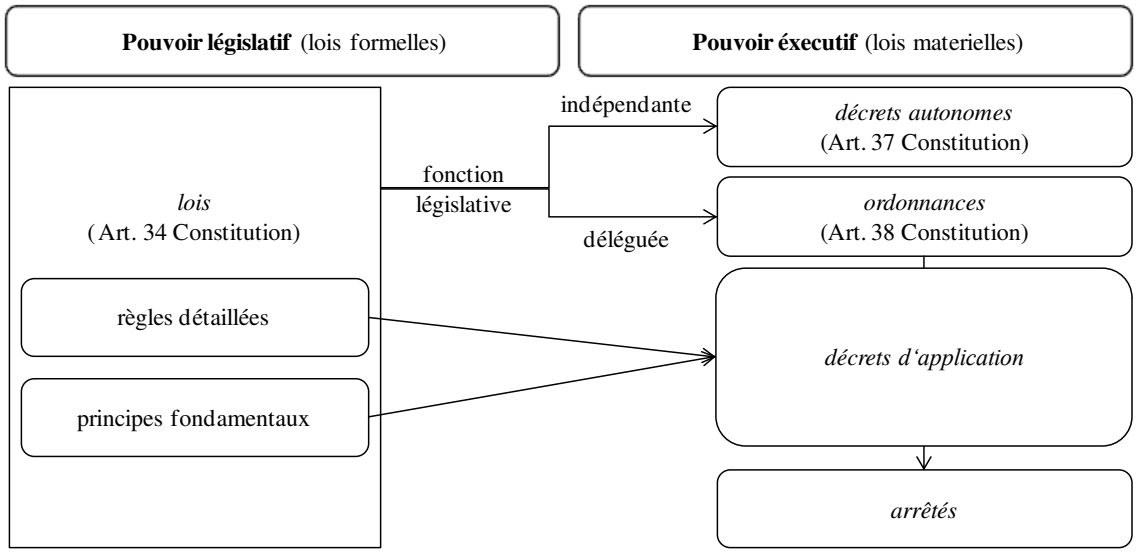


Fig. 12: Les pouvoirs en France

La compétence législative quant aux domaines énumérés à l'art. 34 de la Constitution incombe au Parlement (*Lagarrigue* 1982, p. 252; *Grote* 1995, p. 55 et pp. 102–107). Dans tous les domaines qui ne sont pas explicitement nommé à l'art. 34 de la Constitution le Gouvernement est autorisé, conformément à l'art. 37 de la Constitution, à promulguer des normes juridiques sous formes de décrets autonomes: « Les matières autres que celles qui sont du domaine de la loi ont un caractère réglementaire » (*David/Grasmann* 1988, p. 172; *Hübner/Constantinesco* 2001, pp. 8–9). Les règlements du pouvoir exécutif conformément à l'art. 37 de la Constitution n'ont cependant pas le rang de lois, sachant que seule la nature de l'organe qui établit les normes est décisive pour la qualification et le rang d'une norme juridique au sein du système juridique (*Härdle* 1972, pp. 32–34). L'exécutif est par ailleurs, conformément à l'art. 38 de la Constitution, habilité à régler par ordonnances des domaines qui en principe sont réservés au pouvoir législatif: « le Gouvernement peut, pour l'exécution de son programme, demander au Parlement l'autorisation de prendre par ordonnances, pendant un délai limité, des mesures qui sont normalement du domaine de la loi » (*Grote* 1995, pp. 107–112).

L'art. 34 de la Constitution différencie par ailleurs les domaines juridiques en fonction des compétences attribuées au Parlement (*Schild/Uterwedde* 2006, p. 98): le pouvoir législatif est ainsi dans certains domaines autorisé à codifier des règles détaillées alors qu'il n'a dans d'autres domaines que le droit de codifier les principes

fondamentaux (art. 34 constitution). L'exécutif a donc une importante « fonction législative » (*Sonnenberger/Dammann* 2008, I 1) dans les domaines pour lesquels le pouvoir législatif ne définit que les principes fondamentaux, puisque les décrets d'application dans ces domaines ne définissent pas uniquement les seules « modalités d'applications » mais contiennent bien des règles détaillées qui concrétisent les lois (*Wagner* 2000, p. 8).

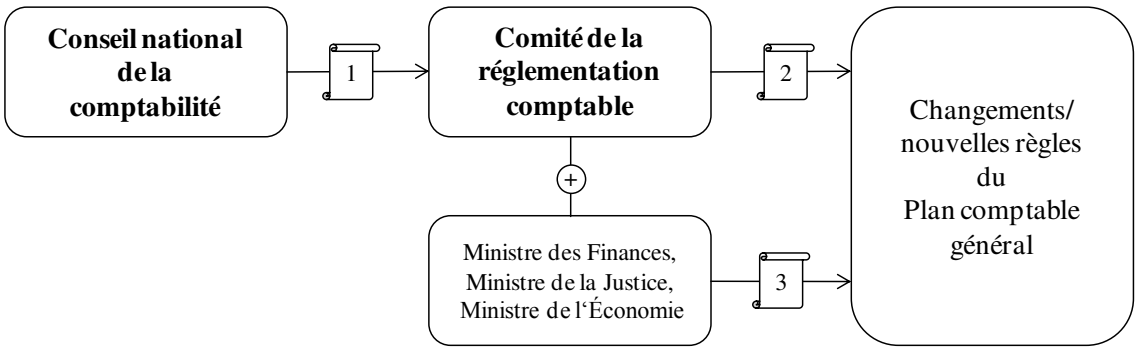
En droit des affaires le Parlement n'a une compétence exclusive pour légiférer que dans le domaine relatif aux droits de liberté, telle la liberté d'établissement, en droit fiscal (*Lagarrigue* 1982, p. 253), dans le domaine des finances publiques et pour l'Étatisation ou la privatisation des entreprises (*Ferid/Sonnenberger* 1994a, 1 B 7). En droit du travail, droit social, droit privé et en droit commercial, spécialement en droit comptable, le pouvoir législatif n'est habilité à codifier que les principes fondamentaux (*Lagarrigue* 1982, p. 254; *Sonnenberger/Dammann* 2008, I 1). Dans le domaine de la comptabilité on constate donc que le pouvoir legislatif comptable est l' exception: « under the 1958 Constitution the power to create law by regulation is the norm and the power to legislate is the exception » (*Colasse/Standish* 2004, p. 417).

2.2. Structure et acteurs du processus d'élaboration des normes comptables par le pouvoir exécutif

2.2.1. Structure du processus de normalisation comptable avant 2010

Compte tenu du fait que l'Autorité des Normes Comptables n'a pris ses fonctions qu'au premier trimestre 2010 et que cet ouvrage met l'accent sur l'analyse historique du processus de normalisation, les parties suivantes décrivent les acteurs et la structure de la normalisation comptable française tels qu'ils résultent des réformes de 1996–1998 et de 2007–2009.

L'élaboration et l'adoption des normes du Plan Comptable Général se réalisait jusqu'en 2010 moyennant un processus avec plusieurs étapes:



1 élaboration et recommandation
2 adoption
3 ratification

Fig. 13: Processus d'élaboration des normes du Plan Comptable Général

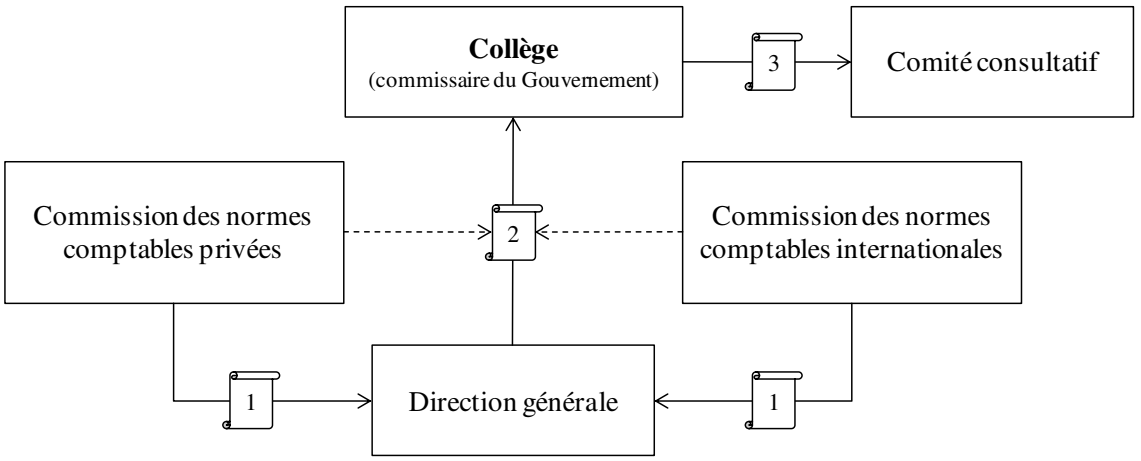
Le développement et l'élaboration des normes du Plan Comptable Général incombent au Conseil National de la Comptabilité (1er échelon). Celui n'ayant aucun pouvoir réglementaire, les normes promulguées par le Conseil national de la comptabilité n'ont aucune force juridique immédiate. Pour obtenir le statut de normes juridiques ces normes doivent être adoptées par le Comité de la Réglementation Comptable, créé à cet effet en 1998 (2ème échelon) (art. 3 Loi n°98-261 du 6 avril 1998; *Colasse* 2000, p. 100; *Goré* 1978, p. 859; *Chantiri* 2000, p. 151; *PWC* 2008, par. 214), et être légitimées de façon formelle par le pouvoir exécutif (3ème échelon): elles acquièrent la force de loi matérielle par homologation par arrêté ministériel du Ministre de l'économie, du Ministre des Finances et du Ministre de la justice et par leur publication au Journal Officiel de la République Française (art. 5 II Loi n°98-261 du 6 avril 1998; *Chantiri* 2000, pp. 148–149; *PWC* 2008, par. 214 et 218).

Le processus d'élaboration des normes comptables tel qu'il est décrit ci-dessus ressemble à première vue au processus pour l'adoption des IFRS en Europe: le Conseil National de la Comptabilité constitue ainsi le pendant de l'EFRAG alors que le Comité de la Réglementation Comptable a une fonction semblable à celle de l'ARC (*Richard* 2005a, pp. 26–27).

2.2.2. Fonctions et organisation du Conseil national de la comptabilité

Le Conseil National de la Comptabilité, affilié depuis 1996 au Ministère de l'Économie, est l'organisation à laquelle incombe depuis 1946 l'élaboration et le développement des normes du Plan Comptable Général (art. 1 et art. 2 décret n°96-749 du 26 août 1996 remplacé par art. 2 décret n°2007-629 du 27 avril 2007). Le Conseil National de la Comptabilité est par ailleurs chargé d'élaborer des avis et d'énoncer des recommandations portant sur les normes comptables nationales et internationales (*Scheid* 1996, p. 7; *Collette/Richard* 2002, pp. 78–79; *PWC* 2008, par. 247). Enfin, le Conseil National de la Comptabilité a pour mission de participer au travail des instances comptables européennes et internationales et de représenter la France auprès de l'IASB. Le CNC a ainsi largement contribué à l'élaboration des 4ème et 7ème Directives européennes (*Chantiri* 2000, p. 149).

Le collège est l'instance centrale qui prend les décisions finales quant aux devoirs dont est chargé le CNC (art. 3 I décret n°2007-629 du 27 avril 2007):



1 Préparation des projets d'avis
2 Avis
3 Rapport d'activité/Programme de travail

Fig. 14: Structure du Conseil National de la Comptabilité (CNC 2009)

Le collège est composé de seize membres:

- trois représentants d'instances publiques (un conseiller d'État du Conseil d'État, un conseiller de la Cour de Cassation et un conseiller de la Cour des comptes),
- trois représentants des autorités de surveillance (un représentant de l'Autorité des Marchés Financiers, un représentant de la Commission bancaire et un représentant de l'Autorité de contrôle de l'assurance et des mutuelles),
- neuf représentants des entreprises et de la profession, nommés en raison de leur compétence économique et comptable, par le Ministre chargé de l'Économie après consultation des organisations représentatives des entreprises et des professionnels de la comptabilité, parmi lesquelles le Ministre chargé de l'Économie nomme le président, et
- un délégué syndical (art. 3 II décret n°2007-629 du 27 avril 2007 et arrêté du 19 novembre 2007).

Le président est élu pour une période de six ans, les autres membres du collège pour une période de trois ans (art. 3 IV décret n°2007-629 du 27 avril 2007). Le collège rend ses avis à la majorité des membres présents, sachant qu' en cas de partage égal des voix, celle du président est prépondérante (art. 5 décret n°2007-629 du 27 avril 2007). Le commissaire du Gouvernement qui siège au collège du Conseil national de la comptabilité n'a pas de voix délibérative. Il peut cependant demander une deuxième délibération dans un délai de trois jours ouvrés (art. 3 III décret n°2007-629 du 27 avril 2007).

Le collège peut être saisi par le président ou par le Ministre chargé de l'Économie de toute question relative à l'interprétation ou l'application d'une norme comptable nécessitant un avis urgent. Il doit alors statuer dans un délai maximum de trois mois à compter de la date de saisine (art. 5 décret n°2007-629 du 27 avril 2007). Le collège a donc repris la fonction qui était auparavant assignée au Comité d'Urgence (*Colasse* 1983b, p. 6 ; *Bernheim* 1997, pp. 27–47 ; *Bernheim* 1997b, pp. 25–30). Les

avis et recommandations du collège sont préparés par la direction générale, le cas échéant après délibération des commissions spécialisées (art. 5 décret n°2007-629 du 27 avril 2007). Le Conseil National de la Comptabilité comprend au minimum une commission spécialisée intitulée « commission des normes comptables privées », chargée de préparer les projets d'avis du collège sur les dispositions comptables nationales, et une commission spécialisée intitulée « commission des normes comptables internationales », chargée de préparer les projets d'avis du collège sur les normes élaborées par les organismes internationaux. Les deux commissions, présidées et vice-présidées par deux membres du collège désignés par le président, comprennent neuf membres (art. 3 VI et VII décret n°2007-629 du 27 avril 2007).

Le comité consultatif du CNC est composé de vingt-cinq représentants du monde économique et social, dont deux représentants des syndicats représentatifs des salariés, nommés pour une durée de trois ans renouvelable par arrêté du ministre chargé de l'économie après avis du président du collège (art. 3 VIII décret n°2007-629 du 27 avril 2007 et arrêté du 19 novembre 2007). Le président du collège réunit au moins une fois par an le comité consultatif à qui il présente un rapport d'activité et un programme de travail annuel sur lesquels le comité formule des observations (art. 5 décret n°2007-629 du 27 avril 2007). Le comité consultatif n'a donc aucune influence directe sur le travail de normalisation, mais exerce une fonction d'observation du CNC.

2.2.3. Fonctions et organisation du Comité de la Réglementation Comptable

Le Comité de la Réglementation Comptable fut créé dans le cadre de la réforme du droit comptable en 1998 (art. 1 Loi n°98-261 du 6 avril 1998). L'objectif central de cette réforme consistait à accélérer, à concentrer et à flexibiliser le processus d'élaboration des normes comptables en habilitant le Comité de la Réglementation Comptable à adopter des textes réglementaires relatifs à la comptabilité, compétence qui était auparavant réservée à l'Exécutif (*PWC* 2008, par. 214; *Ouvrard/Degos* 2008, p. 9).

Le Comité de la Réglementation Comptable est composé de quinze membres, à savoir:

- le Ministre chargé de l'Économie,

- le Ministre de la Justice,
- le Ministre chargé du Budget,
- un membre du Conseil d'État,
- un membre de la Cour des comptes,
- un membre de la Cour de cassation,
- le président de l'Autorité des Marchés Financiers,
- le président du Conseil National de la Comptabilité et
- sept professionnels du Conseil National de la Comptabilité: le président du Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts Comptables *(Forszpaniak/Scholtissek* 1985, pp. 23–26; *Nioche/Pesqueux* 1997, pp. 231–250*)*, le président de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (*Scholtissek* 1986, pp. 204–208; *Quick/Metz* 2001, pp. 443–454), trois membres représentant les entreprises et deux membres représentant les organisations syndicales représentatives des salariés (art. 2 I Loi n°98-du 6 avril 1998 et arrêté du 4 décembre 2007).

2.2.4. Concrétisation de fait des principes comptables par le Conseil national de la comptabilité

Les avis et les recommandations du Conseil National de la Comptabilité ont différentes portées juridiques: certaines normes ont le caractère de normes juridiques matérielles, tandis que d'autres ne font partie que de la doctrine comptable.[32] C'est en effet l'adoption des normes du CNC par le Comité de la Réglementation Comptable qui confère aux règles élaborées par le Conseil National de la Comptabilité le caractère de

[32] Une telle différenciation est également observable dans la littérature comptable: *PWC* attribue ainsi les normes du Conseil national de la comptabilité au domaine de la doctrine comptable; *Collette/Richard* en revanche désigne le Conseil national de la comptabilité comme comité légal de la normalisation comptable. Cf. *PWC* 2008, par. 246; *Collette/Richard* 2002, pp. 78–80.

normes juridiques (art. 5 Loi n°98-261 du 6 avril 1998; *Ouvrard/Degos* 2008, p. 9; *PWC* 2008, par. 246).

Le CNC ne présente pour adoption au Comité de la Réglementation Comptable que les avis ayant pour objet de nouvelles règles ou la modification de règles existantes du Plan Comptable Général (*PWC* 2008, par. 246). Tous les autres avis et recommandations du Conseil national de la comptabilité font partie de la doctrine comptable et n'ont aucune portée juridique (*Chantiri* 2000, pp. 148–149). On constate néanmoins que toutes les règles du CNC, même celles qui font théoriquement partie de la doctrine comptable, ont en pratique un caractère obligatoire qui s'est développé historiquement. Comme il s'agira de le montrer ci-après, ce caractère obligatoire factuel résulte notamment de la structure spécifique du processus de normalisation comptable qui vise à garantir une large acceptation et un large consensus quant aux normes du Conseil National de la Comptabilité.

Les règles du Plan Comptable Général sont limitées quant à leur contenu par des normes légales supérieures, tel le Code de Commerce (*Lagarrigue* 1982, p. 252; *Ouvrard/Degos* 2008, p. 11). Un changement des règles du Plan Comptable Général par le Comité de la Réglementation Comptable présuppose théoriquement que cet organisme contrôle les règles édictées par le Conseil National de la Comptabilité quant à leur conformité avec ces normes légales supérieures. Mais l'adoption des règles du Plan Comptable Général par le Comité de la Réglementation Comptable a en réalité un caractère plutôt formel que matériel. La réforme n'a pas apporté de changement réel: en effet *Lande/Scheid* soulignent que même avant la réforme de 1996-1998 les avis du Conseil National de la Comptabilité n'était que très rarement rejetés par le ministère (*Lande/Scheid* 1999, p. 92). La fonction de contrôle des règles du Plan Comptable Général quant à leur conformité avec les textes légaux supérieurs est apparemment sciemment cédée au Conseil National de la Comptabilité en raison du rôle de celui-ci dans l'histoire de la normalisation comptable française.

Un contrôle de la conformité des nouvelles règles avec les textes légaux s'avère peu problématique lorsque ces textes contiennent des règles concrètes et détaillées. Pour prendre un exemple: dans le cadre de la transformation des règles de l'IAS 38

relatif aux biens immatériels le Conseil National de la Comptabilité n'a pas pu codifier dans le Plan Comptable Général l'obligation de comptabiliser à l'actif les frais de développement, telle que le requiert l'IASB, sachant que le décret du 29 novembre1983 ne prévoit qu'un droit d'option pour l'activation des frais de développement (art. 19 décret du 29 novembre 1983). Une adaptation littérale des règles du Plan Comptable Général aux règles de l'IAS 38 présuppose donc un amendement du décret du 29 novembre1983. Dans de tels cas, le Conseil National de la Comptabilité codifie en général un droit d'option tout en désignant le traitement IFRS comme traitement préférentiel et souligne la nécessité de changer les textes hiérarchiques supérieurs (p.e. art. 311-3 PCG 2007).

Lorsque les textes légaux supérieurs, tels le Code de Commerce, ne codifient de manière très générale que des principes, un contrôle de la conformité des règles du Plan Comptable Général avec ces textes s'avère en revanche problématique, voir redondant. Car en droit comptable français les règles du Plan Comptable Général concrétisent les principes généraux codifiés dans le Code de Commerce. Quels bénéfices peuvent par exemple être désignés de bénéfices réalisés au sens du principe de réalisation ou quel degré de prudence doit être respecté lors de la comptabilisation de faits individuels pour que la comptabilité soit conforme au principe de prudence toutes ces questions doivent être appréciées au vu de toutes les règles comptables, y compris les règles du Plan Comptable Général. Une vérification de la conformité des règles du Plan Comptable Général avec les textes supérieurs s'avère donc être redondante puisque le contenu du principe général, codifié dans les textes supérieurs, ne peut être apprécié qu'en tenant compte des règles concrètes du Plan Comptable Général, règles qui font l'objet du contrôle de conformité.

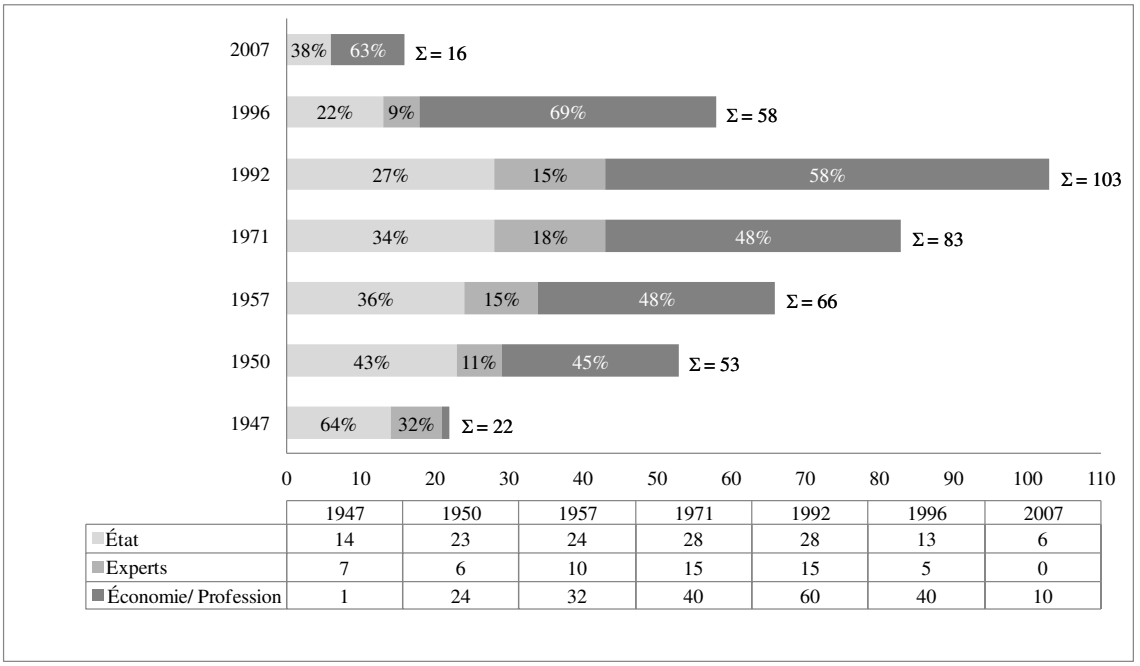
Le Conseil National de la Comptabilité semble donc avoir deux fonctions au sein du droit comptable français: la fonction de légiférer pour édicter des règles comptables (légales) et la fonction d'interpréter des règles légales. Il exerce sa fonction de légifération lorsqu'il édicte de nouvelles règles ou un changement des règles du Plan Comptable Général, règles qu'il soumet pour adoption (formelle) au Comité de la Réglementation Comptable. Tout comme un amendement des règles comptables légales en Allemagne, un tel changement des règles du Plan Comptable Général qui

concrétisent les principes généraux codifiés dans les textes supérieurs, s'accompagne d'un changement de l'interprétation et de la valeur de ces principes comptables. Le Conseil National de la Comptabilité exerce en même temps une fonction d'interprétation au moyen de tous les autres avis publiés par le Conseil National de la Comptabilité. Ces avis, qui n'ont théoriquement pas force obligatoire, ont pourtant en pratique une portée « quasi-légale », eu égard au rôle historique du Conseil National de la Comptabilité dans le développement du droit comptable français et au fait que ce dernier peut à tout moment présenter un amendement du Plan Comptable Général pour adoption formelle par le Comité de la Réglementation Comptable.

2.3. Le consensus comme idée directrice de l'élaboration des normes par le Conseil National de la Comptabilité

La normalisation comptable par le CNC et le Plan Comptable Général comme son résultat sont les éléments centraux du droit comptable français. L'idée directrice de la normalisation comptable consiste à obtenir, dès leur élaboration, un large consentement aux règles du Plan Comptable Général afin de donner à ces règles une légitimité sociale et afin de faciliter leur application (*Colasse* 1987, p. 42; *Colasse* 1996c, p. 81; *Colasse* 2000, pp. 100–101; *Quéré* 1993, p. 88; *Hoarau* 1992, pp. 9–23; *Hoarau* 1995b, p. 82; *Lande/Scheid* 1999, p. 85; *Gensse* 2000, pp. 886–888; *Colasse/Standish* 2004, p. 409; *Bac-Charry* 1997, pp. 54–62).

Le consensus comme idée directrice du processus de standardisation n'est pas pratiqué, comme dans le cas de l'IASB, au moyen d'un Due Process mais bien plus garanti par l'organisation même du Conseil National de la Comptabilité, composé de représentants de l'État, des différentes organisations professionnelles et de l'Économie ainsi que d'experts en comptabilité (*Reboul* 1994, p. 27; *Hoarau* 1995b, p. 82):



	1947	1950	1957	1971	1992	1996	2007
État	14	23	24	28	28	13	6
Experts	7	6	10	15	15	5	0
Économie/ Profession	1	24	32	40	60	40	10

Fig. 15: Évolution du nombre et de la composition des membres du CNC (1947–2007)[33]

La volonté de conférer au Conseil National de la Comptabilité un caractère représentatif, autrement dit une légitimation démocratique vis-à-vis de tous les groupements d'intérêts de la comptabilité, est nettement visible dans la période de 1947 à 1992. Pendant cette période, le nombre total de membres du Conseil National de la Comptabilité fut constamment augmenté pour atteindre finalement avec 103 membres en 1992 une taille qui limitait fortement la fonctionalité et la capacité de réaction de l'instance de normalisation comptable vis-à-vis des développements nationaux et internationaux (*Gélard* 1996, pp. 83–87).

La répartition (relative) des voix pendant cette période reflète par ailleurs clairement les différentes phases de la *normalisation comptable* présentées auparavant. Ainsi dans les débuts du Plan Comptable Général, période dans laquelle celui-ci était en premier lieu un instrument de l'économie planifiée, les représentants de l'État

[33] Pour les données des années 1946 à 1996 cf. *Colasse/Standish* 1998a, Annexe 2, pp. 24; *Lande/Scheid* 1999, pp. 88–90. Les données pour l'année 2007 se trouvent dans le décret n° 2007-629 du 27 avril 2007.

réunissaient 64 % des voix. Cette position prédominante de l'État au sein du Conseil National de la Comptabilité se perdit au fil du temps au profit des représentants du monde économique et de la profession comptable, le Plan Comptable Général devenant de plus en plus l'instrument d'information de ces groupements d'intérêts.

Depuis 1996, période caractérisée par une forte influence internationale et l'adoption des IFRS, on constate une perte de représentativité de l'instance de normalisation. Bien que la réduction du nombre de membres de 103 à 58 en 1996 dans le but d'augmenter la flexibilité et la réactivité du Conseil National de la Comptabilité (art. 3 Décret n°96-749 du 26 août 1996) ait été largement saluée, il faut néanmoins constater que la restructuration du Conseil National de la Comptabilité sur le modèle d'instances de normalisation internationales telle que l'IASB en 2007 n'alla pas uniquement de pair avec une nouvelle réduction du nombre de membres de 58 à 16, mais également avec un changement des « rapports de force » au sein du Conseil National de la Comptabilité. Le développement des règles du Plan comptable incombe depuis à un petit groupe de représentants des entreprises et de la profession, adeptes de l'internationalisation de la comptabilité, réunissant la majorité au Conseil National de la Comptabilité (69 %) et au Comité de la Réglementation Comptable, (*Colasse/Standish* 1998a, p. 18; *Lande/Scheid* 1999, p. 87; *Colasse/Pochet* 2009, p. 34) ;ils sont également majoritaires au sein de l'Autorité des Normes Comptables en place depuis 2010.

En ce qui concerne la légitimation des règles du Plan Comptable Général, il faut critiquer l'inexistence d'un processus de consultation tel que le Due Process de l'IASB. Alors qu'un tel processus de consultation pouvait jusqu'alors être considéré comme superflu, le discours public prenant place au sein même du Conseil National de la Comptabilité entre les représentants des différents groupements d'intérêts, l'introduction d'un tel processus semble dorénavant incontournable pour sauvegarder la légitimité démocratique des règles du Plan comptable.

2.4. Élaboration inductive et difficulté relative à l'identification d'un objectif principal des comptes annuels

L'évolution historique du droit comptable français révèle la diversité des buts concevables des comptes annuels. L'Ordonnance de commerce souligne notamment que la tenue de livres de comptes sert à la prévention de faillites, à la protection des créanciers ainsi qu'à l'information des tiers et du commerçant lui-même (*Diekmann* 1991, p. 45). La codification du délit de distribution de dividendes fictifs à la fin du 19ème siècle[34] et l'introduction du délit de publication de bilans inexacts au début du 20ème siècle[35] visent également à la protection des créanciers et soulignent la fonction des comptes annuels comme instrument d'information (*Goré* 1973, p. 167; *PWC* 2008, par. 154; *Wagner* 2000, p. 36; *Solus* 1938, p. 85). Les comptes annuels servent enfin, eu égard au principe de l'unicité du bilan, comme assiette de l'impôt (*PWC* 2008, par. 155).

L'objectif des comptes annuels n'est pas explicitement codifié dans le Code de Commerce ou le Plan Comptable Général (pour la critique *Boisselier* 1992, pp. 67–88; *Colasse* 1996b, p. 31). Comme en droit comptable allemand, ces textes édictent uniquement que les comptes annuels doivent être établis en considération du principe de régularité et du principe de sincérité et qu'ils doivent donner une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de l'entreprise (art. L 123-12 et L 123-14 Code de Commerce; art. 10 décret n°83-1020 du 29 novembre 1983). Ces textes ne nomment en revanche ni les destinataires de ces informations, ni les intérêts qu'il s'agit de protéger au moyen de ces informations (*Euler* 1989, pp. 31–32).

Selon le principe de régularité la comptabilité doit être conforme « aux règles et procédures en vigueur » (*PCG* 1999, art. 120-2). Ce principe indique l'existence de principes comptables non codifiés, déduits de la pratique comptable (*Wa-*

[34] Codifié depuis à l'art. 425 alinéa 2 et art. 437 alinéa 1 Loi n°66-537 du 24 juillet 1966.

[35] Codifié depuis la transformation de la 4ème Directive européenne comme délit de publication de bilans ne donnant pas une image fidèle à l'art. 425 alinéa 3 et art. 437 alinéa 2 Loi n°66-537 du 24 juillet 1966.

gner 2000, pp. 29–30) et doit être entendu au sens large comme la conformité des comptes aux lois, aux règlements et aux usages du commerce et de la profession (Art. 16 alnéa 1 Loi n° 83-353 du 30avril 1983).

Le principe de sincérité en revanche présuppose que « les règles et procédures en vigueur … sont appliquées avec sincérité afin de traduire la connaissance que les responsables de l'établissement des comptes ont de la réalité et de l'importance relative des événements enregistrés » (*PCG* 1999, art. 120-2). Ce principe constitue un élément normatif applicable lors de l'interprétation des principes et des règles. A la différence de son homologue allemand, le principe de jugement prudent du commerçant (« vernünftige kaufmännische Beurteilung »), le principe de sincérité n'implique pas en revanche d'adopter dans le cadre de l'établissement des comptes une perspective strictement économique (*Wagner* 2000, p. 28).

Les comptes annuels doivent enfin refléter « une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité à la date de clôture » afin de suffir à leur fonction d'information (art. L 123-14 Code de Commerce ; *Pasqualini* 1992). La notion d'image fidèle, introduite en droit français lors de la transformation de la 4ème Directive européenne (*Geary* 1990, p. 144), désigne selon *Colasse une acception française sans doute éloignée de son homologue anglaise* (« a specifically French concept, undoubtly still far removed from the British notion of ‚true and fair view' » ‚*Colasse* 1997, réf. n 1). En effet, avec l'amendement de l'art. L 123-14 Code de Commerce le législateur créa un hybride à partir du vieux et du neuf (« a composite of the old and the new, the familiar and the exotic » ‚*Colasse* 1997, p. 682). C'est un concept vieux et familier puisque les principes de régularité et de sincérité furent repris dans la nouvelle codification (*Raybaud, J.* 1992, pp. 394–395) ; il est en même temps nouveau et exotique, puisque, le nouveau concept n'étant ni précisé par la 4ème Directive ni par les textes légaux, la notion d'image fidèle donne lieu à interprétation (*Colasse* 1997, p. 682; *Geary* 1990, p. 145).[36] Sachant que le législateur a réunit les trois notions (*régu-*

[36] Voir pour le concept du True and Fair View et sa transformation dans différents pays d'Europe, *Nobes* 1993, pp. 35–48.

larité, sincérité, image fidèle) au sein d'une même règle, l'interprétation de la notion d'image fidèle présuppose toujours le respect des principes et des règles en vigueur conformément au principe de régularité (*Colasse* 1997, p. 683).

Dans ce contexte furent discutées trois interprétations concevables de la notion de l'image fidèle:

- une interprétation traditionnelle de l'image fidèle, cette notion étant prise au sens du principe de régularité et assimilée au principe de sincérité (pour une critique voir *Pasqualini/Castel* 1993, pp. 13–15),
- une interprétation plus novatrice, selon laquelle il serait permis de faire infraction au principe de régularité lorsque que le respect formel des principes et règles en vigueur va à l'opposé d'une description adéquate de l'activité de l'entreprise,
- enfin une interprétation désignée par *Colasse* comme « middle-of-the-road interpretation », selon laquelle la notion d'image fidèle sert à combler les lacunes de la réglementation et à préciser les règles imprécises (*Colasse* 1997, p. 685; *Alexander/Burlaud* 1993, p. 16).

Au regard des règles du Code de Commerce et du Plan Comptable Général, il faut supposer que le législateur a voulu codifier la troisième interprétation, présentée ci-dessus (*Dumontier/Raffournier* 1989, p. 28; *Geary* 1990, p. 145; *Colasse* 1997, p. 685; *Hoarau* 2003, p. 39; *Bouloc* 2005, p. 35). Selon cette interprétation, la substance économique d'une transaction ne prévaut pas l'agencement juridique d'une transaction lors de la représentation des évènements comptables. Comme en droit comptable allemand la représentation de la substance économique des évènements est bien plus transferrée vers l'annexe (*Dumontier/Raffournier* 1989, p. 28). Dans la mesure où l'application des principes et règles en vigueur s'oppose à une représentation adéquate de la réalité économique, l'annexe doit donc contenir des informations supplémentaires afin de suffire au principe de l'image fidèle (*Colasse* 1997, p. 686; *Geary* 1990, p. 145). Dans certains cas exceptionnels une transgression du principe de régularité peut être considérée comme acceptable pour sauvegarder l'image fidèle, auquel cas les raisons et

les conséquences de cette transgression doivent être explicitées en détail dans l'annexe (*PCG* 1999, art. 120-2; *PCG* 2007, art. 120-2; *Hoarau* 2003, p. 39; *Bouloc* 2005, p. 35).

L'essai d'identifier, à l'instar du modèle allemand, le but principal des comptes annuels via la méthode herméneutique paraît, eu égard à la détermination inductive des règles comptables prédominante en France, tout aussi insoluble que le problème de la « quadrature du cercle ». En effet, les règles du Plan Comptable Général développées, au fil des discussions entre les membres du Conseil National de la Comptabilité et fortement influencées par les expériences professionnelles et les compétences de ceux-ci, sont basées sur une interprétation plutôt technique de la comptabilité (*Reboul* 1994, p. 27). La discussion relative à l'introduction d'un cadre conceptuel qu'on a vu se développer récemment (*Colasse* 1991, pp. 3–20; *Boisselier* 1992, pp. 79–81; *Charpentier, Jean-Michel* 1995, pp. 9–39; *Calliau* 1996, pp. 17–51 *Colasse* 1996a, pp. 29–33; *Colasse* 2000, pp. 93–104 ; *Colasse* 1996b, pp. 29–34) démontre clairement que les règles du Plan Comptable Général sont en premier lieu induites de la pratique, méthode qui s'oppose au développement de règles cohérentes entre elles et conformes à des principes comptables supérieurs (*Quéré* 1993, p. 88; *Hoarau* 1992, pp. 9–23; *Wagner* 2000, p. 30).

3. Essais d'explication du caractère systémique différent du droit comptable français

3.1. Clause générale et appréhension juridique du rôle du juge en droit français

Le manque d'une clause générale faisant référence aux principes comptables en droit comptable français apparaît peu étonnant, cet instrument juridique étant traditionnellemt peu utilisé dans le système juridique français (*Jung* 2006, p. 42).

D'un point de vue méthodologique le renvoi global par le législateur à des critères ou des principes généraux a selon *Ohly* – par différence aux systèmes purement casuistes (*Engisch* 1984, p. 304; *Jung* 2006, pp. 38–42) – trois fonctions:

- Il permet de maintenir le droit civil ouvert aux valeurs, aux évaluations et aux principes généraux du système juridique (fonction de renvoi (*Verweisungsfunktion)*).
- Il permet de tenir compte de la spécificité des cas individuels et d'adapter le droit aux évolutions environnementales (fonction de flexibilisation *(Flexibilitätsfunktion)*).
- Il crée un cadre pour le développement du droit prétorien (fonction de délégation (*Delegationsfunktion*))*(Ohly* 2001, pp. 6–7; *Walther* 2006, p. 65).

Cette dernière fonction est l'une des raisons majeures de la réticence du législateur français vis-à-vis d'une codification et d'un renvoi global à des critères et principes généraux de crainte de conférer aux juges une trop grande marge de manoeuvres et de compromettre ainsi la sécurité juridique (*Jung* 2006, pp. 46).

Cette crainte de la jurisprudence, comme source de droit, prend son origine dans l'idéologie de la Révolutions française (*Ferid/Sonnenberger* 1994, 1 B 47). Suite aux expériences négatives de la juridiction arbitraire des Parlements de l'Ancien Régime – institutions réactionnaires et corrompues ce qui résultait notamment du fait que la fonction de juge pouvait être léguée ou cédée – le pouvoir judiciaire fut radicalement limité après 1789 (*Bauer* 1998, pp. 29–30): comme le disait un célèbre écrivain « des trois puissances dont nous avons parlé, celle de juger est, en quelque façon, nulle » (*Montesquieu* – cité par *Bauer* 1998, p. 30).

Bien que le juge ait aujourd'hui la fonction de créer le droit (*Sonnenberger/Dammann* 2008, I 19), le droit français a néanmoins une compréhension différente de ce que peut et doit être le droit prétorien: ainsi observe-t-on une grande retenue des juges à s'immiscer dans un système de règles ou de contrats par respect devant la gravité de la tâche, par peur de déclencher une avalanche de procès ou par doute de soi (*Jung* 2006, p. 47).

3.2. Appréhension du rôle du juge et valeur constitutionnelle de la comptabilité

À la différence de l'Allemagne, la portée constitutionnelle de la comptabilité est une matière ne prêtant que très rarement sujet à discussion. On ne trouve que très rarement des articles comme celui de *Jean-Pierre Lagarrigues* qui analyse les principes et règles comptables dans un contexte constitutionnel (*Lagarrigue* 1982, pp. 252–257). On trouve également une annotation relative aux problèmes d'ordre constitutionnels de l'adoption des IFRS en droit français dans le rapport d'étape du Group IAS/Droit (*CNC* 2005a, p. 10). La doctrine se limite par ailleurs à décrire l'évolution historique du droit comptable (p.e. *Pontavice* 1997, pp. 862–892), à discuter de cas spéciaux tel la comptabilisation du crédit-bail selon IFRS et en droit comptable français (*Raybaud-Turrillo* 1995a, pp. 88–96; *Raybaud-Turrillo* 1995b, pp. 83–90) ou à décrire les conséquences de l'harmonisation comptable internationale sur le processus français de normalisation (*Colasse/Standish* 1998a, pp. 5–27).

La faible signification constitutionnelle et la quasi non-existence d'un contrôle constitutionnel de la comptabilité sont étroitement liées au scepticisme qui règne depuis la Révolution Française vis-à-vis d'un « gouvernement des juges »: c'est en raison de ce ce scepticisme que le Conseil constitutionnel ne fut établi que très tardivement comme organe du contrôle constitutionnel (*Wieser* 2005, p. 114) et que les droits fondamentaux codifiés dans le préambule de la Constitution n'ont eu pendant longtemps aucune valeur normative (*Schönberger* 1999, pp. 172–173).

Les droits fondamentaux tels que la liberté individuelle[37], la garantie du droit de propriété[38] et la liberté d'entreprendre[39] sont déduits en France de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen (DDHC) ainsi que du préambule de la Cons-

---

[37] La *liberté individuelle* fut reconnue la première fois comme droit d'ordre constitutionnelle dans la Décision Nr. 76-75 DC du Conseil constitutionnel du 12 janvier 1977. Voir pour la déduction de ce droit fondamental des art. 1, 2 et 4 DDHC la Décision Nr. 94-343/344 DC du Conseil constitutionnel du 27 juillet 1994.

[38] Ce droit fondamental résulte des art. 2 et 17 DDHC. Cf. Décision Nr. 81-132 DC du Conseil constitutionnel du 16 janvier 1982.

[39] Cf. là encore Décision Nr. 81-132 DC du Conseil constitutionnel du 16 janvier 1982.

titution de 1946 (*Bauer* 1998, pp. 100–125, pp. 151–156, pp. 178–182, pp. 183–184). La valeur constitutionnelle de ces textes ne fut reconnue en France qu'en 1971 par une décision du Conseil Constitutionnel (Décision Nr. 71-44 DC du Conseil Constitutionnel du 16 juillet 1971; *Robert* 1971, pp. 1171–1204; *Beardsley* 1972, pp. 431–452; *Bauer* 1998, pp. 56–62). Cette décision « révolutionnaire » peut être considérée comme la date de naissance de la protection constitutionnelle des droits fondamentaux (*Goguel* 1981, p. 437). Elle fut définitivement légitimée par la réforme de la Constitution du 29 octobre 1974, par laquelle fut assignée au Conseil constitutionnel la fonction du contrôle de constitutionnalité des normes (*Bauer* 1998, pp. 62–65).

Jusqu'en 1971 la fonction du Conseil Constitutionnel se limitait en France au seul contrôle formel par « voie d'action » avant promulgation des lois (*Debré* 1978, pp. 827–828; *Goguel* 1981, pp. 436–437): il faut en effet noter que le contrôle constitutionnel par une institution spécialisée, le Conseil constitutionnel, ne fut introduit en France que tardivement par la Constitution de 1958. Ce contrôle constitutionnel fut à l'origine instauré pour veiller au respect des normes organisant les institutions françaises afin de limiter le pouvoir législatif et de renforcer le pouvoir exécutif (*Bauer* 1998, p. 49). Toutefois le Conseil constitutionnel ne disposait que de compétences très restreintes comparé à son voisin le *Bundesverfassungsgericht* (*Bauer* 1998, p. 83): le contrôle de constitutionnalité était limité au contrôle « par voie d'action » dans un délai d'un mois avant la promulgation de la loi, le Conseil Constitutionnel ne pouvant être saisi que par le Président de la République, le Premier ministre, le président de l'Assemblée nationale ou le président du Sénat (Art. 61 Constitution; *Bauer* 1998, pp. 53et 83). Les lois restaient ex post « incontrôlables » puisque la Constitution française ne prévoyait jusqu'en 2008 aucun recours « par voie d'exception » (*Schönberger* 1999, p. 174). Celui-ci ne fut introduit dans la Constitution française que par la Loi n°2008-724 du 23 juillet 2008 qui permet dorénavant à toute personne au cours d'une procédure de contester la constitutionnalité, la légalité ou la validité d'une loi ou d'un règlement (Art. 61-1 Constitution; *Comité de réflexion* 2007, pp. 85–91).

3.3. L'inexistence d'une clause générale faisant référence aux *principes comptables* et le manque d'analyse de la matière par la jurisprudence

Il a déjà été constaté ci-dessus que le droit comptable français ne contient aucun renvoi global par le législateur aux principes comptables (*Forszapniak/Scholtissek* 1985, p. 5; pour un avis contraire *Sonnenberger/Dammann* 2008, III 83). En dépit de ce fait la littérature juridique et économique souligne l'existence de principes comptables généralement admis et déduit leur existence du principe de régularité et du principe de sincérité codifiés dans le Code de Commerce (*Colasse* 1997, p. 684; *Goré* 1973, pp. 167–171 ; *Wagner* 2000, passim).

Tout comme en droit allemand la régularité des comptes n'est pas garantie ex ante au moyen de règles détaillées qui définissent les bénéfices réalisés, mais bien plus ex post par sanction du délit de distribution de dividendes fictifs et du délit de publication de bilans inexacts (*Wagner* 2000, p. 34).

A la différence de l'Allemagne, les décisions relatives aux procédures de distribution de dividendes fictifs ou de publication de bilans inexacts n'ont pas abouti à une analyse et une compréhension théorique approfondies de la matière comptable. Ce manque d'analyse théorique semble être d'une part le résultat du manque de connaissance de la matière comptable par les juges (*Windsor/Ledouble* 1977, p. 576), ceux-ci se fiant en premier lieu aux us et moeurs des commerçants (*Bernheim* 1997, p. 29), et semble d'autre part étroitement lié au scepticisme général vis-à-vis du droit prétorien (*Jung* 2006, p. 47). Le droit comptable français est aujourd'hui par conséquent caractérisé par un grand nombre de règles particulières au détriment d'une systématique des normes comptables (*Wagner* 2000, pp. 31 et 33).

3.4. *Normalisation comptable* et concrétisation des *principes comptables* par les tribunaux fiscaux

Ni le manque d'une référence légale aux principes comptables, ni les règlements comptables très vagues, ni les décisions au cas par cas des tribunaux suffisent à justifier la détermination inductive des principes comptables telle qu'on l'observe au-

jourd'hui en France sachant que les principes comptables furent également déterminés de manière inductive en Allemagne au début du 19ème siècle et ce en dépit de la référence légale aux principes comptables. Ces facteurs doivent néanmoins être pris en considération sachant qu'ils ont favorisé le développement de la normalisation comptable en France et contribué à l'établissement du Conseil National de la Comptabilité comme normalisateur déterminant de manière inductive des règles comptables consensuelles.

La normalisation comptable a par ailleurs fortement influencé la recherche scientifique dans le domaine comptable et l'évolution théorique de la comptabilité en France (*Scheid/Standish* 1989, p. 92). Alors que la France avait jusqu'au début du 20ème siècle une longue tradition de discours théoriques dans le domaine de la comptabilité, une grande partie de la littérature est depuis 1945 dédiée à la représentation plus technique que théorique du Plan Comptable Général et de son application (*Scheid/Standish* 1989, p. 91 avec référence à *Reymondin* 1909 et *Filios* 1987; *Standish* 1990, p. 338; *Colasse* 1996c, pp. 73–89). *Ouvrard/Degos* constatent par conséquent que la pratique comptable et l'évolution historique de la normalisation comptable ont en quelque sorte contribué « à éloigner » les principes des règles comptables (*Ouvrard/Degos* 2008, p. 15; pour l'opinion contraire *Hoarau* 1998, p. 29).

Enfin, le Plan Comptable Général lui-même, comme instrument de la normalisation comptable, ne laisse que peu de place à la concrétisation des principes comptables par la jurisprudence fiscale. Eu égard au principe de l'unicité du bilan qui lie en France, comme en Allemagne, le droit comptable au droit fiscal, les décisions du Conseil d'État ont en principe une certaine influence sur le droit comptable. Mais à la différence de l'Allemagne, le Plan Comptable Général limite considérablement l'interprétation du droit comptable et la création de droit prétorien par le Conseil d'État, puisqu'il met à disposition des entreprises un grand nombre de règles très détaillées concrétisant les principes et règles générales codifiés par le pouvoir législatif.

C. Réflexion critique des résultats de la comparaison de l'idée systémique en droit comptable allemand et en droit comptable français

1. Avantages et inconvénients de la pensée systématique inhérente au droit comptable allemand et au droit comptable français

L'analyse du droit comptable allemand et français, fondée sur une approche systémique, démontre que les systèmes comptables des deux pays présentent des différences majeures:

		Allemagne	France	Facteur d'influence
Normalisation	Pouvoir	Legislatif	Éxecutif	Droit constitutionnel
	Clause générale	oui	non	Rôle du juge
Normes comptables	Degré de détails	faible (principes)	élevé (règles)	Instance de normalisation
Pratiques comptables	Nécessité d'une concrétisation	élévée	faible	Degré de détails
	Instance et méthode pour la concrétisation	Tribunaux (herméneutique)	CNC (inductive)	Rôle du juge / Droit constitutionnel

Tab. 3: Différences majeures du système comptable allemand et du système comptable français

Une première différence majeure, au niveau du sous-système « normalisation », porte sur l'organisation constitutionnelle des institutions. A la différence de l'Allemagne où le droit comptable peut seul être réglementé par le pouvoir législatif, le pouvoir législatif n'est habilité en France qu'à codifier les principes généraux de la comptabilité, principes devant être concrétisés par l'Exécutif doté d'une fonction législative propre.

Une seconde différence majeure au niveau du sous-système « normalisation » est liée à la non-utilisation en France de clauses légales faisant référence à des principes généraux. À la différence de l'Allemagne où la fonction de créer le droit est régulièrement déléguée aux tribunaux via l'instrument de la clause légale générale – ainsi la référence légale aux GoB –, la France s'avère prudente quant à

l'utilisation de telles clauses, qui confèrent aux tribunaux, selon l'expérience française, de trop grands pouvoirs et favorisent ainsi l'insécurité juridique.

Ces deux différences au niveau du sous-système « normalisation » ont pour conséquence une troisième différence des deux systèmes comptables au niveau du sous-système « normes comptables »: le degré d'abstraction et de détails des normes légales. En Allemagne, des normes comptables légales très détaillées ne peuvent être codifiées que par le pouvoir législatif. Le choix d'une telle codification irait forcément de pair avec un encombrement de l'appareil parlementaire lié d'une part à la difficulté et la longueur du processus nécessaire pour obtenir une majorité autrement dit un consensus parlementaire, d'autre part au besoin de constamment modifier les règles en place et d'adopter de nouvelles normes en raison des changements de l'environnement économique, social et politique. C'est pourquoi le législateur allemand a recours à l'instrument de la clause générale qui délègue à la jurisprudence la fonction de développer et de créer les règles comptables détaillées sous forme de droit prétorien.

D'un point de vue allemand, l'utilisation de telles clauses générales semble également s'imposer en France, eu égard au fait que les normes légales législatives sont, après la Constitution, les normes nationales au sommet de la hiérarchie des normes et que les arguments précités relatifs à l'encombrement de l'appareil parlementaire sont tout aussi valables en France. A la différence du système juridique allemand, le système juridique français n'a pas recours à l'instrument juridique de la clause générale, mais confère à l'exécutif une fonction législative propre, qui l'habilite à codifier des règles comptables légales détaillées, fonction dont elle s'acquitte par l'intermédiaire du Conseil National de la Comptabilité et des règles détaillées du Plan Comptable Général.

Le degré d'abstraction des normes comptables (légales) codifiées influence pour sa part le besoin de concrétiser ces normes comptables légales au niveau du sous-système « pratiques comptables ». En Allemagne, les normes comptables légales bien que basées sur des principes restent néanmoins très abstraites de sorte qu'en pratique il s'avère nécessaire de développer une solution concrète pour quasiment chaque fait individuel. En France, le Plan Comptable Général met en revanche à disposition de l'utilisateur un grand nombre de règles spécifiques, de sorte qu'une concrétisation

(supplémentaire) des principes comptables généraux codifiés dans le Code de Commerce ne s'avère nécessaire que pour les cas qui ne font pas déjà l'objet de telles règles du Plan Comptable Général.

Le droit comptable allemand et le droit comptable français se différencient par ailleurs au niveau des instances habilitées à concrétiser les normes comptables légales. En Allemagne la référence lègale au GoB a pour conséquence que la jurisprudence seule peut concrétiser les GoB au cas par cas; les Deutsche Rechnungslegungs Standards en tant que normes d'un normalisateur privé n'ont que le caractère de recommandations sans valeur juridique. En France le devoir de concrétiser les normes comptables codifiées dans le Code de Commerce, le décret comptable et le Plan Comptable Général revient en théorie également aux tribunaux, mais c'est en pratique le Conseil National de la Comptabilité, normalisateur qui développe déjà les règles (légales) du Plan Comptable Général, qui interprète les normes comptables.

Eu égard aux instances habilitées à interpréter et à concrétiser les normes comptables légales le droit comptable allemand et le droit comptable français divergent enfin quant à la méthode d'élaboration de ces normes. Les normes légales codifiées sont en Allemagne – comme en France – le résultat d'un processus parlementaire visant le consensus afin de garantir leur légitimité démocratique. Malgré cela le caractère abstrait des normes comptables allemandes, la prédominance du droit prétorien et en conséquence le rôle prédominant des tribunaux ont été de pair avec une judiciarisation de la matière comptable ce qui permit de surpasser l'élaboration inductive au profit d'une interprétation herméneutique des GoB. Le droit comptable français se caractérise en revanche par une élaboration inductive et un large consentement aux normes comptables, bien que ce consensus se perd de plus en plus eu égard à l'évolution des structures au sein même de l'instance de normalisation.

Le degré d'abstraction des normes comptables en Allemagne donne une guarantie de flexibilité et d'adaptabilité du système comptable à un environnement en évolution, mais va également de pair avec une grande marge de manoeuvre au niveau de l'interprétation des normes, sachant que l'application de ces normes abstraites requiert en pratique de développer une solution pour chaque cas concret. Il est donc vrai que le

système comptable allemand est à l'origine un système présentant à première vue peu de contradictions inhérentes au système. Mais sachant que les solutions concrètes consolidées ne peuvent être développées par la jurisprudence qu'au fil du temps, ce système est naturellement caractérisé par une longue insécurité juridique quant à l'application des normes, insécurité qui influence de manière négative la comparabilité des comptes annuels : la comptabilité allemande ne se transforme qu'au fil du temps en un système de principes et de normes individuelles incontestables et exempts de contradictions. Une telle comptabilité consolidée par la jurisprudence se révèle être peu consensuelle, sachant que les normes individuelles ne sont pas légitimées moyennant une procédure démocratique d'élaboration et d'adoption des normes, garantissant la participation des divers groupements d'intérêts. Il faut noter enfin, qu'un système comptable tel qu'on le trouve en Allemagne présuppose une connaissance détaillée de la jurisprudence constante ou – faute de mieux – de la doctrine foisonnante. Le degré d'abstraction très élevé complique donc par là même l'application des normes codifiées et non-codifiées.

La normalisation de la comptabilité au moyen de normes comptables consensuelles (très) détaillées, telle qu'on la trouve en France, facilite l'application et le contrôle de l'application des normes comptables et garantie naturellement la sécurité juridique du système comptable. En effet, une telle comptabilité met à disposition de l'usager des solutions comptables détaillées adaptées aux cas individuels, solutions qu'il est facilement prêt à accepter et à appliquer eu égard à la participation de son groupement d'intérêts dans l'élaboration de ces normes comptables. La mise à disposition de normes comptables individuelles détaillées a par ailleurs l'avantage qu'un usager, notamment l'usager étranger, peut acquérir une bonne connaissance de la comptabilité en ayant recours à un seul recueil de normes, autrement dit sans devoir étudier la jurisprudence ou faute de mieux une doctrine sophistiquée. Bien que nul ne puisse nier la complexité de systèmes de normes comptables très détaillées tels que les US-GAAP, on constate néanmoins que de tels systèmes sont summa summarum plus faciles à cerner que des systèmes comptables très abstraits se focalisant sur un petit nombre de principes, leur compréhension présupposant nécessairement une bonne connaissance de l'environnement institutionnel de la comptabilité. Il faut noter, néanmoins, qu'une comptabilité « à la française » inductive et (très) consensuelle va en revanche de pair

avec un certain nombre de contradictions normatives inhérentes au système comptable et par conséquent avec une réduction de la comparabilité des comptes annuels, puisqu'un tel système favorise le développement d'interprétations différentes (notamment sectorielles) d'un même principe comptable.

2. Résultats de la comparaison et classification du droit comptable allemand et du droit comptable français

2.1. Le droit comptable français comme système proche du droit comptable américain

Les classifications de systèmes comptables, qui identifient un groupement européen et lui attribuent la comptabilité allemande ainsi que la comptabilité française, justifient la formation d'un tel groupement au moyen d'un argument emprunté aux études comparatives du droit privé selon lequel les comptabilités du groupe européen sont en raison de leur ordre juridique généralement caractérisées par une réglementation légale de la comptabilité. Bien que cette similarité de la comptabilité allemande et de la comptabilité française – telle qu'elle résulte d'une comparaison du droit à un niveau macro-juridique – ne puisse être niée, les différences entre les deux systèmes identifiés dans le cadre de cet ouvrage permettent tout autant d'attribuer la comptabilité allemande mais plus encore la comptabilité française au modèle comptable anglo-saxon tel qu'on le trouve par exemple aux États-Unis sous forme des US-GAAP.

Ainsi la portée du droit prétorien en droit comptable allemand rappelle-t-elle fortement la compréhension qu'ont les pays de la Common Law de la régularisation de la comptabilité. La primauté des précédents jurisprudentiels caractéristiques de la Common Law sous-entend que le juge a la fonction de créer le droit au cas par cas. Un tel précédent jurisprudentiel n'existe pas (théoriquement) en droit allemand. Néanmoins, eu égard au fait que le législateur délègue une bonne partie de ses compétences aux juges au moyen des clauses générales et que la jurisprudence des juridictions suprêmes s'établit régulièrement comme jurisprudence constante dans le but de garantir la sécurité et la paix juridique, il faut constater que la juridiction en général

et la Cour Fédérale des Finances en particulier remplissent une fonction centrale en droit allemand et notamment en droit comptable allemand.

À la vue de cette ressemblance pratique de l'ordre juridique allemand et de la *Common Law* il semble légitime à première vue d'associer le système comptable allemand au groupement des comptabilités anglo-saxonnes. Il faut néanmoins noter que les pays anglo-saxons sont caractérisés – malgré l'existence du précédent jurisprudentiel – par une forte tendance à la régulation en ce qui concerne la comptabilité. C'est pourquoi, en y regardant de plus près, une affiliation de la comptabilité allemande au modèle comptable anglo-saxon paraît peu satisfaisante.

En France l'élaboration et l'adoption des règles du Plan Comptable Général, qui ne sont que formellement adoptées par le Comité de la Réglementation Comptable et ratifiées par les ministre des Finances, de la Justice et de l'Economie, relèvent de fait des compétences du Conseil National de la Comptabilité. Ainsi en France tout comme aux États-Unis, où les US-GAAP applicables par les entreprises cotées sont élaborés par le FASB et reconnus par la SEC (*Schildbach* 2002, p. 21), la fonction de réguler la comptabilité est déléguée à un comité d'experts (*Colasse/Pochet* 2009, pp. 40–42). En dépit du fait que le Conseil National de la Comptabilité est à la différence du FASB un comité étatique et non un comité privé, la normalisation comptable via un comité d'experts aboutit à une compréhension similaire de ce que doit être la comptabilité dans les deux pays. Ainsi les règles du Plan Comptable Général, tout comme les US-GAAP, sont caractérisées par un degré de détail très élevé et par une méthode d'élaboration inductive marquée par le compromis („in order to gain a consensus on every issue" ,*Previts/Merino* 1979, p. 291; *Wüstemann* 1999, pp. 35–36)

Cette comparaison détaillée du droit comptable allemand et du droit comptable français me mène contradictoirement aux classifications précitées, qui associent unanimement la France au groupe des pays du modèle comptable européen, à conclure que la comptabilité française peut tout autant être classée comme un pays proche du modèle comptable anglo-saxon, bien plus proche que ne l'est la comptabilité allemande.

Fondement du classement		Allemagne	France
Normalisation comptable	Rôle du juge	modèle américain	
	Processus		modèle américain (Conseil)
Normes comptables	Degré de détails		modèle américain (Régles)
Pratiques comptables	Méthode de concrétisation		modèle américain (inductive)

Tab. 4: Classification alternative du droit comptable allemand et français

2.2. Les résultats des classifications comme point de départ d'une comparaison approfondie de systèmes comptables

Il faut constater par la même occasion que la différenciation entre un modèle comptable européen et un modèle comptable anglo-saxon telle qu'on la trouve dans dans la littérature ayant pour objet la classification de systèmes comptables est très simplificatrice.

Sans vouloir mettre en doute la nécessité des classifications comme instrument de connaissance, il est néanmoins permis d'attirer l'attention sur l'effet simplificateur de ces classifications. C'est pourquoi les résultats de classifications de systèmes comptables ne permettent pas de tirer de conclusions générales sur ces systèmes sachant que toute classification est basée sur une comparaison de ces systèmes au moyen d'indicateurs et implique donc naturellement une perte (plus ou moins grande) d'informations.

Les classifications de systèmes comptables constituent néanmoins un bon point de départ lorsqu'il s'agit d'analyser en détail un petit nombre de systèmes comptables. Les conclusions des classifications peuvent servir d'hypothèses, par exemple l'hypothèse que la comptabilité allemande et la comptabilité française appartiennent au même modèle comptable et implique donc une même pensée systémique, qu'il s'agit par la suite de confirmer ou de falsifier dans le cadre d'une analyse détaillée de ces systèmes afin de mettre à jour pas à pas la "réalité".

3. Résultats de la comparaison et facteurs d'influence de l'adaptation du droit comptable allemand et du droit comptable français aux IFRS

3.1. Le processus d'élaboration des normes comptables comme facteur technique influençant l'adaptation aux IFRS

Le processus de normalisation français permet une adaptation flexible et rapide des règles nationales aux IFRS. L'homologation des modifications et des nouvelles règles du Plan Comptable Général par le Comité de la Réglementation Comptable respectivement par l'Autorité des Normes Comptables supplée la longue procédure parlementaire. Un processus de normalisation à l'instar du processus français n'existe pas en Allemagne aujourd'hui. Une adaptation du droit comptable allemand n'est donc possible qu'au travers une (très) longue procédure parlementaire.

On constate donc qu'en ce qui concerne la vitesse d'adaptation le droit comptable français met à disposition une structure de normes mieux appropriée à une harmonisation des règles nationales avec les IFRS, elles-mêmes sujettes à des changements continus.

3.2. L'interprétation normative comme facteur influençant la volonté d'adaptation aux IFRS

Il a déjà été souligné que le « caractère paradigmatique des GoB » ainsi que leur analyse systématique et leur maîtrise parfaite par la recherche en droit comptable font que les GoB forment un ensemble de normes, composé de principes supérieurs généraux et abstraits et de règles subordonnées applicables au cas concret et à tous les secteurs, dérivé de l'objectif de la loi et exempt de contradiction. Les principes comptables en France ne forment pas en revanche un système comparable au système des GoB en Allemagne. Ainsi dans son analyse détaillée des principes comptables en France, intitulée « Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung in Frankreich », *Wagner* démontre-t-il que les normes comptables en France ne forment pas un ensemble de principes et de règles exempt de contradiction ce qu'il explique notamment par le fait que les règles du Plan Comptable Général sont déterminées au sein du Conseil National de la Comptabili-

té de manière inductive (*Wagner* 2000, p. 240). L'ensemble des normes comptables en France apparaît donc comme un « conglomérat de règles », comme « une accumulation » de règles non pas « structurée », telles qu'elles devraient « normalement caractériser un pays cartésien » mais plutôt « entassées » et empreintes de points de vue en partie juridique, en partie économique et de degrés d'objectivisation différents (*Beisse* 1997, p. 400 ; *Milot* 1997, p. 10).

D'un point de vue normatif, l'enjeu d'une harmonisation du droit comptable avec les IFRS est moindre en France qu'en Allemagne. Eu égard à la détermination téléologique des GoB, toute modification de l'ensemble des normes comptables en Allemagne constitue une intrusion dans un système « clos » et « cohérent en soi » et va nécessairement de pair avec une vérification de l'objectif des comptes annuels et des jugements de valeurs inhérents aux normes comptables (*Hommel/Berndt* 2009, p. 2192). Dans la période qui suit l'adaptation des normes nationales aux IFRS, l'harmonisation comptable s'accompagne donc d'une certaine insécurité juridique quant à l'application des principes et règles plutôt abstraites. Cette insécurité juridique ne disparaîtra qu'au fur et à mesure des « nouvelles » décision des tribunaux relatives à l'interprétation des nouvelles normes comptables. On ne saurait donc s'étonner de la « retenue allemande » en ce qui concerne l'adoption des IFRS en droit comptable allemand.

En France, l'adaptation des règles du Plan Comptable Général aux IFRS semble en revanche avoir contribué à atténuer la casuistique et les jugements de valeurs sectoriels propres au droit comptable français (*Ayoub/Hooper* 2009, pp. 5–6). Si l'on considère les discussions foisonnantes relatives à la nécessité d'introduire un cadre conceptuel, il faut présumer que la systématisation des normes comptables, résultat de l'adoption partielle des IFRS en droit comptables français, devrait être largement saluée.

3.3. Le degré de détails des normes comptables légales comme facteur influençant la méthode d'adaptation d'un système comptable aux IFRS

La problématique liée à la dépendance culturelle de la perception (*Bagranoff/Houghton/Hronsky* 1994, p. 54) a été exposée auparavant dans la section dédiée aux classifications. Il a notamment été exposé que l'utilisation d'un même terme,

d'une même vocable dans différents pays ne permet pas de conclure à une même interprétation de ce terme, de cette notion dans ces pays (*Parker* 1994, pp. 70–85). Dans ce contexte, la méthode de transformation, c'est à dire la forme choisie pour transcrire une règle IFRS en droit national s'avère être cruciale. L'importance de la méthode d'adaptation d'un système comptable aux IFRS peut être illustrée en prenant l'exemple de l'introduction en Allemagne et en France des nouvelles règles comptables relatives à la comptabilisation de biens immatériels.

Jusqu'à l'entrée en vigueur du BilMoG une différence majeure entre le droit comptable allemand et les IFRS consistait dans le critère d'objectivisation supplémentaire de « l'acquisition à titre onéreux » requis pour les biens immatériels de l'actif immobilisé. Un bien immatériel ne pouvait donc être comptabilisé comme actif immobilisé qu'à condition d'avoir été acheté d'un tiers (§ 248 alinéa 2 HGB a.V.). Le BilMoG supprime ce « symbole ... d'une comptabilisation prudente et objective » (*Fülbier/Gassen* 2007, p. 2609; *Hommel/Berndt* 2009, p. 2191) et va en principe de pair avec une harmonisation du droit comptable allemand avec les règles de l'IAS 38 (*Laubach/Kraus/Bornhofen* 2009, p. 24; *Hommel/Benkel/Wich* 2004, p. 1268). Il faut néanmoins constater qu'une harmonisation du droit comptable allemand avec les IFRS est de fait difficile pour deux raisons : d'une part, le législateur n'a codifié avec le BilMoG qu'une option pour la comptabilisation des actifs immatériels immobilisés produits en interne; d'autre part, le législateur allemand s'est abstenu d'introduire littéralement dans le HGB les règles de l'IAS 38, notamment les critères pour la différenciation des frais de recherche et les frais de développement de l'IAS 38.57.

La définition IFRS d'un actif fut introduite dans le Plan Comptable Général le 1er janvier 2005. A la différence de son voisin allemand le normalisateur français favorise une transcription littérale des règles IFRS dans le Plan Comptable Général[40] et ceci même lorsque la règle IFRS se trouve être en contradiction avec une norme comptable supérieure. Ainsi les règles de l'IAS 38 relatives à la comptabilisation obligatoire des frais de développement furent-elles transcrites littéralement dans le Plan Comptable

[40] Cf. PCG 311-3-2 et IAS 38.57 (fr): ABl. EU L 392/120 vom 31. 12. 2004.

Général en dépit du fait que l'art. 19 du décret du 29 novembre 1983 ne codifie qu'un droit d'option pour la comptabilisation des frais de développement. C'est uniquement dans un second temps que le Plan Comptable Général précise que la nouvelle règle ne peut être entendue – jusqu'au changement du décret susdit – que comme „*benchmark treatment"*.[41]

L'adoption littérale des règles IFRS en droit comptable français cadre avec la détermination inductive des règles plutôt détaillées du Plan Comptable Général (*Ayoub/Hooper* 2009, p. 6). L'adoption *mutatis mutandis* telle qu'on l'observe en Allemagne concorde en revanche avec une technique de réglementation plus orientée en fonction de principes et cherchant à couvrir par la loi tous les cas imaginables moyennant des textes abstraits (*Mertens* 2004, p. 293). Or le degré de détail des normes codifiées en Allemagne et France s'avère être un facteur influençant considérablement le degré d'harmonisation du droit national avec les IFRS. En effet, si une adoption littérale (dans un pays différent parlant la même langue) ou une traduction littérale (dans un pays différent parlant une langue différente) mène déjà à une interprétation différente d'une même norme IFRS dans ces pays en raison des différence culturelles („cross-cultural differences [that] do give rise to differences in the cognitive structure within which meaning is held" ,*Bagranoff/Houghton/Hronsky* 1994, p. 54), il est permis de supposer que cette problématique se renforce par une adoption *mutatis mutandis* qui donne à l'usager encore plus de marge d'interprétation.

Compte tenu de l'harmonisation (partielle) visée par le législateur, respectivement par le normalisateur français, la méthode d'adoption littérale favorisée en France s'avère être la mieux appropriée puisque cette méthode est plus précise et donne moins de marge d'interprétation à l'usager que la méthode *mutatis mutandis* (*Laubach/Kraus/Bornhofen* 2009, p. 24). En effet, l'adoption des règles de l'IAS 38 *mutatis mutandis* en droit national n'aboutira à une harmonisation que si les instances d'interprétation concrétisentles critères de définition des frais de recherche et de développement conformément à la règle de l'IAS 38.57. En Allemagne, la méthode

[41] Cf. art. 311-3 *PCG* 1999 modifié par *CRC* 2004-06.

d'interprétation téléologique rend difficile une telle interprétation « harmonisée » des normes nationales : elle requiert en effet des tribunaux de prendre en compte dans leur interprétation non seulement la nouvelle règle relatives aux actifs immatériels mais également tout autre changement des règles légales et de redéfinir dans ce contexte l'objectif des comptes annuels afin d'en déduire l'interprétation adéquate.

4. Résultats de la comparaison et contribution à la discussion sur la cohérence interne des IFRS

4.1. La notion de « consistency » comme idéal controversé de la recherche (normative) en comptabilité

Selon *Bedford/Iono* la difficulté majeure que rencontre la « doctrine of consistency », domaine de recherche visant la description, l'appréciation et le développement de normes et de systèmes comptables, résulte du fait que la notion de « ‚consistency' … n'a pas de sens communément accepté (" has no generally accepted meaning in contemporary accounting theory » (*Bedford/Iino* 1968, p. 456). Dans les écrits plus anciens la notion de « consistency » est assimilée à la notion de comparabilité dans le temps autrement dit à la notion de continuité (*Binkley* 1948, p. 374[42]; *Grady* 1965, p. 343[43]; *Grady* 1965b, pp. 28−29; *Bedford/Iino* 1968, p. 456; *Baskin* 1972, pp. 38−51; *Hopwood//McKeown/Mutchler* 1989, pp. 28−48). Une telle interprétation de la notion de « consistency » sous-entend selon *McCosh* que le normalisateur adopte une philosophie permissive (« permissive philosophy », *McCosh* 1967, p. 693), c.a.d. qu'il ne promulgue que des guides à titre consultatif (« centralized guidance in the form of advisory opinions », *Bevis* 1965, p. 198) et laisse ainsi à l'usager le choix de la méthode de comptabilisation. L'exigence de la permanence des méthodes constitue alors une prescription qualitative qui vise à limiter les marges de manoeuvre et d'interprétation qui résultent d'une telle interprétation libérale de la comptabilité (*Schmalenbach* 1962,

[42] "[co]nsistency in accounting usually is considered the policy of adhering to procedures which are identical with procedures used in the past"

[43] „[consistency] is aimed at comparability of the financial statements of the current year with those of preceding years"

p. 54). Elle garantit – voilà l'idée – une comparabilité (minimale) des résultats de différentes entreprises puisque les différences des résultats liées au choix de la méthode s'égalisent dans le temps (*Savoie* 1963, p. 159[44]; *McCosh* 1967, p. 699[45]).

Cette interprétation de la notion de « consistency » est fondée sur une pensée inductive de la comptabilité (*Wüstemann/Wüstemann* 2010, p. 5) qui cherche à identifier un jeu de principes comptables qui forment la base de la bonne pratique (« set of accounting principles which would form the basis of good practice », *Archer* 1992, p. 200). Cette interprétation fut remplacée peu à peu dans les années 60 et les années 70 par une interprétation de la notion de « consistency » comme « cohérence interne » (*internal consistency*) dans le sens des théories comptables normatives et est aujourd'hui prise en considération dans la normalisation comptable internationale (*IASB* 2006, BC 2.54; *Archer* 1992, pp. 199−207; *Barth, M.* 2007, pp. 7−15; *Cooper* 2007, pp. 17−18). Les théories normatives de la comptabilité discutent et développent les objectifs (idéals) de la comptabilité (*McCredie* 1957, p. 217; *Hendriksen/van Breda* 1992, p. 17; *Kabir* 2005, p. 2). Elles cherchent, en déduisant les règles détaillées des objectifs des comptes annuels, à « ordonner les normes comptables en un système d'objectifs et de principes » (*Haller* 1994, p. 95) dans le but d'améliorer la comparabilité des comptes annuels et de donner aux normalisateurs un cadre (conceptuel) théorique pour le développement de normes comptables (*Wüstemann/Wüstemann* 2010, p. 6). La validation de tels systèmes de normes normatifs ne se fait pas par une vérification de la réalité mais uniquement par une vérification des lois de la logique (*Nelson* 1973, p. 4; *Haller* 1994, pp. 87 et 89). Du point de vue de ces théories normatives un système comptable peut alors être qualifié de « cohérent », lorsqu'il s'avise être « sans contradiction logique » (*Kutschera* 1973, p. 29).

[44] "[t]he importance of the consistency rule is that, even though companies use different accounting treatments for the same transaction, their incomes are usually quite comparable because the turnover of items being accounted for tends to cancel out differences …".

[45] "when two companies are subject to the same economic fluctuations, their stockholders will receive information that is essentially identical if the companies use their accounting policies consistently through time…".

Les critiques de l'idée de « consistency » normative argumentent que les théories normatives impliquent des « évaluations comme instrument de modification de l'environnement humain » et sont pour cela « sans vérité » (*Chmielewicz* 1994, pp. 209 et 216). Comme pour soutenir cette critique, les différents écrits (normatifs) revendiquent différents degrés de « cohérence interne » à partir desquels un système peut être considéré comme « *consistent* » (en anglais), c'est à dire comme comme cohérent. *Hendriksen/van Breda* argumentent, dans le contexte américain, que le cadre conceptuel des US-GAAP met à disposition du FASB un système cohérent d'objectifs reliés qui devrait déboucher sur des normes cohérentes (« a coherent system of interrelated objectives and fundamentals that ought to lead to consistent standards ») mais ne permet pas de donner un ensemble unique permettant de donner des réponses logiques à toutes les questions (« ready-made unique, and obviously logical answers to complex financial accounting or reporting problems », *Hendriksen/van Breda* 1992, p. 60). *Wüstemann/Wüstemann* interprètent au contraire la « cohérence interne » dans le sens de la « Wertungsjurisprudenz », selon laquelle il ne peut exister, pour tout cas individuel, qu'une seule solution comptable permettant de sauvegarder la cohérence interne du système dans son ensemble (*Wüstemann/Wüstemann* 2010, p. 5).

4.2. L'interprétation personelle de la notion de « consistency » comme critère insuffisant d'une évaluation de systèmes comptables étrangers

4.2.1. Problématique : les jugements de valeurs inhérents à toute interprétation de la notion de « consistency »

Le « caractère paradigmatique des GoB » (*Beisse* 1997, p. 400) ainsi que leur analyse systématique et leur maîtrise parfaite par la recherche en droit comptable (*Moxter* 1993b, p. 79), autrement dit le développement d'une science visant la détermination des GoB comme principes empreints d'un jugement de valeur mais dérivés de l'objectif de la loi (*Wüstemann/Kierzek* 2007, p. 884), font que les GoB forment un ensemble de normes exempt de contradiction (*Beisse* 1990, p. 500), composé de principes supérieurs généraux et abstraits et de règles subordonnées applicables à tous les secteurs et spécifiants des cas concrets (*Baetge/Zülch* 2006, RdNr. 5; *Leffson* 1987, p. 151). Si l'on juge du système comptable français d'un point de vue « allemand » en prenant cette

définition de « consistency », étroitement liée à « l'idée systémique de la jurisprudence » (*Euler* 1996, p. 15) notamment de la « Wertungsjurisprudenz » (*Canaris* 1983, p. 41), comme critère d'évaluation, on peut à juste titre constater que les principes comptables français ne forment pas un système comparable au système des GoB allemand et ne sont pas conséquents, c'est-à-dire sont « incohérents » (*Wagner* 2000, p. 241).

Une telle appréciation du système comptable français implique qu'un sujet « juge un objet de manière négative pour un comportement (une position ou une action) » sur la base d'un « principe normatif exigeant un tel comportement » tout en présumant que l'objet et son environnement s'identifient à ce principe (*Albert* 1972, p. 54). Il a cependant été démontré que la notion de „consistency", l'idée de cohérence interne propre au système comptable allemand, ne peut être rapportée au système comptable français sachant que l'idée systémique qui sous-tend la comptabilité française, à savoir les interactions entre les sous-systèmes „normalisation comptable", „normes comptables" et „pratiques comptables", diffère de l'idée systémique propre à la comptabilité allemande, notamment en raison de „différences majeures quant à l'utilisation de clauses générales, la méthode juridique et aux méthodes de travail des juges"(*Pfeiffer* 2006, S. 29).

Le système comptable français, tout comme son homologue allemand, suffit néanmoins à la notion de système telle que la définit la théorie systémique et ce même si, à l'instar des écrits comptables internationaux, l'on spécifie la définition très générale d'*Ulrich* en revendiquant, comme le fit *Lambert*, que les éléments d'un système « doivent être rangés et structurés avec circonspection à une certaine fin » (*Lambert* 2007, p. 385). Cette idée directrice qui sous-tend le système comptable en France ne consiste pas en premier lieu, comme en Allemagne, à veiller à ce que les comptes annuels remplissent un objectif supérieur auquel sont subordonnés tous les principes et toutes les règles individuelles sans contradiction aucune. Le législateur respectivement le normalisateur français vise bien plus le développement d'un ensemble de normes comptables fondé sur un large consensus de toutes les parties prenantes de la comptabilité.

Le « principe normatif », l'axiome qui détermine en France les attentes de la majorité des acteurs de la comptabilité n'est donc pas, comme en Allemagne, la « cohérence normative » des principes et règles comptables (sans contradiction), mais bien plus le consensus qui garantit l'acceptation et la bonne application de ces normes dans la pratique. Dans cette optique un système comptable doit être jugé « libre de contradictions », donc « cohérent » lorsque les normes comptables sont acceptées par la majorité des acteurs de la comptabilité.

Si l'on accepte l'idée qu'il peut y avoir plusieurs interprétations de la notion de « consistency » identifiées dans la littérature (comparabilité, « cohérence normative ») et dans cette thèse (cohérence comme consensus) et que celles-ci ne sont pas forcément en contradiction, la théorie systémique permet de systématiser ces différentes interprétations. On peut alors argumenter, en ayant recours à la théorie de l'agence, que la « cohérence interne » d'un système comptable dans sa totalité est en fin de compte un état d'équilibre dépendant de l'environnement institutionnel d'un pays.

4.2.2. *Consistency*, un « équilibre social » du système comptable étudié

Partant de l'idée que chaque sous-système d'un système comptable a une fin en soi qui détermine l'ordonnancement des éléments au sein du sous-système, il est possible d'associer les différentes notion de „consistency" (comparabilité, cohérence normative, consensus) aux différents sous-système (« normalisation comptable », « normes comptables », « pratiques comptables ») d'un système comptable:

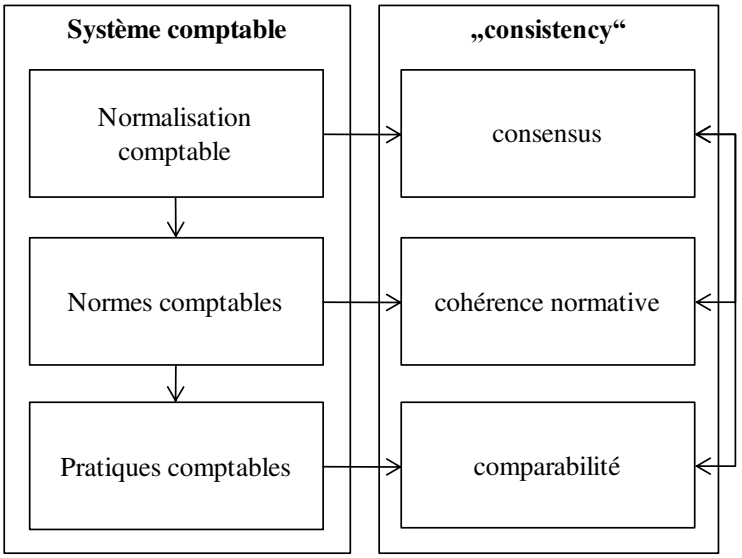


Fig. 16: Interprétation systémique de la notion de „consistency“

La « fin en soi », l'objectif, du sous-système « normalisation comptable » consiste alors à établir un large consensus entre les acteurs de la comptabilité sachant que le consensus donne une légitimité démocratique aux normes comptables et garantit leur acceptation et leur bonne application par les usagers. La notion de *internal consistency*, c'est à dire la « cohérence normative », ne peut être associée qu'aux sous-systèmes « normes comptables ». Enfin, la notion de *consistency* comme comparabilité (dans le temps et entre les entreprises), telle que la définissent les anciens écrits, constitue le critère qualitatif du troisième sous-système « pratiques comptables ».

En raison des interrelations existantes entre les sous-systèmes, la cohérence interne au niveau des sous-systèmes ne peut jamais être atteinte indépendemment des autres sous-systèmes, ce qui peut être expliqué au moyen de la théorie de l'agence[46].

Selon la théorie de l'agence l'obligation d'établir des comptes annuels est une forme « d'autorégulation contrôlée » au moyen de laquelle le gérant d'une entreprises (*agent*) vise, en donnant au *principal* les moyens de contrôler ses activités, à réduire les *agency costs*, c.a.d les coûts que les propriétaires et créanciers (*principal*) exi-

[46] On utilisera ici les termes anglais plus précis que toute traduction. Cf. *CA* 1987, pp. 3–4.

gent de l'entreprise pour compenser les effets négatifs qui résultent de comportements non-optimaux de l'*agent* agissant en fonction de ses intérêts personnels (*Hax* 1988, pp. 194−197). La normalisation comptable qu'elle soit étatique ou privée permet dans ce contexte de minimiser les coûts liés à la « formulation des normes comptables au sein des contrats individuels » entre l'*agent* et le *principal* et garantit la comparabilité des comptes annuels de différentes entreprises. Une entreprise « à laquelle est laissé le choix entre différentes formes de normes comptables ... choisira alors la forme la mieux appropriée à sa situation individuelle et minimisant les coûts d'agence » (*Hax* 1988, p. 198; *Schildbach* 1986, p. 91).

Une entreprise étant capable d'exercer *ex ante* une certaine influence sur le développement des normes comptables au sein d'un processus de normalisation visant un large consensus des normes comptables, sera *ex post* plus disposée à appliquer ces normes comptables de manière régulière. Or, une comptabilité normée ne sera appropriée à réduire les coûts d'agence, que si les informations comptables publiées augmentent la comparabilité des comptes annuels dans le temps et entre les entreprises. La comparabilité est donc en même temps une condition *sine qua non* du consensus au sein du processus de normalisation. Mais dans quelle mesure une comptabilité normée assurera la comparabilité des comptes annuels ceci est dépendant jusqu'à un certain point d'une certaine *internal consistency*, d'un certain degré de « cohérence normative » des principes et règles comptables (*Wüstemann/Wüstemann* 2010, p. 4).

L'analyse de la comptabilité au moyen de la théorie de l'agence permet de conclure qu'un système comptable, dans son ensemble, ne sera jamais uniquement consensuel, (*internally consistent)* ou comparable. Il est vrai que la théorie comptable normative permet de développer des systèmes logiques et exempts de contradictions en déduisant les principes et les règles comptables d'un objectif prédéfini de la comptabilité. Il faut noter cependant qu'une comptabilité parfaite n'est jamais une fin en soi (« [P]erfekte Rechnungslegung ist [jedoch] kein Selbstzweck »; *Hax* 1988, p. 200). Sachant que, premièrement, toute déduction implique forcément des jugements de valeur individuels (et donc non-consensuels) du théoricien et qu'une théorie comptable ne pourra, deuxièmement, jamais décrire et régler tous les faits comptables de manière détaillée afin d'éviter des jugements de valeur supplémentaires de la part de l'utilisateur,

on constatera par ailleurs que tout système comptable théorique (même le meilleur qui soit) ne peut prétendre être absolument exempt de contradictions à partir du moment où il est mis en pratique, c'est-à-dire à partir du moment où il devient un système non seulement théorique mais social.

Enfin la comparaison du droit comptable allemand et du droit comptable français permet de constater que les notions de *consistency* tel qu'elles ont été défini au niveau du sous-système « normalisation comptable » (consensus) et du sous-systèmes « normes comptables » (cohérence interne) présentent un certain conflit d'objectifs: une comptabilité sera soit plutôt consensuelle, tel le droit comptable français, soit plutôt « cohérente », c'est à dire en majeure partie exempte de contradictions, tel le droit comptable allemand.

Le fait que la comptabilité forme un système social, qu'il s'agit donc d'un système complexe et non seulement d'un système théorique a donc pour conséquence qu'une cohérence interne absolue ne peut exister: « [i]nternal consistency, as an absolute, is simply not possible » (*Alexander/Jermakowicz* 2006, p. 150; *Alexander* 2006, pp. 66–67). L'interprétation du terme « consistency » qui prévaut dans un pays est pour ainsi dire un état d'équilibre entre les sous-systèmes « normalisation », « normes comptables » et « pratiques comptables », influencé par l'environnement socio-culturel. Il s'agit autrement dit d'un « équilibre social » entre les acteurs de la comptabilité. Une évaluation d'un système comptable étranger basée sur la propre compréhension subjective de ce que doit être un système comptable « cohérent » aboutit donc forcément, comme le soulignent les critiques des théories compatbles normatives, à un mélange de « jugements de valeur 'non-vrai' » et de « constations de faits 'vraies' » („nicht wahrheitsfähige[r] Werturteile" und „[w]ahrheitsfähige[r] Faktenaussagen"; *Chmielewicz* 1994, p. 311).

4.3. Nécessité et nouveau rôle du discours théorique relatif au terme « consistency » dans le contexte international

Refuser de juger un système comptable étranger au moyen de sa propre comprehension subjective nationale du terme de « consistency » ne signifie pas pour au-

tant condamner la *doctrine de la cohérence comme une recherché naïve du Saint Graal* (« a naive search for the holy grale » ,*Kirk* 1981, S. 83) et de la refuser ainsi que toute théorie normative de la comptabilité au profit d'une recherche positiviste empirique (*McCredi* 1957, p. 217; *Fülbier/Weller* 2008, pp. 352−354). Un tel refus s'avère inacceptable (*Fülbier/Weller* 2008, pp. 365–366), d'une part au vue des efforts entrepris par les instances de normalisation internationales pour développer des normes comptables internationales cohérentes (*IASB* 2006, BC 2.54; *Barth, M.* 2007, pp. 7−15; *Cooper* 2007, pp. 17–18; *Archer* 1992, pp. 199−207), d'autre part au vue de la signification de ce concept dans certains pays comme l'Allemagne, où la cohérence normative des normes est une condition *sine qua non* de leur acceptation.

Si l'on interprète le terme « consistency » comme un „équilibre social", le discours théorique s'avère par ailleurs indispensable puisqu'on ne dispose pas encore dans le contexte du système comptable international (réunissant un grand nombre de pays) d'un environnement socio-culturell unique, autrement dit d'une « identité collective » (*Scharpf* 2009, p. 250), nécessaire au développement d'une interprétation commune et unique du terme « consistency ». Les différents points de vue national confrontés au sein du discours international constituent alors, par analogie au droit comparé, une réserve précieuse de solutions susceptibles de contribuer à la solution du problème d'une comptabilité internationale à la fois consensuelle et cohérente. En effet, la compréhension approfondie des différents points de vue nationaux permet d'identifier pour les différents états de « consistency » les facteurs institutionnels (« features of the institutional setting ») à la base de ces différents « états d'équilibre » dans le but de développer des principes qui puissent être valables dans un environnement institutionnel plus vaste et dans différents contextes historiques (« principles which we may deem to be valid in a much wider setting and over a range of different historical contexts », *Chambers* 1966, p. 15).

Conclusion

La comptabilité d'un pays constitue un système social, caractérisé par un grand nombre de relations entre ses acteurs et par de considérables interdépendances avec son environnement socio-culturel. La complexité de tels systèmes complique considérablement leur comparaison supranationale. Un bon nombre d'études comparatives de systèmes comptables résolvent ce problème en assimilant l'objet de la comparaison aux seules normes comptables applicables dans ces systèmes comptables. Les relations complexes entre les différents acteurs de ces systèmes comptables ainsi que les facteurs d'influence ayant contribués à leur développement ne sont pas pris en compte dans ces comparaisons. La méthode systémique permet de réduire ce déficit. Au moyen de cette méthode de réflexion holistique le système comptable peut être interprété comme une structure de sous-systèmes encastrée dans l'environnement socio-culturel d'un pays. L'analyse progressive de ces différents sous-systèmes permet de découvrir au fur et à mesure les rapports systémiques qui déterminent la compréhension de ce que doit être la comptabilité dans un pays.

Les GoB constituent le fondement de la comptabilité commerciale en Allemagne. Par leur interaction ces principes aboutissent à un système de normes comptables dérivées de l'objectif légal de la comptabilité qu'elles concrétisent. Ce caractère (juridique) systémique des GoB se développe au fil du temps. En effet, au moment de leur codification les GoB prêtent à interprétation et vont de pair avec une forte incertitude juridique. C'est grâce à leur interprétation par la juridiction et les sciences que ces normes abstraites se développent au fil du temps pour former finalement un système cohérent de normes fiables. La juridiction interprète les GoB moyennant la méthode herméneutique. Dans quelle mesure cette interprétation des GoB est acceptée et approuvée par les différentes parties à la comptabilité est sans intérêt pour ces institutions. Les destinataires de l'information comptable ne peuvent donc sous-entendre que ces normes sont acceptées et dûment appliquées par les entreprises. Il s'en suit des coûts élevés pour le contrôle de l'application de ces normes en pratique.

En France le Plan Comptable Général prédomine le droit comptable. Il lui revient historiquement un rôle et une importance comparables à celle des GoB en

Allemagne. Mais à la différence des GoB le Plan Comptable Général n'est pas constitué en premier lieu de principes prêtant objet à interprétation mais de règles concrètes. Ces règles (très détaillées) sont le résultat d'un processus de normalisation consensuel sous l'égide du Conseil National de la Comptabilité. La jurisprudence est reléguée au second plan. On observe en effet un grand scepticisme vis-à-vis des juges qui trouve son origine dans l'Ancien Régime et qui s'exprime notamment par l'instauration tardive du Conseil Constitutionnel et le fait que les droits fondamentaux codifiés dans le préambule de la Constitution n'avaient pendant longtemps aucune valeur normative. Le processus de normalisation consensuel à l'origine des règles du Plan Comptable Général favorise leur acceptation par les entreprises qui les appliquent. Mais ce consensus se fait au détriment de la cohérence interne et de la logique des normes comptables. Il en résulte des coûts pour les destinataires de l'information comptable obligés de corriger les contradictions logiques pour obtenir des comptes annuels comparables.

Les classifications de systèmes comptables vont toujours de pair avec une certaine imprécision, puisque toute classification est basée sur une comparaison de certains indicateurs des systèmes comptables afin de réduire la complexité inhérente à de tels systèmes. Les classifications qui associent la comptabilité allemande et la comptabilité française au modèle comptable européen sont ainsi majoritairement fondées sur une comparaison de l'ordre juridique légaliste qui prévaut dans les deux pays. Mais ce point commun des deux systèmes s'avère insuffisant pour une classification des systèmes comptables. La comparaison des deux systèmes grâce à la théorie systémique permet tout autant de classer le système comptable français dans le modèle comptable anglo-saxon vu le degré de détails et le caractère casuistique des normes comptables.

L'évolution actuelle des droits comptables allemand et français dévoile une tendance très différente des organismes comptables quant à l'harmonisation des comptes annuels avec les normes IFRS, réputées plus modernes et plus informatives que les règles nationales. Ces deux pays adoptent les IFRS avec des restrictions très différentes. Le droit comptable allemand vise le développement de normes comptables cohérentes dans le sens normatif du terme. Les IFRS ne sont donc volontiers adoptées que lorsque ces normes peuvent être insérées dans le système existant sans remettre en ques-

tion la cohérence interne de ce système et l'objectif légal des comptes annuels. La comptabilité francaise vise en revanche à établir des normes comptables consensuelles. Les IFRS peuvent donc être transformées de façon logique en droit comptable français lorsque ces normes sont acceptées par la majorité des parties prenantes de la comptabilité. La systématisation des principes et des règles du Plan Comptable Général, qui va de pair avec l'introduction des IFRS basées sur des principes d'un point de vue français, peut être considérée comme une raison de l'adoption précoce des IFRS en France.

L'analyse et la compréhension approfondies des différents points de vue nationaux de ce qui peut être considéré être une comptabilité « cohérente » montrent la difficulté que rencontre l'IASB quant au développement de normes comptables internationales à la fois acceptées et exemptes de contradictions logiques normatives. L'IASB doit, à première vue, échouer puisqu'il n'existe pas, au niveau international, d'interprétation unique du terme « consistency », sachant que l'interprétation nationale de ce terme résulte d'un équilibre social entre les acteurs de la comptabilité dépendant de l'environnement institutionnel. Savoir dans quelle mesure un système comptable est jugé « cohérent »" est en fin de compte toujours dépendant du point de vue subjectif du juge. L'analyse et la compréhension des points de vue nationaux peuvent alors aider l'IASB à comprendre la critique et le scepticisme exprimés par les normalisateurs nationaux.

Bibliographie

Achleitner, Ann-Kristin (1995): Die Normierung der Rechnungslegung, Zürich 1995.

Ackoff, Russel L./Emery, Fred E. (1975): Zielbewußte Systeme, Frankfurt/New York 1975.

Albert, Hans (1972): Konstruktion und Kritik, Aufsätze zur Philosophie des kritischen Rationalismus, Hamburg 1972.

Alsheimer, Herbert (1974): Einhundert Jahre Prinzip der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, Vol. 44 (1974), pp. 841-848.

AlNajjar, F[ouad] K. (1986): Standardization in Accounting Practices, A Comparative International Study, in: The International Journal of Accounting, Vol. 21 (1986), pp. 161-176.

Aisbitt, Sally/Nobes, Christopher (2001): The True and Fair View Requirement in Recent National Implementations, in: Accounting and Business Research, Vol. 31 (2001), pp. 83–90.

Alexander, David (1993): A European True and Fair View, in: The European Accounting Review, Vol. 2 (1993), pp. 59–80.

Alexander, David (2006): Legal Certainty, European-ness and Realpolitik, in: Accounting in Europe, Vol. 3 (2006), pp. 65-80.

Alexander, David/Burlaud, Alain (1993): Existe-t-il une ou plusieurs image(s) fidèle(s) en Europe?, in: Revue de Droit Comptable, Nr. 93-2 (1993), pp. 5-34.

Alexander, David/Jermakowicz, Eva (2006): A True and Fair View of the Principles/Rules Debate, in: Abacus, Vol. 42 (2006), pp. 132–164.

American Accounting Association (AAA) (1977): Report of the American Accounting Association Committee on International Accounting Operations and Education, in: The Accounting Review, Vol. 52 (1977), Supplement, pp. 65-132.

Ancel, Marc (1969): Réflexions sur la recherche et sur la méthode comparative, in: Ius Privatum Gentium, Festschrift für Max Rheinstein, hrsg. von Ernst von Caemmerer/Soia Mentschikoff/Konrad Zweigert, Tübingen 1969, pp. 211–219.

Ancel, Marc (1971): Utilité et méthodes du droit comparé, Neuchatel 1971.

Angermann, Adolf (1981): Kontenrahmen und Kontenplan, in: Handwörterbuch des Rechnungswesens, hrsg. von Erich Kosiol u.a., Stuttgart 1981, pp. 905–915.

Apel, Heino (1986): Globalität und Reduktionismus – Klippen bei der Synthese im Systemansatz, in: Systemforschung und Kybernetik für Wirtschaft und Gesellschaft, hrsg. von Thomas Witte, Berlin 1986, pp. 39–50.

Arbeitskreis der Hochschullehrer Rechtswissenschaft (*AHR*) (2002): Zur Fortentwicklung des deutschen Bilanzrechts, in: Betriebs-Berater, Vol. 57 (2002), pp. 2372–2381.

Archer, Simon (1992): On the Methodology of a Conceptual Framework for Financial Accounting, Part 1: An Historical and Jurisprudential Analysis, in: Accounting, Business and Financial History, Vol. 2 (1992), pp. 199–227.

d'Arcy, Anne (1999): Gibt es eine anglo-amerikanische oder eine kontinentaleuropäische Rechnungslegung?, Frankfurt am Main 1999.

d'Arcy, Anne (2001): Accounting Classification and the International Harmonisation Debate – An Empirical Investigation, in: Accounting, Organizations and Society, Vol. 26 (2001), pp. 327−349.

d'Arcy, Anne (2004): Accounting Classification and the International Harmonisation Debate: A Reply to a Comment, in: Accounting, Organizations and Society, Vol. 29 (2004), pp. 201–206.

Arminjon, Pierre/Nolde, Boris/Wolff, Martin (1950): Traité de droit comparé, Band I, Paris 1950.

Asmussen, Jörg (2008): Politische Antworten auf die Finanzmarktkrise, in: Die Wirtschaftsprüfung, Vol. 61 (2008), p. I (Cahier n°22).

Augustin, Gérald (1990): Temps et Comptabilité: Temps, valeurs et principes comptables, in: Revue de Droit Comptable, Nr. 90-4 (1990), pp. 45–62.

Augustin, Gérald (1994): Quels principes comptables pour quelle comptabilité?, in: Revue Française de Comptabilité, Vol. 40 (1994, pp. 83–89.

Ausschuss der Weisen (2001): Abschlussbericht des Ausschuss der Weisen über die Regulierung der Wertpapiermärkte, Online im Internet: http://ec.europa.eu/internal_market/securities/docs/lamfalussy/wisemen/final-report-wise-men_de.pdf, Stand: 15. 02. 2001, Abruf: 12. 06. 2009.

Avery, Harold G. (1953): Accounting as a Language, in: The Accounting Review, Vol. 28 (1953), pp. 83–87.

Ayoub, Samir/Hooper, Keith (2009): Les freins culturels à l'adoption des IFRS en Europe: une analyse du cas français, Working Paper, 30ème Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Strasbourg les 27–29 Mai 2009, France.

Baader, Emil (1992): Parlamentsvorbehalt, Wesentlichkeitsgrundsatz, Delegationsbefugnis, in: Juristenzeitung, Vol. 47 (1992), pp. 394–401.

Bac-Charry, Bernadette (1997): La normalisation comptable française: une communication dans l'impasse?, in: Revue Française de Comptabilité, Vol. 43 (1997), pp. 54–62.

Baetge, Jörg (1974): Betriebswirtschaftliche Systemtheorie, Opladen 1974.

Baetge, Jörg (1990): Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, in: Handbuch der Rechnungslegung, hrsg. von Karlheinz Küting/Claus-Peter Weber, 3ème éd., Stuttgart 1990, pp. 192–232.

Baetge, Jörg/Thiele, Stefan (1997): Gesellschafterschutz versus Gläubigerschutz – Rechenschaft versus Kapitalerhaltung, in: Handelsbilanzen und Steuerbilanzen, Festschrift für Heinrich Beisse, hrsg. von Wolfgang Dieter Budde/Adolf Moxter/Klaus Offerhaus, Düsseldorf 1997, pp. 11–24.

Baetge, Jörg/Krumnow, Jürgen/Noelle, Jennifer (2001): Das „Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee" (DRSC), in: Der Betrieb, Vol. 4 (2001), pp. 769–774.

Baetge, Jörg/Zülch, Henning (2001): Fair Value-Accounting, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, Vol. 53 (2001), pp. 543–563.

Baetge, Jörg/Zülch, Henning (2006): Rechnungslegungsgrundsätze nach HGB und IFRS (Stand: Oktober 2006), in: Handbuch des Jahresabschlusses (HdJ), hrsg. von Klaus von Wysocki, Köln: Loseblatt (Stand: 2008), Abt. I/2.

Bagranoff, N[ancy] A./Houghton, K[eith] A./Hronsky, J[ane] (1994): The Structure and Meaning in Accounting: a Cross-cultural Experiment, in: Behavorial Research in Accounting, Vol. 6 (1994), Supplement, pp. 35–57.

Baker, Richard C./Barbu, Elena M. (2007): Evolution of Research on International Accounting Harmonization: a Historical and Institutional Perspective, in: Socio-Economic Review, Vol. 5 (2007), pp. 603–632.

Baldus, Christian (2006): Historische und vergleichende Auslegung im Gemeinschaftsprivatrecht – Zur Konkretisierung der „geringfügigen Vertragswidrigkeit", in: Die Generalklausel im Europäischen Privatrecht, hrsg. von Christian Baldus/Peter-Christian Müller-Graff, Kempten 2006, pp. 1–24.

Ball, Ray/KothariS. P./Robin, Ashok (2000): The Effect of International Institutional Factors on Properties of Accounting Earnings, in: Journal of Accounting and Economics, Vol. 29 (2000), pp. 1–51.

Ballwieser, Wolfgang (1987): Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung und neues Bilanzrecht, in: Beiträge zum Bilanzrichtlinien-Gesetz. Das neue Recht in Theorie und Praxis, hrsg. von Horst Albach/Karl-Heinz Forster, Wiesbaden 1987, pp. 3–24.

Ballwieser, Wolfgang (1996): Zum Nutzen handelsrechtlicher Rechnungslegung, in: Rechnungslegung – warum und wie?, Festschrift für Hermann Clemm, hrsg. von Wolfgang Ballwieser/Adolf Moxter/Rolf Nonnenmacher, München 1996, pp. 1–25.

Ballwieser,Wolfgang (1997): Grenzen des Vergleichs von Rechnungslegungssystemen – dargestellt anhand von HGB, US-GAAP und IAS, in: Aktien und Bilanzrecht, Festschrift für Bruno Kropff, hrsg. von Karl-Heinz Forster, o.O. 1997, pp. 371–391.

Ballwieser,Wolfgang (1999): HGB-Konzernabschlußbefreiung und privates Rechnungslegungsgremium, in: Internationale Rechnungslegung, Festschrift für Claus-Peter Weber, hrsg. von Karlheinz Küting/Günther Langenbucher, Stuttgart 1999, pp. 433–449.

Ballwieser, Wolfgang (2002): Informations-GoB – auch im Lichte von IAS und US-GAAP, in: Kapitalmarktorientierte Rechnungslegung, Vol. 2 (2002), pp. 115–121.

Ballwieser, Wolfgang (2005): Die Konzeptionslosigkeit des International Accounting Standards Board (IASB), in: Gesellschaftsrecht, Rechnungslegung, Sportrecht, Festschrift für Volker Röhricht, hrsg. von Georg Crezelius/Heribert Hirte/Klaus Vieweg, Köln 2005, pp. 727–745.

Ballwieser, Wolfgang (2005b): Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (Stand: Dezember 2005), in: Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung – HGB und IFRS, hrsg. von Edgar Castan/Hans-Joachim Böcking/Gerd Heymann u.a., Band I, München: Loseblatt (Stand: 2008), B 105.

Ballwieser, Wolfgang (2008): Kommentierung zu § 252 HGB, in: Münchner Kommentar zum Handelsgesetzbuch, Bd. 4: Drittes Buch, Handelsbücher, §§ 238–342e HGB, hrsg. von Karsten Schmidt, München 2008, pp. 157–185.

Barckow, Andreas (2008): Neuregelungen des Ausweises kündbarer Instrumente im IFRS-Abschluss – Hilfe oder Placebo?, in: Die Wirtschaftsprüfung, Vol. 61 (2008), p. I (zu Heft Nr. 6).

Barth, Kuno (1953): Die Entwicklung des deutschen Bilanzrechts, Band I. Handelsrechtlich, Stuttgart 1953.

Barth, Kuno (1955): Die Entwicklung des deutschen Bilanzrechts, Band II, Steuerrecht, Stuttgart 1955.

Barth, Kuno (1963): Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, betriebswirtschaftlich, handelsrechtlich und steuerlich – Ein geschichtlicher Aufriß, in: Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, Vol. 65 (1963), pp. 384–397.

Barth, Mary (2007): Standard-setting Measurement Issues and the Relevance of Research, in: Accounting and Business Research, Vol. 37 (2007), Special Issue: International Accounting Policy, pp. 7–15.

Baskin, Elba F. (1972): The Communicative Effectiveness of Consistency Exceptions, in: The Accounting Review, Vol. 47 (1972), pp. 38–51.

Bauer, Steffen (1998): Verfassungsgerichtlicher Grundrechtsschutz in Frankreich, Baden-Baden 1998.

Beardsley, J[ames] E. (1972): The Constitutional Council and Constitutional Liberties in France, in: The American Journal of Comparative Law, Vol. 20 (1972), pp. 431–452.

Becker, Enno (1928): Handkommentar der Reichssteuergesetze, Bd. 2, Das Einkommensteuergesetz, Stuttgart 1928, pp. 336–338.

Bedford, Norton M./Iino, Toshio (1968): Consistency Reexamined, in: The Accounting Review, Vol. 43 (1968), pp. 453–458.

Beer, Stafford (1970): Kybernetik und Management, 4ème éd., Frankfurt am Main 1970.

Beiersdorf, Kati/Bogajewskaja, Janina (2005): Von der Entwicklung der IFRS bis zur Übernahme in europäisches Recht, in: Accounting, Vol. 5 (2005), pp. 5–9.

Beine, Frank (1995): Scheinkonflikte mit dem True and Fair View, in: Die Wirtschaftsprüfung, Vol. 48 (1995), pp. 467–475.

Beisse, Heinrich (1980): Handelsbilanzrecht in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, in: Betriebs-Berater, Vol. 35 (1980), pp. 637–646.

Beisse, Heinrich (1984): Zum Verhältnis von Bilanzrecht und Betriebswirtschaftslehre, in: Steuer und Wirtschaft, Vol. 61 (14) (1984), pp. 1–14.

Beisse, Heinrich (1988): Die Generalnorm des neuen Bilanzrechts, in: Handelsrecht und Steuerrecht, Festschrift für Georg Döllerer, hrsg. von Brigitte Knobbe-Keuk/Franz Klein/Adolf Moxter, Düsseldorf 1988, pp. 25–44.

Beisse, Heinrich (1990): Rechtsfragen der Gewinnung von GoB, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, Vol. 42 (1990), pp. 499–514.

Beisse, Heinrich (1993): Gläubigerschutz – Grundprinzip des deutschen Bilanzrechts, in: Festschrift für Karl Beusch, hrsg. von Heinrich Beisse u.a., Berlin/New York 1993, pp. 77–97.

Beisse, Heinrich (1994): Zum neuen Bild des Bilanzrechts, in: Bilanzrecht und Kapitalmarkt, Festschrift für Adolf Moxter, hrsg. von Wolfgang Ballwieser u.a., Düsseldorf 1994.

Beisse, Heinrich (1997): Wandlungen der Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, Hundert Jahre "GoB", in: Gedächtnisschrift für Brigitte Knobbe-Keuk, hrsg. von Wolfgang Schön, Köln 1997, pp. 385–409.

Beisse, Heinrich (1999): Normqualität und Normstruktur von Bilanzvorschriften und Standards, Adolf Moxter zum 70. Geburstag, in: Betriebs-Berater, Vol. 54 (1999), pp. 2180-2186.

Bennis, W[arren]/Benne, K[enneth] D./Chin, R[obert] (1975): The Planning of Change, New York 1975.

Berndt, Thomas (1998): Grundsätze ordnungsmäßiger passiver Rechnungsabgrenzungsposten, Wiesbaden 1998.

Berndt, Thomas (2005): Wahrheits- und Fairnesskonzeptionen in der Rechnungslegung, Stuttgart 2005.

Berndt, Thomas/Hommel, Michael (2005): Konzernrechnungslegung zwischen Konvergenz und Wettbewerb – US-GAAP, IFRS oder Euro-IFRS?, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, Vol. 57 (2005), pp. 407–423.

Bernheim, Yves (1997): L'harmonisation comptable internationale. La situation française, in: Revue de Droit Comptable, Nr. 97-4 (1997), pp. 27–47.

Berry, Ian (1987): The Need to Classify Worldwide Practices, in: Accountancy, Vol. 100 (1987), pp. 90–91.

Bertalanffy, Ludwig von (1972): Vorläufer und Begründer der Systemtheorie, in: Systemtheorie, hrsg. von Ruprecht Kurzrock, Berlin 1972, pp. 17–28.

Berting, Jan (1982): Why Compare in International Research? Theoretical and Practical Limitations of International Research, in: International Comparative Research, Problems of Theory, Methodology and Organisation in Eastern and Western Europe, hrsg. von Manfred Nießen/Jules Peschar, Oxford u.a. 1982, pp. 5–16.

Bevis, Herman (1965): Corporate Financial Reporting in a Competitive Economy, New York 1965.

Biener, Herbert (1979): Auswirkungen der Vierten Richtlinie der EG auf den Informationsgehalt der Rechnungslegung deutscher Unternehmen, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, Vol. 31 (1979), pp. 1–16.

Biener, Herbert (1987): Die Möglichkeiten und Grenzen berufsständischer Empfehlungen zur Rechnungslegung, in: Bilanz- und Konzernrecht, Festschrift für Reinhard Goerdeler, hrsg. von Hans Havermann, Düsseldorf 1987, pp. 45–60.

Biener, Herbert (1999): Die Standardisierung als neue Möglichkeit zur Fortentwicklung der Rechnungslegung, in: Internationale Rechnungslegung, Festschrift für Claus-Peter Weber, hrsg. von Karlheinz Küting/Günther Langenbucher, Stuttgart 1999, pp. 451–462.

Biervert, Berndt (2009): Kommentierung zu Art. 249 EGV, in: EU-Kommentar, hrsg. von Jürgen Schwarze u.a., 2ème éd., Baden-Baden 2009.

Binder, *Julius* (1925): Philosophie des Rechts, Berlin 1925.

Binkley, M. A. (1948): The Limitations of Consistency, in: The Accounting Review, Vol. 23 (1948), pp. 374–376.

Blagojevic, Borislav T. (1953): Le droit comparé – Méthode ou science, in: Revue Internationale de Droit Comparé, Vol. 5 (1953), pp. 649–657.

Blaise, Henry (1955): La notion de dividende fictif, in: Le droit pénal spécial des sociétés anonymes, hrsg. von Joseph Hamel, Paris 1955, pp. 276–310.

Bleckmann, Albert (1997): Europarecht, 6ème éd., Köln u.a. 1997.

Bloom, Robert/Long, Susan/Collins, Marilynn (1994): Japanese and American Accounting: Explaining the Differences, in: Advances in International Accounting, Vol. 6 (1994), pp. 265–284.

Bloom, Robert/Naciri, M. A. (1988): Accounting Standard Setting and Culture: A Comparative Analysis of the United States, Canada, England, West Germany, Australia, New Zealand, Sweden, Japan, and Switzerland, in: The International Journal of Accounting, Vol. 24 (1988), pp. 70–97.

Blumenwitz, Dieter (2003): Einführung in das anglo-amerikanische Recht, 7ème éd. München 2003.

Böckem, Hanne (2000): Die Durchsetzung von Rechnungslegungsstandards: Eine kapitalmarktorientierte Untersuchung, Frankfurt am Main 2000.

Böckem, Hanne/d'Arcy, Anne (1999): Evolution of (International) Accounting Systems, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, Vol. 51 (1999), pp. 60–76.

Böcking, *Hans-Joachim* (1988): Bilanzrechtstheorie und Verzinslichkeit, Wiesbaden 1988.

Böcking, *Hans-Joachim* (1997): Betriebswirtschaftslehre und wirtschaftliche Betrachtungsweise im Bilanzrecht, in: Handelsbilanzen und Steuerbilanzen, Festschrift für Heinrich Beisse, hrsg. von Wolfgang Dieter Budde/Adolf Moxter/Klaus Offerhaus, Düsseldorf 1997, pp. 85–103.

Böcking, Hans-Joachim (2007): IFRS auch als Grundlage für die Ausschüttungs- und Steuerbemessung, in: Steuerbelastung — Steuerwirkung — Steuergestaltung, Festschrift für Winfried Mellwig, hrsg. von Michael Wehrheim/Rainer Heurung, Wiesbaden 2007, pp. 53–85.

Böcking, Hans-Joachim (2008): Zur Notwendigkeit des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes, in: Der Konzern, Vol. 6 (2008), pp. 461–466.

Böcking, Hans-Joachim/Dreisbach, Marius/Gros, Marius (2008): Der *fair value* als Wertmaßstab im Handelsbilanzrecht und den IFRS – eine Diskussion vor dem Hintergrund des Referentenentwurfs des BilMoG, in: Der Konzern, Vol. 6 (2008), pp. 207–214.

Böcking, Hans-Joachim/Dutzi, Andreas (2007a): Kommentierung zu § 342 HGB (Stand: April 2007), in: Bilanzrecht, Handelsrecht mit Steuerrecht und den Regelungen des IASB, hrsg. von Jörg Baetge/Hans-Jürgen Kirsch/Stefan Thiele, Bonn/Berlin: Loseblatt (Stand: 2008).

Böcking, Hans-Joachim/Dutzi, Andreas (2007b): Kommentierung zu § 342a HGB (Stand: März 2008), in: Bilanzrecht, Handelsrecht mit Steuerrecht und den Regelungen des IASB, hrsg. von Jörg Baetge/Hans-Jürgen Kirsch/Stefan Thiele, Bonn/Berlin: Loseblatt (Stand: 2008).

Böcking, Hans-Joachim/Gros, Marius (2007): IFRS und die Zukunft der steuerlichen Gewinnermittlung, in: Deutsches Steuerrecht, Vol. 45 (2007), pp. 2339–2344.

Böcking, Hans-Joachim/Gros, Marius (2009): Ausgewählte Änderungen im Jahres- und Konzernabschluss durch das BilMoG, in: Der Konzern, Vol. 7 (2009), pp. 355–361.

Böcking, Hans-Joachim/Herold, Christian/Müßig, Anke (2004): IFRS für nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen, in: Der Konzern, Vol. 2 (2004), pp. 664–672.

Böcking, Hans-Joachim/Orth, Christian (1998): Offene Fragen und Systemwidrigkeiten bei den neuen Rechnungslegungs- und Prüfungsvorschriften des KonTraG und KapAEG – Folgen eines kapitalmarktinduzierten Reformzwangs und die Rolle des DRSC, in: Der Betrieb, Vol. 51 (1998), pp. 1873–1879.

Böcking, Hans-Joachim/Torabian, Farhood (2008): Zeitwertbilanzierung von Finanzinstrumenten des Handelsbestands nach dem Entwurf eines BilMoG, in: Betriebs-Berater, Vol. 63 (2008), pp. 265–267.

Boisselier, Patrick (1992): Genèse des cadres conceptuels comptables: quels fondements théoriques, in: Revue du Financier, Nr. 85 (1992), pp. 67–88.

Bolin, Manfred (1991): Analyse der Transformationskonzeption der 4. EG-Richtlinie in der Bundesrepublik Deutschland, Frankreich und Großbritannien, Krefeld 1991.

Bouloc, Bernard (2005): L'incidence des normes européennes sur les normes comptables, in: Revue des Sociétés, Vol. 123 (2005), pp. 31–44.

Breidenbach, Karin (1997): Normensetzung für die Rechnungslegung, Wiesbaden 1997.

Breidenbach, Karin (1999): Aufgaben und Organisation des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC), in: Steuern und Bilanzen, Vol. 1 (1999), pp. 641–647.

Brockhaus (2006): Enzyklopädie in 30 Bänden. 21ème éd., Leipzig 2006, Stichworte: „Klassifikation“, „Linné“, „Mendelejew“, „Nomenklatur“, „Periodensystem“, „Systematik“.

Brunswig, Alfred (1910): Das Vergleichen und die Relationserkenntnis, Leipzig/Berlin 1910.

Buchheim, Regine/Gröner, Susanne/Kühne, Mareike (2004): Übernahme von IAS/IFRS in Europa: Ablauf und Wirkung des Komitologieverfahrens auf die Rechnungslegung, in: Betriebs-Berater, Vol. 59 (2004), pp. 1783–1788.

Buchheim, Regine/Knorr, Liesel/Schmidt, Martin (2008): Anwendung der IFRS in Europa: Das neue Endorsement-Verfahren, in: Kapitalmarktorientierte Rechnungslegung, Vol. 8 (2008), pp. 334–341.

Buchholz, Rainer/Weis, Regina (2002a): Maßgeblichkeitsprinzip ade? – Zur inhaltlichen Vereinbarkeit der Gewinnermittlung nach IFRS und nach EStG (Teil I), in: Deutsches Steuerrecht, Vol. 40 (2002), pp. 512–517.

Buchholz, Rainer/Weis, Regina (2002b): Maßgeblichkeitsprinzip ade? – Zur inhaltlichen Vereinbarkeit der Gewinnermittlung nach IFRS und nach EStG (Teil II), in: Deutsches Steuerrecht, Vol. 40 (2002), pp. 559–564.

Budde, Wolfgang Dieter (1993): Grundsätze ordnungsmäßiger Rechenschaftslegung, in: Unternehmen und Unternehmensführung im Recht, Festschrift für Johannes Semler, hrsg. von Marcus Bierich/Peter Hommelhoff/Bruno Kropff, Berlin u.a. 1993, pp. 789–817.

Budde, Wolfgang Dieter (1994): Rechenschaftslegung im Spannungsfeld des Grundgesetzes, in: Bilanzrecht und Kapitalmarkt, Festschrift für Adolf Moxter, hrsg. von Wolfgang Ballwieser u.a., Düsseldorf 1994, pp. 33–59.

Budde, Wolfgang Dieter (1996): Müssen die börsennotierten Unternehmen eigene Wege gehen?, in: Rechnungslegung – Warum und wie, Festschrift für Hermann Clemm, hrsg. von Wolfgang Ballwieser/Adolf Moxter/Rolf Nonnenmacher, München 1996, pp. 81–106.

Budde, Wolfgang Dieter (1998): Verfassungsrechtliche Voraussetzungen zur Transformation internationaler Rechnungslegungsgrundsätze, in: DStR, Vol. 36 (1998), pp. 504–508.

Budde, Wolfgang Dieter/Förschle, Gerhart (1988): Das Verhältnis des „True and Fair View“ zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und zu den Einzelvorschriften, in: Einzelabschluß und Konzernabschluß, hrsg. von Winfried Mellwig/Adolf Moxter/Dieter Ordelheide, Wiesbaden 1988, pp. 27–45.

Budde, Wolfgang Dieter/Steuber, Elgin (1997): Rechnungslegung nach HGB und der verfassungsrechtliche Grundsatz der Gleichbehandlung, in: Jahresabschluß und Jahresabschlußprüfung, Festschrift für Jörg Baetge, hrsg. von Thomas Fischer/Reinhold Hömberg, Düsseldorf 1997, pp. 5–35.

Budde, Wolfgang Dieter/Steuber, Elgin (1998a): Verfassungsrechtliche Voraussetzungen zur Transformation internationaler Rechnungslegungsgrundsätze, in: Deutsches Steuerrecht, Vol. 36 (1998), pp. 504–508.

Budde, Wolfgang Dieter/Steuber, Elgin (1998b): Normsetzungsbefugnis eines deutschen Standard Setting Body, in: Deutsches Steuerrecht, Vol. 36 (1998), pp. 1181–1187.

Budde, Wolfgang Dieter/Steuber, Elgin (2001): Die verfassungsrechtlichen Grundsätze der Bestimmtheit sowie der Klarheit und die Rechnungslegung nach HGB, in: Deutsches Bilanzrecht – In der Krise oder im Aufbruch?, hrsg. von Jörg Baetge, Düsseldorf 2001, pp. 57–79.

Bühler, Axel (1998):Verstehen und Anwenden von Gesetzen in der juristischen Hermeneutik des 18. Jahrhunderts in Deutschland, in: Entwicklung der Methodenlehre in Rechtswissenschaft und Philosophie vom 16. Bis zum 18. Jahrhundert, hrsg. von Berndt von Egidy u.a., Stuttgart 1998, pp. 101–114.

Bürge, Alfons (1995): Das französische Privatrecht im 19. Jahrhundert: zwischen Tradition und Pandektenwissenschaft, Liberalismus und Etatismus, 2ème éd., Frankfurt am Main 1995.

Burkhardt, Dietrich (1988): Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Fremdwährungsgeschäfte, Wiesbaden 1988.

Busse von Colbe, Walther (1993): Die Entwicklung des Jahresabschlusses als Informationsinstrument, in: Ökonomische Analyse des Bilanzrechts: Entwicklungslinien und Perspektiven, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, Vol. 45 (1993), Sonderheft 32, pp. 11–29.

Busse von Colbe, Walther (1998): Rechnungslegung, in: Lexikon des Rechnungswesens, hrsg. von Busse Walther von Colbe/Bernhard Pellens, München 1998, p. 599.

Busse von Colbe, Walther (2008): Kommentierung zu § 292 HGB, in: Münchner Kommentar zum Handelsgesetzbuch, Bd. 4: Drittes Buch, Handelsbücher, §§ 238–342e HGB, hrsg. von Karsten Schmidt, München 2008, pp. 896–904.

CA (1987): Terminologie comptable, réalisé par le Comité de terminologie française de l'Ordre des comptables agréés du Québec, Vol. 2 (1987), n°17-1.

Calliau, Jean-Claude (1996): Cadre conceptuel de la comptabilité en tant que système de représentation publique de la situation économique (et financière) de l'entreprise, in: Revue Française de Comptabilité, Vol. 42 (1996), pp. 17–51.

Calliess, Christian (1998): Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit von fachgesetzlichen Rechtsverordnungsermächtigungen zur Umsetzung der Rechtsakten der EG, in: Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht, Vol. 17 (1998), pp. 8–13.

Canaris, Claus-Wilhelm (1983): Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz, 2ème éd., Berlin 1983.

Carbonnier, Jean (2004): Droit civil, Tome I, Paris 2004.

Carcassonne, Guy (1999): Enjeux politiques – Réponses constitutionnelles: L'exemple français, in: Verfassungsrecht und Verfassungspolitik in Umbruchsituationen, hrsg. von Joachim H. Hesse/Gunar F. Schoppert/Katharina Harms, Baden-Baden 1999, pp. 139–170.

Caudron, Jacques (1995): Les relations du chiffre et du droit, in: Revue de Droit Comptable, Nr. 95-2 (1995), pp. 13–58.

Celan, Paul (2009): Entdecken oder Erfinden? Wie läßt sich Verstehen verstehen?, in: Einführung in den Konstruktivismus, hrsg.von Heinz Gumin/Heinrich Meier, München 2009, pp. 41–88.

Chadefaux, Martial/Rossignol, Jean-Luc (2000): Fiscalité et comptabilité, in: Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit, hrsg. von Economica, Paris 2000, pp. 813–828.

Chambers, Raymond J. (1966): Accounting, Evaluation and Economic Behavior, London u.a. 1966.

Chantiri, Rouba (2000): Contribution à l'analyse des processus d'élaboration des normes comptables: une étude comparée des processus français et britannique, Paris 2000.

Charpentier, Jacques (1906): Etude juridique sur le bilan des sociétés par actions, Thèse, Paris 1906.

Charpentier, Jean-Michel (1995): La qualité comptable: cadre conceptuel et critères de mesure, in: Revue de Droit Comptabe, Nr. 95.4 (1995), pp. 9–39.

Chirac, Jacques (2007): Pressekonferenz von Staatspräsident Jacques Chirac nach den Feierlichkeiten zum 50. Jahrestag der Unterzeichnung der Römischen Verträge (Berlin, 25. März 2007), Online im Internet: http://www.deutschland-frankreich.diplo.de/Pressekonferenz-von,1953.html, Abruf: 07. 10. 2009.

Chmielewicz, Klaus (1994): Forschungskonzeptionen der Wirtschaftswissenschaften, 3ème éd., Stuttgart 1994.

Claussen, Carsten P. (1987): Zum Stellenwert des § 264 Abs. 2 HGB, in: Bilanz- und Konzernrecht, Festschrift für Reinhard Goerdeler, hrsg. von Hans Havermann, Düsseldorf 1987, pp. 79–92.

Clemm, Hermann (1993): Zur Fragwürdigkeit und Zweckmäßigkeit von Jahresbilanzen, in: Festschrift für Karl Beusch, hrsg. von Heinrich Beisse/Marcus Lutter/Heribald Näger, Berlin/New York 1993, pp. 131–151.

Clemm, Hermann (1995): § 264 HGB und Wahlrechte, in: Rechenschaftslegung im Wandel, Festschrift für Wolfgang Dieter Budde, hrsg. von Gerhart Förschle/Klaus Kaiser/Adolf Moxter, München 1995, pp. 135–156.

Colasse, Bernard (1983a): Repères historiques, in: Entreprise et Comptabilité, Cahiers Français, Nr. 210 (1983), pp. 3–6.

Colasse, Bernard (1983b): Les principes comptables, in: Entreprise et Comptabilité, Cahiers Français, Nr. 210 (1983), pp. 7–11.

Colasse, Bernhard (1987): La notion de normalisation comptable, in: Revue Française de Comptabilité, Vol. 33 (1987), pp. 42–46.

Colasse, Bernard (1988): Comptabilité générale, 2ème éd., Paris 1988.

Colasse, Bernard (1991): Où est-il question d'un cadre comptable conceptuel francais, in: Revue de Droit Comptable, Nr. 91-3 (1991), pp. 3–20.

Colasse, Bernard (1996a): Commentaire analytique et critique du projet de cadre conceptuel du CPDC, in: Revue Française de Comptabilité, Vol. 42 (1996), Nr. 282, pp. 29–33.

Colasse, Bernard (1996b): Commentaire analytique et critique du projet de cadre conceptuel du CPDC, in: Revue Française de Comptabilité, Vol. 42 (1996), pp. 29–34.

Colasse, Bernhard (1996c): La comptabilité: un savoir d'action en quête de théories, in: Savoirs théoriques et savoirs d'action, hrsg. von Jean-Marie Barbier, Paris 1996, pp. 73–89.

Colasse, Bernard (1997): The French Notion of the Image Fidèle: the power of words, in: The European Accounting Review, Vol. 6 (1997), pp. 681–691.

Colasse, Bernard (2000): Cadres comptables conceptuels, in: Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit, hrsg. von Economica, Paris 2000, pp. 93–104.

Colasse, Bernhard/Pochet, Christine (2009): The Genesis of the 2007 Conseil National de la Comptabilité: A Case of Institutional Isomorphism?, in: Accounting in Europe, Vol. 6 (2009), pp. 25–55.

Colasse, Bernard/Standish, Peter (1998a): De la réforme 1996-1998 du dispositif français de normalisation comptable, in: Comptabilité Contrôle Audit, Vol. 4 (1998), pp. 5–27.

Colasse, Bernard/Standish, Peter (1998b): State versus Market: Contending Interests in the Struggle to Controle French Accounting Standardisation, in: Journal of Management and Governance, Vol. 2 (1998), pp. 107–147.

Colasse, Bernard/Standish, Peter (2004): The Development and Decline of Law in French Accounting Regulation, in: Journal of Management and Governance, Vol. 8 (2004), pp. 407–429.

Collette, Christine/Richard, Jacques (1985): Le Nouveau Plan Comptable: comptablité et gestion, 2ème éd., Paris 1985.

Collette, Christine/Richard, Jacques (2002): Les systèmes comptables français et anglo-saxons, 6ème éd., Paris 2002.

Constantinesco, Léontin-Jean (1971): Rechtsvergleichung, Band I, Einführung in die Rechtsvergleichung, Köln u.a. 1971.

Constantinesco, Léontin-Jean (1977): Das Recht der Europäischen Gemeinschaften, 1. Teil, Das institutionelle Recht, Baden-Baden 1977.

Constantinesco, Léontin-Jean (1983): Rechtsvergleichung, Band III, Die rechtsvergleichende Wissenschaft, Köln u.a. 1983.

Cook, Terence E./Wallace, Olugesun R.S. (1990): Financial Disclosure Regulation and its Environment: A Review and Further Analysis, in: Journal of Accounting and Public Policy, Vol. 9 (1990), pp. 79–110.

Cooper, Stephen (2007): Discussion of 'Standard-setting Measurement Issues and the Relevance of Research', in: Accounting and Business Research, Vol. 37 (2007), Special Issue: International Accounting Policy, pp. 17–18.

Crezelius, Georg (1987): Das Handelsbilanzrecht in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, in: Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht, Vol. 16 (1987), pp. 1–45.

Da Costa, Richard C./Bourgeois, Jacques C./Lawson, William M. (1978): A Classification of International Financial Accounting Practices, in: The International Journal of Accounting, Vol. 13 (1978), pp. 73–85.

Daley, Lane A./Mueller, Gerhard G. (1982): Accounting in the Arena of World Politics, Crosscurrents of International Standard-setting Activities, in: Journal of Accountancy, Vol. 153 (1982), pp. 40–50.

Dauber, Desiree (2003): Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, Frankfurt am Main u. a. 2003.

David, René/Grasmann, Günther [Bearb.] (1988): Einführung in die großen Rechtssysteme der Gegenwart auf der Grundlage "Les grands systèmes de droit contemporains" von René David und Camille Jauffret-Spinosi, bearb. von Günther Grasmann u.a, 2. deutsche éd., München 1988.

David, René/Jauffret-Spinosi, Camille (2002): Les grands systèmes de droit contemporain, 11ème éd., Paris 2002.

Debré, Michel (1978): La constitution de 1958: Sa raison d'être, son évolution, in: Revue Française de Science Politique, Vol. 28 (1978), pp. 817–839.

Degenhart, Christoph (2007): Staatsorganisationsrecht, 23ème éd., Heidelberg 2007.

Degos, Jean-Guy (2009): Struggle for Power in French System of Professions: The Historic Quarrel between Accountants and Lawyers, in: International Journal of Critical Accounting, Vol. 1 (2009), pp. 65–81.

Degos, Jean-Guy/Matessich, Richard (2006): The Heirs of the Chart of Accounts: 50 Years of Accounting Research, in: Cahiers de Recherche du CRECCI, hrsg. von Institut d'Administration des Entreprises, Nr. 20-2006.

Delesalle, Eric (2004): La suppression du décret comptable: une fausse "bonne" idée?, in: Les Petites Affiches, Nr. 120 (2004), pp. 3–4.

Demski, Joel S. (1973): The General Impossibility of Normative Accounting Standards, in: The Accounting Review, Vol. 48 (1973), pp. 718–723.

Delvaille, Pascale/Ebbers, Gabi/Saccon, Chiara (2005): International Financial Reporting Convergence: Evidence from Three Continental European Countries, in: Accounting in Europe, Vol. 2 (2005), pp. 137–164.

Diekmann, Hans (1991): Die Geschichte des französischen Bilanzrechts, Berlin 1991.

DIHT et al. (1980): Erste Stellungnahme zum Vorentwurf eines Bilanzrichtlinie-Gesetzes, in: Betriebs-Berater, Vol. 35 (1980), Beilage 9, pp. 1–12.

Ding, Yuan/Jeanjean, Thomas/Stolowy, Hervé (2005): Why do National GAAP differ from IAS?, The Role of Culture, in: The International Journal of Accounting, Vol. 40 (2005), pp. 325–350.

Ding, Yuan/Richard, Jacques/Stolowy, Hervé (2008): Towards an Understanding of the Phases of Goodwill Accounting in Four Western Capitalist Countries: From Stakeholder Model to Shareholder Model, in: Accounting, Organizations and Society, Vol. 33 (2008), pp. 718–755.

Dobler, Michael/Kuhner, Christoph (2009): Die internationale Rechnungslegung im Belastungstest der subprime-Krise, in: Die Wirtschaftsprüfung, Vol. 62 (2009), pp. 24–33.

Döllerer, Georg (1959): Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, deren Entstehung und Ermittlung, in: Die Wirtschaftsprüfung, Vol. 12 (1959), pp. 653–658.

Döllerer, Georg (1968): Statische oder dynamische Bilanz?, in: Betriebs-Berater, Vol. 23 (1968), pp. 637–664.

Döllerer, Georg (1982): Grundsätze ordnungswidriger Bilanzierung, in: Betriebs-Berater, Vol. 37 (1982), pp. 777–781.

Doupnik, T[imothy] S./Richter, M[artin] (2002): Interpretation of Uncertainty Expressions: A Cross-national Study, in: Accounting, Organizations and Society, Vol. 28 (2002), pp. 15–35.

Doupnik, T[imothy] S./Salter, S[tephen] B. (1993): An Empirical Test of a Judgemental International Classification of Financial Reporting Practices, in: Journal of International Business Studies, Vol. 24 (1993), pp. 41–60.

Drinhausen, Andrea/Ramsauer, Jürgen (2009): Zur Umsetzung der HGB-Modernisierung durch das BilMoG: Ansatz und Bewertung von Rückstellungen, in: Der Betrieb, Vol. 62 Jg. (2009), Beilage 5, pp. 46–53.

Dufour, Olivia/Filiberti, Emmanuelle (2005): Introduire les IFRS dans les comptes sociaux, une révolution juridique et fiscale, in: Les Petites Affiches, Nr. 70 (2005), pp. 3–4.

Dumontier, Pascal/Raffournier, Bernhard (1989): L'information comptable: Pour qui? Pour quoi?, in: Revue Française de Gestion, Nr. 73 (1989), pp. 23–29.

Dupont, Jean (1978): La révision du plan comptable général, in: La Revue du Trésor, Vol. 59 (1978), pp. 185–205.

Eaton, Sarah B. (2005): Crisis and the Consolidation of International Accouting Standards: *Enron*, the IASB, and America, in: Business and Politics, Vol. 7 (2005), pp. 1–18.

Ebert, Elke (2002): Private Normsetzung für die Rechnungslegung, Sternenfels 2002.

Ebke, Werner F. (1999): Der Deutsche Standardisierungsrat und das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee: Aussichten für eine professionelle Entwicklung von Rechnungslegungsgrundsätzen, in: Zeitschrift für Wirtschaftsrecht, Vol. 20 (1999), pp. 1193–1203.

Ebke, Werner F./Paal, Boris (2008): Kommentierung zu § 342 HGB, in: Münchner Kommentar zum Handelsgesetzbuch, Bd. 4: Drittes Buch, Handelsbücher, §§ 238–342e HGB, hrsg. von Karsten Schmidt, München 2008, pp. 2297–2307.

Eisele, Wolfgang (2002): Technik des betrieblichen Rechnungswesens, 7ème éd., München 2002.

Eisenmann, Charles/Hamon, Léo (1962): La juridiction constitutionnelle en droit français (1875-1961), in: Verfassungsgerichtsbarkeit in der Gegenwart, Länderberichte und Rechtsvergleichung, Heft 26 der Beiträge zum ausländischen öffentlichen Recht und Völkerrecht, hrsg. von Hermann Mosler, Köln/Berlin 1962, pp. 231–291.

Engisch, Karl (1942): Logische Studien zur Gesetzesanwendung, 2ème éd., 1960.

Engisch, *Karl* (1984): Beiträge zur Rechtstheorie, hrsg. von Paul Bockelmann/Arthur Kaufmann/Ulrich Klug, Frankfurt am Main 1984.

Ernst, Christoph (1998): KonTraG und KapAEG sowie aktuelle Entwicklungen zur Rechnungslegung und Prüfung in der EU, in: Die Wirtschaftsprüfung, Vol. 51 (1998), pp. 1025–1035.

Euler, Roland (1989): Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung, Frankfurt am Main 1989.

Euler, Roland (1991): Zur Verlustantizipation mittels des niedrigeren beizulegenden Wertes und des Teilwertes, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, Vol. 43 (1991), pp. 191–212.

Euler, Roland (1996): Das System der Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, Stuttgart 1996.

Euler, Roland (1997): Bilanzrechtstheorie und internationale Rechnungslegung, in: Handelsbilanzen und Steuerbilanzen, Festschrift für Heinrich Beisse, hrsg. von Wolfgang Dieter Budde/Adolf Moxter/Klaus Offerhaus, Düsseldorf 1997, pp. 171–188.

Euler, Roland (1998): Steuerbilanzielle Konsequenzen der internationalisierten Rechnungslegung, in: Steuer und Wirtschaft, Vol. 75. (28) (1998), pp. 15–24.

Evans, Lisa (2004): Language, Translation and the Problem of International Accounting Communication, in: Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 17 (2004), pp. 210–248.

Evans, Lisa/Nobes, Christopher (1996): Some Mysteries Relating to the Prudence Principle in the Fourth Directive and in German and British Law, in: The European Accounting Review, Vol. 5 (1996), pp. 361–373.

Faragi, V[ictor] (1906): De la conception économique opposée à la conception juridique du bilan des sociétés par actions, Thèse, Paris 1906.

Fehrenbacher, Oliver (2008): Kommentierung zu § 330 HGB, in: Münchner Kommentar zum Handelsgesetzbuch, Bd. 4: Drittes Buch, Handelsbücher, §§ 238–342e HGB, hrsg. von Karsten Schmidt, München 2008, pp. 1726–1733.

Ferid, Murad/Sonnenberger, Hans Jürgen (1994a): Das Französische Zivilrecht, Bd. 1, Erster Teil: Allgemeine Lehre des französischen Zivilrechts: Einführung und allgemeiner Teil des Zivilrechts, 2ème éd., Heidelberg 1994.

Ferid, Murad/Sonnenberger, Hans Jürgen (1994b): Das Französische Zivilrecht, Bd. 2, Schuldrecht: Die einzelnen Schuldverhältnisse, Sachenrecht, 2ème éd., Heidelberg 1994.

Feuillet, Pierre (1984): Les grands principes de la nouvelle législation comptable française: application aux entreprises et aux sociétés, in : Revue des sociétés, Vol. 102 (1984), pp. 463–481.

Fikentscher, Wolfgang (1975): Methode des Rechts in vergleichender Darstellung, Band I, Frühe und religiöse Rechte – Romanischer Kreis, Tübingen 1975.

Fikentscher, Wolfgang (1985): Die Bedeutung der Präjudizien im heutigen deutschen Privatrecht, in: Die Bedeutung der Präjudizien im deutschen und französischen Recht, hrsg. von Uwe Blaurock, Frankfurt am Main 1985, pp. 11–23.

Filios, V[assilios] (1987): The French Contribution to the Theory of Accounting, in: Advances in International Accounting, hrsg. von Kenneth pp. Most, Greenwich 1987, pp. 137–151.

Flechtner, Hans-Joachim (1972): Grundbegriffe der Kybernetik, 6ème éd., Stuttgart 1972.

Flower, John (1997): Introduction, in: Comparative Studies in Accounting Regulation in Europe, hrsg. von John Flower/Chris Lefebvre, Leuven 1997, pp. 21–48.

Flower, John (1999): Introduction, in: Accounting Regulation in Europe, hrsg. von Stuart McLeay, London 1999, pp. 1–23.

Förster, Guido/Schmidtmann, Dirk (2009): Steuerliche Gewinnermittlung nach dem BilMoG, in: Betriebs-Berater, Vol. 64 (2009), pp. 1342–1346.

Forszpaniak, Jean-Marie/Scholtissek, Wolfgang (1985): Rechnunglegung in Frankreich, in: Recht der internationalen Wirtschaft, Vol. 31 (1985), Beilage 1, pp. 1–51.

Fortin, Anne (1991): The 1947 French Accounting Plan: Origins and Influences on Subsequent Practices, in: The Accounting Historians Journal, Vol. 18 (1991), pp. 1–23.

Fortin, Jacques (1989): Normalisation comptable: des règles discrètes qui mènent le jeu, in: Gérer et Comprendre, Vol. 5 (1989), pp. 22–32.

Fourastié, Jean (1979): Les Trentes Glorieuses ou la révolution invisible de 1946 à 1975, Paris 1994.

Frank, Werner G. (1979): An Empirical Analysis of International Accounting Principles, in: Journal of Accounting Research, Vol. 17 (1979), pp. 593–605.

Fromont, Michel (1994): Grands systèmes de droit étrangers, 2ème éd., Paris 1994.

Fuchs-Wegner, Gertrud (1972): Verfahren der Analyse von Systemen, in: Systemtheorie, hrsg. von Ruprecht Kurzrock, Berlin 1972, pp. 82–90.

Fülbier, Rolf Uwe/Gassen, Joachim (2007): Das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG): Handelsrechtliche GoB vor der Neuinterpretation, in: Der Betrieb, Vol. 60 (2007), pp. 2605–2612.

Fülbier, Rolf Uwe/Weller, Manuel (2008): Normative Rechnungslegungsforschung im Abseits? Einige wissenschaftstheoretische Anmerkungen, in: Journal for General Philosophy of Science, Vol. 39 (2008), pp. 351–382.

Gallion, Maurice (1975): Le Conseil national de la comptabilité, in: Economie et Comptabilité, Nr. 109 (1975), pp. 9–18.

Geary, Michael K. (1990): Image fidèle et prééminence du fond économique sur la forme juridique, in: Réflexions sur la Comptabilité, Hommage à Bertrand Illiers, hrsg. von Jean-Philippe Tresarieu, Paris 1990, pp. 143–148.

Gélard, Gilbert (1996): Une réforme nécessaire de la normalisation comptable française: quelques préalables, in: Revue Française de la Comptabilité, Vol. 42 (1996), pp. 83–87.

Gelhausen, Hans Friedrich (1985): Das Realisationsprinzip im Handels- und Steuerbilanzrecht, Frankfurt am Main u.a. 1985.

Gelhausen, Hans Friedrich/Hönsch, Henning (2005): Das neue Enforcement-Verfahren für Jahres- und Konzernabschlüsse – Durchsetzung fehlerfreier Rechnungslegung durch die Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR) und die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht, in: Die Aktiengesellschaft, Vol. 50 (2005), pp. 511–529.

Gensse, Pierre (2000): Modèle comptable français, in: Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit, hrsg. von Economica, Paris 2000, pp. 881–889.

Germann, Adolf O. (1960): Präjudizien als Rechtsquelle, Stockholm 1960.

Gernon, Hellen/Wallace, Olugesun R. S. (1995): International Accounting Research: a Review of its Ecology, Contending Theories and Methodologies, in: Journal of Accounting Literature, Vol. 14 (1995), pp. 54–106.

Glasersfeld, Ernst von (1997): Radikaler Konstruktivismus, Frankfurt am Main 1997.

Glasersfeld, Ernst von (2009): Konstruktion der Wirklichkeit und des Begriffs der Objektivität, in: Einführung in den Konstruktivismus, hrsg. von Heinz Gumin/Heinrich Meier, München 2009, pp. 9–39.

Gilgenberg, Bernhard/Weiss, Jochen (2009): Die „Zeitwertfalle" – Bilanzierung von Finanzinstrumenten im Spannungsfeld der gegenwärtigen Finanzmarktkrise, in: Kapitalmarktorientierte Rechnungslegung, Vol. 9 (2009), pp. 182–186.

Glendon, Mary Ann/Gordon, Michael W./Carozza, Paolo G. (2004): Comparative Legal Traditions: in a Nutshell, 2. ed., St. Paul 2004 (Nachdruck).

Göbel, Stefan/Kormaier, Benedikt (2007): Adressaten und deren Anforderungen an die externe Berichterstattung nicht kapitalmarktorientierter Unternehmen – Ergebnisse ausgewählter Studien, in: Kapitalmarktorientierte Rechnungslegung, Vol. 7 (2007), pp. 519–532.

Goguel, François (1981): Conseil constitutionnel français, in: Revue Internationale de Droit Comparé, Vol. 33 (1981), pp. 433-447.

Goodman, Nelson (1988): Ways of Worldmaking, 5. ed., Indianapolis 1988.

Goodrich, Peter S. (1982): A Typology of International Accounting Principles, in: Auta Review, Vol. 14 (1982), pp. 37–61.

Goré, François (1961): La comptabilité commerciale et le droit, in: Dix ans de conférences d'agrégation, Etudes de Droit Commercial offertes à Joseph Hamel, hrsg. von Dalloz, Paris 1961, pp. 89-100.

Goré, François (1973): Les notions de régularité et de sincérité des comptes, in: Revue Française de Comptabilité, Vol. 19 (1973), pp. 167–171.

Goré, François (1978): L'évolution du droit de la comptabilité de l'entreprise, in: Dix ans de droit de l'entreprise, hrsg. von Jean Marc Mousseron/Bernard Teyssié, Montpellier 1978, pp. 855–866.

Grady, Paul (1965a): Inventory of Generally Accepted Accounting Principles in the United States of America, in: Accounting Research Study No. 7, hrsg. von American Institute of Certified Public Accountants, New York 1965.

Grady, Paul (1965b): Inventory of Generally Accepted Accounting Principles in the United States of America, in: The Accounting Review, Vol. 40 (1965), pp. 21–30.

Gray, S[idney] J. (1988): Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally, in: Abacus, Vol. 24 (1988), pp. 1–15.

Gray, S[idney] J. (1989): International Accounting Research: The Global Challenge, in: The International Journal of Accounting, Vol. 24 (1989), pp. 291–307.

Gros, Marius (2008): Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz und Annäherung an die IFRS: Auswirkungen auf Publizität, Ausschüttungsbemessung und steuerliche Gewinnermittlung, in: Der Konzern, Vol. 6 (2008), pp. 466–477.

Großfeld, Bernhard (1984): Vom Beitrag der Rechtsvergleichung zum deutschen Recht, in: Archiv für die Civilistische Praxis, Vol. 184 (1984), pp. 289–321.

Großfeld, Bernhard (1999a): Europäisches Erbe als Europäische Zukunft – Systemdenken und Internationalität, Juristenzeitung, Vol. 54 (1999), pp. 1–9.

Großfeld, Bernhard (1999b): Internationalisierung und internationale Rechnungslegung als Führungsaufgabe, in: Die Aktiengesellschaft, Vol. 44 (1999), pp. 155–162.

Großfeld, Bernhard (2000): Neue Rechtsvergleichung, in: Festschrift für Dieter Henrich, hrsg. von Peter Gottwald/Erik Jayme/Dieter Schwab, Bielefeld 2000, pp. 211–218.

Großfeld, Bernhard (2001): Rechtsvergleichung, Wiesbaden 2001.

Großfeld, Bernhard/Diekmann, Hans (1988): Gemeinsame Grundlagen des europäischen Bilanzrechts, in: Die Wirtschaftsprüfung, Vol. 41 (1988), pp. 419–429.

Grote, Rainer (1995): Das Regierungssystem der V. französischen Republik: Verfassungstheorie und –praxis, Baden-Baden 1995.

Grote, Rainer (2001): Rechtskreise im öffentlichen Recht, in: Archiv des öffentlichen Rechts, Vol. 126 (2001), pp. 10–59.

Gutmann, Gernot (1986): Vorwort, in: Probleme systemvergleichender Betrachtung, hrsg. von Gernot Gutmann/Siegfried Mampel, Berlin 1986, pp. 7–14.

Gutmann, Gernot (1987): Systemvergleich als Forschungsfeld der Wirtschaftswissenschaften, in: Methoden und Kriterien des Vergleichs von Wirtschaftssystemen, hrsg. von Gernot Gutmann, Berlin 1987, pp. 11–52.

Habermas, Jürgen (2004): Technik und Wissenschaft als Ideologie, 22ème éd., Frankfurt 2004.

Häberle, Peter (1989): Grundrechtsgeltung und Grundrechtsinterpretation im Verfassungsstaat, in: Juristenzeitung, Vol. 44 (1989), pp. 913–964.

Härdle, Gerhard (1972): Das Verordnungsrecht der französischen Exekutive nach der Verfassung der V. Republik, Heidelberg 1972.

Härtel, Ines (2006): Handbuch europäische Rechtsetzung, Heidelberg 2006.

Haddou, Georges (1991): Fiscalité et comptabilité: Evolution législative depuis 1920, in: Revue Francaise de Comptabilité, Vol. 37 (1991), pp. 55–64.

Haller, Axel (1994): Die Grundlagen der externen Rechnungslegung in den USA, 4ème éd., Stuttgart 1994.

Haller, Axel (1995): International Accounting Harmonization, American Hegemony or Mutual Recognition with Benchmarks?, Comments and Additional Notes from a German Perspective, in: The European Accounting Review, Vol. 4 (1995), pp. 235–247.

Haller, Axel/Eierle, Brigitte (1998): Ideenfindung und –verarbeitung zur Entwicklung von Rechnungslegungsstandards beim „Financial Accounting Standards Board“, in: Der Betrieb, Vol. 51 (1998), pp. 733–739.

Haller, Axel/Eierle, Brigitte (2004): The Adaptation of German Accounting Rules to IFRS: A Legislative Balancing Act, in: Accounting in Europe, Vol. 1 (2004), pp. 27–50.

Hanssmann, Friedrich (1987): Einführung in die Systemforschung, 3ème éd., München 1987.

Harrison, Graeme L./McKinnon, Jill L. (1986): Culture and Accounting Change: A New Perspective on Corporate Reporting Regulation and Accounting Policy Formulations, in: Accounting, Organizations and Society, Vol. 11 (1986), pp. 233–252.

Hartmann, N[icolai] (1964): Der Aufbau der realen Welt, Meisenheim 1964.

Hassenstein, Bernhard (1972): Element und System – geschlossene und offene Systeme, in: Systemtheorie, hrsg. von Ruprecht Kurzrock, Berlin 1972, pp. 29–47.

Hasskarl, Horst (1969): Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zu Art. 80 Abs. I Satz 2 GG, in: Archiv des öffentlichen Rechts, Vol. 94 (1969), pp. 85–115.

Hatfield, Henry R. (1911): Some Variations in Accounting Practices in England, France, Germany and the United States (Wiederabdruck 1966), in: Journal of Accounting Research, Vol. 4 (1966), pp. 169–182.

Hax, Herbert (1988): Rechnungslegungsvorschriften – Notwendige Rahmenbedingungen für den Kapitalmarkt, in: Unternehmenserfolg: Planung – Ermittlung – Kontrolle, Festschrift für Walther Busse von Colbe, hrsg. von Michel Domsch u.a., Wiesbaden 1988, pp. 187–201.

Hayn, Sven/Zündorf, Horst (1999): Normierung der Rechnungslegung, Eine kritische Analyse der Anforderungen an das DRSC im internationalen Vergleich, in: Internationale Rechnungslegung, Festschrift für Claus-Peter Weber, hrsg. von Karlheinz Küting/Günther Langenbucher, Stuttgart 1999, pp. 481–506.

Hedtkamp, Günter (1974): Wirtschaftssysteme, Theorie und Vergleich, München 1974.

Hein,Ulrich (1988): Analyse der Neubewertungsverfahren im belgischen und französischen Bilanzrecht, Frankfurt am Main u.a. 1988.

Heintzen, Markus (2001): Verfassungsrechtliche Anforderungen an das Rechnungslegungsrecht für börsennotierte Unternehmen, in: Kapitalmarktorientierte Rechnungslegung, Vol. 1 (2001), pp. 150–154.

Hejl, Peter M. (2009): Konstruktion der sozialen Konstruktion, Grundlinien einer konstruktivistischen Sozialtheorie, in: Einführung in den Konstruktivismus, hrsg. von Heinz Gumin/Heinrich Meier, München 2009, pp. 109–146.

Helke, Iris/Wiechens, Gero/Klaus, Andreas (2009): Zur Umsetzung der HGB-Modernisierung durch das BilMoG: Die Bilanzierung von Finanzinstrumenten, in: Der Betrieb, Vol. 62 (2009), Beilage 5, pp. 30–37.

Hellermann, Johannes (2000): Private Standardsetzung im Bilanzrecht – öffentlich-rechtlich gesehen, in: Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht, Vol. 3 (2000), pp. 1097–1103.

Hémard, Jean/Terré, François/Mabilat, Pierre (1978): Société commerciales, Tome III, Paris 1978.

Hendriksen, Eldon S./van Breda, Michael F. (1991): Accounting Theory, 5ème éd., Boston 1991.

Hennrichs, Joachim (2004): Fehlerhafte Bilanzen, Enforcement und Aktienrecht, in: Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht und Wirtschaftsrecht, Vol. 168 (2004), pp. 383–413.

Hennrichs, Joachim (2008): IFRS – Eignung für Ausschüttungszwecke?, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, Vol. 60 (2008), pp. 415–432.

Herder-Dorneich, Philipp (1999): Zugänge zur Systemforschung, in: Perspektiven der Systemforschung, hrsg. von Dieter Cassel, Berlin 1999, pp. 119–144.

Hoarau, Christian (1992): Les enjeux de l'adoption d'un cadre conceptuel comptable français, in: Revue de Droit Comptabe, Nr. 92-3 (1992), pp. 9–23.

Hoarau, Christian (1995a): International Accounting Harmonization, American Hegemony or Mutual Recognition with Benchmarks?, in: The European Accounting Review, Vol. 4 (1995), pp. 217–233.

Hoarau, Christian (1995b): L'harmonisation comptable internationale. Vers la reconnaissance mutuelle normative?, in: Comptabilité Contrôle Audit, Vol. 1 (1995), pp. 75–88.

Hoarau, Christian (1998): Un point de vue à propos de "De la réforme 1996-1998 du dispositif français de normalisation comptable": *adaptation ou rupture*?, in: Comptabilité Contrôle Audit, Vol. 4 (1998), pp. 29–30.

Hoarau, Christian (2003): Place et rôle de la normalisation comptable en France, in: Revue Française de Gestion, Nr. 147 (2003), pp. 33–47.

Hohl, Patrick (2007): Private Standardsetzung im Gesellschafts- und Bilanzrecht, Berlin 2007.

Hommel, Michael (1992): Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Dauerschuldverhältnisse, Wiesbaden 1992.

Hommel (1997): Internationale Bilanzrechtskonzeptionen und immaterielle Vermögensgegenstände, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, Vol. 49 (1997), pp. 345–369.

Hommel, Michael (1998): Bilanzierung immaterieller Anlagewerte, Stuttgart 1998.

Hommel, Michael (2002): Kommentierung zu § 249 HGB (Stand: September 2002), in: Bilanzrecht, Handelsrecht mit Steuerrecht und den Regelungen des IASB, hrsg. von Jörg Baetge/Hans-Jürgen Kirsch/Stefan Thiele, Bonn/Berlin: Loseblatt (Stand: 2008).

Hommel, Michael (2007): Rückstellungsbilanzierung und Objektivierung nach HGB und IFRS, in: Festschrift für Winfried Mellwig, hrsg. von Michael Wehrheim/Rainer Heurung, Wiesbaden 2007, pp. 180–207.

Hommel, Michael (2009): Rückstellungen für Abbruchverpflichtungen nach dem BilMoG, in: Jahrbuch für Controlling und Rechnungswesen, hrsg. von Gerhard Seicht, Wien 2009, pp. 69–92.

Hommel, Michael/Benkel, Muriel/Wich, Stefan (2004): IFRS 3 Business Combinations: Neue Unwägbarkeiten im Jahresabschluss, in: Betriebs-Berater, Vol. 59 (2004), pp. 1267–1273.

Hommel, Michael/Berndt, Thomas (2000): Neue Entwicklungen in der Jahresabschlussrichtlinie: Bewertung zum Fair Value, in: Betriebs-Berater, Vol. 55 (2000), pp. 1184–1189.

Hommel, Michael/Berndt, Thomas (2009): Das Realisationsprinzip – 1884 und heute, in Betriebs-Berater, Vol. 64 (2009), pp. 2190–2194.

Hommel, Michael/Laas, Stefan (2008): Währungsumrechnung im Einzelabschluss – die Vorschläge des BilMoG-RegE, in: Betriebs-Berater, Vol. 63 (2008), pp. 1666–1670.

Hommel, Michael/Schmidt, Reinhard/Wüstemann, Jens (2004): Adolf Moxter und die Grundsätze ordnungsmäßiger Rechnungslegung – Kontinuität und Zukunft eines Forschungsleitbildes -, in: WPg-Sonderheft, Vol. 57 (2004), pp. S84–S98.

Hommelhoff, Peter/Schwab, Martin (1998): Gesellschaftsrechtliche Selbststeuerung im Bilanzrecht – Standard Setting Bodies und staatliche Regulierungsverantwortung nach deutschem Recht, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, Vol. 50 (1998), pp. 38–56.

Homölle, Susanne (2002): Kommentierung zu § 330 HGB(Stand: September 2002), in: Bilanzrecht, Handelsrecht mit Steuerrecht und den Regelungen des IASB, hrsg. von Jörg Baetge/Hans-Jürgen Kirsch/Stefan Thiele, Bonn/Berlin: Loseblatt (Stand: 2008).

Hopwood, William/McKeown, James/Mutchler, Jane (1989): A Test of Incremental Explanatory Power of Opinions Qualified for Consistency and Uncertainty, in: The Accounting Review, Vol. 64 (1989), pp. 28–48.

Hübner, Ulrich/Constantinesco, Vlad (2001): Einführung in das französische Recht, 4ème éd., München 2001.

Husserl, Edmund (1970): Philosophie der Arithmetik, Mit ergänzenden Texten (1890-1901), hrsg. von Lothar Eley, Den Haag, 1970.

Icking, Jan (2000): Die Rechtsnatur des Handelsbilanzrechts, Berlin 2000.

Imwinkl, Petra (2007): Die neue Prüfgruppe der EU-Kommission und das neue Verfahren zur Anerkennung der IFRS, in: Die Wirtschaftsprüfung, Vol. 60 (2007), pp. 289–295.

IDW (1998): Pressenotiz: IDW für Rechnungslegungsgremium in Deutschland nach dem Modell des amerikanischen FASB, in: IDW-Fachnachrichten, Vol. ohne Jg. (1998), pp. 52–54.

IDW (2006): Vorschläge des IDW zur Neukonzeption der Kapitalerhaltung und zur Ausschüttungsbemessung – Pressemitteilung, in: IDW Fachnachrichten, 2006, pp. 677–679.

IDW (2008): Positionspapier des IDW zu Bilanzierungs- und Bewertungsfragen im Zusammenhang mit der Subprime-Krise, in: IDW-Fachnachrichten, Vol. ohne Jg. (2008), pp. 1–8.

Jacob, Dieter/Stuhr, Constanze (2006): Finanzierung und Bilanzierung in der Bauwirtschaft, Wiesbaden 2006.

Jaggi, Bikki L. (1975): The Impact of the Cultural Environment on Financial Disclosure, in: The International Journal of Accounting, Vol. 10 (1975), pp. 75–84.

Jarass, Hans/Pieroth, Bodo (2009): Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, Kommentar, 10ème éd., München 2009.

Jaspers, Karl (1962): Einführung in die Philosophie, München 1962.

Jauffret-Spinosi, Camille (2003): La structure du droit français, in: La structure des systèmes juridiques, XVIe Congrès de l'Académie internationale de droit comparé, hrsg. von Oliver Moréteau/Jacques Vanderlinden, Bruxelles 2003, pp. 259–273.

Jung, Peter (2006): Die Generalklausel im deutschen und französischen Vertragsrecht, in: Die Generalklausel im Europäischen Privatrecht, hrsg. von Christian Baldus/Peter-Christian Müller-Graff, Kempten 2006, pp. 37–61.

Junker, Abbo (1994): Rechtsvergleichung als Grundlagenfach, in: Juristenzeitung, Vol. 49 (1994), pp. 921–972.

Kabir, Humayun (2005): Normative Accounting Theories, Working Paper, Auckland University of Technology, Faculty of Business (SSRN No. 765984).

Kalleberg, Arthur L. (1966): The Logic of Comparison: a Methodological Note on the Comparative Study of Political Systems, in: World Politics, Vol. 19 (1966), pp. 69–82.

Kämmerer, Jörn Axel (2008): Staatsorganisationsrecht, München 2008.

Kämpfer, Georg (1984): Deduktive Normengewinnung im Bilanzrecht, Frankfurt am Main 1984.

Kaplan, Morton A. (1972): Über systemorientiertes Forschen, in: Systemtheorie, hrsg. von Ruprecht Kurzrock, Berlin 1972, pp. 9–16.

Keitz, Isabel von/Stolle, Ingeborg (2008): Fehlerfeststellung, -veröffentlichung und -korrektur im Rahmen des deutschen Enforcement – Anforderungen, Heraus-

forderungen und Analyse der praktischen Umsetzung, in: Kapitalmarktorientierte Rechnungslegung, Vol. 8 (2008), pp. 213–229.

Kerviler, Isabelle de (1978): La révision du plan comptable 1957 et la IVe directive européenne, in: Economie et Comptabilité, Vol. 32 (1978), pp. 3–12.

Kerviler, Isabelle de/Standish, Peter (1992): French Accounting Law: Origins, Development and Scope, in: Accounting and the Law, hrsg. von Michael Bromwich/Anthony Hopwood, Prentice Hall u.a. 1992, pp. 130–158.

Kirchhof, Paul (1996): Die Steuerrechtsordnung als Wertordnung, in: Steuer und Wirtschaft, Vol. 73. (26) (1996), pp. 3–11.

Kirchhof, Paul (2000): Gesetzgebung und private Regelsetzung als Geltungsgrund für Rechnungslegungspflichten, in: Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht, Vol. 29 (2000), pp. 681–692.

Kirsch, Hans-Jürgen (2002): Vom Bilanzrichtlinien-Gesetz zum Transparenz- und Publizitätsgesetz, in: Die Wirtschaftsprüfung, Vol. 55 (2002), pp. 743–755.

Kirk, Donald J. (1981): Concepts, Consensus, Compromise and Consequences: their Roles in Standard Setting, in: Journal of Accountancy, Vol. 151 (1981), pp. 83–86.

Klee, Louis (2000): Comptabilité en Allemagne, in: Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit, hrsg. von Economica, Paris 2000, pp. 279–290.

Klein, Franz (1991): Der Einfluß der höchstrichterlichen Rechtsprechung auf die Gesetzgebung am Beispiel des Steuerrechts, in: Festschrift für Horst Sendler, hrsg. von Everhardt Franßen u.a., München 1991, pp. 433–498.

Kley, Karl-Ludwig (2001): Die Fair Value-Bilanzierung in der Rechnungslegung nach International Accounting Standards (IAS), in: Der Betrieb, Vol. 54 (2001), pp. 2257–2262.

Knirsch, Peter (1970): Bemerkungen zur Methodologie eines Vergleichs von Wirtschaftssystemen, in: Beiträge zum Vergleich von Wirtschaftssystemen, hrsg. von Erik Boettcher, Berlin 1970, pp. 13–34.

Knobbe-Keuk (1993): Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9ème éd., Köln 1993.

Koch, Harald/Magnus, Ulrich/Winkler von Mohrenfels, Peter (2004): IPR und Rechtsvergleichung, 3ème éd., München 2004.

Köhle, Holger (1997): Konzernabschluss und Informationsvermittlung: Grundlagen – Grenzen – Perspektiven, Wiesbaden 1997.

Kötz, Hein (1998): Abschied von der Rechtskreislehre?, in: Zeitschrift für Europäisches Privatrecht, Vol. 6 (1998), pp. 493–505.

Kötz, Hein (2002): Alte und neue Aufgaben der Rechtsvergleichung, in: Juristenzeitung, Vol. 57 (2002), pp. 257–264.

Kourilsky, Chantal (1982): The Sources of Law Project: An Example of the Application of Quantitative Methods to the Study of Legal Normative Systems, in: International Comparative Research, Problems of Theory, Methodology and Organisation in Eastern and Western Europe, hrsg. von Manfred Nießen/Jules Peschar, Oxford u.a. 1982, pp. 149–158.

KPMG (2008): Feasibility study on an alternative to the capital maintenance regime established by the Second Company Law Directive 77/91/EEC of 13 december 1976 and an examination of the impact on profit distribution of the new EU-accounting regime, Online im Internet: http://www.kpmg.de/docs/KPMG-

Studie_im_Auftrag_der_EU-Kommission_zur_Kapitalerhaltung_fertig.pdf, Stand: 28. 01. 2008 Abruf: 15. 06. 2009.

Kramer, Ernst A. (1969): Topik und Rechtsvergleichung, in: Rabels Zeitschrift für ausländisches und internationales Privatrecht, Vol. 33 (1969), pp. 1–16.

Kropff, Bruno (1997): Vorsichtsprinzip und Wahlrechte, in: Jahresabschluß und Jahresabschlußprüfung, Festschrift für Jörg Baetge, hrsg. von Thomas R. Fischer/Reinhold Hömberg, Düsseldorf 1997, pp. 65–95.

Kropp, Manfred (2002): Generalnormen, in: Handwörterbuch der Rechnungslegung und Prüfung, hrsg. von Wolfgang Ballwieser u.a., Stuttgart 2002, col. 857–874.

Kruppa, Adolf (1981): Vergleich sozialökonomischer Systeme, Köln 1981.

Kruse, Heinrich Wilhelm (1970): Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung: Rechtsnatur und Bestimmung, Köln 1970.

Kübler, Friedrich (1977): Rechtsvergleichung als Grundlagendisziplin der Rechtswissenschaft, in: Juristenzeitung, Vol. 32 (1977), pp. 113–118.

Kühnau, Martin (1975): Kontenrahmen und Kontenplan, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, hrsg. von Erwin Grochla/Waldemar Wittmann, Stuttgart 1975, pp. 2198–2218.

Küting, Karlheinz/Dürr, Ulrike/Zwirner, Christian (2003): Das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee – Standortbestimmung und künftige Aufgabenschwerpunkte, in: Betrieb und Wirtschaft, Vol. 57 (2003), pp. 133–138.

Küting, Karlheinz/Hayn,Sven (1995): Der internationale Konzernabschluß als Eintrittskarte zum weltweiten Kapitalmarkt, in: Betriebs-Berater, Vol. 50 (1995), pp. 662–672.

Kurzrock, Ruprecht (1972): Vorwort, in: Systemtheorie, hrsg. von Ruprecht Kurzrock, Berlin 1972, pp. 7–8.

Kutschera, Franz von (1973): Einführung in die Logik der Normen, Werte und Entscheidungen, München 1973.

Labeyrie, V[incent] (1961): Taxonomie, écologie et lutte biologique, in: *BioControl,* Vol. 6 (1961), pp. 125–131.

Lagarrigue, Jean-Pierre (1982): Les principes et règles comptables au regard du domaine respectif de la loi et du règlement, in: Revue Française de Comptabilité, Vol. 28 (1982), pp. 252–257.

Lambert, Johann Heinrich (2007): Philosophische Schriften. Vol. VIII: Kleinere philosophische Abhandlungen und Rezensionen, hrsg. von Armin Emmel/Axel Spree, Hildesheim/Zurich/New York 2007.

Lamfalussy, Alexandre (2001): Towards an Integrated European Financial Market, in: World Economy, Vol. 24 (2001), pp. 1287–1294.

Lande, Evelyne/Scheid, Jean-Claude (1999): France, in: Accounting Regulation in Europe, hrsg. von Stuart McLeay, London 1999, pp. 78–97.

Lanfermann, Georg/Röhricht, Victoria (2008): Auswirkungen des geänderten IFRS-Endorsement-Prozesses auf die Unternehmen, in: Betriebs-Berater, Vol. 63 (2008), pp. 826–830.

Lang, Heinrich (2009): Kommentierung zu Art. 2 GG, in: Grundgesetz Kommentar, hrsg. von Volker Epping/Christian Hillgruber, München 2009.

Lange, Joachim (1986): Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung I – Begriff, Bedeutung, Rechtsnatur –, in: Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bi-

lanzrecht des HGB, hrsg. von Ulrich Leffson/Dieter Rückle/Bernhard Großfeld, Köln 1986, pp. 221–240.

Langenbucher, Günther/Blaum, Ulf (1995): Ist ein deutsches Rechnungslegungsgremium notwendig, in: Der Betrieb, Vol. 48 (1995), pp. 2325–2335.

Larenz, Karl (1991): Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 6ème éd., Berlin u.a. 1991.

Laswad, F[awzi]/Mak, Y. T. (1994): An International Comparison of Uncertainty Expressions in Accounting Standards, in: The International Journal of Accounting, Vol. 29 (1994), pp. 1–19.

Laubach, Wolfgang/Kraus, Silvia/Bornhofen, Martin C. (2009): Zur Durchführung der HGB-Modernisierung durch das BilMoG: Die Bilanzierung selbstgeschaffener immaterieller Vermögensgegenstände, in: Der Betrieb, Vol. 62 (2009), Beilage 5, pp. 15–19.

Leblond, Laurent (1997): Le couple franco-allemand depuis 1945, Chantilly 1997.

Ledouble, Dominique (2005): L'application des normes comptables internationales: l'exemple français, in: Cahiers de Droit de l'Entreprise, La Semaine Juridique, Vol. 58 (2005), pp. 3–7.

Leffson, Ulrich (1987): Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7ème éd., Düsseldorf 1987.

Leibniz, Gottfried Wilhelm (1903): Phil, VII D II, in: Opuscules et fragments inédits, hrsg. von Louis Couturat, Paris 1903 (Nachdruck 1961).

Leipold, Helmut (1988): Wirtschafts- und Gesellschaftssysteme im Vergleich, 5ème éd., Stuttgart 1988.

Lemarchand, Yannick (1995): *1880-1914, l'échec de l'unification des bilans*, Le rendez-vous manqué de la normalisation, in: Comptabilité Contrôle Audit, Vol. 1 (1995), pp. 7–24.

Lemarchand, Yannick (2005): Jacques Savary et Mathieu de La Porte: deux classiques du Grand siècle, in: Les grands auteurs en comptabilité, hrsg. von Bernard Colasse, Colombelles 2005, pp. 21–38.

Lion, Max (1928): Der Reichsfinanzhof und das Bilanzsteuerrecht, in: Steuer und Wirtschaft, Vol. 7 (1928), col. 1033–1094.

List, Heinrich (2001): Die phasengleiche Aktivierung von Dividendenansprüchen – ein Problem zwischen EuGH, BGH und BFH – zugleich eine Besprechung des Beschlusses des Großen Senats des BFH v. 7. 8. 2000 -, in: Zeitschrift für Wirtschafts- und Bankrecht, Vol. 55 (2001), pp. 941–946.

Loetsch, Manfred (1982): How to Achieve Comparability, in: International Comparative Research, Problems of Theory, Methodology and Organisation in Eastern and Western Europe, hrsg. von Manfred Nießen/Jules Peschar, Oxford u.a. 1982, pp. 35–44.

Lopatta, Kerstin (2000): Die Erfassung des Goodwill in unterschiedlichen Rechnungslegungssystemen unter Berücksichtigung grenzüberschreitender Fusionen, in: Recht der Internationalen Wirtschaft, Vol. 46 (2000), pp. 354–363.

Lorenz, Karsten (2002): Wirtschaftliche Vermögenszugehörigkeit im Bilanzrecht, Düsseldorf 2002.

Lorenz, Werner (1962): Rechtsvergleichung als Methode zur Konkretisierung der allgemeinen Grundsätze des Rechts, in: Juristenzeitung, Vol. 17 (1962), pp. 269–275.

Lorson, Peter (2009): Bedeutungsverschiebung der Bilanzierungszwecke, in: Das neue deutsche Bilanzrecht, hrsg. von Karlheinz Küting/Norbert Pfitzer/Claus-Peter Weber, Stuttgart 2009, pp. 3–37.

Luhmann, Niklas (1969): Funktionale Methode und juristische Entscheidung, in: Archiv des öffentlichen Rechts, Vol. 94 (1969), pp. 1–31.

Luttermann, Claus (2003): § 243 HGB Aufstellungsgrundsatz, in: Münchner Kommentar zum Aktiengesetz, Bd. 5/1, hrsg. von Bruno Kropff/Johannes Semler, 2ème éd., München 2003.

Mänhardt, Franz/Posch, Willibald (1994): Internationales Privatrecht. Privatrechtsvergleichung. Einheitsprivatrecht, 2ème éd., Wien 1994.

Mansel, Heinz-Peter (1991): Rechtsvergleichung und europäische Rechtseinheit, in: Juristenzeitung, Vol. 46 (1991), pp. 529–580.

Martini, Mario (2008): Normsetzungsdelegation zwischen parlamentarischer Steuerung und legislativer Effizienz, in: Archiv des Öffentlichen Rechts, Vol. 133 (2008), pp. 155–190.

Maturana, Humberto/Varela, Francisco (1987): Der Baum der Erkenntnis, Bern 1987.

Maurer, Hartmut (2007): Staatsrecht I, 5ème éd., München 2007.

McCosh, Andrew M. (1967): Accounting Consistency – Key to Stockholder Information, in: The Accounting Review, Vol. 42 (1967), pp. 693–700.

McCredie, H. (1957): The Theory and Practice of Accounting, in: The Accounting Review, Vol. 32 (1957), pp. 216–223.

McKinnon, Kill L./Harrison, Graeme L./Hommel, Michael (2002): The International Accounting Standards Board – With Status and Privilege comes Responsi-

bility, in: Indonesian Management and Accounting Research Journal (IMAR), Vol. 1, pp. 104–127.

McLeay, Stuart/Ordelheide, Dieter/Young, Steven (2000): Constituent Lobbying and its Impact on the Development of Financial Reporting Regulations: Evidence from Germany, in: Accounting, Organizations, Society, Vol. 25 (2000), pp. 79–98.

Meder, Stephan (2004): Mißverstehen und Verstehen, Tübingen 2004.

Meek, G[ary] K./Saudagaran, S[hahrokh] M. (1990): A Survey of Research on Financial Reporting in a Transnational Context, in: Journal of Accounting Literature, Vol. 9 (1990), pp. 145–182.

Meffert, Heribert (1975): Die Gestaltung betriebswirtschaftlicher Systeme (System Design), in: Grundlagen der Wirtschafts- und Sozialkybernetik, hrsg. von Jörg Baetge, Opladen 1975, pp. 97–103.

Melcher, Winfried/Schaier, Sven (2009): Zur Umsetzung der HGB-Modernisierung durch das BilMoG: Einführung und Überblick, in: Der Betrieb, Vol. 62 (2009), Beilage 5, pp. 4–8.

Mellwig, Winfried (1979): Rechnungslegungszwecke und Kapitalkonten bei Personengesellschaften, in: Betriebs-Berater, Vol. 34 (1979), pp. 1409–1418.

Mellwig, Winfried (1983): Bilanzrechtsprechung und Betriebswirtschaftslehre. Zu einigen Grundlagen der steuerlichen Bilanzrechtsprechung und ihrer betriebswirtschaftlichen Kritik, in: Betriebs-Berater, Vol. 38 (1983), pp. 1613–1619.

Mellwig, Winfried (1989): Wechselbeziehungen zwischen Handels- und Steuerbilanz – zur Problematik des Maßgeblichkeitsprinzips, Diskussionsbeitrag, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, Vol. 41 (1989), pp. 159–174.

Mertens, Bernd (2004): Gesetzgebungskunst im Zeitalter der Kodifikation, Tübingen 2004.

Meurer, Ingetraut (2009): Der Maßgeblichkeitsgrundsatz im BilMoG, in: Finanz-Rundschau, Vol. 91. (64) (2009), pp. 117–120.

Mikol, Alain (1997): 50^{e} Anniversaire du Plan comptable 1947, in: Revue Française de Comptabilité, Vol. 43 (1997), pp. 8–10.

Mikol, Alain (1998): *20 ans après (1978-98):* à la recherche des options perdues, in: Performances et comptabilité, Actes du XIX^{e} Congrès de l'Association Française de Comptabilité, Nantes 1998, pp. 131–144.

Miller, Peter (1990): On the Interrelation between Accounting and the State, in: Accounting, Organizations and Society, Vol. 15 (1990), pp. 315–338.

Milot, Jean-Paul (1995): Le système de normalisation comptable en France et son évolution, in: Revue de Droit Comptable, Nr. 95-1 (1995), pp. 121–125.

Milot, Jean-Paul (1997): Le nouveau dispositif français de normalisation comptable: réforme ou révolution?, in: Revue de Droit Comptable, Nr. 97-1 (1997), pp. 9–53.

Mössner, Jörg Manfred (1974): Rechtsvergleichung und Verfassungsrechtsprechung, in: Archiv des öffentlichen Rechts, Vol. 99 (1974), pp. 193–242.

Mokrzycki, Edmund (1982): What to Take into Account when Comparing? The Problem of Context, in: International Comparative Research, Problems of Theory, Methodology and Organisation in Eastern and Western Europe, hrsg. von Manfred Nießen/Jules Peschar, Oxford u.a. 1982, pp. 45–51.

Moxter, Adolf (1966): Die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung und der Stand der Bilanztheorie, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, Vol. 18 (1966), pp. 28–59.

Moxter, Adolf (1978): Der Einfluß der EG-Bilanzrichtlinie auf das Bilanzsteuerrecht, in: Betriebs-Berater, Vol. 33 (1978), pp. 1629–1632.

Moxter, Adolf (1980): Die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und das neue Bilanzrecht, in: Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht, Vol. 9 (1980), pp. 254–276.

Moxter, Adolf (1982): Betriebswirtschaftliche Gewinnermittlung, Tübingen 1982.

Moxter, Adolf (1983): Wirtschaftliche Gewinnermittlung und Bilanzsteuerrecht, in: Steuer und Wirtschaft, Vol. 60. (13) (1983), pp. 300–307.

Moxter, Adolf (1984a): Bilanzlehre, Band I, Einführung in die Bilanztheorie, 3ème éd., Wiesbaden 1984 (Nachdruck 1993).

Moxter Adolf (1984b): Das Realisationsprinzip – 1884 bis heute, in: Betriebs-Berater, Vol. 39 (1984), pp. 1780–1786.

Moxter, Adolf (1985a): Zwölf Thesen zum Stand der Bilanzrechtstheorie, Frankfurt am Main 1985 (unveröffentlicht).

Moxter, Adolf (1985b): Das System der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, in: Der Wirtschaftsprüfer im Schnittpunkt nationaler und internationaler Entwicklungen, Festschrift für Klaus Wysocki, hrsg. von Gerhard Gross, Düsseldorf 1985, pp. 17–28.

Moxter, Adolf (1986a): Ulrich LEFFSON und die Bilanzrechtsprechung, in: Die Wirtschaftsprüfung, Vol. 39 (1986), pp. 173–177.

Moxter, Adolf (1986b): Bilanzlehre, Band II, Einführung in das neue Bilanzrecht, Wiesbaden 1986.

Moxter, Adolf (1987a): Zum Sinn und Zweck des handelsrechtlichen Jahresabschlusses nach neuem Recht, in: Bilanz- und Konzernrecht, Festschrift für Reinhard Goerdeler, hrsg. von Hans Havermann, Düsseldorf 1987, pp. 361–374.

Moxter, Adolf (1987b): Karl LECHNERs Gewinnkonzeption und das neue deutsche Bilanzrecht, in: Rechnungslegung und Gewinnermittlung, Gedenkschrift für Karl Lechner, hrsg. von Erich Loitlsberger/Anton Egger/Eduard Lechner, Wien 1987, pp. 271–278.

Moxter, Adolf (1987c): Selbständige Bewertbarkeit als Aktivierungsvoraussetzung, in: Betriebs-Berater, Vol. 42 (1987), pp. 1846–1851.

Moxter, Adolf (1988a): Bilanztheorien, in: Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaften (HdWW), hrsg. von Willi Albers u.a., 1. Bd., Stuttgart u.a. 1988, pp. 672–686.

Moxter, Adolf (1988b): Periodengerechte Gewinnermittlung und Bilanz im Rechtssinne, in: Handelsrecht und Steuerrecht, Festschrift für Georg Döllerer, hrsg. von Brigitte Knobbe-Keuk u.a., Düsseldorf 1988, pp. 447–458.

Moxter, Adolf (1989): Zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Bilanzrecht, in: Steuer und Wirtschaft, Vol. 66. (19) (1989), pp. 232–241.

Moxter, Adolf (1991a): Beschränkung der gesetzlichen Verlustantizipation auf die Wertverhältnisse des Abschlußstichtags?, in: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Steuerberatung, Festschrift für Gerd Rose, hrsg. von Norbert Herzig, Wiesbaden 1991, pp. 165–174.

Moxter, Adolf (1991b): Funktionales Teilwertverständnis, in: Aktuelle Fragen der Finanzwirtschaft und der Unternehmensbesteuerung, Festschrift für Erich Loitlsberger, hrsg. von Dieter Rückle, Wien 1991, pp. 473–481.

Moxter, Adolf (1992): Erfahrungen mit dem Bilanzrichtlinien-Gesetz, in: Jahrbuch für Controlling und Rechnungswesen, hrsg. von Gerhard Seicht, Wien 1992, pp. 139–150.

Moxter, Adolf (1993a): Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung – ein handelsrechtliches Faktum, von der Steuerrechtsprechung festgestellt, in: Festschrift 75 Jahre Reichsfinanzhof – Bundesfinanzhof, hrsg. von dem Präsidenten des Bundesfinanzhof, Bonn 1993, pp. 533-544.

Moxter, Adolf (1993b): Entwicklung der Theorie der handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Gewinnermittlung, in: Ökonomische Analyse des Bilanzrechts, hrsg. von Franz W. Wagner, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, Vol. 45 (1993), Sonderheft 32, pp. 61–84.

Moxter, Adolf (1994): Georg Döllerers bilanzrechtliches Vermächtnis, in: Steuer und Wirtschaft, Vol. 71. (24) (1994), pp. 97–102.

Moxter, Adolf (1995a): Standort Deutschland: Zur Überlegenheit des deutschen Rechnungslegungsrechts, in: Standort Deutschland. Grundsatzfragen und aktuelle Perspektiven für die Besteuerung, die Prüfung und das Controlling, Festschrift für Anton Heigl, hrsg. von Volker H. Peemöller/Peter Uecker, Berlin 1995, pp. 31–41.

Moxter, Adolf (1995b): Zum Verhältnis von handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung und True-and-fair-view-Gebot bei Kapitalgesellschaften, in: Rechenschaftslegung im Wandel, Festschrift für Wolfgang Dieter Budde, hrsg. von Gerhart Förschle/Klaus Kaiser/Adolf Moxter, München 1995, pp. 419–429.

Moxter, Adolf (1996): Entziehbarer Gewinn?, in: Rechnungslegung – warum und wie?, Festschrift für Hermann Clemm, hrsg. von Wolfgang Ballwieser/Adolf Moxter/Rolf Nonnenmacher, München 1996, pp. 231–241.

Moxter, Adolf (1997a): Grundwertungen in Bilanzrechtsordnungen – ein Vergleich von überkommenem deutschen Bilanzrecht und Jahresabschlußrichtlinien: Handelsbilanzen und Steuerbilanzen, Festschrift für Heinrich Beisse, hrsg. von Wolfgang Dieter Budde/Adolf Moxter/Klaus Offerhaus, Düsseldorf 1997, pp. 347-361.

Moxter, Adolf (1997b): Zum Verhältnis von Handelsbilanz und Steuerbilanz, in: Betriebs-Berater, Vol. 52 (1997), pp. 195–199.

Moxter, Adolf (1997c): Zur phasengleichen Aktivierung von Gewinnansprüchen einer Muttergesellschaft, in: Gedächtnisschrift für Brigitte Knobbe-Keuk, hrsg. von Wolfgang Schön, Köln 1997, pp. 487–498.

Moxter, Adolf (1998): Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee: Aufgaben und Bedeutung, in: Der Betrieb, Vol. 51 (1998), pp. 1425–1428.

Moxter, Adolf (2000): Geleitwort, in: Steffen Wagner, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, Düsseldorf 2000, pp. V.

Moxter, Adolf (2003): Grundsätze ordnungsgemäßer Rechnungslegung, Düsseldorf 2003.

Moxter, Adolf (2007a): Bilanzrechtsprechung, 6ème éd., Tübingen 2007.

Moxter, Adolf (2007b): Über Bilanztheorien, in: Rechnungslegung und Wirtschaftsprüfung, Festschrift für Jörg Baetge, hrsg. von Hans-Jürgen Kirsch/Stefan Thiele, Düsseldorf 2007, pp. 405–417.

Mueller, Gerhard G. (1968): Accounting Principles Generally Accepted in the United States versus Those Generally Accepted Elsewhere, in: The International Journal of Accounting, Vol. 3 (1968), pp. 91–103.

Müller, Jürgen (1989): Das Stetigkeitsprinzip im neuen Bilanzrecht, Wiesbaden 1989.

Müller, Welf (1988): Die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung und ihre Kodifizierung nach neuem Bilanzrecht, in: Einzelabschluß und Konzernabschluß, Beiträge zum neuen Bilanzrecht, hrsg. von Winfried Mellwig/Adolf Moxter/Dieter Ordelheide, Wiesbaden 1988, pp. 3–26.

Müller, Welf (1994): Der Jahresabschluß im Spannungsfeld zwischen öffentlichem Recht und Gesellschaftsrecht, in: Bilanzrecht un Kapitalmarkt, Festschrift für Adolf Moxter, hrsg. von Wolfgang Ballwieser u.a., Düsseldorf 1994, pp. 75–99.

Müller-Seils, Hans-Jürgen (1993): Bundesfinanzhof und Wirtschaft, in: Festschrift 75 Jahre Reichsfinanzhof – Bundesfinanzhof, hrsg. von dem Präsidenten des Bundesfinanzhof, Bonn 1993, pp. 271-283.

Münzinger, Rudolf (1985): Bilanzrechtsprechung der Zivil- und Strafgerichte, Frankfurt am Main 1985.

Naciri, Ahmed (1986): Une analyse comparative des systèmes de normalisation français et américain, in: Revue Française de Compatbilité, Vol. 32 (1986), pp. 40–49.

Nair, R. D./Frank, Werner G. (1980): The Impact of Disclosures and Measurement Practices on International Accounting Classification, in: The Accounting Review, Vol. 55 (1980), pp. 426–450.

Nelson, Carl L. (1973): A Priori Research, in: Accounting research 1960-1970: a Critical Evaluation, hrsg. von Nicholas Dopuch/Lawrence Revsine, University of Illinois 1973, pp. 3–19.

Neumayer, Karl H. (1970): Fremdes Recht aus Büchern, fremde Rechtswirklichkeit und die funktionelle Dimension in den Methoden der Rechtsvergleichung, in: Rabels Zeitschrift für ausländisches und internationales Privatrecht, Vol. 34 (1970), pp. 411–426.

Nicolas, Bernadette/Trogan, Philippe (1970): Développement du crédit-bail, in: Economie et Statistique, Vol. 11 (1970), pp. 33–42.

Niehus, Rudolf J. (1994): Zur Entwicklung von „konzernarteigenen" GoB durch Paradigmawechsel – Auch ein Beitrag zur Diskussion über die Internationalisierung der deutschen Konzernrechnungslegung, in: Bilanzrecht und Kapitalmarkt, Festschrift für Adolf Moxter, hrsg. von Wolfgang Ballwieser u.a., Düsseldorf 1994, pp. 623–652.

Niehus, Rudolf J. (2008): Das BilMoG – International für den Mittelstand eine gleichwertige Alternative?, in: Deutsches Steuerrecht, Vol. 46 (2008), pp. 1451–1459.

Niemann, Ursula (2000): Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung – international betrachtet, Bonn 2000.

Nienhaus, Volker (1999): Kultur und Wirtschaftsstil – Erklärungsansätze für die Systemdynamik und Systemeffizienz in Entwicklungsländern, in: Perspektiven der Systemforschung, hrsg. von Dieter Cassel, Berlin 1999, pp. 89–113.

Nießen, Manfred (1982): Qualitative Aspects in Cross-National Comparative Research and the Problem of Functional Equivalence, in: International Comparative Research, Problems of Theory, Methodology and Organisation in Eastern and Western Europe, hrsg. von Manfred Nießen/Jules Peschar, Oxford u.a. 1982, pp. 83–104.

Nioche, Jean Pierre/Pesqueux, Yvon (1997): Accounting, Economics and Management in France: The slow Emergence of an ‚Accounting Science', in: The European Accounting Review, Vol. 6 (1997), pp. 231–250.

Nobes, Christopher (1983): A Judgemental International Classification of Financial Reporting Practices, 2. ed., London/New York 1992.

Nobes, Christopher (1992): International Classification of Financial Reporting, 2. ed., London/New York 1992.

Nobes, Christopher (1993): The True and Fair View Requirement: Impact on and of the Fourth Directive, in: Accounting and Business Research, Vol. 23 (1993), pp. 35–48.

Nobes, Christopher (2004): On Accounting Classification and the International Harmonisation Debate, in: Accounting, Organizations and Society, Vol. 29 (2004), pp. 189–200.

Nobes, Christopher (2006): Revenue Recognition and EU Endorsement of IFRS, in: Accounting in Europe, Vol. 3 (2006), pp. 81–89.

Nobes, Christopher (2008): Accounting Classification in the IFRS Era, in: Australian Accounting Review, Vol. 18 (2008), pp. 191–198.

Nobes, Christopher/Parker, Robert (2008): Comparative International Accounting, 10. ed., Essex 2008.

Oberbrinkmann, Frank (1990): Statische und dynamische Interpretation der Handelsbilanz, Düsseldorf 1990.

Obert, Robert (2004): Pratique des normes comptables IAS/IFRS, 2ème éd., Paris 2004.

Offerhaus, Klaus (1993): Die Großen Senate der obersten Gerichtshöfe, in: Festschrift 75 Jahre Reichsfinanzhof – Bundesfinanzhof, hrsg. von dem Präsidenten des Bundesfinanzhof, Bonn 1993, pp. 623–638.

Ohly, Ansgar (2001): Generalklausel und Richterrecht, in: Archiv für die civilistische Praxis, Vol. 201 (2001), pp. 1–47.

Ordelheide, Dieter (1998): Wettbewerb der Rechnungslegungssysteme IAS, US-GAAP und HGB – Plädoyer für eine Reform des deutschen Bilanzrechts, in: Controlling und Rechnungswesen im internationalen Wettbewerb, hrsg. von Clemens Börsig/Adolf Coenenberg, Stuttgart 1998, pp. 15–53.

Ordelheide, Dieter (1999): Germany, in: Accounting Regulation in Europe, hrsg. von Stuart McLeay, London 1999, pp. 99–146.

Otto, Harro (1999): Kommentierung zu § 331 HGB, in: Handelsgesetzbuch, Bd. 3: Drittes Buch, §§ 238–342a HGB, hrsg. von Norbert Horn, 2ème éd., Berlin u.a. 1999, pp. 705–725.

Ouvrard, Stéphane/Degos, Jean-Guy (2008): La convergence du droit comptable français et des normes d'information internationales, in: Cahiers électroniques du l'ERCCI, IAE université Montesquieu – Bordeaux IV, Cahier 28-2008.

Oversberg, Thomas (2007): Übernahme der IFRS in Europa: Der Endorsement-Prozess – Status quo und Aussicht, in: Der Betrieb, Vol. 60 (2007), pp. 1597–1602.

Paal, Boris (2001): Rechnungslegung und DRSC, Baden-Baden 2001.

Parker, R[obert] H. (1994): Finding English Words to talk about Accountings Concepts, in: Accounting, Auditing and Accountability Journal, Vol. 7 (1994), pp. 70–85.

Pasqualini, François (1992): Le principe de l'image fidèle en droit comptable, Paris 1992.

Pasqualini, François/Castel, Robert (1993): Le dixième anniversaire de la loi comptable, in: Revue de Droit Comptable, Nr. 93-1 (1993), pp. 5–18.

Paton, William A./Littleton, A[nanias] C. (1965): An Introduction to Corporate Accounting Standards, 12ème éd., Ann Arbor 1965.

Pellens, Bernhard/Gassen, Joachim (1998): Die Bereitstellung von Rechnungslegungssystemen – Eine Aufgabe des Marktes oder des Staates?, in: Rechnungswesen als Instrument für Führungsentscheidungen: Festschrift für Adolf G. Coenenberg zum 60. Geburtstag, hrsg. von Hans-Peter Möller/und Franz Schmidt , Stuttgart, pp. 633–650.

Pellens, Bernhard/Fülbier, Rolf Uwe (2000): Differenzierung der Rechnungslegungsregulierung nach Börsenzulassung, in: Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht, Vol. 29 (2000), pp. 572–593.

Pellens, Bernhard/Crasselt, Nils/Kemper, Thomas (2009): Evaluation der Arbeit des DRSC, in: Der Betrieb, Vol. 62 (2009), pp. 241–246.

Penglaou, Charles (1947): De l'incidence des doctrines sur la pratique comptable, in: Revue d'Economie Politique, Vol. 56 (1947), pp. 112–131.

Petersen, Karl/Zwirner, Christian (2009): Auswirkungen der aktuellen Änderungen in IAS 39 – Dargestellt an ausgewählten empirischen Beispielen aus der Bank- und Versicherungswirtschaft, in: Zeitschrift für internationale Rechnungslegung, Vol. 4 (2009), pp. 65–70.

Petitjean, Maurice (2004): L'internationalisation de la comptabilité française en 2005, in: La Semaine Juridique, Vol. 78 (2004), pp. 2015–2023.

Pezzer, Heinz-Jürgen (1991): Bilanzierungsprinzipien als sachgerechte Maßstäbe der Besteuerung, in: Probleme des Steuerbilanzrechts, Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Bd. 14, hrsg. von Werner Doralt, Köln 1991, pp. 3–28.

Pfeiffer, Thomas (2006): Die Generalklausel auf der Agenda der europäischen Privatrechtsangleichung, in: Die Generalklausel im Europäischen Privatrecht, hrsg. von Christian Baldus/Peter-Christian Müller-Graff, Kempten 2006, pp. 25–36.

Pieroth, Bodo/Schlink, Bernhard (2009): Grundrechte, StaatsrecGrundrechte, Staatsrecht II, 25ème éd., Heidelberg 2009.

Piniot, Marie-Charlotte (1990): Où l'on reparle de l'image fidèle: le récent débat sur la "defeasance", in: Réflexions sur la Comptabilité, Hommage à Bertrand Illiers, hrsg. von Jean-Philippe Tresarieu, Paris 1990, pp. 155–163.

Pirolli, Robert (1978):La révision du Plan comptable general, in: Revue Française de Comptabilité, Vol. 24 (1978), pp. 205–206.

Platon (1578): Theaithetos (Stephanus-Ausgabe), Paris 1578.

Pontavice, Emmanuel du (1976): La révision en cours du plan comptable et le droit des sociétés, in: Revue des Sociétés, Vol. 94 (1976), pp. 397–429.

Pontavice, Emmanuel du (1997): Droit comptable, in: Encyclopédie de Gestion, hrsg. von Patrick Joffre/Yves Simon, Tome I, Paris 1997, pp. 862–892.

Previts, Gary J. (1975): On the Subject of Methodology and Models for International Accountancy, in: Journal of International Accounting, Vol. 10 (1975), pp. 1–12.

Previts, Gary J./Merino, Barbara D. (1979): A History of Accounting in America, New York u.a. 1979.

PriceWaterhouseCoopers (*PWC*) (2005): Actifs, Levallois 2005.

PriceWaterhouseCoopers (*PWC*) (2008): Memento Comptable 2009, 28ème éd., Levallois 2008.

Pünder, Hermann (1995): Exekutive Normsetzung in den Vereinigten Staaten von Amerika und der Bundesrepublik Deutschland, Berlin 1995.

Puyraveau, M./Descottes-Genon, M. (1972): Incidences du droit fiscal sur la régularité et la sincérité des bilans, in: Revue Française de Comptabilité, Vol. 18, Nr. 17 (1972), pp. 201–213.

Puxty, A[nthony] G./Willmott, Hugh C./Cooper, David J./Lowe Tony (*Puxty et al.*) (1987): Modes of Regulation in Advanced Capitalism: Locating Accountancy in Four Countries, in: Accounting, Organizations and Society, Vol. 12 (1987), pp. 273–291.

Quedenfeld, Dietrich (2008): Kommentierung zu § 331 HGB, in: Münchner Kommentar zum Handelsgesetzbuch, Bd. 4: Drittes Buch, Handelsbücher, §§ 238–342e HGB, hrsg. von Karsten Schmidt, München 2008, pp. 1739–1757.

Quéré, Bertrand (1993): L'information Financière et comptable en Allemagne et en France, du cadre conceptuel à la fonction sociale, Nice 1993.

Quick, Reiner/Metz, Karoline (2001): Berufständische Organisation und Aufsicht der Commissaires aux comptes in Frankreich, in: Internationale Wirtschaft-Briefe, Vol. o.Jg. (2001), pp. 443–454.

Radebough, Lee H./Gray, Sidney J./Black, Ervin L. (2006): International Accounting and Multinational Enterprises, 6ème éd., New York u.a. 2006.

Radwan, Alexander (2008): Das Thema IFRS aus Sicht des Europäischen Parlaments, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, Vol. 60 (2008), pp. 409–414.

Ramirez, Carlos (2001): Understanding Social Closure in its Cultural Context: Accounting practitioners in France (1920-1939), in: Accounting, Organizations and Society, Vol. 26 (2001), pp. 391–418.

Rammert, Stefan/Thies, Angelika (2009): Mit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz zurück in die Zukunft – was wird aus Kapitalerhaltung und Besteuerung?, in: Die Wirtschaftsprüfung, Vol. 62 (2009), pp. 34–46.

Raupach, Arndt (1974): Grundprobleme der Gewinnverwirklichung, in: Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1973/1974, Vol. 24 (1974), pp. 112–129.

Raupach, Arndt (1994): Das Steuerrecht als unerwünschte Rechtsquelle der Handelsbilanz, in: Bilanzrecht und Kapitalmarkt, Festschrift für Adolf Moxter, hrsg. von Wolfgang Ballwieser u.a., Düsseldorf 1994, pp. 103–124.

Raybaud, Brigitte (1992): Réglementation comptable, in: Encyclopédie du management, hrsg. von Vuibert, Tome II, Paris 1992, pp. 630–642.

Raybaud, Joseph (1992): Les principes comptables, in: Encyclopédie du Management, hrsg. von Vuibert, Tome II, Paris 1992, pp. 386–404.

Raybaud-Turillo, Brigitte (2001): Les processus de normalisation comptable: un exemple de droit postmoderne, in: Revue Internationale de Droit Économique, Vol. 15 (2001), pp. 9–40.

Reboul, Catherine (1994): Le système français de normalisation comptable, in: Revue Française de Comptabilité, Nr. 258 (1994), pp. 26–29.

Redor, Marie-Joëlle (1995): „C'est la faute à Rousseau …". Les juristes contre les parlementaires sous la IIIe République, in: Politix, Vol. 8 (1995), pp. 89–96.

Rehm, Hermann (1903): Die Bilanzen der Aktiengesellschaften, München 1903.

Rehme, Paul (1913): Geschichte des Handelsrechts, in: Handbuch des gesamten Handelsrechts, Band I, hrsg. Victor von Ehrenberg, Leipzig 1913, pp. 230–234.

Reimarus, Hermann Samuel (1766): Vernunftlehre, Nachdruck der 3ème éd. von 1766, hrsg. von Friedrich Lötzsch, München 1979.

Reiner, Günter (2008): Kommentierung zu § 264 HGB, in: Münchner Kommentar zum Handelsgesetzbuch, Bd. 4: Drittes Buch, Handelsbücher, §§ 238–342e HGB, hrsg. von Karsten Schmidt, München 2008, pp. 254–319.

Reymondin, Georges (1909): Bibliographie méthodique des ouvrages en langue française parus de 1543 à 1908 sur la Science des comptes, Paris 1909.

Rheinstein, Max (1987): Einführung in die Rechtsvergleichung, 2ème éd., München 1987.

Richard, Jacques (1988): Pour un Plan comptable moniste français, in: Actes du neuvième congrès de l'AFC, hrsg. von Association France, Nice (1988), pp. 307–357.

Richard, Jacques (1992): De l'histoire du plan comptable français et de sa réforme éventuelle, in: Annales du management, hrsg. von Robert Le Duff/José Allouche, Bd. 2, Paris 1992, pp. 69–82.

Richard, Jacques (1994): Faut-il abroger le Plan Comptable Général? in: Revue Française de Comptabilité, Vol. 40, Nr. 254 (1994), pp. 72–75.

Richard, Jacques (1995): The Evolution of Accounting Chart Models in Europe from 1900 to 1945, Some Historical Elements, in: The European Accounting Review, Vol. 4 (1995), pp. 87–124.

Richard, Jacques (2000): Plan comptables, in: Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit, hrsg. von Economica, Paris 2000, pp. 943–959.

Richard, Jacques (2001): Histoire de la valeur dans les réglementations comptables allemandes et françaises de 1673 à 1914, in: Juste valeur, enjeux techniques et politiques, hrsg. von Jean-François Casta/Bernard Colasse, Paris 2001, pp. 17–45.

Richard, Jacques (2005a): Une comptabilité sur mesure pour les actionnaires, in: Le Monde diplomatique, November 2005, pp. 26–27.

Richard, Jacques (2005b): Herman Veit Simon, Eugen Schmalenbach et Fritz Schmidt: les “trois S” de la pensée comptable allemande, in: Les grands auteurs en comptabilité, hrsg. von Bernard Colasse, Colombelles 2005, pp. 73–90.

Richard, Jacques (2005c): The Concept of Fair Value in French and German Accounting Regulations from 1673 to 1914 and its Consequences for the Interpretation of the Stages of Development of Capitalist Accounting, in: Critical Perspectives of Accounting, Vol. 16 (2005), pp. 825–850.

Richard, Jacques/Bechtel, Wilfried (1997): Jahresabschlußinformationen für globale Märkte und die aktuelle Krise des französischen Rechnungswesens, in: Jahresabschluß und Jahresabschlußprüfung, Festschrift für Jörg Baetge, hrsg. von Thomas Fischer u.a., Düsseldorf 1997, pp. 601–638.

Ritter, Ulrich (1997): Vergleichende Volkswirtschaftslehre, 2ème éd., München/Wien 1997.

Robert, Jacques (1971): Propos sur le sauvetage d'une liberté, Revue du Droit Public, Vol. 87 (1971), pp. 1171–1204.

Roberts, Alan (1995): The Very Idea of Classification in International Accounting, in: Accounting, Organizations and Society, Vol. 20 (1995), pp. 639–664.

Rodière, René (1979): Introduction au droit comparé, Paris 1979.

Rossignol, Jean-Luc (2001): La mort annoncée du droit comptable francais, in: Les Echos, Nr. 18439 (2001), p. 57.

Rossignol, Jean-Luc (2007): Comment reconstruire notre édifice comptable, in: Les Echos, Nr. 19923 (2007), p. 17.

Rousseau, Jean-Jacques (1959): Staat und Gesellschaft – Contrat social –, übersetzt und kommentiert von Kurt Weigand, München 1959.

Rückert, Sabrina (2009): Die Einführung der obligatorischen Buchführung, Berlin 2009.

Rüthers, Bernd (2008): Rechtstheorie, 4ème éd., München 2008.

Salter, S[tephen] B./Doupnik, T[imothy] pp. (1992): The Relationship between Legal Systems and Accounting Practices, in: Advances in International Accounting, Vol. 5 (1992), pp. 3–22.

Sannwald, Rüdiger (1994): Die Reform des Grundgesetzes, in: Neue Juristische Wochenschrift, Vol. 47 (1994), pp. 3313–3319.

Savoie, L. M. (1963): Accounting improvement: How fast, how far?, in: Harvard Business Review, Vol. 41, pp. 144–160.

Scharpf, Fritz (2009): Legitimität im europäischen Mehrebenensystem, in: Leviathan, Vol. 37 (2009), pp. 244-280.

Scheffler, Eberhard (1999): Der Deutsche Standardisierungsrat – Struktur, Aufgaben und Kompetenzen, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, Vol. 51 (1999), pp. 407–417.

Scheffler, Eberhard (2002): Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC), in: Handwörterbuch der Rechnungslegung und Prüfung, hrsg. von Wolfgang Ballwieser/Adolf G. Coenenberg/Klaus von Wysocki, Stuttgart 2002, col. 528–537.

Scheffler, Eberhard (2004): Der Europäische Endorsement Prozess – Europäischer Einfluss auf die Fortentwicklung der International Financial Reporting Standards, in: Rechnungslegung, Steuerung und Aufsicht von Banken, hrsg. von Thomas Lange/Edgar Löw, Wiesbaden 2004, pp. 55–72.

Scheffler, Eberhard (2006): Aufgaben und erste Erfahrungen des Enforcements, in: Zeitschrift für internationale Rechnungslegung, Vol. 1 (2006), pp. 13–21.

Scheid, Jean-Claude (1988): Decade of Change for French Accounting, in: The Accountant's Magazine, Vol. 92 (1988), pp. 24–25.

Scheid, Jean-Claude (1996): La normalisation comptable française, La première réforme profonde depuis 1946, in: Revue Française de Comptabilité, Vol. 42, Nr. 283 (1996), pp. 7–8.

Scheid, Jean-Claude/Standish, Peter (1989): La normalisation comptable: sa perception dans le monde anglophone et en France, in: Revue Française de Comptabilité, Vol. 35 (1989), pp. 90–99.

Schenk, Günter/Krause, Andrej (2001): Vergleich, in: Historisches Wörterbuch der Philosophie, hrsg. von Joachim Ritter/Karlfried Gründer, Bd. 11, Darmstadt 2001, col. 676–680.

Schild, Joachim/Uterwedde, Henrik (2006): Frankreich, Politik, Wirtschaft, Gesellschaft, 2ème éd., Wiesbaden 2006.

Schildbach, Thomas (1986): Jahresabschluß und Markt, Berlin u.a. 1986.

Schildbach, Thomas (2002): US-GAAP, Amerikanische Rechnungslegung und ihrer Grundlagen, 2ème éd., München 2002.

Schildbach, Thomas (1987): Die neue Generalklausel für den Jahresabschluß von Kapitalgesellschaften – zur Interpretation des Paragraphen 264 Abs. 2 HGB, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, Vol. 39 (1987), pp. 1–15.

Schildbach, Thomas (1999): Das private Rechnungslegungsgremium gemäß § 342 HGB und die Zukunft der Rechnungslegung in Deutschland, in: Der Betrieb, Vol. 52 (1999), pp. 645–652.

Schildbach, Thomas (2005): Das System der IAS/IFRS in der EU: Charakter und Probleme, in: Kritisches zu Rechnungslegung und Unternehmensbesteuerung, Festschrift für Theodor Siegel, hrsg. von Dieter Schneider u.a., Berlin 2005, pp. 45–63.

Schlegelberger, *Franz* (1927-1939): Rechtsvergleichendes Handwörterbuch für das Zivil- und das Handelsrecht des In- und Auslands, Berlin 1927-1939.

Schmalenbach, Eugen (1927): Der Kontenrahmen, in: Zeitschrift für Handelswissenschaftliche Forschung, Vol. 22 (1927), pp. 385–422 und pp. 433–475.

Schmalenbach (1962): Dynamische Bilanz, 13ème éd., bearb. von Richard Bauer, Köln/Opladen 1962.

Schmid, Peter/Walter, Wolfgang (1994): Teilgewinnrealisierung bei langfristiger Fertigung in der Handels- und Steuerbilanz, in: Der Betrieb, Vol. 47 (1994), pp. 2353–2359.

Schmidt, Gerold (1995): Die neue Subsidiaritätsprinzipregelung des Art. 72 GG in der deutschen und europäischen Wirtschaftsverfassung, in: Die Öffentliche Verwaltung, Vol. 48 (1995), pp. 657–667.

Schmidt-Versteyl, Michael (2008): Durchsetzung ordnungsgemäßer Rechnungslegung in Deutschland, Berlin 2008.

Schmitz, Roland (2003): Der strafrechtliche Schutz des Kapitalmarkts in Europa, in: Zeitschrift für die gesamte Strafrechtswissenschaft, Vol. 115 (2003), pp. 501–538.

Schneider, Dieter (1983): Rechtsfindung durch Deduktion von Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung aus gesetzlichen Jahresabschlußzwecken?, in: Steuer und Wirtschaft, Vol. 60. (13) (1983), pp. 141–160.

Schneider, Dieter (1997): Betriebswirtschaftslehre, Band 2: Rechnungswesen, München 1997.

Schön, Wolfgang (1997): Entwicklungen und Perspektiven des Handelsbilanzrechts: vom ADHGB zum IASC, in: Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht und Wirtschaftsrecht, Vol. 161 (1997), pp. 133–159.

Schönberger, Christoph (1999): Der Umgang der französischen Verfassungstradition mit Umbruchsituationen, in: Verfassungsrecht und Verfassungspolitik in Umbruchsituationen, hrsg. von Joachim H. Hesse/Gunar F. Schoppert/Katharina Harms, Baden-Baden 1999, pp. 171–176.

Scholtissek, Wolfgang (1986): Erweiterung der Aufgaben und Reform des Berufsstands sowie des Berufsrechts der Commissaires aux Comptes in Frankreich, in: Recht der Internationalen Wirtschaft, Vol. 32 (1986), pp. 204–208.

Schulz, Bettina (2009): „Keine politische Eingriffe in die Rechnungslegung", in: Frankfurter Allgemeine Zeitung vom 16. 04. 2009, p. 14.

Schulze-Osterloh, Joachim (2000): Handels- und Steuerbilanz, in: Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht, Vol. 29 (2000), pp. 594–603.

Schulze-Osterloh, Joachim (2004): Internationalisierung der Rechnungslegung und ihre Auswirkungen auf die Grundprinzipien des deutschen Rechts, in: Der Konzern, Vol. 2 (2004), pp. 173–177.

Schwab, Dieter (1997): Einführung in das Zivilrecht, 13ème éd., Heidelberg 1997.

Schwab, Martin (1999a): Der Standardisierungsvertrag für das DRSC – Eine kritische Würdigung (Teil I), in: Betriebs-Berater, Vol. 54 (1999), pp. 731–738.

Schwab, Martin (1999b): Der Standardisierungsvertrag für das DRSC – Eine kritische Würdigung (Teil II), in: Betriebs-Berater, Vol. 54 (1999), pp. 783-788.

Schwab, Martin (2002): Deutscher Standardisierungsrat (DSR), in: Handwörterbuch der Rechnungslegung und Prüfung , hrsg. von Wolfgang Ballwieser/Adolf G. Coenenberg/Klaus von Wysocki, 3ème éd., Stuttgart 2002, col. 521–528.

Schweda, Holger (2006): Staats- und Verfassungsrecht, 6ème éd., Bad Münstereifel 2006.

Seidler, Lee J. (1967a): International Accounting – The Ultimate Theory Course, in: The Accounting Review, Vol. 42 (1967), pp. 775–781.

Seidler, Lee J. (1967b): The Function of Accounting in Economic Development: Turkey as a Case Study, New York 1967.

Selchert, Friedrich W. (1990): Das Realisationsprinzip – Teilgewinnrealisierung bei langfristiger Auftragsfertigung, in: Der Betrieb, Vol. 43 (1990), pp. 797–805.

Sellhorn, Thorsten/Gornik-Tomaszewski, Sylwia (2006): Implications of the 'IAS Regulation' for Research into the International Differences in Accounting Systems, in: Accounting in Europe, Vol. 3 (2006), pp. 187–217.

Siefken, Sven T. (2007): Expertenkommissionen im politischen Prozess, Wiesbaden 2007.

Siegel, Theodor (1997): Mangelnde Ernsthaftigkeit des Gläubigerschutzes als offene Flanke der deutschen Rechnungslegungsvorschriften, in: Jahresabschluß und Jahresabschlußprüfung: Probleme, Perspektiven, internationale Einflüsse, Festschrift für Jörg Baetge, hrsg. von Thomas R. Fischer/Reinhold Hömberg, Düsseldorf 1997, pp. 117–149.

Siegler, Jan (2002): Erfassung von Erlösen (E-DRS 17), in: Der Betrieb, Vol. 55 (2002), pp. 1513–1517.

Simon, Hermann Veit (1899): Die Bilanzen der Aktiengesellschaften und der Kommanditgesellschaften auf Aktien, 3.éd., Berlin 1899.

Solus, Henry (1938): La réforme du Droit des sociétés par les décrets-lois de 1935 et 1937, Paris 1938.

Sonnenberger, Hans Jürgen (1970): Verkehrssitten im Schuldvertrag, München 1970.

Sonnenberger, Hans Jürgen/Dammann, Reinhard (2008): Französisches Handels- und Wirtschaftsrecht, 3ème éd., Frankfurt am Main 2008.

Soyer, Jean-Claude (1955): L'élément matériel comptable des délits relatives au bilan, in: Le droit pénal spécial des sociétés anonyms, hrsg. von Joseph Hamel, Paris 1955, pp. 215–239.

Spannheimer, Jürgen (2000): Spezifische Problemfelder des gesetzlichen Standardisierungsauftrages an den DSR gemäß § 342 Abs. 1 Nr. 1 HGB, in: Die Wirtschaftsprüfung, Vol. 53 (2000), pp. 997–1007.

Spengel, Christoph (2003): International Accounting Standards und Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union, in: Internationales Steuerrecht, Vol. 12 (2003), pp. 29–36.

Spengel, Christoph (2009): Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – Zukunft der Steuerbilanz, in: Finanz-Rundschau, Vol. 91 (2009), pp. 101-113.

Sprouse, Roberts T./Moonitz, Maurice (1962): A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises, New York 1962.

Standish, Peter (1990): Origins of the Plan Comptable Général: A Study in Cultural Intrusion and Reaction, in: Accounting and Business Research, Vol. 20 (1990), pp. 337–351.

Starck, Christian (1997): Rechtsvergleichung im öffentlichen Recht, in: Juristenzeitung, Vol. 52 (1997), pp. 1021–1076.

Steinbuch, Karl (1975): Systemanalyse – Versuch einer Abgrenzung, Methoden und Beispiele, in: Grundlagen der Wirtschafts- und Sozialkybernetik, hrsg. von Jörg Baetge, Opladen 1975, pp. 51–72.

Stibi, Bernd/Fuchs, Markus (2009): Zur Umsetzung der HGB-Modernisierung durch das BilMoG: Konzeption des HGB – Auslegung und Interpretation der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung unter dem Einfluss der IFRS?, in: Der Betrieb, Vol. 62 (2009), Beilage 5, pp. 9–15.

Stolowy, Hervé/Haller, Axel/Klockhaus, Volker (2001): Accounting for Brands in France and in Germany compared with IAS 38 (intangible assets): An Illustration of the difficulty of international harmonization, in: The International Journal of Accounting, Vol. 36 (2001), pp. 147–167.

Stout, G[eorge] F[redrick] (1890): The Genesis of the Cognition of Physical Reality, in: Mind, Vol. os-XV (1890), pp. 22–45.

Streim, Hannes (1994): Die Generalnorm des § 264 Abs. 2 HGB – Eine kritische Analyse, in: Bilanzrecht und Kapitalmarkt, Festschrift für Adolf Moxter, hrsg. von Wolfgang Ballwieser u.a., Düsseldorf 1994, pp. 392–406.

Streim, Hannes (2000): Die Vermittlung entscheidungsnützlicher Informationen durch Bilanz und GuV – Ein nicht einlösbares Versprechen der internationalen Standardsetter, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, Vol. Vol. 52 (2000), pp. 111–131.

Streinz, Rudolf (2008): Europarecht, 8ème éd., Heidelberg 2008.

Swanson, Guy E. (1973): Frameworks for Comparative Research: Structural Anthropology and the Theory of Action, in: Comparative Methods in Sociology, Essays

in Trends and Applications, hrsg. von Ivan Vallier, Berkeley 1973 (Nachdruck), pp. 141–202.

Ter Vehn, Albert (1929): Die Entwicklung der Bilanzauffassung bis zum ADHGB, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, Vol. 6 (1929), pp. 161-169, pp. 240–253, 329-345, 431–445.

Terré, François (1978): Sources du droit comptable, in: Economie et Comptabilité, Vol. 32 (1978), pp. 3-24.

Teune, Henry (1990): in: Comparative Methodology, Theory and Practice in International Social Research, hrsg. von E. Øyen, London u.a., pp. 38–62.

Thiel, Jochen/Lüdtke-Handjery, Alexander (2005): Bilanzrecht, 5ème éd., Heidelberg 2005.

Tiedchen, Susanne (1991): Der Vermögengegenstand im Handelsbilanzrecht, Köln 1991.

Tilch, Horst (Hrsg.) (1992a): Deutsches Rechts-Lexikon, 2 G-Q, München 1992.

Tilch, Horst (Hrsg.) (1992b): Deutsches Rechts-Lexikon, 3 R-Z, München 1992.

Tipke, Klaus (1986): Auslegung unbestimmter Rechtsbegriffe, in: Handwörterbuch der unbestimmten Rechtsbegriffe im Handelsbilanzrecht des HGB, hrsg. von Ulrich Leffson/Dieter Rückle/Bernhard Großfeld, Köln 1986, pp. 1–11.

Touchelay, Béatrice (2005): A l'origine du plan comptable français des années 1930 aux années 1960, *la volonté de contrôle d'un Etat dirigiste*, in: Comptabilité, Contrôle, Audit, numéro thématique, juillet (2005), pp. 61–88.

Tschentscher, Axel (2007): Dialektische Rechtsvergleichung – Zur Methode der Komparatistik im öffentlichen Recht, in: Juristenzeitung, Vol. 62 (2007), pp. 807–816.

Uhle, Arndt (2008): Kommentierung zu Art. 80 GG, in: Beck'scher Online-Kommentar, hrsg. von Epping, Volker/Hillgruber, Christian, München 2008.

Ulrich, Hans (1975): Der allgemeine Systembegriff, in: Grundlagen der Wirtschafts- und Sozialkybernetik, hrsg. von Jörg Baetge, Opladen 1975, pp. 33–41.

Verba, Sidney (1973): Cross-national Survey Research: The Problem of Credibility, in: Comparative Methods in Sociology, Essays in Trends and Applications, hrsg. von Ivan Vallier, Berkeley 1973 (Nachdruck), pp. 309–356.

Vogt, Stefan (1991): Die Maßgeblichkeit des Handelsbilanzrechts für die Steuerbilanz, Düsseldorf 1991.

Vollmer, Dietrich (1990): Auslegung und „Auslegungsregeln", Berlin 1990.

Wagner, Steffen (2000): Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung in Frankreich, Frankfurt am Main 2000.

Walther, Julien (2006): Die Konkretisierung von Generalklauseln am Beispiel der französischen deliktischen Haftung, in: Die Generalklausel im Europäischen Privatrecht, hrsg. von Christian Baldus/Peter-Christian Müller-Fragg, Kempten 2006, pp. 63–80.

Walton, Peter (2003): European Harmonization, in: International Finance and Accounting Handbook, hrsg, von Frederick D.pp. Choi, New Jersey 2003, Chapter 17.

Walz, Rainer (1998): Der Einfluß der Globalisierung und Europäisierung auf die Auslegung des geltenden Bilanzrechts (Einzelabschluß), in: Rechnungslegung und Steuern international, hrsg. von Wolfgang Ballwieser/Thomas Schildbach, Düsseldorf 1998, pp. 83–104.

Watrin, Christoph (2001): Internationale Rechnungslegung und Regulierungstheorie, Wiesbaden 2001.

Weihrauch, Sebastian (2001): Pauschale Verordnungsermächtigung zur Umsetzung von EG-Recht, in: Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht (NVwZ), Vol. 20 Jg. (2001), pp. 265–270.

Weizsäcker, Richard (1988): Laudatio von Dr. Richard von Weizsäcker, Bundespräsident der Bundesrepublik Deutschland, Verleihung des Internationalen Karlspreises zu Aachen an François Mitterrand, Staatspräsident der Republik Frankreich, und Helmut Kohl, Bundeskanzler der Bundesrepublik Deutschland, am 1. November 1988, Online im Internet: http://www.deutschland-frankreich.diplo.de/Francois-Mitterrand,1408.html, Stand: 19. 11. 2009.

Werner, Jörg R./Zimmermann, Jochen (2009): Internationaler Vergleich von Rechnungslegungssystemen, in: Die Betriebswirtschaft, Vol. 69 (2009), pp. 85–106.

Whorf, Benjamin L. (2006): Language, Thought and Reality, Selected Writings of Benjamin Lee Whorf, hrsg. von John B. Carrol, 28ème éd. (Nachdruck), Cambridge 2006.

Wich, Stefan (2009): Entfernungsverpflichtungen in der kapitalmarktorientierten Rechnungslegung der IFRS, Wiesbaden 2009.

Wieland, Joachim (2004): Kommentierung zu Art. 14 GG, in: Grundgesetz Kommentar, Band I, hrsg. von Horst Dreier, Tübingen 2004.

Wieser, Bernd (2005): Vergleichendes Verfassungsrecht, Wien 2005.

Wilkinson, Theodore L. (1964): Can Accounting be an International Language, in: The Accounting Review, Vol. 39 (1964), pp. 133–139.

Windsor, Francis/Ledouble, Dominique (1977): Existe-t-il un droit comptable? in: Revue Francaise de Comptabilité, Vol. 23 (1977), pp. 575–594.

Wöhe, Günter (1992): Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Bd. I, 2. Hbbd., Der Einfluß der Besteuerung auf das Rechnungswesen des Betriebes, Steuerbilanz – Vermögensaufstellung – Betriebsprüfung, 7ème éd., München 1992.

Wölk, Armin (1992): Die Generalnorm für den Einzelabschluß von Kapitalgesellschaften, Frankfurt am Main 1992.

Wüstemann (1999): Generally Accepted Accounting Principles, Berlin 1999.

Wüstemann, Jens/Kierzek, Sonja (2005): Revenue Recognition unter IFRS Revisited: Conceptual Models, Current Proposals and Practical Consequences, in: Accounting in Europe, Vol. 2 (2005), pp. 69–102.

Wüstemann, Jens/Kierzek, Sonja (2006): True and Fair View Revisited – A Reply to Alexander and Nobes, in: Accounting in Europe, Vol. 3 (2006), pp. 91–116.

Wüstemann, Jens/Kierzek, Sonja (2007): Normative Bilanztheorie und Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung für Mehrkomponentenverträge, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, Vol. 59 (2007), pp. 882–913.

Wüstemann, Jens/Bischof, Jannis/Kierzek, Sonja (2007): International Financial Reporting Standards: Bedeutung und Systembildung der internationalen Rechnungslegung, in: Handwörterbuch des Jahresabschlusses in Einzeldarstellung (HdJ), Rechnungslegung nach HGB und Internationalen Standards, hrsg. Klaus von Wysocki u.a., Köln 2007, Abt. I/3.

Wüstemann, Jens/Kierzek, Sonja (2008): Filling Gaps: Why Consistency of Accounting Standards Matters – Normative Evidence from the U.pp. and Germany as Related to IFRS, Working Paper, European Accounting Association (EAA): Annual Congress, Erasmus University Rotterdam, April 23rd-25th, 2008.

Wüstemann, Jens/Wüstemann, Sonja (2009): Betriebswirtschaftliche Bilanzrechtsforschung und Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung für Werkverträge, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, Vol. 79 (2009), pp. 31–58.

Zeitler, Franz-Christoph (2003): Rechnungslegung und Rechtsstaat, in: Der Betrieb, Vol. 56 (2003), pp. 1529–1534.

Zelditch, Morris (1973): Intelligible Comparisons, in: Comparative Methods in Sociology, Essays in Trends and Applications, hrsg. von Ivan Vallier, Berkeley 1973 (Nachdruck), pp. 267–308.

Zimmermann, Reinhard (1993): Der europäische Charakter des englischen Rechts, in: Zeitschrift für Europäisches Privatrecht, Vol. 1 (1993), pp. 4–51.

Zippelius, Reinhold/Würtenberger, Thomas (2008): Deutsches Staatsrecht, 32ème éd., München 2008.

Zitelmann, E[rnst] (1900): Aufgaben und Bedeutung der Rechtsvergleichung, in: Deutsche Juristen-Zeitung, Vol. 5 (1900), pp. 329–332.

Zschenderlein, Oliver (2007): Buchführung, 4ème éd., Ludwigshafen 2007.

Zülch, Henning/Gebhardt, Ronny/Hoffmann, Sebastian (2009): Politische Ökonomie der Rechnungslegung – Bisherige Forschungsergebnisse und künftige Forschungsperspektiven unter besonderer Berücksichtigung des Lobbyingkonzepts, in: Journal für Betriebswirtschaft, Vol. 59 (2009), pp. 1–29.

Zweigert, Konrad/Kötz, Hein (1996): Einführung in die Rechtsvergleichung, 3ème éd., Tübingen 1996.

Répertoire des sources de droit

UNION EUROPÉENNE

Traités

Version consolidée du Traité sur l'Union européenne et du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, JO UE C 83 du 30.3.2010, pp. 13.

Règlement

Règlement (CE) n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil du 19 juillet 2002 sur l'application des normes comptables internationales, JO L 243 du 11.9.2002, p. 1–4.

Directives

Directive 93/22/CEE du Conseil, du 10 mai 1993, concernant les services d'investissement dans le domaine des valeurs mobilières, JO L 141 du 11.6.1993, p. 27–46.

Directive 2006/46/CE du Parlement européen et du Conseil du 14 juin 2006 modifiant les directives du Conseil 78/660/CEE concernant les comptes annuels de certaines formes de sociétés, 83/349/CEE concernant les comptes consolidés, 86/635/CEE concernant les comptes annuels et les comptes consolidés des banques et autres établissements financiers, et 91/674/CEE concernant les comptes annuels et les comptes consolidés des entreprises d'assurance (Texte présentant de l'intérêt pour l'EEE), JO L 224 du 16.8.2006, p. 1–7

Décisions

Décision du Conseil 1999/468/CE du 28 juin 1999 fixant les modalités de l'exercice des compétences d'exécution conférées à la Commission, JO L 184 du 17.7.1999, p. 23–26

Décision du Conseil 2006/512/CE du 17 juillet 2006 modifiant la décision 1999/468/CE fixant les modalités de l'exercice des compétences d'exécution conférées à la Commission, *JO L 200 du 22.7.2006, p. 11–13*

IAS

FR-IAS 38: Norme comptable internationale 38. Immobilisations incorporelles, sur internet: http://circa.europa.eu/Public/irc/markt/markt_consultations/library?l=/accounting/consolidated_17102008/ifrs_consolidated_8/_FR_1.0_&a=d, actualisé: 04.03. 2009, consulté: 25. 06. 2009.

COM et autres publications

EC (1999): Communication de la Commission - Mise en oeuvre du cadre d'action pour les services financiers: plan d'action, COM (1999) 232.

EC (1995): Communication de la Commission – l'harmonisation de la comptabilité: une nouvelle stratégie au regard de l'harmonisation internationale, COM (1995) 508.

EC (2000): Communication de la Commission au Conseil et au Parlement européen - Stratégie de l'UE en matière d'information financière: la marche à suivre, COM (2000) 359.

EC (2008a): Implementation of the IAS Regulation (1606/2002) in the EU and EAA, sur internet: http://ec.europa.eu/internal_markets/accounting/docs/ias/ias-use-of-options-en.pdf, actualisé: 25. 02. 2008, consulté: 19. 11. 2008.

EC (2008b): Rechnungslegungsstandards: Kommission nimmt Änderungen an, um Folgen der Finanzmarktkrise einzudämmen, Pressemitteilung vom 15. Oktober 2008, sur internet: http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/08/1513&, actualisé: 15. 10. 2008, consulté: 13. 06. 2009.

EC-EFRAG (2006): Working Arrangement between European Commission and EFRAG, sur internet: http://www.efrag.org/images/Efrag/EFRAG-EC%20Working%20Arrangement.pdf, actualisé: 23. 07. 2007, consulté: 12. 06. 2009.

ECOFIN-Council (2000): Regulation of European Securities Markets – Terms of References for the Committee of Wise Men, sur internet: http://ec.europa.eu/internal_market/securities/docs/lamfalussy/wisemen/mandate_en.pdf, actualisé: 17. 07. 2000, consulté: 12. 06. 2009.

ALLEMAGNE

Lois

Aktiengesetz vom 6. September 1965, BGBl. I 1965, pp. 1089, zuletzt geändert durch Gesetz vom 30. Juli 2009, BGBl. I 2009, pp. 2509.

Gesetz zur Durchführung der Vierten, Siebenten und Achten Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts (Bilanzrichtlinien-Gesetz) vom 19. Dezember 1985, BGBl. I 1985, pp. 2355.

Einführungsgesetz zum Bürgerlichen Gesetzbuche i.d.F. der Bekanntmachung vom 21. September 1994, BGBl. I 1994, pp. 2494, zuletzt geändert durch Gesetz vom 11. August 2009, BGBl. I 2009, pp. 2713.

Einführungsgesetz zur Zivilprozessordnung vom 30. Januar 1877, RGBl. 1877, pp. 244.

Einkommensteuergesetz i.d.F. der Bekanntmachung vom 19. Oktober 2002, BGBl. I 2002, pp. 4210, zuletzt geändert durch Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG 2009-05-12/2) vom 12. Mai 2009, BGBl. 2009, pp. 1569 (zitiert als EStG a.F.).

Einkommensteuergesetz i.d.F. der Bekanntmachung vom 19. Oktober 2002, BGBl. I 2002, pp. 4210, zuletzt geändert durch Gesetz vom 10. August 2009, BGBl. I 2009, pp. 2702.

Gesetz über den Wertpapierhandel (Wertpapierhandelsgesetz) i.d.F. der Bekanntmachung vom 9. September 1998, BGBl. I 1998, pp. 2708, zuletzt geändert durch Gesetz vom 31. Juli 2009, BGBl. I 2009, pp. 2512.

Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG) vom 27. April 1998, BGBl. I 1998, pp. 786.

Gesetz zur Einführung internationaler Rechnungslegungsstandards und zur Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilReG) vom 4. Dezember 2004, BGBl. II 2004, pp. 3166.

Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG) vom 25. Mai 2009, BGBl. I 2009, pp. 1102.

Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland vom 23. Mai 1949, BGBl. 1949, pp. 1, zuletzt geändert durch Gesetz vom 29. Juli 2009, BGBl. I 2009, pp. 2248.

Handelsgesetzbuch vom 10. Mai 1897, RGBl. 1897, pp. 219, zuletzt geändert durch Gesetz vom 17. Dezember 2008, BGBl. I 2008, pp. 2586 (zitiert als HGB a.F.).

Handelsgesetzbuch vom 10. Mai 1897, RGBl. 1897, pp. 219, zuletzt geändert durch Gesetz vom 23. Oktober 2008, BGBl. 2008 I, pp. 2026 und durch Gesetz vom 31. Juli 2009, BGBl. 2009 I, pp. 2512.

Ordonnances

Verordnung über die Rechnungslegung der Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute vom 11. Dezember 1998, BGBl. I 1998, pp. 3658, zuletzt geändert durch Gesetz vom 22. Mai 2005, BGBl. I 2005, pp. 1373.

Verordnung über die Rechnungslegung von Pensionsfonds vom25. Februar 2003, BGBl. I 2003, pp. 246, zuletzt geändert durch Gesetz vom 4. Dezember 2004, BGBl. I 2004, pp. 3166.

Verordnung über die Rechnungslegung von Versicherungsunternehmen vom 8. November 1994, BGBl. I 1994, pp. 3378, zuletzt geändert durch Gesetz vom 23. November 2007, BGBl. I 2007, pp. 2631.

Drucksachen

Denkschrift zu dem Entwurf eines Handelsgesetzbuches und eines Einführungsgesetzes, in: Stenographische Berichte über die Verhandlungen des Reichstages, 9. Legislaturperiode, IV. Session 1895/97, 6. Anlageband, pp. 3141–3298.

BR-Drucks. 326/04 vom 30. April 2004, Gesetzesentwurf der Bundesregierung, Entwurf eines Gesetzes zur Einführung internationaler Rechnungslegungsstandards und zur Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung (Bilanzrechtsreformgesetz – BilReG).

BR-Drucks. 270/09 vom 27. März 2009, Gesetzesbeschluss des Deutschen Bundestags, Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG), einschließlich Berichtigung zur BR-Drucks. 270/09 vom 2. April 2009.

BT-Drucks. 9/1878 vom 27. Juli 1982, Gesetzesentwurf der Bundesregierung, Entwurf eines Gesetzes zur Durchführung der Vierten Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts (Bilanzrichtlinie-Gesetz).

BT-Drucks. 10/317 vom 26. August 1983, Gesetzesentwurf der Bundesregierung, Entwurf eines Gesetzes zur Durchführung der Vierten Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts (Bilanzrichtlinie-Gesetz).

BT-Drucks. 13/9909 vom 12. Februar 1998, Beschlußempfehlung und Bericht des Rechtsausschusses (6. Ausschuß) zur BT-Drucks. 13/7141 (KapAEG).

BT-Drucks. 13/10038 vom 4. März 1998, Beschlußempfehlung und Bericht des Rechtsausschusses (6. Ausschuß) zur BT-Drucks. 13/9712 (KonTraG), BT-Drucks. 13/367, BT-Drucks. 13/9716, BT-Drucks. 13/7737.

BT-Drucks. 15/3419 vom 24. Juni 2004, Gesetzesentwurf der Bundesregierung, Entwurf eines Gesetzes zur Einführung internationaler Rechnungslegungsstandards und zur Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung (Bilanzrechtsreformgesetz – BilReG).

BT-Drucks. 16/10067 vom 30. Juli 2008, Gesetzesentwurf der Bundesregierung, Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG).

BT-Drucks. 16/10726 vom 30. Oktober 2008, Antwort der Bundesregierung zur BT-Drucks. 16/10633.

BT-Drucks. 16/12407 vom 24. März 2009, Beschlussempfehlung und Bericht des Rechtsausschusses zu dem Gesetzesentwurf der Bundesregierung – Drucksache 16/10067 – Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG).

Publications du DRSC et autres publications

Deutsche Rechnungslegungs Standards, hrsg. vom Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V., Stuttgart: Loseblatt (Stand: März 2009).

DRSC (2006): DRSC Quartalsbericht für das 4. Quartal 2006, Online im Internet: http://www.standardsetter.de/drsc/docs/press_releases/drsc_qb_q4_2006.pdf, Stand: 03. 01. 2007, Abruf: 12. 06. 2009.

DRSC (2008a): Satzung des Vereins "DRSC – Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee", Online im Internet: http://www.standardsetter.de/drsc/docs/verein/080414_Satzung.pdf, Stand: 14. 04 2008, Abruf: 15. 09. 2009.

DRSC (2008b): Stellungnahme zur EU Kommissionsverordnung zur Änderung von IAS 39, Geplanter „Carve-out“ hinsichtlich der Umklassifizierung von Finanzinstrumenten, Online im Internet: http://www.standardsetter.de/drsc/docs/press_releases/081013_SN_EU-Carve-out.pdf, Stand: 13. 10. 2008, Abruf: 13. 06. 2009.

RefEBilMoG: Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierungs des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG), Online im Internet: http://www.standardsetter.de/drsc/docs/press_releases/071108-RefEBilMoG.pdf, Stand: 8. 12. 2007, Abruf: 16. 09. 2009.

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Lois

Constitution, version du 4 octobre 1958, JO du 5 octobre 1958, pp. 9151, révisée par la Loi n°2008-724 du 23 juillet 2008, JO du 24 juillet 2008, pp. 11890.

Code civil, version du 1 juin 2009, révisé par le décret n°2009-606 du 29 mai 2009, JO du 31 mai 2009, pp. 9006.

Code de Commerce, version du 6 septembre 2009, révisé par arrêté du 31 août 2009, JO du 5 septembre 2009, pp. 14703.

Code Général des Impôts, version du 6 septembre 2009, révisé par le décret n°2009-1047 du 27 août 2009, JO du 29 août 2009, pp. 14292.

Loi n°59-1472 du 28 décembre 1959 institue un impôt annuel unique sur les revenus des personnes physiques, JO du 29 décembre 1959, pp. 12460.

Loi n°66-537 du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales, JO du 26 juillet 1966, pp. 6402.

Loi n°66-455 du 2 juillet 1966 relative aux entreprises pratiquant le crédit-bail, JO du 3 juillet 1966, pp. 5652.

Loi n°67-563 du 13 juillet 1967 sur le règlement judiciaire, la liquidation des biens, la faillite personnelle et les banqueroutes, JORF du 14 juillet 1967, pp. 7059.

Loi n°83-353 du 30 août 1983 relative à la mise en harmonie des obligations comptables des commerçants et de certaines sociétés avec la IV^{eme} directive adoptée par le Conseil des communautés européennes le 25 juillet 1978, JO du 3 mai 1983, pp. 1335.

Loi n°85-11 du 3 janvier 1985 relative aux comptes consolidés de certaines sociétés commerciales et enterprises publiques, JO du 4 janvier 1985, pp. 101.

Loi n°98-261 du 6 avril 1998 portant réforme de la réglementation comptable et adaptation du régime de la publicité foncière, JORF du 7 avril 1998, pp. 5384.

Loi n°2008-724 du 23 juillet 2008 de modernisation des Institutions des la V^e^ République, JO du 24 juillet 2008, pp. 11890.

Décrets

Décret n°46-619 du 4 avril 1946 institution d'une Commission de normalisation des comptabilités, JORF du 7 avril 1946, pp. 2925.

Décret n°67-236 du 23 mars 1967 sur les sociétés commerciales, JO du 24 mars 1967, pp. 2843.

Décret n 83-1020 du 29 novembre 1983 pris pour application de la loi 83-353 du 30 avril 1983, relatif aux obligations comptables des commerçants et de certaines sociétés, JO du 1er décembre 1983, pp. 3461.

Décret n°86-221 du 17 février 1986 pris pour application de la loi 8511 du 3 janvier 1985 relative aux comptes consolidés de certaines sociétés commerciales et entreprises publiques et portant dispositions diverses relatives à l'établissement des comptes annuels, JO du 19 février 1986, pp. 2729.

Décret n°96-749 du 26 août 1996 relatif au Conseil national de la comptabilité, JORF du 27 aôut 1996, pp. 12840.

Décret n°2007-629 du 27 avril 2007 relatif au Conseil national de la comptabilité, JORF du 29 avril 2007, pp. 7635.

Ordonnances

Ordonnance n°67-837 du 28 septembre 1967 relative aux operations de crédit-bail et aux sociétés immobilières pour le commerce et l'industrie (SICOMI), JO du 29 septembre 1967, pp. 9595.

Ordonnance n°2004-1382 du 20 décembre 2004 portant adaptation de dispositions législatives relatives à la comptabilité des entreprises aux dispositions communautaires dans le domaine de la réglementation comptable, JO du 22 décembre 2004, pp. 21773.

Ordonnance n°2009-79 du 22 janvier 2009 créant l'Autorité des normes comptables, JORF du 23 janvier 2009, pp. 1428.

Arrêtés

Arrêté du 21 mars 1947 Conseil national de la comptabilité, JORF du 22 mars 1947, pp. 2712.

Arrêté du 11 mai 1957, approbation du Plan comptable général révisé, JORF du 22 mai 1957, pp. 5135.

Règlements

PCG (1999): Règlement du Comité de la réglementation comptable n°99-03 du 29 avril 1999, relatif à la réécriture du plan comptable général.

PCG (2007): Règlement du Comité de la réglementation comptable n°99-03 du 29 avril 1999, relatif à la réécriture du plan comptable général, modifié par les règlements n°99-08 et 99-09 du 24 novembre 1999, n°2000-06 du 7 décembre, 2000, n°2002-10 du 12 décembre 2002, n°2003-01 et 2003-04 du 2 octobre 2003, n°2003-05 du 20 novembre 2003, n°2003-07 du 12 décembre 2003, n°2004-01 du 4 mai 2004, n°2004-06, n°2004-07, n°2004-08, n°2004-13, n°2004-15 du 23 novembre 2004, n°2005-09 du 3 novembre 2005, n°2007-02 et n°2007-03 du 14 décembre 2007.

CRC (99-08): Règlement du Comité de la réglementation comptable n°99-08 du 24 novembre 1999, modifiant les dispositions du plan comptable general relatives au traitement comptable des contrats à long terme.

CRC (99-09): Règlement du Comité de la réglementation comptable n°99-09 du 24 novembre 1999, modifiant les dispositions du plan comptable general relatives à la mise en oeuvre des changements de methodes comptables.

CRC (2000-06): Règlement CRC n°2000-06 du 7 décembre 2006 relatif aux passifs.

CRC (2002-10): Règlement du CRC n°2002-10 du 27 Juin 2002 relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs révisé par le Règlement CRC n°2005-09 du 3 novembre 2005.

CRC (2004-06): Règlement CRC n°2004-06 du 23 novembre 2004 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs.

Autres publications

Comité de réflexion (2007): Rapport du Comité de réflexion et de proposition sur la modernisation et le rééquilibrage des institutions de la V^e^ République du 29 octobre 2007, sur internet: http://www.comite-constitutionnel.fr/le_rapport/index.php, actualisé: 30. 10. 2007, consulté: 12. 04. 2009.

CNC (1999): Rapport d'activité 1999 du Conseil National de la Comptabilité, sur internet: http://www.minefi-gouv-fr/directions_services/CNCompta/rapports_activite.htm, actualisé: 20. 09. 2007, consulté: 20. 09. 2007.

CNC (2005a): Rapport d'étape du Group IAS/Droit, sur internet: http://www.minefi.gouv.fr/directions_services/CNCompta/rapports_etudes/index.php, actualisé: 20. 10. 2005, consulté: 21. 11. 2008.

CNC (2005b): Rapport d'étape du Group IAS/Fiscalité, sur internet: http://www.minefi.gouv.fr/directions_services/CNCompta/rapports_etudes/index.php, actualisé: 20. 10. 2005, consulté: 21. 11. 2008.

CNC (2005c): Rapport d'étape présenté à l'assemblée plénière du 24 mars 2005, sur internet: http://www.minefi.gouv.fr/directions_services/CNCompta/rapports_etudes/ias_fiscalite.php, actualisé: 24. 03. 2005, consulté: 07. 06. 2007.

CNC (2007): Proposition de réforme du dispositif français de normalisation comptable, pp. 4, sur internet: http://www.minefi.gouv.fr/presse/communiques/c070502_cnc_rapport_lepetit.pdf, actualisé: 02. 05. 2007, consulté: 23. 05. 2009.

CNC (2008): Collège du Conseil national de la comptabilité, sur internet: http://www.comptes-publics.gouv.fr/directions_services/CNCompta/college_details.pdf, actualisé: 09. 06. 2008, consulté: 20. 05. 2009.

CNC (2009): Instances de l'Autorité des normes comptables, sur internet: http://www.comptes-publics.gouv.fr/directions_services/CNCompta/instances.pdf, actualisé: 14. 05. 2009; consulté: 20. 05. 2009.

PUBLICATIONS DES INSTANCES INTERNATIONALES

IASB (2008): Exposure Draft of an Improved Conceptual Framework for Financial Accounting, sur internet: http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/464C50D6-00FD-4BE7-A6FF-1BEAD353CD97/0/conceptual_framework_exposure_draft.pdf,
actualisé: Mai 2008, consulté: 01. 07. 2009.

SEC (2007a): Concept Release on Allowing U.pp. Issuers to Prepare Financial Statements in Accordance with International Financial Reporting Standards (Corrected), sur internet: http://www.sec.gov/rules/concept/2007/33-8831.pdf, actualisé: 07. 08. 2007, consulté: 11. 06. 2009.

SEC (2007b): Acceptance from Foreign Private Issuers of Financial Statements Prepared in Accordance with International Financial Reporting Standards without Reconciliation to U.pp. GAAP, sur internet: http://www.sec.gov/rules/final/2007/33-8879.pdf, actualisé: 21. 12. 2007, consulté: 11. 06. 2009.

Jurisprudence

JURISPRUDENCE EUROPÉENNE

Tribunal	Date	Référence	Source
EuGH	15. 05. 2003	Rs. C-266/01	IPRax 2003, pp. 528

JURISPRUDENCE ALLEMANDE

Jurisprudence constitutionnelle et administrative

Tribunal	Date	Référence	Source
BverfG	15. 12. 1965	1 BvR 513/65	BVerfGE, 19. Bd., pp. 342
	28. 10. 1975	2 BvR 883/73	BVerfGE, 40. Bd., pp. 237
	08. 08. 1978	2 BvL 8/77	BVerfGE, 49. Bd., pp. 89
	01. 03. 1979	1 R 532/77	BVerfGE, 50. Bd., pp. 290
	05. 11. 1980	1 BvR 290/78	BverfGE, 55. Bd., pp. 159
	20. 10. 1981	1 BvR 640/80	BVerfGE, 58. Bd., pp. 257
	27. 01. 1983	1 BvR 1008/79	BVerfGE, 63. Bd., pp. 88
	19. 10. 1983	2 BvR 485	BVerfGE, 65. Bd., pp. 196
	25. 01. 1984	1 BvR 272/81	BVerfGE, 66. Bd., pp. 116
	31. 10. 1984	1 BvR 35/82	BVerfGE, 68. Bd., pp. 193
	08. 03. 1988	1 BvR 1092/84	BVerfGE, 78 Bd., pp. 58
	06. 06. 1989	1 BvR 921/85	BverfGE, 80. Bd., pp. 137
	22. 05. 1990	2 BvF 1/88	BVerfGE, 81. Bd., pp. 310
	09. 01. 1991	1 BvR 929/89	BVerfGE, 83. Bd., pp. 201
	25. 05. 1993	1 BvR 345/83	BVerfGE, 88. Bd., pp. 366
	10. 04. 1997	2 BvL 45/92	BVerfGE, 96. Bd., pp. 10
	14. 07. 1998	1 BvR 1640/97	BVerfGE, 98. Bd., pp. 218
	14. 07. 1999	1 BvR 995/95	BverfGE, 101 Bd., pp. 54
	23. 11. 1999	1 BvF 1/94	BverfGE, 101. Bd., pp. 239
	19. 07. 2000	1 BvR 539/96	BVerfGE, 102. Bd., pp. 197
	20. 03. 2001	1 BvR 491/96	BVerfGE, 103. Bd., pp. 172
	16. 02. 2000	1 BvR 242/91	BVerfGE, 102. Bd., pp. 1
	14. 01. 2004	2 BvR 564/95	BVerfGE, 110. Bd., pp. 1
	07. 12. 2004	1 BvR 1804/03	BverfGE, 112. Bd., pp. 93
	12. 04. 2005	2 BvR 1027/02	BVerfGE, 113. Bd., pp. 29
	07. 07. 1971	1 BvR 765/66	BVerfGE, 31. Bd., pp. 229

	20. 07. 1954	1 BvR 459	BVerfGE, 4. Bd., pp. 7
	15. 12. 1983	1 BvR 209	BVerfGE, 65. Bd., pp. 1
	14. 021989	1 BvR 308/88	BVerfGE, 79. Bd., pp. 292
	06. 02. 2001	1 BvR 12/92	BVerfGE, 103. Bd., pp. 89
	26. 07. 2005	1 BvR 782/94	BVerfGE, 114. Bd., pp. 1
	12. 05. 2009	2 BvL 1/00	BGBl I 2009, pp. 1569
BverwG	22. 04. 1994	8 C 29.92	BVerwGE, 95. Bd., pp. 341

Jurisprudence fiscale

Tribunal	Date	Référence	Source
BFH	25. 03. 1954	IV D 1/53 S	BStBl. III 1954, pp. 195
	07. 05. 1965	VI 128/64	EFG, 13 (1965), pp. 487
	31. 05. 1967	I 208/63	BStBl. III 1967, pp. 607
	26. 02. 1975	I R 72/73	BStBl II 1976, pp. 13
	05. 05. 1976	I R 121/74	BStBl. II 1976, pp. 541
	23. 06. 1997	GrS 2/93	BStBl. II 1997, pp. 735
	09. 09. 1998	I R 6/96	BStBl. II1999, pp. 129

Jurisprudence civile et pénale

Tribunal	Date	Référence	Source
RG	10. 01. 1925	I 106/24	RGZ, 110 Bd., pp. 47
BGH	27. 02. 1961	II ZR 292/59	BGHZ, 34. Bd., pp. 324
LG Bonn	15. 05. 2001	11 O 181/00	AG, 46. Bd., pp. 484

JURISPRUDENCE FRANÇAISE

Jurisprudence constitutionnelle et administrative

Tribunal	Date	Référence	Source
CC	27. 11. 1959	Nr. 59-1 FNR	RCC 1958/59, pp. 71
	04. 12. 1962	Nr. 62-20 L	RCC 1962, pp. 34
	12. 01. 1977	Nr. 76-75 DC	JO, 13. 01. 1976, pp. 344
	16. 01. 1982	Nr. 81-132 DC	JO, 17. 01. 1982, pp. 299
	27. 07. 1994	Nr. 94-343/344	JO, 29. 07. 1994, pp. 11024
	16. 07. 1971	Nr. 71-44 DC	JO, 18. 07. 1971, pp. 7114