

Les enjeux d'un cadre conceptuel comptable

1^{re} partie : les enjeux explicites

Depuis la publication en 1978 par le Financial Accounting Standards Board (FASB), le normalisateur américain de comptabilité privée, du premier des sept *Concept Statements* composant son cadre conceptuel¹, de nombreux autres projets similaires ont été engagés à travers le monde, aussi bien dans le secteur privé que dans le secteur public². Les normalisateurs internationaux ne dérogent pas à ce phénomène : l'IASB a diffusé son propre cadre conceptuel en avril 1989, adopté par l'IASB en avril 2001 et actuellement en cours de rénovation, en collaboration avec le FASB. De même, l'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), le normalisateur international de comptabilité publique, élabore actuellement son propre cadre conceptuel comptable.

Cet intérêt persistant pour les cadres conceptuels comptables conduit à s'interroger sur les enjeux que revêt le recours à ce type de document, tant pour les normalisateurs qui les élaborent que pour leurs utilisateurs. Ces derniers s'entendent aussi bien des producteurs et contrôleurs de l'information financière, que des normalisateurs nationaux confrontés au développement d'un cadre conceptuel international, des analystes financiers ou encore des universitaires. Tous ces acteurs sont concernés par les dispositions d'un cadre conceptuel comptable car ce document comprend, en accord avec la définition proposée par Colasse (2009, p. 105), l'ensemble des réponses explicites qu'un normalisateur donne aux grandes questions fondamentales auxquelles se trouve confrontée la pratique comptable.

Résumé de l'article

A partir d'une synthèse de la littérature académique et professionnelle, cet article expose les enjeux explicites que revêt le recours à un cadre conceptuel comptable pour le normalisateur qui l'élabore ainsi que pour ses utilisateurs. Il constitue ainsi la première partie d'une réflexion en deux parties, la deuxième abordant les enjeux implicites, dont l'émergence est liée aux critiques adressées aux enjeux explicites suite à leur remise en cause progressive dans la pratique.

Les enjeux d'un cadre conceptuel comptable sont ceux qui sont explicitement exprimés par les normalisateurs en charge de leur élaboration, mais aussi les enjeux implicites mis en évidence par les professionnels et les universitaires dans le cadre d'analyses théoriques ou suite à l'observation de la pratique. C'est sur cette dichotomie que s'appuie cette réflexion, fondée sur une synthèse de la littérature académique et professionnelle, et constituée de deux parties : dans une première partie, les enjeux explicites sont présentés, en distinguant les enjeux pour les utilisateurs des états financiers d'une part, et pour le normalisateur à l'origine de son développement d'autre part. La seconde partie dresse un panorama des enjeux implicites que recouvre le recours à un cadre conceptuel comptable, en conservant le même découpage.

1. Si le développement d'un cadre conceptuel par FASB est la première formalisation de ce type de document, Zeff (1999) rappelle que les premières réflexions en la matière ont été engagées dès les années 1940, même si le terme de cadre conceptuel n'était pas encore utilisé. Selon Chambers (1996, p. 124), la première utilisation du terme "cadre conceptuel" aurait été faite par R.K. Storey, en 1964, dans l'ouvrage "The Search for Accounting Principles", AICPA.

2. Pour une présentation du développement des cadres conceptuels comptables dans le secteur privé, voir notamment Peasnell, 1982 ; Hines, 1989 ; Zeff, 1999. Pour le secteur public, voir Jones, 1992.



Par Sébastien ROCHER,
Professeur des Universités en
Sciences de Gestion,
Université d'Angers, GRANEM
sebastien.rocher@univ-angers.fr

L'objectif de ce diptyque est double. D'une part, cette réflexion s'insère dans la continuité de travaux antérieurs similaires (voir notamment Dopuch et Sunder, 1980 ; Gore, 1992 ; Stauton, 1994 ; Deegan et Unerman, 2006 ; Colasse, 2009), qu'elle complète et actualise. D'autre part, la finalité est de proposer aux praticiens et aux enseignants-chercheurs un cadre d'analyse permettant à fois de mieux comprendre les enjeux attachés à l'élaboration et l'utilisation d'un cadre conceptuel comptable international ou national, et de cerner les débats et les avancées de la littérature en la matière.

Cette première partie expose tout d'abord les enjeux explicites attachés à l'élaboration d'un cadre conceptuel comptable pour ses utilisateurs puis pour le normalisateur qui l'élabore. Cependant, de nombreux auteurs ont remis en cause la pertinence de ces enjeux au regard de leur difficile vérification en pratique. Les principales critiques sont présentées dans un second temps.

1. Des enjeux pour les utilisateurs et le normalisateur

Un cadre conceptuel recouvre simultanément des enjeux pour la multitude d'utilisateurs de l'information financière (1.1) ainsi que pour le normalisateur qui l'élabore (1.2).

1.1 Des enjeux explicites pour les utilisateurs de l'information financière

En accord avec Colasse (1991, p. 7), il est possible de distinguer trois fonctions

principales d'un cadre conceptuel pour ses utilisateurs :

- une fonction explicative car le cadre conceptuel constitue un guide d'explication et d'interprétation des choix comptables et des états financiers pour les utilisateurs des comptes ;
- une fonction heuristique car, face à des problèmes nouveaux pour lesquels aucune norme n'existe, le cadre conceptuel constitue une aide pour les producteurs des états financiers en les orientant vers une solution provisoire acceptable dans l'attente d'une norme ;
- une fonction pédagogique car il contribue à améliorer la compréhension par les professionnels (actuels et futurs) de la comptabilité, de sa construction et du contenu des états financiers.

Une quatrième fonction est également identifiée par le FASB (1978), à savoir améliorer la communication entre le normalisateur et les parties prenantes au processus de normalisation³.

Cette recherche d'une meilleure communication est également l'objectif de normalisateurs nationaux qui se dotent d'un cadre conceptuel. Ainsi, l'Accounting Standards Board of Japan (ASBJ), le normalisateur comptable japonais, a diffusé en décembre 2006 un document de discussion (*Discussion Paper*) posant les bases de son futur cadre conceptuel, avec comme objectif affiché de faciliter la discussion en matière de normalisation⁴.

En outre, s'appuyant sur le contenu du cadre comptable conceptuel du FASB, Mozes (1992, p. 93) met en évidence que ce document offre aux universitaires un cadre méthodologique permettant de développer la recherche comptable normative. La finalité doit être la proposition et/ou l'évaluation de règles comptables. Cela doit également conduire *in fine* à une meilleure communication entre le normalisateur et les universitaires, en permettant à ces derniers d'être force de proposition ou, au contraire, de développer des approches critiques, à partir d'une approche scientifique (Mozès, 1992, p. 96).

En marge des objectifs d'un cadre conceptuel les utilisateurs de l'information financière, des enjeux sont également explicitement identifiés pour le normalisateur qui élabore le cadre conceptuel.

1.2 Des enjeux explicites pour le normalisateur qui élabore le cadre conceptuel

Pour un normalisateur comptable, l'une des raisons premières de se doter d'un cadre conceptuel est le développement de concepts permettant l'élaboration de normes pertinentes et cohérentes.

Tableau 1 : Synthèse des enjeux explicites que revêt un cadre conceptuel comptable

		Catégories d'acteurs	
		Normalisateur qui élabore le cadre conceptuel	Utilisateurs du cadre conceptuel
Nature des enjeux	Explicites	• Cohérence entre les membres du normalisateur • Cohérence du référentiel normatif • Cadre de décision du normalisateur • Moyen d'améliorer la communication interne et externe • Source d'efficacité du processus de normalisation	• Rôle explicatif pour les utilisateurs des comptes • Fonction heuristique pour les producteurs des comptes • Objectif pédagogique / éducatif pour les professionnels actuels et futurs • Cadre méthodologique pour les universitaires • Communication avec le normalisateur pour l'ensemble des acteurs externes
	Implicites		

Cet objectif de cohérence s'appuie, d'une part, sur la cohérence temporelle du processus de normalisation et, d'autre part, sur la cohérence intrinsèque du référentiel normatif. Concernant ce premier point, l'existence d'un cadre conceptuel sur lequel les membres d'un normalisateur peuvent s'appuyer, permet d'éviter que le processus de normalisation ne se transforme en une discussion continuelle sur l'acceptation des concepts utilisés, notamment suite à la nomination de nouveaux membres au sein du normalisateur. Un cadre conceptuel, en faisant autorité pour les membres du normalisateur, permet donc d'assurer une cohérence temporelle dans le processus de normalisation. Suite à sa nomination au sein du FASB survenue après la publication du Concept Statement N° 5, Wyatt (1987, p. 46, cité par Zeff, 1999, p. 124), illustre ce phénomène : il observe ainsi que les membres du normalisateur américain se réfèrent constamment au cadre conceptuel lors des débats, plus particulièrement aux caractéristiques qualitatives de l'information financière et à la définition des éléments des états financiers.

Concernant l'amélioration de la cohérence du référentiel normatif suite à l'élaboration d'un cadre conceptuel comptable, selon Sprouse (alors vice-président du FASB, cité par Burton, 1978, p. 58), le développement d'un cadre conceptuel doit permettre plus de discipline dans les jugements du normalisateur et, ce faisant, doit l'aider

à atteindre une plus grande cohérence des normes. Un cadre conceptuel se révèle donc être un moyen de réduire la diversité des choix possibles. Ainsi, en accord avec Gélard (2010, p. 36), « cet outil est à la fois une aide qui oriente les décisions et une contrainte qui conduit à éliminer des solutions comptables peut-être attrayantes mais non conformes au cadre ». Conséquence directe de ce phénomène, le recours à un cadre conceptuel participe à l'amélioration de l'efficacité du processus de normalisation. Toutefois, ce dernier point reste théorique du fait de l'absence d'études approfondies confirmant ou infirmant cet argument.

Le tableau 1 résume l'ensemble des enjeux explicites attachés à un cadre conceptuel comptable et mis en avant dans la pratique et dans la littérature professionnelle et académique.

Cependant, les objectifs explicites d'un cadre conceptuel, tant pour les utilisateurs des états financiers que pour le normalisateur qui l'élabore, ont progressivement été remis en cause.

Abstract

Based on a review of the academic and professional literature, this article describes the explicit reasons for resorting to an accounting conceptual framework, both for the standard setter that creates it and for its users. This article is the first part of a two-part reflection. The second part will present the implicit reasons, identified after a number of criticisms are directed at the explicit reasons, as they are progressively challenged in practice.

3. FASB, *Statements of Financial Accounting Concepts* N° 2, §12.

4. Accounting Standards Board of Japan, *Conceptual Framework of Financial Accounting, Discussion Paper, December 2006*, p. 2.

RECHERCHE COMPTABLE**2. Des enjeux controversés**

La confrontation des objectifs recherchés avec le développement d'un cadre conceptuel et la réalité ont donné lieu à de nombreuses critiques. Si Koeppen (1988) et DePree (1989), après avoir analysé le contenu et la structure logique du cadre conceptuel du FASB, concluent que ce dernier est suffisamment complet pour être utilisé lorsque des choix comptables doivent être faits, de nombreuses études mettent en évidence l'inefficacité de ce type de document à apporter des réponses à certaines controverses comptables. Ainsi, Joyce et al. (1982) critiquent le cadre conceptuel du FASB et montrent qu'il est inadéquat au regard du caractère peu opérationnel de certaines des caractéristiques qualitatives de l'information financière qu'il comprend. De même, l'*American Accounting Association's Financial Accounting Standards Committee* (2007) avance que le cadre conceptuel du FASB est trop abstrait pour être utile dans le processus de normalisation. En outre, à partir de l'analyse de controverses comptables au Royaume-Uni, Gore (1995) conclut que les cadres conceptuels tels que celui du FASB et ceux conçus sur le même modèle, ne permettent pas d'apporter une réponse définitive pour l'ensemble d'entre elles. Il avance ainsi qu'un cadre conceptuel se révèle notamment inopérant par manque d'une prise de position claire ou parce que certains sujets ne sont pas couverts par le cadre conceptuel (Gore, 1995, p. 170). Quant à Mozes (1998), il montre que face à différentes méthodes de comptabilisation des options d'achat d'actions réservées aux salariés, le cadre conceptuel du FASB ne permet pas à ce dernier de justifier son choix de privilégier une méthode plutôt qu'une autre, toutes étant cohérentes avec les dispositions du cadre conceptuel. Ces auteurs remettent donc en cause l'efficacité de la fonction heuristique d'un cadre conceptuel comptable.

De nombreux auteurs ont également mis en lumière l'absence de cohérence entre les normes et le cadre conceptuel auquel elles se rattachent. Deegan et Unerman (2006) illustrent ce phénomène dans le cas du Royaume-Uni qui s'est engagé en 1991 dans le développement d'un cadre conceptuel, bien que les premières recommandations relatives à la pratique comptable, puis les premières normes comptables, datent des années 1940. Selon ces auteurs, lorsqu'en 1999 le cadre conceptuel du Royaume-Uni (*The Statement of Principles*) fut diffusé par l'Accounting Standards Board (ASB), de nombreuses normes comptables existaient déjà et le cadre conceptuel n'a fait que mettre en lumière les incohérences entre les normes, et l'absence d'une vision uni-

fiée sur certains points de l'établissement des états financiers. De manière similaire, Loftus (2003) et Booth (2003) soulignent, dans le cas de l'Australie, les incohérences entre les normes et le cadre conceptuel.

Un cadre conceptuel comptable peut-il réellement atteindre les objectifs de cohérence affichés ? Cela serait possible si les normes comptables étaient strictement définies en fonction des concepts précédemment déterminés. Mais l'élaboration de normes comptables n'est pas un processus déductif mais plutôt le résultat d'un consensus obtenu à la suite de conflits politiques entraînant des incohérences et, par conséquence, la recherche continue de cohérence. De plus, l'objectif d'élaborer un document stabilisé, qui serait en cohérence avec un référentiel normatif en constante évolution et répondant aux problèmes d'une pratique comptable en perpétuel mouvement et aux frontières constamment redéfinies, semble illusoire. Le projet de formalisation d'un cadre conceptuel par le FASB à la fin des années 1980, tout comme les multiples expériences similaires qui l'ont suivies, mettent en évidence que l'élaboration d'un cadre conceptuel comptable est un processus continu et sans fin. Ainsi, s'il est encore trop tôt pour savoir si les normalisateurs comptables, dans leurs tentatives de définir un cadre conceptuel, sont les Sisyphe des temps modernes, il n'en reste pas moins que les différentes expériences menées témoignent du fait qu'un cadre conceptuel comptable est au mieux provisoirement définitif, au pire définitivement provisoire.

Conclusion

Cet article propose une synthèse des enjeux premiers que revêt l'élaboration et l'utilisation d'un cadre conceptuel comptable. Toutefois, un grand nombre de ces enjeux théoriques sont remis en cause dans la pratique. Dès lors, s'appuyant sur ce constat, de nombreux auteurs avancent que les raisons du succès des cadres conceptuels sont à chercher dans les enjeux implicites qu'ils recouvrent pour les normalisateurs qui les élaborent. Ainsi, pour Hines (1989, p. 85), appréhender le développement d'un cadre conceptuel comme une source de légitimité, de pouvoir et d'autorité pour un normalisateur explique pourquoi des projets de cadres conceptuels sont continuellement engagés par la profession, malgré le fait que chaque projet est un échec apparent d'un point de vue technique ou fonctionnel.

Les enjeux implicites d'un cadre conceptuel comptable pour le normalisateur qui l'élabore, mais aussi pour ses utilisateurs, seront successivement abordés dans la deuxième partie de cette synthèse. ■

Bibliographie

- AAA's Financial Accounting Standards Committee (2007). "The FASB's Conceptual Framework for Financial Reporting: A Critical Analysis", *Accounting Horizons*, Vol. 21, N° 2, p. 229-238.
- Booth, B. (2003). "The Conceptual Framework as a Coherent System for the Development of Accounting Standards", *Abacus*, Vol. 39, N° 3, p. 310-324.
- Burton, J.C. (1978). "A Symposium on the Conceptual Framework", *The Journal of Accountancy*, January, p. 53-58.
- Chambers, R.J. (1996). "Ends, Ways, Means and Conceptual Frameworks", *Abacus*, Vol. 32, N° 2, p. 119-132.
- Colasse, B. (1991). "Où il est question d'un cadre conceptuel français...", Actes du 12^{ème} congrès de l'Association française de comptabilité, volume 2.
- Colasse, B. (2009). "Cadres comptables conceptuels", dans *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, sous la direction de Bernard Colasse, Economica, p. 103-114.
- Deegan, C., Unerman, J. (2006). *Financial Accounting Theory European Edition*. McGraw-Hill.
- DePree, C.M. (1989). "Testing and Evaluating a Conceptual Framework of Accounting", *Abacus*, Vol. 25, N° 2, p. 61-73.
- FASB (1978). Objectives of financial reporting by business enterprises. *Statements of financial accounting concepts n°1*, November.
- Gélard, G. (2010). "Du bon usage d'un cadre conceptuel amélioré", *Revue Française de Comptabilité*, n° 437, p. 36-38.
- Gore, P. (1992). *The FASB Conceptual Framework Project 1973-1985: An Analysis*. Manchester University Press.
- Gore, P. (1995). "The practical use of conceptual frameworks for financial reporting", *Advances in International Accounting*, Vol. 8, p. 149-176.
- Hines, R.D. (1989). "Financial Accounting Knowledge, Conceptual Framework Projects and the Social Construction of the Accounting Profession", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 2, Issue 2, p. 72-92.
- Jones, R. (1992). "The development of conceptual frameworks of accounting for the public sector", *Financial Accountability & Management*, Vol. 8, N° 4, p. 249-264.
- Joyce, E.J., Lybby, R., Sunder, S. (1982). "Using the FASB's Qualitative Characteristics in Accounting Policy Choices", *Journal of Accounting Research*, Vol. 20, N° 2, p. 654-675.
- Koeppen, D.R. (1988). "Using the FASB's Conceptual Framework: Fitting the Pieces Together", *Accounting Horizons*, Vol. 2, Issue 2, p. 18-26.
- Loftus, J.A. (2003). "The CF and Accounting Standards: The Persistence of Discrepancies", *Abacus*, Vol. 39, N° 3, p. 298-309.
- Mozes, H. (1998). "The FASB's Conceptual Framework and Political Support: The Lesson From Employee Stock Options", *Abacus*, Vol. 34, N° 2, p. 141-161.
- Mozes, H. (1992). "A Framework for Normative Accounting Research", *Journal of Accounting Literature*, Vol. 11, p. 93-120.
- Peasnell, K.V. (1982). "The Function of a Conceptual Framework for Corporate Financial Reporting", *Accounting and Business Research*, Autumn, p. 243-256.
- Stauton, J. (1994). "Why a conceptual framework of accounting?", *Accounting Forum*, Vol. 7, N° 2, p. 86-90.
- Zeff, S. (1999). "The evolution of the conceptual framework for business enterprises in the United States", *Accounting Historians Journal*, Vol. 26, N° 2, p. 89-131.