



HAL
open science

LES ACTEURS DE LA NORMALISATION COMPTABLE INTERNATIONALE: UNE COMMUNAUTE EPISTEMIQUE ?

Rouba Chantiri-Chaudemanche, Anouar Kahloul

► **To cite this version:**

Rouba Chantiri-Chaudemanche, Anouar Kahloul. LES ACTEURS DE LA NORMALISATION COMPTABLE INTERNATIONALE: UNE COMMUNAUTE EPISTEMIQUE ?. Crises et nouvelles problématiques de la Valeur, May 2010, Nice, France. pp.CD-ROM. hal-00479522

HAL Id: hal-00479522

<https://hal.science/hal-00479522>

Submitted on 30 Apr 2010

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

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

LES ACTEURS DE LA NORMALISATION COMPTABLE INTERNATIONALE: UNE COMMUNAUTE EPISTEMIQUE ?

THE ACTORS OF INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD-SETTING: AN EPISTEMIC COMMUNITY?

Rouba Chantiri-Chaudemanche, Maître de conférences, Université de Paris-Dauphine DRM,
chantiri@crefige.dauphine.fr

Anouar Kahloul, ATER, Université Paris-Dauphine DRM, kahloulanouar@yahoo.fr

Résumé: Ce papier porte sur les participants à la normalisation comptable internationale à travers une analyse des qualités individuelles des normalisateurs comme des caractéristiques collectives de cette communauté. Les travaux antérieurs ainsi qu'une analyse détaillée de la constitution situent le dispositif international dans la tradition anglo-saxonne caractérisée par la place prépondérante accordée aux experts. Cela conduit à suggérer le concept de communauté épistémique pour qualifier la communauté normalisatrice. A partir d'une analyse de la composition de certaines instances du dispositif, la pertinence de ce concept est discutée, faisant ressortir la nature de l'expertise, l'existence de valeurs partagées et l'adhésion à une certaine manière de faire les normes.

Mots clés : Normalisation comptable – IASB – Experts – Communauté épistémique.

Abstract: The purpose of this paper is to study the group of actors involved in the setting of international accounting standards through an analysis of the individual as well as the collective features of this community. The previous literature combined to a detailed analysis of the constitution place the international institutions in the Anglo-Saxon tradition characterized by the dominating place granted to the experts. This leads to suggest the concept of epistemic community to describe the standard setting community. On the basis of an analysis of the membership of some of the bodies of the international institution, the relevance of this concept is discussed, highlighting the nature of the expertise, the existence of shared values and the adhesion to a one best way of making standards.

Key words: Accounting standard-setting – IASB - Experts – Epistemic community.

Introduction

Si la comptabilité et les normes comptables sont longtemps restées confinées aux discussions d'initiés, depuis plusieurs années, elles font débat au-delà des cercles comptables. La série de scandales ayant secoué plusieurs grands groupes dans le début des années 2000 (Enron, Worldcom, Parmalat, ...) puis l'internationalisation des normes comptables avec la généralisation des normes IAS/IFRS, enfin plus récemment la crise financière actuelle et les conséquences néfastes supposées de certaines conventions comptables telles que la juste valeur amènent à s'interroger sur la pertinence des normes qui régissent le contenu et la présentation de l'information comptable et financière. Une manière de questionner le bien-fondé de ces normes comptables est de s'interroger sur leur mode d'élaboration et l'une des pistes possibles consiste à s'interroger sur les hommes et les femmes derrière ces normes. Comme toute règle, la norme comptable est une production humaine. La complexité technique qui accompagne certaines d'entre elles ne doit pas faire oublier que la norme est l'œuvre d'hommes et de femmes qui réfléchissent, font des recherches, discutent, donnent leur avis, pèsent le pour et le contre, décident, reviennent sur leur décision, rédigent la norme, ... dans un processus qui, loin d'être « rationnel », est fait de tâtonnements, d'itérations, de pressions, un processus influencé par les personnalités et le contexte, un processus politique en somme (Chantiri 2000).

L'objet de ce papier est d'étudier cette communauté normalisatrice entendue comme l'ensemble des participants à la normalisation comptable internationale. Qui sont les normalisateurs ? Nous nous intéressons aux individus qui composent cette communauté et à ce qui les caractérise, les rapproche ou les oppose. Formulée autrement, la question pourrait être : qui est habilité à participer à la normalisation comptable ? En effet, s'intéresser aux individus qui façonnent la norme est une manière de s'interroger sur les structures institutionnelles, les intérêts qu'elles servent à travers les hommes qui y officient et, finalement sur la localisation du pouvoir (Lukes 2005). Des réponses existent dans les travaux antérieurs inscrivant les institutions de normalisation internationales dans la filiation anglo-saxonne et même, de manière plus précise, américaine dont elles empruntent la philosophie tant, sur le fond à savoir l'orientation des normes, que sur la forme en matière d'institutions (Colasse 2005, Walton 2008). Des critiques se sont fait entendre sur le poids du monde anglo-saxon et de la profession comptable (Colasse 2004, 2005, Chiapello 2005, Perry

et Noelke 2005, Chiapello et Medjad 2007, Walton 2008). La question en termes de pouvoir semble donc justifiée.

Notre projet est de contribuer à la réponse en menant une étude approfondie de la communauté normalisatrice, à travers les profils individuels qui la composent comme les caractéristiques collectives du groupe.

Il est important à ce stade de préciser la population concernée par l'étude. Il a été fait référence aux normalisateurs ou aux participants à l'élaboration des normes au niveau international. Nous nous situons dans le cadre des institutions, c'est-à-dire pour le dispositif international, dans le cadre de l'IASCF tel qu'il fonctionne depuis la réforme des institutions en 2001. Nous intégrons à la réflexion l'ensemble des participants au sein des institutions et pas seulement ceux qui ont le pouvoir de décision. En effet, de nombreuses études sur l'élaboration de règles ou de décisions publiques ont souligné le poids des étapes préparatoires dans l'issue finale du processus. Le décideur formel tranche en dernier ressort mais il s'appuie, pour ce faire, sur des solutions élaborées par d'autres. Ceux qui préparent les projets ont ainsi la possibilité de façonner le texte final (Edwards et Sharkansky 1978 ; Meny et Thoenig 1989). Notre réflexion portera sur tous ceux qui, sous l'égide de l'organisme normalisateur, contribuent à l'élaboration de la norme. De manière originale par rapport aux travaux antérieurs (Perry et Noelke 2005), notre réflexion inclut dans la population étudiée l'équipe technique ou staff qui accomplit le travail préparatoire de recherche, consultation, formulation de propositions, rédaction des textes. L'utilisation du terme de « normalisateurs » renvoie donc à une acception large, à la fois ceux qui détiennent le pouvoir décisionnel et ceux qui participent au travail préparatoire dans le cadre du dispositif institutionnel.

L'étude de la communauté normalisatrice nous amène à nous interroger sur les caractéristiques individuelles des individus qui la composent comme sur les caractéristiques collectives du groupe. Dans un premier temps, nous proposerons une réponse théorique, en tentant de situer le dispositif international par rapport aux traditions existantes en matière d'élaboration des normes, typiquement le modèle technocratique anglo-saxon ou le modèle partenarial à la française. Il semblerait, et une étude détaillée des exigences de la constitution le confirme, que le dispositif international s'inscrive dans la tradition technocratique où la norme est faite par des experts. La place de l'expert nous conduit à suggérer le concept de communauté épistémique pour rendre compte de la réalité du groupe. Dans un second temps, nous proposons une réponse pratique. A travers l'étude de la composition de certains organes du dispositif (IASB, IFRIC et staff technique) et de l'expérience passée et présente de leurs

membres, nous fournissons une réponse sur le profil individuel du normalisateur et les caractéristiques de la communauté normalisatrice. Ce faisant, nous précisons la notion d'expert et discutons de la pertinence du concept de communauté épistémique dans ce contexte.

1. L'élaboration des normes comptables : entre expertise, représentation et communautés épistémiques

Cette partie propose une réponse théorique à la question de la caractérisation de la communauté normalisatrice internationale. Les travaux comparatifs en matière d'élaboration des normes identifient deux modèles en fonction de la place accordée à l'expertise et à la représentation des intérêts. Les normalisateurs seraient soit des experts soit des représentants mandatés. Une présentation des institutions internationales de normalisation et une étude détaillée des exigences de la constitution confirment l'inscription du dispositif international dans la tradition anglo-saxonne et la place prépondérante accordée aux experts. Le concept de communauté, comme réseaux d'experts, est avancé pour caractériser la communauté normalisatrice internationale, fournissant ainsi le cadre théorique de la recherche.

1.1. De l'élaboration des règles en général : entre expertise et représentation

L'élaboration des règles comptables peut être considérée comme un cas particulier des l'élaboration de règles pour la société. En effet, elle renvoie à une problématique beaucoup plus large, liée à l'élaboration des règles en général et, notamment, à l'élaboration des politiques publiques. L'élaboration des normes comptables relève d'une mission d'ordre public. En effet, l'adoption d'une norme comptable confère des bénéfices à certains et imposent des restrictions et des coûts à d'autres. Elle consiste finalement à faire des « choix de société » et implique des « conséquences économiques » non négligeables (Gerboth 1972 ; Horngren 1973, May et Sundem 1976 ; Solomons 1978 ; Zeff 1978). Le normalisateur comme l'homme public décide et, par sa décision, affecte un ensemble beaucoup plus large (Meny et Thoenig, 1989).

Bon nombre de travaux dans le domaine de l'élaboration des politiques publiques et sur le fonctionnement de l'appareil politico-administratif ont tendu à souligner le recours à des experts (Anderson, 1978 ; Janis et Mann, 1977 ; Haas, 1992) et la nécessité d'impliquer les

groupes d'intérêt dans le processus d'élaboration des politiques publiques (Meny 1993 ; Richardson 1982). Pour Hermet et al. (1996, p. 15-16), deux types de raisons justifient la mise en place de ces liens : d'une part, le traitement de problèmes d'une haute technicité nécessitant le recours à des sources donnant des éclairages techniques, d'autre part, le souci d'anticiper les réactions des groupes concernés par l'application des règles de manière à mieux identifier les attentes et les résistances.

Le normalisateur comptable est confronté à la même situation. Colasse (2005) met en évidence la nécessité d'une double légitimité, technique et politique. D'une part, l'élaboration, des normes comptables relève d'un domaine technique, d'une complexité croissante et très évolutif. D'où le recours à des « experts ». L'expert est choisi pour ses compétences, auxquelles est souvent associée son indépendance et sa neutralité. Mais la mission d'ordre public que revêt l'élaboration des normes comptables rend nécessaire la consultation des parties affectées par ces normes. Une manière de prendre en compte leur point de vue est de les associer à la prise de décision, conférant au normalisateur une légitimité politique.

Si une double légitimité technique et politique est nécessaire, Colasse (2005) souligne la difficulté pour un normalisateur comptable de détenir simultanément les deux. Cette difficulté s'est traduite par le développement de deux traditions en matière de normalisation selon la qualité privilégiée, l'expertise ou la représentation (Colasse 2005 ; Nobes et Parker 2008 ; Chantiri-Chaudemanche 2004, 2009). Dans le modèle anglo-saxon, réputé pour privilégier l'expertise, l'élaboration des normes comptables a traditionnellement été confiée à la profession comptable. Parce qu'ils connaissent bien les problèmes comptables et qu'ils y sont confrontés dans leur activité quotidienne, les comptables, qu'ils soient salariés, libéraux ou universitaires, sont les mieux placés pour élaborer les normes comptables et faire face à la complexité croissante des problèmes à traiter. L'élaboration des normes est l'affaire de personnes compétentes en comptabilité. Dans le modèle continental, typiquement le système traditionnel français (Colasse et Standish 1998, Colasse et Pochet 2009) mais aussi suédois (Jönsson 1988), les normes sont élaborées par un organisme qui regroupe des représentants des différentes parties concernées par la comptabilité et l'information comptable. On estime nécessaire de faire participer à l'élaboration des normes l'ensemble des parties intéressées par la comptabilité, les comptables certes, préparateurs ou certificateurs de comptes mais aussi des « profanes » en matière comptable, amenés à utiliser les comptes : des représentants de l'Etat, des salariés, des banques de données, des investisseurs, ..., dans une conception

partenariale. Au sein du Conseil National de la Comptabilité en France, siégeaient l'ensemble des parties concernées, les comptables qu'ils soient préparateurs ou certificateurs de comptes ainsi que les non-comptables utilisateurs de comptes (Etat, salariés, banques de données, ...)¹.

Notre choix s'est porté sur l'étude des hommes qui soutiennent le dispositif de normalisation international avec, à son centre, l'International Accounting Standards Board (IASB). En dépit de la nature « internationale » de l'organisation, la filiation de ce dispositif avec le modèle anglo-saxon est très évidente (Colasse 2005 ; Chantiri-Chaudemanche 2009 ; Walton 2008) et l'expert y occupe une place de choix.

1.2. Le dispositif international : le poids des « experts »

1.2.1. L'expert dans la normalisation comptable, une notion en évolution

Le modèle anglo-saxon peut être qualifié de technocratique en ce sens qu'il s'appuie sur des « experts » par opposition au modèle français par exemple, dit partenarial qui associe l'ensemble des parties intéressées. La référence à l'expertise dans la constitution renvoie généralement à la détention de compétences, à la maîtrise des problèmes comptables ainsi qu'à une expérience significative de la vie économique et des marchés financiers au plan international. Cette notion s'est imposée, nous semble-t-il, avec l'avènement du FASB américain et la « deuxième génération d'organismes de normalisation » (Chantiri-Chaudemanche, 2009). Les premiers organismes de normalisation dans les pays anglo-saxons fonctionnaient sur des bases relativement similaires : un organisme de normalisation composé d'une vingtaine de membres, intervenant à temps partiel et à titre bénévole ; des membres provenant essentiellement de la profession comptable même si un effort d'élargissement à la communauté financière a été constaté avec le temps ; une domination, voire une mainmise, de la profession comptable à travers la fourniture de membres, le financement et même l'hébergement de l'organisme de normalisation par une organisation émanant de la profession comptable (Gore 1992, pour le dispositif américain ; Turley 1992 pour le dispositif britannique). La normalisation était bien aux mains d'experts, au sens de professionnels comptables. La réforme du dispositif américain et la mise en place du FASB en 1973 a ouvert la voie à la deuxième génération d'organismes de normalisation et, par voie de conséquence, de normalisateurs. La notion d'expert demeure mais change quelque peu de sens. En premier

¹ La réforme récente des institutions de normalisation françaises et la mise en place d'une autorité administrative indépendante rompt avec cette tradition partenariale (Colasse et Pochet, 2009).

lieu, les bases de l'expertise s'élargissent et dépassent le cadre de la profession comptable. En second lieu, ces experts ne doivent pas être les représentants, même officieux, d'intérêts particuliers comme ceux, par exemple, de la profession comptable. Ils doivent avoir les moyens d'agir en toute indépendance. D'où des membres à plein temps bien rémunérés, nommés à titre individuel et libérés du souci de trouver des financements (Gore 1992 ; Nobes et Parker 2008).

Les organismes anglo-saxons de normalisation de deuxième génération sont composés d'experts mais un certain équilibre entre les différentes expériences professionnelles (directeurs financiers, auditeurs, analystes financiers) est recherché, garantissant une certaine représentativité des points de vue, à défaut de la représentation d'intérêts catégoriels, clairement rejetée. Par ailleurs, afin d'éviter que les normes ne soient élaborées par quelques « sages » coupés des réalités, des procédures de consultation formelles et informelles existent afin de confronter les choix à la communauté financière qui les utilisera. La procédure de consultation la plus notable est certainement la *due-process*. Cette procédure donne aux parties prenantes la possibilité de donner leur avis sur la norme en cours d'élaboration².

Le dispositif international a suivi cette évolution d'une organisation aux mains de la profession comptable à une organisation qui privilégie les experts indépendants.

1.2.2. Une brève histoire des institutions de la normalisation internationale

Les institutions actuelles de la normalisation comptable internationale, l'International Accounting Standards Board (IASB) comme composante opérationnelle d'un dispositif plus large chapeauté par l'IASCF – nous ferons référence par la suite à l'IASB-IASCF – ont été mises en place en 2001 et résultent de la réforme de l'organisme international originel, l'International Accounting Standards Committee (IASC) .

1.2.2.1- L'IASC, un comité de représentants de la profession comptable

L'IASC a vu le jour le 29 juin 1973 à l'initiative de Henry Benson, un associé d'un grand cabinet, à Londres. Cette initiative se situe dans le contexte d'une demande croissante pour davantage d'harmonisation au niveau mondial. A l'origine, il regroupe les organisations professionnelles de neuf pays (Allemagne, Australie, Canada, Etats-Unis, France, Japon,

² Cette procédure consiste à publier, tout au long du processus d'élaboration de la norme, plusieurs documents intermédiaires, typiquement un document à des fins de discussion puis le projet de norme (exposé-sondage ou *exposure-draft*) assortis d'un appel à commentaires. Les parties qui le souhaitent ont alors un délai de quelques semaines pour réagir et envoyer à l'organisme normalisateur une réponse écrite. Les normalisateurs analysent les réactions reçues et sont libres ou non d'en tenir compte dans leur décision finale.

Mexique, Pays-bas, Royaume-Uni et Irlande) mais, avec le temps, des organisations professionnelles d'autres pays ont rejoint le mouvement, 150 organisations professionnelles issues de 110 pays en 2001 (Nobes et Parker 2008).

L'IASC est un organisme privé, soutenu par la profession comptable – ses membres sont des organisations professionnelles. A partir de 1983, des contacts étroits ont été établis avec l'IFAC (International Federation of Accountants, Fédération internationale des comptables). Cette proximité se traduit par le fait que tous les membres de l'IFAC deviennent automatiquement des membres de l'IASC et que l'IFAC participe au financement de l'IASC.

Le fonctionnement de l'IASC reposait sur les bases suivantes. Outre l'IASC proprement dit où sont représentées l'ensemble des organisations professionnelles, un comité décideur, le Board, a été mis en place en 1983. Le Board peut comprendre jusqu'à 17 membres (9 ou 10 venant de pays développés, 3 ou 4 venant de pays en développement et jusqu'à 4 autres organisations) (Nobes et Parker 2008). Les « membres » sont en fait des sièges occupés par des organisations professionnelles ou représentatives, nationales ou internationales, chaque membre pouvant nommer jusqu'à trois individus qui assistent aux réunions et votent au nom de l'organisation représentée. Ce sont donc les représentants d'organisations professionnelles ou représentatives, nationales ou internationales, qui siègent au Board et qui adoptent les normes. Celles-ci sont élaborées par des groupes de travail réunissant des spécialistes dans le domaine, constitués essentiellement d'auditeurs associés de grands cabinets (Walton, 2001). Un secrétaire général dirige les opérations.

Si l'IASC n'a constitué à l'origine qu'une initiative parmi d'autres en termes d'harmonisation internationale, avec le temps et au gré d'une stratégie d'alliances qui lui a permis une « résistible ascension » (Colasse 2004), l'IASC s'est progressivement imposé comme le normalisateur au niveau mondial (Martinez-Diaz 2005 ; Walton 2008). Parmi les soutiens qui ont contribué à sa montée en puissance, il convient de citer celui de l'Union Européenne qui, abandonnant l'idée d'une normalisation propre, a imposé l'application des normes de l'IASC aux comptes consolidés des sociétés cotées européennes.

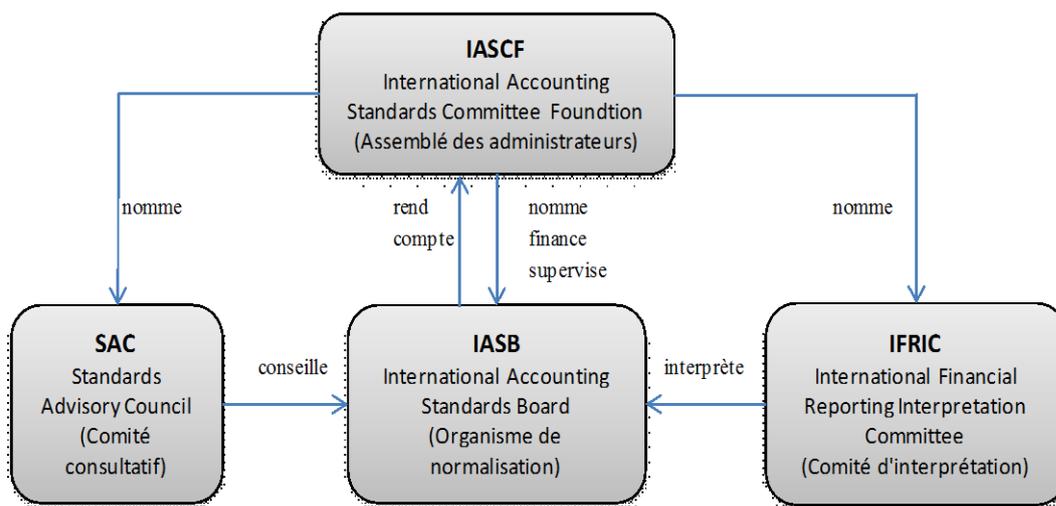
Ce nouveau statut de normalisateur international a conduit à une refonte des institutions. Une nouvelle constitution a été adoptée en 2000 et le nouveau dispositif a été mis en place en 2001.

1.2.2.2- La mise en place de l'IASB-IASCF et l'avènement des « experts indépendants »

La nouvelle organisation mise en place en 2001 est une organisation non gouvernementale de droit privé. Elle n'est plus une émanation de la profession comptable mais est soutenue par la communauté financière dans son ensemble.

La structure retenue est calquée sur le dispositif américain mis en place en 1973 (Gore 1992). Elle reprend le principe d'une organisation à deux niveaux avec, au niveau supérieur, un organe de gouvernance non impliqué dans le travail technique d'élaboration des normes et, au niveau inférieur, le comité chargé d'élaborer les normes.

Schéma 1- Le dispositif de normalisation international (depuis 2001)



La structure est celle présentée dans le schéma 1.³

- À la tête du dispositif, avec la mission générale de veiller au bon fonctionnement du système, l'IASCF ou assemblée des administrateurs. La fondation a notamment pour mission de pourvoir au financement de l'organisation et de désigner les membres des autres organismes du dispositif.
- Les normes sont élaborées par l'IASB qui constitue donc l'organisme de normalisation proprement dit. L'IASB siège à Londres.
- L'IFRIC (International Financial Reporting Interpretation Committee) est le comité d'urgence, chargé de répondre rapidement aux problèmes d'interprétation. Ses interprétations, une fois approuvées par l'IASB, ont la même autorité que les normes.

³ La révision de la constitution en 2010 a abouti à de nouvelles appellations : l'IASCF devrait désormais s'appeler la *IFRS Fondation* ; l'IFRIC et le SAC devraient respectivement devenir le *IFRS Interpretations Committee* et le *IFRS Advisory Council*.

- Enfin, le Standards Advisory Council (SAC) est le comité consultatif. Il doit conseiller l'IASB sur le programme de travail et les priorités et donner un avis sur les projets de normes.

Il semblerait que lors des discussions sur la nouvelle structure, le débat ait opposé deux modèles, d'un côté le modèle d'un Board « professionnel » composé d'experts sur le modèle du dispositif américain, de l'autre, le modèle d'un Board « représentatif » des pays qui utilisent les normes de l'IASB, soutenu notamment par la Communauté Européenne. Le choix s'est finalement porté sur le modèle d'un Board professionnel (Martinez-Diaz 2005 ; Walton 2008 ; Nobes et Parker 2008). La question de la représentativité a été prise en compte avec la création d'un comité consultatif.

Le choix d'une structure à deux niveaux est destiné à garantir l'indépendance, en permettant de dissocier le travail technique d'élaboration des normes assuré par l'IASB et la recherche de financements, à la charge de l'IASCF qui s'interpose entre les contributeurs et les normalisateurs (Walton, 2008). Il repose sur l'idée selon laquelle ceux qui ont à élaborer les normes doivent pouvoir le faire sereinement, sans pression. Ils doivent donc être débarrassés du souci de trouver des financements. Par ailleurs, contrairement à leurs prédécesseurs au sein de l'IASB qui intervenaient bénévolement et à côté de leur emploi principal, les membres du Board sont salariés de l'organisation, à plein temps pour la plupart d'entre eux.

Enfin, pour compléter la présentation du dispositif institutionnel, la révision de la constitution, en 2009 a abouti à la mise en place d'un Conseil de surveillance (Monitoring Board), chargé de faire le lien entre l'IASCF et les autorités publiques. Une de ses missions consiste à participer au processus de nomination des administrateurs et à approuver leurs nominations⁴.

Les normes comme les interprétations sont élaborées selon la procédure du due-process. L'organisation dispose d'une équipe permanente (le staff) pour mener le travail administratif, technique ou de promotion des normes.

1.2.3. Les « hommes » de la normalisation internationale : les exigences de la constitution

⁴ Un des objectifs de la révision de la constitution en 2009 a été d'accroître la capacité à rendre des comptes (*public accountability*) du dispositif de normalisation international, dispositif privé mais avec une mission d'intérêt général et une influence mondiale. La mise en place du *Monitoring Board* participe à cet objectif en cherchant à reproduire le lien qui existe dans beaucoup de dispositifs nationaux, entre l'organisme de normalisation et les autorités publiques et /ou les autorités de régulation des marchés financiers. Le *Monitoring Board* est composé d'un représentant de la Commission Européenne, du président du Comité « Marchés émergents » de l'IOSCO, du président du comité technique de l'IOSCO, du directeur de la *Financial Services Agency* du Japon, du président de la *Securities and Exchange Commission* (SEC) américaine et, en tant qu'observateur, du président du Comité de Bâle.

Nous avons analysé les exigences de la constitution⁵ sur le profil des membres des divers organes composant le dispositif à travers les constitutions de 2000, 2005 et 2010. Celles-ci sont résumées dans le tableau n°1. Ont été mises en évidence les qualités individuelles des membres, les qualités collectives du groupe ainsi que le degré d'implication des membres (plein temps ou participation occasionnelle) et leur rémunération éventuelle. La constitution ne s'étend pas sur l'équipe permanente (ou staff) chargée de soutenir le processus d'élaboration des normes.

⁵ La constitution, adoptée en 2000, a été amendée à plusieurs reprises. La constitution même exige que les Trustees procèdent à sa révision tous les cinq ans. Deux révisions majeures ont eu lieu en 2005 et en 2009-2010.

Organe	Nombre de membres /Mandat	Modalités de nomination	Qualités individuelles	Qualités « collectives » du groupe Présence de « quotas »	Temps d'implication	Rémunération
IASB	- 16 membres depuis 2009 (14 membres avant). - Mandat de 5 ans renouvelable une fois. *	Nommés par l'IASCF.	- « La condition première à remplir pour un membre du Board doit être l'expertise technique » (constitution 2000). -“Les qualités principales pour un membre du Board doivent être la compétence professionnelle et l'expérience pratique. ” (constitution 2005, reprise en 2009). ** - Une annexe précise les critères à retenir en vue de désigner un membre du Board. Le premier critère consiste en un niveau élevé de compétence technique et une bonne connaissance de la comptabilité et de l'information financière . Les autres critères énoncés : capacité d'analyse ; talents en matière de communication ; esprit critique et impartial ; conscience et compréhension de l'environnement en matière d'information financière ; capacité de travailler dans une ambiance collégiale ; intégrité, objectivité et la discipline ; engagement vis-à-vis de la mission de la Fondation et de la promotion de l'intérêt général.	« Meilleure combinaison possible d'expertise technique et de diversité dans l'expérience des affaires et de la situation des marchés internationaux » Quotas professionnels : - Constitution 2000 : quotas*** ; - Constitutions 2005 et 2009 : abandon des quotas ; « mélange équilibré entre des expériences récentes d'auditeurs, de préparateurs, d'utilisateurs ou d'universitaires ». Quotas géographiques : - Constitutions 2000 et 2005 : "l'IASB ne doit pas être dominé par une partie prenante ou un intérêt géographique particulier" - Constitution 2009 : introduction de quotas: Asie-Océanie : 4 Europe : 4 Amérique du Nord : 4 Afrique : 1 Amérique du Sud : 1 Divers : 2	-Temps plein à l'exception de quelques membres (3 maximum). ****	Rémunérés en fonctions des responsabilités assumées.
IFRIC	- 14 membres (12 membres avant 2009). - Mandat de 3 ans renouvelable.	Nommés par l'IASCF	- Désignés en raison de leur capacité à être au courant des problèmes d'actualité et de leur capacité technique à les résoudre (site de l'IASCF). - Nommés à titre personnel et doivent voter en toute indépendance.	Meilleure combinaison possible d'expertise technique et de diversité d'expérience en termes d'affaires et de marchés internationaux (constitution 2009).	- Participation occasionnelle. - Une réunion tous les deux mois (site IASCF).	Bénévoles (Seuls les frais de déplacement sont couverts par l'IASCF)

Organe	Nombre de membres /Mandat	Modalités de nomination	Qualités individuelles	Qualités « collectives » du groupe Présence de « quotas »	Temps d'implication	Rémunération
IASCF	- 22 <i>trustees</i> ou administrateurs depuis 2005 (19 <i>trustees</i> avant). - Mandat de 3 ans renouvelable une fois.	- Cooptation - Nécessité de consulter les organisations représentatives nationales et internationales (dont l'IFAC explicitement cité) - Le Monitoring Board doit approuver les nominations.	« Chaque administrateur doit avoir une bonne compréhension et être sensible au défi que constituent l'adoption et l'application de normes comptables internationales de qualité développées en vue de leur utilisation dans les marchés financiers du monde et en vue d'autres utilisateurs (...) Les administrateurs devront s'engager formellement à agir dans l'intérêt général dans tous les domaines ». (constitution 2005)	- « Les administrateurs doivent, collectivement, être représentatifs des marchés de capitaux mondiaux et de la diversité des horizons géographiques et professionnels » (constitution 2005). Quotas professionnels : Le groupe doit être équilibré en termes d'horizons professionnels (au moins deux associés issus de grands cabinets internationaux). Quotas géographiques : Amérique du Nord : 6 Europe : 6 Asie/Pacifique : 6 Afrique : 1 Amérique du Sud : 1 Divers : 2	- Participation occasionnelle à la normalisation. - Au moins 2 réunions par an d'après la constitution. - 4 réunions par an d'une durée de 2 jours d'après le site de l'IASCF.	Jeton annuel ainsi qu'un jeton par réunion
SAC	- 30 membres ou plus. - Mandat de 3 ans renouvelable.	Nommés par l'IASCF	Certains nommés à titre individuel, d'autres comme représentants d'une organisation ou d'un groupe.	Horizons géographiques et professionnels divers	- Participation occasionnelle. - 3 réunions par an au moins d'après la constitution.	Bénévoles (Frais à la charge de l'organisation représentée)

Tableau n°1 : Les caractéristiques des participants à la normalisation comptable internationale d'après la constitution

* La dernière révision de la constitution a conduit à retenir une durée de 3 ans pour le deuxième mandat éventuel « afin de garantir l'expérience pratique » (constitution 2010).

** Nobes et Parker (2008) apportent une explication à cette reformulation. Elle serait le résultat de pressions des entreprises européennes et de la Commission Européenne pour que le *Board* apparaisse moins comme une tour d'ivoire.

*** Selon la répartition suivante : expérience dans l'audit : au moins 5 ; expérience dans la préparation de comptes : au moins 3 ; expérience d'utilisateurs de comptes : au moins 3 ; parcours universitaire : au moins 1.

**** Le caractère « à plein temps » renvoie au fait que les membres se consacrent exclusivement à leurs fonctions de normalisation ; l'emploi à temps partiel implique que les membres concernés consacrent « moins que tout leur temps » (d'après la constitution de 2000) ou « qu'ils consacrent l'essentiel de leur temps » (d'après la constitution de 2005) aux fonctions de normalisation au sein de l'IASCF, tout en respectant « des règles appropriées d'indépendance ».

Un certain nombre d'éléments ressortent de l'analyse de la constitution de l'IASCF et de ses évolutions :

- De l'expertise :

L'analyse des qualités individuelles fait ressortir la place accordée à l'expertise : celle-ci est primordiale pour les membres qui sont amenés à élaborer des normes, les membres du *Board* essentiellement et, dans une moindre mesure, les membres de l'IFRIC, chargés d'élaborer les interprétations. Par ailleurs, concernant les membres de l'IASB, leur statut, à temps plein et bien rémunérés, est censé en faire des « experts indépendants ». D'ailleurs, des dispositions ont été mises en place afin de garantir formellement et visiblement cette indépendance (IASCF 2009).

- De la représentation :

L'analyse des qualités « collectives » du groupe souligne la place accordée à la représentativité des points de vue : quel que soit l'organe (IASCF, IASB, IFRIC, SAC), la représentativité des points de vue est mise en avant et chaque organe est censé offrir un équilibre entre les diverses sensibilités professionnelles ou géographiques. En témoigne l'usage fréquent, dans la constitution, des termes « représenter », « représentatif » ou « équilibre » (*balance*). La représentation institutionnelle, en revanche, n'est tolérée qu'au sein du SAC.

La constitution prévoit des « quotas » en matière d'horizons géographiques au niveau de l'IASB et de l'IASCF afin de garantir la pluralité des points de vue. Il est notable que la dernière révision de la constitution, en 2009-2010, a conduit à introduire des critères géographiques au niveau de l'IASB alors que l'on s'était toujours refusé à le faire auparavant, sans doute en réponse à de nombreuses critiques.

- De l'implication des individus concernés :

Il est notable que la plupart des participants (membres de l'IASCF, de l'IFRIC et du SAC) à la normalisation n'interviennent qu'occasionnellement dans le sens où ils continuent d'exercer une activité professionnelle principale et qu'en plus de celle-ci, ils se réunissent quelques fois par an pour traiter des affaires de la normalisation. Seuls les membres de l'IASB exercent leur activité de normalisation à temps plein (à l'exception de deux ou trois d'entre eux) et, bien entendu, l'équipe permanente. La rémunération est également un moyen d'évaluer l'implication des individus concernés, tout du moins l'implication que l'on en attend. Concernant les membres de l'IASB, leur rémunération doit être fonction des responsabilités assumées. Dans les faits, ils semblent être rémunérés sur des bases

équivalentes à leur fonction précédente. Quant aux membres de l'IASCF, ils perçoivent un jeton annuel ainsi qu'un jeton par réunion. Les membres de l'IFRIC et du SAC participent à la normalisation à titre bénévole.

L'analyse des exigences de la constitution a permis de confirmer l'ancrage du dispositif de normalisation international dans la tradition anglo-saxonne. Les normalisateurs qui ont en charge l'élaboration des normes et des interprétations apparaissent comme un groupe d'experts qui doivent faire preuve d'indépendance et qui collectivement représentent diverses sensibilités. Le concept de communauté épistémique, en tant que réseaux d'experts, nous paraît constituer un cadre intéressant pour notre travail.

1.3. Un éclairage théorique : les normalisateurs internationaux comme communauté épistémique

1.3.1 Communauté épistémique : définitions et propriétés

Une communauté épistémique peut être définie comme un groupe d'individus travaillant sur des sujets partagés dans un but commun de construction de connaissances, un ensemble d'agents qui collaborent « à des fins de création ou de validation collective de savoirs et au sein d'un même cadre épistémique » (Roth 2008, p. 354). La définition avancée par Haas met en avant la notion d'expertise. Une communauté épistémique est « un réseau de professionnels détenant une expertise et des compétences reconnues dans un domaine particulier et revendiquant, d'une manière qui fait autorité, des connaissances quant à l'élaboration de règles dans ce domaine » (Haas 1992, p. 3).

Ce concept a été particulièrement mobilisé dans le champ de la production scientifique (Roth 2008). Il a également été utilisé en sciences politiques. De manière intéressante pour notre étude, Haas (1992) et Merrien (2001) soulignent l'adaptabilité de ce concept aux situations de coordination internationale et aux organisations internationales dans la mesure où le politique est amené à trancher des problèmes d'une complexité technique croissante nécessitant le recours aux experts.

Si la communauté épistémique est constituée par un groupe ou un réseau d'experts, d'autres éléments la caractérisent et la distinguent d'autres types de groupes d'experts (Haas 1992). On peut souligner les propriétés suivantes :

- L'existence de valeurs partagées, de croyances communes, d'une même vision des choses, d'un paradigme au sens de Kuhn (Haas 1992, Roth 2008), d'une *episteme* commune au sens de Foucault (Ruggie 1975). Une communauté épistémique est « un groupe sociologique avec un mode de pensée commun » (Haas 1992, p. 3)
- La présence de règles, de normes et de modèles de causalité qui dirigent l'action de ses membres. Nous rapprochons cela de la notion d' « autorité procédurale » avancée par Cohendet et al. (2003) à savoir « un ensemble de règles d'un code de conduite définissant les objectifs de la communauté et les moyens à mettre en œuvre pour les atteindre et régissant les comportements collectifs au sein de la communauté. » (p. 104).
- La référence à des croyances ou à un paradigme commun n'exclut pas la diversité et les « variétés individuelles » (Cohendet et al. 2003).

1.3.2 La pertinence du concept de communauté épistémique pour notre étude

L'intérêt d'étudier les participants à la normalisation comme une communauté épistémique réside, selon nous, dans l'étude des normalisateurs en tant que groupe. Si la caractéristique d'expertise a souvent été soulignée, ce concept permet d'appréhender les normalisateurs dans leur dimension collective.

Par ailleurs les propriétés énoncées précédemment nous semblent s'appliquer au cadre de la normalisation comptable internationale. En premier lieu, l'étude de la constitution a souligné la recherche d'une certaine diversité dans l'expertise à travers une représentativité des horizons professionnels ou de la provenance géographique.

En second lieu, en matière de valeurs partagées, de nombreux auteurs en ont souligné la réalité du fait de la surreprésentation géographique du monde anglo-saxon et de la domination de la profession comptable (Colasse 2004, 2005 ; Chiapello 2005 ; Perry et Noëlke 2005 ; Chiapello et Medjad 2007 ; Walton 2008). Colasse (2005) évoque la dépendance « intellectuelle et idéologique » par rapport au monde anglo-saxon et le formatage culturel des membres du Board.

Enfin, en matière d'autorité procédurale, nous avançons qu'aujourd'hui, une certaine manière de faire les normes s'est imposée. Il s'agit du modèle institutionnel d'élaboration des normes américain, introduit en 1973 et qui s'est propagé à d'autres pays ou au niveau international

(Chantiri-Chaudemanche 2009). Ce modèle repose, comme nous l'avons vu précédemment, sur les experts indépendants et sur une procédure de consultation, le *due-process*.

La référence au concept de communauté épistémique oriente notre réflexion en ce qu'elle nous amène à nous interroger sur la présence au sein du groupe de participants à la normalisation des propriétés précédemment définies. Nous le ferons dans la partie suivante en analysant la population de normalisateurs à travers la composition de certaines instances du dispositif et du parcours de leurs membres.

2. La communauté normalisatrice en pratique

L'objet de cette deuxième partie est d'analyser qui, en pratique, participe à l'élaboration des normes comptables, à travers l'étude de la composition des organes composant le dispositif de normalisation internationale et de discuter dans quelle mesure les normalisateurs internationaux constituent une communauté épistémique. Nous détaillons, dans un premier temps, la démarche suivie et les choix retenus pour notre étude. Les résultats de l'analyse sont ensuite présentés et discutés.

2.1. La démarche

2.1.1. Les axes de l'étude

La référence au concept de communauté épistémique oriente notre étude de la composition de la population de participants à la normalisation comptable. Outre l'expertise, trois autres propriétés ont été relevées : des valeurs communes, une autorité procédurale et la diversité profils.

En premier lieu, sera examinée la nature de l'expertise des participants à la normalisation internationale. Dans quel sens les participants à la normalisation comptable sont-ils des experts ?

En second lieu, nous tenterons d'appréhender la diversité des expériences à travers une analyse des parcours professionnels et des origines géographiques. Ce faisant, nous nous interrogerons sur l'existence de valeurs partagées (Haas 1992 ; Roth 2008). Malgré cette diversité d'expériences, un paradigme commun est-il possible ?

Enfin, nous avons constaté à travers le parcours des uns et des autres que nombre d'entre eux ont déjà eu une expérience en matière de normalisation. Nous allons analyser l'expérience passée des membres dans l'établissement des normes comptables afin de discuter de l'adhésion éventuelle à une certaine manière de faire les normes c'est-à-dire à une certaine autorité procédurale (Cohendet et al. 2003).

2.1.2. Les organes étudiés

Nous avons choisi de limiter notre étude aux organes qui émettent des prises de positions techniques, à savoir l'IASB, l'IFRIC et le staff et ce, pour deux raisons. En premier lieu, les membres qui ont siégé au sein des différents organismes qui composent le dispositif (IASCF, IASC, IFRIC et SAC) depuis 2001 constituent une population nombreuse dont l'étude exhaustive exige un travail très lourd. En second lieu, ce choix permet de raisonner sur une population homogène, celle qui s'implique dans le travail technique de préparation et d'adoption des normes et interprétations. Nous laissons donc de côté ceux qui ont une mission générale de supervision (IASCF) et ceux qui ont une mission de conseil (SAC) pour privilégier ceux qui ont un rôle technique (IASB, IFRIC, staff). En revanche, comme cela a été noté en introduction, une des originalités de notre travail réside dans l'inclusion du *staff* dans l'étude. Notre analyse porte exclusivement sur le staff technique, c'est-à-dire les personnes qui s'impliquent dans le développement des normes, excluant le staff administratif, habituellement chargé de la communication, de la publication, des finances et de l'administration.

2.1.3. Les sources de données et la période d'étude

La reconstitution de la composition de l'IASB, de l'IFRIC et du staff depuis la mise en place du nouveau dispositif en 2001 a été faite à partir des documents publics émis par l'IASCF, en particulier les rapports annuels, les bulletins trimestriels et les communiqués de presse. Les rapports annuels comprennent la liste complète des administrateurs, des membres de l'IASB, de l'IFRIC et du SAC et, depuis 2007, des informations sur les directeurs du staff (« senior staff »). Le bulletin trimestriel de l'IASCF, intitulé *Insight*, donne des informations plus courantes sur le travail de l'IASB et des trustees. Il reprend aussi les nominations et les changements qui s'opèrent dans les différentes instances y compris dans le staff technique et administratif. Enfin, les communiqués de presse émis lors de la nomination ou du départ d'un membre donnent parfois un bref descriptif du parcours professionnel des membres

nouvellement nommés. Les informations fournies par les documents publics émis par l'IASCF ont été complétées à travers la consultation de plusieurs sites Internet relatifs à la normalisation comptable internationale (notamment les sites des grands cabinets⁶ ou sites des organisations et sociétés employeurs (dans le cas d'un détachement) ou ex-employeurs des membres de l'IASB, de l'IFRIC et du staff). Si le recours à ces sources de données peut s'avérer riche en informations, elles ne constituent pas des sources d'informations exhaustives sur le parcours professionnel de toutes les personnes qui participent au processus. Les résultats doivent être interprétés à l'aune de cette limite.

Notre étude couvre la période 2001-2009, l'année 2001 constituant une année charnière avec la mise en place du nouveau dispositif. Nous avons identifié toutes les personnes ayant siégé au sein de l'IASB et de l'IFRIC depuis la création de ces deux instances (en avril 2001 pour l'IASB et début 2002 pour l'IFRIC) jusqu'à juillet 2009 (le 1er juillet étant la date de renouvellement des mandats en général), soit 23 membres pour l'IASB et 30 pour l'IFRIC. Notre analyse portera sur cette population. Par ailleurs, afin de pouvoir analyser l'évolution de la composition de l'IASB et de l'IFRIC, nous avons raisonné sur les comités à des dates précises. Le choix des dates de références s'est fait dans l'objectif de reconstituer les comités avec le plus grand taux de rotation possible. Pour l'IFRIC, les dates de janvier 2002, 2005 et 2009 ont été retenues, la durée du mandat étant de 3 ans. Pour l'IASB, la comparaison porte sur juillet 2001 et 2009. Entre ces deux dates, le taux de rotation a été très faible⁷, la durée d'un mandat à l'IASB étant de 5 ans. La liste de ces membres est présentée dans le Tableau 2.

Concernant le staff, l'IASCF n'en publie pas une liste à la fin de chaque année. La composition du staff a été reconstituée à partir des seules informations disponibles, à savoir le recrutement et le départ des membres⁸. Le nombre de personnes ainsi identifiées s'élève à 92 membres. Faute d'informations suffisantes, l'analyse portera sur 82 d'entre eux. Le tableau recensant les membres du staff figure en annexe 1. On peut noter l'augmentation significative du nombre du personnel du staff technique au cours de la période de notre étude. Le nombre a presque doublé : à la fin 2003, le staff comportait 23 personnes ; à la fin de 2008 le nombre a atteint 42. Cette inflation est expliquée par l'augmentation de la charge de travail qui est la

⁶ Par exemple le site www.iasplus.com du cabinet Deloitte.

⁷ Notons par exemple, qu'au 1er Juillet 2006, sur les 14 membres de l'IASB, 11 sont des membres du 1er *Board* en 2001. Une analyse intermédiaire entre 2001 et 2009 n'apparaît donc pas utile.

⁸ Ceci veut dire que, théoriquement, si une personne a intégré le staff avant 2001 et qu'elle n'en est pas sortie avant 2009, elle ne figurerait pas sur notre liste. Mais pratiquement, cette situation est très peu fréquente vu le taux de rotation élevé à l'intérieur du staff. Le taux moyen de rotation calculé dans notre population du staff est de 3 ans et 3 mois et 3 personnes seulement (tous des directeurs) sur 92 dépassent les 9 ans d'expérience au sein du staff.

conséquence de l'augmentation de la visibilité de l'IASB et de la notoriété des normes internationales.

Les membres de l'IASB		Membre de l'IASB au		Les membres de l'IFRIC		Membre de l'IFRIC au		
		01/07/2001	01/07/2009			01/01/2002	01/01/2005	01/07/2009
1	Sir David Tweedie	X	X	1	Christian Chiarasini	X		
2	Thomas E Jones	X		2	Claudio De Conto	X	X	
3	Mary E Barth	X		3	Clement K. M. Kwok	X		
4	Hans-Georg Bruns	X		4	Domingo Marchese	X	X	
5	Anthony T Cope	X		5	Ian Wright	X	X	
6	Robert P Garnett	X	X	6	John Smith	X		
7	Gilbert Gelard	X	X	7	Junichi Akiyama	X		
8	Robert H Herz	X		8	Leo van der Tas	X	X	
9	James J Leisenring	X	X	9	Mary Tokar	X	X	
10	Warren McGregor	X	X	10	Patricia Doran Walter	X	X	
11	Patricia O'Malley	X		11	Philip Ameen	X	X	
12	Harry K Schmid	X		12	Wayne Lonergan	X		
13	Geoffrey Whittington	X		13	Jeannot Blanchet		X	
14	Tatsumi Yamada	X	X	14	Ken Wild		X	
15	John T Smith		X	15	Jean Louis Lebrun		X	X
16	Jan Engstrom		X	16	Michael Bradbury		X	
17	Philippe Danjou		X	17	Shunichi Toyoda		X	
18	Wei-Guo Zhang		X	18	Ruth Picker			X
19	Stephen Cooper		X	19	Sara York Kenny			X
20	P.Kalavacherla		X	20	Takatsugu Ochi			X
21	Amaro Gomez		X	21	Andrew Vials			X
22	Patrick Finnegan		X	22	Bernd Hacker			X
23	Patricia McConnel		X	23	Darrel Scott			X
Total		14	15	24	Guido Fladt			X
				25	Scott Taub			X
				26	Jean Paré			X
				27	Joanna Perry			X
				28	Luca Cencioni			X
				29	Margaret M. Smyth			X
				30	Laurence Rivat			X
Total						12	12	14

Tableau 2 : Liste de tous les membres de l'IASB et de l'IFRIC

2.2. Le profil individuel et collectif des normalisateurs

2.2.1. Des experts ?

L'expertise des participants à la normalisation comptable internationale a été analysée à travers leurs parcours professionnel et notamment :

- leur dernière expérience professionnelle et le poste occupé avant de rejoindre l'organisation internationale.

- toute autre expérience significative avant ce dernier poste.

Les annexes 2 et 3 présentent respectivement les expériences des membres de l'IASB et de l'IFRIC.

Il ressort de l'analyse le grade élevé que tous les membres de l'IASB et de l'IFRIC ont quelle que soit l'organisation de laquelle ils proviennent. Par exemple, pour ceux issus des cabinets d'audit, la plupart d'entre eux ont atteint la position d'associé (partner) dans les plus grands cabinets d'audit internationaux : 12 membres de l'IASB sur 23 (c'est-à-dire plus que la moitié) ; 18 membres de l'IFRIC sur 30 (soit 60%). De plus, ces partners sont généralement les associés techniques (technical partner) chargé des normes IFRS dans leurs réseaux de cabinets, c'est-à-dire les personnes les plus à même de suivre la normalisation comptable internationale. Pour les membres qui proviennent du monde des entreprises, la place occupée est généralement celle de président (CEO) ou vice président, de directeur administratif et financier (DAF) du groupe ou, quand il s'agit d'un groupe de taille plus importante, de directeur comptable. C'est le cas de Bruns, par exemple, qui était le directeur comptable de DaimlerChrysler. Certains membres ont exercé des fonctions au sein d'un organisme de normalisation ou de régulation financière ou bancaire. Ils l'ont généralement fait en tant que membres des organes décisionnels si ce n'est en tant que présidents ou directeurs du staff. Parmi les autres parcours présents, ceux de professeurs des universités, dirigeants d'associations représentatives des utilisateurs ou d'autres communautés. Le tableau 3 synthétise les principaux postes que les membres de l'IASB et de l'IFRIC ont occupés tout au long de leurs carrières professionnelles.

Le point commun entre tous ces membres est la grande carrière qu'ils ont derrière eux et pour nombre d'entre eux, la diversité de cette carrière peut être soulignée. Par exemple, Garnett, membre de l'IASB a été associé dans un grand cabinet d'audit et a travaillé comme analyste financier et comme préparateur dans plusieurs sociétés dans des secteurs très variés.

expérience professionnelle	poste occupé	Nbre dans l'IASB	Nbre dans l'IFRIC
Cabinet d'audit	Partner	12	18
Entreprise	CEO et assimilés	4	4
	DAF et assimilés	3	4
	Directeur comptable	2	1
Normalisateur/ Régulateur	Chairman	2	2
	Membre	2	4
	Senior staff	5	2

Tableau 3 : Synthèse des principaux postes occupés par les membres de l'IASB et de l'IFRIC

Concernant les membres du staff, les informations disponibles sur les postes occupés et les parcours professionnel avant de rejoindre l'IASCF concernent essentiellement les directeurs de staff. Ceux-ci sont généralement, comme de nombreux membres de l'IASB et de l'IFRIC, des associés des grands cabinets d'audit ou des membres de normalisateurs comptables nationaux. Les autres membres du staff sont souvent des « senior managers » dans les cabinets d'audit internationaux, c'est-à-dire avec une expérience d'au moins 8 ans dans le domaine de la vérification des comptes établis en IFRS. Certains viennent en détachement auprès des normalisateurs nationaux pour des durées qui peuvent varier entre 1 an et 3 ans.

L'analyse de la nature de l'expertise des participants à la normalisation internationale confirme le premier critère qui définit une communauté épistémique à savoir « l'expertise et la compétence dans un domaine particulier » (Haas, 1992), celui de l'élaboration et de de la présentation de l'information financière et comptable.

2.2.2. *Des valeurs partagées ?*

2.2.2.1- *Un background professionnel très ancré dans la profession comptable*

De nombreux travaux ont cherché à classer les membres de l'IASB en fonction de leurs horizons professionnels (auditeurs, préparateurs, utilisateurs et universitaires...) (Standish 2003, Jorissen et al. 2006). Comme le souligne Walton (2009), cela n'est pas sans poser de problème d'opérationnalisation et s'avère particulièrement réducteur au vu de la richesse des expériences de certains participants.

Notre étude de la représentativité se focalisera sur la présence d'une seule partie prenante, à savoir la profession comptable en raison des critiques au sein de la littérature académique et professionnelle par rapport à une surreprésentation de ses membres au sein du normalisateur international (Colasse 2005 ; Capron et Chiapello 2005). Le poids de la profession comptable a été évalué en essayant de prendre en compte la richesse des parcours :

- Le membre a-t-il eu une expérience dans un cabinet d'audit au cours de sa carrière ?
- Pour ceux qui ont travaillé dans l'audit, s'agit-il de la dernière expérience professionnelle avant d'intégrer le normalisateur international ?
- S'agit-il d'une expérience en audit significative ou passagère ? Ce membre était-il ou non un associé du cabinet d'audit ?

- Enfin, cette expérience a-t-elle été menée à l'intérieur des grands cabinets internationaux dits Big Four⁹.

Les résultats de cette analyse sont présentés dans le tableau 4. Les résultats complets par membre sont présentés dans l'annexe 4 pour les membres de l'IASB et de l'IFRIC et dans l'annexe 1 pour les membres du staff.

Il ressort de ces tableaux qu'une grande proportion des membres de l'IASB (61%) et de l'IFRIC (60%) a déjà travaillé dans un cabinet d'audit. Ce passage n'a pas été rapide mais il témoigne plutôt d'une longue carrière passée en audit. En effet, tous les membres de l'IFRIC qui sont passés par un cabinet y étaient comme « partner » (18 /18). La proportion des partner est aussi très élevée pour l'IASB (12/14). Ces résultats restent cependant à relativiser parce que le nombre de personnes qui ont intégré le normalisateur directement à partir des cabinets est moins élevé puisque 5 seulement des 23 membres de l'IASB (22%) et 13 des 30 membres de l'IFRIC (43%) viennent directement de ces cabinets. Le tableau 4 nous montre aussi que la profession comptable est représentée presque exclusivement par le personnel des Big Four. En effet, parmi les membres de l'IASB et de l'IFRIC qui ont travaillé dans l'audit, seul 3 personnes sur 32 ne l'ont pas fait dans ces cabinets. Cette domination des Big Four a une double explication. D'une part, la grande technicité des débats nécessite une formation et une longue expérience dans la pratique des IFRS, plus fréquente dans les grands cabinets. D'autre part, les membres de l'IFRIC ne sont pas rémunérés. Ils restent employés des sociétés et organisations qui acceptent qu'ils passent une partie de leurs temps à travailler pour l'IFRIC. Cette situation est assez coûteuse et il paraît raisonnable de considérer que seuls les plus grands cabinets d'audit soient en mesure de détacher leur personnel et de supporter ces coûts.

⁹ Les *Big Four* sont aujourd'hui Ernst & Young, KPMG, PricewaterhouseCoopers et Deloitte. Mais dans la mesure où notre étude concerne tout le parcours des membres, nous donnons l'appellation « Big » à ces cabinets mais aussi aux cabinets qui ont donné naissance aux Big Four suite à diverses opérations de rapprochement et de liquidation.

L'appartenance à la Profession Comptable	au cours de la carrière?	Partner?	dernier emploi?	Big?	
IASB					
Total	14	12	5	13	
Pourcentage/23 membres	61%	52%	22%	57%	
Analyse IASB 2001	Total	9	8	3	8
	%	64%	57%	21%	57%
Analyse IASB 2009	Total	10	9	4	9
	%	67%	60%	27%	60%
IFRIC					
Total	18	18	13	16	
Pourcentage/30 membres	60%	60%	43%	53%	
Analyse IFRIC 2002	Total	7	7	6	6
	%	58%	58%	50%	50%
Analyse IFRIC 2005	Total	8	8	7	6
	%	67%	67%	58%	50%
Analyse IFRIC 2009	Total	9	9	5	8
	%	64%	64%	36%	57%

Tableau 4 : La présence de la profession comptable au sein de l'IASB et de l'IFRIC

En termes d'évolution de la présence des auditeurs au sein des instances de normalisation internationale, il apparaît que si la part des auditeurs dans l'IASB est restée relativement stable entre 2001 et 2009 (21% et 27% respectivement), cette dernière a fortement diminué pour l'IFRIC entre 2005 et 2009 puisqu'elle passe de 58% (7 membres sur un totale de 12) à 36% (5 membres sur un total de 14). L'IASCF a peut être été sensible aux critiques qui se sont fait entendre quant à la forte présence des auditeurs, notamment des Big Four dans l'enceinte de l'IFRIC, en réduisant leur nombre au profit d'autres catégories, notamment celle des préparateurs.

Cette surreprésentation de la profession comptable est tout aussi réelle concernant le staff technique. Sur les 82 membres identifiés, au moins 55, soit plus des deux tiers, ont travaillé dans la profession comptable. Comme pour l'IFRIC et l'IASB, les grands cabinets sont surreprésentés puisque 46 de ces 55 membres viennent directement de ces cabinets. Il est à noter aussi que sur 9 directeurs qui se sont succédés au staff, 7 ont fait carrière dans la profession comptable et plus précisément dans des Big Four.

2.2.2.2- Une forte présence anglo-saxonne

L'IASCF a été souvent critiqué (Tyrall 2005, Colasse 2005, Capron et Chiapello 2005) en raison de la surreprésentation du monde anglo-saxon. Si certains ont évalué la représentativité géographique sur la base de la nationalité des membres, Walton (2009) en démontre le caractère réducteur dans la mesure où plusieurs membres de l'IASB ont mené une carrière internationale en dehors de leurs pays d'origine. Robert Herz, par exemple, est né en

Argentine, a fait toute sa formation académique comptable en Grande Bretagne avant de rentrer aux Etats Unis et de devenir président du FASB. Walton privilégie une analyse sur la base de l'appartenance « culturelle » susceptible d'influencer l'approche comptable des participants. Il distingue les membres selon leur formation comptable : développée à l'intérieur d'un code de commerce (la comptabilité d'Europe continentale basée sur le droit romain) ou basée sur le droit commun (tradition anglo-saxonne). Nous retiendrons cette distinction afin d'analyser la composition des différents organes (voir tableau 5)¹⁰.

Les critiques adressées à l'IASCF semblent être fondées puisque 65% (15 sur 23) des membres de l'IASB ont une formation comptable anglo-saxonne. Cependant, l'IASCF semble avoir commencé à prendre en compte ces critiques puisque cette proportion a diminué entre 2001 et 2009 passant de 71% (10 sur 14) à 60% (9 sur 15). L'instauration des quotas géographiques pour les membres de l'IASB suite à la révision de la constitution en 2009 semble servir sur le terrain l'objectif déclaré dans la constitution de « ne pas être dominé par des intérêts géographiques particuliers ». Il est à noter l'entrée pour la première fois au Board en 2007 et en 2009 de représentants des marchés émergents à savoir la Chine, le Brésil et l'Inde. En ce qui concerne les membres de l'IFRIC, la composition est plutôt stable dans le temps, mais toujours en faveur des anglo-saxons : 7 membres sur 12 (soit 58%) en 2001, 8 membres sur 14 (soit 57%) en 2009 étaient de culture comptable anglo-saxonne.

Quant au staff technique, plus des deux tiers des membres identifiés sont anglo-saxons (55 sur 82). Une analyse approfondie montre que les 9 directeurs de staff et les 6 senior project manager (à savoir le grade le plus élevé dans la hiérarchie du staff après celui des directeurs) sont aussi tous originaires du monde anglo-saxon. Il semble donc que les anglo-saxons dominent le staff technique, notamment aux niveaux les plus élevés de la hiérarchie. Les Anglais sont particulièrement surreprésentés puisque ils constituent à eux seuls plus de 25% du personnel (21 sur 82)¹¹. Si on y ajoute les membres américains, cela représente 40% du personnel du staff. (voir annexe 1).

¹⁰ Cette opérationnalisation n'est pas sans poser de problèmes. Par exemple, nous avons classé M. Kalavacherla, membre de l'IASB originaire d'Inde, comme appartenant à la culture comptable anglo-saxonne parce qu'il a poursuivi ses études universitaires et a fait la plus grande partie de sa carrière aux Etats Unis. En revanche, M. Gomez, brésilien, a été classé en tant que non « anglo-saxon » : il a certes obtenu son Master et son diplôme d'expert comptable en Grande Bretagne mais il a fait toute sa carrière professionnelle au Brésil. Pour les autres membres la classification s'est opérée sans difficulté particulière.

¹¹ Le fait que l'IASB siège à Londres peut expliquer, en partie, cette situation.

Les membres de l'IASB		Pays d'origine	Culture Anglo-saxonne?	Les membres de l'IFRIC		Pays d'origine	Culture Anglo-saxonne?
			oui=1 ; non=0				oui=1 ; non=0
1	Sir David Tweedie	UK	1	1	Christian Chiarasini	France	0
2	Thomas E Jones	UK	1	2	Claudio De Conto	Italy	0
3	Mary E Barth	USA	1	3	Clement K. M. Kwok	Hong Kong	1
4	Hans-Georg Bruns	Allemagne	0	4	Domingo Marchese	Argentina	0
5	Anthony T Cope	UK	1	5	Ian Wright	UK	1
6	Robert P Garnett	Afrique du sud	1	6	John Smith	USA	1
7	Gilbert Gelard	France	0	7	Junichi Akiyama	Japan	0
8	Robert H Herz	USA	1	8	Leo van der Tas	Netherlands	0
9	James J Leisenring	USA	1	9	Mary Tokar	USA	1
10	Warren McGregor	Australie	1	10	Patricia Doran Walter	USA	1
11	Patricia O'Malley	Canada	1	11	Philip Ameen	USA	1
12	Harry K Schmid	Suisse	0	12	Wayne Lonergan	Australia	1
13	Geoffrey Whitting	UK	1	13	Jeannot Blanchet	France	0
14	Tatsumi Yamada	Japon	0	14	Ken Wild	UK	1
15	John T Smith	USA	1	15	Jean Louis Lebrun	France	0
16	Jan Engstrom	Suède	0	16	Michael Bradbury	New Zealand	1
17	Philippe Danjou	France	0	17	Shunichi Toyoda	Japan	0
18	Wei-Guo Zhang	chine	0	18	Ruth Picker	Australia	1
19	Stephen Cooper	UK	1	19	Sara York Kenny	USA	1
20	P.Kalavacherla	Inde	1	20	Takatsugu Ochi	Japan	0
21	Amaro Gomez	Brésil	0	21	Andrew Vials	UK	1
22	Patrick Finnegan	USA	1	22	Bernd Hacker	Germany	0
23	Patricia McConne	USA	1	23	Darrel Scott	South Africa	1
Total			15	24	Guido Fladt	Germany	0
Pourcentage/23 membres			65%	25	Scott Taub	USA	1
Analyse IASB 2001	Total		10	26	Jean Paré	Canada	1
	%		71%	27	Joanna Perry	New Zealand	1
Analyse IASB 2009	Total		9	28	Luca Cencioni	Italy	0
	%		60%	29	Margaret M. Smyth	USA	1
				30	Laurence Rivat	France	0
Total			15	30			17
Pourcentage/30 membres			65%	30			57%
Analyse IFRIC 2002	Total		7				7
	%		58%				58%
Analyse IFRIC 2005	Total		6				6
	%		50%				50%
Analyse IFRIC 2009	Total		8				8
	%		57%				57%

Tableau 5 : La présence de la culture comptable anglo-saxonne dans l'IASB et l'IFRIC

2.2.2.3- Un paradigme dominant ?

Le poids du monde anglo-saxon et de la profession comptable au sein des différentes instances tend à confirmer l'existence de valeurs communes. On peut imaginer que le

parcours au sein d'un grand cabinet d'audit ou à la direction financière d'un groupe multinational coté favorise l'adhésion à une certaine vision de l'information comptable, une information comptable au service des marchés financiers et de l'investisseur, des valeurs qui s'inscrivent dans la tradition anglo-saxonne de la comptabilité et qui restent assez éloignées de la conception continentale (Nobes et Parker 2008, p. 85). Ces valeurs sont véhiculées par le cadre conceptuel, définissant comme principal objectif de l'information comptable et financière, l'utilité décisionnelle et la satisfaction des besoins d'informations des investisseurs. Même les membres issus a priori de la tradition continentale adhéreraient à cette vision des choses. Walton (2009, p. 39) cite l'exemple de Hans-Georg Bruns, un membre allemand du Board de l'IASB qui a fait partie de l'équipe chez Daimler-Benz qui a introduit la société à la bourse de New York, qui a géré l'adoption des normes américaines et intégré Chrysler dans le périmètre de consolidation.

L'annexe 5 reprend les informations données par les annexes 2 et 3 uniquement pour les membres non anglo-saxons. Il nous semble quelque peu réducteur de chercher à affirmer les valeurs d'un individu en fonction d'un parcours qui, plus est, résumé. Une étude détaillée de son parcours ainsi que celle de ses prises de positions (écrits, discours, ...) avant sa désignation en tant que membre (Gore 1992) serait sans aucun doute plus pertinente pour identifier la conception de la comptabilité du membre en question. A ce niveau, nous nous contentons de faire ressortir la forte présence parmi les membres non anglo-saxons d'individus qui proviennent de grands cabinets ou de grands groupes cotés dont on peut supposer qu'ils soient sensibles à une vision de la comptabilité orientée vers les besoins des marchés financiers. Sur les 8 membres non anglo-saxons de l'IASB, deux proviennent des grands cabinets d'audit et trois de grands groupes internationaux. Les trois autres proviennent de régulateurs (autorités de régulation de marchés, banque centrale). Sur les 13 membres non anglo-saxons de l'IFRIC, 4 travaillent dans des grands cabinets d'audit, 4 dans des grands groupes multinationaux. A supposer qu'elle soit représentée, une conception alternative de l'information comptable semble réduite à la portion congrue.

Ainsi, malgré une certaine hétérogénéité des provenances géographiques et professionnelles des membres des différentes instances de normalisation, caractéristiques des communautés épistémiques (Cohendet et al. 2003), se profile la domination d'une certaine conception de la comptabilité au service des investisseurs et des marchés financiers. Cette domination rappelle l'existence de valeurs et de paradigme partagé au sein des communautés épistémiques (Roth 2008). Dans ce sens, la promulgation par l'IASC d'un cadre conceptuel qui définit les

objectifs de l'information financière semble servir comme moyen de faire converger les croyances des membres provenant d'horizons différents autour des objectifs de la communauté.

2.2.3. *Un process de normalisation qui fait autorité ?*

Une des caractéristiques des communautés épistémiques est l'existence d'une autorité procédurale qui définit la manière avec laquelle les membres de la communauté atteignent leurs objectifs. Nous allons essayer d'explorer l'existence de cette caractéristique dans le cadre de la normalisation internationale et ce en analysant les expériences passées des membres dans l'établissement des normes comptables. Le raisonnement sous-jacent est le suivant : dans la mesure où les membres de ces instances ont déjà eu une expérience en matière d'élaboration de normes comptables, ils sont sensibles aux problématiques que cela pose et ont pu se forger une opinion sur les meilleures modalités pour atteindre cet objectif.

Pour ce qui est des expériences passées en matière de normalisation comptable, la diversité des parcours rend difficile l'opérationnalisation. Voici les éléments qui ont fondé notre analyse de l'expérience antérieure des membres au sein d'autres organismes de normalisation :

- distinction entre ceux ayant participé à des travaux de normalisation¹² à une certaine étape de leurs carrières et ceux qui l'ont fait juste avant d'intégrer l'IASB ou l'IFRIC.
- distinction entre une participation significative aux travaux de normalisation (membres des organes décisionnels ou directeur de staff (cela correspond à l'appellation « normalisateurs permanents » dans les tableaux 5 et 6)) et une participation ponctuelle (participation à des groupes de travail ou à des réunions d'informations et de communication avec les normalisateurs (cela correspond à l'appellation « normalisateurs ponctuels » dans les tableaux 5 et 6)).¹³

Les tableaux 6 et 7 révèlent qu'une très grande partie des membres de l'IASB et de l'IFRIC ont participé préalablement à leur mandat dans le cadre de l'IASCF, à des travaux de normalisation. Cette participation est pour plus de la moitié d'entre eux (13 sur 20 pour l'IASB et 13 sur 21 pour l'IFRIC) très récente (juste avant de rejoindre le normalisateur

¹² Quelle que soit la nature de cette participation.

¹³ Notons que nous n'avons pas pu trouver les données nécessaires concernant l'intégralité des membres de l'IASB et de l'IFRIC. Dans le cas où nous n'avons pas trouvé d'informations certaines qui prouvent la participation d'un membre à des travaux de normalisation, nous avons laissé la case correspondante vide mais ceci ne signifie pas nécessairement que cette personne n'a pas participé à de tels travaux.

international). La forme que prend cette participation témoigne généralement d'une grande implication dans l'activité de normalisation comptable puisque 14 membres sur 20 (pour l'IASB) et 14 membres sur 21 (pour l'IFRIC) sont intervenus de manière significative dans les travaux de normalisation. La plupart d'entre eux étaient soit des membres votants des organes décisionnels (voire des « chairmen ») soit des « senior staff ».

Si un grand nombre de participants a une longue expérience de normalisateur derrière lui, il est intéressant de noter qu'ils ne sont pas répartis sur un très grand nombre de normalisateurs. Pour l'IASB par exemple, 6 membres sur 23 (plus de 25%) ont participé aux travaux du normalisateur américain¹⁴ de façon significative. Mais la présence de membres ayant une expérience de normalisation au niveau américain a fortement baissé entre 2001 (5 sur 14) et 2009 (2 sur 15). Il est possible de suggérer l'explication suivante : au démarrage, étant donné la filiation avec le modèle américain, l'IASB avait besoin d'individus familiers du système. Ce besoin a diminué petit à petit, avec l'acquisition d'une certaine maturité de l'organisation. D'autres normalisateurs anglo-saxons comme l'ASB britannique ou le comité G4+1¹⁵ semblent également constituer un vivier pour l'IASB/IASCF. L'IASC (qui était à la place de l'IASB actuel) et les organismes qui le soutenaient comme le SIC et le SAC sont souvent des lieux où les membres ont déjà travaillé. A l'IFRIC, on constate une plus grande diversité dans les viviers de normalisateurs nationaux : outre ceux précédemment cités, on retrouve les normalisateurs australien, français, allemand, japonais et canadien.

Concernant le staff, il apparaît que 20 personnes (soit 24%) viennent directement de normalisateurs ou régulateurs financiers et bancaires locaux, sous la forme généralement d'un détachement qui peut aller d'un à trois ans. Là encore, les normalisateurs anglo-saxons sont les plus représentés (14 personnes sur 20). On constate également que plusieurs membres du staff ayant déjà travaillé pour un organisme de normalisation se situent assez haut dans la hiérarchie, ceci est peut être dû à leur expérience passée dans le « métier » de normalisateur.

Ce « savoir faire » acquis lors des expériences passées dans le champ de la normalisation comptable notamment chez des normalisateurs anglo-saxons, dont le modèle est inspiré du FASB américain, permet aux participants à la normalisation internationale d'intérioriser une certaine façon de faire les normes et des règles de conduite dans ce domaine, en somme, une

¹⁴ Le normalisateur américain est pris ici dans le sens large du terme c'est-à-dire qu'il comprend le FASB, la FAF, le FASAC et le comité d'urgence EITF.

¹⁵ Qui regroupe les normalisateurs américain, canadien, britannique, australien et néo zélandais avec l'IASC comme observateur.

certaine autorité procédurale qui permet de définir l'ensemble des normalisateurs comme étant une communauté épistémique.

Les membres de l'IASB		Participation antérieure à des travaux de normalisation comptable				
		au cours de la carrière? oui=1 ; non=0	dernier emploi? oui=1 ; non=0	Normalisateur		L'organisme de normalisation comptable en question (pays)
				permanent?	ponctuel?	
1	Sir David Tweedie	1	1	1		ASB (UK)
2	Thomas E Jones	1	1	1		IASC, FAF, FASB EITF (USA)
3	Mary E Barth	1	0		1	FASAC (USA)
4	Hans-Georg Bruns	1	0		1	GASB (Allemagne)
5	Anthony T Cope	1	1	1		FASB (USA)
6	Robert P Garnett	1	0		1	APB (South Africa), IASC
7	Gilbert Gelard	1	1	1		CNC (France), IASC
8	Robert H Herz	1	0	1		FASB EITF, chairman FASB later (USA)
9	James J Leisenring	1	1	1		FASB, FASB EITF, FASB senior staff, G4+1 (USA)
10	Warren McGregor	1	1	1		AARF (Australie), IASC, G4+1
11	Patricia O'Malley	1	1	1		CICA's ASB (Canada), CICA's Emerging Issues Committee, G4+1
12	Harry K Schmid	1	1	1		FER (Suisse), IASC, IASC's SIC
13	Geoffrey Whittington	1	1	1		ASB (UK)
14	Tatsumi Yamada	1	1	1		IASC (member of the Japanese delegation)
15	John T Smith	1	1	1		FASB EITF (USA), IASC's SIC, IFRIC
16	Jan Engstrom					
17	Philippe Danjou	1			1	IASC, IASC's SAC, CNC (France)
18	Wei-Guo Zhang	1	1	1		CASC (Chine)
19	Stephen Cooper	1	1		1	IASB's Analyst Representative Group
20	P.Kalavacherla					
21	Amaro Gomez					
22	Patrick Finnegan	1			1	CFA institue
23	Patricia McConnel	1		1		IASC's SAC, IASC
Total		20	13	14	6	
Poucentage		87%	57%	61%	26%	
Analyse Board 2001		14	10	11	3	
		100%	71%	79%	21%	
Analyse Board 2009		12	8	8	4	
		80%	53%	53%	27%	

Tableau 6 : La participation des membres de l'IASB à d'autres travaux de normalisation comptable

Les membres de l'IFRIC		Participation antérieure à des travaux de normalisation comptable				L'organisme de normalisation comptable en question (pays)
		au cours de la carrière?	dernier emploi?	Normalisateur		
		oui=1 ; non=0	oui=1 ; non=0	permanent?	ponctuel?	
1	Christian Chiarasini	1	1	1		CNC (France)
2	Claudio De Conto					
3	Clement K. M. Kwok					
4	Domingo Marchese					
5	Ian Wright	1	1		1	Financial Reporting Committee of the ICAEW (UK)
6	John Smith	1	1	1		FASB EITF (USA), IASC's SIC
7	Junichi Akiyama					
8	Leo van der Tas					
9	Mary Tokar					
10	Patricia Doran Walter	1	1		1	Accounting Standards Oversight Council (Canada)
11	Philip Ameen	1		1		FASB's EITF & trustee of the FAF (USA)
12	Wayne Lonergan	1		1		AASB (Australie)
13	Jeannot Blanchet	1		1		IASC's SAC & SIC
14	Ken Wild	1	1	1		ASB (UK), IASC
15	Jean Louis Lebrun	1	1	1		CNC (France), EFRAG (EU)
16	Michael Bradbury	1	1	1		FRSB (New Zealand)
17	Shunichi Toyoda	1	1	1		JASB (Japon)
18	Ruth Picker	1	1	1		AASB (Australie)
19	Sara York Kenny	1	1		1	IASB and FASB joint's International group
20	Takatsugu Ochi	1	1		1	JASB (Japon)
21	Andrew Vials					
22	Bernd Hacker	1			1	GASB (Germany)
23	Darrel Scott	1	1	1		SAC
24	Guido Fladt	1			1	GASB (Germany)
25	Scott Taub					
26	Jean Paré	1		1		ASB (Canada)
27	Joanna Perry	1	1	1		FRSB (NZ) et AASB (Australie)
28	Luca Cencioni	1			1	IASB
29	Margaret M. Smyth					
30	Laurence Rivat	1		1		IASB, CNC (France)
Total		21	13	14	7	
Pourcentage		70%	43%	47%	23%	
Analyse IFRIC 2002		6	4	4	2	
		50%	33%	33%	17%	
Analyse IFRIC 2005		8	6	6	2	
		67%	50%	50%	17%	
Analyse IFRIC 2009		11	6	6	5	
		79%	43%	43%	36%	

Tableau 7 : La participation des membres de l'IFRIC à d'autres travaux de normalisation comptable

2.3. Synthèse : les participants à la normalisation internationale, une communauté épistémique

L'analyse de la composition des instances de la normalisation comptable internationale et du parcours de leurs membres permet de décrire le groupe des normalisateurs internationaux comme étant une communauté épistémique. En effet, les différentes caractéristiques d'une communauté épistémique sont retrouvées lors de la description de la communauté des normalisateurs.

D'abord, l'expertise, citée par Haas (1992), est confirmée. Les normes comptables internationales sont bien faites pas des experts, dans le sens de gens compétents ayant une expérience de haut niveau dans les divers métiers de la comptabilité. Ainsi on retrouve des participants ayant des expériences de préparateurs de comptes, d'auditeurs, d'utilisateurs ou d'universitaires et, dans de nombreux cas, ayant des expériences diversifiées dans ces différents métiers. L'expertise s'accompagne d'une diversité professionnelle et géographique. Malgré cette diversité, la représentativité professionnelle et géographique laisse à désirer. La profession comptable est très présente, notamment par le biais des grands cabinets. La surreprésentation du monde anglo-saxon est bien réelle. Ainsi, la très grande majorité des membres, sur la base de leurs origines ou de leurs parcours professionnels, semble adhérer à des valeurs communes et à une conception unique de l'information comptable explicitée dans le cadre conceptuel de l'IASB, proche de la tradition anglo-saxonne, une conception de l'information comptable au service des marchés financiers. Il y aurait peu de place à une vision alternative. Cette façon d'adhérer à une vision commune de la comptabilité n'est pas sans rappeler la notion d'habitus de Bourdieu (1980, p.88) qui se définit comme étant « un système de disposition durables et transposables » qui agissent en tant que « principes générateurs et organisateurs de pratiques et de représentations qui peuvent être objectivement adaptées à leur but sans supposer la visée consciente des fins ». Ainsi, la proximité des marchés financiers et de leurs pratiques et objectifs pour les différents acteurs de la normalisation internationale fonctionnerait comme un habitus qui permet d'imprégner les pensées et les valeurs de ces acteurs par « intériorisation de l'extériorité » (Corcuff 1995).

L'idée de valeurs partagées reflétant une idéologie dominante est parfaitement compatible avec la notion de communauté épistémique. Comme le souligne Merrien (2001, p. 589), étudier les organisations internationales comme communautés épistémiques conduit à s'interroger sur les luttes d'idées, d'interprétations et de symboles. « Une même organisation peut tolérer des divergences à l'intérieur du cadre d'interprétation. Néanmoins, une période

historique stable se caractérise par l'hégémonie d'un paradigme partagé » qui est fonction d'un certain ordre international. Cela amène à souligner, avec Colasse (2005) le caractère hautement discutable du concept d'expert indépendant. Le savoir qui fonde l'expertise est rarement neutre et indépendant, il est « enraciné » dans une idéologie et un système (Lequesne et Rivaud 2001). Mettre en avant l'expertise et l'indépendance est un procédé rhétorique qui participe à la construction d'une légitimité technique (Colasse 2004).

Enfin, l'élaboration des normes internationales suit une procédure formalisée calquée sur le modèle américain. Le respect de cette autorité procédurale, caractéristique des communautés épistémiques (Cohendet et al. 2003), est assuré par individus qui s'intéressaient et s'impliquaient déjà dans la normalisation comptable au plan national ou international et qui ont acquis une certaine expérience en la matière. Au-delà de l'expertise technique en matière comptable, on peut penser que les participants ont également acquis un savoir-faire en matière d'élaboration des règles et peuvent être considérés comme des « experts ès normalisation » (Ramirez 2009, p. 1276).

Conclusion

L'objet de ce papier est d'étudier la population des participants à la normalisation comptable internationale. En nous appuyant sur la notion d'expert, fondamentale pour le dispositif international, nous avons avancé le concept de communauté épistémique pour caractériser cet ensemble d'acteurs. L'étude de la composition de certaines instances de l'organisation internationale a permis d'en vérifier certaines propriétés : un réseau d'experts, des expériences diverses mais des valeurs et un paradigme communs reflétés dans le cadre conceptuel et l'adhésion à un modèle particulier d'élaboration des normes.

Les apports de cette recherche se situent à plusieurs niveaux. En premier lieu, le travail empirique apporte une confirmation à des hypothèses formulées et pas forcément démontrées sur la surreprésentation du monde anglo-saxon et le poids de la profession comptable. En second lieu, elle élargit les travaux sur la composition des instances de normalisation dans deux directions : d'une part, elle prend en compte l'expérience passée des membres en matière de normalisation soulignant que l'expertise ne concerne pas seulement le savoir (la comptabilité et l'information comptable) mais un savoir-faire (comment élaborer les normes) ; d'autre part, elle inclut le staff technique qui joue un rôle fondamental dans le travail de préparation des projets et dont l'influence sur la norme finale ne doit pas être négligée comme l'ont souligné de nombreux travaux sur l'élaboration des politiques publiques. Enfin, cette étude suggère un parallèle théorique, celui des communautés épistémiques, qui s'est avéré

pertinent a posteriori et qui permet de prendre en compte à la fois la dimension individuelle – l’expertise - et la dimension collective – les valeurs partagées et l’adhésion à un modèle procédural.

Nous tenons à souligner certaines faiblesses de ce travail. L’étude des normalisateurs en pratique n’a porté que sur l’IASB, l’IFRIC et le staff technique, laissant de côté l’IASCF et le SAC. L’analyse pourra être élargie aux instances du dispositif laissées de côté afin de voir dans quelle mesure ils font partie de cette « communauté épistémique ». Par ailleurs, certaines « opérationnalisations » restent discutables : d’une part, les croyances et les valeurs des normalisateurs ont été déduites, de manière un peu grossière, de leur expérience passée et de leur parcours ; d’autre part, le fait d’avoir eu une expérience préalable en matière d’élaboration des normes, surtout dans un organisme anglo-saxon, a été considéré comme un indicateur d’adhésion au modèle anglo-saxon d’élaboration des normes. Ces opérationnalisations ont été faites dans le cadre d’une première approche. Une étude approfondie du discours et des écrits des membres peut contribuer à identifier de manière plus nuancée les valeurs auxquelles ils adhèrent et à voir dans quelle mesure un membre promouvant des idées contradictoires avec la conception dominante peut être désigné. Outre les prolongements envisagés à partir de ces limites, d’autres voies sont possibles. Il nous semble intéressant d’analyser le processus de désignation d’un membre et de voir sur quelles bases plusieurs candidats sont départagés. Dans le cadre américain, Gore (1992) a montré comment les conceptions, connues de tous, de certains candidats, ont pu les desservir lorsqu’elles n’allaient pas dans le sens souhaité. Enfin, une dernière voie de recherche consiste à continuer d’exploiter le parallèle avec les communautés épistémiques dans le contexte actuel de crise et de remise en cause du paradigme dominant. Merrien (2001) énonce que le poids d’une communauté épistémique est fonction d’un certain ordre international et qu’il se produit des renversements de paradigmes. La crise financière a suscité de nombreuses critiques à l’encontre des institutions internationales de normalisation. L’ingérence du politique (Colasse 2009) et la révision récente de la constitution (mise en place du Monitoring Board composé d’individus représentant des organisations, introduction de critères géographiques pour la désignation des membres du Board) semblent traduire un inflexionnement des valeurs fondamentales de la normalisation internationale reposant sur l’expertise et l’indépendance avant tout, remettant en cause le paradigme jusqu’alors partagé. Peut-être assistons-nous à l’évolution de la notion d’expert en matière de normalisation comptable, d’un expert indépendant à un expert qui a des comptes à rendre, autrement dit un expert comptable des normes qu’il élabore.

Bibliographie :

- Anderson, C.W. (1978). The logic of public problems: evaluation in comparative policy research. In *Comparing public policies - New concepts and methods* (Ed, Ashford, D.E.). Sage Publications, 19-41.
- Bourdieu, P. (1980). *Le sens pratique*. Ed. Minuit.
- Chantiri, R. (2000). Les processus d'élaboration des normes comptables : proposition d'un cadre d'étude. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, n° spécial : 19-29.
- Chantiri-Chaudemanche, R. (2004). La normalisation comptable et ses acteurs. *Revue Sciences de Gestion* 43: 51-74.
- Chantiri-Chaudemanche, R. (2009). Organismes de normalisation. In *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit* (Ed, Colasse, B.). Economica, 1109-1119.
- Capron, M. et Chiapello, E. (2005). Les transformations institutionnelles : l'Europe recule, l'IASB s'impose. In *Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier* (Ed, Capron, M.). Editions la Découverte.
- Chiapello, E. (2005). Transformations des conventions comptables, transformation des représentations de l'entreprise. In *Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier* (Ed, Capron, M.). Editions la Découverte, 121-150.
- Chiapello, E., Medjad, K. (2007). Une privatisation inédite de la norme: le cas de la politique comptable européenne. *Sociologie du travail* 49 (1) : 46-64.
- Cohendet, P. , Créplet, F. et Dupouet, O. (2003). Innovation organisationnelle, communautés de pratique et communautés épistémiques : le cas de Linux. *Revue Française de Gestion* 146 : 99-121.
- Colasse, B. (2004). Harmonisation comptable internationale. De la résistible ascension de l'IASC/IASB. *Gérer et comprendre*, n ° 75, Mars: 30-40.
- Colasse, B. (2005). La régulation comptable entre public et privé. In *Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier* (Ed, Capron, M.). Editions la Découverte, 27-48.
- Colasse, B. (2009), La normalisation comptable internationale face à la crise. *Revue d'économie financière*, 95 : 387-399.
- Colasse, B., Pochet, C. (2009). De la genèse du nouveau Conseil National de la Comptabilité (2007) : un cas d'isomorphisme institutionnel ? *Comptabilité-Contrôle-Audit* 15 (2) : 7-37.
- Colasse, B., Standish, P. (1998). De la réforme 1996-1998 du dispositif français de normalisation comptable. *Comptabilité, Contrôle, Audit*, 4 (2) : 5-27.
- Corcuff, P. (1995). *Les nouvelles sociologies*. Ed. Nathan.
- Edwards, G. C., Sharkansky, I. (1978). *The policy predicament – Making and implementing public policy*. W.H. Freeman and Company.
- Gerboth, D.L. (1972). Muddling through with the APB. *Journal of Accountancy*, Mai: 42-49.

- Gore, P. (1992). *The FASB Conceptual Framework Project 1973-1985: An Analysis*. Manchester University Press.
- Haas, P. (1992). Introduction: epistemic communities and international policy coordination. *International organization*, 46 (1): 1-35.
- Hermet, G., Badie, B., Birnbaum, P., Braud, P. (1996). *Dictionnaire de la science politique et des institutions politiques*, 2^{ème} édition, Armand Colin, collection Cursus, série Droit et Science Politique.
- Horngren, C.T. (1973). The marketing of accounting standards. *Journal of Accountancy*, Octobre: 61-66.
- IASCF. (2000). IASC Constitution.
- IASCF. (2005). Revised Constitution.
- IASCF. (2009), Conflict of interest policy for trustees, IASB members and staff.
- Janis, I.L. Mann, L. (1977). *Decision-making: a psychological analysis of conflict, choice and commitment*. Free Press.
- IASCF. (2010). Revised Constitution.
- Jönsson, S. (1988). *Accounting regulation and elite structures (driving forces in the development of accounting policy)*. John Wiley & Sons.
- Jorissen, A., Lybaert, N. et Van de Poel, K. (2006). Lobbying towards a global standard setter- Do national Characteristics Matter? An Analysis of the comments letters written to the IASB. In *International regulation: Standards, Regulations and Financial Reporting*, Gregoriou, G.N. et Gaber, M., Elsevier.
- Lequesne, C., Rivaud, P. (2001). Les comités d'experts indépendants : l'expertise au service d'une démocratie supranationale ? *Revue Française de Science Politique*, 51 (6): 867-880.
- Lukes, S. (2005). *Power: a radical view*. 2nd edition, Macmillan.
- Martinez-Diaz, L. (2005). Strategic Experts and Improvising Regulators: Explaining the IASC's Rise to Global Influence, 1973-2001. *Business and Politics*, 7 (3).
- May, R.G. Sundem, G. L. (1976). Research for accounting policy: an overview. *The Accounting Review*, 51 (4): 747-763.
- Mény, Y. (1993). *Politique comparée- Les démocraties : Allemagne, Etats-Unis, France, Grande-Bretagne, Italie*. 4^{ème} édition, Montchrestien.
- Mény, Y., Thoenig, J-C. (1989). *Politiques publiques*. Presses Universitaires de France, collection Themis.
- Merrien, F.X. (2001). Les nouvelles politiques sociales de la Banque Mondiale : Le cas des pensions. *Revue Internationale des Sciences Sociales*, 589-603.
- Nobes, C., Parker, R. (2008). *Comparative international accounting*. 10^{ème} édition, Prentice Hall.
- Perry, J., Noëlke, A. (2005). International accounting standard-setting : a network approach. *Business and Politics*, 7 (3).

- Ramirez, C. (2009). Sociologie de la comptabilité. In *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit* (Ed, Colasse, B.). Economica, 1269-1277.
- Richardson, J. (1982). Convergent policy styles in Europe. In *Policy styles in Western Europe* (Ed, Richardson, J.). London: George Allen & Unwin, 197- 209.
- Roth, C. (2008). Réseaux épistémiques : formaliser la cognition distribuée. *Sociologie du travail* 50 : 353-371.
- Ruggie, J.G. (1975). International responses to technology : Concepts and trends. *International Organisation*. 29 : 557-583.
- Solomons, D. (1978). The politicization of accounting: the impact of politics on accounting standards. *Journal of Accountancy*, November: 65-72.
- Standish, P. (2003). Evaluating national capacity for direct participation in international accounting harmonization: France as a test case. *Abacus* 39 (2): 186-210.
- Turley, S. (1992). Developments in the structure of financial reporting regulation in the United Kingdom. *The European Accounting Review*, 1 (1): 105-122.
- Tyrrall, D. (2005). Accounting standards. *Financial Management*, October 2005.
- Walton, P. (2008). *La comptabilité anglo-saxonne*. 3^{ème} édition, Editions La Découverte.
- Walton, P. (2009). Les délibérations de l'IASB en 2002 et 2003 : une analyse statistique. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 15 (1).
- Zeff, S. (1978). The rise of economic consequences. *Journal of Accountancy*. December: 56-63.

Annexes:

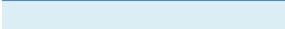
- Annexe 1 : Tableau d'analyse des membres du staff technique
- Annexe 2 : Les expériences professionnelles des membres de l'IASB
- Annexe 3 : Les expériences professionnelles des membres de l'IFRIC
- Annexe 4 : Tableau d'analyse de l'appartenance à la profession comptable
- Annexe 5 : Les expériences professionnelles des membres non anglo-saxons de l'IASB et de l'IFRIC
- Annexe 6 : Liste des acronymes utilisés

Annexe 1 : Tableau d'analyse des membres du Staff technique

Les membres du staff	Pays	Formation Anglo-saxonne? oui=1 ; non=0	Appartenance à la PC		Appartenance d'après dernier poste	
			au cours de la carrière	Big?		
			oui=1 ; non=0	oui=1 ; non=0		
1	Peter Clark	UK	1	1	1	Profession comptable
2	Paul Pacter	UK	1	1	1	Profession comptable
3	Colin Fleming	Bermuda	1	1	1	Profession comptable
4	Frank Palmer	Australia	1	1	1	Profession comptable
5	Magnus Orrell	Sweden	0	1	1	Profession comptable
6	Kevin Stevenson	Australia	1	1	1	Normalisateur/PC
7	Marie Christine Batt	France	0	1	1	Profession comptable
8	Wayne Upton	USA	1			Normalisateur
9	Andrea Pryde	UK	1	1	1	Profession comptable
10	Claus Nielsen	Denmark	0	1	1	Profession comptable
11	Elizabeth Hickey	New Zealand	1	1	1	Normalisateur/PC
12	Henry Rees	UK	1	1	1	Profession comptable
13	Julie Erhardt	USA	1	1	1	Profession comptable
14	Kathie Bugg	USA	1	1	1	Profession comptable
15	Lu Jianqiao	Chine	0			Normalisateur
16	Sue Lloyd	New zealand	1			Préparateur
17	Yuichi Torikai	Japan	0	1	1	Profession comptable
18	Christophe Bonin	Allemagne	0	1	1	Profession comptable
19	Farhad Zaman	Bangladesh	1	1	1	Profession comptable
20	Josef Macdonald	New Zealand	1	1	1	Profession comptable
21	Kevin Singleton	UK	1	1	1	Profession comptable
22	Svetlana Khromenko	Russia	0	1	1	Profession comptable
23	Joan Brown	UK	1			Normalisateur
24	Adrian Murray	Australia	1			Normalisateur
25	Kil-woo Lee	Korea	0			Normalisateur
26	Noreen Whelan	UK	1			Préparateur
27	Patrina Buchanan	UK	1	1	0	Profession comptable
28	Alan Teixeira	New zealand	1			académique
29	Allan Cook	UK	1			Normalisateur
30	Amanda Quiring	USA	1			Normalisateur
31	Eduardo Manso Ponte	Spain	0	1	1	regulateur
32	Gavin Francis	UK	1	1	1	Utilisateur
33	Jeff Singleton	Australia	1	1	1	Préparateur
34	Jenny Lee	UK	1	1	1	Utilisateur
35	Jon Nelson	USA	1	1	1	Profession comptable
36	Lara Pope	New zealand	1	1	1	Profession comptable
37	Luis Medina	Nicaragua	0			Préparateur
38	Michael Thomas	South Africa	1	1	1	Profession comptable
39	Sarah Broad	UK	1	1	1	Profession comptable
40	Simon Peerless	UK	1			Normalisateur
41	Sebastien Landry	France	0	1	0	Profession comptable
42	Candy Fong	Hong Kong	1	1	1	Profession comptable
43	Caron Hughes	UK	1			Préparateur
44	Colin Edwards	UK	1	1	1	Profession comptable
45	Denise Gomez Soto	Mexico	0	1	0	Normalisateur
46	Eiko Osawa	Japan	0			Normalisateur
47	Hilary Eastman	USA	1	1	1	Utilisateur
48	Li Li Lian	Malaysia	0	1	1	Profession comptable
49	Michael Buschhueter	Allemagne	0	1	0	Profession comptable
50	Rachel Knubley	UK	1	1	1	Profession comptable

51	Zhang Xiangzhi	Chine	0			Normalisateur
52	Amy Schmidt	USA	1			Normalisateur
53	Carol Wong	Hong Kong	1	1	1	Profession comptable
54	Christian Kusi-Yeboah	Ghana	0			Préparateur
55	Dora Cheung	Hong Kong	1	1	1	Profession comptable
56	Hans van der Veen	Netherlands	0	1	1	Profession comptable
57	Liz Figgie	USA	1			Normalisateur
58	Mariela Isern	Spain	0	1	1	Profession comptable
59	Michael Stewart	UK	1	1	1	Profession comptable
60	Michelle Fisher	UK	1	1	1	Profession comptable
61	Yung Wook Kim	Korea	0			Normalisateur
62	Aida Vatrejak	Bosnia and Herz	0			Préparateur
63	Barbara Ruane	USA	1			Normalisateur
64	Fabienne Colignon	France	0	1	0	Profession comptable
65	Jon Baldurs	Iceland	0	1	1	Profession comptable
66	Mark Bunting	South Africa	1			Académique
67	Michael Kraehnke	USA	1	1	1	Profession comptable
68	Michael Mueller	Allemagne	0	1	1	Profession comptable
69	Nikolaus Starbatty	Allemagne	0			Préparateur
70	Patricia O'Malley	Canada	1	1	1	Normalisateur/PC
71	Shelley So	Hong Kong	1	1	1	Profession comptable
72	Sunhee Kim	Korea	0			académique
73	Annette Kimmitt	Australia	1	1		Profession comptable
74	Christine Lee	USA	1	1		Profession comptable
75	Galina Ryltsova	UK	1	1	1	Profession comptable
76	Jim Paul	Australia	1			Normalisateur
77	James Saloman	Canada	1	1	1	Profession comptable
78	Kimberley Crook	New Zealand	1			Normalisateur
79	Kristin Hazzis	USA	1	1		Profession comptable
80	Richard Barker	UK	1			Académique
81	Rieko Yanou	Japan	0	1		Profession comptable
82	Sandra Thompson	UK	1	1	1	Profession comptable
Total			55	55	46	
% / 82 membres du Staff			67%	67%	56%	

Clé des couleurs utilisés:

 = senior project manager
 = directeur

Annexe 2 : Les expériences professionnelles des membres de l'IASB

Les membres de l'IASB		Dernière expérience professionnelle avant IASB		Autres expériences professionnelles significatives
		Employeur	Poste occupé	
1	David Tweedie	ASB	Chairman	National Technical Partner of KPMG
2	Thomas E Jones	Citicorp	Principal financial officer	
3	Mary E Barth	University of Stanford	Professor	Audit partner in Arthur Andersen
4	Hans-Georg Bruns	DaimlerChrysler AG	Chief Accounting Officer	
5	Anthony T Cope	FASB	Full time member	Partner of Wellington Management Company
6	Robert P Garnett	Anglo American plc	Executive Vice President	Partner in Arthur Andersen's et avant ça General Manager of Finansbank
7	Gilbert Gelard	KPMG	Partner	Chief accounting officer of two large French industrial groups
8	Robert H Herz	PricewaterhouseCoopers	Partner	
9	James J Leisenring	FASB	Director of International activities	Partner and director of accounting and auditing for Bristol, Leisenring, Herkner & Co
10	Warren McGregor	Australian Accounting Research Foundation	Executive Director	Director of Stevenson McGregor (conseil en normes comptables)
11	Patricia O'Malley	the Accounting Standards Board of Canada	Full-time Chairman	Partner in the National Assurance and Professional Practice Group of KPMG
12	Harry K Schmid	Nestlé	Senior Vice President	
13	Geoffrey Whittington	University of Cambridge	Professor	Voting member of the ASB
14	Tatsumi Yamada	PricewaterhouseCoopers	Partner	Sumitomo Corporation financial team
15	John T Smith	Deloitte & Touche	Partner	
16	Jan Engstrom	Volvo group	Chief Financial Officer of the group	
17	Philippe Danjou	Autorité des Marchés Financiers	Director of the accounting division	Audit partner with Arthur Andersen & Co (Paris)
18	Wei-Guo Zhang	China Securities Regulatory Commission	Chief Accountant	Head of the Department of Accounting at Shanghai University of Finance and Economics
19	Stephen Cooper	UBS Investment Bank	Managing Director	
20	P.Kalavacherla	KPMG	Partner	
21	Amaro Gomez	Central Bank of Brazil	Head of Financial System Regulation Department	Auditor with PWC (for 6 years)
22	Patrick Finnegan	Chartered Financial Analyst Institute	Director of the Financial Reporting Policy Group	Partner at Deloitte and senior analyst at Moody
23	Patricia McConnell	Bear Stearns & co (filiale de JP Morgan)	Senior managing director	

Annexe 3 : Les expériences professionnelles des membres de l'IFRIC

Les membres de l'IFRIC	dernière expérience professionnelle avant IFRIC		autres expériences professionnelles significatives	
	Employeur	Poste occupé		
1	Christian Chiarasini	Emst & Young (paris)	Partner	
2	Claudio De Conto	Pirelli S.p.A	General Manager Administration and Control	
3	Clement K. M. Kwok	Hong Kong and Shanghai Hotels Limited	Managing Director and Chief Executive Officer	
4	Domingo Marchese	Marchese Grandi Meson& Asoc (Audit)	Partner	
5	Ian Wright	PWC (UK)	Partner and Global IFRS Leader	
6	John Smith	Deloitte & Touche (USA)	Partner	
7	Junichi Akiyama	Tama University	Professor	
8	Leo van der Tas	Emst & Young	Partner and Global IFRS Technical Director	
9	Mary Tokar	KPMG	Partner	SEC (USA)
10	Patricia Doran Walter	Association for Investment Management and Research	Senior Vice President	
11	Philip Ameen	General Electric Company	Vice President and Comptroller	Partner cher Peat Marwick Mitchell (futur KPMG)
12	Wayne Lonergan	Lonergan Edwards & Associates Limited (Valuation)	Managing Director	Corporate Finance Partner at Coopers & Lybrand (now PWC)
13	Jeannot Blanchet	Morgan Stanley	Executive Director, Equity Research	Partner at Andersen Paris and Chicago
14	Ken Wild	Deloitte & Touche (UK)	Partner and Deloitte Touche Tohmatsu Global Leader of IFRS	member of the United Kingdom's Accounting Standards Board
15	Jean Louis Lebrun	Mazars	Partner and chairman of the supervisory Board	membre du CNC (France)
16	Michael Bradbury	Unitec (university)	Professor of accounting	member of the Financial Reporting Standards Board of New Zealand
17	Shunichi Toyoda	NEC Europe	Corporate planning manager	member of the Accounting standards Board of Japan (secondement)
18	Ruth Picker	Emst & Young (Australia)	Partner and Global Director, Global IFRS Services	past member and past Deputy Chair of the Australian Accounting Standards Board
19	Sara York Kenny	International Finance Corporation, World Bank Group	Principal Accounting Adviser	member of the accounting faculty at the University of Utah
20	Takatsugu Ochi	Sumitomo Corporation	Assistant General Manager, Financial Resources Management Group	
21	Andrew Vials	KPMGLLP (UK)	Partner	
22	Bernd Hacker	Siemens	Head of Standard Setter Liaison and Financial Instruments Accounting Policies	
23	Darrel Scott	FirstRand Banking Group (South africa)	Head of Group Finance	
24	Guido Fladt	PricewaterhouseCoopers (Germany)	Partner	
25	Scott Taub	Financial Reporting Advisors (conseil en reporting)	Managing director	Chief Accountant and Deputy Chief Accountant of the SEC and before partner with Andersen.
26	Jean Paré	Bombardier Inc	Vice President, Financial Reporting	technical Partner at Emst & Young office of Montreal, London and Toronto
27	Joanna Perry	Financial Reporting Standards Board, New Zealand	Chairman	KPMG New Zealand partner
28	Luca Cencioni	Eni S.p.A. (Italy)	Senior Accounting	
29	Margaret M. Smyth	United Technologies Corp	Vice President, Controller	senior partner at Deloitte & Touche and Arthur Andersen in New York City
30	Laurence Rivat	Deloitte (Paris)	Partner and Leader of Deloitte's IFRS Centre of Excellence	

Annexe 4 : Tableau d'analyse de l'appartenance à la profession comptable

		Appartenance à la Profession Comptable				Les membres de l'IFRIC	Appartenance à la Profession Comptable				
		au cours de la carrière?	dernier emploi?	Big?	Partner?		au cours de la carrière?	dernier emploi?	Big?	Partner?	
		oui=1 ; non=0	oui=1 ; non=0	oui=1 ; non=0	oui=1 ; non=0		oui=1 ; non=0	oui=1 ; non=0	oui=1 ; non=0	oui=1 ; non=0	
1	Sir David Tweedie	1	0	1	1	1	Christian Chiarasini	1	1	1	1
2	Thomas E Jones	1	0	1	0	2	Claudio De Conto	0			
3	Mary E Barth	1	0	1	1	3	Clement K. M. Kwok	0			
4	Hans-Georg Bruns	0				4	Domingo Marchese	1	1	0	1
5	Anthony T Cope	0				5	Ian Wright	1	1	1	1
6	Robert P Garnett	1	0	1	1	6	John Smith	1	1	1	1
7	Gilbert Gelard	1	1	1	1	7	Junichi Akiyama	0			
8	Robert H Herz	1	1	1	1	8	Leo van der Tas	1	1	1	1
9	James J Leisenring	1	0	0	1	9	Mary Tokar	1	1	1	1
10	Warren McGregor	0				10	Patricia Doran Walter	0			
11	Patricia O'Malley	1	0	1	1	11	Philip Ameen	1	0	1	1
12	Harry K Schmid	0				12	Wayne Lonergan	0			
13	Geoffrey Whittington	0				13	Jeannot Blanchet	1	1	1	1
14	Tatsumi Yamada	1	1	1	1	14	Ken Wild	1	1	1	1
15	John T Smith	1	1	1	1	15	Jean Louis Lebrun	1	1	0	1
16	Jan Engstrom	0				16	Michael Bradbury	0			
17	Philippe Danjou	1	0	1	1	17	Shunichi Toyoda	0			
18	Wei-Guo Zhang	0				18	Ruth Picker	1	1	1	1
19	Stephen Cooper	0				19	Sara York Kenny	0			
20	P.Kalavacherla	1	1	1	1	20	Takatsugu Ochi	0			
21	Amaro Gomez	1	0	1	0	21	Andrew Vials	1	1	1	1
22	Patrick Finnegan	1	0	1	1	22	Bernd Hacker	0			
23	Patricia McConnel	0				23	Darrel Scott	0			
Total		14	5	13	12	24	Guido Fladt	1	1	1	1
Poucentage/23 membres		61%	22%	57%	52%	25	Scott Taub	1	0	1	1
Analyse IASB 2001	Total	9	3	8	8	26	Jean Paré	1	0	1	1
	%	64%	21%	57%	57%	27	Joanna Perry	1	0	1	1
Analyse IASB 2009	Total	10	4	9	9	28	Luca Cencioni	0			
	%	67%	27%	60%	60%	29	Margaret M. Smyth	1	0	1	1
						30	Laurence Rivat	1	1	1	1
						Total		18	13	16	18
						Poucentage/30 membres		60%	43%	53%	60%
Analyse IFRIC 2002	Total	7	6	6	7						
	%	58%	50%	50%	58%						
Analyse IFRIC 2005	Total	8	7	6	8						
	%	67%	58%	50%	67%						
Analyse IFRIC 2009	Total	9	5	8	9						
	%	64%	36%	57%	64%						

Annexe 5 : Les expériences professionnelles des membres non anglo-saxons de l'IASB et de l'IFRIC

Les membres non anglo-saxon de l'IASB		Dernière expérience professionnelle avant IASB		Autres expériences professionnelles significatives
		Employeur	Poste occupé	
4	Hans-Georg Bruns	DaimlerChrysler AG	Chief Accounting Officer	
7	Gilbert Gelard	KPMG	Partner	Chief accounting officer of two large French industrial groups
12	Harry K Schmid	Nestlé	Senior Vice President	
14	Tatsumi Yamada	PricewaterhouseCoopers	Partner	Sumitomo Corporation financial team
16	Jan Engstrom	Volvo group	Chief Financial Officer of the group	
17	Philippe Danjou	Autorité des Marchés Financiers	Director of the accounting division	Audit partner with Arthur Andersen & Co (Paris)
18	Wei-Guo Zhang	China Securities Regulatory Commission	Chief Accountant	Head of the Department of Accounting at Shanghai University of Finance and Economics
21	Amaro Gomez	Central Bank of Brazil	Head of Financial System Regulation Department	Auditor with PWC (for 6 years)
Les membres non anglo-saxon de l'IFRIC		Dernière expérience professionnelle avant IFRIC		Autres expériences professionnelles significatives
		Employeur	Poste occupé	
1	Christian Chiarasini	Ernst & Young (paris)	Partner	
2	Claudio De Conto	Pirelli S.p.A	General Manager Administration and Control	
4	Domingo Marchese	Marchese Grandi Meson & Asoc (Audit)	Partner	
7	Junichi Akiyama	Tama University	Professor	
8	Leo van der Tas	Ernst & Young	Partner and Global IFRS Technical Director	
13	Jeannot Blanchet	Morgan Stanley	Executive Director, Equity Research	Partner at Andersen Paris and Chicago
15	Jean Louis Lebrun	Mazars	Partner and chairman of the supervisory Board	membre du CNC (France)
17	Shunichi Toyoda	NEC Europe	Corporate planning manager	member of the Accounting standards Board of Japan (secondement)
20	Takatsugu Ochi	Sumitomo Corporation	Assistant General Manager, Financial Resources Management Group	
22	Bernd Hacker	Siemens	Head of Standard Setter Liaison and Financial Instruments Accounting Policies	
24	Guido Fladt	PricewaterhouseCoopers (Germany)	Partner	
28	Luca Cencioni	Eni S.p.A. (Italy)	Senior Accounting	
30	Laurence Rivat	Deloitte (Paris)	Partner and Leader of Deloitte's IFRS Centre of Excellence	

Annexe 6: Liste des acronymes utilisés

AARF: Australian Accounting Research Foundation (Australie)
AASB: Australian Accounting Standards Board (Australie)
APB: Accounting Practices Board (South Africa)
ASB: Accounting Standards Board (UK)
CASC: Chinese Accounting Standards Committee (Chine)
CFA: Chartered Financial Analyst
CICA's ASB: Canadian Institute of Chartered Accountants' Accounting Standards Board
CNC: Conseil National de Comptabilité (France)
EFRAG: European Financial Reporting Advisory Group
EITF: Emerging Issues Task Force (USA)
FAF: Financial Accounting Foundation (USA)
FASAC: Financial Accounting Standards Advisory Council (USA)
FASB: Financial Accounting Standards Board (USA)
FER: Fachkommission für Empfehlungen zur Rechnungslegung (Normalisateur Suisse)
FRSB: Financial Reporting Standards Board (Nouvelle Zélande)
GASB: German Accounting Standards Board (Allemagne)
IAS: International Accounting Standards
IASB: International Accounting Standards Board
IASC: International Accounting Standards Committee
IASCF: International Accounting Standards Committee Foundation
ICAEW: Institute of Chartered Accountants of England and Wales
IFAC: International Federation of Accountants
IFRIC: International Financial Reporting Interpretation Committee
IFRS: International Financial Reporting Standards
IOSCO: International Organization of Securities Commission
JASB: Japanese Accounting Standards Board (Japon)
OCDE: Organisation de Coopération et de Développement Economique
ONU: Organisation des Nations Unies
SIC: Standards Interpretation Committee