



HAL
open science

**Les recherches anglo-saxonnes sur la 'régulation'
comptable / Anglo-Saxon research on accounting
regulation**

Rouba Chantiri

► **To cite this version:**

Rouba Chantiri. Les recherches anglo-saxonnes sur la 'régulation' comptable / Anglo-Saxon research on accounting regulation. Modèles d'organisation et modèles comptables, May 1995, France. pp.cd-rom. hal-00818557

HAL Id: hal-00818557

<https://hal.science/hal-00818557>

Submitted on 22 Sep 2014

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 recherches anglo-saxonnes sur la 'régulation' comptable

Anglo-Saxon research on accounting regulation

ROUBA CHANTIRI

Mots-clefs : Information comptable, intérêt, ordre social, pouvoir, règle comptable

Key words : Accounting information, accounting regulation, interest, power, social order

Ce papier a pour objet de présenter les différents modes d'approche utilisés par les chercheurs pour étudier la 'régulation' comptable. Trois perspectives sont identifiées : la 'régulation' comptable peut être étudiée comme un phénomène économique avec comme bien échangé, l'information comptable ; elle peut également être considérée comme un processus de décision donnant lieu à l'exercice d'un pouvoir ; elle peut enfin s'analyser comme la manifestation d'un phénomène plus large en relation avec l'ordre social et le changement social.

Our purpose is to present the different ways researchers approach accounting regulation. Three perspectives have been identified : accounting regulation can be studied as an economic phenomenon with accounting information being the good exchanged ; it can also be considered a decision-making process whereby power is exerted ; finally, it can be seen as the expression of a larger phenomenon connected with social order and social change.

LES RECHERCHES ANGLO-SAXONNES SUR LA 'RÉGULATION' COMPTABLE

par

Rouba Chantiri

Centre de Recherche Européen en Finance et Gestion

Université Paris IX-Dauphine

L'information comptable diffusée par les sociétés nourrit de très nombreuses décisions, non seulement économiques mais aussi politiques. Certaines de ces décisions ont une portée considérable. Aussi l'élaboration des règles de production et de diffusion de cette information intéresse-t-elle au plus haut point les différents groupes affectés par ces règles : entreprises, cabinets d'audit, Etat, investisseurs boursiers, banques et bien d'autres utilisateurs... Et, si l'on en juge par l'abondance de la littérature sur le sujet, elle intéresse également le monde académique. Cet article a pour objet de présenter une synthèse des travaux, essentiellement anglo-saxons, qui en traitent, en insistant plus particulièrement sur les modes d'approche utilisés par les chercheurs pour essayer de mieux comprendre ce phénomène.¹

Nous parlons de 'régulation' comptable par référence à l'expression anglaise *accounting regulation*. Les termes 'normalisation' et 'réglementation' ne nous semblent en donner qu'une traduction restrictive : ils renvoient à un cadre institutionnel particulier² et n'en véhiculent que partiellement la dimension sociale. On peut parler, en effet, de régulation au sens social du terme à propos du processus de production des règles comptables puisque celles-ci, tout en visant à contrôler la production et la diffusion de l'information comptable, sont aussi des règles d'arbitrage des conflits et des intérêts entre les différentes parties prenantes (Fortin, 1989).

La 'régulation' comptable est donc pour nous le mécanisme ou le processus par lequel se créent ou se transforment les règles comptables, indépendamment de son cadre institutionnel qui, cependant, le conditionne. C'est à ce phénomène et à la façon dont il a été traité dans la littérature que nous nous intéressons.

¹ Notre objectif est de faire une synthèse des modes d'approche utilisés pour étudier la 'régulation' comptable et non une synthèse des débats autour de la 'régulation' comptable. Pour une telle synthèse, voir Laughlin & Puxty (1983). Parmi les grandes questions que ceux-ci identifient : La 'régulation' comptable est-elle nécessaire ? Passe-t-elle par l'élaboration d'un cadre conceptuel ? Quelles sont les implications de la dimension politique qui lui est inhérente ? ...

² Bromwich (1992) passe en revue les différents cadres institutionnels de la 'régulation' comptable.

Beaucoup de chercheurs ont considéré la 'régulation' comptable comme un simple processus de formation de règles et ont puisé dans les multiples travaux développés sur ce sujet dans d'autres domaines. Nous avons identifié trois perspectives principales d'étude de la 'régulation' comptable : économique, socio-politique et sociologique³. Nous allons examiner chacun de ces courants et montrer que chacun d'eux correspond à une vision particulière du phénomène.

I. La 'régulation' comptable dans une perspective économique

Certains biens échangés sur le marché, les biens dits collectifs, ont des caractéristiques telles que leur production nécessite le respect de règles. Leur cas a inspiré de nombreux économistes. Les théories et les modèles que ces économistes ont développés nous intéressent car ils ont été appliqués à la 'régulation' comptable.

I.1 Une conception économique de la 'régulation' comptable

May & Sundem (1976) ont appliqué le schéma économique à la 'régulation' comptable. Les états financiers ou, plus généralement, l'information comptable peuvent être, selon eux, considérés comme un bien échangé entre les 'producteurs' et les 'consommateurs' de l'information comptable. Bien entendu, ces acteurs sont rationnels et n'agissent que si les bénéfices engendrés par leurs actions dépassent les coûts encourus. Mais ce marché privé est modifié par la formulation de règles, indispensables car l'information comptable est un bien particulier : d'une part, c'est un bien collectif en ce sens que sa consommation par une personne n'en réduit pas la quantité disponible pour la consommation des autres ; d'autre part, c'est un bien auquel sont attachés des enjeux considérables puisque, d'une certaine manière, l'information comptable conditionne l'allocation des richesses au sein du système économique. En conséquence, la formulation de règles est nécessaire afin d'obtenir, dans l'intérêt général, une meilleure allocation des ressources. La 'régulation' est, en fait, une réglementation au sens économique.

Pour Feroz (1987), le processus de 'régulation' peut être considéré comme un processus politique à travers lequel les normalisateurs choisissent des règles générales

³ Comme toute synthèse de la littérature, celle-ci, n'est ni exhaustive, ni complètement objective. Nous signalons, à des fins de comparaison, la classification des courants de recherche sur la 'régulation' comptable proposée par Ryan, Scapens & Theobald (1992), *Research method and methodology in finance and accounting*, Academic Press, London. On trouvera, par ailleurs, une analyse approfondie des courants économique et socio-politique chez Gore (1992) (chapitre 4).

d'action qui peuvent affecter d'autres individus et même la société dans son ensemble. La formulation de règles comptables est susceptible d'intéresser chaque individu et chaque groupe dans la société et les parties affectées pourront chercher à intervenir et à exercer une influence afin de promouvoir leurs intérêts et infléchir le contenu de ces règles en leur faveur.

I.2 La 'régulation' comptable et l'exercice d'influence

L'exercice d'influence, ou *lobbying* en anglais, est défini par Sutton (1984) comme les efforts que font les individus ou les groupes pour promouvoir ou faire obstacle à de nouvelles règles comptables⁴.

Watts & Zimmerman (1978) s'intéressent à ce phénomène dans le contexte de leur "théorie positive" de la comptabilité. Ils construisent un modèle permettant de prédire si, et dans quel sens, les dirigeants d'entreprises chercheront à influencer les normalisateurs lors de l'élaboration de normes comptables. Les dirigeants interviendront si leurs intérêts personnels sont affectés par la norme proposée et s'ils estiment que leur intervention peut changer le cours des choses.

Dans une optique plus générale, Feroz (1987) pose le cadre d'analyse des comportements d'exercice d'influence en recourant aux théories de groupes d'intérêt et notamment aux travaux d'Olson⁵. Toutes les personnes susceptibles d'être affectées par les normes comptables ne chercheront pas à intervenir pour influencer les régulateurs d'une part, parce que ces actions sont coûteuses en temps et en argent et d'autre part, parce que, du fait de la nature collective du bien 'information comptable', de nombreux individus bénéficient de l'effet de l'exercice d'influence sans y avoir participé. Aussi, seuls ceux qui s'attendent à des bénéfices très importants, du fait d'un changement du projet de norme sous l'exercice d'une influence, chercheront à intervenir. Cela amène Feroz à prédire que : plus un groupe sera petit au sens d'Olson⁶, plus il sera susceptible, stratégiquement parlant, de chercher à exercer une influence ; un groupe sera plus enclin à agir sur des problèmes directement liés à son secteur que sur des problèmes plus généraux.

⁴ " The efforts of individuals and organizations to promote or obstruct such rules are described collectively as lobbying. " p. 81

⁵ Olson M. (1965), *The logic of collective action* , Harvard University Press.

⁶ La notion de taille du groupe utilisée par Olson n'a rien à voir avec le nombre de membres du groupe. Il nous semble qu'elle est liée à l'hétérogénéité des intérêts du groupe ou à son degré de solidarité. D'après Feroz, un 'petit' groupe au sens d'Olson est un "groupe dans lequel chaque membre, ou du moins quelques uns d'entre eux, a intérêt à ce que le bien collectif soit fourni, même s'il doit en supporter tous les coûts " et un 'grand' groupe, un groupe dans lequel "si un membre ne fournit pas le bien collectif, aucun autre membre ne sera significativement affecté " (pp. 5-6 - notre traduction). On pourrait dire, par exemple, que les auditeurs constituent un 'petit' groupe et les utilisateurs un 'grand' groupe.

Sutton (1984) utilise, en l'adaptant, le modèle de vote développé par Downs⁷ pour prédire les caractéristiques de l'exercice d'influence : qui ? quand ? comment ? Voici quelques hypothèses formulées à partir de ce modèle et qui sont valables, précise Sutton, quel que soit le cadre institutionnel dans lequel les normes sont élaborées :

- Les préparateurs d'états financiers sont plus susceptibles de chercher à intervenir que les utilisateurs et les entreprises de taille importante plus que les plus petites.

- L'exercice d'influence peut se produire à tous les stades du processus d'élaboration de la norme, et même avant sa mise à l'ordre du jour ou après son adoption.

- La méthode employée dépend à la fois du moment et du coût qu'elle entraîne.

Il y a des méthodes 'déclarées', visibles comme la participation à des réunions publiques, le commentaire de documents émis par l'organisme de normalisation⁸, des pressions auprès d'organismes comme la SEC ou des élus ... Bien souvent, on invoque l'intérêt général⁹ ou les conséquences économiques néfastes¹⁰ que provoquerait la norme ou bien on cherche à élargir le nombre des alternatives. Il y a également des méthodes plus subtiles : certains groupes arrivent à exercer une influence en parrainant des recherches, en se faisant consulter en tout début de processus, en engageant des individus proches des normalisateurs ou en étant représentés au sein de l'organisme.

Sutton fait une autre distinction entre les méthodes, celles qui permettent une influence ponctuelle sur une norme particulière, existante ou en projet, et celles qui permettent une influence à long terme sur l'incidence et la forme des normes futures.

Dans cette optique, certains ont parlé de contrôle ou de 'capture' de l'organisme de normalisation par un groupe d'intérêt. Pour Bromwich (1992), c'est le risque que court un organisme de normalisation mixte par rapport à une normalisation purement étatique ou professionnelle. L'organisme peut être contrôlé par un groupe d'intérêt ou une coalition d'intérêts en vue de s'assurer des normes en leur faveur.

Ainsi, les parties prenantes peuvent non seulement réagir lors de l'élaboration de certaines règles comptables mais également utiliser la 'régulation' comptable pour la promotion de leurs intérêts.

⁷ Downs A. (1957). *An economic theory of democracy*, New York, Harpers & Row.

⁸ Sutton se place dans les cadres américain et britannique et on reconnaît, dans ces méthodes, des étapes de la *due-process*.

⁹ Watts et Zimmerman (1979) qualifient d' 'excuses' les théories qui mettent en avant l'intérêt général.

¹⁰ Pour plus de précisions, voir Zeff (1978), *The rise of 'economic consequences'*, *The Journal of Accountancy*, décembre, pp. 56-63.

I.3 La 'régulation' comptable, objet d'une offre et d'une demande

En faisant appel aux théories économiques de la réglementation, Watts & Zimmerman (1986)¹¹ considèrent que le processus de formulation de règles en général et la 'régulation' comptable en particulier est une lutte entre divers intérêts pour s'assurer des transferts de richesse en leur faveur. La 'régulation' n'a pas pour objectif d'accroître le bien-être social et les régulateurs, comme les autres groupes, agissent en fonction de leur propres intérêts¹².

Rahman, Ng & Tower (1994) présentent les principaux résultats de ce qu'ils appellent les théories de choix public : les règles trouvent leur origine dans les crises ; les règles sont l'objet d'une offre et d'une demande et l'intérêt personnel explique l'offre et la demande de politique de 'régulation' ; les règles résultent de l'équilibre entre l'offre et la demande, mais cet équilibre est temporaire, il résulte de l'offre et de la demande d'un moment, à l'intérieur d'un processus de 'régulation' dynamique.

Ces travaux ont été appliqués à la 'régulation' comptable par la simple transposition des modèles et de leurs prédictions. Par exemple, d'après Stigler¹³, les règles sont produites pour le bénéfice des individus ou des groupes qui doivent les appliquer. Autrement dit, les firmes 'régulées' qui sont, dans le domaine de l'information comptable, les entreprises ou les cabinets d'audit, parviennent à influencer le processus dans un sens qui leur est favorable. Ces théories de la réglementation ont également été appliquées dans le cadre de l'étude approfondie d'un système ou du développement d'une norme. Elles donnent une lecture de la situation et permettent d'expliquer les faits et les anomalies identifiés par le biais d'une analyse de documents et d'entretiens.

Par exemple, Walker (1987) s'intéresse à la formation en 1984 et aux premiers pas de l'organisme australien de normalisation, l'Accounting Standards Review Board (ASRB). En s'appuyant sur la définition que donne Mitnick¹⁴ de la 'capture', il conclut à une 'capture' du système australien de normalisation par la profession comptable. En effet, en deux ans, la profession comptable a réussi à exercer son emprise sur les procédures, les priorités et la production de l'ASRB et ce, par plusieurs moyens : en contrôlant l'ordre du jour ; en coordonnant les activités avec les siennes ; en pesant

¹¹ notamment les chapitres 7 et 10

¹² Parmi les théoriciens de la réglementation, on peut citer : Posner (1974), *Theories of economic regulations*, Bell Journal of Economics and Management Science ; Stigler (1971), *The theory of economic regulation*, Bell Journal of Economics and Management Science ; Peltzman (1976), *Towards a more general theory of regulation*, The Journal of Law and Economist ; Mitnick (1980), *The political economy of regulation*, Columbia University Press. On parle, pour certains, de théories hybrides politico-économiques car il s'agit bien souvent d'une analyse économique des processus politiques.

¹³ Stigler (1971), *The theory of economic regulation*, Bell Journal of Economics and Management Science.

¹⁴ Mitnick (1980), *The political economy of regulation*, Columbia University Press.

sur les nominations des membres de cet organisme ; en faisant en sorte que l'ASRB ne remplisse pas tous les objectifs qu'il s'était fixé.

Walker & Robinson (1994) analysent les conflits d'ordre du jour entre les différents organismes de normalisation et de réglementation et, notamment, entre les organismes publics et privés. Ces organismes développent leurs propres ordres du jour en fonction des priorités perçues et des initiatives des autres organismes. Les auteurs appliquent le modèle d'analyse de constitution de l'ordre du jour développé par Cobb & Elder¹⁵ à l'élaboration de la norme relative aux flux de trésorerie : ils montrent qu'aucun organisme n'a pu exercer un contrôle global sur la mise à l'ordre du jour des différents travaux concernant ce projet. Cet ordre du jour a été modelé par les interactions entre les différents organismes en compétition, chacun essayant de trouver appui auprès de la communauté dans son ensemble.

Les théories et modèles économiques permettent de mieux comprendre certains aspects du phénomène de 'régulation' considéré, dans cette optique, comme la réglementation de la diffusion de l'information comptable. L'intérêt personnel et la rationalité des acteurs permettent d'expliquer les comportements, de formuler des prédictions et de caractériser la situation. On s'intéresse, en fait, aux questions : qui interviendra ? pourquoi ? comment ?

Nous avons qualifié, à plusieurs reprises, le phénomène de 'régulation' comptable de processus politique. En effet, l'enjeu attaché à l'élaboration des règles comptables amène les différentes parties à participer, d'une façon ou d'une autre, à l'élaboration des règles et à y exercer une influence. Comment cela se produit-il ? Le recours aux sciences politiques et à la sociologie du pouvoir donne une réponse à cette question.

II. La 'régulation' comptable dans une perspective socio-politique

Les premières recherches de ce type ont porté sur l'existence d'un groupe dominant au sein de l'organisme de normalisation.

¹⁵ Cobb & Elder (1972), *Participation in American Politics : the dynamics of agenda building*, Allyn & Bacon.

II.1 Un groupe dominant au sein de l'organisme de 'régulation' ?

Ces travaux se sont développés en réaction aux critiques formulées à l'égard des organismes de normalisation américains, le FASB et son prédécesseur l'APB¹⁶, invoquant leur manque d'indépendance et la domination des 'Big Eight'¹⁷ en leur sein. Les chercheurs se sont interrogés sur la réalité de tels phénomènes. Par exemple, quelle est la relation entre l'affiliation professionnelle d'un membre du 'Board' et sa position par rapport à un projet de norme (Meyer (1974) ; Rockness & Nikolaï (1977)) ? Quel est l'impact des commentaires des différentes parties prenantes relatifs aux documents publiés par l'organisme (exposés-sondages, ...) sur la décision du 'Board' (Brown, 1981) ? Y a-t-il une coalition dominante au sein du 'Board' ? (Newman, 1981b) ?¹⁸

Ces études se placent dans le cadre des décisions prises au sein de l'organisme central de normalisation. Ce sont les votes des membres sur plusieurs normes qui vont constituer les données auxquelles seront appliquées des méthodes statistiques variées.

Dans l'ensemble, ces études rejettent l'idée de l'existence d'un groupe dominant au sein des organismes de normalisation américains. Par exemple, Newman (1981a) construit des indices de pouvoir en se référant aux sciences politiques et notamment à Shapley & Shubik et Banzhaf¹⁹. Si l'indice a priori révèle que tous les changements opérés au niveau de la structure et de la composition du 'Board' ont entraîné un accroissement du pouvoir potentiel des Big Eight, l'indice ex post montre que l'influence réelle n'est pas supérieure à celle des autres groupes.

Ces études présentent plusieurs limites. Celles que reconnaît Meyer à propos de sa recherche nous semblent s'appliquer à l'ensemble de ce courant. On citera notamment le fait que l'analyse se limite aux projets qui ont débouché ; qu'elle repose sur la décision ou le vote, révélant peu de choses sur ce qui peut se passer avant en terme d'influence ; et qu'elle suppose l'homogénéité au sein des groupes. Ces limites ont amené d'autres chercheurs à s'interroger sur la manière d'aborder ces phénomènes d'exercice du pouvoir.

¹⁶ Le Financial Accounting Standards Board (FASB) est l'actuel organisme américain chargé de l'établissement des normes comptables. Créé en 1973, il a remplacé l'Accounting Principles Board (APB) (1959-1972), lui-même successeur du Committee on Accounting Procedures (CAP) (1938-1959).

¹⁷ devenus les 'Big Six'

¹⁸ Pour une revue exhaustive de ce type de recherche, se référer à P. Gore (pp. 89-94)

¹⁹ Shapley L.S. & Shubik M. (1954), *A method for evaluating the distribution of power in a committee system*, American Political Science Review, september, pp. 787-792 ; Banzhaf J.F. (1965), *Weighted voting doesn't work : a mathematical analysis*, Rutgers Law Review, vol. 19, pp. 317-343.

II.2 A la recherche d'un cadre d'analyse

Les débats socio-politiques sur le concept de pouvoir et les approches développées pour appréhender ce phénomène ont attiré l'attention des chercheurs en comptabilité. Ils vont s'y référer pour construire des cadres d'analyse de l'exercice du pouvoir dans le contexte du processus de 'régulation'.

Hope & Gray (1982) nous semblent être les premiers à s'être livrés à ce genre d'exercice. Leur objectif premier est, précisent-ils, exploratoire : construire un cadre d'analyse du pouvoir à partir des travaux dans le domaine socio-politique. Ils s'intéressent en particulier à la littérature sur la modélisation de la prise de décisions politiques. Ils présentent en premier lieu le courant 'pluraliste' : Dahl et Polsby,²⁰ deux des chefs de file de ce courant, suggèrent d'étudier les décisions sur des problèmes-clés pour déterminer qui exerce une domination lors de la prise de décision. Et il semblerait que les recherches sur l'existence d'une domination au sein des organismes de normalisation, que nous avons présentées précédemment, relèvent d'une telle approche, même si les auteurs ne s'y inscrivent pas explicitement. Hope & Gray insistent beaucoup sur les travaux de Lukes²¹ qui, selon eux, fournit le cadre exploratoire le plus complet d'analyse du pouvoir. En fait, Lukes propose trois niveaux d'étude du pouvoir : les comportements ou les décisions dans des domaines où il y a un conflit observable : c'est le courant pluraliste ; les non-décisions ou la possibilité d'écarter certains points de l'ordre du jour ; les structures : Lukes parle de conflit latent, l'individu peut être socialisé de telle sorte qu'il accepte un certain ordre social parce qu'il n'imagine pas d'autres alternatives ou parce qu'il considère la situation comme lui étant bénéfique.²²

Hope & Gray notent que l'approche pluraliste, certes restrictive, a été très utilisée parce qu'elle est, de loin, la plus facile à mettre en oeuvre. C'est une des raisons pour lesquelles ils se placent dans ce cadre pour étudier le développement par l'ASC²³ de la norme relative à la comptabilisation des frais de recherche et de développement. Ils essaient de déterminer ce qui a amené l'ASC à changer de position entre la publication du premier exposé-sondage et l'adoption de la norme en analysant les

²⁰ Dahl R.A. (1961), *Who governs? Democracy and power in an American city*, New Haven, Yale University Press ; Dahl R.A. (1976), *Modern political analysis*, New Jersey, Prentice Hall ; Polsby N.W. (1963), *Community power and political theory*, New Haven, Yale University Press ; Polsby N.W. (1968), *Community : The study of the community power* ; International Encyclopaedia of the Social Sciences, vol. 3, New York, Macmillan and Free Press, pp. 157-163.

²¹ Lukes S. (1974), *Power : A radical view*, London, Macmillan.

²² Nous présentons ces débats d'une manière simplifiée. Nous n'avons pas cherché à remonter aux textes originaux, l'objectif n'étant pas d'en faire une application mais de voir comment ils ont été utilisés par les chercheurs en 'régulation' comptable.

²³ Accounting Standards Committee : organisme chargé de l'élaboration des normes au Royaume-Uni (1970-1990)

commentaires des différentes parties prenantes. Ils identifient l'industrie aérospatiale comme ayant pesé dans le choix de la norme finale.

Hussein & Ketz (1991) s'intéressent au système américain à travers la notion de facteurs structurels, se plaçant ainsi dans le sillage de Lukes. Ils identifient, pour les trois groupes qu'ils supposent intéressés par l'élaboration des règles comptables (les utilisateurs des états financiers, les entreprises et les cabinets d'audit) les contraintes structurelles et rationnelles qui limitent leurs actions ou même le fait d'envisager certaines actions. Ils identifient parallèlement leurs aptitudes et leurs opportunités. Ils arrivent à la conclusion suivante : les contraintes rendent impossible la domination du processus par un groupe. Cela les conduit à qualifier le système américain de 'système de pouvoir mixte'²⁴ : le FASB serait le fruit d'un contrat social entre les participants et le passage du CAP à l'APB puis au FASB²⁵ s'expliquerait par la recherche d'une structure qui favoriserait la coopération entre les groupes et faciliterait la négociation.

D'autres chercheurs ont repris à leur compte la nécessité d'avoir une vision élargie du pouvoir mais cette vision est au service d'une étude approfondie des organismes de normalisation.

II.3 Des études approfondies des systèmes de 'régulation'

Les recherches de ce type portent sur le système dans son ensemble, son fonctionnement, le processus qui s'y déroule, les hommes qui y participent ; elles sont menées à travers une étude de documents et des entretiens avec les acteurs-clés.

Gore (1992) s'intéresse au développement du cadre conceptuel américain pendant la période 1973-1985 et il fait, à travers cela, une étude du dispositif américain. Étude des institutions, des événements, des hommes mais également tentative d'explication des faits par l'application de ce qu'il appelle les théories de la réglementation, à la fois économiques et politiques. L'application des théories politiques et notamment une analyse menée à chacun des niveaux d'étude du pouvoir définis par Lukes²⁶ l'aide à comprendre le déroulement des faits, à expliquer certaines anomalies et confirme les prédictions des théories économiques, c'est-à-dire une prise de contrôle progressive du processus par les préparateurs de comptes. Néanmoins, pour Gore, les théories de la réglementation ne donnent qu'une vision réductrice du

²⁴ Les auteurs se réfèrent à la typologie de l'interaction sociale de Bonoma T.V. (1976), *Conflict, cooperation and trust in three power systems*. Behavioral Science, vol. 21, n°6, pp. 499-514. Ce dernier identifie trois types d'interaction sociale : le système unilatéral, le système de pouvoir mixte, le système bilatéral.

²⁵ Il s'agit des différents organismes américains chargés de l'élaboration des normes qui se sont succédés. (note 16)

²⁶ voir le II.2 et la note 21

processus et qu'une explication restrictive des faits. L'analyse de documents et les entretiens en donnent un éclairage beaucoup plus riche.

Jönsson (1988), quant à lui, fait une étude très approfondie du système suédois en partant de l'hypothèse qu'il existe une 'élite' qui joue un rôle-clé dans le développement des règles comptables. Il recourt à des méthodes utilisées pour l'étude des décisions politiques au niveau municipal : à la méthode 'réputationnelle' de Hunter²⁷ qui consiste à identifier l' 'élite' à partir d'une première série d'entretiens puis à procéder, auprès de cette 'élite', à des entretiens approfondis, et à la méthode 'décisionnelle' de Dahl²⁸ en retraçant le développement de trois normes. Il identifie une élite stable et de petite taille, décomposable en trois strates : un noyau de personnes qui font autorité sur le plan professionnel ; une couche médiane de personnes ayant des intérêts en jeu ; un public actif.

L'étude de la 'régulation' comptable dans une perspective socio-politique revient, en fin de compte, à essayer de localiser l'exercice du pouvoir. L'élaboration des règles comptables est considérée comme une prise de décision politique qui met en jeu plusieurs positions. La question est de savoir à quel niveau s'est produit ce qui en a déterminé l'issue. On ne cherche pas à formuler des prédictions mais à fournir une lecture des faits. Si l'on s'accorde aujourd'hui à adopter une perspective large, le cadre d'analyse, en revanche, est loin de faire l'unanimité²⁹.

Ces recherches s'intéressent, en fait, à la localisation du pouvoir à l'intérieur d'un cadre précis, accepté tel quel. Ce cadre est remis en cause par des chercheurs adoptant une perspective sociologique.

III. La 'régulation' comptable dans une perspective sociologique

Pour ces chercheurs, la 'régulation' comptable ne peut être étudiée indépendamment de son environnement culturel, socio-économique et historique. En effet, la 'régulation' comptable résulte de ce qui l'entoure. Elle peut même être considérée comme le produit d'un certain ordre social.

²⁷ Hunter F. (1953), *Community Power Structure*, University of North Carolina Press, Chapel Hill.

²⁸ Dahl R.A. (1961), *Who governs? Democracy and power in an American city*, New Haven, Yale University Press.

²⁹ C'est d'ailleurs le cas en sciences politiques !

III.1 'Régulation' comptable et 'maintien' de l'ordre social

La mise en relation de la 'régulation' comptable et de l'ordre social passe par une vision radicale de la société.

Dans un article célèbre, Laughlin & Puxty (1983) remettent en cause la notion d'intérêt. Ils lui préfèrent celle de *worldview*, façon de voir les choses ou encore optique³⁰. Cette notion permet de considérer l'individu en tant que membre de la société et regroupe les individus selon des valeurs partagées plutôt qu'en terme d'intérêt personnel.

Willmott (1984) va plus loin : il insiste sur le rôle de la structure des relations sociales dans le développement de ces *worldviews*. La structure des relations sociales reflète et institutionnalise la distribution du pouvoir. Plus encore, elle conditionne la poursuite d'intérêts collectifs par des groupes d'individus. A travers cette poursuite, les *worldviews* sont articulées et cela agit sur la structure des relations sociales pour en reproduire le développement et la transformation. Dans le contexte contemporain de la société britannique, Willmott avance l'hypothèse que la structure des relations sociales représente et sert d'une manière prédominante les intérêts des détenteurs de capitaux par rapport à ceux de la main d'oeuvre salariée. Ainsi, la 'régulation' comptable va continuer à refléter essentiellement les intérêts partagés des producteurs et spécialement des utilisateurs de l'information comptable, qui sont d'avoir une information fiable et cohérente dans le but d'attirer ou d'investir du capital. Et le gardien institutionnel de la 'régulation' comptable, l'ASC³¹, peut être considéré comme un moyen construit par les grands organismes professionnels, lorsque s'est profilée la menace d'une 'régulation' par l'intermédiaire d'un organisme gouvernemental.

C'est, en fait, une vision radicale du pouvoir qui est proposée³².

Booth & Cocks (1990) empruntent à Clegg³³ leur théorie du pouvoir pour élaborer un nouveau cadre d'analyse. Il y a, selon eux, dans la société, une 'hégémonie dominante' ou vision de la vie quotidienne qui fait que certaines actions sont entreprises et pas d'autres. Cette 'hégémonie dominante' influence l'utilisation de la comptabilité et de la 'régulation' comptable dans l'intérêt de certains groupes. Les participants peuvent être regroupés en 'blocs historiques' et leurs 'modes de rationalité' sont précisés. Booth & Cocks identifient les ressources qui facilitent la construction des bases de pouvoir

³⁰ Nous réutiliserons, sans le traduire, le terme *worldview*, pour marquer la référence à la notion mise en avant par Laughlin & Puxty.

³¹ voir note 23

³² On retrouve ici le troisième niveau d'étude de pouvoir identifié par Lukes (voir II.2)

³³ Clegg S. (1975), *Power, rule and domination*, Routledge and Kegan Paul, London ; Clegg S. (1979), *The theory of power and organization*, Routledge and Kegan Paul, London.

des groupes: la légitimité définie par rapport à l' 'hégémonie dominante' qui exclut certains groupes d'une participation directe dans la normalisation et rend moins crédible leurs arguments, l'appel à l'intérêt général ou l'élaboration d'un cadre conceptuel.

Fogarty, Hussein & Ketz (1994) proposent un nouveau programme de recherche sur la base de trois concepts : le pouvoir, l'idéologie et la rhétorique. Plusieurs axes d'analyse du pouvoir sont proposés : en termes de dépendance ; comme faisant partie d'un processus plus large d'échanges interorganisationnels ; en relation avec les modalités de construction de la société³⁴ ; ou encore à la lumière des conditions qui conduisent à la formation et aux pouvoirs du collectif³⁵. L'idéologie, proche de la notion de *worldview* , touche à la structure et à la genèse des croyances. La rhétorique donne la priorité au discours employé dans le processus de persuasion.

En fait, les chercheurs qui s'intéressent à la relation entre la 'régulation' comptable et le maintien de l'ordre social remettent en question la neutralité et l'objectivité des institutions et des pratiques comptables. Ils considèrent que les structures favorisent la reproduction des rapports de force et que la comptabilité et la 'régulation' comptable sont le résultat de ces structures et constituent un moyen par lequel les rapports de force se reproduisent :

Par conséquent, comme le soulignent Puxty et al. (1987), les institutions et processus de la 'régulation' comptable ne peuvent être compris indépendamment du contexte historique, politique et économique de leur émergence et de leur développement. Pour ces auteurs, la 'régulation' comptable est impliquée dans les contradictions des sociétés capitalistes comme un moyen grâce auquel les conflits sont gérés. Les formes institutionnelles et les processus sociaux de la 'régulation' sont le résultat de forces matérielles et idéologiques. Une telle conception des choses les amène, par référence aux travaux sur les modèles d'ordre social développés par Streeck & Schmitter³⁶, à considérer la 'régulation' comptable dans les pays capitalistes comme un phénomène social et organisationnel construit dans un noeud de forces de marché, de contrôle bureaucratique et d'idéaux communautaires. Les institutions et les pratiques comptables émergent, en la reproduisant, de l'intersection entre ces principes d'ordre social.

D'autres chercheurs ont considéré la 'régulation' comptable en relation avec le changement social.

³⁴ Les auteurs font référence à Foucault M. (1979), *Discipline and punish : the birth of the prison* , Vintage Books, New York.

³⁵ Les auteurs citent Locke, Hobbes, Hayek, Tocqueville.

³⁶ Streeck & Schmitter(1985), *Private Interest Government and Public Policy* , Sage, London.

III.2 'Régulation' comptable et changement social

L'étude de la relation entre le changement comptable et le changement social a trouvé un écho considérable dans la littérature, notamment auprès des chercheurs britanniques et dans les colonnes de la revue *Accounting, Organizations and Society*. La 'régulation' est au coeur de l'analyse puisqu'elle constitue un des moyens par lesquels passe le changement comptable.

Burchell et al. (1985) montrent comment la valeur ajoutée, concept mis en place dans un contexte social particulier, a gagné le domaine de la comptabilité et a même failli gagner la 'régulation' comptable. Ils qualifient leur approche d'historique, de 'généalogique' puisqu'ils essaient d'identifier les facteurs qui ont rendu possible l'intérêt soudain pour ce concept à la fin des années 1970, au Royaume-Uni. A l'origine de cet intérêt est l'existence à un moment donné, du fait de la conjoncture, d'une 'constellation d'intérêts', d'un ensemble d'individus et de groupes suffisamment intéressés. Cette 'constellation d'intérêts' se situe à l'intersection de trois 'arènes' : la normalisation comptable, la politique de revenus du gouvernement travailliste et les relations sociales dans l'industrie, 'arènes' dans le cadre desquelles se sont développés des débats, des lois, des initiatives. Plus précisément, la crise par laquelle passait la normalisation comptable depuis la fin des années 1960 et notamment la menace d'intervention gouvernementale a fait apparaître la valeur ajoutée dans le discours de la profession comptable comme un indicateur de performance intéressant, alternatif à celui de profit. D'autre part, le gouvernement qui cherchait à mettre en place une politique salariale incitant à la productivité, a trouvé une solution dans la valeur ajoutée, à la fois indicateur de performance et critère de rétribution. Enfin, ce concept trouvait sa place dans le discours ambiant sur l'information et la participation des salariés. Ainsi, l'intérêt suscité par la valeur ajoutée dans le monde de la 'régulation' comptable n'est pas apparu dans le vide, pour reprendre l'image des auteurs, mais à l'intersection de plusieurs champs dans le contexte particulier du Royaume-Uni à la fin des années 1970.

Robson (1991) s'engage dans la voie tracée par Burchell et al. et propose le concept de translation, emprunté à Latour³⁷, pour analyser la relation entre comptabilité et changement social. Le terme 'translation' désigne l'opération du discours qui consiste à créer des équivalences entre des éléments qui, autrement, ne sont pas liés. Robson considère que le changement comptable résulte de l'intersection de techniques comptables particulières et de discours sans aucun lien avec la comptabilité. Par cette translation, on donne une interprétation nouvelle de la comptabilité en harmonie avec

³⁷ Latour B. (1987), *Science in action*, Milton Keynes, Open University Press.

ces idéaux, discours et corps de connaissances. C'est dans cette optique que Robson étudie la genèse du programme de normalisation au Royaume-Uni. Par une analyse historique reposant sur des documents et des entretiens, il présente la formation de l'ASSC³⁸ comme le résultat d'une succession de translations. Un certain contexte social, au cours des années 1960, a favorisé le développement de techniques comptables et d'audit qui ont élargi la compétence de la profession comptable : par exemple, dans le cadre de la politique gouvernementale de croissance, les fusions et les acquisitions se sont multipliées. Les entreprises ont été amenées à mettre au point des techniques de calcul des bénéfices prévisionnels des sociétés cibles et les cabinets d'audit à élaborer des techniques de révision de ces calculs. Un certain nombre de scandales ont rendu ces techniques problématiques. En réaction aux critiques, des débats se sont développés au sein de la profession comptable, des groupes de travail ont été constitués et on a assisté progressivement à la transformation de ces problèmes relatifs à des techniques comptables en problèmes de 'régulation' liés aux principes comptables utilisés dans l'établissement des états financiers. Dans son discours, la profession comptable a associé ces problèmes à ceux rencontrés par la profession américaine quelques années auparavant. Elle y a associé également la solution qui y avait été donnée : la création de l'APB³⁹. La formation de l'ASSC résulte de cette transposition. On a, de cette façon, donné à un problème une solution qui n'en découlait pas directement.

Dans cette logique d'association, Young (1994) a étudié la préparation de l'ordre du jour du FASB. L'ensemble des problèmes comptables susceptibles de faire l'objet d'une action de la part du FASB forment un espace 'régulateur', espace déterminé par le contexte politique, légal, historique. Un de ces problèmes apparaît sur l'ordre du jour si ce problème a été considéré comme opportun pour être entrepris par le FASB, par référence au concept de logique d'opportunité de March et Olsen⁴⁰.

La genèse et la transformation de la 'régulation' comptable, que ce soit celles d'un système de 'régulation' ou celles d'une règle est au coeur du courant sociologique. La 'régulation' comptable y est présentée comme la manifestation d'un phénomène plus large. Les chercheurs prennent en compte la dimension historique et n'étudient pas simplement la 'régulation' comptable au sens strict. Celle-ci constitue une illustration ou une 'arène' parmi d'autres.

* * *

³⁸ L'Accounting Standards Steering Committee (ASSC) deviendra l'Accounting Standards Committee (ASC). (note 23)

³⁹ voir note 16

⁴⁰ March J.G., Olsen J.P. (1989), *Rediscovering Institutions*, New York, The Free Press.

Passer en revue les différents modes d'approche de la 'régulation' comptable amène inévitablement à les comparer. La perspective économique insiste sur les motivations et les comportements des acteurs pour tenter d'expliquer et de prédire certains aspects de la 'régulation' comptable. Celle-ci est considérée comme un phénomène économique, la réglementation de la production d'un bien, l'information comptable. La perspective socio-politique cherche à localiser les moments décisifs du processus de 'régulation'. Celle-ci, étudiée en tant que processus de prise de décision, se prête à l'exercice d'un pouvoir. Les sciences politiques et la sociologie du pouvoir fournissent des outils pour traiter ces situations. C'est pourquoi on trouve, parmi ces recherches, peu d'études générales mais essentiellement des études de cas approfondies dans le cadre desquelles ces outils sont appliqués. Quant à la perspective sociologique, elle s'attache à donner la 'généalogie' des systèmes de 'régulation' et des règles comptables, et les replace dans leur contexte social. La 'régulation' comptable peut s'analyser comme la manifestation d'un phénomène plus large qui reflète et reproduit l'ordre social ou qui exprime et peut favoriser le changement social.

Chacune de ces perspectives offre un éclairage intéressant sur un aspect particulier de la 'régulation' comptable. Si la perspective socio-politique insiste sur la 'régulation' en tant que processus et sur la dimension organisationnelle du phénomène, il nous semble qu'il y a chevauchement entre les approches économique et sociologique, toutes deux proposant une explication des origines du système actuel. Alors, faut-il privilégier l'intérêt personnel ou les structures sociales ? Ce n'est pas seulement la conception de la 'régulation' comptable qui oppose ici les chercheurs mais le rôle qu'ils assignent à la comptabilité et même la vision qu'ils ont du monde.

Cette diversité des modes d'approche de la 'régulation' comptable illustre par ailleurs la 'fonction d'importateur intellectuel'⁴¹ du chercheur en comptabilité qui fait appel à l'économie, aux sciences politiques et à l'analyse sociologique pour étudier un phénomène comptable, la 'régulation'.

Si les perspectives d'étude et les conceptions diffèrent, on note un consensus relatif sur les méthodes utilisées. Les chercheurs recourent souvent à des méthodes qualitatives à base d'analyse de documents et d'entretiens. On observe une évolution dans ce sens pour la perspective socio-politique et même pour la perspective économique, traditionnellement plus axée sur des méthodes statistiques. Le courant sociologique y ajoute souvent une analyse historique.

⁴¹ Colasse B. (1995), *A quoi sert la recherche comptable ? Des fonctions du chercheur en comptabilité*, Revue Française de Comptabilité, février, n°264, p.72.

C'est donc vers des recherches cliniques de la 'régulation' comptable que l'on semble se diriger, recherches où les emprunts à d'autres domaines servent à fournir une lecture des faits.

Bibliographie

- BOOTH (P.), COCKS (N.) : 1990, *Critical research issues in accounting standard setting*, Journal of Business Finance and Accounting, vol. 17, n° 4, pp. 511-28.
- BROMWICH (M.) : 1992, *Financial reporting, information and capital markets*, Pitman, Londres, 376 p. (et notamment le chapitre 11)
- BROWN (P.R.) : 1981, *A descriptive analysis of select input bases of the Financial Accounting Standards Board*, Journal of Accounting Research, vol. 19, n°1, pp. 232-46.
- BURCHELL (S.) CLUBB (C.), HOPWOOD (A.G.) : 1985, *Accounting in its social context : towards a history of value added in the United Kingdom*, Accounting, Organizations and Society, vol. 10, n° 4, pp. 381-413.
- FEROZ (E.H.) : 1987, *Financial accounting standards setting : a social science perspective*, Advances in Accounting, vol. 5, ed. B.N. Schwartz, Greenwich, Connecticut, Jai Press Inc, pp. 3-14.
- FOGARTY (T.J.), HUSSEIN (M.E.A.), KETZ (J.E.) : 1994, *Political aspects of financial accounting standard setting in the USA*, Accounting, Auditing and Accountability Journal, vol. 7, n° 4, pp. 24-46.
- FORTIN (J.) : 1989, *Normalisation comptable : des règles discrètes qui mènent le jeu*, Gérer et Comprendre, Annales des Mines, septembre, pp. 22-32.
- GORE (P.) : 1992, *The FASB Conceptual Framework Project 1973-1985 : An analysis*, Manchester University Press, Manchester and New York, 189 p.
- HOPE (T.), GRAY (R.) : 1982, *Power and policy-making : the development of an R&D standard*, Journal of Business Finance and Accounting, vol. 9, n° 4, pp. 531-58.
- HUSSEIN (M. E.), KETZ (J. E.) : 1991, *Accounting Standards-Setting in the U.S. : An Analysis of Power and Social Exchange*, Journal of Accounting and Public Policy, vol. 10, n° 1, pp. 59-81.
- JÖNSSON (S.) : 1988, *Accounting regulation and elite structures (driving forces in the development of accounting policy)*, John Wiley & Sons, Chichester, 253 p.
- LAUGHLIN (R.C.), PUXTY (A.G.) : 1983, *Accounting Regulation : an alternative perspective*, Journal of Business Finance and Accounting, vol. 10, n° 3, pp. 451-79.
- MAY (R.G.), SUNDEM (G. L.) : 1976, *Research for accounting policy : an overview*, The Accounting Review, vol. LI, n° 4, pp. 747-63.

- MEYER (P.E.) : 1974, *The APB's independence and its implications for the FASB* , Journal of Accounting Research, vol. 12, n° 1, pp. 188-96.
- NEWMAN (D.P.) : 1981a, *An investigation of the distribution of power in the APB and FASB* , Journal of Accounting Research, vol. 19, n° 1, pp. 247-62.
- NEWMAN (D.P.) : 1981b, *Coalition formation in the APB and the FASB : Some evidence on the size principle* , The Accounting Review, vol. LVI, n°4, pp. 897-909.
- PUXTY (A.G.), WILLMOTT (H.C.), COOPER (D.J.), LOWE (T.) : 1987, *Modes of regulation in advanced capitalism : locating accountancy in four countries* , Accounting, Organizations and Society, vol. 12, n°3, pp. 273-91.
- RAHMAN (A.R.), NG (L.W.), TOWER (G.D.) : 1994, *Public choice and accounting standard setting in New Zealand : an exploratory study* , Abacus, vol. 30, n° 1, pp.98-117.
- ROBSON (K.) : 1991, *On the arenas of accounting change : the process of translation*, Accounting, Organizations and Society, vol. 16, n° 5/6, pp. 547-70.
- ROCKNESS (H.O.), NIKOLAI (L.A.) : 1977, *An assessment of APB voting patterns* , Journal of Accounting Research, vol. 15, n°1, pp. 154-67.
- SUTTON (T.G.) : 1984, *Lobbying of accounting standard-setting bodies in the U.K. and the U.S.A. : a downsian analysis* , Accounting, Organizations and Society, vol. 9, n° 1, pp. 81-95.
- WALKER (R.G.) : 1987, *Australia's ASRB. A case study of political activity and regulatory 'capture'*, Accounting and Business Research, vol. 17, n° 67, pp. 269-86.
- WALKER (R.G.), ROBINSON (S.P.) : 1994, *Competing regulatory agencies with conflicting agendas : setting standards for cash flow reporting in Australia* , Abacus, vol. 30, n° 2, pp. 119-39.
- WATTS (R.L.), ZIMMERMAN (J.L.) : 1978, *Towards a positive theory of the determination of accounting standards* , The Accounting Review, vol. LIII, n°1, pp.112-34.
- WATTS (R.L.), ZIMMERMAN (J.L.) : 1979, *The demand for and supply of accounting theories : the Market for excuses* , The Accounting Review, vol. LIV, n°2, pp. 274-305.
- WATTS (R.L.), ZIMMERMAN (J.L.) : 1986, *Positive Accounting Theory* , Prentice Hall, Englewood Cliffs, New Jersey, 388 p.
- WILLMOTT (H.) : 1984, *Accounting regulation : an alternative perspective : a comment* , Journal of Business Finance and Accounting, vol. 11, n°4, pp. 585-91.
- YOUNG (J.J.) : 1994, *Outlining regulatory space : agenda issues and the FASB*, Accounting, Organizations and Society, vol. 19, n° 1, pp. 83-109.