



HAL
open science

QUAND NORMALISATION COMPTABLE ET RHETORIQUE FONT BON MENAGE ... UN ESSAI D'ORGANISATION DE LA LITTERATURE

Rouba Chantiri-Chaudemanche

► **To cite this version:**

Rouba Chantiri-Chaudemanche. QUAND NORMALISATION COMPTABLE ET RHETORIQUE FONT BON MENAGE ... UN ESSAI D'ORGANISATION DE LA LITTERATURE. Comptabilités et innovation, May 2012, Grenoble, France. pp.cd-rom. hal-00936631

HAL Id: hal-00936631

<https://hal.science/hal-00936631>

Submitted on 27 Jan 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.

QUAND NORMALISATION COMPTABLE ET RHETORIQUE FONT BON MENAGE ...

UN ESSAI D'ORGANISATION DE LA LITTÉRATURE

Rouba Chantiri-Chaudemanche

Maître de conférences à l'Université Paris-Dauphine (DRM)

rouba.chantiri@dauphine.fr

Résumé :

L'objet de cet article est de faire une synthèse des travaux ayant fait le lien entre rhétorique, persuasion et normalisation comptable afin de comprendre pourquoi la rhétorique a sa place dans le processus et comment elle opère. Dans un premier temps, la dimension rhétorique de l'élaboration des normes comptables est mise en évidence. Dans un deuxième temps, sont recensés les ressorts et les procédés utilisés par le normalisateur pour persuader et susciter l'adhésion. Distinction est faite entre les ressorts visant à faire accepter une norme en particulier et ceux visant à promouvoir une image positive du normalisateur. Enfin, sont examinés les cadres théoriques offrant un éclairage sur le mode opératoire ou l'émergence de ces ressorts.

Mots-clés : normalisation comptable, rhétorique, persuasion, légitimité, *due-process*

Abstract :

This article offers a synthesis of previous research related to rhetoric and persuasion in accounting standard-setting in order to offer an understanding of why rhetoric is necessary to the process and how it operates. In the first place, the rhetorical dimension of accounting standard-setting is described by showing how persuasion is inherent in the process. Secondly, the devices used by the standard-setter in order to persuade and get acceptance are listed, distinguishing between devices meant to get a standard accepted and others aimed at promoting a positive picture of the standard-setter. Finally, these devices are analyzed in the light of several theoretical frameworks that give insight on the operating mode and the emergence of some of the devices.

Key words : accounting standard-setting, rhetoric, persuasion, legitimacy, *due-process*

Introduction

A priori, rien ne semble rapprocher rhétorique et normalisation comptable. En effet, quel rôle peut jouer l'art de persuader quand on discute des règles à adopter en matière d'évaluation d'un actif ou de la comptabilisation du chiffre d'affaires ? C'est oublier que derrière les aspects techniques incontournables, l'élaboration des normes qui régissent les pratiques comptables résulte d'un processus politique. Le normalisateur comptable prend des décisions en adoptant les normes et ces décisions peuvent avoir des conséquences assez lourdes, que ce soit pour les préparateurs tenus de les appliquer dans l'élaboration de leurs comptes ou pour les utilisateurs amenés à lire des comptes façonnés par ces règles.

La nécessité, pour le normalisateur, de susciter l'adhésion et de persuader a été mise en évidence depuis longtemps. Horngren (1973), en particulier, évoque l'indispensable « marketing » que devront déployer les membres du *Financial Accounting Standards Board* (FASB), l'organisme de normalisation américain tout juste mis en place. Des travaux plus récents étudient la rhétorique du normalisateur (Young 2003 ; Masocha et Weetmann 2007) ou ses invocations d'agir dans l'intérêt général (Baker 2005).

L'objet de ce papier est de faire une synthèse des travaux ayant fait le lien entre rhétorique, marketing, persuasion et normalisation comptable.

Pour mener à bien cette réflexion, nous nous appuyons sur la littérature de recherche en matière d'élaboration des normes comptables et, notamment, sur les travaux, en croissance, sur la rhétorique. Si quelques travaux étudient explicitement la « rhétorique du normalisateur », mettant en avant le terme « rhétorique » dans le titre ou dans la formulation de l'objet de recherche, de nombreux travaux qui alimentent notre réflexion abordent les questions de persuasion, de rhétorique ou de marketing de manière plus feutrée. La constitution de notre base bibliographique s'est faite par rapprochements ainsi qu'en abordant la littérature à travers des thèmes plus larges tels que les aspects politiques de la normalisation, les phénomènes de *lobbying* et de pouvoir et les problématiques de légitimité et de légitimation. Notre corpus est constitué de travaux

écrits à partir du début des années 1970, au moment de la prise de conscience, dans les pays anglo-saxons, de la dimension non pas exclusivement technique mais politique de l'élaboration des normes comptables. Les démarches mobilisées s'inscrivent essentiellement dans le courant socio-organisationnel et critique comme en témoignent les revues concernées sur la période récente (*Accounting, Organizations and Society, Accounting, Auditing and Accountability Journal, Critical Perspectives on Accounting, ...*).

Nous avons organisé ces travaux autour des réponses qu'ils permettent de donner à trois grandes questions : 1) Pourquoi la rhétorique a-t-elle sa place dans le processus d'élaboration des normes ? 2) Quels sont les ressorts utilisés pour persuader ? 3) Comment ces ressorts émergent-ils et fonctionnent-ils ? Dans un premier temps, nous tentons d'explicitier la dimension rhétorique de l'élaboration des normes comptables et de montrer en quoi les phénomènes de persuasion y sont inhérents. Dans un deuxième temps, sont recensés les ressorts et des procédés utilisés par le normalisateur pour persuader et susciter l'adhésion. Enfin, nous mettons en évidence les cadres théoriques mobilisés afin d'éclairer le mode opératoire ou l'émergence de ces ressorts.

L'intérêt de cette revue de la littérature est, de notre point de vue, de contribuer à une meilleure compréhension de ce qu'est l'élaboration des normes comptables et d'apporter un éclairage aux discours et aux actes des organismes de normalisation. La rhétorique offre ainsi un angle d'attaque pour appréhender et interpréter certains épisodes liés à l'élaboration des normes comptables. Quelques pistes de recherche sont proposées en conclusion.

1- L'élaboration des normes comptables, un processus de persuasion

L'idée que l'élaboration des normes comptables nécessite de susciter l'acceptation et l'adhésion est aujourd'hui largement partagée. Les termes « persuasion », « rhétorique » ou « marketing » ont été avancés pour décrire ce fait. Après avoir explicité en quoi l'élaboration des normes implique un processus de persuasion, nous justifierons le choix, retenu dans cet article, d'utiliser le terme « rhétorique ».

1-1- La persuasion, une dimension inhérente au processus d'élaboration des normes

Si associer la rhétorique ou le marketing à l'élaboration des normes peut de prime abord sembler incongru, une meilleure compréhension de ce qu'est l'élaboration d'une norme comptable aboutit à la conclusion que ces aspects sont inhérents au processus.

1.1.1- L'élaboration des normes comptables, un processus de persuasion

La dimension politique de la normalisation comptable est aujourd'hui largement reconnue. En effet, l'élaboration des normes comptables ne se résume pas à un processus purement technique consistant à retenir, entre différents traitements comptables, un seul qui s'imposerait par une sorte de sélection naturelle comme LE meilleur traitement comptable pour cette opération. Elle consiste plutôt à hiérarchiser des solutions techniques (Fogarty et al. 1992 ; Fogarty et al. 1994) en fonction d'objectifs plus généraux, en fonction notamment d'une certaine conception de la comptabilité et de l'information comptable. Comme bien d'autres processus de prise de décision ou d'adoption de règles, l'élaboration des normes suppose un processus politique de confrontation entre des rationalités différentes, qui se traduit par un choix entre des objectifs généraux ou des valeurs sous-tendant les différentes solutions possibles et qui implique une hiérarchisation des intérêts (Baker 2005). Parce qu'aucune solution ne s'impose de manière évidente et indiscutable, le normalisateur doit convaincre qu'il a retenu la meilleure (Warnock 1992 ; Masocha et Weetman 2007). Parallèlement, les parties affectées par l'élaboration des normes cherchent à persuader le normalisateur de

s'orienter vers le traitement qui a leur préférence en tentant de démontrer qu'il constitue la meilleure solution. Il se déroule donc un processus de persuasion à double sens, des parties prenantes vers le normalisateur et du normalisateur vers les parties prenantes (Chantiri, 2000).

Cette situation a été largement décrite et commentée. Sutton (1984), par exemple, se place du côté des parties prenantes et s'intéresse au *lobbying*. Il définit le *lobbying* ou exercice d'influence comme l'ensemble des efforts pour promouvoir ou faire obstacle à de nouvelles normes comptables. Horngren (1973) quant à lui, se positionne du côté du normalisateur, estimant que ce dernier doit faire du « marketing » pour « vendre » ses normes et « se vendre » en tant que seule solution possible en matière de normalisation¹. Horngren (1973, p.60) définit le marketing dans le contexte de l'élaboration des normes comme le processus mis en œuvre par certaines parties pour obtenir l'acceptation ou, du moins, l'assentiment d'autres parties. Le texte de Horngren s'inscrit dans un contexte où l'on commence à prendre conscience du caractère politique de la normalisation comptable et de la nécessité de rechercher l'adhésion et le soutien des parties concernées (Horngren 1981, p. 90).

Bien que les termes utilisés changent d'un auteur à l'autre (*lobbying*, *marketing*, « vendre »...), ils renvoient à la nécessité de persuader les autres du bien-fondé de sa position et d'obtenir l'acceptation générale et le soutien des parties. L'élaboration des normes est un donc bien « un exercice en persuasion » (Young 2003, p. 622) et comprend une part non négligeable de rhétorique.

1.1.2- Une persuasion présente à différents niveaux

Comme cela a été souligné précédemment, le processus de persuasion se fait dans les deux sens, des parties prenantes vers le normalisateur et réciproquement. Les parties prenantes peuvent être affectées par les normes et leurs « conséquences économiques » (Zeff 1978) et vont chercher à influencer le normalisateur dans une direction qui leur est favorable. Ils vont déployer des efforts de *lobbying* sous plusieurs formes dont certaines

¹ Horngren se situe dans le cadre américain où l'élaboration des normes comptables est confiée au FASB, par délégation de la *Securities and Exchange Commission*. Le FASB doit persuader le public, selon Horngren, que le dispositif institutionnel actuel constitue la meilleure solution, par opposition, notamment, à une intervention étatique.

relèvent de la persuasion (Sutton 1984). Quant au normalisateur, la nécessité de persuader est réelle. Dans la mesure où les normes restreignent les comportements, elles doivent être acceptées par les parties concernées. « *L'élaboration de normes comptables est autant le produit de l'action politique que d'une réflexion logique ou de résultats empiriques. Pourquoi ? Parce qu'elle est une décision sociale. Les normes font peser des contraintes sur les comportements ; en conséquence, elles doivent être acceptées par les parties affectées. Cette acceptation peut être forcée ou volontaire ou les deux à la fois. Dans une société démocratique, l'obtention de l'acceptation est un processus particulièrement compliqué qui requiert un marketing habile dans un contexte politique* ». (Horngren 1973, p. 61, traduction de Colasse 2010, p. 81).

Il a été souligné que l'exercice de persuasion est d'autant plus nécessaire dans le contexte d'organismes de normalisation privés ne disposant pas de pouvoirs coercitifs ni de légitimité politique (Horngren 1981 ; Warnock 1992). Burlaud et Colasse (2010) en font notamment le constat en ce qui concerne l'*International Accounting Standards Board* (IASB), l'organisme de normalisation international.

Si la persuasion et la rhétorique s'exercent dans les deux sens, on les retrouve par ailleurs à différents niveaux, tant collectif qu'individuel. Les parties en présence, que ce soit le normalisateur ou un groupe d'intérêt, ne constituent pas des blocs homogènes et monolithiques (Horngren 1981). Le comité normalisateur est constitué d'individus qui ont leurs propres idées et leurs propres cadres conceptuels. Ces groupes connaissent des tensions et des divergences et doivent œuvrer à l'élaboration d'une position commune. Cela suppose des efforts de persuasion entre individus qui composent le groupe. Des études du fonctionnement de ces organismes montrent qu'il y a des rapports de force et que les membres qui composent l'organisme ou le groupe essaient de se persuader mutuellement (Chantiri 2000). Enfin, cette tension existe même au niveau individuel. En raison du caractère progressif de la décision, la position du décideur évolue et se précise au fur et à mesure de l'avancement du dossier et de l'exploration des solutions, acquérant petit à petit des convictions quant à la forme et au contenu de la « bonne solution » (Horngren 1981 ; Beresford 1988).

Dans la suite de cet article, nous allons nous intéresser à un sens et à un niveau particuliers de ce processus de persuasion qu'est le processus d'élaboration des normes comptables, celui qui va du normalisateur (pris en bloc) vers les parties prenantes.

1.2- Le processus de persuasion du point de vue de l'organisme normalisateur : persuasion, rhétorique ou marketing

« Persuasion », « rhétorique », « marketing », « vendre les normes » ... Différents termes ont été utilisés pour véhiculer l'idée que le normalisateur doit susciter l'adhésion et l'acceptation, et « gagner les cœurs et les esprits ». A ce stade, nous avons, dans le sillage d'autres chercheurs, utilisé indifféremment le terme assez général de persuasion ou les termes plus précis de marketing ou de rhétorique. Il nous paraît important d'apporter maintenant quelques précisions terminologiques.

1.2.1- Persuasion

Le terme de persuasion nous semble être le plus général. Bellenger (1992) indique que la persuasion appartient au répertoire de l'action sur autrui et est de l'ordre de la pensée stratégique. Elle est considérée comme l'un des mécanismes de l'exercice de l'influence ou du pouvoir selon les modèles développés à côté de mécanismes tels que la coercition, la force, la manipulation, l'autorité ... (Bellenger 1992 ; Gore 1992 ; Kwok et Sharp 2005). « *La persuasion trouve sa place parmi les pratique d'incitation intentionnelle et calculée tout en avoisinant avec les faits de contraintes et avec les faits d'influence spontanée et « involontaire » (charme, charisme, prestige, séduction)* » (Bellenger 1992, p. 7).

Ce terme reste relativement générique et nous semble tout à fait pertinent pour décrire la relation entre le normalisateur et les parties prenantes, dans un sens comme dans l'autre d'ailleurs².

1.2.2- Rhétorique

² On peut parler de *lobbying* pour évoquer les efforts de persuasion déployés par les parties prenantes envers le normalisateur.

La rhétorique est l'art de l'éloquence et de l'argumentation, souvent définie comme l'art de la persuasion par le discours (Reboul 2001). Elle constitue à l'époque de l'Antiquité une véritable discipline enseignée par les philosophes grecs, notamment Aristote. D'abord conçue comme un art du discours qui cherche à fournir des techniques, elle est également considérée, dans les théories modernes de la rhétorique, comme une science dans le sens de l'étude des structures du discours.

Devenue un terme générique (on parle de rhétorique de la mondialisation, rhétorique de l'expert, ...), souvent à connotation péjorative dans la mesure où elle suppose l'intention de déformer la réalité, elle renvoie, strictement parlant, à l'étude des efforts persuasifs et de l'organisation du discours à cette fin. Masocha et Weetmann (2007) qui étudient la rhétorique du normalisateur à travers la norme et les documents préparatoires émis, se penchent sur la structure du texte, analysent les figures de styles et les métaphores, mènent une analyse lexicale des verbes, observent la forme (l'usage de caractère gras, ...). Cependant, la rhétorique n'est pas simplement un moyen d'améliorer le style d'un discours, elle renvoie à un ensemble d'éléments utilisés pour persuader ses interlocuteurs du bien-fondé de sa position.

Parce que le normalisateur produit aujourd'hui un discours écrit important (normes, documents intermédiaires publiés dans le cadre du *due-process*, communiqués de presse, comptes-rendus de travaux, site internet ...), le concept de rhétorique paraît un axe opportun pour étudier l'activité, le comportement voire la stratégie de l'organisme normalisateur.

1.2.3- Marketing

Le marketing peut être défini comme l'ensemble des moyens dont dispose une organisation pour influencer dans un sens favorable à la réalisation de ses propres objectifs les attitudes et les comportements des publics auxquelles elle s'intéresse (Lindon 1989). Souvent identifié à l'activité commerciale privée et associée à la recherche de profits, il véhicule une dimension péjorative dans le contexte de l'élaboration des normes comptables. Horngren (1973 p. 61) définit le marketing en

matière de normalisation comptable comme le fait de *“faire accepter un ensemble d’idées par toutes les parties affectées d’une manière professionnelle”* (notre traduction).

La conception défendue par Horngren, qui attribue aux organismes de normalisation une mission d’intérêt général assimilable à celle d’une autorité publique, peut être comprise en relation avec le marketing public. Quin (1989) définit le marketing public et en présente les spécificités. Comme le marketing privé, le marketing public porte sur les produits, c’est-à-dire sur les prestations offertes³, ce que Quin appelle le « marketing produit ». Mais le marketing public est avant tout un marketing de la légitimité (Laufer et Burlaud 1980 ; Quin 1989). *« Les organisations publiques ne peuvent limiter leurs relations avec le public à la seule partie de celui-ci intéressée par les prestations qu’elles offrent. La partie de la population non concernée par ces prestations doit être aussi considérée comme un public auprès duquel les organisations publiques doivent légitimer leur existence »* (Quin 1989, p. 1821). Le marketing de la légitimité porte sur l’organisation et non plus seulement sur les biens et services qu’elle offre. Cela suppose un travail sur l’image et une communication sur les finalités de l’organisation et les modalités de fonctionnement, répondant à un besoin grandissant de légitimation de l’action des organisations publiques. Laufer et Burlaud (1980, p. 109, 110) vont dans le même sens et parlent de « marketing de la boîte noire ».

Le terme « marketing » a été utilisé essentiellement par Horngren dans son article de 1973. Même si l’idée de « vendre » les normes et de « vendre » l’action du normalisateur a toujours été présente dans bon nombre de travaux depuis, les articles plus récents utilisent davantage le terme de rhétorique. Pour cette raison, nous privilégierons, dans la suite de l’article, le terme rhétorique, entendu comme l’art de persuader. Nous utiliserons également le terme plus général de persuasion qui lui est lié.

Certains travaux ont cherché à mettre en évidence et à analyser les ressorts de la rhétorique et les mécanismes de persuasion mobilisés par le normalisateur (2). D’autres ont questionné l’existence de certains de ces ressorts en s’interrogeant sur ce qui les rendait légitimes ou opérants, mobilisant une diversité de grilles de lecture théoriques (3).

³ « qui est bien entendu inscrit dans une perspective de secteur public – on ne « vend » pas les transports collectifs comme une lessive » (Quin, 1989, 1821)

2- Les ressorts de la rhétorique dans l'élaboration des normes comptables

Dans cette partie, nous allons passer en revue les divers ressorts de la rhétorique mis en évidence dans la littérature et les analyser. Par ressorts, nous entendons l'ensemble des procédés et mécanismes mis en place pour susciter l'adhésion, en quelque sorte les « rationalisations » qui permettent au normalisateur de justifier ses actions (Sutton 1984).

Nous distinguerons deux catégories de ressorts en fonction de leur portée, d'une part, des arguments avancés afin de justifier le choix d'une norme donnée et, d'autre part, des procédés destinés à promouvoir, non plus une alternative particulière, mais le normalisateur, le montrant comme un bon normalisateur qui s'acquitte bien de sa mission (Horngren 1973 ; Sutton 1984).

Cette distinction renvoie, d'une certaine manière, à la typologie d'Aristote en matière d'art oratoire. Aristote, dans la *Rhétorique* et dans la *Poétique*, identifie trois techniques d'argumentation destinées à produire la persuasion : l'*ethos*, le *logos* et le *pathos* (Warnock 1992 ; Masocha et Weetman 2007). L'*ethos* renvoie à l'image que l'orateur donne de lui-même dans le discours. Aristote évoque le bon sens, la vertu, la bienveillance. Il s'agit de mettre en avant les qualités de l'orateur, de générer la confiance en l'orateur et d'établir sa crédibilité. Le *logos* renvoie à la logique, au raisonnement, au mode de construction de l'argumentation. On s'adresse à l'esprit rationnel de l'auditoire. Le *pathos* s'adresse à la sensibilité de l'auditoire faisant appel à ses émotions (passions, désirs, sentiments, émotions, ...).

2-1 Promouvoir une norme : la rhétorique par le *logos*

Nous faisons référence ici aux arguments justificatifs avancés pour défendre une solution ou pour décrédibiliser une alternative dans le cadre du développement d'une norme comptable (Young 2003). Les chercheurs ont notamment analysé le texte de la norme

pour comprendre sur quelles bases le normalisateur justifie ses choix.⁴. Le texte de la norme est considéré comme plus qu'un simple récapitulatif des règles, il contient des explications, il revient sur les différentes étapes du projet et justifie les choix au regard des alternatives ou des commentaires qui ont été émis par les parties prenantes. Le texte de la norme et sa structure physique est considéré comme un moyen de persuader, comme une ressource rhétorique (Warnock 1992 ; Young 2003 ; Masocha et Weetman 2007).

Warnock (1992) a étudié les normes émises par l'ASC britannique en vigueur en 1990 soit 22 normes et fait ressortir trois catégories d'arguments :

- la référence aux principes comptables généralement admis (tels que les principes de rattachement, la prudence, la cohérence ou la continuité),
- la représentation fidèle de la réalité et,
- les besoins d'information des utilisateurs.

Young (2003), quant à elle, analyse le texte de plusieurs normes émises par le FASB. Elle identifie quatre catégories d'arguments :

- la représentation fidèle de la réalité,
- la pertinence et l'utilité de l'information pour les utilisateurs,
- la cohérence avec le socle existant et
- les aspects pratiques (notamment la recherche d'un équilibre coûts/avantages).

Trois catégories d'arguments justificatifs sont communes aux deux travaux : 1) la représentation fidèle de la réalité ; 2) la référence aux besoins des utilisateurs ; 3) la référence aux principes et aux règles existantes et la recherche d'une certaine cohérence.

- 1) La représentation fidèle de la réalité est souvent invoquée pour justifier le choix d'une solution dans le cadre du développement d'une norme. Une bonne norme est une norme qui retient le traitement qui reflète le mieux la réalité économique. La

⁴ Côté parties prenantes, un travail similaire a été mené en étudiant les arguments mobilisés dans les lettres de commentaires envoyées par les parties prenantes à l'organisme normalisateur dans le cadre du *due-process*.

représentation fidèle de la réalité économique constitue une des caractéristiques qualitatives de l'information énoncées dans le cadre conceptuel. Il est évident que formulée de la sorte, nul ne pourrait contester ou discuter ce fait. Mais si cet argument opère parce que la représentation fidèle de la réalité apparaît comme un objectif désirable, il convient d'en souligner le présupposé implicite, la croyance en une seule réalité indiscutable à représenter et à une vision objective de la comptabilité : la réalité existe objectivement et l'un des objectifs des états financiers serait de la refléter (Young 2003 ; Burlaud et Colasse 2010).

- 2) La référence aux besoins des utilisateurs est un argument abondamment mobilisé par le normalisateur pour justifier ses choix. Les utilisateurs « *haunts these texts [standards], lurking off-page, until the FASB claims to speak for them* » (Young 2003, p. 629). L'information doit être utile et pertinente pour les utilisateurs. Comme pour le précédent argument, celui-ci s'inscrit dans le cadre conceptuel qui pose comme base la détermination des utilisateurs et de leurs besoins. Cet argument opère donc comme relevant d'une logique implacable. Mais derrière cet argument, subsiste un certain flou. Qui sont les utilisateurs ? Et quels sont les besoins des utilisateurs ? De nombreuses études ont montré que les utilisateurs étaient peu réactifs aux lettres de commentaires, suscitant des interrogations sur l'intérêt qu'ils accordent au contenu des normes. Les besoins des utilisateurs sont donc mal connus. Peu d'études ont été menées pour savoir ce qu'ils attendent de l'information comptable et de nombreux chercheurs ont souligné que le normalisateur avait tendance à parler au nom des utilisateurs et à définir leurs besoins (Young 2003 ; Colasse 2011).
- 3) Le choix d'une solution donnée dans le cadre du développement d'une norme est également fréquemment justifié au regard de la cohérence avec l'ensemble de la production de l'organisme normalisateur (principes et normes existants, cadre conceptuel). Pour Young (2003), la référence aux règles et normes existantes joue le même rôle que la référence aux travaux antérieurs dans un article de recherche et contribue à conférer une impression de scientificité et une certaine autorité à la démarche et au choix qui en résulte.

Parce qu'ils font référence à un objectif désirable ou parce qu'ils résultent d'une démarche rationnelle en s'inscrivant dans les orientations générales du cadre conceptuel, ces arguments peuvent être considérés comme renvoyant à la logique et à l'esprit rationnel de l'auditoire (le *logos* chez Aristote). Ils sont utilisés comme tels même si, nous l'avons vu pour chacun d'eux, ils reposent sur des présupposés discutables. La question de pourquoi ces arguments opèrent sera évoquée dans le point 3.

Young (2003) fait ressortir un quatrième argument, lié à la prise en compte des aspects pratiques (problème de mise en œuvre, contraintes, coût, ...) ⁵, que l'on peut qualifier de pragmatique par opposition au caractère conceptuel des précédents arguments. Ce qui est désirable est parfois difficilement applicable et induit de nombreuses contraintes. La pureté conceptuelle peut être sacrifiée sur l'autel de la faisabilité et du coût (Young 2003). Par exemple, des difficultés d'évaluation fiable peuvent amener à rejeter une alternative davantage compatible avec le cadre conceptuel. Le cadre conceptuel lui-même évoque, dans les caractéristiques qualitatives de l'information comptable, le critère avantages/coûts dans le choix d'une solution. Une solution pourrait être rejetée et l'alternative privilégiée en raison des conséquences pratiques qu'elle induit.

Cet argument relève à notre sens du *logos*, même s'il fait appel à une autre forme de rationalité, non pas conceptuelle mais pratique, une rationalité liée à une certaine compréhension de ce qu'est l'élaboration de règles : l'efficacité ne repose pas sur des changements brutaux mais sur l'adoption d'une démarche incrémentale consistant à modifier les choses petit à petit (Gerboth 1972).

Ainsi, les arguments utilisés n'appartiennent pas exclusivement au registre conceptuel et théorique. Des arguments d'ordre pratique peuvent être avancés. Il en est ainsi que l'argument des « conséquences économiques ». Par « conséquences économiques », on entend le fait que certaines normes peuvent avoir des conséquences sur les comportements des agents économiques et, de ce fait, sur la distribution des richesses (Zeff 1978). Le choix d'une norme devrait être fait en fonction des conséquences

⁵ Warnock (1992) a constaté que cet argument n'est pas fréquemment invoqué dans les normes britanniques qu'il a étudiées.

économiques favorables ou défavorables qu'elle induit. Cet argument, très utilisé par les parties prenantes, semble l'être dans une bien moindre mesure par le normalisateur.

2.2- Promouvoir une bonne image du normalisateur : la rhétorique par l'*ethos*

Un certain nombre de travaux ont souligné le fait que le normalisateur tentait de persuader et d'exercer une influence à long terme, au-delà d'un projet particulier de norme comptable, en promouvant une image positive de sa mission et de ses modalités de fonctionnement. Il s'agit, pour le normalisateur, de persuader qu'il est un bon normalisateur et qu'il est le mieux placé pour s'acquitter de la tâche de l'élaboration des normes comptables (Horngren 1973 ; Sutton 1984 ; Young 2003). Les organismes de normalisation s'inscrivent ainsi dans un marketing de la légitimité que l'on retrouve pour les organismes publics (Laufer et Burlaud 1980 ; Quin 1989).

Dans cette perspective, plusieurs ressorts sont mobilisés. Parmi les outils de cette stratégie à long terme, sont régulièrement mis en avant le cadre conceptuel ainsi que la structure et les modalités de fonctionnement de l'organisme de normalisation. Dans une moindre mesure, la référence à la défense de l'intérêt général peut être citée.

2.2.1- Le cadre conceptuel

Un cadre conceptuel peut être défini comme « un système cohérent d'objectifs et de principes fondamentaux liés entre eux, susceptible de conduire à des normes solides et d'indiquer la nature, le rôle et les limites de la comptabilité financière et des états financiers » (FASB 1976, p. 2). Il constitue un cadre théorique qui tente d'apporter une réponse aux questions fondamentales de la comptabilité : Quels sont les objectifs des états financiers et à qui est-elle destinée ? Quelles doivent être les caractéristiques qualitatives requises de l'information comptable ? Comment définir les principaux éléments des états financiers ? Sous quelles conditions enregistrer une opération ? Comment l'évaluer ?

Le cadre conceptuel fonde une démarche normalisatrice déductive qui consiste à énoncer les objectifs que doit remplir l'information financière et qui seront ensuite traduits concrètement à travers les normes. Nous avons ainsi vu, dans la partie

précédente, que le cadre conceptuel contribue à fournir un certain nombre d'arguments pour justifier les préférences du normalisateur à l'égard d'une solution : les utilisateurs, identifiés comme les destinataires privilégiés de l'information comptable ou la représentation fidèle, une des caractéristiques qualitatives de l'information comptable ou encore, le critère avantages/coûts. Plus généralement, la recherche de la cohérence avec les productions de l'organisme de normalisation est issue de cette même démarche qui a conduit le normalisateur à se doter d'un cadre conceptuel.

Mais l'existence même du cadre conceptuel constitue un outil qui participe de la rhétorique. Le contexte d'émergence de l'idée de cadre conceptuel nous permet de mieux en comprendre les fonctions. Cette idée est née dans les années 1960 dans un contexte de crise de la normalisation (Gore 1992). Parmi les nombreuses critiques adressées à l'organisme de normalisation en place, figure le recours à une approche « au coup par coup » aboutissant à des normes peu cohérentes voire contradictoires entre elles. Le cadre conceptuel a été conçu comme un outil destiné à aider le normalisateur à élaborer des règles cohérentes. Il a ainsi une fonction légitimatrice et rhétorique. Parce qu'il permet d'inscrire les prises de position du normalisateur dans une démarche raisonnée et rationnelle et de fonder scientifiquement les choix effectués, il est susceptible de faciliter l'acceptation des normes par les parties prenantes, en d'autres termes, de contribuer à les « vendre » et constitue une arme pour contrer les pressions (Horngren 1973 ; Solomons 1986 ; Colasse 1991 ; Gore 1992 ; Page et Spira 1999 ; Burlaud et Colasse 2010). Pour Horngren, cela est une question de survie : le cadre conceptuel « *est souhaitable si la survie du FASB est souhaitable. En d'autres termes, le cadre conceptuel est en mesure de conférer du pouvoir au Board [FASB]. Après tout, le Board n'a pas de pouvoirs coercitifs. Au contraire, il doit s'appuyer sur le pouvoir par la persuasion* » (Horngren 1981, p.88 et p. 90).

2.2.2- Les structures et les modalités de fonctionnement

En enjoignant l'organisme normalisateur de faire du marketing, Horngren (1973) suggère l'idée, qu'au-delà d'un « lobbying » projet par projet, le normalisateur doit convaincre qu'il est le mieux placé pour élaborer les normes. Ce texte se situe dans le contexte de la profonde réforme du dispositif de normalisation américain et la mise en place du FASB

en 1973. Les nouvelles structures et modalités de fonctionnement étaient censées contribuer à renforcer le normalisateur et à en promouvoir l'image, celle d'un organisme indépendant et compétent. On peut citer, en particulier, les dispositions suivantes :

- Une organisation davantage indépendante de la profession comptable (en termes de financement et de composition des instances) ;
- Une structure à deux niveaux avec, d'une part, une fondation chargée de veiller au bon fonctionnement du dispositif et, d'autre part, des organismes opérationnels (l'organisme de normalisation, le comité d'interprétation, l'organisme de conseil) ; cette configuration est censée permettre à l'organisme de normalisation de travailler en toute sérénité et indépendance, la fondation étant chargée de trouver les financements.
- un mode de recrutement reposant en premier lieu sur la compétence et l'expertise, un statut (à plein temps) et une rémunération (relativement élevée) destinée à garantir l'indépendance des membres du FASB.

Analysant la réforme du dispositif de normalisation international qui a conduit à la mise en place de l'IASB, directement inspiré du modèle américain, Colasse (2004) parle d'une rhétorique de la « compétence, de l'impartialité et de l'indépendance ». L'indépendance renvoie à celle supposée du normalisateur par rapport à la profession comptable, comme à celle de ses membres à titre individuel ; la compétence renvoie à celle des membres, nommés en raison de leur expertise ainsi qu'à la démarche scientifique découlant de la référence à un cadre conceptuel ; enfin l'impartialité renvoie aux modalités de fonctionnement du normalisateur et, notamment, à la procédure du *due-process*.

Le *due-process* est fréquemment présenté comme une ressource rhétorique (Forgarty et al. 1992 ; Richardson et Eberlein 2011). Il consiste, de la part du normalisateur, 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) 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 lettres reçues et sont libres ou non d'en tenir compte dans leur décision finale.

L'origine du *due-process* renvoie à l'élaboration de la loi par l'Etat. Elle apparaît dès 1225 dans la Magna Carta au Royaume-Uni. Elle figure dans les 5^{ème} et 14^{ème} amendements de la constitution des Etats-Unis. Elle vise à garantir une utilisation « éthique » du pouvoir par les organes administratifs et juridictionnels, en soumettant l'exercice du pouvoir à un examen minutieux et contraignant (Richardson, 2008).

En cela, l'usage du *due process* dans le cadre de la normalisation comptable est considéré comme une ressource rhétorique importante contribuant à conférer une légitimité institutionnelle à l'organisme normalisateur (Fogarty et al. 1992) parce qu'il implique, de la part de l'organisme normalisateur, d'une part, de justifier ses choix lorsqu'il adopte une norme (*due-process* substantielle) et, d'autre part, de donner aux parties prenantes l'opportunité de présenter et de défendre leurs arguments (*due process* procédurale) (Shapiro 1998). Il renvoie à l'idée d'un processus impartial :

“Le due process vise à empêcher les organismes normalisateurs de prendre des décisions capricieuses” (Shapiro 1998, p. 642, notre traduction).

« Le due process laisse supposer que les parties intéressées ne peuvent pas toujours gagner mais peuvent s'attendre à ce que leurs arguments soient pris en compte » (Fogarty et al. 1992, p. 29, notre traduction).

Ainsi, le fait que les normes soient faites par des experts et que la composition de l'organisme ne fasse pas de place aux intérêts particuliers est censé garantir des normes solides techniquement et neutres. Parce que les procédures laissent la place à la discussion et permettent à tous de s'exprimer, le processus est impartial. Le texte même des normes contribue à promouvoir cette image. En analysant le texte de plusieurs normes émises par le FASB, Young (2003, pp. 634-636) relève une sorte de mise en scène qui fait apparaître le *Board* (les individus composant l'organisme de normalisation) comme un bon normalisateur. Le texte des normes retrace les différentes étapes du processus ayant conduit à la norme et le *Board* y apparaît comme un groupe qui écoute les préoccupations et prend en compte les commentaires et les critiques, un *Board* qui consulte et suit scrupuleusement le *due-process*. En bref, le FASB se met en scène au sein d'un réseau d'acteurs dont il prend en compte les préoccupations et les

commentaires avant de prendre une décision. Les verbes utilisés renvoient une image d'équilibre et de réflexion : le *Board* prend en compte, pondère, ...

2.2.3- *La défense de l'intérêt général*

Certains organismes de normalisation mettent en avant, dans leurs textes constitutifs le caractère d'intérêt général de leur mission (Day 2000 ; Baker 2005).⁶

Day (2000) souligne l'absence de définition consensuelle de l'intérêt général. Cela renvoie en quelque sorte au bien-être de la communauté, avec les interrogations que cela peut soulever : qu'est-ce que le bien-être ? Qui fait partie de la communauté ? ... L'intérêt général est souvent présenté comme le Saint-Graal, comme quelque chose d'universellement désirable, qui ne nécessite pas de définition ou d'interprétation (Dellaportas et Davenport 2008, p. 80). Pour Day, nombre d'organismes de régulation définissent leur mission en termes d'intérêt général, renvoyant à la recherche d'un équilibre entre les intérêts des producteurs et ceux des consommateurs, un équilibre entre un retour sur investissement raisonnable pour le producteur et des produits et services de qualités à prix raisonnable pour le consommateur. Ces définitions intègrent à la fois un concept d'équité et un concept d'efficience économique mais véhiculent également l'idée de conflit dans la mesure où il est question d'équité. Cette idée est transposable au contexte de la normalisation comptable : l'élaboration des règles comptables est un mécanisme censé assurer une information comptable de qualité et protéger l'utilisateur de l'information comptable. Mais, simultanément, l'idée d'intérêt général incorpore l'efficience, qui peut être retrouvée dans l'analyse coût-avantages avancée dans le cadre conceptuel. La difficulté tient dans le fait de l'existence d'objectifs conflictuels en matière d'information comptable et lie la recherche de l'intérêt général à la question de la définition des utilisateurs. Les cadres conceptuels ont eu tendance à hiérarchiser les utilisateurs et à privilégier un groupe. Masocha et Weetman (2007) qualifient la référence à l'intérêt général de métonymie, une figure de style où le nom du groupe est substitué à ceux des personnes qui le compose. La métonymie invite le lecteur/l'auditeur à en rester à une description collective sans chercher à identifier les individus concernés.

⁶ Beaucoup de travaux autour de la question de l'intérêt général se situent davantage dans le cadre de la profession comptable que dans celui du normalisateur (Dellaportas et Davenport 2008).

Dellaportas et Davenport (2008) présentent, par référence aux travaux de Cochran⁷ en sciences politiques, quatre approches de l'intérêt général. En fonction de l'approche retenue, la définition de la communauté à servir n'est pas la même, allant d'une définition très large à celle relative aux intérêts particuliers d'individus. L'une de ces approches, qualifiée de processuelle, fait reposer l'intérêt général sur le *due process* dans le sens où l'on estime que l'intérêt général est servi dès lors que sont respectés un certain nombre de critères prédéfinis.

2.3- *Ethos, pathos* et *logos* dans le cadre de la normalisation comptable

Le tableau 1 récapitule l'ensemble des ressorts rhétoriques identifiés.

	Les ressorts rhétoriques	Et leur mise en perspective
La rhétorique par le <i>logos</i> , les arguments	Des arguments d'ordre conceptuel et théorique : - La représentation fidèle de la réalité - La satisfaction des besoins des utilisateurs - La cohérence entre les normes	Des arguments efficaces (renvoyant à des objectifs désirables mais au contenu flou).
	Des arguments d'ordre pratique (mise en œuvre, coûts, ...)	Rationalité conceptuelle / rationalité « politique »
La rhétorique par l' <i>ethos</i> , promouvoir une bonne image du normalisateur	Le cadre conceptuel	Une démarche scientifique
	Les modalités de fonctionnement de l'organisme de normalisation	Compétence, impartialité, indépendance
	L'intérêt général	Un équilibre universellement désirable au contenu flou

Tableau 1 – Les ressorts de la rhétorique d'après les travaux de recherche

Nous avons tenté de recenser les différents arguments et ressorts identifiés dans la littérature comme participant à la rhétorique du normalisateur. Nous avons classé ces ressorts en arguments destinés à faire accepter une norme donnée, dans une optique ponctuelle et d'autres, destinés à faire accepter le normalisateur et à en promouvoir une bonne image. Nous avons considéré que les premiers s'inscrivent dans le *logos*, faisant appel à la rationalité de l'auditeur et à la logique du discours et que les deuxièmes

⁷ Cochran, CE. (1974). Political science and « the public interest ». *The Journal of Politics* 36 (2): 327-355.

découlent de l'*ethos* renvoyant aux qualités que l'orateur donne de lui-même dans son discours.

Le troisième registre identifié par Aristote est le *pathos*. Il s'adresse à la sensibilité de l'auditoire faisant appel à ses émotions (passions, désirs, sentiments, émotions, ...). Il apparaît ainsi qu'en matière de normalisation comptable, l'*ethos* et le *logos* sont largement mobilisés. Le *pathos* en revanche l'est dans une moindre mesure. On pourrait néanmoins imaginer certaines circonstances où l'appel aux émotions est mobilisé : par exemple, dans les périodes de crises des institutions de la normalisation comptable, il a été fréquent, dans les pays anglo-saxons, de brandir la menace d'une intervention gouvernementale dans un domaine habituellement réservé, dans une certaine mesure ou du moins par délégation, au secteur privé. De même, la crise financière récente a été l'occasion de débats houleux sur la responsabilité des organismes de normalisation comptable et sur les impacts des modes d'évaluation préconisés. Certains arguments avancés par les défenseurs comme par les détracteurs de l'IASB au niveau international ou du FASB au niveau américain sur les conséquences potentielles du mode d'évaluation en vigueur ou des modes alternatifs pourraient s'apparenter à une argumentation par le *pathos*. Pour l'heure, cette dimension apparaît peu dans les travaux de recherche.

Un certain nombre de ressorts présentés dans cette partie reposent sur des présupposés discutables, sur des normes qui ne peuvent être empiriquement réfutées ou vérifiées, sur des définitions floues et ambiguës, sur une vision naïve de l'indépendance et de l'expertise et de la neutralité. Mais ces arguments opèrent et participent à la rhétorique du normalisateur. Certaines théories nous permettent de comprendre pourquoi ou comment ces arguments et ces ressorts s'imposent.

3- Les ressorts de la rhétorique en question : une diversité de grilles de lecture théoriques

Nous avons fait état de travaux qui ont soit explicité le caractère inhérent de la rhétorique et de la persuasion dans le processus d'élaboration des normes comptables soit mis en évidence et analysé un ou plusieurs des arguments et des ressorts déployés par le

normalisateur pour susciter l'adhésion et persuader. D'autres travaux, sans avoir pour objet central d'étudier la rhétorique du normalisateur, ont accordé une part importante aux « ressources rhétoriques » ou aux « stratégies rhétoriques » des acteurs pour apporter un éclairage à certaines situations de normalisation. La lecture proposée n'est pas la même car elle emprunte à des cadres théoriques différents. Trois perspectives théoriques en particulier nous semblent avoir été mobilisées : une perspective néo-institutionnelle, une perspective radicale-critique et une perspective sociologique.

3.1- Une lecture néo-institutionnelle de la rhétorique en matière de normalisation : la rhétorique au service de la quête de la légitimité

Fogarty (1992) étudie le FASB sous l'angle de la théorie néo-institutionnelle et analyse les forces institutionnelles qui contraignent l'élaboration des normes aux Etats-Unis. Il propose une déclinaison des trois isomorphismes, coercitif, mimétique et normatif dans le champ de la normalisation comptable. Par exemple, la mise en œuvre de la procédure du *due-process* est considérée comme relevant d'un isomorphisme mimétique et est destinée à conférer une légitimité institutionnelle (Fogarty et al. 1992). En effet, le FASB doit se conformer aux paramètres des entités qui résolvent des conflits et élaborent des règles. L'exercice du pouvoir est légitimé en l'associant à des normes démocratiques (Richardson 2008).

Faire référence aux théories néo-institutionnelles c'est soulever la question de la légitimité. Suddaby et Greenwood (2005) mettent en avant le rôle de la rhétorique dans l'acquisition, le maintien ou la perte de légitimité. Les organismes de normalisation comptable, comme toute autre organisation, sont en quête de légitimité. Pour survivre, ces organisations doivent légitimer leurs actions (Fogarty 1992 ; Colasse 2004 ; Richardson et Eberlein 2011). Colasse (2004) et Burlaud et Colasse (2010) montrent dans quelle mesure l'existence du cadre conceptuel ou l'utilisation d'une procédure « rituelle » qu'est la *due-process* contribue à conférer une légitimité substantielle et procédurale au processus.

Poursuivant la transposition des théories néo-institutionnelles, Fogarty (1992) montre que malgré les structures formelles et un environnement institutionnalisé, de nombreux outils

et éléments de langage constituent des éléments qui confèrent au normalisateur une marge discrétionnaire et une latitude décisionnelle acceptable. Cela naît de l'imprécision ou de l'ambiguïté de certains concepts. Par exemple, la logique selon laquelle le changement dans les règles ne doit intervenir que si les bénéfices dépassent les coûts reste peu précis, les coûts et les bénéfices variant largement selon les groupes d'intérêt. De même, le cadre conceptuel ne donne ni la direction ni la discipline que certains attendaient à l'origine (Dopuch et Sunder 1980 ; Gerboth 1987 ; Page et Spira 1999) mais son rôle est stratégique : donnant une « illusion de scientificité » (Colasse 2004) dans la mesure où il permet de légitimer les choix du normalisateur auprès des parties prenantes. Fogarty (1992) évoque également l'usage habile de concepts idéalisés comme la référence aux besoins des utilisateurs, la représentation fidèle de la réalité ou la neutralité. Le normalisateur est en mesure d'invoquer le « halo » entourant ces doctrines, en dépit des problèmes d'opérationnalisation. Les définitions sont délibérément manipulées créant un degré supplémentaire de marge discrétionnaire (Fogarty 1992, pp. 337-338).

3.2- Une lecture critique de la rhétorique en matière de normalisation : les arguments recevables comme reflet de la distribution du pouvoir

Comme nous l'avons vu précédemment, la persuasion peut être considérée comme l'un des mécanismes du pouvoir. Une vision pluraliste consiste à considérer que le pouvoir est partagé : le normalisateur tente d'influencer les parties prenantes à travers des arguments et d'autres ressorts rhétoriques et réciproquement. Une vision critique du pouvoir consiste à considérer, au contraire, que l'individu est socialisé de telle sorte qu'il accepte l'ordre social parce qu'il n'imagine pas d'alternative ou parce qu'il estime que l'ordre social lui est bénéfique. La domination se fait par le consentement. Booth et Cocks (1990) et Durocher et al. (2007) transposent cette vision du pouvoir à la normalisation comptable et font ressortir que certains arguments sont acceptables et recevables et d'autres pas.

Pour Booth et Cocks, à partir de la théorie du pouvoir développée par Clegg et du concept d'« hégémonie », le sens commun est conçu de manière à être conforme à l'ordre social existant. Un groupe peut façonner le langage, le sens commun et le folklore. Les arguments sont considérés comme légitimes s'ils sont en accord avec

l'hégémonie dominante. Cela est d'autant plus vrai s'ils sont mis en avant comme étant dans l'intérêt général. Mais ainsi que le montrent Booth et Cocks, l'intérêt général est une expression problématique. C'est une expression construite politiquement et idéologiquement par les groupes pour représenter et maintenir un ordre social désiré. Dans cette perspective du pouvoir, les arguments et autres ressorts rhétoriques sont des constructions qui, à travers l'hégémonie, sont acceptés comme ayant une validité objective.

Dans une vision foucauldienne, Durocher et al. (2007) font référence au pouvoir disciplinaire et aux mécanismes disciplinaires qui établissent ce qu'est la connaissance acceptable. Ils expliquent, à travers ces concepts, la place accordée aux experts et à l'expertise dans la normalisation comptable.

3.3- Une lecture sociologique : du processus d'émergence et de construction des arguments

D'autres travaux se sont penchés sur le processus d'émergence et de légitimation de certains arguments. Les arguments ne s'imposent pas d'eux-mêmes et ne sont pas acquis. Ils deviennent légitimes au fil d'un processus de construction.

Power (1993) étudie le débat suscité par l'activation des marques au Royaume-Uni à la fin des années 1980. Un argument central qui a opposé partisans (en particulier l'agence Ranks Hovis MacDougall qui promouvait une méthode d'évaluation des marques inscrites au bilan) et opposants (le normalisateur britannique notamment) au débat a été celui de la séparabilité des marques par rapport au goodwill. Mais cet argument n'est pas un concept naturel et ne débouche pas sur des critères d'application évidents, il est sujet à interprétation et ne « clôt » pas le débat. A travers l'analyse de l'usage de ce concept, il est montré qu'il existe un espace d'interprétation entre les concepts généraux et leur application particulière. Derrière cet argument technique de séparabilité, réside la question de ce qui est acceptable pour la communauté comptable. Mais cela est à construire. En mobilisant la sociologie des sciences et de l'innovation et par référence aux travaux de Bruno Latour notamment, Power montre que des pratiques d'évaluation et des arguments qui peuvent apparaître comme techniques, neutres et allant de soi

dépendent, en réalité, d'un réseau complexe de soutiens tacites. Les arguments techniques avancés ne valent que par le degré de crédibilité sociale que l'on accorde à l'émetteur de l'argument. Or cette crédibilité se construit. Power décrit diverses stratégies employées pour conférer une certaine crédibilité à certaines techniques proposées pour la comptabilisation et l'évaluation des marques ainsi que d'autres destinées à contrer ou décrédibiliser des techniques ou des arguments reconnus ou en passe de l'être.

Young (2006) questionne l'importance accordée par le FASB aux utilisateurs d'états financiers et fait apparaître que derrière le caractère acquis de la catégorie des « utilisateurs de l'information comptable » il y a une construction. La catégorie des « utilisateurs des états financiers » a été construite par divers comités, universitaires, normalisateurs, etc. Pendant longtemps, la comptabilité a été définie comme ce que les comptables font et par rapport aux principes fondamentaux de la comptabilité. Petit à petit, l'idée s'est développée que la comptabilité n'est pas une fin en soi mais qu'elle doit être évaluée par rapport à son utilité à la prise de décision. La « connexion » entre la définition d'objectifs en rapport avec les utilisateurs d'une part et l'information comptable d'autre part s'est progressivement instaurée à la fin des années 1960 à la faveur de plusieurs facteurs. Ainsi, Young propose une explication historique à l'émergence de l'argument des besoins des utilisateurs financiers. Elle montre également comment dans le discours du normalisateur et des groupes de travail qui l'épaulaient dans sa réflexion, cette catégorie a été construite, remplaçant l'idée d'utilisateurs, lecteurs de compte « en chair et en os », par le concept abstrait d'utilisateur économiquement rationnel et calculateur, encadré dans un discours économique qui pose l'efficacité et la croissance comme buts des organisations (Young 2006, p. 596).

Les trois cadres théoriques analysés à travers la place qu'ils accordent aux « ressources rhétoriques » ou aux « stratégies rhétoriques » sont complémentaires dans l'éclairage qu'ils fournissent. Le tableau 2 en présente une synthèse. Ces « ressources rhétoriques » permettent d'acquiescer et de maintenir la légitimité de l'organisme normalisateur dans une perspective néo-institutionnelle ; sont à la disposition de certains groupes, à l'exclusion des autres, dans une perspective radicale du pouvoir ; sont des éléments qui émergent, se construisent, se maintiennent au même titre qu'une idée ou une innovation. Chacun de ces cadres répond à une question particulière. La théorie néo-institutionnelle permet de

répondre à la question de pourquoi certains arguments ou certains ressorts sont utilisés. La vision critique du pouvoir fournit une explication sur la recevabilité de certains arguments et de certains ressorts par rapport à d'autres. Les travaux empruntant à la sociologie des sciences s'intéressent au comment et au processus d'émergence de certains arguments aujourd'hui considérés comme acquis et évidents.

Cadre théorique mobilisé	Objet de l'article	Eclairage fourni	Exemple de ressource rhétorique éclairée	Références
Théorie néo-institutionnelle	Pourquoi certaines ressources rhétoriques sont utilisées ?	La quête de la légitimité	<i>Due-process</i> Cadre conceptuel Certains concepts « désirables » (représentation fidèle, intérêt général, ...)	Fogarty (1992), Colasse (2004); Suddaby and Greenwood (2005); Burlaud et Colasse (2010); Richardson et Eberlein (2011)
Théories critiques du pouvoir	Pourquoi certains arguments sont recevables et d'autres ne le sont pas ?	Le maintien de l'ordre social	L'intérêt général L'expertise	Booth et Cocks (1990) Durocher et al. (2007)
Théories sociologiques (théorie de l'innovation, <i>social constructions studies</i> , ...)	Comment un argument/une ressource rhétorique émerge, et s'impose ?	Les « concepts » ne sont pas donnés mais font l'objet d'une construction ; étude du processus de construction.	Un argument technique La catégorie « utilisateurs »	Power (1993) Young (2006)

Tableau 2 – Les cadres théoriques explicatifs des ressorts rhétoriques utilisés

Conclusion

Cet article souligne la place de la rhétorique et de la persuasion dans le processus d'élaboration des normes comptables. Parce qu'élaborer des normes comptables implique d'imposer des contraintes, le normalisateur comptable doit déployer des efforts pour susciter l'adhésion et rendre ses normes acceptables. Les ressorts prennent diverses

formes. La première renvoie à la mise en avant d'arguments destinés à convaincre que le choix effectué dans la norme constitue le bon choix, en s'adressant à l'esprit rationnel de l'auditoire : le choix adopté est conforme à la représentation fidèle de la réalité, il répond aux besoins des utilisateurs des états financiers, il est cohérent avec les autres prises de position de l'organisme de normalisation et notamment son cadre conceptuel ; dans une perspective pragmatique, il prend en compte les conséquences économiques et les coûts de mise en œuvre de la norme comptable. La deuxième met l'accent sur les qualités du normalisateur : celui-ci suit une démarche scientifique (à travers le cadre conceptuel) ; il opère dans une structure et selon des modalités de fonctionnement qui reposent sur l'indépendance, la compétence et l'impartialité ; il a à cœur l'intérêt général. Divers cadres théoriques permettent de comprendre comment ces ressorts fonctionnent : certains ressorts contribuent à renforcer la légitimité du normalisateur et ne sont pas incompatibles avec un certain flou qui lui laisse une marge manœuvre ; certains ressorts sont plus recevables que d'autres, tels la référence à l'expertise ou à l'intérêt général, parce qu'ils sont conformes à l'ordre social ou aux mécanismes disciplinaires et contribuent à leur reproduction ; nombre de ces ressorts ne sont pas acquis mais méritent que l'on se pose la question de leur émergence.

A partir de cette synthèse, il est possible, dans le prolongement des travaux existants, d'esquisser diverses pistes de recherche.

Un premier prolongement consisterait à poursuivre l'étude de la rhétorique du normalisateur dans le sillage de Warnock (1998), Young (2003) et Masocha et Weetman (2007) qui ont analysé les productions de l'organisme normalisateur et notamment le texte des normes, mais en l'élargissant à l'IASB, l'organisme de normalisation international, peu étudié dans cette perspective, et à d'autres supports du discours et de la communication que le texte des normes et des documents préparatoires : aujourd'hui les organismes de normalisation tels que l'IASB ou le FASB rendent accessibles à travers leur site internet de nombreux éléments de discours (normes, documents préparatoires, podcasts de réunions, compte-rendu de réunions, documents préparés par le staff, communiqués de presse, discours donnés par des membres de l'organisation à l'extérieur, ...) Une autre piste consisterait à mener une étude comparative de la rhétorique des normalisateurs américain et international. Très proches sur certains points, ils diffèrent

notamment par les sources d'autorité et de légitimité dont ils bénéficient. On pourrait donc s'attendre à ce que leurs stratégies de persuasion diffèrent.

Un deuxième prolongement consisterait à s'intéresser à un épisode particulier et à analyser la rhétorique déployée à cette occasion. On pourrait citer la révision récente (2009-2010) de la constitution et comment certaines nouvelles dispositions ont été introduites et défendues. Un autre épisode intéressant est celui de la crise financière. Attaqué et critiqué, l'IASB a abondamment réagi. Les discours et la communication déployée à cette occasion pourraient permettre de comprendre en partie comment l'IASB a géré cette crise.

Bibliographie

Baker, C.R. (2005). What is the meaning of the 'public interest'? Examining the ideology of the American public accounting profession. *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 18 (5): 690-703.

Bellenger, L. (1992). *La persuasion*. 3^{ème} édition. Presses Universitaires de France collection Que-sais-je n° 2238.

Beresford, D.R. (1988). The 'balancing act' in setting accounting standards. *Accounting Horizons* 2 (1) : 1-7.

Burlaud, A., Colasse B. (2010). Normalisation comptable internationale : le retour du politique. *Comptabilité-Contrôle-Audit* 16 (3) : 153-176.

Booth, P., Cocks, N. (1990). Critical research issues in accounting standard setting. *Journal of Business Finance and Accounting* 17 (4): 511-528.

Chantiri, R. (2000). Contribution à l'analyse des processus d'élaboration des normes comptables : Une étude comparée des processus français et britannique. Doctorat en sciences de gestion, Paris : Université de Paris-Dauphine.

- Colasse, B. (2004). Harmonisation comptable internationale – de la résistible ascension de l'IASB/IASB. *Gérer et comprendre* 75 : 30-40.
- Colasse, B. (2011). La crise de la normalization comptable international, une crise intellectuelle. *Comptabilité – Contrôle – Audit* 17(1) : 157-164
- Day, R. (2000). The 'public interest' in the context of accounting regulation. In *Contemporary issues in accounting regulation* (Eds, McLeay, S., Riccaboni, A.). Springer: 79-94.
- Dellaportas, S., Davenport, L. (2008). Reflections on the public interest in accounting. *Critical Perspectives on Accounting* 19: 1080-1098.
- Dopuch, N., Sunder, S. (1980). FASB's Statements on objectives and elements of financial accounting: a review. *The Accounting Review* LV (1) : 1-21.
- Durocher, S., Fortin, A., Côté, L. (2007). Users' participation in the accounting standard-setting process : a theory-building study. *Accounting, Organizations and Society*, 32: 29-59.
- Fogarty, T.J. (1992). Financial accounting standard setting as an institutionalized action field: constraints, opportunities and dilemmas. *Journal of Accounting and Public Policy* (11) : 331-355.
- Fogarty, T.J., Ketz, J.E., Hussein, M.E.A.(1992). A critical assessment of FASB due process and agenda setting. In *Research in Accounting Regulation* (Eds, Previts, G.J.) 6 : 25-38.
- 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*, 7(4): 24-46.
- Gerboth, D. (1972). 'Muddling through' with the APB. *Journal of Accountancy* mai : 42-49.
- Gerboth, D. (1987). The conceptual framework: Not definitions, but professional values. *Accounting Horizons* 1(3): 1-8.
- Gore, P. (1992). *The FASB conceptual framework project 1973-1985 – An analysis*, Manchester: Manchester University Press.
- Horngren, C.T. (1973). The marketing of accounting standards. *Journal of Accountancy* octobre : 61-66.
- Horngren, C.T. (1981). Uses and limitations of a conceptual framework. *Journal of Accountancy* avril : 86-95.
- Kwok, W.C.C., Sharp, D. (2005). Power and international accounting standard-setting – Evidence from segment reporting and intangible assets projects. *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 18(1) : 74-99.

- Laufer, R., Burlaud, A. (1980). *Management public – Gestion et légitimité*. Dalloz.
- Masocha, W., Weetman, P. (2007). Rhetoric in standard-setting : the case of the going-concern audit. *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 20(1): 74-100.
- Page, M., Spira, L. (1999). The conceptual underwear of financial reporting. *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 12(4): 489-501.
- Power, M. (1992). The politics of brand accounting in the United Kingdom. *The European Accounting Review* 1(1): 39-68
- Quin, C. (1989). Marketing public. In *Encyclopédie de gestion* (Eds, Joffre, P., Simon, Y.)^{1^{ère}} édition, Paris : Economica, 1818-1832.
- Reboul, O. (2001). *Introduction à la rhétorique*, PUF.
- Richardson, A.J. (2008). Due-process and standard-setting: an analysis of due process in three Canadian accounting and Auditing standard-setting bodies. *Journal of Business Ethics* 81:679-696.
- Richardson, A.J., Eberlein, B. (2011). Legitimizing transnational standard-setting : the case of the International Accounting Standards Board, *Journal of Business Ethics* 98: 217-245.
- Shapiro, B.P. (1998). Toward a normative model of rational argumentation for critical accounting discussions. *Accounting, Organizations and Society* 23(7): 641-663.
- Solomons, D. (1986). The FASB's conceptual framework: An evaluation. *Journal of Accountancy* juin: 114-123.
- Suddaby, R., Greenwood, R. (2005). Rhetorical strategies of legitimacy. *Administrative Science Quarterly* 50: 35-67.
- Sutton, T.G. (1984). Lobbying of accounting standard-setting bodies in the UK and the USA : a Downsian analysis. *Accounting, Organizations and Society* 9(1):. 81-95.
- Walters, M., Young, J.J. (2008). Metaphors and accounting for stock options. *Critical Perspectives in Accounting* 19: 805-833.
- Warnock, K. (1992). Structure and argument in accounting standards. *Accounting and Business Research*, 22(86): 179-188.
- Young, J. (2003). Constructing, persuading and silencing: the rhetoric of accounting standards. *Accounting, Organizations and Society* 28: 621-638.
- Young, J. (2006). Making up users. *Accounting, Organizations and Society* 31: 579-600.

Zeff, S. (1978). The rise of 'economic consequences'. *Journal of Accountancy* décembre: 56-63.