



HAL
open science

La légitimité des normes comptables Rapport pour l'Autorité des normes comptables

Rouba Chantiri Chaudemanche, Béatrice Touchelay

► To cite this version:

Rouba Chantiri Chaudemanche, Béatrice Touchelay. La légitimité des normes comptables Rapport pour l'Autorité des normes comptables. [Rapport de recherche] IRHiS - CREFIGE - ANC. 2017. hal-01674949

HAL Id: hal-01674949

<https://hal.science/hal-01674949>

Submitted on 3 Jan 2018

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.

Public Domain

Autorité des normes comptables

L'évaluation des normes comptables : les apports de l'histoire

De la légitimité des normes comptables

Rapport

Rouba Chantiri et Béatrice Touchelay

octobre 2017

Jérôme Haas

La Comptabilité est « une matière très concrète et pratique consistant à rendre compte des opérations économiques et de la situation financière des entreprises » et au delà de cet aspect pratique, elle « comporte aussi un aspect très conceptuel car les normes comptables doivent créer des classifications élémentaires pour traduire des flux économiques souvent complexes, or il existe un débat récurrent sur les concepts à appliquer en comptabilité. Pour que les normes comptables internationales ne soient pas fondées sur une vision exclusivement financière et reflètent mieux la réalité économique il est fondamental de proposer des alternatives en s'appuyant sur des recherches de qualité ».

Jérôme Haas, *Échanges*, mars 2012, p. 25.

Cette invitation et les perspectives ouvertes par Bernard Colasse sont à l'origine de ce rapport

Bernard Colasse

« Au plan social et culturel, une norme comptable tout comme la comptabilité et les états qu'elle produit n'est pas neutre. Par delà son rôle technique elle véhicule des façons de penser, de communiquer, de se comporter, de gérer les hommes et les choses, et aussi au sens large des valeurs. L'évolution actuelle de l'harmonisation comptables internationale vers les normes américaines ne peut donc être considéré comme une simple conséquence, un épiphénomène d'américanisation du monde, elle y participe de façon invisible mais puissante ; ce qui lui confère un intérêt tout particulier. »

Bernard Colasse, « Harmonisation comptable internationale », in Bernard Colasse (dir.), *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Paris, Economica, 2000, p. 769.

« Il convient [...] de se souvenir qu'une bonne norme c'est non seulement une prescription mais aussi une prescription intelligible et acceptable a priori par ceux qui doivent l'appliquer c'est la raison pour laquelle un organisme de normalisation doit apparaître légitime tant d'un point de vue technique que d'un point de vue politique. »

Bernard Colasse, « Autorité des normes comptables », *Dictionnaire de comptabilité. Compter/contenir l'entreprise*, Paris, La Découverte 2015, p. 36.

Glossaire

AD : Archives départementales

ANC : Autorité des normes comptables

CAEF : Centre des archives économiques et financières (Savigny-le-Temple)

FASB: *Financial Accounting Standards Board*

IASC: *International Accounting Standard Committee* (IASC), puis IASB (*International Accounting Standards Board*) en 2002 (normes IFRS)

IFRS *Fundation* : fondation chargée de veiller à la gouvernance de l'IASB

PCG : Plan comptable général

1/ Avant-propos

Évaluer la norme comptable

« Évaluer », apprécier, estimer suppose un usage, une expérience et une action, celle de juger, de comparer et de classer, inscrits dans le temps et dans l'espace et déterminés par des configurations techniques (du « boulier » aux « machines à statistique » puis à l'informatique), politiques (les formes de l'État – autoritaire/démocratique ; centralisé-décentralisé) et économiques (structure : libéral, interventionniste ; conjoncture : croissance ou crise, etc.).

L'évaluation est donc un processus daté, qui tient compte des expériences antérieures et qui fait intervenir plusieurs partenaires. Ce processus suppose que chacun s'accorde sur les objectifs poursuivis et il vise à obtenir l'accord du plus grand nombre. Cet accord correspond à une convention, également inscrite dans le temps et l'espace.

La norme comptable est une convention parmi d'autres, au même titre que les nomenclatures statistiques ou les règles de droit. Convention, elle constitue le support, la formulation de l'accord sur la façon dont sont évaluées, enregistrées (valeur courante ou constante, valeurs réalisée ou projetée) et représentées les opérations économiques et/ou financières des entreprises (au sens unité de production). Plus largement, elles témoignent des impératifs retenus pour guider l'activité économique de ces entreprises (historiquement dans le cas français : prudence, protection de l'épargne, information, etc.).

Les débats sur l'efficacité des normes comptables s'inscrivent dans l'histoire de l'industrialisation, de la mondialisation et de la financiarisation. Comme dans les années 1920-1930, depuis fin du XX^e siècle ils sont attisés par l'ampleur des dettes publiques et privées, par les scandales et par les crises financières dont la répétition et l'ampleur menacent les démocraties et l'organisation économique mondiale. Ces débats sont récents car la comptabilité ne se constitue pas en un corpus de normes avant le XIX-XX^e siècle. L'apparition de normalisateurs prescripteurs et garants des normes comme les *Certified Accountants* britanniques, les cercles universitaires du monde germanique (Richard, 2000 et 1992 ; Degos, 1998)¹, plus tard l'État en France et dans les pays latins est une des conditions

¹ L'auteur insiste sur l'importance de l'influence exercée par les projets et par les plans allemands (celui de 1927 d'Eugen Schmalenbach qui intègre dans un même cadre la comptabilité générale et la comptabilité industrielle - plan moniste) et celui de 1937 (qui sépare la comptabilité générale de la comptabilité analytique - plan dualiste) sur les PCG français de 1942 (moniste) et de 1947 (dualiste). Ainsi, le plan comptable général de 1947 serait dualiste pour se « démarquer de l'Allemagne et de Vichy et pour ne pas risquer de voir l'État maîtriser l'information sur les coûts ».

de la normalisation. L'augmentation des échanges marchands, la formation des marchés nationaux, le développement du recours au crédit et la mondialisation du XIX^e siècle accélèrent le processus.

Les fondements de la normalisation

La normalisation vise à éviter ou à résoudre une situation de crise. En cas de faillite de l'entreprise, elle permet de dédommager les ayants droits puis facilite les relations entre des partenaires commerciaux et répond aux besoins de la fiscalité directe. La norme doit permettre de trancher entre plusieurs possibilités s'il s'agit de décider de la culpabilité du failli, de choisir un partenaire commercial ou bien de permettre une répartition plus « équitable » des bénéfices entre dividendes et salaires (au temps de la participation) ou bien encore d'informer sur les capacités économique et financières de l'entreprise. Les transformations récentes du droit du travail français qui renforcent les capacités des entreprises à négocier renforcent potentiellement le pouvoir de la norme comptable qui, encore définie à l'échelle nationale, pourra trancher les conflits entre employeurs et salariés.

Dans le cas français jusqu'à la révision du Plan comptable en 1999, la norme comptable est incluse dans le Plan comptable général (PCG). La normalisation comptable est le processus qui conduit à la définition puis à l'adaptation de ce Plan à la situation économique, aux besoins et aux capacités des utilisateurs et des prescripteurs de la norme.

A partir de 1999, le champ d'application du Plan comptable est limité aux comptes individuels des entreprises industrielles et commerciales, il n'est donc plus le seul vecteur de la normalisation. D'autres critères (financiers en particuliers) rentrent en ligne de compte. Le domaine d'application de la norme s'affranchit des frontières nationales et, à défaut de régulateur politique ou de gouvernement ou d'organisation politique internationale légitime, sa définition relève d'intérêts privés. Les affrontements autour de cette définition concernent toujours les objectifs de la norme et ses modalités d'application. Ils véhiculent aussi désormais des systèmes de valeurs, continentaux ou anglo-saxons, sans que les Autorités politiques ne tranchent ouvertement. De Conseil national de la comptabilité (CNC), souverain sous la tutelle de l'État, on a transformé l'institution nationale de régulation en Autorité des normes comptables (ANC) au pouvoir réduit. La capacité d'intervention de l'Autorité consiste à s'assurer de la concordance de normes importées aux conditions et aux possibilités des usagers nationaux. Hors du territoire, le prescripteur ne représente qu'une partie des intérêts nationaux.

Le recours à l'histoire est nécessaire pour préciser l'origine de ces transformations : faut-il y voir le résultat d'un système national sclérosé par des tensions internes insurmontables (héritage des mésententes entre professionnels - comptables agréés/experts comptables, experts comptables/auditeurs ; tensions également entre syndicats professionnels), incapable de se réformer et à bout de souffle et que la brièveté du mandat du président du conseil de l'Ordre et l'instabilité des ministres de tutelle (Finance et Justice) empêchent de résoudre ? Le recours à l'histoire permet d'évaluer l'impact de ces transformations qui modifient à la fois les critères de l'efficacité de la norme, les fondements de sa légitimité, et sa capacité à répondre aux besoins des prescripteurs, des usagers et des garants de la norme.

Autre question : alors que les protagonistes ont changé, la valeur de la norme reste-t-elle définie par la force du consensus qui la supporte, par son adéquation aux capacités d'application des usagers et par sa propension à satisfaire les objectifs qui lui ont été impartis par ses auteurs ?

Les trois caractéristiques de la valeur de la norme (*force du consensus/capacité d'application* et *correspondance aux objectifs impartis*) méritent que l'on s'y arrête car elles distinguent historiquement la France des autres pays européens et vont évoluer différemment avec les réformes récentes.

Les fondements de la valeur de la norme

- En France jusqu'en 1999, la première caractéristique, *la force du consensus qui supporte la norme*, est garantie par la collégialité des décisions conduisant à la définir et à l'actualiser. Ces décisions relèvent d'institutions collégiales (successivement Commission de normalisation comptable et Conseil supérieur de la comptabilité, Conseil national de la comptabilité) placées sous la tutelle du pouvoir politique et dans lesquelles le poids des intérêts privés ne cesse de se renforcer au détriment de celui des représentants de l'État depuis la diffusion du premier PCG en 1943 (Hoarau, 2016). La diminution du poids de l'État dans cette institution consolide son caractère démocratique, et par là la solidité du consensus autour de la norme. La norme tire sa force de l'accord politique qu'elle suscite et son histoire permet de préciser les fondements de son efficacité. Or, on peut émettre une hypothèse qui est aussi un paradoxe : la diminution des parties prenantes de la norme accompagne l'affirmation de l'emprise de considérations internationales dans sa fabrication. Alors que son champ d'application devient mondial, le nombre potentiel de ses usagers étant démultiplié, celui de ses prescripteurs et de ses garants, et surtout les intérêts qu'ils représentent, se réduit et avec

lui les fondements de sa légitimité. La force du consensus qui produit la norme paraît donc se dissoudre dans son internationalisation.

La référence à l'histoire du consensus qui donne naissance à la norme comptable nationale, puis internationale, permet de tester cette hypothèse et ainsi évaluer les enjeux induits par le transfert des décisions à des institutions non nationales, européennes puis multinationales, de préciser à quelles conditions les partenaires français peuvent s'y adapter et au delà, de jauger de la durabilité de ces normes et plus largement de ce système.

- La seconde caractéristique de l'efficacité de la norme comptable qui est retenue est la *capacité* (ie. volonté et moyens) des prescripteurs, des garants et des usagers à *l'appliquer ou à la faire respecter*. Elle correspond aux transformations des attentes des prescripteurs, des garants et des usagers de la règle comptable depuis l'origine du consensus qui conduit à la définition d'un premier Plan comptable général, avant que la règle devienne norme, au moment où la norme est facultative puis lorsqu'elle devient obligatoire (légalement à partir de 1959) avec les Plans comptables successifs (1946, 1957, 1982 et 1999). On considérera que la norme est efficace si elle répond aux attentes formulées par les auteurs du consensus, témoin du rapport de force qui sous tendent les négociations.

Chemin faisant, cette approche historique montre à la fois la profondeur du consensus (ie. sa solidité) et sa vulnérabilité lorsqu'il s'agit d'adapter ces normes conçues dans et pour un cadre national et très marquées par ce contexte aux exigences de la mondialisation. Le fait que les attentes à l'égard de la norme ne soient plus formulées par ses usagers nationaux et qu'ils ne soient plus en mesure de les évaluer, l'effacement progressif du partenaire État/à la fois comme prescripteur, usager et garant dans la définition de la norme, le fait qu'il renonce ainsi à un attribut de sa souveraineté et de sa capacité d'expertise au profit d'une expertise privée (ie. celle de professionnels mondiaux dont les statuts, les qualifications et les missions ne correspondent pas forcément à celles de leurs homologues nationaux) envisagée à une échelle multinationale bouleversent les attentes à l'égard de la norme, leurs modes d'expression et aussi leurs usages.

Ces changements modifient bien sûr les critères d'efficacité de la norme. Son adéquation aux capacités d'application des usagers, autrement dit sa simplicité ou/et la capacité d'un groupe professionnel à la diffuser, à la faire comprendre et à l'appliquer. Le rôle de la profession comptable (experts comptables et commissaires aux comptes en France), constitué en Ordre professionnel depuis Vichy, mais aussi dans une moindre mesure des auditeurs et des experts conseils dans ce processus participe à des degrés divers à la définition de la norme.

▪ Dernier critère, *la propension de la norme à satisfaire les objectifs qui lui ont été assignés*. A la diversité et l'hétérogénéité des commanditaires, des producteurs et des usagers de la norme, correspond celle de ses objectifs. Selon que l'on retient l'un ou l'autre des partenaires, public ou privé, dans telle ou telle configuration économique (crise/croissance), géographique ou politique (Vichy, Reconstruction), ces objectifs seront différents. Le consensus conduisant à la norme consiste précisément à faire pencher la balance en faveur de tel ou tel partenaire.

Prescrire la norme : un attribut de la souveraineté

La norme comptable est une émanation, une des manifestations de la souveraineté, son application marque l'appartenance à une nation. A partir des années 1950 et de la forte implication des États nations dans les sociétés et dans les économies occidentales, la norme comptable devient l'un des moyens dont dispose les Autorités politiques pour appliquer certains objectifs économiques (contrôler et prélever l'impôt, orienter l'activité du secteur privé, suivre la conjoncture). Encore plus en France que chez ses partenaires, son histoire est intimement liée à celle de l'impôt direct et elle contribue à définir le périmètre de l'État qui, même s'il s'efface des instances de normalisation, reste prescripteur, usager et garant de la norme et exerce une influence décisive pour définir ses objectifs et réunir les moyens d'y répondre. Les rapports de force entre les autres usagers ne visent qu'à l'influencer pour infléchir la norme et les critères de son efficacité.

Le développement des échanges mondiaux, la formation du marché commun, le phénomène de multinationalisation des firmes ce cadre modifient les critères d'efficacité de la norme. Les prescripteurs européens ne s'y sont pas trompés, ils reconnaissent la nécessité d'un consensus assez large pour faire appliquer des règles comptables. A l'échelle européenne, la norme reste plus contraignante que la directive qui doit être discutée par des instances représentatives avant d'être appliquée. Il n'en va pas de même à l'échelle mondiale puisque non seulement ce sont bien des « normes » qui sont introduites, et qui ne seront pas l'objet d'un vote mais juste d'un examen critique de l'ANC, et aussi parce que de fait leur non application risque de marginaliser les firmes nationales. Dans les deux cas, ce sont pourtant bien les normes nationales qui vont s'adapter aux directives européennes puis aux normes internationales puisque les objectifs de la norme ont été modifiés : l'harmonisation comptable européenne, puis dans une moindre mesure mondiale, s'est imposée à la normalisation nationale. Or, le champ d'application géographique de la norme contribue à définir le cadre dans lequel des autorités politiques exercent leur souveraineté.

Même si elle n'apparaît que ponctuellement dans le débat public, la question de l'évaluation des normes comptable concerne une multitude de partenaires, qu'ils soient ou non conscients de son importance. A travers son analyse, c'est la question du consensus autour des normes actuelles de leur légitimité et donc de leur durabilité dans un contexte démocratique et consensuel qui est posée. Les enjeux sont importants puisque celui qui dicte la norme, qui la comprend, qui définit ses objectifs possèdent à l'évidence le pouvoir au sens de Weber (ie. la capacité de contrainte légitime, celle d'influencer les décisions). La convention signée avec l'ANC suggérait d'y répondre en recourant à l'histoire : l'histoire de ces normes, celle de leurs producteurs et de leurs usages et celle des critères de leur efficacité en partant du cas français puis en élargissant pour tenir compte de la mondialisation.

Commençons par présenter l'historique de la convention avant d'aborder les principaux résultats obtenus et de proposer quelques perspectives d'avenir.

1 / Historique de la convention

L'idée de cette recherche est apparue au cours des seconds états généraux de la recherche comptable organisés par l'ANC à Paris en décembre 2011² auxquels Béatrice Touchelay a présenté l'ouvrage tiré de son manuscrit inédit d'HDR sur les étapes de l'affirmation de la normalisation comptable en France jusqu'aux années 1960 (Touchelay, 2011)³.

Le terme de « normalisation » est utilisé pour simplifier, mais pour être plus exacte il s'agit de la « régulation comptable » telle que la définit Bernard Colasse (Colasse, 2005, p. 28) : « [...] à savoir le processus de production, de mise en œuvre et de contrôle de l'application des normes comptables [...], la notion de normalisation fait référence à l'un des aspects seulement de la régulation, à savoir la production de normes. [...] La réglementation est une forme particulière de régulation appuyée sur les prérogatives et l'action de l'État ».

Lors de ces états généraux, Jérôme Haas (1963-2013), alors président de l'ANC, a suggéré de prolonger la recherche entreprise et d'approfondir l'approche historique et, pour y parvenir, de former une équipe pluridisciplinaire et de répondre à l'appel à projet de l'ANC lancé en 2012 ayant pour thème « la légitimité des normes comptables »⁴. Il a fallu former une équipe pour élargir les investigations en dehors des archives. L'équipe initiale se composait de deux enseignants chercheurs en sciences de gestion (Rouba Chantiri, université Paris Dauphine et Nicolas Praquin, université Paris Sud) et d'un juriste (Samuel Jubé, secrétaire général puis directeur de la Fondation Institut d'Études Avancées-IEA de Nantes). Les charges de Samuel Jubé (Jubé, 2011), qui a hérité de la direction de l'IEA à la suite de l'élection de son titulaire, Alain Supiot, au Collège de France, et les nouvelles préoccupations scientifiques de Nicolas Praquin, devenu professeur de sciences de gestion à Paris Sud et se spécialisant dans les recherches sur la prudence, ne leur ont pas permis de participer activement à la recherche. Ils ont néanmoins contribué à la définition du projet initial, et n'ont pas hésité à répondre à nos interrogations et, pour Samuel Jubé, à participer à la journée d'étude organisée en 2015 (cf. *Infra*).

² Liens vers le programme et la publication des actes des états généraux :
http://www.anc.gouv.fr/files/live/sites/anc/files/contributed/ANC/3.%20Recherche/D_Etats%20generaux/2011/support2011/Intervenants_EG_16__12_2011.pdf
http://www.anc.gouv.fr/files/live/sites/anc/files/contributed/ANC/3.%20Recherche/D_Etats%20generaux/2011/Actes2010_2011/Actes_2emes_EG_francais.pdf

³ Les références bibliographiques sont présentées à la fin du rapport.

⁴ <http://www.anc.gouv.fr/cms/sites/anc/accueil/recherche/appels-a-projets-1.html>

La commande de Jérôme Haas invitait à la fois à prolonger les recherches aux archives et à éclairer la période la plus contemporaine. L'impossibilité d'accéder aux archives déposées par le CNC depuis 1992 et par l'ANC depuis 2011 conduit à arrêter l'analyse aux années 1980.

1.1 Le projet

Le choix du sujet partait d'un constat : la légitimité des normalisateurs dans le champ de la comptabilité repose aujourd'hui plus que jamais sur une évaluation fine de leurs procédures et, au-delà, des normes qu'ils élaborent. Or, ces normes, leur cohérence tant interne qu'externe et les conséquences de leur application ne peuvent être pleinement appréhendées qu'à la lumière d'un cadre d'analyse compréhensif dépassant les calculs d'impacts micro et macro économiques pour articuler les approches historique, organisationnelle et juridique. L'évaluation d'une norme comptable ne se limite pas à celle de son « efficacité ». Encore faut-il être en mesure d'apprécier sa pertinence et son degré d'acceptation sociétale, sa justesse et sa justice, en bref son degré d'acceptation.

Les résistances, tant en France qu'ailleurs dans le monde, que suscitent les normes comptables internationales donnent à penser que leur élaboration n'a pas toujours su tenir compte de l'histoire politique, sociale et économique des pays concernés. La mise en accusation des normalisateurs actuels et de leurs normes accusés de ne pas avoir perçu ou, pire, de masquer les crises, voire de faciliter la fraude et l'évasion fiscale, ne renforcent pas la confiance. Cette défiance est elle nouvelle et comment y remédier ? Le recours au passé montre que, hier comme aujourd'hui, la volonté d'harmonisation comptable apparaît en France pour répondre aux situations de crises et de défiance suscitées par les faillites, par les scandales financiers, par la fraude fiscale et par l'impuissance des autorités politiques à restaurer la confiance. Les années 1930 sont à cet égard particulièrement révélatrices d'un état d'esprit qui subsiste aujourd'hui. Ce qui est attendu de la comptabilité privée c'est qu'elle informe sur la situation économique des entreprises, qu'elle favorise le prélèvement et l'équité fiscale et la protection de l'épargne, garantissant le bon usage des fonds, qu'elle empêche les scandales financiers en fournissant des gages de transparence. Le développement de ces attentes accompagne le processus de normalisation jusqu'à aujourd'hui. Il correspond aussi bien à la diversification des parties prenantes, usagers-préparateurs, qu'à celle des fonctions attribuées aux normes comptables : informer sur l'activité économique de l'entreprise, favoriser le contrôle et l'information économique dans son ensemble, permettre des comparaisons internationales en éclairant l'activité financière des firmes. Ces missions successives s'inscrivent dans des

configurations historiques qu'il convient de préciser pour mieux comprendre l'intensité des changements actuels.

Cette histoire est aussi bien celle de systèmes institutionnels fondant le développement et la pérennité des marchés, que celle des parties prenantes mises en relation sur les scènes nationales et internationale, que celles des usagers de ces normes dont les rapports de force contribuent à façonner les normes comptables et la portée de leurs effets. L'évaluation des normes comptables mérite ainsi que l'on interroge à la fois leur compatibilité avec les fondements institutionnels des marchés et leur adéquation aux besoins de l'ensemble des utilisateurs. Autrement dit, une telle évaluation nécessite que l'on soit à même d'apprécier la propension des normes comptables à répondre durablement aux besoins légitimes des parties prenantes.

Une démarche pluridisciplinaire

Le croisement de l'approche historique (Béatrice Touchelay), de questionnements juridiques (Samuel Jubé) et des préoccupations des spécialistes des sciences de gestion (Nicolas Praquin, Rouba Chantiri) permet d'éclairer, dans toutes ses dimensions, le débat sur la nature politique des normes comptables, et de restituer la mesure des enjeux, tant au plan économique (gouvernance des entreprises, finalités de l'activité économique, par exemple) que politique (souveraineté des États ou des groupes d'États, liens entre la montée de l'expertise et la démocratie, par exemple) ou social (inclination de la norme pour telle ou telle partie prenante, réformes successives du Conseil National de la Comptabilité CNC-Autorité des Normes Comptables ANC). Ces croisements permettent de dégager les lignes de ruptures, de cerner les enchaînements de faits ayant conduit à la situation actuelle ; seul moyen de sortir des cadres restrictifs imposés par le choix d'une comptabilité pro-investisseur, par l'abandon de la recherche du consensus pour un supposé *one best way*, par le délaissement des organismes nationaux de normalisation comptable au profit de l'*International Accounting Standards Board* (IASB), par le renoncement de l'Union Européenne à produire son propre corpus normatif ou encore par l'assimilation des normes comptables publiques et privées. La participation des initiateurs du projet aux colloques et congrès de plusieurs associations disciplinaire (AHMO – Association d'histoire du management et des organisations ; AFEP – Association française d'économie politique, en particulier) consolide cette approche pluridisciplinaire.

La période retenue

La période retenue commençait initialement aux années 1960, celle de la généralisation du Plan Comptable Général (PCG) de 1957, se prolongeant aux années 1980, avec le PCG 1982. La période la plus contemporaine, marquée par le transfert d'une partie de la souveraineté comptable à un organisme international (IASC- créé en 1973 puis IASB-*International Accounting Standards Board* en 2001) définissant des normes IFRS (*International Financial Reporting Standards*), ne peut pas encore être abordée de façon scientifique mais il convient de préciser comment on y est arrivé.

Chemin faisant il est en effet apparu qu'un retour sur la formation du consensus était nécessaire pour éclairer les transformations des trois caractéristiques de la valeur de la norme (*force du consensus/capacité d'application* et *correspondance aux objectifs impartis*) ainsi que celles des prescripteurs, des usagers et des garants de la norme, de leurs rapports de force et de leurs attentes respectives, pour examiner les critères de l'efficacité à l'égard des cadres/normes comptables dans des configurations différentes à partir du moment où ils sont introduits dans le débats public. Un retour sur l'entre deux guerres, lorsque se définit le consensus autour des attentes à l'égard de la normalisation des comptabilités privée, puis la présentation des réformes de Vichy, qui définissent l'instrument de la normalisation (le PCG), celle de leur prolongation dans un environnement redevenu démocratique et celle des années décisives de la décennie 1970 qui ouvrent à la mondialisation. Définir les acteurs des débats, les transformations des rapports de force l'antériorité de certains critères de l'évaluation de la norme permet à la fois de souligner l'ampleur des changements actuels, les difficultés spécifiques à la normalisation à la française face à un modèle et à un cadre qui bouscule les règles les plus anciennes et les plus élémentaires comme celles de la collégialité, de la prudence et de l'arbitrage public.

Montrer que ces règles sont à l'origine de la normalisation et qu'elles sont défendues par toutes les partenaires revient à expliciter le malaise français actuel face aux normes internationales et les positions initiales de l'ANC, à ouvrir quelques pistes de réflexions et proposer quelques perspectives.

La recherche entreprise vise à expliquer comment on en est arrivé à cette situation qui permet à des institutions privées fortement influencées par la comptabilité Anglo-saxonne d'imposer des normes à des entreprises dont le rayon d'action est international et à ouvrir des pistes de réflexion pour faciliter l'adaptation sans renoncement.

Les enjeux

L'importance des enjeux de la question est celle que souligne Bernard Colasse (Colasse, 2015) lorsqu'il précise :

« On aurait tort de ramener ces problèmes de souveraineté à de purs problèmes de susceptibilité nationale ou de nationalisme, ce pour des raisons économiques, mais aussi pour des raisons sociales et culturelles. Au plan économique, il convient de se souvenir que les normes – qu'elles soient industrielles, commerciales ou comptables – sont des outils stratégiques que l'on manipule d'autant plus facilement qu'on les a conçus. Il est certains par exemple que des normes internationales d'origine anglo-saxonne donnent un avantage stratégique aux grands cabinets comptables de même origine au dépend des autres. D'une certaine façon, la production des normes internationales participe à la structuration du marché mondial et aussi des marchés nationaux du conseil et de la prestation de services juridiques et comptables lesquels sont des marchés à forte valeur ajoutée. »

Prenant le contre-pied d'une vision techniciste de ces normes, les assimilant à de simples objets techniques dont seule l'efficacité mériterait d'être évaluée, nous avons commencé par revenir sur l'histoire des normes comptables depuis l'entre deux guerres, les années 1960, sur l'évolution des cadres institutionnels et sur les transformations des contraintes et des besoins de leurs prescripteurs et de leurs usagers, prolongeant ainsi les travaux existants sur des problématiques plus contemporaines. Ceux de Samuel Jubé (2011) sur les relations entre le droit social et la normalisation comptable, qui analysent l'évolution de la fonction sociale et politique de la comptabilité sous l'effet de la normalisation comptable ; Ceux de Nicolas Praquin (2003), sur le rôle de la comptabilité comme mode de protection des créanciers (1807-1942) où la comptabilité est analysée comme objet technique, mais également comme enjeu social et politique ; Ceux de Béatrice Touchelay (2011), sur l'histoire de « la normalisation comptable à la française » entre 1914 et 1960 lorsque la norme comptable et sa généralisation résultent d'un compromis entre trois acteurs majeurs : le fisc – pour l'État, les organisations patronales – pour l'entreprise, et les professionnels de la comptabilité ; Ceux de Rouba Chantiri (2000, 2004, 2009, 2012), sur les dispositifs institutionnels, les modalités de fonctionnement des organismes de normalisation (français, anglo-saxons et internationaux) et le profil des normalisateurs qui montrent que l'évolution des différents dispositifs tendent, à la faveur de la mondialisation, vers la « standardisation » des organismes de normalisation, même si le modèle français conserve certaines spécificités.

Les travaux des commissions responsables de la normalisation (Hoarau, 2016), les conditions de la préparation puis de la diffusion des PCG successifs, celui de 1982, les explications de la longévité du PCG 1957 et la définition des canaux de l'influence croissante de règles anglo-saxonnes devaient être précisés.

Cette étude étoffe des recherches assez récentes, mais qui restent relativement rares, en histoire de la comptabilité. Elle vise à rendre accessible à un public plus vaste les enjeux des débats actuels, à démocratiser ces débats qui sortent peu des arènes des experts. De ce point de vue l'initiative de Jérôme Haas est éminemment politique elle rejoint aussi ce que Bernard Colasse appelle de ses vœux : une implication des universitaires en matière théorique pour les spécialistes de sciences de gestion et une ouverture à la perspective historique comparative pour les autres.

La perspective historique

Ces recherches correspondent à l'ouverture de l'Ordre des experts comptables aux approches historiques. En 1990 (rapport annuel du Conseil de l'Ordre, p. 37) :

« Le groupe d'études d'histoire de la comptabilité présidé par M. André Reydel a pour objet d'organiser la participation et la contribution de la profession comptable à sa propre histoire, à l'histoire de la comptabilité en France, au rôle joué par la comptabilité dans l'évolution des entreprises et de la vie des affaires. Ses actions sont multiples : mailing institutionnel auprès de comités et associations historiques pour faire connaître le groupe de travail, interventions au congrès de l'Ordre (Deauville) et de l'AFC, préparation du premier cahier d'histoire de la comptabilité qui regroupe plusieurs communications des membres du groupe, visite de bibliothèques, constitution d'un fonds documentaire d'histoire au Centre de recherche et de documentation, mise au point d'outils pédagogiques. »

Ces recherches historiques se sont développées dans le cadre universitaire avec les travaux pionniers de Yannick Lemarchand et de Marc Nikitin également au tournant des années 1990. L'histoire de la comptabilité est entrée en force dans les congrès de l'Association française de comptabilité (AFC) depuis la fin des années 1980. A partir de 1992, l'organisation de rencontres annuelles entre historiens et gestionnaires se multiplie ; Michèle Saboly et Ludovic Cailluet organisent à Toulouse des journées de recherche Histoire et Gestion et publient les communications dans la collection Histoire, Gestion, Organisation de l'université de Toulouse I, puis dans la Revue *Entreprises et Histoire* ; depuis 1995, les journées

d'Histoire de la Comptabilité et du Management (JHCM) contribuent à ce travail collectif sur l'histoire de la comptabilité ; de même, les journées d'Histoire, Entreprises et Gestion, qui succèdent aux journées sur La genèse de la décision organisées pendant cinq ans, accueillent chaque année des historiens et des gestionnaires, mais également des juristes, des sociologues ou des statisticiens. Henri Bouquin, Bernard Colasse ou Jacques Richard, et plus récemment Anne Pezet ou Nicolas Praquin ont développé des approches historiques de la gestion à l'université. De récents doctorats (Karine Fabre, Pierre Labardin, Oussama Ouriemi) montrent qu'une nouvelle génération de chercheurs en sciences de gestion s'est emparée de cette problématique. Au plan international, *l'Academy of Accounting Historians*, créée en 1973, qui regroupe les historiens de la comptabilité de tous les pays a ouvert la voie à de nouvelles collaborations. Toutefois, la disparition du terme « comptabilité » du titre de l'Association d'Histoire de la comptabilité et du management, devenue Association d'histoire des organisations et du management en 2013⁵ comme la difficulté à remplacer la génération de professeurs et de maîtres de conférences de comptabilité à l'Université montrent que l'ouverture à la pluridisciplinarité n'est pas définitivement acquise au plan académique. Les pionniers de l'histoire de la comptabilité sont désormais retraités et les « hommages » qui sont publiés depuis 2015 réunissent des textes à forte dimension historique et critique (Mélanges Lemarchand, Richard, Hoarau, Nikitin et, interrompu par le décès du destinataire, Jean-Guy Degos) qui interrogent la légitimité des normes comptables. Ce projet soutenu par l'ANC et le succès de la journée d'étude organisée à Bercy en 2015 sur la légitimité des normes comptables témoigne de l'intérêt que suscite cette interrogation et de la nécessité de prolonger l'initiative.

Du sens de la question

S'interroger sur l'efficacité des normes comptables, rechercher ses critères et les moyens de l'évaluer conduit à préciser les fondements de leur légitimité, à interroger la notion même de légitimité, à analyser ses transformations selon différentes configurations historiques et, par conséquent, à recourir au droit. Il s'agit d'évaluer la *légitimité du normalisateur* et la *pertinence de la norme* pour appréhender la justesse de la norme.

On constate rétrospectivement que les trois sources de la légitimité introduites par Burlaud et Colasse dans un article qui a eu le grand mérite de susciter un débat sur la question des normes internationales (Burlaud, Colasse, 2010) ont été retenues pour notre étude : d'abord politique, « la légitimité d'une organisation a pour source, directe ou indirecte, l'élection » ;

⁵ Voir le carnet de recherche : <http://ahmo.hypotheses.org/>

ensuite procédurale, « elle a pour source le recours à des procédures censées garantir son indépendance et son impartialité » ; enfin substantielle, « elle a pour source la détention d'un savoir reconnu, d'une expertise à caractère technique ou scientifique ». Ces définitions ouvrent à la démarche comparative entre deux modèles comptables distincts : le modèle français ou continental et le modèle anglo-saxon, comparaison qui constitue un des objectifs initiaux de la recherche.

« Dans le monde anglo-saxon, la légitimité de la norme comptable est surtout substantielle, elle (la légitimité) repose sur l'expertise des *Certified Accountants* qui tiennent leur pouvoir d'une délégation de la Couronne. Dans le monde continental, français la légitimité de la norme comptable est avant tout politique puisque la normalisation repose sur le Plan comptable qui est défini par une institution désignée par le pouvoir politique ».

Cette distinction entre deux « modèles » est la notre à une remarque près : le premier Plan comptable français est introduit sous Vichy dans un cadre qui n'est pas démocratique.

- Les acteurs

L'évaluation des normes dépend aussi de la position des parties prenantes, les usagers, les prescripteurs et les garants de la norme qui n'ont pas les mêmes attentes à son égard et qui, par conséquent, doivent être abordés séparément. Là encore, la formation de ces groupes, leur poids respectif dans la réalisation du consensus qui conduit à la norme et à son application ne peut se comprendre qu'en référence à leur histoire respective. La nécessité de préciser les étapes de leur formation et, ce faisant, de revenir sur les caractéristiques des Plans comptables successifs s'est imposée pour mieux comprendre les attentes respectives des protagonistes de la norme et éclairer ainsi les rapports de force actuels et leurs enjeux.

Le poids des professionnels par exemple reste à préciser. La rédaction et la publication de plusieurs ouvrages éclairant le développement de la profession comptable en France (Marco, Sponem, Touchelay, 2011 ; Cardoni, Touchelay 2013) juste avant ou au commencement de cette recherche ont permis d'éclairer ses positions. Ces travaux ont montré qu'après avoir été très effacé dans la définition des PCG de 1947 (Brunet, 1947) et de 1957, jusqu'à la création du comité de diligence comptable par Robert Mazars en 1961 et tout en ayant contribué à leur diffusion, le Conseil supérieur de l'Ordre des experts comptables et des comptables agréés et plusieurs grands cabinets français ont joué un rôle non négligeable dans la concentration des cabinets et dans l'importation de cadres conceptuels anglo-saxons (Touchelay, 2013). La vive

concurrence entre l'Ordre des experts comptables et le commissariat aux comptes, chacun sous une tutelle différente respectivement de l'Économie et des Finances et de la Justice, l'impossible réconciliation, les tensions internes entre experts comptables et comptables agréés jusqu'aux années 1970, les affrontements entre syndicats, entre les comptables salariés et indépendants, le maintien d'un effectif d'experts comptables trop réduit pour répondre à la demande, mais aussi la présence d'un commissaire du gouvernement peu ouvert aux changements entre 1945 et 1972 (Touchelay, 2017) limitent l'intervention de la profession dans la définition des normes comptables. Les représentants de l'Ordre au CNC peinent à faire passer les idées modernisatrices auprès d'un Conseil supérieur peu ouvert à la nouveauté (Bensadon, 2010). Il faut attendre la suppression du cadre des comptables agréés, qui l'homogénéise, la réforme du recrutement (Degos, 2016) et la forte augmentation des effectifs d'experts comptables à partir de la fin des années 1970 pour que la profession s'implique davantage dans les débats théoriques. Les grands cabinets sont alors constitués et ils ne résistent pas aux principes Anglo saxons. La concentration des affaires et l'emprise d'un modèle sur lequel elle n'a plus de prise empêchent la profession d'entamer une véritable démocratisation ou de peser sur la définition des normes qu'elle contribue largement à légitimer.

Des entretiens avec les présidents successifs de l'Ordre des experts comptables pour un ouvrage sur l'histoire de la profession avaient déjà permis de préciser les positions d'une partie des professionnels (Cardoni, Touchelay, 2013). Ils en avaient souligné toute l'ambiguïté. La profession est ouverte à la francophonie mais elle est peu internationalisée par tradition. Le nombre d'experts comptables français qui maîtrise l'anglais et d'autres langues étrangères reste limité jusqu'aux années 1980... et jusque là, à de très rares exceptions près, la profession ne cherche pas à s'ouvrir à l'international, hormis au monde francophone et pour une petite partie au Marché commun puis à l'Europe. Après le fondateur, Paul Caujolle, premier président de l'Ordre national des experts comptables et des comptables agréés et gaulliste convaincu, Édouard Salustro (Président du Conseil de l'Ordre de 1979 à 1982) est l'un de rares qui dès les années 1970 prend conscience des risques suscités par l'emprise croissante des grands cabinets Anglo saxons sur l'indépendance de la profession (Touchelay, entretien Salustro 2013) :

« Il y avait une offensive anglophone à contrer. Elle a commencé en 1948, alors 1963 on revient en arrière. A la suite d'un congrès, on a admis les anglais dans l'union européenne des experts comptables économiques et financiers. Les anglais se sentaient

un peu isolés et Caujolle les avait piégés. Ils ont souhaité entrer dans l'union européenne et c'était la fin de l'union européenne. Parce qu'avec leur rouleau compresseur et leur capacité, leur sens de la vie des affaires, ils ont bouleversé tout ce qu'il y avait avant eux, notamment tout ce que les français et les allemands avaient construit et ils ont remplacé ça par une culture anglo-saxonne qui a prévalu. Mais c'est en 1963 qu'ils sont entrés et à l'heure actuelle ils dominent tout, ils achètent, tout est acheté tout, soit directement, soit indirectement, les gros cabinets c'est eux et à travers les grands cabinets se sont les investisseurs, c'est à dire les financiers. Finalement, on parlerait même de la Compagnie, elle est complètement investie par les anglo-saxon. Il y a eu une période où deux cabinets français résistaient et étaient une exception en Europe : Mazars et Salustro. Mazars poursuit sa route, Salustro a explosé en vol parce que mes associés ont cédé aux sirènes de KPMG qui leur a dit « on vous achète, mais non seulement on vous achète, mais à un prix extraordinaire et on vous fait un statut chez nous exceptionnel ». Salustro est en bout de course, il y a dix douze ans de ça j'étais plus costaud que maintenant voyez, et le cabinet a disparu, il a explosé en route. Mazars a résisté plus intelligemment, c'est le seul qui reste. »

Les dissensions internes à l'Ordre retardent la formation d'un front commun et fragilisent ses positions tandis que la forte emprise de l'État offre une protection sans doute un peu illusoire mais qui évite de trancher.

- Deux « modèles » à confronter

Un des critères de légitimité du normalisateur français est bien politique. Un autre est procédurale avec la mise en place d'institutions collégiales chargées de définir le Plan comptable, même si ces institutions restent longtemps sous une forte emprise étatique, et elle est aussi substantielle à partir du moment où, mais tardivement par rapport à la Grande-Bretagne, le savoir comptable est érigé en sciences et la profession des comptables est définie sous l'impulsion de l'État. Ce retour à l'histoire donne une mesure du choc que représente l'adoption des normes internationales, élaborées « par les professionnels pour les professionnels », pour un modèle français à forte emprise étatique.

Aucun des deux « modèles » ne paraît plus légitime que l'autre et on aurait pu imaginer que ce soit le modèle français/continental qui s'impose à l'échelle internationale. Comprendre pourquoi il ne l'a pas fait relève à la fois de son histoire propre, que ce rapport vise à éclairer, et plus largement de l'histoire des impérialismes depuis la guerre froide voire depuis les

guerres de conquête coloniales. Tout éclairage permettant d'atténuer les difficultés des français à s'adapter aux changements imposés par la généralisation de normes internationales d'obédience anglo-saxonne paraît justifié. Celui-ci part du constat de l'ampleur des différences entre les sources et les processus de légitimation de part et d'autre de la Manche.

- Susciter un débat public, une réappropriation démocratique

Le rôle de « l'opinion » est aussi à prendre en compte. L'absence de débat public autour de ces questions est à expliciter en recourant à l'histoire (Touchelay, 2011). La complexité des normes internationales ne contribue pas à les légitimer. Alors qu'elles confèrent à la comptabilité de nouvelles missions qu'elle modifie la hiérarchie des critères d'efficacité des entreprises (impératif financier/impératif économique – production et emploi), déterminant les règles de la répartition des richesses et des fonctions, ces normes ne sont soumises à aucun débat public. On ne comprend pas que les entraves aux règles démocratiques suscitées par l'impact des groupes de pression sur leur définition comme par leur incapacité à éviter les crises ne suscitent aucune réaction si on ne sait pas que le débat sur les normes n'a jamais été très ouvert en France. Les difficultés historiques des experts comptables pour imposer leur expertise et la faire reconnaître, avant même la normalisation, la tradition française de confier à des grands corps ou des ordres les questions jugées techniques accentue davantage encore que dans d'autres pays du continent européen la privatisation du débat. Malgré leur complexité, même si leur utilité est contestable, les débats autour des marqueurs de leur efficacité très difficiles à provoquer en France. L'ANC, l'institution qui légitime et normalise est encore jeune, mais elle donne un fondement/légitimité politique sans introduire de règle démocratique. Sa tâche est fondamentale pour susciter les réflexions et les débats et les vulgariser afin que l'opinion se réapproprie la question. En précisant quels sont les marqueurs de l'efficacité de la norme et les fondements de la légitimité du législateur/normalisateur les recherches historiques pourront contribuer à guider son action.

1.2 Réalisations

Les normes comptables sous l'angle croisé de l'histoire et des sciences de gestion

Le dialogue entre l'approche historique et celle des sciences de gestion, qui est à l'origine de ce projet de recherche et qu'ont mené Rouba Chantiri et Béatrice Touchelay, a été productif. Il a conduit par exemple à une communication à la *World Business History Conference* de mars 2014 ("State of the art in World Business History – a first review") organisé à Frankfurt/Main (Germany): « Accounting normalization in France since the First World War

and in Great-Britain during the 1970-1980's, a first step to a comparative analysis- Actors and limits of the institutionalization of the accounting normalization in France and in Great Britain, crossed approach » (non publiée – texte présenté dans l'annexe 2) et à un texte commun publié dans les *Mélanges en l'honneur du professeur Christian Hoarau* : « La dimension partenariale de la normalisation comptable en France, une exception ? ». Ce dialogue se prolonge notamment au cours des colloques organisés par l'Association d'histoire du management et des organisations. Une recherche récente sur les pratiques comptables antérieures à l'intrusion massive de l'État dans le processus de normalisation - cette intrusion devenant « massive » à partir de la réforme de l'impôt direct et de l'introduction du principe déclaratif (loi de juillet 1914 introduisant l'impôt sur le revenu) – montre que la tenue des Grands livres et autres brouillards ou journaux répond à un besoin évident des négociants qui fondent leurs affaires sur le crédit et sur la confiance (Gervais, 2012). Les livres comptables précisent les contours du réseau de créanciers et de débiteurs du négociant. Ils répondent à la fois à la nécessité d'enregistrer et de tenir à jour l'inventaire de ces partenaires et aux prescriptions légales du code de commerce (1807). Sans être normalisées, les pratiques suivent une logique rigoureuse et les livres sont tenus sur des papiers « préformatés ». La « norme », la tenue des comptes, est alors plus ou moins efficace selon la rigueur avec laquelle le négociant tient ses livres. Les études sur des comptes de négociants montrent que la mauvaise tenue des livres accroît la vulnérabilité face aux crises ou aux fluctuations du marché. Le retour sur des comptabilités du 19^e montre que la comptabilité précède largement la définition d'une profession spécialisée. La comptabilité répond aux besoins du négoce dont elle accompagne l'expansion. Ce retour sur une comptabilité sans expert comptable permet aussi de relativiser l'importance de la rupture suscitée par la publication du premier PCG et de montrer que le questionnement sur l'efficacité d'une comptabilité est inhérent à l'échange marchand.

Pour faciliter les réflexions et les études sur la comptabilité, en marge du projet, mais fruit du dialogue soutenu par l'ANC, signalons la parution en 2016 du *Dictionnaire historique de la comptabilité des entreprises* par les Presses universitaires du Septentrion, Didier Bensadon, Nicolas Praquin et Béatrice Touchelay (dir.), ouvrage commencé plus de quatre ans avant sa publication, réunissant près de quatre-vingt collaborateurs et qui interroge en bien des points la normalisation comptable française, anglo-saxonne et internationale.

La recherche a été menée dans plusieurs directions. La norme a d'abord été appréhendée comme un vecteur de l'intervention de l'État, puis, au même titre que la statistique publique comme un moyen de « faire société ».

L'efficacité de la norme comptable à l'aune de l'intervention de l'État

Même relativisée, la forte emprise de l'État sur la normalisation comptable à la française explique que cette recherche s'inscrive dans une réflexion historique plus générale sur les instruments/vecteurs des relations/dialogue entre l'État et la société dans la période contemporaine, c'est à dire le chiffre (ie. *data*), qu'il soit public (la statistique - convention) ou privé (la comptabilité des entreprises). Cet axe incite à s'interroger sur l'efficacité de la norme, ie. de la politique publique. L'approche est délicate à mener du fait de l'absence de mesure effective, sauf à tomber dans les travers du *benchmarking* (Bruno, Didier, 2013). La question de l'efficacité de la norme comptable est différente de celle de l'intérêt de la mesure, de l'évaluation statistique mais elle s'en rapproche (Bardet, 2015). Le parallélisme entre le développement de la statistique publiques et celui de la normalisation comptable en France et les similitudes entre l'histoire du chiffre public et celle du chiffre privé, qui ne se retrouvent pas avec autant d'intensité dans le monde anglo-saxon, offrent un terrain pour réfléchir à cette efficacité. Les promoteurs et les usagers de la norme comptable jouent un rôle décisif pour déterminer son efficacité.

Efficacité et légitimité des chiffres : une problématique commune à la comptabilité et à la statistique

Cette réflexion conduit à plusieurs initiatives réalisées en même temps que la recherche pour la convention et qui la complète. La comparaison entre les étapes du développement de la comptabilité privée et de la statistique publique, l'analyse des usages de la comptabilité privée comme outil de gouvernement (utilisation des déclarations de bénéfices pour la perception de l'impôt et pour le contrôle fiscal et l'utilisation des déclarations de bénéfices des plus grandes entreprises par la Comptabilité nationale et par l'INSEE pour les études de conjoncture dans les années 1950-1960) soulignent l'originalité du modèle français. Les questions sur la légitimité de la norme statistique et comptable sont semblables et les groupes d'études qui s'intéressent à la statistique sont également sensibles aux questions relatives à la comptabilité. Deux autres thématiques ont retenu l'attention et permis d'éclairer les réflexions sur l'efficacité-légitimité de la norme comptable : la première est l'histoire de fiscalité directe en France, fortement marquée par l'emprise des deux guerres mondiale et qui accompagne le

développement de la normalisation comptable ; le second est la fraude fiscale, le contournement volontaire de l'impôt que la normalisation comptable était censée atténuer.

La question fiscale, un critère d'efficacité de la norme ?

L'impôt sur le revenu est introduit tardivement en France, comparé à la Grande-Bretagne, par la loi de juillet 1914 à la veille de la Grande Guerre mais c'est la création d'une contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre en juillet 1916 qui conduit les Contributions directes à s'intéresser à la comptabilité privée (Mc Watters Touchelay, 2017). Même non normalisés, les comptes des assujettis constituent alors les seuls éléments tangibles permettant le calcul de la contribution à partir des déclarations individuelles. La consultation des archives régionales de l'Isère et d'Ille et Vilaine comme celle de Savigny-le-Temple témoignent à la fois des difficultés du prélèvement de l'impôt basé sur des comptabilités hétérogènes. La contribution extraordinaire constitue la propédeutique de l'impôt moderne et elle permet aussi à l'occasion des nombreux contentieux qu'elle suscite de fixer les cadres comptables. Le contrôle de l'impôt sur les bénéfices introduit avec l'imposition cédulaire en 1917 profite de ces acquis. L'emprise de la fiscalité sur l'histoire de la comptabilité française contribue à sa légitimation. Toute contestation de l'impôt direct – par les ligues de contribuables ou par le poujadisme – conteste aussi la normalisation comptable. La comparaison avec le monde anglo-saxon, tant en ce qui concerne la fiscalité directe que son contrôle ou la comptabilité privée est à faire pour souligner l'originalité de la voie française. Le rôle de la norme comptable dans le prélèvement de l'impôt, et par là les pressions des directions financières et fiscales en faveur de la normalisation et les réticences (ou au contraire la confiance si elle est considérée comme vecteur d'équité) qu'elles peuvent susciter chez les assujettis, l'influence qu'elles exercent sur la définition de la norme sont à prendre en compte dans la question de la légitimité.

Le lien entre la mise en place du système fiscal moderne basé sur le principe déclaratif, voire sur le prélèvement à la source dans le cas anglo-saxon, et sur le contrôle à posteriori, lui même fondé sur des documents comptables normalisés, est particulièrement visible pendant les périodes de guerre/d'occupation ou pendant leur préparation qui justifie le renforcement des interventions de l'État. La nécessité de gérer la répartition et d'organiser la pénurie sous Vichy comme la légitimité de la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre, celle de la confiscation des profits illicites après 1944 ou encore celle de l'impôt de solidarité nationale de 1946 ne peuvent pas être contestées. L'impôt devient patriotique pendant ces périodes exceptionnelles et il contribue ainsi à légitimer la norme comptable qui est son

instrument. Dans le même ordre d'idées, certaines études récentes menées par des économistes ont bien montré que les contribuables seraient prêtes à payer davantage pour que le contrôle fiscal soit plus efficace...et que l'impôt soit plus équitable. La norme comptable qui servirait cette équité serait donc bienvenue. A contrario, l'absence de prélèvement direct ou le défaut de contrôle explique l'absence de comptabilité. A cet égard, la comparaison entre le monde colonial français (Indochine par exemple) et britannique est révélatrice de deux modes de gestion opposés.

L'efficacité des normes comptables au regard des fraudes

La démarche vise aussi à expliquer un paradoxe, celui du développement parallèle des instruments de la régulation des affaires publiques et privées, dont la normalisation comptable constitue un pilier en France, et de la fraude fiscale. Deux questions : de quoi ce parallélisme est-il le signe ? De la connivence des élites et de la complicité des cols blancs, au premier rang desquels figurent les comptables ? Du génie de ces comptables et de la malléabilité de leur outil qui parvient à s'adapter à chaque renforcement du contrôle ? Ces questions en soulèvent d'autres en relation avec l'efficacité de la norme et du normalisateur : ce parallélisme est-il un signe d'inefficacité ou d'efficacité de la norme ? Le recul historique et l'approche comparative seront nécessaires pour y voir un peu plus clair et dépasser l'approche journalistique. Dans quelle mesure la norme comptable peut-elle limiter la fraude ? Y contribue-t-elle ? Les réponses à ces questions ont un impact sur la légitimité de la norme qu'il convient de préciser.

On constate aujourd'hui à quel point les normes comptables peuvent susciter la méfiance si elles sont jugées porteuses de valeurs non partagées. Leur capacité à réduire la fraude et par conséquent à limiter les inégalités peut contribuer à la légitimer.

Des transformations récentes : deux conceptions de la légitimité

L'interprétation des évolutions récentes reste à faire. Faut-il voir dans l'actuelle « privatisation » des normes comptables le résultat d'un échec, celui des institutions nationales de normalisation ? Faut-il y voir une contestation de la légitimité des normes définies et imposées par des institutions nationales comme le CNC ? Faut-il y voir l'échec des institutions responsables du PCG français qui représentaient jusque là des « modèles » de paritarisme (décisions collégiales) et de démocratie (décisions résultant d'échanges largement ouverts aux représentants des acteurs publics et privé), en bref, y lit t-on l'échec de « la comptabilité à la française » (Colasse Standish, 1998) ? Quelle est la marge de manœuvre de

l'ANC qui succède au CNC en 2009 (Colasse, 2015) ? Une réflexion collective et plusieurs articles de *Comptabilité(s)*, en particulier un entretien avec Édouard Salustro déjà évoqué, les discussions avec le comité de rédaction qui ouvre à de plus vastes perspectives historiques, la journée d'étude du 16 octobre 2015 intitulée « De la légitimité des normes comptables » (Paris, Bercy) et la publication des synthèses des interventions à la table ronde organisée par Rouba Chantiri et Béatrice Touchelay (Chantiri, Touchelay b., 2016) dans le cadre de ce projet éclairent ces questions.

Sont intervenus :

1 Danièle Fraboulet (historienne, université de Paris13)

2 Christian Hoarau (sciences de gestion, CNAM, Paris),

3 Yuri Biondi (sciences de gestion, ESCP Europe - Labex reFi)

Deux « Grands témoins » :

4 Michel Prada, président du Conseil de normalisation des comptes publics (CNOCP), président de la Fondation *International Financial Reporting Standards* (IFRS), ministère des Finances et des comptes publics

5 Patrick de Cambourg, président de l'Autorité des normes comptables

La journée fait intervenir des parties prenantes de la normalisation, partenaires institutionnels, comme le CNC et l'ANC, et professionnels, comme les comptables, les juristes ou les fiscalistes, et ouvre à un large échange pour mieux cerner les enjeux des décisions et faire prendre conscience du fait que la norme comptable n'est pas seulement un instrument technique, mais qu'elle est un instrument politique incluant à la fois des rapports de force, de pouvoir et de domination et des enjeux anthropologiques au sens d'une imprégnation culturelle et historique des traditions de normalisation dans son processus d'élaboration.

Considérant que l'un des critères de la légitimité du normalisateur et de la pertinence de la norme, est sa justesse, c'est-à-dire sa capacité à bien évaluer, à bien guider, et à bien refléter les situations, elle cherche à expliquer les situations limites dans lesquelles cette norme, même juste, peut brouiller les pistes, favoriser les dissimulations d'informations et de revenus...au profit de ceux qui la produisent ou qui la manipulent (sens propre) et aux dépens de tous les autres. Reste à savoir ce qui définit une norme juste et ce qui la légitime dans des configurations historiques distinctes.

2 / L'efficacité des normes comptables, une mise en perspective historique

La présentation comporte quatre grandes périodes. Elle commence par un retour sur l'entre-deux guerres, lorsque se définit le consensus autour des attentes à l'égard de la normalisation des comptabilités privées, puis se prolonge avec la présentation des réformes de Vichy (premier PCG et organisation de l'ordre professionnel), qui définissent l'instrument de la normalisation (le PCG) et sont adaptées à un contexte démocratique restant marqué par une forte intervention de l'État (1940-années 1960), puis la troisième et la quatrième partie abordent les « années décisives » ouvertes qui préparent l'externalisation du processus de définition de la norme des années 2000.

Les prescripteurs, les usagers et les garants de la norme, leurs attentes et leurs rapports de force sont différents selon chaque période. Il en est de même des fondements de sa valeur et des critères de son efficacité: la solidité du consensus qui la supporte, sa facilité d'application et sa correspondance avec les objectifs qui lui sont impartis. Le respect des règles élémentaires conduisant au consensus, celle de la collégialité, de la prudence et de l'arbitrage public est également à examiner pour chaque période. Enfin, il en va de même des trois sources de la légitimité de la norme retenues par Burlaud et Colasse (Burlaud, Colasse, 2010) : politique, procédurale et substantielle. Les transformations des critères de l'efficacité et de la légitimité de la norme correspondent pour chacune de ces périodes à un changement de la hiérarchie des acteurs dont il convient de comprendre l'origine et de préciser les effets. A partir des années 1970, l'intrusion de l'acteur « étranger » bouleverse les fondations de la normalisation à la française.

La normalisation à la française

Quelques constats rapides sur les particularités de « la normalisation à la française » (Colasse Standish, 1998) méritent l'attention car ils incitent à poser le débat de l'efficacité des normes comptables de façon particulière : sa lenteur (les cadres comptables précèdent la normalisation et relèvent pour partie du secteur privé) ; ses modalités, qui reposent sur la définition d'un PCG d'abord élaboré de façon autoritaire puis par consensus démocratique ; son caractère facultatif jusqu'à qu'un article de la loi de finances de 1959 prévoit l'obligation ; les vives réticences suscitées par les normes comptables, qui paradoxalement n'ont d'égal que l'indifférence de l'opinion pour les questions comptables. Ces particularités montrent que la norme a été facultative, qu'elle s'est diffusée sans obligation parce qu'elle répond à la

nécessité et aux intérêts bien compris de toutes les parties. Même en France, son efficacité n'est donc pas forcément liée à une contrainte légale.

La concertation est le maître mot de cette normalisation jusqu'à la fin des années 1970 et au moment où la comptabilité privée, et par là le processus de définition et d'application des normes, ne peut plus être envisagée au seul plan national. La prise de conscience du fait que la constitution d'un Marché commun va obliger à adapter les règles comptables est progressive. Elle n'a pas d'effet sur la norme avant la libération des échanges entre les Six (1969). A partir de cette échéance, alors que le processus de normalisation n'est pas encore achevé et que le PCG de 1957 devrait être adapté aux réformes de la seconde moitié des années 1960 (réforme du contrôle des opérations de bourse, réformes bancaires), il devient évident que les modifications de la norme ne pourront plus être envisagées uniquement sur le plan national. La lenteur avec laquelle les activités extra territoriales des firmes sont prises en compte par les normes comptables françaises est déjà notable (Bensadon, 2010) mais cette prise de conscience paralyse les travaux du CNC. Le changement de Plan comptable est repoussé jusqu'en 1982⁶. A partir des années 1970 on assiste à l'emprise croissante des institutions internationale sur les normes françaises. L'emprise est actée en 1973, lorsque Valéry Giscard d'Estaing, alors ministre des Finances, introduit la réforme en incitant le Conseil national de la comptabilité à participer activement à la définition de normes européennes. A partir de cette date, le CNC travaille dans deux directions. En premier lieu, pour achever le processus de normalisation et généraliser l'obligation, il continue l'examen des guides comptables des comités professionnels visant à adapter le PCG 1957 aux conditions respectives des professions. Il encadre les professions dans la rédaction de ces guides qui doivent aussi préciser les normes qui resteront facultatives et celles qui seront obligatoires. Le CNC a-t-il conscience que les prescriptions de ces guides sont dépassées avant même d'avoir été validées puisque le PCG de 1957 n'a pas été actualisé ? L'autre activité du CNC consiste à contribuer à la définition du cadre comptable européen. Elle n'implique que certains de ses membres, les représentants de la profession des experts comptables et ceux du prescripteur étatique. L'engagement européen est ainsi sélectif rompant avec la tradition de collégialité du Conseil.

... est elle soluble dans l'Europe ?

⁶ La consolidation des bilans est suggérée par deux experts comptables de retour de mission de productivité aux États-Unis dès le congrès des experts comptables et des comptables agréés de 1954, mais ses règles, qui supposent une prise de conscience de la nécessité de tenir compte des opérations effectuées à l'étranger, ne sont pas introduites avant la fin des années 1960.

Cette évolution témoigne de l'affirmation d'un nouveau procédé de fabrication de la norme comptable. A coté du procédé démocratique qui semblait nécessaire pour obtenir l'accord des producteurs (ie. le consensus) depuis la Reconstruction, et qui impose le long processus d'élaboration des guides professionnels, d'autres au nom du CNC s'imposent en prescripteur et réfléchissent à des normes communes avec leurs homologues dès la formation du Marché commun puis au moment de son élargissement à la Grande-Bretagne. Une rupture qui conduira à la réforme du CNC, au transfert de la maîtrise du processus de normalisation à certaines parties prenantes, les professionnels et plus largement le secteur privé ayant désormais la part belle face à un État qui se décharge et à une opinion qui se désintéresse du débat⁷. A une normalisation comptable « franco centrée » et démocratique succède un processus international agi par un petit nombre. Il conviendrait de savoir dans quelle mesure ce processus est choisi ou subi, de déterminer la capacité respective des États membres à influencer les processus en cours et de définir par là le rapport des forces intra européennes. Les mêmes questions qui engagent l'avenir de la normalisation à la française et de son influence sont à poser à une échelle mondiale. L'histoire de la normalisation éclaire ses capacités d'adaptation.

Ainsi, quatre temps clairement définis modèlent les attentes à l'égard de la comptabilité : avant le PCG, qui est l'instrument essentiel de la normalisation à la française, après sa publication, alors que les conventions comptables sont souveraines puis, depuis les années 1970 avec la préparation et l'affirmation de normes internationales depuis la décennie 1990.

⁷ En témoigne la rareté des articles consacrés à la comptabilité privée dans *Le Monde* depuis 1945. Ces textes apparaissent au moment des réformes mais les devancent peu, au moment des crises comme celle des sub primes. Les analyses sont rares et les comptables experts ou non ont peu souvent accès aux colonnes du monde.

2.1 Avant la norme : qu'est-ce qu'un cadre comptable efficace (XIX^e siècle-1940)?

L'existence de plusieurs similitudes entre la situation de l'entre deux guerres et celle d'aujourd'hui confirme l'intérêt de ce recul historique : l'importance de la dette publique qui oblige à chercher à renforcer la rentabilité du système fiscal, en particulier de l'imposition directe ; l'ampleur de la spéculation et celle des flux de capitaux internationaux qui concourent à la brutalité des retournements de conjoncture et à la faible efficacité des politiques nationales de lutte contre la crise ; le développement de la fraude, des scandales financiers et des inégalités. Ce contexte profite à ceux qui réclament des normes comptables entre les deux guerres. Qui sont-ils ? Quels sont leurs arguments et comment parviennent-ils à convaincre ? Quels sont les critères de la légitimité des normes qu'ils réclament ? Qui sont et les prescripteurs, les utilisateurs et les garants de la norme en construction et comment évolue le rapport des forces ? La présente partie propose un retour sur les débats d'idées qui ont été fondateurs.

De la souplesse des règles comptables

Les prescriptions du code de commerce de 1807 obligent à tenir quelques livres comptables (Journal et Grand livre) sans préciser comment. Les règles prescrites pour les sociétés, dont la création est bridée jusqu'aux lois de 1863 et de 1867, sont également assez lâches. Avec l'affirmation des crises économiques de nouveau type telles que les définit Ernest Labrousse et celle des scandales financiers à partir de la fin du XIX^e siècle certains députés, le plus souvent de gauche, réclament plus de rigueur dans la tenue des comptes pour renforcer le contrôle sur l'utilisation des capitaux. La comptabilité est perçue comme un moyen de « policer » l'économie, d'éclairer sur les bilans des entreprises, d'informer sur leurs activités et sur leur rôle dans la répartition des revenus. Les pressions en faveur de la clarification des règles comptables sont également portées par les défenseurs de l'épargne publique et privée et par ceux qui dénoncent les excès du capitalisme et de l'exploitation. Elles prennent la forme de rapports gouvernementaux et parlementaires et de dépôts de lois et des discussions.

Les projets se multiplient au début du XX^e siècle. Ils sont déposés par des députés issus de la gauche radicale ou socialiste et qui sont liés au monde syndical, en particulier au syndicat des Contributions directes (Vincent Auriol ou Pierre Mendès France). Leurs auteurs réclament que l'État intervienne pour imposer la normalisation des bilans, certains vont même jusqu'à suggérer que leur publication soit rendue obligatoire. Ils demandent aussi de réglementer la profession comptable (Etienne Clémentel).

Les partenaires des entreprises, banques, assurances, administrations et sociétaires exigent aussi des gages. De puissantes banques privées françaises comme le Crédit lyonnais entre les deux guerres organisent un service spécialisé dans la documentation comptable de leurs clients effectifs et potentiels, prémices d'une véritable centrale des bilans. D'autres banques comme la Crédit agricole innovent dans leurs propres pratiques comptables. La comptabilité apparaît alors à la fois comme source d'informations sur les entreprises, moyen de gestion (la comptabilité analytique se développe avec les cabinets conseils et les ingénieurs managers comme Ernest Mattern), elle est aussi charge de preuve et outil d'information avant même d'être normalisée.

La question de son efficacité dépend du point de vue adopté : pour les experts comptables de la Compagnie de Paris ou pour les auteurs de traités comme Louis A. Léautey⁸, pour des députés comme Vincent Auriol, spécialiste des questions financières à la SFIO qui deviendra ministre de Léon Blum sous le Front Populaire et formera la première commission chargée du Plan comptable, la comptabilité est efficace si ses prescriptions sont suivies à la lettre par des comptables qualifiés doté d'une certaine éthique professionnelle. Pour les sociétaires, elle est efficace si elle permet de justifier le dividende, d'accorder sa confiance aux dirigeants. Pour les prêteurs, banquiers ou notaires, ou pour les partenaires commerciaux des entreprises elle est efficace dès lors qu'elle informe sur les capacités de l'entrepreneur à tenir ses affaires. Or, à l'exception des sociétés anonymes, la publicité des comptes n'est pas imposée. Les tribunaux de commerce qui prononcent les faillites disposent légalement des comptes que l'ont veut bien leur fournir mais cette obligation légale ne dépasse pas le cadre du tribunal et n'intervient pas en dehors de cette situation extrême, c'est à dire lorsqu'il est trop tard. Les normes n'en sont d'ailleurs pas, les modes de calcul des réserves sont des plus fantaisistes. La référence aux habitudes des professions est de règle pour calculer le montant de l'amortissement. Ce sont les entrepreneurs industriels, artisans ou commerçants qui ont fixé leurs propres cadres appuyés par des spécialistes teneurs de comptes et progressivement dénommés comptables. Le cadre va devenir norme sous l'impulsion de l'État avec l'apparition de l'impôt sur le bénéfice et du contrôle fiscal.

L'intrusion de l'État

L'apparition de ce nouvel acteur État, partie prenante de la question comptable – l'État via le

⁸ Expert-comptable près la cours d'appel et le tribunal de première instance de la seine le tribunal de la Seine la Seine, arbitre rapporteur au tribunal de commerce), Albert Leseurre (expert-comptable), *La taxation des bénéfiques de guerre et l'unification des bilans. Comment payer à l'État sa part dans les bénéfiques de guerre ?*, Paris, Bibliothèque des sciences comptables et économiques, Librairie comptable et administrative, 1917.

fisc – complexifie la question en posant plus ouvertement encore qu’auparavant deux sortes d’efficacité : pour le fisc la règle est efficace si elle facilite le contrôle, la normalisation est souhaitable pour que chacun applique les mêmes règles. L’efficacité de la règle comptable acquiert alors une vertu égalitariste, devenant un instrument de l’équité fiscale. Pour le contribuable en revanche, que la règle soit cadre ou norme elle est efficace si elle permet de minimiser le prélèvement fiscal. Les conseillers fiscaux, des avocats conseils, groupés ou non dans des cabinets des sociétés fiduciaires, telle Fiducial, ne tardent pas à concurrencer les experts comptables, incapables de se défendre tant que la profession n’est pas organisée⁹. Le fisc intervient et c’est sous son impulsion que la profession comptables et que la normalisation seront imposés. L’efficacité de la règle est différente pour le contribuable puisqu’elle consiste à lui permettre de minimiser l’impôt (Bouvier Wolff, 1973, p.269), comme en atteste le système des catégories entre les deux guerres (cf. Touchelay 2017, Texte Mélanges Degos en annex1).

La présentation des arguments en faveur de l’harmonisation des comptes avant la normalisation montre ce que l’ont en attend, éclairant ainsi les critères de leur efficacité.

Quelles attentes à l’égard de la norme ?

Comme l’indique Didier Bensadon, l’attrait pour la comptabilité harmonisée est suscité par la nécessité « d’apporter une réponse législative aux scandales financiers des années 1920 » qui pousse « à proposer des projets de loi » pour protéger l’épargne¹⁰. L’idée n’est pas nouvelle. La question est évoquée en 1912 par la commission d’enquête chargée de l’affaire Rochette. Jean Jaurès saisit la Chambre des députés invitant le gouvernement à étudier et à proposer les mesures de nature à protéger contre la fraude de l’épargne publique, mais rien n’est fait.

Entre 1920 et 1930, l’évidence de l’évasion fiscale et de nouveaux scandales financiers favorisent le retour de l’idée d’une réglementation des comptabilités. En 1921, Henry Fleury-Ravarin, député du Rhône affilié à l’Union républicaine, dépose un projet de loi visant à légiférer sur l’établissement des sociétés par actions et à réglementer les bilans.

Les projets consistent à réglementer les bilans, à réformer la loi de 1867 et le statut de commissaires aux comptes et à organiser la profession des comptables. Ils cherchent tous à

⁹ Or rappelons le, le décret de 1931 qui définit le brevet d’expert comptable est trop contesté par les comptables salariés ne propose qu’un cadre trop lâche pour unifier la profession. Peut on penser des normes efficaces sans que les professionnels qui les appliquent soient reconnus organisés ?

¹⁰ Didier Bensadon, « La consolidation des comptes en France (1929-1985): analyse du processus d’introduction et de diffusion d’une technique comptable », doctorat en sciences de gestion sous la direction de Yannick Lemarchand, Université de Nantes, 2007. L’auteur évoque « une normalisation comptable qui se fait attendre », p. 91-92.

renforcer la confiance dans la comptabilité et les moyens de contrôle sur l'entreprise.

La proposition Chastanet, député SFIO de l'Isère, ancien syndicaliste des PTT, suscite le plus de réactions.

- Le projet Chastanet

Déposé le 25 février 1926, son projet prévoit « la réforme des commissaires aux comptes dans les sociétés anonymes, la réglementation des bilans et celle de la profession d'expert-comptable »¹¹. Il invite à créer un registre des comptables reconnus comme professionnels et à accorder le monopole des audits aux membres du registre. Il prévoit une réglementation interne de la profession, celle du titre d'expert-comptable et la formation d'associations professionnelles locales disposant de pouvoirs disciplinaires et placées sous la tutelle du ministère du Commerce. La commission du commerce de la Chambre charge le député Gabriel Angoulvant¹² de faire un rapport sur la proposition Chastanet.

Le rapport est déposé le 17 novembre 1927. Il reproche à Chastanet d'être trop dirigiste en voulant remplacer le « régime actuel fondé sur la liberté pour les sociétés » et sur « la responsabilité » des commissaires par « une organisation nouvelle reposant sur l'obligation et sur l'établissement d'un monopole au profit de commissaires groupés en associations obligatoires sous la dépendance étroite de l'administration, avec comme sanction des mesures disciplinaires ». Angoulvant se fait le défenseur des commissaires aux comptes qu'il juge compétents et qui tirent leur légitimité d'une solide expérience des affaires. Il juge également impossible d'uniformiser les bilans des sociétés anonymes car leur objet « est d'une infinie variété ». Son argument le plus fort pour rejeter le projet tient à l'insuffisance numérique des experts comptables à Paris. Au bout du compte, le rapport Angoulvant ne consacre que quelques « innovations très modestes » introduites par Chastanet : l'interdiction de choisir un commissaire parmi les salariés de l'entreprise, sauf s'il s'agit d'un expert-comptable breveté ;

¹¹ Proposition de loi tendant à la réforme des commissaires des comptes dans les sociétés anonymes, à la réglementation des bilans et à la réglementation de la profession d'expert-comptable présenté par Jean-Louis Chastanet, député SFIO de l'Isère, ancien syndicaliste des PTT, Vincent Auriol, Charles Spinasse, Léon Blum, etc., Chambre des députés, sessions de 1926, annexe au PV de la séance du 25 février 1926, n° 2 668, 25 pages. Exposé des motifs. Projets divers de réformes, p. 9.

¹² Gabriel Angoulvant est un administrateur colonial, ancien gouverneur de l'AEF et de l'AOF, élu député de l'Inde française après sa retraite et son retour en métropole en 1924 et affilié à la gauche radicale. Il fait plusieurs rapports qui concernent l'outre mer et son expérience de gestionnaire permet de supposer qu'il a pu rédiger ce rapport sur la proposition de Jean-Louis Chastanet Chambre des députés, n° 5 065. Rapport présenté par le député Angoulvant, *JO* Chambre, document parlementaire, *JO*, 17 novembre 1927, n° 5 065, p. 248-252. CCIM MK 72/033 Archives. Experts comptables (1903-1980). Chambre des députés, n° 425. Rapport du député Angoulvant, fait au cours de la précédente législature au nom de la commission du commerce et de l'industrie sur la proposition de Chastanet et ses collègues du groupe socialiste tendant à la réforme des commissaires des comptes dans les sociétés anonymes, à la réglementation des bilans et à celle de la profession d'expert-comptable, annexe au procès-verbal de la seconde séance du 3 juillet 1928, 19 pages.

l'obligation d'imposer une réglementation comptable basée sur un cadre déposé au greffe pour les banques et celle de choisir un expert comptable comme commissaire dans les sociétés subventionnées, celles qui jouissent d'un monopole ou d'un privilège, les concessionnaires de service public, les banques et les sociétés de crédits.

Les débats opposent les partisans et les adversaires du renforcement du contrôle de l'État sur les comptabilités des entreprises. Ils opposent deux conceptions de l'efficacité de la règle comptable : elle peut être laissée facultative sous peine d'étouffer l'initiative et d'accroître les coûts, ou bien elle doit être contrainte pour permettre le contrôle.

Les socialistes de la Chambre défendent la proposition Chastanet, mais elle est fortement critiquée par les représentants des intérêts de l'artisanat et du commerce. Le rapport Soulier, membre de la Chambre de commerce de Lyon, sur la proposition Chastanet en mars 1927 est symptomatique d'une opposition systématique à toute normalisation contrainte¹³. Il admet le bien fondé des critiques adressées à la loi de 1867, mais conteste la liaison systématique entre l'absence de réglementation comptable et les dissimulations de revenus aux impôts. L'argument invoqué est que les « quatre millions environ de chefs de commerce » français savent bien que « l'inspecteur de l'Enregistrement se fait remettre absolument tous les documents lui permettant d'établir le comptes de profits et pertes, les dépenses, les recettes, le prix des stocks, les amortissements en discutant les moindres sommes pour arriver à la vérité, ou ce qu'il estime être la vérité ». Dans ces conditions selon le rapporteur :

« A l'égard du contrôleur de l'Enregistrement l'existence d'un bon comptable ou d'un bon commissaire aux comptes n'a aucune importance puisqu'il revoit et refait les comptes. On ne pourra pas soutenir qu'après la visite du contrôleur une société anonyme pourra présenter aux actionnaires des comptes et un bilan présentant des chiffres différents de ceux qui ont été acceptés par l'administration [...]. On pourrait soutenir bien au contraire que depuis que les lois de ces dernières années ont permis à l'administration de pénétrer non seulement dans les sociétés anonymes mais encore chez tout commerçant pour ses vérifications de chiffres d'affaires et de bénéfices, une bonne partie des inconvénients de certaines commissaires aux comptes à sensiblement disparu. »

Le rapport aborde aussi la question de l'établissement des bilans des sociétés anonymes. Il se félicite que depuis la proposition Fleury-Ravarin de 1921, « le Parlement ait visiblement

¹³ Lyon. Rapport de M. Soulier sur la proposition Chastanet, 10 mars 1927, 9 pages.

renoncé à imposer un bilan type », mais il déplore que le projet Chastanet le réintroduise pour les banques et les sociétés de crédit et qu'il impose aux autres sociétés de se conformer à un premier bilan déposé au greffe. Cette normalisation est jugée « irréalisable ». M. Soulier ajoute :

« que toutes les prescriptions sur l'établissement des bilans n'empêcheront jamais les fraudeurs ou les fripons de tromper le public, tout en présentant des bilans parfaitement en règle avec les prescriptions légales »

Il rejette aussi l'obligation de conserver le bilan pendant l'existence légale des sociétés car non seulement ces sociétés « peuvent changer en intégrant d'autres entreprises », mais aussi parce que « l'avantage de pouvoir lire et comparer les bilans successifs ne compense nullement la gêne, les difficultés et les frais que produirait une pareille prescription ». La réforme des commissaires aux comptes basée sur la « nomination des experts agréés » comme commissaires, choisis parce qu'ils sont titulaires d'un examen qui « confère toutes les vertus », ne présenterait pas « les garanties suffisantes de leurs compétences ». Le rapporteur recommande :

« Pour obvier certains inconvénients dans l'exercice des fonctions de commissaires aux comptes, de favoriser la création et le fonctionnement, mais en pleine liberté, de compagnies d'expert-comptable bien réglementées et offrant des garanties générales qui fassent rechercher leur concours. »

Le rapport est transformé en délibération et envoyé au président du Conseil, au ministre des Finances, à celui du Commerce et de l'Industrie, aux députés de la commission du commerce et de l'industrie et à toutes les chambres de commerce de France.

- La souplesse de la règle, pivot de son efficacité

Les positions sur la réglementation des bilans évoluent cependant puisque, si l'idée d'un bilan unique reste rejetée, une présentation des comptes homogène, suivant certaines rubriques qui faciliteraient la lecture d'un bilan et la comparaison de deux bilans successifs est admise.

Pour les milieux productifs, c'est la souplesse de la règle qui apparaît donc comme la garantie essentielle de son efficacité. Le décret du 22 mai 1927 qui introduit le brevet d'État, définit l'expert-comptable et le comptable agréé et qui réglemente l'accès à la profession doit permettre de s'appuyer sur un personnel compétent garant de la bonne tenue des comptes.

Le décret de 1927 ne met pas un terme aux projets législatifs concernant le développement de

la comptabilité. Le 10 décembre 1928, à l'occasion de la discussion du projet de loi sur l'adoption du report déficitaire à la Chambre des députés, Paul Ramadier (SFIO) fait un véritable plaidoyer en faveur de la comptabilité privée¹⁴. Il invite à définir précisément, et dans le cadre de la loi, ce qu'il faut entendre par « comptabilité régulière et complète » et réclame que l'État intervienne davantage en créant une « école supérieure de la comptabilité » qui formerait des professionnels présentant des garanties de « probité et d'indépendance » et conduisant comme en Angleterre à la formation d'« une sorte d'ordre national des comptables publics » placé sous la surveillance du ministère public et exerçant une discipline professionnelle rigoureuse. Les oppositions l'emportent et aucune réforme n'est introduite. La normalisation reste perçue comme une intrusion illégitime de l'État dans le domaine privé et doit rester facultative.

Enseignements de cette première période

- 1) Le poids de l'État comme prescripteur de la norme qui répond à l'appel de certains usagers relayés par des députés pour défendre l'épargne (principe de prudence) contre les scandales financiers
- 2) La lenteur de l'affirmation et de la reconnaissance de l'expertise des professionnels de la comptabilité qui, de fait, ne soutiennent pas le développement de la norme
- 3) L'indifférence relative qui entoure ces débats – la comptabilité n'étant considérée que comme une « question d'intendance » et une affaire technique par une élite politique de formation juridique. La défense de la propriété privée et du périmètre du secret des affaires est jugée prioritaire par ces décideurs tendus entre les besoins du contrôle fiscal et les réticences des contribuables
- 4) Les guerres, leur préparation, et les moments de crises et de scandales, en bref, les situations exceptionnelles accélèrent les débats sur la normalisation
- 5) Les critères de l'efficacité de la norme suscitent des débats entre les tenants de l'intervention de l'État et ceux qui s'y opposent, l'absence de profession comptable homogène n'est pas favorable à la normalisation

¹⁴ CAEF B 33 987. Budget de 1929. Ministère des Finances. Discussion générale (1928-1929). Intervention de Paul Ramadier, PV de la séance du 10 décembre 1928.

2.2 L'impulsion décisive du prescripteur et du garant étatique (1940-1962)

Paradoxalement, alors que l'État est le principal prescripteur de la norme et que sa légitimité n'est pas remise en cause au moment de la Reconstruction, l'application du PCG est laissée facultative. La nécessité de rompre avec le dirigisme de Vichy conduit à marquer une nette rupture entre le PCG de 1943 et celui de 1946 (séparation de la comptabilité générale et analytique) et à chercher le consensus pour faciliter son application. La démarche réussit. Le PCG de 1957 résulte d'un accord plus large que son prédécesseur. Il concilie les intérêts bien compris du fisc (dont les ambitions en matière d'informations sur les entreprises sont brimées à plusieurs reprises au cours des délibérations du CNC), de la Comptabilité nationale, de l'INSEE, du Plan et de nombreux ministères en quête de données, avec les intérêts du secteur privé représentés par les organisations professionnelles, patronales (CNPF) et syndicales (CGT un temps puis CFTC-CFDT), et de quelques acteurs de la « société civile » (allocations familiales, etc.). L'Ordre des experts comptables, sous tutelle des Finances mais dont les membres ont un statut de profession libérale, est également représenté.

La période est décisive pour la définition et la diffusion des normes comptables en France. Elle est assez bien documentée, mais il reste à préciser son impact sur le consensus autour des normes comptables que définissent les institutions dédiées et sur les critères de leur efficacité. La compétence de ces institutions n'est pas contestée parce qu'elles intègrent une pluralité d'acteurs. L'obligation introduite au terme de la période témoigne de la réussite de la méthode des promoteurs de la diffusion du PCG et de la solidité nouvelle du consensus autour de leur nécessité. La réussite n'est pas totale puisque la généralisation du PCG n'est pas immédiate, elle relève des professions qui vont mobiliser toute leur force d'inertie pour ralentir le processus, mais il est enclenché. La reconnaissance du rôle moteur des représentants des professions dans l'adaptation des normes comptables applicables dans leur secteur est nouvelle. Elle témoigne d'une prise de conscience apparue pendant l'Occupation lorsqu'il s'agit de définir un PCG et de le faire appliquer. L'un des principaux apports des discussions internes aux organismes de normalisation depuis la publication du premier plan comptable est que pour être efficace, la norme doit avant tout convenir à ceux qui vont l'employer. Cette reconnaissance conduit à l'effacement progressif du prescripteur étatique qui doit partager son monopole décisionnel sous peine d'imposer des normes inutilisables. A l'origine cependant, le processus est impulsé par l'État.

Le premier Plan comptable général

Les étapes conduisant à la publication du PCG de 1943 remontent à l'entre deux guerres. Les pressions qui se manifestent en faveur de la normalisation comptable conduisent à la formation d'une commission spécialisée constituée par Vincent Auriol au moment du Front Populaire. Cette commission s'est réunie mais ses travaux n'ont pas aboutis et ses archives n'ont pas encore été retrouvées.

Quelques mois plus tard, en 1938, le premier cadre comptable des Assurances est diffusé. Rendu obligatoire, il permet de réguler le secteur en éliminant les affaires les plus douteuses. L'utilité de la norme et son efficacité pour mettre de l'ordre dans le secteur de l'assurance ne fait alors aucun doute. Le réarmement renforce les rangs des promoteurs de la généralisation des règles comptables car il incite à limiter les gaspillages et les abus des entreprises contractant avec l'État. Le service du contrôle des Contributions directes joue un rôle essentiel en faveur de la normalisation. Sous l'impulsion de son directeur Jacques Chezleprêtre il fait établir des monographies sur plusieurs professions à partir des comptabilités de leurs membres. Pour encadrer le bénéfice des fournisseurs de guerre et tenter de stimuler leur productivité, des règles de calcul des prix de revient sont ensuite imposées aux grandes firmes. Ces règles sont trop complexes pour être appliquées mais elles encouragent les adeptes de la normalisation comptable. Un premier Plan comptable général est élaboré par Chezleprêtre, le directeur de la direction du contrôle des Contributions directes. Il vise à faciliter le contrôle fiscal et tire sa légitimité de la nécessité de lutter contre la fraude. La drôle de guerre retarde les réformes mais la question revient à l'ordre du jour dès la formation du gouvernement de Vichy.

- Vichy

La nécessité de gérer la pénurie et d'organiser la répartition dans des conditions dramatiques, la présence allemande, les exigences de la convention d'armistice et la mise en place d'un régime autoritaire et liberticide offre des conditions favorables à la normalisation comptable. Les patrons rationalisateurs de l'entre deux guerres sont portés aux postes de responsabilité, éliminant de fait l'opposition du plan grand nombre. La défense du secret des affaires n'est plus à l'ordre du jour. Une commission administrative, la commission interministérielle du plan comptable, est instituée par le décret du 22 avril 1941. Elle est dirigée par René Courtin puis par Auguste Detoef (Alsthom), représentants du patronat modernisateur d'avant guerre. La commission doit définir les normes comptables et publier un PCG. Son secrétaire général est Chezleprêtre, qui y joue un rôle central. De l'avis de ses promoteurs, l'utilité de la norme comptable tient à sa capacité à informer l'Etat (fisc, institutions chargées des statistiques,

ministères) sur les capacités et sur les activités des entreprises et des différents secteurs d'activité et à faciliter le contrôle des prix et le contrôle fiscal. La comptabilité privée est l'une des sources essentielles de l'information économique nécessaire à l'organisation de la répartition. L'efficacité de la réforme est conditionnée par l'organisation de la profession des experts comptables. Le décret du 21 avril 1941 confie cette tâche à une seconde commission qui rédige les textes fondateurs de l'Ordre national des experts comptables et des comptables agréés qui seront publiés au *Journal officiel de l'État français* du 18 avril 1942¹⁵. Ces textes sont complétés par la réglementation des titres d'expert-comptable et de comptable agréé (20 août 1942), et par la prolongation des délais initiaux pour l'examen des demandes d'inscription au tableau et pour les demandes de délivrance de certificat d'aptitude à la profession de comptable agréé (15 mars 1943).

Outre ces professionnels, l'application de la norme relève des producteurs, artisans et commerçants. L'article 3 du décret d'avril 1941 charge les Comités d'organisation (CO)¹⁶ de rédiger des plans comptables détaillés pour leurs secteurs. Ces plans devront être présentés à la commission interministérielle par deux rapporteurs, l'un désigné par le CO, et l'autre choisi par son président sur une liste d'experts comptables établie par le ministre, secrétaire d'État à l'Économie nationale et aux Finances.

Au terme des consultations, le rapport définitif de la commission interministérielle est publié par un imprimeur privé sous le titre *Le plan Comptable. Projet de cadre comptable élaboré par la commission interministérielle instituée par le décret du 22 avril 1941*¹⁷. Malgré son caractère non officiel, qui est rappelé par l'éditeur, ce volume fait l'objet d'une importante demande des responsables des CO et du commerce ou de l'industrie¹⁸. Ayant terminé sa tâche, la commission interministérielle est dissoute. L'examen des propositions des CO est

¹⁵ Décret n° 1847 du 22 avril 1941, *Journal Officiel (JO)* du 3 mai 1941 ; Loi n° 467, *JO* du 18 avril 1942, p. 1471 ; Loi n° 468 du 3 avril 1942, *JO* du 18 avril 1942, p. 1473 ; Loi n° 804 du 20 août 1942, *JO* du 29 août 1942, p. 2954. Loi n° 156 du 15 mars 1943, *JO* du 16 avril 1943, p. 1046.

¹⁶ Les CO sont créées par Vichy pour encadrer les différents secteurs d'activité. Ils sont dirigés par des patrons modernistes de l'avant guerre.

¹⁷ *Le plan Comptable. Projet de cadre comptable élaboré par la commission interministérielle instituée par le décret du 22 avril 1941*, Delmas, 1943, 225 pages. Les éditions Delmas sont spécialisées dans la publication d'ouvrages de comptabilité parmi lesquels on peut citer : Léo Chardonnet, *Traité théorique et pratique de comptabilité industrielle, en harmonie avec le plan comptable*, Bordeaux, Delmas, 1944 ; plus tard, Émile Paris, Camille Gabriel, *Le plan comptable 1947 à l'usage des petites et moyennes entreprises*, Paris, Delmas 1948, Charles Brunet, *Conseils pratiques pour l'organisation, du travail comptable*, Paris, Delmas, 1953, ou encore Léon Retail, *Traité complet d'organisation comptable. Comptabilité des sociétés*, Paris, Delmas, quatrième édition 1951.

¹⁸ CAEF B 55 188. Rapports de la commission interministérielle du plan comptable (3 janvier-26 novembre 1942). Lettre au secrétaire général de la commission plan comptable au sujet de la diffusion du rapport de la commission interministérielle, signé Zaffreya, rédigé par Douffiagues le 13 novembre 1942.

confié à un comité, dit comité d'adaptation du plan comptable, installé au ministère des Finances par l'arrêté du 18 octobre 1943¹⁹. Présidé par Chezleprêtre, ce comité devra s'assurer que les plans des CO respectent les indications officielles du PCG concernant les dix classes de compte adoptées, les comptes principaux et leurs subdivisions, les libellés, les définitions et les règles ainsi que les modalités retenues pour la dernière classe de compte consacrée à la comptabilité des prix de revient.

Seuls quelques secteurs, souvent les plus fortement concentrés et qui contractent avec l'État (l'aéronautique par exemple²⁰), soumettent au comité des dispositions de comptabilité générale. Les règles en matière de comptabilité des prix de revient bénéficient systématiquement d'un échancier particulier. Les professionnels sont d'autant plus réticents à leur égard qu'elles offriraient des informations de premier choix aux Autorités de l'occupation et à l'État français.

Le bilan de la période n'est pas négligeable, mais il porte l'empreinte d'un régime décrié.

Rupture et continuité après la Libération

Au sortir de l'occupation les apports de Vichy sont décrédibilisés. Le patronat est au piquet, l'épuration frappe les ministères, même si les sanctions sont limitées (Baruch, 2003) Une poignée de misérables), et particulièrement dans les administrations économiques et financières. Spécialement actif en matière de normalisation et ardent défenseur de l'obligation comptable, rejetée par le ministre de l'économie Pierre Cathala, Chezleprêtre est mis à pied dès août 1944 puis il est révoqué de la fonction publique sans pension. De son côté, la direction de l'Ordre national des experts comptables et des comptables agréés présente sa démission que Mendes France, attaché aux Finances du gouvernement provisoire, refuse.

Portée par un régime politique dont la légitimité est contestée, la norme comptable, véhiculée par le PCG, n'a aucune chance de s'imposer. Il faut donc à la fois marquer une rupture avec les institutions de Vichy et diversifier les usagers de la norme au delà du seul État sous peine de condamner toutes les chances de la normalisation. Il faut désormais convaincre l'ensemble des acteurs de l'économie, producteurs et commerçants, mais aussi syndicats de salariés, qu'ils soient du secteur privé ou du secteur public de son utilité et les impliquer dans son

¹⁹ CAEF B 55 189. Comité d'adaptation du plan comptable (7 janvier 1943-21 décembre 1945). Arrêté du 18 octobre 1943 sur le comité d'adaptation du plan comptable, signé Pierre Cathala.

²⁰ CAEF B 55 187. Commission interministérielle du plan comptable (1940-1941). Direction générale des Contributions directes. Projets de loi et de décret sur la normalisation des comptabilités, non daté, exposé des motifs. Examen des dispositions sur la comptabilité générale du CO des industries aéronautiques qui en recommande l'application aux sociétés du secteur à partir du 1^{er} janvier 1944.

élaboration. Vichy a néanmoins posé les fondations du processus de normalisation. Il ne reste plus qu'à les intégrer à un contexte démocratique et à écarter toute suspicion d'influence allemande sur le PCG.

Une nouvelle commission, dite commission de normalisation des comptabilités, est instituée par le décret du 4 avril 1946 pour proposer un PCG au ministre de l'Économie nationale et étudier ses modalités d'application « aux établissements du secteur nationalisé et aux entreprises industrielles et commerciales du secteur libre ». Elle se compose pour l'essentiel de représentants de directions ministérielles, Économie et Finance en tête, et d'experts comptables. L'arrêté du 18 septembre 1947 du ministre de l'Économie nationale André Philip approuve le PCG. Ce plan se distingue de son prédécesseur puisqu'il est dual et qu'il préserve davantage l'entreprise contre le risque d'immixtion fiscale.

Ayant achevé sa tâche, la commission de normalisation est dissoute. Elle est remplacée par le Conseil national de la comptabilité « chargé de proposer toutes mesures propres à faciliter l'application du PCG et son adaptation constante aussi bien à l'évolution des faits juridiques, économiques et sociaux qu'aux progrès réalisés dans les méthodes et techniques comptables ».

- Le CNC et ses acteurs

Il appartient au CNC de convaincre les plus réticents d'appliquer des règles qu'ils jugent parfois complexes alors que le nombre de professionnels susceptibles de soutenir leur diffusion reste insuffisant. La multiplication des entreprises, en particulier des plus petites, qui sont appelées les entreprises champignons, avec l'inflation jusqu'en 1952-1953 et de violentes campagnes de la CGPME contre toute forme de réglementation, puis le poujadisme, l'augmentation de la pression fiscale dès que l'inflation ralentie et qui soulève une vague d'hostilité face à l'impôt, n'offrent pas un contexte favorable à la diffusion de la norme. Laisse facultatif, sauf pour les entreprises qui ont un contrat avec l'État ou bien qui ont bénéficié des avantages offerts par la dévaluation des bilans, le PCG et les normes qu'il véhicule pâtit à la fois du souvenir du dirigisme de Vichy qui l'a fait naître et de la forte présence de l'État dans ses institutions (Hoarau, 2016). Avec un commissaire du gouvernement plutôt autoritaire (André Brunet de 1945 à 1972) placé auprès du Conseil de l'Ordre (Touchelay, 2016), et avec des représentants qui restent majoritaires au CNC, l'État continue de jouer un rôle prépondérant dans la normalisation.

En proie à de vives dissensions internes et attachés à un *numérus clausus* malthusien, les experts comptables n'interviennent pas dans les débats doctrinaux avant 1963 et la formation du comité de diligence comptable par Robert Mazars. Leurs représentants au CNC sont plutôt des seconds couteaux et les idées nouvelles que certains peuvent porter ne sont pas retenues. Les suggestions de 1953 formulées par Veyrenc et Richard en faveur de la consolidation des bilans ont déjà été évoquées ... Sur le terrain en revanche les experts comptables jouent un rôle décisif pour faire reconnaître l'utilité de la norme.

Dans le partage des tâches entre prescripteurs, garants et usagers de la norme, les experts comptables, les comptables agréés ou les commissaires aux comptes, se posent en exécutants. Ils appliquent la norme, mais refusent de s'impliquer dans les débats d'idées qui la dessinent et ne cherchent pas à être garants de son application (refus de la certification des comptes). L'efficacité de la norme ne viendra donc pas des professionnels de la comptabilité.

Les questions sensibles abordées au CNC, comme celle du calcul des prix de revient ou de l'obligation comptable, sont prises en charge par des personnalités qui n'appartiennent pas au cercle des comptables. Le représentant du CNPF Jean Benoit joue à cet égard un rôle crucial puisqu'il se retrouve à la tête de la section chargée du prix de revient et qu'il intervient activement dans tous les débats sur l'obligation. Même minoritaires, les représentants du CNPF ont un rôle prépondérant au CNC (Touchelay, 2016). Leur accord est à la fois nécessaire pour toutes les questions liées aux modalités de la diffusion du PCG (obligation ou non) et pour la mise en place de la collecte des données indispensables à la publication d'informations économiques de qualité – statistique et comptabilité nationale. Les représentants des institutions chargées de cette information sont en bonne place au CNC, Francis-Louis Closon directeur général de l'INSEE, par exemple, se retrouve à sa tête. Ces hauts fonctionnaires souhaitent établir de bonnes relations avec les représentants patronaux. La forte emprise de l'État est confirmée par la présence de Pierre Lauzel, expert économique d'État, autre personnalité du CNC qui en est secrétaire général jusqu'en 1972.

Plus consensuels que dans les comités et commissions précédents, les travaux du CNC conduisent au nouveau PCG publié en 1957 qui conserve les principales caractéristiques de son prédécesseur. Un changement majeur apparaît cependant puisqu'il est décidé de le rendre obligatoire.

- L'obligation comptable

La loi du 28 décembre 1959 introduit l'obligation comptable. Son article 55 de la prévoit la création de comités professionnels de normalisation chargés d'adapter ses dispositions « aux besoins et moyens des secteurs de l'industrie et du commerce ». La constitution et l'organisation du travail des comités suscitent de vives discussions dans le CNC renouvelé, qui est plus ouvert aux représentants du secteur privé que son prédécesseur (Hoarau, 2016). C'est Lauzel, devenu vice président du CNC en 1959, qui tranche les débats en suggérant d'introduire des « Guides comptables professionnels » précisant par secteur les normes qui s'imposeront et celles qui seront laissées facultatives, obligeant ainsi les professions à s'impliquer dans la définition et dans la diffusion du PCG. Cette implication permet d'engager une campagne d'explication sur la normalisation à l'intérieur des professions. Elle sert aussi à s'assurer de la clarté et de l'utilité de la norme. Elle offre enfin un solide appui pour garantir sa généralisation. Le recours aux guides professionnels rédigés par les professions tempère l'influence de l'État sur le PCG. Même s'il est utile au fisc dont il facilite les contrôles, même s'il sert l'information économique puisque la Comptabilité nationale et l'INSEE s'appuient sur les déclarations fiscales des grandes entreprises pour leurs enquêtes de conjoncture ou leurs prévisions, le PCG sert aussi les acteurs privés. Le PCG offre ainsi un cadre souple destiné à être adapté aux besoins et aux capacités des professions. Cette souplesse permet de surmonter les réticences à l'égard de l'obligation. Le décret du 13 avril 1962 précise la composition des comités professionnels et la procédure à suivre pour aboutir aux guides comptables de chaque profession.

Enseignements

- 1) L'efficacité de la norme est compromise si elle est portée par un État jugée illégitime
- 2) L'État français est omniprésent dans le processus de définition et de diffusion des normes comptables (ie. dans la fabrication du consensus) et il s'appuie nécessairement sur les organisations professionnelles
- 3) Les professionnels de la comptabilité participent peu à l'accélération de la normalisation à la française
- 4) Nouveauté de la Reconstruction : l'application des normes permet à l'Etat et à ses partenaires de disposer d'informations sur l'activité économique
- 5) La diffusion des normes comptables accompagne la forte croissance économique des « Trente Glorieuses » et l'ouverture des frontières

6) Cette diffusion est freinée par les réticences du secteur privé craignant l'immixtion de l'administration fiscale dans les affaires privées

2.3 Les deux vitesses de la normalisation: « vingt décisives » en vase clos (1962-1981)

Avec la concentration et l'augmentation du nombre des partenaires nationaux puis internationaux, l'importance des fonds propres des entreprises familiales décroît au profit de l'endettement et du recours aux crédits bancaires. Les occasions de contracter avec l'État (secteur nationalisé, administrations) ou les collectivités territoriales se multiplient tandis que la fiscalité des entreprises devient plus pressante. Malgré la persistance de nombreuses petites affaires restant imposées au forfait, ces nouvelles conditions économiques encouragent à disposer d'une comptabilité régulière et normalisée. Portée par une institution collégiale qui a freinée à plusieurs reprises les tentatives du fisc pour exiger l'obligation comptable, la normalisation va s'imposer. Elle sera soumise à l'accord des professions sous le contrôle du CNC constitué en 1957 et modifié en 1961 (JO 8 avril 1961). A partir de 1961, le CNC est présidé par Henri Montet, Pierre Lauzel est vice-président, François-Maurice Richard, président en exercice du Conseil supérieur de l'Ordre des experts comptables et des comptables agréés, y représente les experts comptables. Il est secondé par huit personnalités désignées par le Conseil supérieur. Ces experts ne sont plus des seconds couteaux, certains dirigeront l'Ordre dont ils ont accompagné les premières années. Ils se sont aussi investis dans les débats initiaux du CNC. Outre Justin Alexandre, représentant de l'Ordre depuis la Libération, on trouve par exemple Ferdinand Mouloup-Robert, Jean Trial et Albert Veyrenc.

Autre changement notable au CNC, le remplacement du représentant charismatique du CNPF, Jean Benoit décédé dans un accident de voiture, par Léon Caillet (arrêté du 16 juillet 1963), directeur financier de la Compagnie des produits chimiques Péchiney Saint-Gobain qui est nommé vice-président (JO 23 juillet 1963). La composition du Conseil se stabilise à partir de 1965 puisqu'elle reste inchangée jusqu'en 1969. Les séances plénières sont consacrées à la diffusion du PCG de 1957 rendue obligatoire par la loi de finance de 1959. L'obligation passe par la publication des guides comptables professionnels confiée aux professions.

Les petits pas : une normalisation par le bas

Le processus se caractérise par sa double lenteur : celle de la formation des comités professionnels prescrite par le décret du 13 avril 1962 et qui se prolonge jusqu'à la fin des années 1960 et celle de la rédaction des guides professionnels, qui n'est pas achevée avant 1979.

L'application progressive du plan comptable général est présentée comme un vecteur de la modernisation de l'économie nationale. Elle est rappelée par le décret 62-470 du 13 avril 1962

portant règlement d'administration publique pour l'exécution de la loi n°59-1472 du 28 décembre 1959 fixant un échancier et des modalités précises, mais rien ne bouge²¹. En 1965, le ministre de l'Économie et des Finances Valéry Giscard d'Estaing signe un décret obligeant les entreprises non forfaitaires à respecter les prescriptions du PCG de 1957 pour calculer leur bénéfice fiscal. Ce décret déclenche le mouvement : les professions emboîtent le pas et forment des comités chargés d'élaborer les guides professionnels à partir de 1965. Elles y sont contraintes sous peine de laisser leurs affiliés démunis face aux exigences du fisc. Le mouvement reste très lent²². En 1968, 50 comités professionnels ont été mis en place, mais 25 seulement ont déposé leurs propositions sur la comptabilité générale et 6 ont également mis au point un système de comptabilité analytique ou d'analyse des comptes pour les besoins de la gestion. La formation de 12 nouveaux comités est envisagée. Le rôle des comités professionnels est décisif puisqu'il leur appartient d'adapter le PCG de 1957 aux capacités et aux besoins des entreprises de leur secteur et de distinguer les règles qui seront rendues obligatoires et celles qui resteront facultatives.

Le CNC joue aussi un rôle central dans l'élaboration des guides. Il examine les propositions des comités avant qu'elles soient transmises aux ministères de tutelle et il distingue les propositions qui auront portée d'obligation ou de simple recommandation. Le CNC est aussi chargé de la coordination des travaux des comités, de la fourniture des informations qui leurs sont nécessaires, de l'organisation matérielle des réunions et de la diffusion des comptes rendus des sessions. Son rôle pédagogique est essentiel²³.

- Les guides professionnels

La concertation suscitée par la rédaction des guides professionnels est nouvelle à l'échelle des professions. Prise en charge par les syndicats de branches, qui sont le plus souvent animés par

²¹ Le décret 62-470 du 13 avril 1962 fixe les modalités de l'application progressive du PCG. Il prévoit notamment des comités professionnels institués par arrêtés conjoints du ministre des Finances et des Affaires économiques et des ministères de tutelle intéressés qui seront chargés de formuler des propositions d'adaptation du PCG en fonction de la nature de l'activité et de la dimension des entreprises de leur ressort.

²² CAEF B 55 200 CNC Assemblées plénières Réunions de la formation plénière (1967-1968). Assemblée plénière 1968 T 1. Compte rendu de l'assemblée du 5 février 1968.

²³ CAEF B 55 214 Activités des groupes d'études (1962-1969) Comité de coordination pour l'application du décret du 13 avril 1962. Comité ad hoc, schéma d'une notice explicative : I. Objectifs de la normalisation comptable (« Améliorer la comptabilité des entreprises en tant qu'instrument d'information répondant aux exigences de la gestion, notamment dans le temps et l'espace et de la prévision et de la connaissance de l'environnement »); II. Principe (« Distinction entre obligations (droits des tiers à communication) et recommandations (utilisation rationnelle de la comptabilité comme instrument de bonne gestion) »); III. Les guides comptables professionnels (« Aider les dirigeants et techniciens comptables notamment dans le PME à concevoir organiser et exploiter la comptabilité de telle sorte qu'elle participe toujours plus efficacement à l'amélioration de la gestion des entreprises et de la documentation économique. »); IV. Méthode (« - identification des besoins et moyens des entreprises de la branche, - élaboration du guide »); V. Procédure.

les représentants des plus grandes entreprises mais dont la légitimité n'est pas contestée, elle suscite un dialogue interne inédit sur la comptabilité privée, sur ses méthodes, sur ses finalités et sur ses difficultés d'application. Ce dialogue fait accepter l'obligation dont le principe suscitait jusqu'alors de très vives réticences. Les rapports des professions, les comptes rendus de leurs réunions et quelques documents de travail sont conservés au CAEF dans les archives du CNC. Le bordereau de versement de 1992 témoigne d'un certain désordre. Certains dossiers sont manquant, d'autres sont à reclasser... on y trouve les rapports de près de 80 secteurs d'activités (de 1A « confiserie en gros » à 10 « BTP », puis à 79 « déchets métalliques »). Le bordereau confirme que les travaux commencent en 1965 pour une grande partie des secteurs et qu'ils se prolongent jusqu'en 1979 pour l'examen de la comptabilité analytique. Le processus de rédaction des guides professionnels prend donc plus de dix ans pour l'ensemble des professions. Les secteurs les moins homogènes sont les plus lents pour publier leurs guides professionnels. Celui des denrées périssables par exemple prend 9 ans, en grande partie parce que de nombreux désaccords surviennent entre ses membres dès le début des opérations pour établir une monographie homogène²⁴. En revanche, la présence d'un puissant syndicat professionnel comme dans le secteur de la brasserie garantit une rédaction rapide du guide professionnel²⁵. Le comité de la brasserie est créé par l'arrêté du 25 octobre 1967 et il termine ses travaux en 1971.

Nous avons choisi de présenter ces modalités à partir d'un secteur en forte croissance qui témoigne de l'opportunité offerte par la rédaction des guides pour présenter un bilan exhaustif de l'état du secteur et renforcer son unité autour d'un objectif commun. La légitimité des normes comptables contenues dans le PCG de 1957 et leur utilité pour les usagers paraissent ainsi garanties par les modalités de leur généralisation : en laissant le pouvoir aux professions, « l'obligation comptable à la française » s'appuie sur un consensus démocratique rarement obtenu à ce niveau. Ce processus permet de laisser de côté la question de la comptabilité analytique dans un premier temps et de surmonter les craintes des entreprises.

Nous avons retenu l'exemple du comité professionnel de normalisation comptable pour l'industrie des produits pharmaceutiques formé par l'arrêté du ministre des Finances et des affaires économiques du 29 mars 1965 (*JO* du 7 avril)²⁶.

Le guide comptable des produits pharmaceutiques

²⁴ CAEF B 55 236 Denrées périssables (1965-1974)

²⁵ CAEF B 55 225 Brasserie (1967-1971)

²⁶ CAEF B 55 252 Produits pharmaceutiques (1965-1970).

Rédigé en 5 ans, ce qui est un record de vitesse, *Le Guide comptable des produits pharmaceutiques* contient des recommandations et peu de prescriptions obligatoires, sauf celles du cadre légal et du code du commerce. La simplicité de l'organisation de la profession qui ne comporte qu'une seule chambre syndicale groupant 500 entreprises dont les 100 premières représentent environ 8/10 du chiffre d'affaire total contribue à son efficacité. Certaines caractéristiques de la profession sont présentées dans l'annexe 1. Les consultations sont rapides, le réseau d'interconnaissances les facilite. La rédaction du guide professionnel offre aux représentants de la profession l'occasion de dresser un bilan sur son organisation et de répondre aux accusations du rapport Rueff Armand qui reprochait au secteur d'être trop peu concentré. Une enquête du Centre des Jeunes patrons de 1961 et une synthèse de la profession de 1964 montrent en effet que les petits laboratoires sont particulièrement efficaces, leurs prix de revient moyens étant inférieurs à ceux des laboratoires plus importants alors que leur productivité est supérieure²⁷. Ce point de départ conduit à affirmer que les avantages de la concentration ne seraient pas systématiques. L'étude est étayée par la présentation détaillée des spécialistes pharmaceutiques et de l'évolution des dépenses de santé. D'après les enquêtes INSEE, la fraction du budget familial d'un assuré consacrée aux dépenses de pharmacie était de 1,16% en 1950, 2,02% en 1957 et 2,22% en 1960. En 1961 on estime son niveau au double de celui de 1940 selon un rapport de l'inspection générale de la Sécurité sociale²⁸. Les sources sur lesquelles s'appuie ce descriptif sont étoffées.

La première séance du comité professionnel de normalisation comptable pour l'industrie des produits pharmaceutiques est organisée le 7 mai 1965. Sa composition est définie par l'arrêté du 29 mars 1965 signé par les ministres des Finances et des Affaires économiques, par celui de l'Industrie et par celui de la Santé publique et de la Population. En novembre 1965, il est décidé d'intégrer au comité deux représentants des fabrications de produits vétérinaires pour éviter la création d'un comité spécialement habilité à traiter de ces problèmes. Le comité professionnel est chargé d'adapter les règles du PCG aux besoins et moyens de l'industrie des produits pharmaceutiques. Présidé par Gabriel Maillard, président des laboratoires Joullie, il retient des spécialistes de la comptabilité, un enseignant (Joseph Bruley professeur au centre de perfectionnement dans l'administration des affaires de la Chambre de commerce et d'industrie de Paris), Charles Vicherat chef de service aux études administratives et

²⁷ Id. Michelle Fontaine-Lobjeois, *Cadre de prix et prix de revient dans l'industrie pharmaceutique* 1964, 174 pages, p. 154.

²⁸ Id. *Le moniteur des pharmaciens et des laboratoires* n°611, 7 mars 1964 p. 375.

comptables de Specia Rhône Poulenc, Charles Dillinger de la chambre syndicale nationale des fabricants de produits pharmaceutiques, des représentants des organisations patronales professionnelles, un expert comptable et un chef de comptabilité (Michelle Fontaine-Lobjeois) qui sont désignés par la chambre syndicale nationale des fabricants de produits pharmaceutiques. S'ajoutent des personnalités choisies par les ministères et directions ministérielles : le directeur des industries chimiques du ministère de l'Industrie, le chef de service central de la pharmacie du ministère de la Santé publique et de la population, un représentant du commissariat général du plan d'équipement et de la productivité, un représentant du Service des études économiques et financières du ministère des Finances et des Affaires économiques, deux experts comptables et le chef de département d'études représentant le CNC. Le poids des personnalités désignées par la chambre syndicales nationale des fabricants de produits pharmaceutiques et celui des parisiens le caractérise. Cette composition est validée par les directions compétentes des Finances et des Affaires économiques et du ministère de la Santé publique et de la population et elle est entérinée par l'arrêté publié au *JO* du 7 avril 1965 (p. 2747).

Au cours de sa première séance, le comité commence par étudier la comptabilité générale, la comptabilité analytique d'exploitation étant remise à plus tard. Il souligne aussi la nécessité que ses membres soient exactement informés de la structure de la profession pour envisager éventuellement plusieurs types de guide comptable suivant la taille des entreprises. Un groupe de travail sur la comptabilité générale est constitué. Il interroge à titre personnel plusieurs chefs de comptabilité choisis parmi ses connaissances sur les méthodes et problèmes rencontrés. Ce mode d'enquête directe dans des entreprises connues est préféré à l'organisation d'une enquête exhaustive qui oblige à rédiger un questionnaire et à passer par des intermédiaires pour des résultats souvent fastidieux à interpréter.

Le rythme des réunions est rapide, le comité décide d'aller vite (14 juin-18 juin-24 juin-28 juin et 20 juillet, 7 octobre 1965) et les travaux avancent rondement. Compte tenu des liens étroits entre la pharmacie et le secteur de la chimie il est décidé d'établir une liaison par l'intermédiaire des deux secrétaires des comités qui s'échangeront les comptes rendus des séances et s'attacheront à dégager les différences entre les deux projets. Ils pourront alors saisir les groupes de travail compétents des deux comités pour qu'ils tentent de réduire les différences et créeront un groupe mixte en cas d'impossibilité. Le rythme de travail de 1966 reste tendu. Au cours d'une réunion de janvier 1966, il est décidé que les comptes à 3 chiffres seront les seuls obligatoires, les comptes à 4 chiffres étant laissés libre aux entreprises. Pour

faciliter l'harmonisation avec le secteur de la chimie il est aussi décidé que le CNC tranchera les litiges en dernier ressort, mais qu'il n'interviendra pas dans les travaux d'harmonisation. La réunion du 26 avril 1966 est consacrée à l'examen du guide comptable professionnel. Il comprend 3 catégories de dispositions : les comptes obligatoires ; les comptes recommandés et les recommandations de la profession. Comme les autres, il comprend en introduction une analyse de la profession puis la liste des comptes accompagnée de commentaires portant sur la terminologie adoptée et les modalités de fonctionnement.

Le volume consacré à la comptabilité générale doit être publié par les soins des organisations professionnelles en liaison avec le CNC sans attendre d'avoir précisé les modalités de l'harmonisation de la comptabilité analytique. Le tirage est prêt pour le 15 mai et les volumes sont envoyés à titre officieux aux membres du comité. Les travaux se prolongent sur la comptabilité analytique d'exploitation. Les dernières mises au point sont examinées en octobre 1966. Les désaccords sont examinés au cours de la réunion du comité organisée dans les locaux de la chambre syndicale nationale des fabricants de produits pharmaceutiques le 1^{er} décembre 1966. La nécessité de diffuser un guide harmonisé avec l'industrie chimique et les critiques du guide comptable formulées par le représentant du CNC repoussent la publication finale. Le procès verbal de cette réunion n'est pas disponible dans les archives, mais la suite montre qu'un accord a été trouvé. Les discussions reprennent en mars 1967. En juin, le projet de guide comptable professionnel de l'industrie pharmaceutique est publié. Il ne traite que de la comptabilité générale. Le document fait 101 pages et contient un appendice de 7 pages précisant les particularités du plan comptable de la pharmacie par rapport au PCG. Il est examiné par le CNC en assemblée plénière. La qualité de la participation des représentants des produits vétérinaires et celle de la liaison avec le comité de l'industrie chimique est soulignée. Le 5 décembre 1966 le CNC émet un avis favorable à la diffusion. L'arrêté du 17 janvier 1968 signé par les ministres de l'Économie et des Finances, de la Justice et de l'Industrie et du commerce et des Affaires sociales sanctionne les accords.

Le comité professionnel poursuit ses travaux en vue de la présentation ultérieure de recommandations relatives à la comptabilité analytique. L'avancée est plus lente. Le 2 janvier 1970, une réunion sur ce sujet est annoncée pour le 21 janvier au CNC. Elle vise à examiner l'opportunité de l'harmonisation de la comptabilité analytique, ou au moins de la définition d'un cadre simplifié qui serve de norme pour la détermination de prix de revient, ou plus simplement pour des analyses et prévisions utiles à la gestion des entreprises. Il est bien précisé que l'observation de ces règles ne sera pas obligatoire. Au terme de la réunion et du

tour d'horizon des représentants de la profession qu'elle occasionne, il est décidé que la profession n'éprouve pas de besoin d'un cadre de comptabilité analytique unique mais ne considère pas qu'il est inutile d'en établir une en liaison avec l'industrie chimique qui est attendu sur ce point. Le dossier des archives s'achève sur ce constat.

D'autres secteurs comme celui des denrées périssables par exemple, sont beaucoup plus lents pour définir le cadre de leur comptabilité générale²⁹. Les discussions sur les guides comptables professionnels aboutissent au moment où le PCG de 1957 paraît complètement dépassé et alors que le processus de révision est enclenché. Elles se déroulent en vase clos sans tenir compte des transformations de l'environnement économique, qu'il s'agisse des réformes bancaires de 1965 ou de la construction du Marché commun.

Enseignements

- 1) L'engagement des secteurs professionnels en faveur du processus de normalisation apparaît comme une condition essentielle de sa réalisation
- 2) Cet engagement passe par la réalisation des guides professionnels au terme d'un lent processus et de nombreuses discussions
- 3) Le processus ne surmonte pas les réticences des professions sur la normalisation de la comptabilité analytique
- 4) Ces modalités garantissent la légitimité et l'efficacité des normes
- 5) L'harmonisation se fait en vase clos et la pédagogie du CNC y joue un rôle décisif

²⁹ CAEF B 55 236 Denrées périssables (1965-1974).

2.4 Les deux vitesses de la normalisation : inflexion européenne et retrait du CNC, des abandons de souveraineté (1957-1982)?

La création du Marché commun et le Traité de Rome de 1957, la libéralisation des échanges qui s'en suit avec la PAC en 1962 puis l'élimination des entraves à la circulation des marchandises industrielles en 1969 et l'élargissement de la communauté en 1973 n'ont visiblement pas d'impact sur les travaux des comités professionnels, ni sur le processus d'harmonisation comptable enclenché en 1959. Les discussions internes aux professions et celles qui s'établissent avec le CNC n'évoquent pas ces changements. Le PCG qu'elles visent à généraliser date de 1957 et il doit être adapté pour correspondre aux besoins des entreprises dont l'environnement est bouleversé. Les réflexions et les travaux pour mettre en place un nouveau PCG se prolongent jusqu'en 1969. Des cadres sont alors définis mais le processus est bloqué par la nécessité de l'inscrire dans une dynamique d'harmonisation européenne qui tarde à s'imposer.

Des inflexions décisives

Les changements des années 1969-1973 sont contradictoires. La réforme du CNC introduite par l'arrêté du 29 novembre 1971 apporte du sang neuf. Elle élargit la représentation à certains organismes comme la délégation à l'informatique, la Commission des opérations de bourse, la centrale des bilans de la Banque de France ou la Confédération générale des petites et moyennes entreprises. La présence de représentants de ce syndicat patronal traditionnellement hostile à la normalisation, et qui avait quitté le CNC dans les années 1950, témoigne du rapprochement opéré avec les petits patrons pendant les années 1960-1970. Les échanges induits par la rédaction des guides professionnels ont sans doute beaucoup contribué à la reconnaissance de la légitimité du CNC et de son expertise par les usagers de la norme comptable. Mais cette affirmation de l'institution s'accompagne d'autres mutations qui lui sont moins favorables. Le remplacement de Pierre Lauzel, à sa demande, à la vice-présidence du CNC par Yves Cotte, sous directeur du droit commercial à la direction des affaires civiles et du Sceau au ministère de la Justice (*JO* du 9 novembre 1972), futur commissaire du gouvernement auprès de banques et conseiller juridique à la direction du Trésor (*JO* du 28 novembre 1979) renforce le poids de la tutelle du ministère de la Justice aux dépens de celui de l'Économie et des Finances. Cette mutation témoigne aussi de l'importance croissante des fonctions d'audit et de certification (fonction qui correspondent initialement aux attributions des commissaires aux comptes, sous la tutelle ministérielle de la Justice) dévolues aux comptables qui s'imposent au détriment des finalités purement économiques et prospectives.

Avec Lauzel, le CNC perd également une personnalité très attachée à la collégialité et au dialogue. La précision de chacun de ses comptes rendus de séances était appréciée par ses collaborateurs et utile aux discussions. Elle constitue aujourd'hui encore une source d'une grande richesse pour l'historien. Après son départ à partir de 1972, la documentation versée par le CNC au CAEF est beaucoup moins étoffée et elle est aussi plus difficile à interpréter. Outre cet appauvrissement, notons que les versements les plus récents ne sont pas classés, ce qui les rend inaccessibles.

Les notes et comptes rendus de Lauzel éclairent les débuts des négociations sur les directives européennes. Ils montrent que, si les membres du CNC ne sont pas restés inactifs dans les premiers temps de la construction européenne, ils n'ont pas été mis au centre des consultations. Cet effacement aura raison de l'institution.

Le CNC et l'Europe

Dès la signature du traité de Rome qui recommande d'harmoniser le droit européen des sociétés, une commission d'experts économiques et comptables privés européens est formée à l'initiative de l'UEC (Union des experts comptables) pour étudier l'uniformisation des comptabilités, conformément à cette recommandation. Le congrès de l'UEC de Florence de 1964 discute un projet de plan comptable européen, mais les échanges entre professionnels ne conduisent à aucun résultat concret. Le CNC prolonge les initiatives. Un comité CEE y est créé, des comptables de renom comme Mazars et Thibault participent activement à ses réunions. Lauzel est nommé délégué général à Bruxelles. Les conditions paraissent réunies pour que le CNC s'implique dans les débats sur l'harmonisation européenne et élargisse leur auditoire³⁰.

La nécessité de cet élargissement et celle de l'organisation collégiale des débats est défendue par Lauzel. En 1968, celui-ci reproche aux discussions des commissions d'étude de la CEE de mobiliser « un cercle trop restreint d'experts privés spécialistes de la comptabilité qui ne se soucient pas suffisamment des opinions des divers catégories d'utilisateurs des comptes, notamment de celles des diverses administrations publiques qui en dernière analyse doivent être déterminantes ». Il rappelle qu'une mission officielle qui lui avait été « confiée en 1963 avait montré que les esprits étaient loin d'être préparés au dialogue experts privés – administrations publiques » et que de nombreux échanges ont été nécessaires pour améliorer la situation. Il rappelle également que le projet de directive soumis à la discussion a été établi à partir des propositions d'une commission d'experts privés, dite commission Elmendorff, qui

³⁰ CAEF B 22 217 Activités des groupes d'études. Comité CEE (1968-1969). Compte rendu de la réunion du 2 mai 1968 n°3836-68-01

comprenait huit experts comptables français. Ce projet vise à coordonner pour les rendre équivalentes les garanties exigées des sociétés des états membres afin de protéger les intérêts des associés et des tiers. Lauzel souligne que la portée de la directive, limitée au droit des sociétés, n'est pas comparable à l'œuvre de normalisation comptable entreprise en France et dont le principal support est le PCG intéressé « à une optique globale intégrant les différentes utilisations de la comptabilité d'entreprise ». Il considère que le CNC a « précisément été créé en février 1957 en fonction de cette optique globale », avec une « mission de coordination et de synthèse des recherches théoriques et méthodologiques de comptabilité ainsi que leurs applications pratiques ». Il rappelle que la France « est le seul pays de la communauté à six, et même le seul pays au monde, où existe un organisme consultatif chargé d'une telle mission ». Ces constats conduisent à se demander « si l'intervention de cet organisme ou d'une institution comparable n'aurait pas été utile pour préparer par des réunions appropriées l'action dans l'aire de la CEE en précisant les orientations générales de la normalisation comptable et en situant le projet de directive dans le large contexte présenté ». C'est une critique à mot couvert du fait que « ce Conseil n'a pas été consulté » et « ses animateurs n'ont connu le rapport que lors de sa publication en novembre 1967 dans un numéro de la revue de l'UEC ». Toujours selon Lauzel, ses échanges de vue avec certains experts comptables français siégeant dans la commission Elmendorff ne sont pas sortis du cadre personnel et leur portée a été minime.

Une réunion a pourtant été organisée au cabinet du ministre des Finances avant la première réunion de la commission ad hoc de Bruxelles début avril 1968. Le 19 avril 1968, le CNC a réuni « un comité restreint qui a entendu le compte rendu du secrétaire général, mais ses possibilités d'intervention restent très minces ». La question qui se pose alors au CNC est de savoir « si le comité de coordination chargé de suivre l'application du décret de 1962 sur la généralisation du PCG doit se préoccuper d'une directive élaborée par la commission de la CEE ». D'après Lauzel, la réponse n'est pas tranchée. Il met cependant en garde contre « les conséquences psychologiques d'une directive qui ne respecterait pas les recommandations formulées par le CNC sur les quelques 2000 personnes qui participent aux travaux des comités professionnels ». Ces conséquences seraient « catastrophiques » si les esprits n'y sont pas préparés. Pour limiter les risques, le CNC cherche à préserver les cadres en cours de définition en France et à obtenir des directives européennes compatibles. Cette stratégie ne l'oblige pas à s'impliquer dans l'élaboration des directives mais elle incite plutôt à la passivité. Son intervention se renforce à partir du déclenchement officiel du processus de

révision du PCG par Valéry Giscard d'Estaing en 1971 puisqu'il faut qu'il soit compatible avec les directives européennes³¹. Les liaisons entre les travaux de Bruxelles et ceux de la révision du PCG français sont assurées par la représentation du CNC aux discussions et par la référence constante des commissions de révision aux travaux de Bruxelles³². Le CNC examine, émet des avis et vote ensuite les directives européennes successives en assemblée générale mais sans s'impliquer dans leur préparation³³. Les discussions sur la IV^e directive témoignent des difficultés à surmonter. Dans son exposé sur le projet européen d'harmonisation des documents comptables publiés par les sociétés, Cotte souligne : « [...] le fait que des règles comptables fassent partie d'une directive est très important car cela ne manquera pas de poser en France la problème de leur place dans l'ensemble juridique national [...] La directive n'exige pas une loi pour entrer en application mais comme la commission est en droit de demander des comptes aux États [...] la France sera obligée d'expliquer les voies et moyens utilisés pour remplir ses engagements »³⁴. Plusieurs questions restent ouvertes qui bouleversent les cadres de la comptabilité française. Il en est ainsi par exemple de la référence à l'image fidèle, question des plus controversée que la délégation anglaise juge prioritaire, « le reste de la directive n'étant que schémas accessoires et exemples ». Il en est aussi ainsi du caractère contraignant ou non contraignant de la directive.

Les tâches du CNC

Outre l'accompagnement de ces directives, celle de la réforme de l'enseignement de la comptabilité et la rédaction des guides professionnels, une autre tâche essentielle du CNC entre le milieu des années 1960 et 1982 consiste à préparer la publication d'un nouveau PCG³⁵. Ce Plan comptable est prêt le 16 janvier 1979, il est approuvé par arrêté du ministre René Monory le 8 juin 1979. Les guides professionnels doivent être adaptés pour que ce PCG soit généralisé au plus tard à partir du premier exercice ouvert après le 31 décembre 1983. Le CNC coordonne cette adaptation.

³¹ CAEF PH 148/92 0013 Assemblée plénière (1975-1981) : la 4^e directive est discutée dès 1971, le CNC émet un avis puis les débats reprennent avec l'élargissement de la CEE. Elle est votée par l'assemblée plénière le 21 avril 1983.

³² CAEF PH 148/92 0013 Assemblée plénière (1975-1981). 1975 Tome1 Compte rendu de la réunion du 20 janvier 1975, p. 22.

³³ CAEF PH 148/92 0014 (suite) Réunion du collège (1983-1984). Examen de la conformité des comptabilités par secteur au nouveau PCG, 1984 application de la VII^e directive sur les comptes consolidés.

³⁴ CAEF PH 148/92 0013 Assemblée plénière (1975-1981). 1975 Tome1 Compte rendu de la réunion du 20 janvier 1975, p. 20.

³⁵ CAEF B 55 200 CNC Assemblées plénières Réunions de la formation plénière (1967-1968).

La diminution drastique de son budget limite ses interventions³⁶. Ses effectifs sont réduits et l'impossibilité de couvrir les frais de déplacement de ses membres le transforme en une institution exclusivement parisienne. L'harmonisation comptable européenne progresse cependant avec l'adoption de plusieurs directives successives. Le processus bouleverse la hiérarchie des normes comptable puisque, contrairement aux normes françaises, chaque directive acquiert une force de loi lorsqu'elle est reconnues par les assemblées.

Privé du monopole de la définition des normes, le CNC n'est plus non plus le garant de leur application. Le processus de normalisation lui échappe presque intégralement. Le PCG révisé en 1999 n'est plus le principal vecteur de la normalisation. Son champ d'application est réduit aux comptes individuels des entreprises industrielles et commerciales. L'expérience accumulée par le CNC en un demi-siècle d'existence, la collégialité qui le caractérise, sa capacité à conduire au consensus et la reconnaissance de son expertise disparaissent avec l'institution. Incapable par essence de concevoir des normes à l'échelle internationale et ne disposant d'aucun soutien politique pour s'imposer à l'échelle nationale, le CNC est condamné par la construction de l'Europe économique et par la mondialisation. Les critiques du PCG³⁷ et plus tard, la contestation de la légitimité et du rôle des normes internationales mise à jour au moment de la crise de 2008 sont laissées sans réponse.

Enseignements

1) La reconnaissance de la légitimité de la norme repose en grande partie sur l'expérience et sur les règles de fonctionnement (collégialité) de son producteur, qui est aussi le garant de leurs applications et de leur adaptation à l'environnement

³⁶ CAEF PH 148/92 0014 (suite) Réunion du collège (1983-1984). Collège du 16 juin 1983. Examen des problèmes budgétaires du conseil avec une baisse des crédits de 6% en 1983 par rapport à 1982, la suspension des remboursements des frais de déplacement ...

³⁷ En guise d'exemples : « Un bilan peut en cacher un autre. Les résultats financiers des entreprises apparaissent indiscutables mais les astuces ne manquent pas pour dresser un portrait sur mesure », *Le Monde* du 8 février 1991 : « Dans le nouveau plan comptable, l'essentiel est facultatif. » ou bien : Par exemple : *Le Monde* du 18 décembre 1979, texte de Pierre Conso et Bernard Colasse :

« [...] le Conseil national de la comptabilité devait tenir compte dans son œuvre de réforme des contraintes imposées par la quatrième directive de la CEE. Nous étions donc prévenus des limites inévitables de la réforme proposée. Malgré cela, on ne peut s'empêcher d'être déçu : le nouveau plan apporte certes des améliorations incontestables dans le traitement des données comptables, mais le 'financier' ne peut éviter de réagir à l'égard de certaines notions et du vocabulaire employé, ainsi qu'à l'égard de la présentation des documents de synthèse. On se référera ici au système de base et au système développé. Ce système développé est le seul à présenter les informations les plus utiles à l'analyse financier, mais son adoption est facultative. Quant au système abrégé, élaboré à l'intention des petites entreprises, il est tellement succinct qu'on doit espérer, vu son insuffisance, qu'il ne sera pas souvent utilisé [...] On est encore un peu déçu de constater que le modèle retenu pour le plan reste très proche du modèle que l'ordre des experts comptables et des comptables agréés avait présenté... en 1968. À l'époque, il s'agissait d'une formule novatrice, mais, depuis lors, des progrès ont été accomplis dont on aurait dû tenir compte. »

- 2) Ce système fonctionne en vase clôt, il a ses lourdeurs (lenteur du processus de normalisation) et ses rigidités (la règle de la majorité, qui n'est pas forcément synonyme d'efficience)
- 3) Le processus de normalisation comptable européen passe par l'adoption de directives dont l'élaboration échappe au CNC, alors qu'il lui appartient de les légitimer
- 4) Les professionnels de la comptabilité jouent un rôle moteur dans le déclenchement du processus d'harmonisation comptable européenne, conférant aux directives une légitimité fondée sur la compétence
- 5) Omniprésent dans la normalisation à la française, l'Etat s'efface à mesure du développement de l'harmonisation européenne

3/ Principales conclusions et perspectives

1) Les apports de l'histoire

Définie au terme d'un lent processus, la légitimité des normes comptables repose en France sur la mise en place d'un cadre composé d'une ou de plusieurs institutions de concertation et de décision qui définissent ces normes, les actualisent et précisent les modalités de leur diffusion. Le fonctionnement de ces institutions repose sur le principe de la collégialité et de la prise de décision démocratique. Ce cadre est établi entre 1945 et les années 1970. Il produit quatre PCG, celui de 1947, de 1957, de 1982 et de 1999. La démocratisation du fonctionnement de ces institutions passe par la diminution du poids des représentants de l'État, des Finances et du fisc en particulier, dans ces institutions (Hoarau 2016). Elle passe aussi par l'implication croissante des usagers et des professionnels de la comptabilité dans la définition du plan comptable.

L'analyse du processus souligne la force des réticences à la normalisation. Affirmées par la lenteur avec laquelle s'organise la profession comptable et par certaines maladresses des administrations fiscales, ces réticences expliquent que l'État impulse puis encadre durablement le processus de définition et de légitimation des normes et, par là, la lenteur de la généralisation du PCG. La faiblesse des prises de position de la profession des experts comptables dans le processus de définition et de légitimation de la norme joue aussi un rôle important dans cette lenteur.

L'Ordre n'est créé qu'en 1943. L'expertise de ses membres tarde à se faire reconnaître par le monde académique, l'Université (filiales du Droit) reste fermée ou/et indifférente aux questions comptables avant les années 1970. Les lieux de formation des élites politiques (École libre de sciences politiques, facultés de droit puis ENA, etc.) dédaignent la comptabilité, et plus largement les métiers du chiffre au moins jusqu'aux années 1950. Le choix du CNAM pour préparer le brevet d'État d'expert comptable dans les années 1930 témoigne de cette situation. Le diplôme et la profession d'expert comptable tardent à être valorisés. Les conditions sont défavorables à l'implication de la profession dans les réflexions théoriques. Les tensions internes qui la traversent depuis l'origine (deux tutelles, l'une pour les commissaires aux comptes et l'autre pour les experts comptables et comptables agréés ; oppositions syndicales et entre experts comptables et comptables agréés) freinent ses prises de positions. Les professionnels de la comptabilité participent peu à la définition du périmètre de

la comptabilité (simple technique ou expertise - audit ? Dans ou hors du champ scientifique ? Auxiliaire du fisc ou au service de l'entreprise ?...). La légitimité de la norme ne bénéficie de l'onction scientifique qu'à partir des années 1970 lorsque la comptabilité est introduite à l'Université et que le diplôme d'experts comptables attire des enseignants chercheurs. La caution de la norme par des personnalités scientifiques reconnues contribue largement à la légitimer. Le processus est préparé par l'implication d'experts comptables dans les débats théoriques initiée par Robert Mazars au début des années 1960 (club de diligence comptable). Le fait que les débats sur les normes soient posés publiquement consolide cette légitimité.

Dans ce contexte, la démocratisation des institutions chargées de la normalisation et la collégialité de leurs décisions paraissent constituer une étape préalable incontournable avant d'envisager la généralisation de l'obligation comptable.

La discussion des normes, les débats contribuent d'autant plus à leur légitimité que les experts comptables et les usagers (professionnels producteurs - commerçants et syndicats, etc.) se les approprient. Le départ en retraite d'une génération de chercheurs qui n'est pas renouvelée contribue aujourd'hui au processus de privatisation de la définition de la norme par des institutions formées de façon moins démocratique que leurs prédécesseurs.

Au terme de cette évolution, on peut se demander dans quelle mesure la comptabilité reste un outil susceptible d'éclairer l'action alors que les normes sont de plus en plus complexes et que leur signification pratique échappe au plus grand nombre. Faut-il s'étonner que la comptabilité figure au rang des principaux accusés de la crise financière de 2009 ? Quelle est sa légitimité si elle ne permet pas de limiter les scandales financiers ? Quel est dans ce contexte le rôle des institutions comptables ?

2) Une évolution des critères d'efficacité et de légitimité : d'une légitimité à l'autre

Au terme de cette analyse historique il convient de s'interroger sur les transformations des différents critères d'efficacité d'une norme énoncés dans l'avant propos, respectivement:

1/ La force du consensus qui supporte la norme ;

2/ La capacité d'application de la norme

3/ La correspondance de la norme aux objectifs impartis.

On ne peut que constater que l'évolution du contexte, la mondialisation, la diffusion des normes internationales remettent en cause les critères traditionnels de la légitimité des normes.

Ces changements incitent à se demander ce qui fonde aujourd'hui la légitimité d'une norme. On pourrait avancer à la fois sa qualité technique et intrinsèque (il s'agit d'une « bonne » norme) et la légitimité du normalisateur qui la produit, ce qui convenait hier mais qui convient moins à la situation actuelle, ces deux légitimités étant aujourd'hui discutées.

Poser la question de ce qu'est une bonne norme revient à s'interroger sur les objectifs de la comptabilité et sur les intérêts qu'elle doit servir, questions éminemment politiques. On pourrait énoncer que la norme doit être légitime pour ceux dont elle est destinée à servir les intérêts. Mais de qui s'agit-il ? Des parties prenantes au sens large ? Des investisseurs et des marchés financiers ? La norme est-elle légitime dès lors qu'elle promeut l'intérêt général, ce qui suppose que cet intérêt soit défini de façon consensuelle ? Sur quelles bases peut-on affirmer que la norme sert l'intérêt général ? Si l'objectif de la comptabilité et de la normalisation comptable semble assez clair et consensuel en France pendant la période 1945-1980, cela peut également être le cas pour les normes américaines émises par le FASB à destination des seules sociétés cotées. La réponse est en revanche plus ouverte dans une économie mondialisée où le risque est de ne répondre qu'aux besoins de certains intérêts. Une bonne norme, une norme légitime est-elle celle qui répond d'abord aux besoins des grands groupes internationaux cotés ? Ou bien un bon système doit-il prévoir une adaptabilité et, d'une certaine façon une comptabilité à deux vitesses, un système de normes pour les grands groupes internationaux et un autre pour les PME locales ? L'élaboration d'une norme IFRS-PME par l'IASB vise à trouver une voie intermédiaire même si l'on soulignera que les deux systèmes de normes relèvent des mêmes fondements idéologiques.

La légitimité d'une norme découle également de la légitimité de celui qui l'émet. Les critères de la légitimité du normalisateur sont loin de faire consensus. On observe une diversité de modèles et l'on a traditionnellement opposé le modèle anglo-saxon et le modèle français. Le modèle français repose sur un mix entre une légitimité politique : une normalisation organisée par l'État et bénéficiant de ce fait de la force publique et une normalisation collégiale reposant sur la participation d'une pluralité de parties concernées. Le modèle anglo-saxon, qui a évolué, mais dans sa forme la plus récente s'ancre dans le dispositif américain en place depuis 1973 : 1/ une normalisation privée, mais qui cherche de plus en plus l'appui des autorités publiques, 2/ des normes élaborées par des experts, s'appuyant sur une légitimité de l'expertise et une légitimité procédurale. La normalisation internationale s'inscrit clairement dans ce modèle. La normalisation française a évolué pour s'en rapprocher sans renier certaines de ses spécificités mais au risque de brouiller les pistes

3) De la légitimité des normes internationales

La démarche historique et l'analyse de l'évolution des critères de légitimité incitent à se demander quels sont actuellement les critères d'efficacité et de légitimité des normes internationales. Deux critères font consensus : celui de l'adaptabilité (PME, secteur public) et celui de la reconnaissance, de la diffusion, de l'acceptation de la norme qui compense son faible statut juridique.

Est-il possible d'envisager une redéfinition du rôle du normalisateur national dans un contexte international ?

Mis à part le cas particulier des Etats-Unis, la question se pose aujourd'hui de l'évolution du rôle des normalisateurs nationaux. Elle se pose pour le périmètre sur lequel les normes internationales deviennent obligatoires, par exemple, les comptes consolidés des sociétés cotées dans le cas européen. Le normalisateur doit être un traducteur et un « adaptateur » de normes. Il doit aussi être en mesure d'interpréter les normes.

Comment concilier les deux légitimités, nationales et internationales ?

On pourrait imaginer que le rôle du normalisateur soit de conférer de la légitimité à la norme internationale. Au niveau européen, ces normes doivent être validées : cette validation suppose un suivi en amont du processus (ce que fait l'EFRAG) et une légitimation de la norme par la Commission.

Il s'agit ainsi désormais de fonder un processus de légitimation des normes en dehors des Etats nations et pour des usages relevant d'entreprises dont le rayon d'action est international. La difficulté de ce processus tient non seulement à l'histoire particulière de la normalisation comptable dans les différentes nations impliquées, mais elle tient aussi au fait que la norme est le reflet d'une hiérarchie distinguant ceux qui la dictent ou la détermine de ceux qui se contentent de l'appliquer. Historiquement, le pouvoir libérateur de la norme comptable s'arrête aux frontières des nations et la norme reste un attribut de souveraineté. Or, les frontières ont éclaté et les parties prenantes réclament des instruments pour pouvoir jauger de leurs activités à l'échelle mondiale. Ce n'est pas un hasard si les normes internationales sont d'abord fabriquées par et pour les nations les plus mondialisées et ce n'est pas non plus un hasard si la terminologie comptable est désormais anglo-saxonne. Les timides réactions européennes pour tenter d'intervenir dans la définition des normes internationales supposent pour aboutir une unité et une réelle ambition politique qui font souvent défaut à l'Europe. Les positions de la Communauté sont parfois difficiles à défendre parce que les enjeux de la

normalisation désormais conjuguée à l'échelle mondiale ne sont pas les mêmes pour chacun de ses membres. Le Brexit contribuera peut être, et c'est un paradoxe, à faire émerger un « modèle comptable continental » prolongement de la normalisation à la française et du cadre allemand. C'est en tous cas ce que Bernard Colasse appelait de ses vœux dans les Mélanges offerts à Alain Burlaud et qu'Edouard Salustro considérait comme une alternative souhaitable à la domination des normes anglo-saxonnes.

4) Des apports de la recherche

Nous avons pu préciser de quelle manière chacune des parties prenantes du processus de normalisation comptable contribue à le légitimer dans un cadre national. La présence de Rouba Chantiri, spécialiste des cadres conceptuels Anglo-Saxons et de la période la plus contemporaine, a permis d'envisager une approche comparative mais aussi, voire surtout, de tenir compte de l'influence internationale dans la définition des normes comptables française et dans leur processus de légitimation. Nous avons constaté que, pour des entreprises tournées vers les marchés extérieurs depuis le milieu des années 1960, la légitimité des normes comptables réside dans leur capacité à évaluer les résultats de leurs opérations. Pourtant, si la consolidation des bilans (Bensadon, 2010) répond à de réels besoins, il en va différemment des normes *IASB* actuelles qui sont souvent critiquées, voire contestées. Pourquoi ? La complexité technique de ces normes, sorties d'un contexte et inspirées d'une culture d'entreprise qui n'est pas celle du cadre français, est fortement critiquée. Chantiri et Kahloul (2012, 2016) s'interrogent, sur la base d'une analyse de la composition des organismes qui composent le dispositif de normalisation internationale, sur l'existence d'une communauté épistémique et sur le poids de la profession comptable et des grands cabinets. Leur application participe de l'accapement par quelques experts, cadres supérieurs - comptables formés à la finance, dans et hors de l'entreprise des règles nécessaires à la direction de l'entreprise et de la définition de sa stratégie. L'emprise du discours technique compris par un petit nombre seulement suscite de très vives réticences dans l'opinion. Alors que les normes comptables sont censées éclairer l'action, elles brouillent les pistes, et on les accuse de tous les maux. Les *IASB* n'ont-elles pas été accusées d'avoir contribué à la crise financière de 2008, de faciliter les fraudes fiscales, le blanchiment et les détournements de capitaux ?

Le changement de paradigme que véhicule l'adoption des normes internationales, le fait par exemple qu'elles négligent les principes fondateurs des normes françaises, qui sont la prudence et la confiance, incite à mettre en cause leur légitimité.

La délocalisation des centres de la décision, d'abord à Bruxelles puis aux États-Unis avec les IASB, des cabinets comptables nationaux aux *Big Four*, correspond certes à celle des centres de la décision économique, mais elle est mal reçue par une grande partie de l'opinion pour laquelle elle constitue davantage un abandon de souveraineté au profit d'une régulation des plus faibles par les plus forts. La composition des IASB qui défendent les « intérêts publics » sans disposer d'aucun mandat électif et sans qu'aucune discussion sur la définition de ce qui est « public », ni sur ses « intérêts » ne contribue pas à les faire accepter.

Contrairement aux périodes antérieures pendant lesquelles les normes étaient davantage discutées par ceux qui allaient les appliquer et les utiliser, le XXI^e siècle s'ouvre sur des procédés peu démocratiques dans lesquels les critères d'efficacité de la norme ont changé. Le consensus qui aboutit à leur définition et à leur diffusion n'est plus premier, ni même nécessaire. Dans ces conditions la norme reflète un rapport de force entre parties prenantes internationales et elle tient sa légitimité de la capacité de ses prescripteurs à l'imposer. Dans une certaine mesure, et c'est sans doute ce qui explique que l'ANC soit si peu connue du public, les usagers et les garants de la norme ne sont plus que des exécutants et des intermédiaires dotés d'un rôle d'expertise mais sans aucune fonction de proposition. La consultation, la concertation, fondements du consensus qui justifiait l'existence du CNC n'existe plus.

5) *Quelques points de conclusion*

1/ Dans l'espace européen continental, les normes comptables sont conçues dans un cadre national pour une échelle nationale, leur diffusion hors du territoire, même à une échelle impériale, est très limitée. Dans l'espace anglo-saxon, les normes sont conçues dans le cadre insulaire, mais elles le sont d'entrée de jeu pour un espace mondial, impérial et du *Commonwealth*. L'antériorité des flux de capitaux anglais drainant le reste du monde par le système des assurances depuis la fondation de la Lloyds suscite une volonté de contrôle des comptabilités des firmes de toute nationalité traitant à l'échelle mondiale. D'entrée de jeu la norme comptable britannique, qu'elle soit ou non portée par les *Certified Accountants*, a une envergure mondiale. L'emprise actuelle des normes anglo-saxonnes est donc portée par des réseaux anciens.

2/ Quelle que soit la définition de la légitimité, un constat s'impose : la norme ne peut être efficace que si ses objectifs sont partagés: la fragilité des normes internationales tient précisément au fait qu'en dehors du monde anglo-saxon les objectifs prioritaires de la norme

comptable ne sont pas de nature financière, mais économique. Cette différence s'inscrit dans l'histoire la normalisation comptable continentale vise à éclairer l'action et à informer sur l'état de l'entreprise et sur sa gestion, sa vocation financière et prospective est seconde.

3/ Autre argument historique tiré des observations de pays en transition : les étudiants chinois rencontrés à Dijon soulignent tous, comme les travaux de Corine Eyraud, l'inadaptation des cadres comptables occidentaux aux besoins des petits commerçants et des petits producteurs qui ne comprennent pas leurs finalités. Les mêmes remarques peuvent être faites sur la comptabilité soviétique en s'appuyant sur les études de Jacques Richard : greffer des normes comptables dans un contexte qui n'en partage pas les finalités est voué à l'échec. La crise de légitimité que traversent actuellement les normes comptables internationales trouverait sans doute

4/ Le parallèle entre la norme comptable (chiffre privé) et la convention statistique (chiffre public) mérite d'être creusé car elles partagent les mêmes caractéristiques (légitimité/efficacité qui supposent une convention) et subissent aujourd'hui les mêmes menaces. Les nombreuses discussions suscitées à ce sujet dans les colloques internationaux au cours de sessions sur la statistique (Kyoto, Chicago), dans les colloques (AFEP Rennes) et séminaires sur le chiffre public et privé, le rapprochement qui est tenté dans plusieurs textes conduisent à ce constat. La statistique comme la comptabilité sont des supports et des expressions de la souveraineté des États nations. Leur « transfert » à des autorités privées est d'autant plus lourd de sens que ces autorités n'ont aucun mandat démocratique, que leur capacité d'expertise ne fait pas l'unanimité et qu'elles sont dominées pas des intérêts anglo-saxons. Les IFRS constituent effectivement un moyen puissant pour prolonger l'impérialisme anglo-saxon. Leur adoption correspond pour les Etats du continent européen à un abandon de souveraineté, à une redéfinition du périmètre de ses interventions, et à une mise en cause du consensus initial qui paraît lourd de menaces pour les démocraties. Savoir si la statistique est soluble dans l'Europe, si les normes comptables peuvent être définies par une corporation privée internationale revient à questionner l'intégrité des entités nationales.

Ces changements posent également la question de « l'impérialisme » comptable et statistique : imposer ses propres normes revient à imposer ses modes de penser et constitue de fait une source de domination incontestable. L'Empire britannique, qu'il soit formel ou informel, en est un témoin. Il est encadré par un appareil statistique efficace et s'appuie sur des cadres comptables importés de la métropole. A l'opposé, l'Empire français dont les statistiques officielles et les cadres comptables sont plus improbables est peu encadré et peu mis en

valeur. L'Indochine française est à cet égard révélatrice. Cette comparaison entre deux impérialismes, l'un fondé sur le chiffre et l'autre non, est à approfondir pour mieux comprendre les évolutions actuelles.

La question finale est de savoir dans quelle mesure les faibles résistances de l'Europe et la défense d'un modèle continental ont plus de chances de s'affirmer avec le Brexit ou si elles définitivement condamnées par l'emprise croissante de la finance internationale ? N'est-ce pas sur cette emprise qu'il conviendrait plutôt de réfléchir avant de condamner les normes qu'elle véhicule ?

Bibliographie

Fabrice Bardet (2014), *La contre-révolution comptable. Ces chiffres qui (nous) gouvernent*, Paris, Les Belles Lettres.

Marc Olivier Baruch, dir. (2003), *Une poignée de misérables. L'épuration de la société française après la Seconde Guerre mondiale*, Paris, Fayard.

Didier Bensadon (2010), *Les comptes de groupe en France (1929-1985) : Origines, enjeux et pratiques de la consolidation*, Rennes, PUR.

Didier Bensadon, Nicolas Praquin, Béatrice Touchelay (éd.) (2016), *Dictionnaire historique de comptabilité des entreprises*, Villeneuve d'Ascq, Presses universitaires du Septentrion.

Patrick Boisselier, Isabelle Chambost et Klee, L. (2011), « Tribulations de la régulation comptable européenne : petite histoire d'une construction institutionnelle », in *Comptabilité, contrôle et société – Mélanges en l'honneur du Professeur Alain Burlaud*, Hoarau, Malo et Simon (éds), Vanves, Editions Foucher, p. 111-127

Jean Bouvier, Jacques Wolff, « Fiscalité et développement en France de 1919 à 1939 » in Robert Schnerb, *Deux siècles de fiscalité française XIX-XX siècle. Histoire, économie, politique*, recueil d'articles présenté par Jean Bouvier et Jacques Wolff, Mouton, 1973, p. 263-283.

André Brunet (1947), *Plan comptable général projet élaboré par la Commission et approuvé par arrêté du ministre de l'Économie nationale du 18 septembre 1947, Rapport général présenté au nom de la Commission de normalisation des comptabilités*, Paris, Imprimerie Nationale.

Isabelle Bruno, Emmanuel Didier (2013), *Benchmarking. L'État sous pression statistique*, Paris, La Découverte.

Alain Burlaud, Bernard Colasse (2010), « Normalisation comptable internationale, le retour du politique ? », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 2010/3, Tome 16, p. 153-175.

Cardoni Fabien, Touchelay Béatrice (2013), *La marque expert-comptable au service de l'économie. 70 ans d'histoire*, Paris, Cliomédia. <http://www.boutique-experts-comptables.com/Histoire-de-la-profession>

Bernard Colasse (2015), *Dictionnaire de comptabilité. Compter/contenir l'entreprise*, Paris, La Découverte.

(2011), « La crise de la normalisation comptable internationale, une crise intellectuelle », *Comptabilité - Contrôle - Audit* 2011/1 (Tome 17), p. 156-164.

(2005), « La régulation comptable, entre public et privé » dans Michel Capron (dir.), *Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier*, Paris, La Découverte, p. 27-48.

(2000, dir.), *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Paris Économica.

Bernard Colasse, Christine Pochet (2009), « De la genèse du nouveau Conseil national de la comptabilité (2007) : un cas d'isomorphisme institutionnel ? », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 2009/2, Tome 15, p. 7-36.

Bernard Colasse, Peter Standish (1998), « De la réforme 1996-1998 du dispositif français de normalisation comptable », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, n°1998/2, tome 4, p. 5-27.

Rouba Chantiri (2014), « Le cadre conceptuel américain (1978-1985) : un tournant dans la pensée comptable ? », Journée organisée par l'Académie des sciences comptables, actes publiés *Normalisation comptable. Actualités et enjeux*, Académie des sciences et techniques comptables/université Paris Ouest, p. 81-90.

Rouba Chantiri (2004) « La normalisation comptable et ses acteurs », *Revue Sciences de Gestion*, n°43, 2004, p.51-74.

Rouba Chantiri, Anouar Kahloul (2012) « Les acteurs de la normalisation comptable internationale : une communauté épistémique », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, tome 18, vol. 1, p. 9-37.

Rouba Chantiri, Béatrice Touchelay (2014), « La dimension partenariale de la normalisation comptable en France, une exception ? », in Alain Burlaud (ed.), *Mélanges en l'honneur du Professeur Christian Hoarau. Comptabilité, Finance et Politique. De la pratique à la théorie : l'art de la conceptualisation*, Paris, Ordre des experts comptables éd. 2014, p. 89-95

a. (2016) « De la légitimité des normes comptables », *Revue française de comptabilité*, octobre 2016, n° 502, p. 62-64

b. (2016), « *De la légitimité des normes comptables*. Transcription de la table ronde du 16 octobre 2015 à Paris-Bercy, Ministère des Finances et des comptes publics », *Comptabilités* [En ligne], 8 | 2016, mis en ligne le 01 juillet 2016, consulté le 27 octobre 2016. URL : <http://comptabilites.revues.org/2050>

Jean-Guy Degos (2016), « Les diplômes d'expert-comptable français, 1927-2010 », in Bensadon Didier, Praquin Nicolas et Touchelay Béatrice (éd.), *Dictionnaire historique de comptabilité des entreprises*, Villeneuve d'Ascq, Presses universitaires du Septentrion, p. 327-342.

(2005) « Les années sombres de l'Ordre national des experts comptables : quelques textes oubliés », *L'entreprise, le chiffre et le droit. Itinéraires parallèles, itinéraires croisés*, Bordeaux, CRECCI-IAE de Bordeaux IV, p. 173-193.

(1998), *Histoire de la comptabilité*, Paris, PUF, Que sais-je ?

Christian Hoarau (2016), « Le Conseil national de la comptabilité : Un État dominant 1946-1955 » ; « Le Conseil national de la comptabilité : la montée en puissance des acteurs privés 1996-2006 » ; « Le Conseil national de la comptabilité : entre restriction collégiale et meilleure réactivité (2007) », in Bensadon D., Praquin N. et Touchelay B. (ed.), *Dictionnaire historique de comptabilité des entreprises*, Villeneuve d'Ascq, Presses universitaires du Septentrion, p. 479-482 ; p. 483-485 ; p. 474-478.

(2003), « Place et rôle de la normalisation comptable en France », *Revue Française de Gestion*, 2003/6, n°147, p. 33-47.

(1998), « Un point de vue à propos de « De la réforme 1996-1998 du dispositif français de normalisation comptable » : adaptation ou rupture ? », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, n°1998/2, tome 4, p.29-30.

Pierre Gervais (2012), Crédit et filières marchandes au XVIII^e siècle. *Annales, Histoire, Sciences sociales* 2012/4, 67^e année, pp. 1011-1048.

Samuel Jubé (2011), *Droit social et normalisation comptable*, Paris LGDJ.

Luc Marco, Samuel Sponem, Béatrice Touchelay (2011), *La fabrique des experts comptables. Une histoire de l'INTEC 1931-2011*, Paris, L'Harmattan.

Béatrice Touchelay Cheryl Mc Watters (2017), « La comptabilité et l'expertise à l'origine d'un empire industriel : Marcel Boussac et la contribution extraordinaire sur mes bénéficiaires de guerre (1919-1928) », *Revue du Nord*, vol 98, n°416, p. 629-643.

Béatrice Touchelay (2017), « Comptabilité et fraude fiscale avant la normalisation (1914-1940) », in *Les trames de l'histoire : entreprises, territoires, consommations, institutions. Mélanges en l'honneur de Jean-Claude Daumas* dirigé par Jean-Paul Barrière, Régis Boulat, Alain Chatriot, Pierre Lamard et Jean-Michel Minovez, Besançon, Presses universitaires de Franche Comté, 2017, p. 591-599

(2017), « La naissance du service de vérification comptable en France (1933) ou la confiance déçue ? », in Mathieu Floquet, Pierre Labardin, Yves Le Van dir., *L'histoire comme méthode pour comprendre le management. Mélanges en l'honneur du professeur Marc Nikitin*, Paris, L'Harmattan, p. 247-260.

(2016), « André Brunet (1906-1996), une carrière d'inspecteur des finances consacrée à la comptabilité privée », Dossier Les professeurs du CNAM et la comptabilité, *Cahiers d'histoire du CNAM*, vol. 6, 2016/second semestre, p.35-55.

(2016), « Private accounting, statistics and national accounting in France: a unique relationship (1920-1960s) », in Isabelle Bruno, Florence Jany-Catrice, Béatrice Touchelay (éd.), *The Social Sciences of Quantification, From Politics of Large Numbers to Target-Driven Policies*, Springer.

(2016), « La main invisible du patronat français sur la normalisation des comptabilités privées (1943-1969) », in Danièle Fraboulet, Michel Margairaz, Pierre Vernus (dir.), *Réguler l'économie. L'apport des organisations patronales*, Rennes, PUR, p. 255-263.

(2013), « Entretien avec Édouard Salustro, Paris, 17 février 2012 », *Comptabilités* [En ligne], 5 | 2013, mis en ligne le 19 février 2014, URL : <http://comptabilites.revues.org/1335>

(2013), « Du métier à la profession d'expert-comptable et de comptable agréé », *Comptabilités* [En ligne], 5 | 2013, mis en ligne le 18 février 2014, URL : <http://comptabilites.revues.org/1341>

(2012), « L'inspection des Finances et le développement de la normalisation comptable en France de 1916 à 1965 : André Brunet (1902-1986). Acteur majeur de la diffusion des pratiques comptables normalisées entre 1943 et 1965 », In Cardoni F., Carré de Malberg N., Margairaz (dir.) (2012), *Dictionnaire historique des inspecteurs des Finances 1801-2009*, Paris, CHEFF, p. 269-274.

(2011), *L'État et l'entreprise. Une histoire de la normalisation comptable et fiscale à la française*, Rennes, PUR.

(2008), « La normalisation comptable en France. Un mariage de raison pendant l'Occupation », *Revue Française de Gestion*, volume 34, numéros 188-189, novembre décembre, p. 383-401.

(2006), « Bribe du discours fondateur sur les origines de l'Ordre des experts comptables et des comptables agréés français, ou comment masquer son âge ? », *Entreprises et Histoire*, n° 42, avril 2006, p. 64-83.

(2005) « A l'origine du Plan comptable français des années 1930 aux années 1960, la volonté de contrôle d'un état dirigiste ? », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, juillet, p. 61-88.

Jacques Richard (2000), « Plans comptables », in Bernard Colasse (dir.), *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Paris, Economica, p. 943-959.

(1992), « De l'histoire du plan comptable français et de sa réforme éventuelle », in José Allouche et Robert Le Duff (ed.), *Annales du management*, Paris, Economica, vol. 2, p. 69-82.

Annexes

Annexe1. Chambre syndicale nationale des fabricants de produits pharmaceutiques

CAEF B 55 252 Fabricants de produits pharmaceutiques. Statistiques

Paris, le 24 mai 1965

Nombre total de fabricants 564. En 1964, 500 laboratoires totalisent 40 000 salariés

Répartition par chiffre d'affaire d'après une enquête portant sur 498 entreprises

Chiffre d'affaire en millions de francs	Nombre de laboratoires	%
CA inférieur à 1	221	44,37
De 1 à 2	61	12,25
De 2 à 5	78	15,66
De 5 à 10	48	9,64
De 10 à 20	40	8,03
De 20 à 30	20	4,03
De 30 à 50	14	2,81
De 50 à 100	12	2,41
Supérieur a 100	4	0,80

Salariés et employés d'après une enquête portant sur 500 entreprises

- de 10	157	31.4
De 10 à 50	178	35.6
De 50 à 100	65	12.6
De 100 à 200	44	8.8
De 200 à 300	26	5.2
De 300 à 400	8	1.6
De 400 à 500	6	1.2
De 500 à 600	4	0.8
de 600 à 700	4	0.8
De 700 à 1000	6	1.2

Plus de 1000	4	0.8
--------------	---	-----

Annexe2. Chantiri Touchelay Communication Francfort 2014 (joint)

World Business History Conference 2014 State of the art in World Business History a first review

16 -17 March 2014

Frankfurt/Main, Germany

Accounting normalization in France since the First World War and in Great-Britain during the 1970-1980 s, a first step to a comparative analysis

Actors and limits of the institutionalization of the accounting normalization in France and in Great Britain, crossed approach

Beatrice Touchelay

Rouba Chantiri-Chaudemanche

The actors, the modalities and the stages of the accountings normalization in France and in Great Britain are different. Even the meaning of normalization is different. In France the first step to normalization is the definition of a general Chart of accounts (PCG), and then the second step is the broadcasting of that PCG. That broadcasting is spontaneous. It becomes compulsory after a long process setting different actors: companies, profession of the accountants, representatives of the fiscal administration, those of the banking circles, etc. The definition of a PCG is strongly impulse by the State and it is imperative after the defeat, under Vichy during the Occupation between 1940 and 1944. That PCG is not compulsory before 1959, except for some enterprises and societies which benefit from fiscal advantages either which use the public savings. Its generalization to all the companies does not succeed before 1970s. Can we think that in England the strength of the profession of the accountants, envied in France, is enough to guarantee the harmonization of the private accounting and so allows the central State to limits its interventions? The purpose of our research project financed by the

¹ *Autorité des normes comptables* (ANC) and the aim of that communication are to try to begin to answer to that question. We want to precise characteristics of those two models, the English and the French, and to analyze their functioning and their effect, as long about the organization of the economy or the company, that on the respective performances of these two countries in term of economic growth and political and social dialogue. The question arises with all the more acuteness as this originality dissolves in the IASB today, the French model doubtless more has to loose in this standardization because it distinguishes itself more from the international frame. But how to explain that it does not find best defenses to press on the decisions which condemn it widely? To what extent their histories, the diversity of its stakeholders contribute them to its fragility? We have to try to answer to that question by a comparison between French and English models.

The role of the profession of the accountants, that of the representatives of the employers, that of the businessmen and also that of the opinion in general, which shows itself through the press in front of the will of the State to harmonize the private accountings are going to be questioned in two different national configurations, in France and in Great Britain. Indeed, if the State impulse which shows itself through institutions to define the PCG, then to adapt it to the needs for companies and for the State adorned dominant in France its methods remain to specify. The set of the French actors is to be compared with those of the normalization in Great Britain.

What are the components of this impulse? Is the respective role of taxes, of different ministries? How do the institutions of accounting regulation get organized and to what extent they let express themselves differences? Can we say that the PCG and its adaptations result from a consensus? What are the arguments of the different protagonists?

So many questions in which we thus try to answer by going back to the origins of the normalization in France and by beginning more late, in the 1970s for Great Britain, moment when the process is at the same stage in both nations. To know to what extent the English and French accounting normalization was able to play a driving role in the *Trente Glorieuse* and to wonder about its possible contribution to the slowing down of growth, the in the crises of the end of the XXth century and finally on its relations with the liberal bend of the last thirty years in another objective of our subject.

It is a question of knowing in which title (experts, representatives, consultants) the actors intervene and there to reconstitute a sequence of formation of the expertise of the accountants. State regulation or self regulation, two models?

The French case: the central role of the State

Before 1940:

The definition of the accounting profession is very slow in France. Political, economic and social elites are not interested by accountancy. Most of them are indifferent, even hostile to the development of the private accounting. The place of formation of these elite (faculties of Law and *Ecole libre de sciences politiques* for exemple) are not opened to the accounting teaching. The will to defend the secret of business is very strong.

Chartered accountant s certificate introduced in 1927 gets ready for the National Conservatory of Arts and Crafts (CNAM in Paris), which is an institution dedicated to the continuing education and rather directed to the technical education. In France during the interwar period the expertise is not always pressed on the rational calculation but frequently based on the intuition.

The financial scandals, the needs for accounting information of banks then for taxes favor the propaganda of the accountants who wish to organize their profession but the legislation does not support this movement. The late regulations of the *commissaires aux comptes* in 1935 testify of this lack of support: no chartered accountants diploma is required to become statutory auditor.

The break of the Occupation and the birth of a chartered accountancy

The accounting profession and the PCG are imperative at the same moment, thanks to an exceptional situation. Indeed, the defeat, the armistice and the putting places of a new political

organization in Vichy bring to the foreground new expertise. It is then a question of meeting the needs of information on the activity of companies to react to the shortage, organize the distribution and make a commitment in the economic collaboration with the Reich. The needs for the treasury are secondary here; built the initial impulse of the administrative Committee of the Chart of accounts which defines the French accounting foreground comes from the State control over offices of Direct Taxes. The origin is thus good the will of control of the activities of companies. The definition of the order of the chartered accountants and the PCG are introduced at the same time. It establishes a complement essential to the broadcasting of the Chart of accounts even if it is left optional.

Between the *Libération* and on 1970, hesitations of the State Between the *Libération* and on 1959 the normalizing legacy of Vichy is adapted to the context become again democratic. The need for a strong symbolism to assert its legitimacy and lead to forget its Vichystes origins appear in the choice of the symbol of the Order : the balance for the balance of the accounts and the equity and the sun which shines and guides the road, and a currency : « Science consciousness independence »

The executive positions of the Order become elective and the weight of the State on the profession is reduced. Let us note however that the State protects a right to inspect the profession and the evolution of the Chart of accounts: government Commissioner endowed with powers not insignificant (fees or promotions for example) is attached to the Upper Council of the Order; the composition, of the National Council of the accounting asked to adapt the PCG to the economic needs, reserves a wide place to the representatives of the ministerial directions, finally the State maintains control over the training and the diplomas.

The accounting normalization under the control of the State in France

Paradoxally, while in France the Reconstruction comes along with large-scale structural reforms which mark the assertion of the State as economic and social actor and while the politics of frame of the economic activity confirms during the Fourth Republic (nationalizations, planning, National accounting, etc), it is necessary to wait for 1959 so that an article of the law of finance envisages the generalization of the Chart of account. How can we explain this contradiction ? A first factor holds the disappearance of the profession of the French chartered accountants which is obvious till the end of 1950s. It holds the small number of chartered accountants and the average level of qualification in accounting.

The profession answers with difficulties the scale of the needs for companies confronted with the inflation and with complexity of taxes. 1950s are the period of the *Comptables ambulants* who cross the country and hold the accounting of craftsmen and storekeepers behind their small vans. They are also the one accountant s generations for which the accounting is a real factor of upward social mobility. Little sure of herself even, the profession plays only a role erased in the definition of the PCG and opposes even any shape of certification of balance sheets.

A second factor is « structural ». The Chart of accounts remains optional because companies, especially small sized and medium sized, would doubtless have a hard job if it was necessary to them to apply it. The weakness of the formation of the managers and the business executives, the crumbling of the activities and the insufficiency of the number of the accountants slow down the normalization.

The third factor is the one of the absence of sufficient political will to oppose the traditional

positions of the employers which is little favorable to the normalization. Labor unions are not very interested in these debates. The leading players, the Stet, the employers and the accountants are inclined in favor of to let make till the end of 1950s.

Balance : a long process of normalization

The change of Republic is convenient to the obligation. The budgetary constraints and the strong growth of the economic activity as the labor-union calm explain the decision of 1959. This decision entrusts to the different employers organizations of business sectors the care of adapting the last PCG (1957) to capacities and to needs of the profession. The small affairs and the storekeepers are very slow to adapt their practices; they take more than ten years. The employer represented by the CNPF (*Conseil National du Patronat Français*) is divided. A part signs its attachment in let make (the liberal charter of 1963) and another one accepts more the supervision of the State (industrial inventory of 1963 attempt of incomes policy). It does not rebel when the decree of 1965 obliges to follow the prescriptions of the PCG of 1957 to declare their profits. The accounting profession gets involved in the debates through the *Comité de Diligence Comptable* organized by Robert Mazars who testifies of a real change of generation. The profession tries to take its fate in hand and the tensions with government Commissioner are more and more lively.

At the end of 1960s, the normalization was imperative. A new period is opened which is the one of the cooperation of the employers, the accountants and of the State. Years 1970-1980 open another period, are they announcing the end of the French model and the generalization of the Anglo-Saxon model?

The British case : self regulation by the accounting profession

It would seem that the history of accounting standard-setting in Great Britain begins only in 1970 with the creation by the institutes of chartered accountants of a committee in charge of developing accounting standards, the Accounting Standards Steering Committee (ASSC), renamed Accounting Standards Committee (ASC) in 1975. There was, strictly speaking, no accounting standard-setting organization before 1970.

Before 1970

Accounting regulations are included, since 1844, in the company law, the Companies Act. The Companies Act has been revised at several occasions since 1844. A notable revision occurred in 1947. The main new requirements are numerous additional information, the specification of the content of the audit report as well as the replacement of the notion of true and correct by that of true and fair view.

Although the Companies Act has been revised since then, the main accounting requirements in force in 1970 were already included in the consolidated Companies Act of 1948, which replaced all existing acts. The accounting requirements defined in the law remained however very general, as is traditionally the case in a country of common law. The law specifies the minimal information to be communicated and contains few rules regarding measurement and presentation. For instance, no precise formats for balance sheet and profit and loss accounts were defined nor detailed measurement rules were specified. The law expressed a general obligation, that the annual accounts give a true and fair view of reality. This true and fair view was then considered as an overriding principle in case of contradiction with other legal requirements. It has been presented as a meta-principle, orienting the establishment of

accounting information. In this context, the professional judgment was considered as a fundamental feature of the process. The accountant and, more specifically the auditor, have to exercise their judgment and appreciate, according to the circumstances, if the accounts reflect faithfully reality.

The system thus rested on very general rules contained in the law and on the professional judgment of the accountant. There were no so to speak accounting standards within a body appointed for that purpose. The Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) issued since the 1940s recommendations, as good accounting practice, on certain litigious issues. These recommendations, intended at the institute s members, were not compulsory. Other institutes, like the Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS) did not consider necessary to develop guidelines, leaning on a tradition that gives primacy to the professional judgment of the auditor.

This situation was going to be questioned, at the end of 1960s. Indeed, the development of mergers and acquisitions gave rise to several scandals (AEI-GEC, Pergamon-Leasco) bringing to light the effects of flexible regulations : numerous options, a level of income that varies according to the principles applied and accounts that mislead the user of accounts instead of depicting fairly reality.

Considerable criticism developed towards accounting practices, towards the current regulatory system and towards the accounting profession. The press echoed these criticisms. The climax was reached when Professor Edward Stamp asked, in the columns of *The Times*, for change and reform and was answered by the president of the ICAEW at that time, Sir Ronald Leach, defending the status quo.

The growing criticism and calling into question within the profession led the ICAEW to react by publishing in 1969 a statement of intention, followed by the creation in 1970 of the Accounting Standards Steering Committee (ASSC) in charge of developing accounting standards.

The Scottish and Irish Institutes (*Institute of Chartered Accountants of Scotland* (ICAS) and *Institute of Chartered Accountants of Ireland* (ICAI)), joined the ICAEW to this initiative, followed by the *Chartered Association of Certified Accountants* (CACA) and the *Chartered Institute of Management Accountants* (CIMA) in 1971 and by the *Chartered Institute of Public Finance and Accountancy* (CIPFA) in 1976.

Therefore, the ASC was "sponsored" by six professional institutes that formed the *Consultative Committee of Accounting Bodies* (C.C.A.B.).

Accounting standard-setting under the aegis of the ASC (1970-1990) The ASC was set up with a mission to develop accounting standards to be submitted to the professional institutes that form the Consultative Committee of Accounting Bodies (CCAB). The responsibility for publishing the standards rested on the CCAB. The standards were called Standard Statement of Accounting Practice (SSAP). 25 SSAP were adopted between 1970 an 1990.

The standards adopted were compulsory only for the members of the institutes but the action of these members allowed to ensure a wide application. The ASC was a committee formed by about twenty part-time, voluntary members, coming, at the beginning from the professional institutes. With the passing of time and following recommendations formulated by working groups established to suggest improvement of the system, the membership was widened to

include a few non accountant members. Besides, observers representing public authorities attended the meetings of the ASC.

Following are some features of the process of setting standards within the ASC. Projects were prepared within working groups, associating members of the ASC, members of accounting institutes as well as people, not belonging to the accounting profession but skilled on the considered problem. The working group delivered its conclusions to the ASC. The ASC sometimes asked for additional work. After an iterative process, the ASC adopted a standard. The standard was then submitted to the CCAB for approval. In fact, a standard was to be approved by each of the six institutes forming the CCAB. Numerous deadlocks resulted from what could be considered as a right of veto, one of the organizations refusing to accept a draft endorsed by the others.

The ASC had few resources available, either financial or human. In particular, the secretariat and the technical team included only a small number of people, partly on a part-time basis. The offices of the ASC were hosted in the premises of the ICAEW. In that sense, accounting standard-setting was handled by the accounting profession. However, some studies have shown that contacts were established between the accounting profession and public authorities and that the latter followed indirectly the setting of accounting standards.

The debate over inflation accounting offered an opportunity for the State to play an explicit role. The ASC published an exposure-draft of the subject in 1973. Shortly after, the government decided to set up, independently from the ASC and by-passing the accounting profession, a committee in charge of making proposals on this issue (Inflation Accounting Committee, named Sandilands Committee after its chairman). The Sandilands Committee published a report in 1975 recommending the implementation of replacement cost accounting for all companies. The accounting profession reluctantly agreed the proposals and the ASC was in charge of translating replacement cost into a standard. The process was long and tortuous. The standard Current cost accounting (SSAP 16) was published finally in 1980, not without some compromises. Widely applied at first, it was gradually abandoned without any sanction. In 1988, the CCAB removed this standard. For Robson (1994), this episode is an illustration of the State acting at a distance .

The second decade of the ASC s life was progressively dominated by questions about its role and authority. The main criticisms were directed towards the length of the process, the poor resources of the ASC, the dependence upon the accounting profession, inconsistencies between standards, the authority and the implementation of standards

Although some working groups were formed to make proposals for improving the system and its organization, the improvements introduced did not cut short the virulent criticisms. To counter the increasing criticisms at the end of the 1980, a committee was formed with the mission of making proposals regarding the form and the authority of standards as well as the institutional structure, the role of public authorities and the role of law. The Dearing committee, as it was named after its chairman, drove many consultations with various interested parties before formulating proposals which led to a thorough reform of the system. Although the reform is comes outside our period of study, it is worth describing its main features in that enables to illustrate a profound change in the role of the State.

Reforming the standard-setting institutions in 1990

Ronald Dearing, who became after Lord Dearing, was the chairman of the committee in

charge of formulating proposals for the organization of standard-setting in Great Britain. It is worth detailing some features of Ronald Dearing's professional background. Former senior civil servant of the Department of Trade and Industry, Ronald Dearing (1930- 2009) is used to crisis situations. Before chairing the committee in charge of formulating recommendations regarding accounting standard-setting, he was chairman and chief executive of the British Post Office (1981-1987) while the company went through a difficult period. He also chaired, in the early 1990s, a committee in charge of formulating proposals regarding the higher education and advised the government in this field.

As far as accounting standard-setting is concerned, the proposals formulated by the Dearing committee were nearly all adopted. One of the main features was keeping accounting standard-setting in the realm of the private sector but supported not only by the accounting profession but by the whole accounting and financial community. The institutions that were set are very similar to the American standard-setting institutions in place since 1973. Although in the private sector, some elements reinforce the role of the State and of the law. According to the Dearing Report, the role of government should be that of « facilitator ». A number of measures were introduced in the Companies Act in order to reinforce the authority of accounting standards; for instance, the recognition, in the law, of accounting standards provided, for the first time, a legal recognition to standards. Besides, the government provided a substantial financial contribution: the Department of Trade and Industry contributed to one third of the budget, equally to the participation of the accounting profession (through the CCAB) and to that of the financial and banking community (through mainly the Stock Exchange).

Conclusion

Three stages emerge from the previous analysis : A stage of no institutional standard-setting (before 1970): accounting regulation is oriented by very few prescriptions in the law and the importance of professional judgment in relation with the true and fair view; A stage of standard-setting organized by the accounting profession (1970-1990): standard- setting is in the hand of the accounting institutes (financing, membership). The involvement of the State and the authority of law begin only to be formalized after 1990.

Therefore, for a long time, accounting regulation was in the hands of the profession, being considered as self-regulation. Accounting institutes and the accounting profession includes accountants in firms as well as accountants working for companies or in the public sector. The British case is a typical example of the Anglo-Saxon tradition of accounting standard- setting where accounting matters are entrusted to the accounting profession. Because they deal, on a daily basis, with accounting issues, accountants, either in firms, in companies or in universities, are the best suited to the task of developing standards and of tackling the increasing complexity of the problems to be handled.

The role of the State in organizing the setting of accounting rules is therefore reduced in Great Britain. However, from the years 1980-1990, increasing awareness of the political dimension of accounting standards and their impact on the distribution of wealth forced mentalities to change and to consider accounting standards as a matter of public policy where the State has a role to play as a facilitator .

Comparison with France, and also with Germany, have to be develop to definite the future of accounting.

Bibliographie

Leach R., Stamp E. (coord) (1981), *British accounting Standards: the first ten years*, Woodhead-Faulkner.

McBarnet D., Whelan C.J. (1992), « Regulating accounting: limits in the law » in *Accounting and the law*, coord. by M. Bromwich et A. Hopwood, Prentice Hall/ICAEW, pp. 99-111.

Patient M. (1992), « The relationship between accounting and the law from the professional accountant's perspective » in *Accounting and the law*, coord. by M. Bromwich et A. Hopwood, Prentice Hall/ICAEW, pp. 15-29.

Pong C. and Whittington G. (1996), « The withdrawal of current cost accounting in the United Kingdom: a study of the Accounting Standards Committee », *Abacus*, vol. 32, n° 1, pp. 30-53.

Robson K. (1994), « Inflation accounting and action at a distance: the Sandilands episode », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 19, n° 1, pp. 45-82.

Touchelay B., *L'Etat et l'entreprise. Une histoire de la normalisation comptable et fiscale à la française*, Rennes, PUR, 2011

Table des matières

Glossaire	3
1/ Avant-propos.....	4
1 / Historique de la convention	10
1.1 Le projet.....	11
1.2 Réalisations	20
2 / L'efficacité des normes comptables, une mise en perspective historique	26
2.1 Avant la norme : qu'est-ce qu'un cadre comptable efficace (XIX^e siècle-1940)?.....	29
2.2 L'impulsion décisive du prescripteur et du garant étatique (1940-1962)	36
2.3 Les deux vitesses de la normalisation: « vingt décisives » en vase clos (1962-1981) ...	44
2.4 Les deux vitesses de la normalisation : inflexion européenne et retrait du CNC, des abandons de souveraineté (1957-1982)?	51
3/ Principales conclusions et perspectives	57
<i>1) Les apports de l'histoire</i>	<i>57</i>
<i>2) Une évolution des critères d'efficacité et de légitimité : d'une légitimité à l'autre.....</i>	<i>58</i>
<i>3) De la légitimité des normes internationales</i>	<i>60</i>
<i>4) Des apports de la recherche.....</i>	<i>61</i>
<i>5) Quelques points de conclusion.....</i>	<i>62</i>
Annexes	69