LA REGULATION COMPTABLE EUROPEENNE : DE L'ARTICULATION DE L'EXPERTISE ET DU POLITIQUE

L. Klee, Isabelle Chambost

▶ **To cite this version:**

L. Klee, Isabelle Chambost. LA REGULATION COMPTABLE EUROPEENNE : DE L'ARTICULATION DE L'EXPERTISE ET DU POLITIQUE. La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, May 2009, Strasbourg, France. pp.CD ROM. halshs-00459756

HAL Id: halshs-00459756
https://shs.hal.science/halshs-00459756

Submitted on 25 Feb 2010

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

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

LA REGULATION COMPTABLE EUROPEENNE : DE L'ARTICULATION DE L'EXPERTISE ET DU POLITIQUE

L. Klee (Cnam, chaire CFA)
Cnam – GREG – CRC
40 rue des Jeuneurs,
75002 Paris
louis.klee@cnam.fr

I. Chambost (Cnam, chaire CFA)
Cnam – GREG – CRC
40 rue des Jeuneurs,
75002 Paris
isabelle.chambost@cnam.fr

Résumé

La régulation comptable repose sur le socle bicéphale d'une légitimité tant technique que politique. La nécessaire alliance de ces deux piliers se concrétise, selon les pays et les périodes, par la présence de certaines catégories d'acteurs, représentatifs des deux types de légitimité ainsi que par la mise en œuvre de divers processus. Cette communication propose d'approfondir cette question sous l'angle de l'articulation de l'expertise et du politique, telle que conceptualisée par Habermas, en la situant au niveau supranational de l'Union européenne. La régulation comptable européenne est ainsi étudiée au regard de la particularité de son « champ politique » d'insertion, en mettant l'accent sur une analyse des institutions, des acteurs privés et publics en présence et de leur interrelations.

Mots clés : Régulation comptable européenne - Expertise – Champ politique – Légitimité

Abstracts

The accountant regulation relies on the bicephalous base of both political and technical legitimacy. The required alliance of these two pillars takes shape, according to countries and periods, into the existence of some actors which represent these two kinds of legitimacy and the implementation of some process. This paper aims to deepen this question under the way of linking expertise and politics, as thought by Habermas, by placing it at the supranational level of the European Union.

The European accountant regulation is studied through the look of the distinctive feature of its "political field" of insertion by pointing out analysis of both E.U institution's, public and private actors and their interactions.

Keywords : European Accountant Regulation – Expertise – Political Field - Legitimacy

Introduction

Le 13 octobre 2008, l'IASB adopte l'amendement aux normes IAS 39 (Comptabilisation et évaluation des instruments financiers) et IFRS 7 (Présentation des instruments financiers, informations à fournir), sur la présentation des instruments financiers, et donne la possibilité de reclasser des instruments financiers en cas de marchés devenus illiquides. Cet amendement est entériné le 15 octobre 2008 par la Commission européenne. Cette quasi-simultanéité est-elle le signe d'un processus parfaitement coordonné entre l'Union européenne et l'organisme de droit privé ou révèle-t-elle l'assentiment tardif de l'IASB à des injonctions ou réticences européennes trop longtemps ignorées ?

Si la privatisation de la régulation comptable européenne a été fortement dénoncée (Colasse, 2005 ; Capron et Chiapello, 2005 ; Chiapello et Medjad, 2007), l'existence d'un dispositif d'agrément des normes internationales au sein de l'Union interroge sur les modalités de sa réalisation et le mode de son fonctionnement au regard d'un champ plus vaste de questionnements sur ses objectifs et son utilité.

Les systèmes de régulation comptables sont fonction des spécificités nationales des systèmes juridiques, économiques et sociaux ainsi que des compétences développées en la matière par les professionnels de la comptabilité (Colasse, 2005 ; Nobes et Parker, 2008). Si au niveau national, les systèmes présentent une certaine diversité, ils essayent de répondre, par leur mode de fonctionnement, aux contraintes posées par la recherche d'une légitimité technique et d'une légitimité politique. Cette distinction, outre le mérite de la clarté, permet de poser un « principe de séparation » de ces deux catégories de légitimité, selon lequel chaque partie doit exercer pleinement son rôle mais sans s'arroger celui de l'autre.

Au plan national, cet exercice est délicat, en raison d'une part de la diversité des rôles et de la place de la puissance publique mais également des évolutions opérées ces dernières années dans des pays où traditionnellement la puissance publique ordonnait la vie économique. Il conduit ainsi à poser la question de la place de l'expertise vis-à-vis du politique. Au niveau international, cette difficulté d'articulation est accentuée par le fait que les « arrangements » entre acteurs privés et publics s'insèrent dans des dispositifs politiques nécessairement « polycentriques » (Frankel et Hojberg, 2007). Des brouillages de frontières peuvent alors d'autant plus apparaître entre les deux catégories de légitimité, technique et politique, et

conduire à s'interroger sur les conditions de leur application effective (Chiapello et Medjad, 2007 ; Delmas-Marty, 2004).

Cette communication a pour objectif d'analyser, au travers de ces différents prismes, la régulation comptable européenne et plus particulièrement le mécanisme d'agrément des normes comptables internationales par les instances politiques de la communauté européenne.

Elle s'inspire des recherches réalisées en sciences politiques sur la question de l'évolution de la place de la puissance publique en référence à l'émergence du concept de « gouvernance », ainsi que sur les modèles d'articulation de l'expertise et du politique. La régulation comptable européenne sera ainsi analysée dans une optique institutionnelle à l'aune du concept de « champ politique» défini par Frankel et Hojberg (2007, p.8) comme des « systèmes de relations structurés par des rapports de force entre des acteurs politiques et des institutions[1] », en référence aux travaux de Bourdieu. La régulation comptable européenne sera donc analysée au travers de la formulation des objectifs politiques, des organisations et de la division institutionnalisée du travail, ainsi que des modes d'interactions. En son sein l'articulation entre l'expertise, représenté par l'IASB, et le politique, correspondant aux instances de la Communauté, sera étudiée à l'aune du cadre d'analyse issu des diverses déclinaisons en sciences politiques de la classification d'Habermas (1973).

Dans une première partie, qui pose le décor, nous analyserons la question de l'articulation des légitimités technique et politique, au regard de la régulation comptable. Un premier positionnement, sur un plan national, permettra d'approfondir la question de la légitimité technique, analysée à partir de la question de l'expertise, et de son articulation théorique à la puissance publique, compte tenu de l'évolution de celle-ci. Les régulations comptables seront étudiées selon la typologie des modèles « décisionniste », « technocratique » ou « pragmatique » (Habermas, 1973). Un second positionnement, sur un plan communautaire, permettra d'analyser la question de la légitimité politique au sein de l'Union européenne, en étudiant plus particulièrement le positionnement politique de la Commission européenne au regard du Conseil et du Parlement, et son recours à l'expertise via le processus de comitologie.

[1] « A policy field can be viewed as a system of relations between political actors and institutions that struggle over something, which is common to them »

Dans une seconde partie nous étudierons l'insertion de la régulation comptable européenne dans le champ politique de la « comitologie ». Nous analyserons, de manière interprétative, les évolutions du processus d'agrément des normes internationales par l'Union européenne au travers des points d'achoppement qu'ont constitués les normes et interprétations IAS 32 et 39 relatives aux instruments financiers, IFRIC 3 sur les « droits d'émission », et IFRS 8 sur les « secteurs opérationnels ».

1. L'élaboration de normes comptables et leur mise en oeuvre : de l'articulation d'une légitimité technique et d'une légitimité politique

L'analyse des soubassements de ces deux types de légitimité, inhérents à la régulation comptable, ne peut s'opérer que dans le cadre de leur interaction. Afin de faciliter l'analyse de ces deux composantes en mutuelle évolution, il est procédé à une décomposition en deux temps. Un premier temps est centré sur l'analyse de la légitimité technique et de ses rapports au politique en considérant une légitimité politique sous tendue, au niveau national, par la puissance publique. Un second temps est consacré à l'analyse de la légitimité politique dans le cadre supranational européen.

1.1 De l'exercice de la légitimité technique au plan national

La régulation comptable et plus particulièrement l'élaboration des normes comptables et leur mise en application, qu'elle soit d'origine « étatique », « professionnelle » ou « indépendante », repose sur le socle bicéphale d'une légitimité tant technique que politique (Colasse, 2005). L'évolution des politiques publiques et la montée du recours à l'expert par le politique conduit à s'interroger sur les diverses formes d'interaction à l'œuvre en reprenant la classification établie par Habermas (1973) et en la déclinant à la régulation comptable.

1.1.1 La montée en puissance de l'expertise dans les politiques publiques

La nécessaire alliance de ces deux piliers se concrétise par la présence de certaines catégories d'acteurs ainsi que par la mise en œuvre de certains processus. Selon les pays, et les périodes considérées, les configurations d'élaboration des normes ont articulé et articulent des porteurs de légitimité politique, à savoir des représentants des différentes parties prenantes et de la puissance publique, et des porteurs de légitimité technique, à savoir des représentants des professions comptables, libéraux ou salariés d'entreprise, des universitaires…

La légitimité technique suppose la détention d'un savoir spécialisé, fondé sur des compétences et des catégories de jugement spécifiques, mais elle repose surtout sur la mise de ce savoir en situation d'expertise (CRESAL, 1985). Cette dernière résulte d'une construction sociale et politique, permettant à certains détenteurs de connaissances d'être distingués et sollicités. « La résistible ascension de l'IASB » en est une parfaite illustration (Colasse, 2004). La mise en situation d'expertise positionne également l'expert à mi-chemin entre un espace de connaissances et un espace décisionnel de pouvoir.

Se pose alors la question de l'ancrage social des acteurs porteurs de la légitimité technique et de leur « désintéressement » ou indépendance et, ce, de manière d'autant plus aiguë qu'appartenant à une profession ces acteurs représentent également des parties prenantes (Colasse, 2005 ; Abbott, 1988). Mais cette question se situe aussi dans le cadre d'un questionnement plus large sur l'interaction entre les acteurs porteurs d'une légitimité technique et ceux porteurs de la légitimité politique.

La légitimité politique est généralement associée à la présence de la puissance publique, selon des modalités qui peuvent cependant diverger. Défenseur de l'intérêt général, dans une conception continentale, qui lui confère un rôle de transcendance, la puissance publique devient, dans une conception anglo-saxonne, plutôt représentative des différentes parties prenantes[2]. Une partie de la légitimité politique peut alors être déléguée et considérée comme assurée par la mise en place d'un « due process[3] ». Celui-ci permet, en théorie, aux différentes parties prenantes d'émettre des demandes ou des recommandations sur des projets de normes, qui seront (ou non) inscrits à l'agenda selon une procédure de vote au sein de l'instance décisionnelle d'élaboration des normes. Par la suite, lors de l'examen du projet, le processus intègre une phase explicitement dédiée au recueil des avis des parties prenantes et à leur prise en compte dans le processus.

Dans l'état des lieux analysé par Nobes (1983) au début des années quatre-vingt, les degrés et les formes d'intervention de l'État dans la régulation comptable présentent ainsi de profondes disparités. Fortement présent lors de l'élaboration des normes comptables et de leur mise en

[2] qui renvoie également à la différence d'approche entre l'économie publique et l'économie politique (Lévêque, 2004)
[3] www.fasb.org/facts/decision_process.shtml

application dans des pays comme la France ou l'Allemagne, l'État se fait plus discret dans les pays anglo-saxons. Même s'il convient de se garder d'une mise en parallèle, quelque peu sommaire, entre l'intervention de l'État dans la régulation comptable et son intervention dans l'économie en général, les évolutions récentes relatives à la place de l'État dans les principaux pays continentaux et à ses modes d'intervention conduisent, toutefois, à s'interroger sur le maintien de telles disparités (Zimmermann et alii, 2008).

Le « retrait » de l'État se traduit dans la modification des politiques publiques mises en œuvre et des territoires d'action. Le passage de politiques redistributives, et fondées sur des interventions directes, à des politiques incitatives mettant en œuvre des interventions plus indirectes, introduit dans le champ de la politique publique des acteurs non étatiques. Par ailleurs, l'élargissement des échelles d'action spatiale, vers un niveau international, notamment européen, mais également vers un niveau local, par la mise en œuvre de processus de décentralisation, allonge et complexifie les processus décisionnels (Braud, 2008 ; Lascoumes et Galès, 2004). Le déplacement en sciences politiques de la notion de gouvernement à la notion de « gouvernance » témoigne[4] ainsi de la profonde modification des représentations de l'action publique (Cadiou, 2006).

Défini en opposition au fonctionnement centralisé et pyramidal d'un État, « cet agencement souple de plusieurs niveaux de pouvoirs met l'accent sur la pluralité des méthodes d'intégration et d'interpénétration de sphères publiques et privées, infra nationales et supra nationales » (Magnette, 2006 p.71 ; Delmas-Marty, 2004). Cette « gouvernance à niveaux multiples » conduit, selon Braud (2008),[5] à deux idéal-types, l'un caractérisé par la prééminence d'instances décisionnelles à caractère territorial, l'autre par une logique éminemment fonctionnelle. Cette dernière résulte d'arrangements associant acteurs privés et publics, tendus vers le même objectif d'efficacité pratique et de rationalité. Un niveau élevé de technicité se conjugue à une relative confidentialité des processus de décision, qui conduit alors à soulever la question de leur légitimité politique au sens démocratique du terme.

L'évolution des représentations de l'action politique, essentiellement centrée sur une recherche d'outils d'aide à la décision, constitue l'une des principales explications de la montée de l'expertise (Dumoulin, 2005 ; Cadiou, 2006). Sa pratique présente néanmoins une certaine diversité comme en témoigne la comparaison réalisée par Cadiou (2006) du cas de la France, où l'administration a longtemps « absorbé l'expertise » avant de s'ouvrir vers des

[4] A la différence de la situation anglo-saxonne (Braud, 2008)

[5] Reprenant les travaux de Hooghe et Marks : L. Hooghe (ed), *Cohesion policy et European Integration. Building Multilevel governance,* Oxford, Clarendon Press, 1996.

spécialistes extérieurs, avec le cas des États-Unis, où l'expertise développée au sein de « *think tank*s » constitue une ressource à la disposition des différentes forces en compétition pour l'exercice du pouvoir, et celui de l'Union européenne, où l'expertise est utilisée comme « régulateur de l'espace public » et devient une clé d'accès aux arènes des débats politiques. L'usage de l'expertise est ainsi intrinsèquement lié aux formes d'exercice et de légitimation du pouvoir en jeu.

1.1.2 Les modes d'interactions entre l'expertise et le politique

Ces modes d'interaction ont fait l'objet d'une célèbre typologie, développée par Habermas (1973[6]) en réponse aux critiques émises, dans les années soixante, notamment par Marcuse, vis à vis de la science comme source d'instrumentalisation de l'humain et essence de la société capitaliste moderne. Soulevant la question de la manière dont le savoir de l'expert peut être intégré dans un processus démocratique, Habermas distingue pour y répondre trois modèles de prise de décision : le « modèle décisionniste », en référence aux travaux de Weber[7] dont il propose son interprétation (p.100 et p.104), le « modèle technocratique » (p.102) et le « modèle pragmatique » (p. 106).

Dans « le modèle décisionniste », le politique fait appel à l'expert dans une logique informationnelle de réduction d'incertitude afin d'obtenir un avis, dont il tiendra ou non compte, ou, plus largement, des options possibles. L'expert est ainsi « mandaté » (Castel, 1985) et demeure subordonné au pouvoir du politique. Comme le précise Théry (2005, p.313) dans sa définition de « l'expertise de service », « la mission requise de l'expert relève d'un autre univers, posé comme séparé, celui des savoirs, dont l'application demandée est l'usage de la mesure dans l'établissement d'un diagnostic technique ». En matière de régulation comptable, une illustration peut être trouvée dans le modèle allemand tel qu'il a fonctionné jusqu'en 1998, avec une complète maîtrise de la règle par la puissance publique selon le processus législatif classique. On pourrait également s'aventurer à positionner le modèle français du Conseil National de la Comptabilité, dans sa version initiale, au regard de cet idéal type, en raison de sa forte orientation vers la satisfaction d'objectifs étatiques, en matière de fiscalité et de comptabilité nationale (Colasse et Standish, 1998)[8].

[6] La version originale date de 1968
[7] Weber M. (1958), Gesammelte Politische Schriften
[8] Mais peut-être plutôt représentatif du modèle pragmatique … ?

Dans « le modèle technocratique », au contraire, le pouvoir décisionnel appartient à l'expert qui monopolise les savoirs adéquats à un problème politique donné. L'activité proprement politique de choix de valeurs s'efface sous l'illusion de contraintes objectives gérées par les spécialistes. L'expertise devient « instituante » (Castel, 1985), définissant les normes d'intervention et les choix de valeurs et cantonne le politique à la voie de l'exécution. En matière de régulation comptable, le modèle allemand,[9] tel qu'il est pratiqué depuis la création en 1998 de l'organisme privé de normalisation comptable, peut être classé dans cette catégorie[10].

Face à cette polarisation, Habermas propose le « modèle pragmatique » qui décline les voies de « la communication réciproque » et de la rationalité procédurale. Il élargit le cadre de l'action grâce à l'appropriation, par tous les citoyens, d'un certain niveau de connaissance et introduit l'expert lors de la formulation des enjeux et de la discussion des différentes options envisageables. L'action politique devient le produit de discussions collectives et l'expert devient un intermédiaire. Il a alors vocation à attirer l'attention sur des problèmes particuliers ou à oeuvrer, en tant « qu'expert de consensus » (Thery, 2005), à l'organisation de confrontations et de recherches de compromis entre les différentes parties prenantes.

De nombreux travaux témoignent de la force de séduction de ce modèle (Cadiou, 2006). Les lignes de démarcation face aux autres idéal-types demeurent cependant parfois floues. Le modèle « décisionniste » persiste lorsque le pouvoir politique instrumentalise l'expertise pour légitimer une décision déjà prise ou pour dépolitiser certains problèmes en les technicisant. Le « modèle technocratique » perdure lorsque l'organisation de processus démocratiques de consultation, comme les forums hybrides, est utilisée à des fins détournées. Ces processus servent alors de simples recueils d'éventuels avis oppositionnels sur des mesures risquant d'être controversées ou d'outils de légitimation, par la concession de la parole sans retenir les avis. « Il s'agit alors de faire parler pour mieux faire taire, au lieu de traquer des paroles inattendues pour leur donner du poids » (Callon, Lascoumes et Barthe, 2001, p.211).

Dans le domaine comptable le recours au « due process » pourrait théoriquement permettre de rapprocher le modèle américain et international du « modèle pragmatique ».[11] La revue de

[9] Deutsche Rechnungslegungs-Standard Committee - Drsc
[10] Uniquement cependant pour ce qui concerne l'élaboration des normes des comptes consolidés
[11] www.iasplus.com/resource/0604dueprocess.pdf

littérature réalisée par Luthardt et Zimmermann (2008), sur le déroulement effectif de ces processus, décrit, pour les normes internationales, une situation qui tend plutôt à l'en éloigner. Ils pointent ainsi tant les mécanismes de choix des sujets à traiter (faible représentation parmi les votants des utilisateurs des normes et des « non anglo-saxons ») que les mécanismes de participation (faible niveau de participation et faible diversité de participation). En ce qui concerne les normes américaines, Colasse et Pochet (2008) mettent en avant le poids certain donné aux experts et notamment aux grands cabinets d'audit. Les dispositifs de due-process tendraient ainsi plutôt à rapprocher le modèle d'élaboration des normes comptables d'origine anglo-saxonne du « modèle technocratique ».

Au niveau supra-national, en particulier communautaire, l'analyse de l'articulation entre l'expertise et le politique nécessite de s'interroger plus précisément sur les mécanismes de décision politique et les fondements de la légitimité politique.

1.2 De la question de la légitimité politique au niveau communautaire

La question de la légitimité politique au niveau communautaire s'inscrit à la fois dans la question de l'articulation des niveaux nationaux et supranationaux ainsi que dans celle du positionnement des institutions au sein de l'Union. La diversité des théories mobilisées en sciences politiques sur les soubassements de l'intégration européenne illustre la difficulté d'en retracer l'origine, la dynamique, et d'en projeter l'avenir. Schwok (2005) propose une synthèse des différentes théories[12] et de leurs heures de gloire. L'intégration européenne a été initialement analysée au regard des perspectives néo-fonctionnalistes, selon lesquelles le processus provenait de sa dynamique interne, qui engendrait des débordements menés par une diversité d'acteurs dans différents domaines. Après vingt ans de relatifs désintérêts, l'Acte Unique a relancé des études s'inscrivant dans des perspectives « intergouvernementalistes libérales», mettant l'accent sur les avantages économiques retirés par les différents États. En réponse, d'autres recherches s'inspirant des théories institutionnalistes ont plutôt mis l'accent sur l'implication à long terme des choix institutionnels pris par le passé.

Le degré d'intégration européenne varie selon les domaines ; la constitution du marché européen en présente la forme actuellement la plus achevée. Elle se fonde sur le passage

[12] Fédéraliste, fonctionnaliste, transactionnaliste, néofonctionnaliste, réaliste, intergouvernementaliste, institutionnaliste, constructiviste, gouvernance multi-niveaux (à décliner également selon leurs variantes).

d'une logique politique de coordination à une logique politique d'intégration dont l'ancrage démocratique et le degré d'arrimage civique des décisions politiques ont été questionnés.

1.2.1 De l'articulation des États et du niveau européen : l'intégration économique et financière

Etablie par le Traité de Rome (1957), la CEE visait non pas la réalisation d'une simple « union douanière » mais la création d'un « marché commun » (article 2, Traité CEE). Outre la libre circulation des marchandises, caractéristique d'une union douanière, le marché commun reposait sur trois autres libertés : la libre circulation des travailleurs, la liberté d'établissement et de prestations de services et la libre circulation des capitaux. Dans son principe, elle était appelée à se développer dans le cadre d'une organisation économique décentralisée, fondée sur le mécanisme du marché. Ce principe d'organisation devait s'accommoder de politiques économiques nationales autonomes des États–membres. L'esprit initial de convergence souple développé dans le traité de Rome réservait l'harmonisation[13] législative à des domaines circonscrits et, par le mécanisme de directive, laissait le choix de moyens aux États (Magnette, 2006).

Avec l'Acte unique européen (février 1986) et surtout le Traité de Maastricht (février 1992), l'Union européenne, qui a substitué la CE (Communauté européenne) à la CEE, a approfondi et développé ses objectifs économiques et monétaires en créant un « marché intérieur » et une monnaie unique. Dans l'optique d'achever le marchés des capitaux, le Conseil de Lisbonne (23 et 24 mars 2000) exprimait la préoccupation d'aboutir, en 2005, date emblématique pour la régulation comptable européenne, à la réalisation du marché intérieur des services financiers.

Au cours des années quatre-vingts, ces nouveaux objectifs s'accompagnent d'un transfert par les États-membres à la Communauté européenne (ou Union) de nouveaux champs de compétences, notamment en termes de libéralisation de secteurs économiques, jusqu'alors contrôlés par les États-membres, et de pouvoirs réglementaires visant à unifier le marché.
Face à la montée en puissance de l'activité réglementaire de la Commission, les gouvernements expriment alors des craintes de pertes de contrôle. Si en effet la directive

[13] Le terme d'harmonisation donne lieu à des interprétations diverses. D'après Loussouarn (1974), l'harmonisation comprend l'unification, dans sa forme extrême, puis le rapprochement et enfin la coordination.

définit un résultat à atteindre et laisse aux États-membres la compétence quant à la forme et aux moyens pour l'atteindre, le règlement est un texte de portée générale, directement et immédiatement applicable dans les États-membres dès sa publication. Mais il doit en être usé dans le respect des principes de subsidiarité et de proportionnalité[14]. L'Union européenne n'a ainsi vocation à intervenir que si les objectifs de l'action envisagée ne peuvent être obtenus au niveau des États-membres. Par ailleurs elle doit privilégier des formes souples d'intervention et ne légiférer qu'en dernière extrémité. Il revient notamment au Parlement d'attirer l'attention sur tout empiètement de compétences (Magnette, 2006).

1.2.2 De l'équilibre des pouvoirs entre la Commission, le Conseil et le Parlement : le développement de la comitologie et la recherche de son contrôle politique

Le système communautaire se distingue en effet par une répartition complexe des prérogatives politiques entre le fameux « triangle institutionnel ». La fonction législative est partagée entre le Conseil, instance intergouvernementale, et le Parlement, organe issu du suffrage universel depuis 1979, sur la base des initiatives prises par la Commission. La fonction exécutive se répartit entre le Conseil, le Parlement, en vertu de la codécision quant aux modalités d'exercice des compétences de délégation à la Commission, et cette dernière, dont les membres, nommés[15] d'un commun accord entre le Président de la Commission et les gouvernements des États-membres, doivent exercer leur fonction en toute indépendance.

Historiquement, la gestion de la Communauté européenne du Charbon et de l'Acier avait été confiée à la Haute Autorité, organe supranational, ancêtre de la Commission, formé de fonctionnaires « compétents » et libres de toute pression des gouvernements. Cet organe disposait de pouvoirs exécutifs autonomes mais dans un champ restreint. Le traité de Rome, en raison de ses objectifs plus généraux, a modifié la portée de la fonction exécutive. Une recherche d'équilibre des pouvoirs a eu pour effet de la complexifier. Si la prise de décision revient au Conseil, la Commission ayant la charge de son exécution, cette dernière, en tant qu'instance supranationale, dispose du monopole de l'initiative et détient ainsi la clé de l'agenda politique[16] (Magnette, 2006).

[14] Art. 5 du traité de Maastricht (1992). Le traité d'Amsterdam (1997) en précise les modalités d'application.
[15] Depuis le traité d'Amsterdam du 2 octobre 1997.
[16] La Commission est également « gardienne des traités ».

Cette subtile répartition des pouvoirs est à l'origine du développement de la « comitologie » définie par Montfort (2001) comme « une pratique institutionnelle impliquant des représentants des États-membres, des experts, des représentants des milieux économiques et professionnels pour gérer, réglementer ou donner un avis sur une compétence exécutive de la Commission ou déléguée par le Conseil ». Au cours des années soixante-dix, « la comitologie » prend de l'ampleur avec l'accroissement de la délégation de compétences d'exécution par le Conseil à la Commission, que le Conseil pense contrôler par le biais des comités. La Commission augmente cependant son pouvoir en matière de droit dérivé[17], déclenchant, au début des années quatre-vingts, une intervention du Parlement, alarmé par le nombre de comités existants, leur autonomisation et l'invasion de la Communauté européenne par un droit soustrait au contrôle des députés (Magnette, 2006)[18].

La formalisation juridique de la comitologie par l'Acte Unique de 1986 entérine cette délégation des pouvoirs par le Conseil. La décision du Conseil de 1987 la formalise en spécifiant les types de recours aux comités. Trois principales procédures sont ainsi identifiées, avec des variantes, définissant, selon les cas, la manière dont les décisions de la Commission doivent s'articuler aux comités et au Conseil : les « comités consultatifs », qui formulent de « simples » avis alors que les « comités de gestion »[19] et les « comités de réglementation » émettent des avis, qui lient la Commission, et disposent de recours auprès du Conseil (Bertrand, 1998).

Tout au long des années quatre-vingt-dix, le Parlement dénonce la complexité et l'opacité des procédures de comitologie. Il pointe ainsi l'absence d'une réelle information sur le fonctionnement de ces comités et ce malgré l'engagement réitéré pris par la Commission d'informer le Parlement, tant en 1988, avec l'accord Plumb-Delors, qu'en 1994, avec l'établissement d'un accord entre le Conseil, le Parlement et la Commission sur un *Modus vivendi*[20]. Plus largement le Parlement revendique dans le cadre de l'extension de la co-décision (articles 251 et 252 du traité de Maastricht 1992[21]), un pouvoir d'éventuel retrait des mesures décidées par la Commission. Pour le Parlement, l'adoption d'actes en co-décision

[17] Droit issu des institutions

[18] Le nombre de comités était de 207 en 1980, 310 en 1986, 424 en 1994 et 488 en 1998. Source : www.ena.lu/comitologie-010101393.html

[19] Mis en place en fait en 1962 dans le cadre de l'organisation des marchés agricoles

[20] Cf. les déclarations et résolutions du Parlement sur la comitologie des 13/12/1990, 29/10/1993, 26/12/1993, 20/12/1994, 24/10/1996 et 16/09/1998. (www.ena.lu)

[21] qui donnent au Parlement des pouvoirs législatifs équivalents à celui du Conseil.

avec le Conseil et la délégation conjointe avec ce dernier des mesures d'exécution impliquent qu'il peut également prendre part à la définition des procédures concernant l'exercice des pouvoirs délégués et avoir les mêmes droits que le Conseil concernant le retrait des actes. Or en se fondant sur l'article 202 du Traité, le Conseil estimait définir seul les modalités des pouvoirs d'exécution (Monfort, 2001).

La demande du Parlement européen, en ce qui concerne la comitologie, aboutit à la décision cadre du Conseil du 2 juin 1999 (99/468) qui réduit le fonctionnement de la comitologie aux trois procédures initiales[22] mais sans variante. C'est dans la « procédure de réglementation » que s'insère la mise en œuvre du règlement n°1606/2002 sur les normes internationales, fruit du processus de co-décision du Conseil et du Parlement. En vertu de cette dernière le comité se compose de représentants des États-membres et est présidé par un membre de la Commission. Les mesures à adopter sont de portée générale et prises en exécution d'un acte juridique de base. Le vote s'effectue sur proposition du président à la majorité qualifiée pondérée, sans participation de la Commission, et, en cas de désaccord comité-Commission, le Conseil et le Parlement sont informés. Une opposition du Conseil conduit la Commission à réexaminer le projet. En cas de désaccord, le Parlement est donc informé mais ne dispose toujours pas de moyen d'action en termes de contreproposition. Il est simplement invité à faire connaître sa position (Monfort, 2001).

Il faudra attendre la décision cadre du Conseil n°2006/505/EC pour que le Parlement soit sur un pied d'égalité avec le Conseil. Ce nouveau pas a été franchi à l'occasion de l'examen, par le Parlement, de rapports[23] sur les marchés financiers réalisés selon la procédure de la comitologie (rapport du Parlement du 3 juillet 2006[24]). La pression budgétaire du Parlement, qui suspendit le financement de tous les comités, aboutit à un texte de compromis sur une nouvelle procédure. Cette dernière, reprise dans la décision du Conseil du 17 juillet 2006 (2006/512/CE), reconnaît « la possibilité d'interférence du législateur lors de pouvoirs d'exécution délégués à la Commission ». Il est ainsi introduit une nouvelle procédure dite de « réglementation avec contrôle ». Elle est substituée à la procédure de réglementation « sans contrôle » par le règlement (CE) n° 297/2008 du Parlement européen et du Conseil du 11

[22] Consultative, de gestion et de réglementation, respectivement définies par les articles 3, 4 et 5.
[23] Notamment concernant des rapports de comitologie relatifs à la direction sur la prévention de l'utilisation du système financier aux fins de blanchiment de capitaux, au contrôle légal des comptes annuels et des comptes consolidés, à l'adéquation des fonds propres des entreprises d'investissement et des établissements de crédit.
[24] Cycle relatif au document A6-0236/2006

mars 2008 (JOUE du 09/04/2008) qui modifie le règlement n°1606/2002 « IAS ». Elle constitue la procédure selon laquelle désormais la Commission doit arrêter ses décisions d'applicabilité des normes comptables internationales.

Ce bref historique sur la comitologie, qui sera repris par la suite, campe le décor institutionnel des champs politiques dans lesquels s'est intégrée la régulation comptable au niveau communautaire.

L'Acte unique[25] a conduit à des mesures de réglementation sur des normes techniques. Elles ont servi de base à Frankel et Hojberg (2007) pour étudier le champ politique constitué par l'Union européenne et l'organisme privé ESO (European Standardization Organizations)[26]. Ils ont pu montrer comment cet organisme, intervenant sur une base de légitimité technique, se révèle pleinement acteur dans le processus décisionnel politique. Dans ce contexte « transnational », le brouillage des frontières technique versus politique et publique versus privé s'opère notamment en raison de l'endossement, par les mêmes acteurs, de divers rôles selon les scènes sur lesquelles ils interviennent, tour à tour représentant d'un État au sein d'une institution européenne ou membre d'une organisation privée de normalisation[27].

En matière de régulation comptable, la réalisation de directives a précédé en effet de peu le tournant des années quatre-vingt pris par l'Union européenne. Nous observerons ainsi, dans la seconde partie, que le processus de comitologie s'est mis en place plus tardivement et également plus brutalement et nous étudierons comment les interactions entre les trois institutions de l'Union européenne et l'IASB se sont progressivement structurées, en liaison avec l'évolution législative régissant la comitologie et la montée en puissance du Parlement.

2. L'UNIFORMISATION COMPTABLE ET L'EVOLUTION DES MESURES D'EXECUTION

Le règlement du Parlement européen et du Conseil 1606/2002 sur les normes comptables internationales renouvelle le processus européen de régulation comptable dans sa forme et

[25] Cf. la décision du Conseil du 7 mai 1985 sur « une nouvelle approche de l'harmonisation technique et des standards » (85/C 136/01).
[26] Cf. la résolution du Conseil du 7 mai 1985 (85/C 136/01)
[27] Delmas-Marty (2004, p. 411) approfondit l'analyse au plan mondial montrant comment « les différents acteurs contribuent tour à tour à l'élaboration des normes, leur évaluation, voire leur sanction sans que l'on puisse distinguer entre un législateur, un juge, un enquêteur et un organe d'exécution ».

dans ses méthodes. Cette nouvelle situation met en présence un dispositif juridique communautaire « lourd » et une norme technique « forte » élaborée à l'extérieur de ce dispositif. Le processus d'agrément organisé fait intervenir une série d'acteurs : l'IASC/IASB acteur extérieur à la scène mais à l'origine des normes, la Commission, organe institutionnel de l'Union européenne responsable de la décision sur l'applicabilité des normes IAS/IFRS, par le moyen d'un règlement de la Commission, et, entre ces deux acteurs, quatre autres acteurs, à savoir d'un coté : le Parlement européen, branche de l'autorité législative avec le Conseil, et de l'autre coté trois comités : l'EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group : « groupe consultatif pour l'information financière en Europe »), créé en 2001, dont les travaux sont validés par le SARG (Standard Advice Review Group : « comité d'examen des avis sur les normes comptables »), apparu en 2006, et l'ARC (Accounting Regulatory Committee : « comité de réglementation comptable »), créé en 2002. Ces trois comités construisent, avec la Commission et le Parlement européen, le processus d'agrément des normes comptables IAS/IFRS dans le cadre de la procédure de comitologie de réglementation, compte tenu de l'accroissement du pouvoir de codécision du Parlement.

Les « points d'achoppement » du processus d'agrément, peu nombreux, peuvent-ils être interprétés comme le signe d'une excellente coordination du processus ou d'une domination de l'un des acteurs ? Le premier « achoppement » sur les normes IAS 32 et 39 fut le fait de l'ARC, le second, sur l'interprétation IFRIC 3, le fait de l'EFRAG et le troisième, sur la norme IFRS 8, celui du Parlement.

Leur étude permet d'analyser les changements intervenus dans l'articulation entre l'expertise, représentée par l'IASC/IASB et l'EFRAG et le politique, caractérisés par l'évolution des positionnements respectifs de la Commission et du Parlement.

2.1 Une régulation comptable combinant uniformisation et flexibilité dans le « champ politique» de la comitologie

Le choix de construire la régulation comptable européenne sur le règlement répond à un impératif d'uniformisation générale, obligatoire et rapide. Il se combine avec l'introduction de la comitologie en vue d'en assurer un développement institutionnel flexible.

2.1.1 Le règlement, la réponse à un impératif d'uniformisation en comptabilité

Le règlement 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil en vue de l'application des normes comptables internationales dans la Communauté, adopté le 19 juillet 2002, fait suite aux constats et propositions présentés par la Commission dans sa communication du 14

novembre 1995 (COM 95/508)[28] et sa communication du 13 juin 2000 (COM 2000/359). Il intervient dans un contexte économique et institutionnel européen très différent du contexte existant lors de l'adoption de la 4ème directive (78/660/CEE) alors que, depuis 2001, l'IASC a fait l'objet d'une restructuration pour devenir l'IASB.

Selon la Commission, l'objectif des 4ème et 7ème directives n'a pas été atteint. La comparabilité et l'équivalence des informations publiées dans les comptes annuels ont été trop souvent sacrifiées au profit du maintien des traditions comptables nationales[29]. En outre les différents comités, dont le Comité de contact prévu par la 4ème directive, ou autres forums utilisés par la Commission n'ont pas permis de réduire la diversité des choix d'options, ni de coordonner les interprétations. Les délégations des États-membres au Comité de contact se sont limitées à donner des informations sur leurs propres interprétations. Elles ont été incapables, du fait de leur composition, d'aborder des thèmes nouveaux de haute technicité et ont refusé toute modification en vue de compléter, amender ou développer les directives, notamment en raison de la lourdeur de toute transposition parlementaire.

L'objectif de l'intégration économique et financière nécessite d'aller au-delà d'une simple coordination ou équivalence des dispositions comptables des États–membres. Il exige un « jeu unique de normes comptables » et impose que ces normes soient admises sur le plan international et soient capables de concurrencer les normes appliquées dans les bourses étrangères. Compte tenu également des impératifs de délai, il convient d'utiliser un « outil » législatif qui assure une adoption rapide et générale des IAS/IFRS au sein de l'Union européenne et leur application obligatoire aux comptes consolidés de toutes les sociétés cotées.

En conséquence, l'outil de la directive n'est plus adéquat, bien que l'article 251 du traité CE en permette l'utilisation. C'est l'utilisation du règlement qui s'impose, c'est-à-dire la voie de l'acte supranational, à la fois comme acte à caractère législatif : règlement du Parlement et du Conseil, et comme mesure exécutoire : règlement de la Commission.

Le règlement 1606/2002 a organisé l'insertion des normes comptables internationales dans la réglementation européenne par le moyen d'un mécanisme d'agrément à l'issue duquel la Commission décide de l'applicabilité des normes comptables internationales et prend les mesures exécutoires utiles.

[28] « L'harmonisation comptable : une nouvelle stratégie au regard de l'harmonisation internationale »
[29] voir les études commandées par la Commission : Ernst & Young Accountants (2000)

2.1.2 La nécessaire flexibilité institutionnelle : un processus d'agrément justifié et imprécis

Le mécanisme d'agrément des normes introduit est le lieu de l'articulation entre la légitimité technique des IAS/IFRS et la légitimité politique qui leur est accordée au sein du droit communautaire. Il doit être analysé dans ses prémisses avant de l'être dans ses modalités. L'examen des motivations et de l'existence de ce mécanisme peut être développé sur le plan juridique, technique et politique.

En premier lieu et selon les différentes communications de la Commission européenne, la protection des fondements juridiques et le respect des lois communautaires semblent interdire une application directe des normes IAS/IFRS. A cet égard le mécanisme d'agrément est présenté essentiellement comme le moyen de vérifier que l'application des normes ou interprétations permet de « fournir une image fidèle et honnête de la situation financière et des résultats » au sens des directives comptables (considérant 9 du règlement 1606/2002).

L'inventaire 1996 des divergences IAS / directives à cette époque révélait un nombre très réduit de divergences fondamentales, à savoir : les modalités de la reprise en résultat du badwill[30] et l'exclusion d'une filiale dont l'activité est dissemblable[31]. Le comité chargé de l'inventaire demandait un alignement sur les dispositions IAS. Les autres incompatibilités relevaient plus de choix d'options faits par les États- membres ou d'options de la 7ème directive laissées au choix des entreprises.

Cependant cet inventaire n'abordait pas des textes « révolutionnaires » où d'autres incompatibilités, beaucoup plus significatives, sont apparues, notamment : IAS 32 (adopté en juin 1995) et IAS 39 (texte adopté en mars 1999) sur les instruments financiers.[32]

Pour assurer la cohérence des directives européennes (4ème et 7ème) avec les IAS/IFRS et faciliter l'adoption de nouvelles IAS/IFRS, il a donc été nécessaire au préalable :

- d'autoriser l'évaluation de certains actifs et passifs financiers à leur juste valeur pour permettre la comptabilisation et la mesure des instruments financiers[33] et

[30] systématique selon IAS 22 ; dans certains cas seulement selon la 7ème directive,

[31] lorsque son inclusion est incompatible avec l'obtention de l'image fidèle selon la 7ème directive ; lorsque son contrôle est destiné à être temporaire ou si elle se trouve sous l'emprise de contraintes sévères et durables selon IAS 27.

[32] On peut rappeler que le dispositif allemand de la loi KapAEG (Avril 1998), également sensible à cette conformité, précaution communautaire oblige, en laissait cependant l'appréciation à chaque entreprise et cela sans concertation a priori ou à posteriori, ou sur retour d'expérience

[33] directive 2001/65/CE du Parlement européen et du Conseil du 27/09/2001 (JOCE du 27/10/2001)

- d'élargir les options de ces directives[34], notamment pour permettre de modifier la présentation du compte de résultat et du bilan en fonction de l'évolution des normes de l'IASB.

La vérification de la conformité aux directives est complétée par celle de « l'intérêt public européen », disposition plus politique[35], malgré un renvoi technique « aux critères fondamentaux quant à la qualité de l'information requise » d'« états financiers utiles aux utilisateurs ». Le caractère très général de ces dispositions en fait des arguments de « dernier ressort ». L'utilisation du mécanisme reste cependant floue, puisqu'il n'est pas précisé si l'agrément procèdera par « tout ou rien » ou par filtrage des seules dispositions incompatibles des normes. La pratique évoluera suite à l'adoption fortement discutée d'IAS 32 et d'IAS 39.

Techniquement et selon le considérant 11 du règlement, cet agrément est présenté comme l'occasion pour les différents acteurs européens de la comptabilité de se mettre d'accord sur la signification des normes et de promouvoir ainsi une interprétation commune, de façon à éviter les disharmonies et absences de concertations « techniques» constatées dans la mise en œuvre des directives comptables.

Dans le même considérant, il est énoncé que ce mécanisme devrait permettre de « réagir rapidement aux nouvelles normes internationales proposées ». Hormis le cas des normes existant lors de l'adoption du règlement 1606/2002, l'adoption des normes ne sera donc pas une adoption globale mais un agrément au cas par cas pour chaque nouvelle norme ou interprétation. Il s'agit là d'un avertissement indirect à double détente.

A l'égard de l'IASB, il signifie d'abord que l'adoption du règlement n°1606/2002 n'est pas « un chèque en blanc » pour toutes les normes futures. Il constitue aussi une réponse à la restructuration de l'IASC en IASB qui n'a pas été neutre pour l'Union européenne, lui enlevant le statut d'observateur qu'elle détenait au sein du Board de l'IASC. La Commission, qui a considéré que son choix stratégique d'appuyer l'IASC « avait sauvé cette organisation » et qui était particulièrement attentive à disposer d'une « emprise » sur cette même organisation (K. Van Hulle, 1997), se voyait enlever, à l'occasion de cette restructuration,

[34] directive 2003/51/CE du Parlement européen et du Conseil du 18/06/2003 (JOUE du 17/07/2003)
[35] Bien que d'après Lévêque (2004) « la notion d'intérêt général dans les textes européens se soit longtemps uniquement référée à l'intérêt économique général ».

l'un des moyens d'une éventuelle influence et de sa capacité d'initiative[36] et de proposition. En effet et suite à la « position absolument incorrecte politiquement » des grands cabinets en faveur des normes IAS en juillet 1999, la SEC « cessa d'être hostile » aux normes IAS. Mais condition de l'acceptation par les États-Unis, l'IASB est devenue un organisme « indépendant », arraché à l'influence des comptables comme de « tout ministère des finances » (M. Berry et alii, 2000). La présence de l'Union européenne au sein du Board n'était plus opportune.

Pour la Commission européenne, les normes IAS restaient cependant la seule solution pour faire avancer l'harmonisation comptable européenne. S'est alors posée à elle la question de retrouver les moyens d'une influence sur le processus d'harmonisation comptable. Dans ces conditions, le mécanisme d'agrément permettait d'instaurer un contrôle minimum, certes a posteriori, mais prétexte à une capacité « pro-active » de proposition, dans l'attente d'une nouvelle capacité d'initiative.

A l'égard des États-membres, cet avertissement justifie la mise en place d'une procédure de suivi et de mise à jour du règlement de façon à disposer d'un cadre institutionnel flexible capable de répondre aux développements présents et futurs et donc de prévoir les modalités de l'exercice de compétences d'exécution conférées à la Commission dans le domaine de la comptabilité, dans le cadre de la « comitologie », méthodologie pourtant rejetée en 1992 par les États-membres.

L'expérience européenne passée conduisait à prendre des précautions face aux insuffisances ou à l'inertie des États-membres et à la capacité normalisatrice de l'IASB.

2.2 La procédure de réglementation et la montée en puissance contestée de l'EFRAG

Le règlement n°1606/2002 du 19 juillet 2002 inscrit les modalités d'exercice des compétences d'exécution conférées à la Commission dans le champ politique de la comitologie dans le cadre de la procédure de réglementation[37].

Jusqu'en 2006, la mise en œuvre de cette procédure va reposer sur l'EFRAG, organisme privé, et sur l'ARC, organisme public. Objet de critiques renouvelées, l'EFRAG sera mis sous la surveillance d'une nouvelle infrastructure institutionnelle : le SARG.

[36] Cf. traité de Rome

[37] article 6 § 2 du règlement n° 1606/2002

2.2.1 L'EFRAG : l'ambition contrariée de devenir le normalisateur comptable européen

Dans son considérant 10, le règlement européen IAS mentionne le recours par la Commission à « un comité technique comptable », chargé de lui fournir son aide et ses compétences en matière d'évaluation des normes comptables internationales.

Dès le 30 juillet 2000, la Commission a invité la fédération des experts comptables européens[38] à contribuer à la création de ce comité technique comptable. En mars 2001, l'EFRAG fut créé selon le statut d'un organisme privé. Le 26 juin 2001, il a mis en place un conseil de surveillance, qui regroupe les « pères fondateurs » et est présidé depuis par G. Tidström[39], et un comité technique comptable (Technical Expert Group : TEG), actuellement[40] présidé par S. Enevoldsen[41] et présenté comme « indépendant des organisations fondatrices[42] ».

La Commission[43] s'est immédiatement félicitée de la création du TEG. Ses missions consistent à apporter des « compétences techniques de haut niveau » en ce qui concerne l'application des IAS, à jouer un rôle essentiel dans le processus de normalisation comptable internationale[44], avec l'objectif d'un rôle pro-actif auprès de l'IASB clairement énoncé[45], en coordonnant les représentants tant de la profession comptable que des utilisateurs[46], des préparateurs[47] et des régulateurs nationaux…

L'EFRAG va s'appuyer sur les critiques[48] qui lui sont adressées notamment sur sa transparence et ses relations avec les normalisateurs nationaux, pour asseoir, progressivement, un positionnement de fait de « normalisateur comptable européen », en faisant évoluer ses méthodes de fonctionnement et son organisation interne. Ainsi, dès 2003, propose-t-il

---

[38] dont le président était alors G. Tidström

[39] directeur et associé de PriceWaterhouseCoopers Suède, président de l'IFAC[39] depuis 2008 et membre de son board depuis 2003

[40] Initialement par J. Van Helleman

[41] associé de Deloitte Danemark, membre de 1987 à 1996 du comité de réglementation comptable danois[41] et membre du Board de l'IASC en tant que représentant de la fédération des comptables nordique, Board dont il fut le président de 1998 à 2000

[42] Mentionné à plusieurs reprises sur le site et notamment rappelé dans le comité de presse du 23 novembre 2006 de l'EFRAG

[43] Communiqué de presse de la Commission (IP/01/899) du 26 juin 2001

[44] Certains de ces membres participent ainsi aux groupes de travail de l'IASB.

[45] Source : EFRAG, Press release du 21/03/2001 (www.iasplus.com/efrag/efrag.htm) intitulé « private sector organises itself for the adoption of IAS by 2005 in Europe ».

[46] Federation of European Securities Exchanges et European Federation Financial Analysts Securities

[47] UNICE (devenue Businesseurope), European Banking Federation, European Savings Bank Group, GEBC, Comite Européen des Assurances ainsi que des organisations représentant les petites et moyennes entreprises (UEAPME et l'European, Federation of Accountants and auditors)

[48] notamment, par Karel van Hulle, in Extraits de la journée spéciale « IFRS 2005 » du 5 octobre 2003 », organisée par : Les Echos-PricewaterhouseCoopers, in Bulletin Comptable et Financier, avril 2004, BCF Groupes – Supplément 1/04

d'intégrer dans son « due process » un forum consultatif européen, [49] le démarquant du champ de consultation de l'IASB, et constitué essentiellement de membres de ses organisations supports ainsi que de représentants des régulateurs comptables nationaux (Luthardt et Zimmermann, 2008). A nouveau en juillet 2008, l'EFRAG lance un appel à commentaires. Il lui permet d'améliorer sa gouvernance[50] avec la création de nouvelles instances, dont une assemblée générale, qui aura la responsabilité d'un comité de gouvernance et de nomination, et, en coopération entre le conseil de surveillance et les normalisateurs nationaux, un comité de planification (du travail) et des ressources. L'EFRAG doit aussi se doter de ressources financières correspondant aux tâches et objectifs qui lui sont dévolus[51].

2.2.2 Une clarification nécessaire des relations de l'EFRAG et de la Commission

Par ailleurs en réponse à d'autres critiques, les relations entre l'EFRAG et la Commission, qui ne semblent pas avoir été formalisées auparavant, font l'objet, le 23 mars 2006, d'un accord de travail[52], destiné à être réexaminé dans un délai de trois ans. Cet accord porte sur le rôle de l'EFRAG et ses obligations en termes d'indépendance et de moyens d'action.

Cet accord annonce la création du SARG, comité de « haut niveau » qui aura pour mission de « prouver aux parties intéressées » « le caractère équilibré et objectif » des avis rendus par l'EFRAG[53] .

Cette création intervient dès le 14 juillet 2006[54]. Ce comité est composé de 7 membres au maximum pour un mandat renouvelable de trois ans. Nommés à titre personnel par la Commission sur des critères de « compétence » et « d'indépendance », ils ne participent pas aux travaux de l'EFRAG, « ni avant leur nomination au sein du groupe, ni pendant leur mandat ». Le SARG doit donner un avis dans les trois semaines suivant la réception de l'avis de l'EFRAG.

---

[49] à la suite des achoppements concernant l'adoption des IAS 32 et 39, consultation publique lancée le 5 décembre 2003, cf. EFRAG : propositions pour une réforme de son rôle et de ses méthodes de fonctionnement, Bulletin Comptable et Financier, avril 2004, BCF Groupes – Supplément 1/04 et www.efrag.org/images/Efrag/efrag_annual_review_2004.pdf

[50] Proposition du 22 juillet 2008 : « Strengthening the european contribution to the international standard setting process » www.standardsetter.de/drsc/docs/press_releases/081209_EFRAGEnhancement_FV.pdf -

[51] Tableau n°1 : Evolution des revenus de l'EFRAG (source : Rapports annuels)

K€	2003	2004	2005	2006	2007
Contributions des membres	1 000	1 000	1 050	1 075	1 338
Contributions volontaires					283

Dans le cadre de sa proposition du 22 juillet 2008, l'EFRAG prévoit un budget de 3 millions d'euros pour 2009 et de 6 millions d'euros pour 2010.

[52] « Working Arrangement between European Commission and EFRAG »

[53] Cf. le comité de presse de la Commission (IP-06-367)

[54] Décision de la Commission n°2006/505/CE (JOUE du 21/07/2006)

2.2.3 L'ARC : une étape politique placée sous le contrôle du Parlement européen

L'ARC est instauré par la Commission européenne conformément à l'article 6 § 1 du règlement (CE) n°1606/2002. Présidé par la Commission, il se compose de représentants des différents États-membres.

Dans un premier temps, son mode de fonctionnement s'est inscrit dans le cadre de la procédure de réglementation (simple), à savoir comme la dernière étape avant la décision d'applicabilité de la Commission, conformément à la décision du Conseil du 28 juin 1999 (99/468/CE JOCE du 17/7/1999) précédemment décrite.

Ce mode de fonctionnement a été modifié sous l'effet de l'accroissement des compétences du Parlement en matière de codécision[55] qui a abouti à la nouvelle procédure dite « de réglementation sous contrôle » (rapport du Parlement du 3 juillet 2006[56]). En conséquence l'ARC est reclassé dans la catégorie juridique « des comités de réglementation avec contrôle »[57].

2.3 Les limites du contrôle technique de l'EFRAG et l'application en comptabilité de la codécision du Parlement européen

Sauf en ce qui concerne l'interprétation IFRIC 3, l'EFRAG a émis des avis favorables à l'application des textes élaborés par l'IASB. Mais cette exception n'apparaît pas réellement significative.

2.3.1 Le « filtrage » opéré sur les normes IAS 32 et IAS 39 et le poids indirect du politique (ARC) dans la procédure de réglementation sans contrôle

Dans le cadre du règlement européen relatif à l'application des normes comptables internationales, l'EFRAG a proposé, dans sa lettre en date du 19 juin 2002 à la Commission européenne, l'adoption « en bloc » des normes et interprétations existant au 1er mars 2002, à savoir 34 normes et 31 interprétations. Selon l'EFRAG, tous ces textes répondent en effet aux critères exigés par le règlement, à savoir (BCF Groupes – Supplément au BCF 6/02) :

- ils ne sont pas contraires au principe d'image fidèle des 4ème et 7ème directives
- ils satisfont aux critères d'intelligibilité, de pertinence, de fiabilité et de comparabilité exigés de l'information financière.

[55] suite à des problèmes soulevés par le Parlement européen lors de l'examen de rapports réalisés selon la procédure de réglementation dans le domaine des marchés financiers et sous la pression budgétaire du Parlement qui suspendit le financement des comités (rapport du Parlement du 3 juillet 2006)

[56] Cycle relatif au document A6-0236/2006

[57] article 5bis (décision du Conseil du 17 juillet 2006), inséré après l'article 5 de la décision du Conseil du 28 juin 1999.

Or lors de sa première réunion officielle le 6 novembre 2002, l'ARC a refusé de se prononcer sur une éventuelle adoption de ces normes et a officiellement demandé à la Commission de discuter avec l'IASB d'une modification de la norme IAS 39 (BCF Groupes - Supplément au BCF 10-11/02 et BCF 1-2/03).
Dans sa séance du 16 juillet 2003, l'ARC considérant notamment qu'IAS 32 et IAS 39 devaient faire l'objet de révisions profondes, donnait un avis favorable à l'adoption de l'ensemble des normes, à l'exception des IAS 32 et 39. Entre temps, le président de la République française s'était invité dans le débat et par une lettre datée du 4 juillet 2003 demandait que l'Union européenne, la Commission et les États-membres soient en mesure de peser davantage sur l'élaboration des normes par l'IASB. Il insistait sur la vérification de la compatibilité des normes proposées avec « l'intérêt public européen ».

Cette intrusion du politique est justifiée selon l'ARC (Jérôme HAAS) : elle est prévue par le mécanisme d'agrément des normes internationales dans le droit européen et elle démontre l'importance du débat en jeu. De son côté, l'IASB (Sir David TWEEDIE) la dénonce. En effet l'IASB doit tenir compte à la fois des préoccupations des États, des autorités de tutelle et des entreprises mais il a été créé pour élaborer un référentiel comptable unique de grande qualité, dépendant non de la puissance des influences, qui peuvent être contradictoires, mais de la validité des arguments avancés.[58] L'association ACTEO a cependant souligné la difficulté du dialogue entre les entreprises françaises et l'IASB. Au delà du travail technique, et en cas de blocage sur des points majeurs, ces entreprises ont la volonté d'utiliser tous les moyens d'influence leur permettant de se faire entendre. Dès 1999, la délégation française à l'IASC avait voté contre l'adoption d'IAS 39 en raison de dispositions toujours contestées

Dans cette situation, la Commission européenne a demandé l'amélioration du fonctionnement et le renforcement de l'EFRAG et une information accrue des délégations des États-membres par l'EFRAG, lors des réunions de l'ARC.

Compte tenu des discussions soulevées par cette norme, l'EFRAG avait décidé de n'émettre un avis favorable à son adoption que si une majorité de ses membres se prononçait

[58] Cf. Entretiens et témoignages recueillis à l'occasion de la Journée spéciale « IFRS 2005 » organisée le 7 octobre 2003 par Les Echos et PricewaterhouseCoopers, en partenariat avec ACTEO et PwCGlobalLearning, « 1ère partie : Contexte des 1ers comptes IFRS » (BCF Groupes - Supplément au BCF 1/04, avril 2004, pp. 3 à 21)

positivement, malgré son règlement intérieur qui ne prévoit un avis défavorable que si une majorité des 2/3 se prononce contre l'adoption.

Le 8 juillet 2004, l'EFRAG a donné un avis favorable à l'adoption de la norme IAS 32 dans sa version révisée du 17 décembre 2003. Par contre, sur la norme IAS 39 publiée en décembre 2003 et amendée en mars 2004, l'EFRAG, sans majorité pour ou contre, a refusé de se prononcer et a informé la Commission européenne des divers arguments en présence.

Lors de sa réunion du 9 juillet 2004, l'ARC a proposé à la Commission l'adoption d'IAS 32 mais lui a soumis l'idée d'une adoption partielle d'IAS 39, donc sans les dispositions litigieuses.

Après accord de la Commission sur la possibilité d'une adoption partielle, les membres de l'ARC ont approuvé le 1er octobre 2004 le projet d'adoption partielle de la norme IAS 39 préparé par la Commission, c'est-à-dire sans les dispositions relatives à :

- l'évaluation, sur option, des passifs financiers à leur juste valeur,
- l'impossibilité d'utiliser la comptabilité de couverture globale du risque de taux pour les portefeuilles de dépôts à vue non ou faiblement rémunérés et la mise en œuvre de tests d'efficacité (considérés comme trop restrictifs).

Et dans sa réunion du 30 novembre 2004, l'ARC a approuvé le projet de règlement préparé par la Commission en vue de l'adoption d'IAS 32.

En conséquence la première adoption d'IAS 39, dans un format partiel, intervient dans le cadre du règlement de la Commission n° 2086/2004 du 19 novembre 2004 (JOUE du 09/12/04) et précède la première adoption d'IAS 32 qui est réalisée par le règlement de la Commission n° 2237/2004 du 29 décembre 2004 (JOUE 31/12/04).

Le mécanisme de filtre, entre adoption totale et refus total du texte d'une norme, a été proposé par l'ARC, c'est-à-dire le comité à caractère politique du processus créé par le règlement IAS n°1606/2002. Et l'adoption partielle d'IAS 39 a eu pour effet de créer un « référentiel IAS européen » distinct du référentiel IAS international et de valider la fonction de « filtre » du mécanisme européen d'adoption des normes IAS/IFRS.

L'EFRAG a-t-elle prouvé la qualité technique de son intervention en proposant de refuser d'adopter l'interprétation IFRIC 3 sur les « Droits d'émission de gaz à effet de serre » ?

Publiée par l'IASB le 2 décembre 2004, cette interprétation a fait l'objet d'un premier examen par l'EFRAG le 8 février 2005 avec un vote défavorable, vote confirmé le 6 mai 2005 dans une lettre adressée par l'EFRAG à la Commission. Or cette opposition entraîne, dès le 24 juin

2005, le retrait précipité de l'interprétation par l'IASB, qui considère que l'urgence de ce texte est moindre que prévue dans la mesure où les marchés des droits correspondants sont récents et restent étroits. En fait le réexamen d'IFRIC 3 nécessite la révision des normes affectées, notamment la norme IAS 20 « Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique ». La rapidité du retrait de cette interprétation ne révèle-t-elle pas plutôt que IFRIC 3 pourrait être interprétée comme un faux-pas technique manifeste de l'IASB ?

2.2.3 Les achoppement sur la norme IFRS 8 et la montée en puissance du Parlement

La procédure de réglementation avec contrôle est mise en application pour la première fois dans la régulation comptable avec la norme IFRS 8 « secteurs opérationnels ».

Or l'adoption de cette norme est proposée à la Commission avec un avis favorable de l'EFRAG[59] (le 16 janvier 2007) et de l'ARC[60] (à l'unanimité, le 2 février 2007). Mais le 18 avril 2007, le Parlement européen dépose une résolution[61] exprimant de fortes réticences, « constatant avec inquiétude que la Commission s'écarte d'une bonne gestion publique en proposant d'importer dans le droit de l'UE une norme étrangère sans en avoir au préalable analysé les incidences ». Une demande d'analyse approfondie est alors adressée à la Commission. En juin une étude d'impact est lancée par la Commission. Le 14 novembre[62], le Parlement vote en faveur du projet de résolution préconisant l'utilisation de la norme tout en exprimant des réserves et des regrets. Il invite la Commission à lui présenter au plus tard en 2011 un rapport de suivi, « souligne qu'il utilisera activement son droit de contrôle » et « appelle la Commission à soutenir la mise en place d'une norme obligeant les industries extractives à présenter un rapport pays par pays[63] ».

Plus récemment (le 24/04/2008), le Parlement a voté une résolution transmise au Conseil et à la Commission qui pose le problème de la gouvernance de l'IASB. Elle souligne « certaines préoccupations quant au fait que l'IASCF[64] et l'IASB manquent peut-être de transparence et de responsabilité » car « ils ne sont pas soumis au contrôle d'un gouvernement désigné démocratiquement » et regrette que les institutions de l'Union n'aient pas mis en place en la

[59] Réuni pour la première fois le 3 mars 2007, le SARG n'a pas étudié l'avis de l'EFRAG sur IFRS 8 du 16 janvier 2007.
[60] www.iasplus.com/europe/0702arc.pdf
[61] www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?type=MOTION&reference=B6-2007-0157&language=FR
[62] Le vote prévu en septembre ayant été repoussé.
[63] Cf. projet de résolution du 77/11/2007
[64] *International Accounting Standards Committee Foundation* – Fondation du Comité des Normes comptables internationales

matière « les procédures et pratiques corrélatives de consultation et de décision démocratique qui régissent normalement le processus législatif ».

Le processus d'agrément qui articule à ce jour l'EFRAG, le SARG, l'ARC, en tant que comités, et la Commission et le Parlement européen, en tant qu'instances, se révèle complexe. L'EFRAG propose un avis, dont la conformité est vérifiée par le SARG avant d'être transmise pour approbation à l'ARC. Dans le cas d'un avis favorable de l'ARC, corroboré par la Commission, cette dernière le transmet au Parlement européen et au Conseil. En cas d'approbation par ces deux instances, la norme est acceptée par la Commission. En cas de désaccord, la Commission doit procéder à une nouvelle revue. En cas de désaccord de l'ARC, l'avis est envoyé au Conseil qui le transmet au Parlement en cas d'approbation (ou le renvoie à la Commission si désaccord). Ce dernier le transmet à la Commission pour qu'elle l'adopte ou lui demande de reprendre la revue[65].

Cette complexité dans la formalisation des processus entre instances se conjugue à un accroissement de la complexité de la formalisation au sein des comités comme en témoigne les propositions d'évolution de l'EFRAG. Dans quelles mesures cette « procéduralisation » est-elle garante d'une meilleure légitimité ? Pour Chiapello et Medjad (2007) des arrangements et concessions entre l'Union européenne et l'IASB doivent nécessairement être mis en œuvre afin de rétablir un équilibre dans l'attribution des prérogatives et de garantir, au moins facialement, la séparation de la légitimité technique et politique. Pour Luthardt et Zimmermann (2008) les impératifs de convergence avec les normes comptables américaines ne laissent guère de marges de manœuvre à l'Union européenne.

Conclusion

Sous l'empire du règlement « IAS », le poids des experts apparaît nettement, tant au travers du recours à l'IASB qu'à l'EFRAG. Leur monopolisation des savoirs comble la relative absence d'expertise structurée au niveau communautaire de la période précédente et instaure de fait un modèle de type « technocratique ». Ne faut-il pas toutefois constater que l'irruption de l'expertise technique en comptabilité n'a pas entraîné un dépérissement de la codification juridique de la règle ? Par le moyen du règlement d'applicabilité de la norme établi par la Commission, la norme devient du droit communautaire. Elle l'est sans doute d'abord par sa

[65] http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/committees_fr.htm

forme, son accessibilité à tous les citoyens grâce à sa publication au JOUE. Mais de cette manière elle est source de droits, d'obligations et d'interprétations dont la sanction relève des juridictions nationales et communautaires. Sur le fond, la technicité croissante (voire excessive) des pratiques et outils comptables et les insuffisances techniques du politique ont certes ouvert un « boulevard » à l'expertise, qui s'est trouvée en capacité et situation de construire « des » solutions, inconcevables par le politique. Face à cette emprise le politique opère néanmoins une rétroaction par la montée en puissance du Parlement européen. La volonté affichée d'un meilleur contrôle de l'expertise par le politique, tant par une mise sous contrôle de la Commission et, indirectement, de l'EFRAG et de l'ARC, qu'en termes de participation à la gouvernance de l'IASB[66], pourrait laisser présager un retour vers un modèle à composante plus « décisionniste ». Chiapello et Medjad (2007) le pointe comme formellement nécessaire sur la forme, tant pour l'Union européenne que pour l'IASB. Ils demeurent cependant septiques sur son effectivité quant au fond.

Cette analyse pourrait être approfondie par une approche plus socio-économique mettant l'accent sur une analyse des réseaux et relevant les ajustements formels et informels mis en œuvre, notamment au travers des actions de lobbying. Une étude des interactions au sein des comités, des rôles donnés dans chaque comité aux différents acteurs, ainsi que des liens informels qui n'en font pas des inconnus les uns pour les autres, permettrait de compléter cette première approche, voire, peut-être, de tempérer notre conclusion en mettant en évidence des orientations vers un « modèle plus pragmatique »…

Bibliographie

1) Articles

Abbott A. (1988) The System of Professions, An Essay on the division of Expert Labor, University of Chicago Press

Bertrand G. (1998) La prise de décision dans l'Union européenne, La documentation française

Braud P. (2008) Sociologie Politique, 9ème éd, L.G.D.J.

Cadiou S. (2006) « Savoirs et action publique : un mariage de raison ? L'expertise en chantier », Horizons Stratégiques, n°1

Callon M., Lascoumes P., Barthe Y. (2001) Agir dans un monde incertain. Essai sur la démocratie technique. Paris, Ed du Seuil.

Capron M., Chiapello E. (2005), « Les transformations institutionnelles : l'Europe recule, l'IASB s'impose » (Capron et alii ed), Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier, La découverte.

Castel R. (1985) « L'expert mandaté et l'expert instituant », Actes du colloque « Situations d'expertise et socialisation des savoirs », CRESAL, St Etienne pp. 83-92

Chiapello E., Medjad K. (2007) « Une privatisation inédite de la norme ; le cas de la politique comptable européenne », Sociologie du travail, 49, pp. 46-64

[66] Cf. la participation de l'union européenne au nouveau conseil de surveillance de l'IASCF

Colasse B. (2004) « Harmonisation comptable internationale : de la résistible ascension de l'IASC/IASB », Gérer et Comprendre, n°75, pp.30-41
Colasse B. (2005) « La régulation comptable entre public et privé », (Capron et alii ed), Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier, La découverte.
Colasse B., Pochet C. (2008) « De la genèse du nouveau conseil national de la Comptabilité (2007) : un cas d'isomorphisme institutionnel », Working Paper
Colasse B. Standish P. (1998), « De la réforme 1996-1998 du dispositif français de normalisation comptable », Comptabilité, Contrôle, Audit, tome 4, vol.2, sept.
CRESAL (1985) « Introduction », Actes du colloque « Situations d'expertise et socialisation des savoirs », St Etienne
Delmas-Marty M. (2004) Le relatif et l'universel, Les forces imaginantes du droit, Seuil
Dumoulin L. (2005) « Le recours aux experts, un mode de rationalisation des pratiques judicaires », Politiques et Management public, vol.23, n°3, pp.145-149
Frankel C. Hojbjerg E. (2007) « The constitution of a Transnational Policy Field, Negociating the EU Internal Market for Products », Journal of european public policy, issue14, pp. 96-114
Habermas J. (1973) La technique et la science comme « idéologie », Gallimard
Lascoumes P. Le Galès P. (2007) Gouverner par les instruments, Sciences Po, Les presses.
Lévêque F. (2004) Economie de la réglementation, La Découverte
Luthardt U., Zimmermann J. (2008) « A European View on the Legitimacy of Accounting Procedures : Towards a Deliberative-Accountability Framework for Analysis », Working paper
Magnette p. (2006) Le régime politique de l'Union européenne, 2ème édition, Sciences Po, Les presses.
Monfort C. (2001) « Comitologie », (Barav A. et Philip C.) Dictionnaire juridique de l'Union européenne.
Nobes C. (1983) « A Judgmental International Classification of Financial Reporting Practices », Journal of Business Finance and Accounting, Vol.10, n°1
Nobes C. Parker R. (2008) Comparative International Accounting, Tenth edition, Prentice Hall
Schwok R. (2005) « Théories de l'intégration européenne », Montchrestien
Théry I. (2005), « Expertise de service, de consensus, d'engagement : essai de typologie de la mission d'expertise en sciences sociales », Droit et société, 60, pp.311-329
Zimmermann J., Werner J., Volmer P. (2008) Global Governance in Accounting, Rebalancing Public Power and Private Commitment, MacMillan

2) Références professionnelles

Berry M. et alii (2000) « La comptabilité et la guerre économique », Revue française de comptabilité, n° 327, novembre 2000, pp. 44 à 51
Van Hulle K. (1997) « Rôle de la commission européenne (dans l'Europe comptable et pour l'IASC) », in Bulletin Comptable et Financier, BCF 4/97, avril 1997, pp. 17 à 20
Entretiens et témoignages, Extraits de la journée spéciale « IFRS 2005 » du 5 octobre 2003 », organisée par : Les Echos-PricewaterhouseCoopers en partenariat avec ACTEO et PwCGlobalLearning, « 1ère partie : Contexte des 1ers comptes IFRS », Bulletin Comptable et Financier, BCF Groupes Supplément au BCF 1/04, avril 2004, pp. 3 à 21
« EFRAG : propositions pour une réforme de son rôle et de ses méthodes de fonctionnement », Bulletin Comptable et Financier, BCF Groupes – Supplément 1/04, avril 2004, p. 9
« IAS 2005 – Eléments de réponses aux craintes des entreprises », Bulletin Comptable et Financier, BCF Groupes – Supplément 10-11/02, octobre-novembre 2002, p. 51 à 63
Loussouarn Y., Cours de droit commercial européen, Les Cours de droit, Paris, 1974-1975
« Mécanisme européen d'adoption des IFRS », Bulletin Comptable et Financier, BCF Groupes – Supplément 6/02, juin 2002, p. 8 à 9
« Mécanisme européen d'adoption des IFRS », Bulletin Comptable et Financier, BCF Groupes – Supplément 1-2/03, janvier-février 2003, p. 10

3) Documents de l'Union européenne

ec.europa.eu/internal_market/accounting/ias_fr.htm
ec.europa.eu/internal_market/accounting/committees_fr.htm

Textes du Parlement européen et du Conseil

Règlement (CE) n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil du 19 juillet 2002 sur l'application des normes comptables internationales (JOCE 11/9/2002)
Règlement (CE) n° 297/2008 du Parlement européen et du Conseil du 11 mars 2008 modifiant le Règlement (CE) n° 1606/2002 sur l'application des normes comptables internationales, en ce qui concerne les compétences d'exécution conférées à la Commission (JOUE 9/4/2008)
Directive 2001/65/CE du Parlement européen et du Conseil du 27/09/2001 (JOCE 27/10/2001) en ce qui concerne les règles d'évaluation applicables aux comptes annuels et aux comptes consolidés de certaines formes de sociétés ainsi qu'à ceux des banques et autres établissements financiers
Directive 2003/51/CE du Parlement européen et du Conseil du 18/06/2003 (JOUE 17/07/2003) sur les comptes annuels et les comptes consolidés de certaines catégories de sociétés, des banques et autres établissements financiers et des entreprises d'assurance

Textes du Parlement

Résolution du Parlement européen du 24 avril 2008 sur les normes internationales d'information financière (IFRS) et la gouvernance du Conseil des normes comptables internationales (IASB) (cycle relatif au document : A6-0032/2008)

Textes du Conseil

4ème directive européenne du Conseil du 25 juillet 1978, fondée sur l'article 54 § 3 g du traité et concernant les comptes annuels de certaines formes de sociétés (JOCE 14/8/1978)
7ème directive européenne du Conseil, du 13 juin 1983, fondée sur l'article 54 § 3 g du traité, concernant les comptes consolidés (JOCE 18/7/1983)
Décision du Conseil n° 1999/468/CE du 28 juin 1999 fixant les modalités de l'exercice des compétences d'exécution conférées à la Commission (JOCE 17/7/1999)
Décision du Conseil n°2006/512/CE du 17 juillet 2006 modifiant la décision du Conseil n° 1999/468/CE du 28 juin 1999 fixant les modalités de l'exercice des compétences d'exécution conférées à la Commission (JOUE 22/7/2006)

Textes de la Commission

Décision de la Commission n° 2006/505/CE du 14 juillet 2006 instituant un comité d'examen des avis sur les normes comptables destiné à conseiller la Commission sur l'objectivité et la neutralité des avis du Groupe consultatif pour l'information financière en Europe (EFRAG) (JOUE 21/7/2006)
Communication de la Commission (COM 95/508) du 14 novembre 1995 : « L'harmonisation comptable : une nouvelle stratégie au regard de l'harmonisation internationale »
Communication de la Commission au Conseil et au Parlement européen (COM 2000/359) du 13 juin 2000 : « Stratégie de l'Union européenne en matière d'uniformisation financière : la marche à suivre »
Communiqué de presse de la Commission (IP/01/899) du 26 juin 2001 sur la création d'un groupe expert technique européen

Etudes pour la Commission

Ernst & Young Accountants, *« Implementation of the Fourth Directive in EU Members State - As per 1 January 1998* », European Commission, Brussels, January 2000
Ernst & Young Accountants, « *Implementation of the Sevent Directive in EU Members State - As per 1 January 1998* », European Commission, Brussels, February 2000

EFRAG : efrag.org

Press release du 21/03/2001 (www.iasplus.com/efrag/efrag.htm) intitulé « private sector organises itself for the adoption of IAS by 2005 in Europe ».
Rapport d'activité 2004 (efrag.org/images/Efrag/efrag_annual_review_2004.pdf)
Lettre à la Commission du 6 mai 2005 concernant l'adoption de IFRIC 3 « Droits d'émission »
Appel à commentaires : « Strengthening the european contribution to the international standard setting process » www.standardsetter.de/drsc/docs/press_releases/081209_EFRAGEnhancement_FV.pdf -