



HAL
open science

Les acteurs de la normalisation comptable internationale : une communauté épistémique ?

Rouba Chantiri-Chaudemanche, Anouar Kahloul

► To cite this version:

Rouba Chantiri-Chaudemanche, Anouar Kahloul. Les acteurs de la normalisation comptable internationale : une communauté épistémique ?. 2011. halshs-00678806

HAL Id: halshs-00678806

<https://shs.hal.science/halshs-00678806>

Preprint submitted on 15 Mar 2014

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

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

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

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

Rouba CHANTIRI-CHAUDEMANCE* et Anouar KAHLOUL**

Résumé: L'objet de cet article est de contribuer à une meilleure connaissance des participants à la normalisation comptable internationale depuis la mise en place du nouveau dispositif en 2001. La référence aux travaux sur la place de l'expert dans l'élaboration des normes d'une part, et en matière de gouvernance transnationale d'autre part, conduit à suggérer le concept de communauté épistémique pour qualifier les normalisateurs internationaux. Après une mise en perspective historique des institutions de la normalisation comptable internationale et une analyse des statuts de l'organisation quant aux profils requis, la pertinence de ce concept est discutée. Une analyse de la composition de certaines instances du dispositif fait ressortir la nature de l'expertise, l'existence de valeurs partagées et l'adhésion à une certaine manière de faire les normes.

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

Abstract: The purpose of this paper is to characterize the participants involved in the setting of international accounting standards since 2001. The reference to studies on the role of the expert in standard-setting on the one hand, and in the field of transnational governance on the other hand leads to suggest the concept of epistemic community in order to describe the international standard setters. Following a historical description of the international accounting standard-setting institutions and an analysis of the successive constitutions on the required profiles, the relevance of this concept is discussed. An analysis of the membership of some of the bodies of the international institution highlights the nature of the expertise, the existence of shared values and the adhesion to a one best way of making standards.

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

* Maître de conférences, Université Paris-Dauphine (DRM)

** Doctorant, Université Paris-Dauphine (DRM) et assistant à l'IHEC-Sousse (Tunisie)

Correspondance : Rouba Chantiri-Chaudemanche
Université Paris-Dauphine (DRM)
Place du Maréchal de Lattre de Tassigny
75775 Paris cedex 16
rouba.chantiri@dauphine.fr

Anouar Kahloul
Université Paris-Dauphine (DRM-CREFIGE)
Place du Maréchal de Lattre de Tassigny
75775 Paris cedex 16
kahloulanouar@yahoo.fr

Introduction

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

L'objet de cet article est de contribuer à une meilleure connaissance et de caractériser ceux qui élaborent les normes comptables internationales. Nous nous intéressons aux individus qui composent cette communauté et à ce qui les caractérise, les rapproche ou les oppose. Formulée autrement, la question porte sur qui est habilité à participer à la normalisation comptable internationale. En effet, s'intéresser aux individus qui façonnent la norme est une manière de s'interroger sur les structures institutionnelles, les intérêts qu'elles servent à travers les hommes qui y officient et, finalement, sur la localisation du pouvoir (Lukes 2005). Des réponses existent dans les travaux antérieurs inscrivant les institutions de normalisation internationale dans la filiation anglo-saxonne à qui elles empruntent la philosophie (Colasse

2005 ; Walton 2008). Des critiques se sont fait entendre sur le poids du monde anglo-saxon et de la profession comptable (Colasse 2004, 2005 ; Chiapello 2005 ; Perry et Noelke 2005 ; Walton 2008 ; Chiapello et Medjad 2009). La question en termes de pouvoir semble donc justifiée (Botzem et Quack 2006, p. 267).

La population concernée par notre étude est celle qui participe à la normalisation internationale sous l'égide de l'*IFRS Foundation* tel qu'il fonctionne depuis la réforme de 2001. Nous intégrons à la réflexion l'ensemble des participants et pas seulement ceux qui ont le pouvoir de décision. De nombreuses études sur l'élaboration des décisions publiques ont souligné le poids des étapes préparatoires dans l'issue du processus. Ceux qui préparent les projets ont ainsi la possibilité de façonner le texte final (Meny et Thoenig 1989). De manière originale par rapport aux travaux antérieurs (Perry et Noelke 2005), notre réflexion inclut dans la population étudiée l'équipe technique ou *staff* qui accomplit le travail préparatoire de consultation, formulation de propositions et rédaction des textes. L'utilisation du terme « normalisateurs » renvoie donc à une acception large, à la fois ceux qui détiennent le pouvoir décisionnel et ceux qui participent au travail préparatoire dans le cadre du dispositif institutionnel.

La première partie de ce papier précise le cadre théorique de la recherche, puisant, d'une part, dans les travaux sur l'élaboration de règles autour des figures du représentant et de l'expert et, d'autre part, dans les études en matière de gouvernance transnationale. Le concept de communauté épistémique est avancé comme caractérisation possible des normalisateurs internationaux. La deuxième partie présente les institutions qui servent de fondement à l'étude : après une mise en perspective historique, une première réponse est donnée à partir de l'analyse des statuts de l'organisation dans leurs versions successives. Dans la troisième partie, nous proposons une réponse empirique à travers l'étude de la composition de certains organes du dispositif (IASB, *IFRS Interpretation Committee* et staff technique) et du parcours de leurs membres. Ce faisant, nous discutons de la pertinence du concept de communauté épistémique en analysant la nature de l'expertise et en questionnant l'existence de valeurs partagées et l'adhésion à une certaine manière de faire les normes.

1 L'élaboration des normes comptables : entre expertise et représentation dans un contexte de mondialisation

Le cadre théorique de la recherche se situe au croisement de deux problématiques qui dépassent le contexte de la normalisation comptable. La première relève du questionnement sur les places respectives de l'expertise et de la représentation des intérêts dans le cadre de l'élaboration des règles en général (1.1). La deuxième problématique intègre la dimension internationale et questionne l'évolution des modes d'élaboration des règles dans un contexte de mondialisation, s'inscrivant dans le courant de la gouvernance transnationale (1.2). Le croisement de ces deux problématiques nous amène à retenir le concept de communauté épistémique comme possible qualification de la communauté des normalisateurs comptables au niveau international (1.3).

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

1.1.1 Experts vs représentants

Il est aujourd'hui unanimement admis que l'élaboration des normes comptables a un caractère éminemment politique, lié au fait qu'il n'y a pas de vérité comptable. Les différentes alternatives envisagées lors de l'adoption d'une norme ne sont pas hiérarchisables dans l'absolu mais dépendent des objectifs assignés à la comptabilité et à l'information comptable. Adopter une norme comptable revient à faire un « choix de société » (Gerboth 1972 ; Horngren 1973 ; May et Sundem 1976 ; Solomons 1978). Ce choix a des « conséquences économiques » non négligeables (Zeff 1978) en ce qu'une nouvelle norme est susceptible d'affecter les comportements. Les normes comptables ne sont pas neutres et l'on peut considérer que leur élaboration relève d'une mission d'intérêt général (Chiapello et Medjad 2009).

Le parallèle avec la décision publique peut être établi dans la mesure où le normalisateur comme l'homme public décide et, par sa décision, affecte un ensemble beaucoup plus large (Meny et Thoenig 1989 ; Haas 1992). En raison de cela, les décideurs doivent faire face à des groupes d'intérêt affectés par les règles produites, groupes qu'ils consultent bien souvent au cours du processus. De nombreux travaux dans le domaine de l'élaboration des politiques publiques ont souligné le recours à des experts (Janis et Mann 1977 ; Anderson 1978 ; Haas 1992) et la nécessité d'impliquer les groupes d'intérêt dans le processus (Richardson 1982 ; Meny 1993).

Le normalisateur comptable est confronté à la même situation. Colasse (2005) met en évidence la nécessité d'une double légitimité, technique et politique (Tamm-Hallström 2004,

p. 143-147, p. 158-160). D'une part, l'élaboration des normes comptables relève d'un domaine technique, d'une complexité croissante. D'où le recours à des « experts ». Mais elle revêt une mission d'intérêt général qui rend nécessaire la consultation des parties affectées par ces normes. Une manière de prendre en compte leur point de vue est de les associer à la prise de décision, conférant au normalisateur une légitimité politique. Si elle est nécessaire, Colasse (2005) souligne la difficulté pour le normalisateur comptable de détenir cette double légitimité. Cela peut expliquer le développement de deux traditions en matière de normalisation en fonction de la place accordée à l'expertise et à la représentation des intérêts (Chantiri-Chaudemanche 2004 ; Colasse 2005 ; Nobes et Parker 2008). Les travaux comparatifs ont opposé le modèle technocratique anglo-saxon au modèle partenarial à la française. Dans le modèle anglo-saxon, réputé privilégier l'expertise, l'élaboration des normes comptables a traditionnellement été confiée à la profession comptable. Parce qu'ils sont confrontés aux problèmes comptables dans leur activité quotidienne, les comptables, qu'ils soient salariés, libéraux ou universitaires, sont les mieux placés pour élaborer les normes et faire face à la complexité croissante des questions à traiter. Dans le modèle continental, typiquement le système traditionnel français (Colasse et Standish 1998 ; Colasse et Pochet 2009), les normes sont élaborées par un organisme qui regroupe les représentants des différentes parties concernées par la comptabilité. On estime nécessaire de faire participer à l'élaboration des normes l'ensemble des parties intéressées dans une conception partenariale¹.

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

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

« Les experts sont des individus bien informés détenant des compétences spécialisées qui leur donnent la possibilité de tirer des conclusions générales. Ces compétences spécialisées peuvent être des connaissances scientifiquement définies, une expertise acquise à travers une expérience sur le terrain ou une combinaison des deux » (Tamm-Hallström 2004, p. 26). L'expertise est un concept complexe, difficile à définir et à opérationnaliser (Bédard 1989). Les statuts des organismes de normalisation anglo-saxons y font référence dans le sens de la détention de compétences, de la maîtrise des problèmes comptables ainsi que d'une

expérience significative de la vie économique et des marchés financiers au plan international. Cette notion s'est imposée, nous semble-t-il, avec l'avènement du FASB (*Financial Accounting Standards Board*) américain et la deuxième génération d'organismes de normalisation (Chantiri-Chaudemanche 2009).

Les premiers organismes de normalisation dans les pays anglo-saxons fonctionnaient sur des bases relativement similaires : un organisme de normalisation composé d'une vingtaine de membres, intervenant à temps partiel et à titre bénévole ; des membres provenant essentiellement de la profession comptable même si un effort d'élargissement à la communauté financière a été constaté avec le temps ; une domination, voire une mainmise, de la profession comptable à travers la fourniture de membres, le financement et même l'hébergement de l'organisme de normalisation (Gore 1992 pour le dispositif américain ; Turley 1992 pour le dispositif britannique ; Tamm-Hallström 2004 pour le dispositif international). La normalisation était bien aux mains d'experts, au sens de professionnels comptables.

La réforme du dispositif américain et la mise en place du FASB en 1973 a ouvert la voie à la deuxième génération d'organismes de normalisation et, par voie de conséquence, de normalisateurs. La notion d'expert change quelque peu de sens. L'expert ne doit pas être le représentant, même officieux, d'intérêts particuliers comme ceux, par exemple, de la profession comptable. Il doit avoir les moyens d'agir en toute indépendance. D'où des membres à plein temps, bien rémunérés, nommés à titre individuel et libérés du souci de trouver des financements (Gore 1992 ; Nobes et Parker 2008)². Cette nouvelle définition de l'expertise s'accommode d'une forme de représentation. Un certain équilibre entre les différentes expériences professionnelles est recherché, garantissant une certaine représentativité des points de vue, à défaut de la représentation d'intérêts catégoriels, clairement rejetée.

Le dispositif international a suivi cette évolution d'une organisation aux mains de la profession comptable à une organisation qui privilégie les experts indépendants. Botzem et Quack (2006, p. 281-286) évoquent le passage d'une gouvernance professionnelle à une gouvernance par les marchés financiers.

Si l'analyse des dispositifs de normalisation nationaux est riche d'enseignements, la dimension internationale constitue une spécificité qu'il convient d'exploiter. Les travaux en matière de gouvernance transnationale apportent un éclairage intéressant à notre étude.

1.2 De l'élaboration de règles dans un contexte international : de nouveaux modes de gouvernance

La mondialisation et la globalisation de l'économie ont transformé les modalités d'élaboration des règles. De nouveaux acteurs, de nouveaux modes de gouvernance et de nouveaux mécanismes de coordination sont apparus (Djelic et Sahlin-Anderson 2006a).

Plusieurs études mettent en avant le retrait de l'Etat ou du moins la transformation de son rôle. Le contexte international présente des spécificités par rapport à un contexte national : une accentuation de la technicité et de la complexité des problèmes, une amplification de l'incertitude, une plus grande difficulté à trouver des compromis dans la mesure où la souveraineté internationale n'a pas de sens (Haas 1992 ; Abbott et Snidal 2000). Pour Djelic et Sahlin-Anderson (2006b, p. 377), les changements dans les modes de régulation de la vie économique se situent à quatre niveaux : 1) au niveau de ceux qui assurent la régulation, avec un retrait ou du moins une transformation du rôle de l'Etat, 2) au niveau des modes de régulation et des mécanismes d'application, vers des règles volontaires, 3) au niveau de la nature des règles, avec le développement de règles non contraignantes (*soft law*) (Abbott et Snidal 2000) et 4) au niveau des acteurs, avec l'apparition de nouveaux acteurs et la place croissante accordée aux acteurs privés et aux experts. Désormais, l'Etat participe à la régulation de la vie économique en coordination avec d'autres acteurs dans le cadre d'une gouvernance hybride, d'une gouvernance de réseau caractérisée par la multiplication et l'enchevêtrement d'agences et d'organismes et où les acteurs privés jouent un rôle de plus en plus important aux côtés des acteurs publics (Chavagneux 2007). Dans une autre perspective, certains travaux ont souligné la place hégémonique des Etats-Unis du fait de son statut de première puissance économique mondiale et de pôle d'attraction universitaire, constituant le lieu de reproduction des élites nationales (Dezalay et Garth 2002 ; Chavagneux 2007).

Ces travaux ont été transposés à l'élaboration des normes comptables. Par exemple, Chiapello et Medjad (2009) mettent en avant l'hybridation entre public et privé dans le cadre de la politique comptable européenne et soulignent l'avancée des règles non contraignantes (*soft law*). Richardson (2009) parle de gouvernance de réseau et étudie, dans le contexte canadien, la multiplication des agences qui interviennent à un titre ou à un autre dans le dispositif notant une « addition de couches de supervision et de régulation dans le dispositif ». La question de la nature de l'autorité, publique ou privée ou technique est discutée par Mattli et Büthe (2005)

et Porter (2005). Vanel (2010) analyse le pouvoir hégémonique des Etats-Unis en matière de normalisation financière.

Parmi les nombreux changements induits par la mondialisation dans les modes de régulation, l'apparition de nouveaux acteurs, acteurs privés ou experts notamment, a été soulignée. Djelic et Sahlin-Anderson (2006b, p. 389) évoquent l'émergence de communautés d'intérêt transnationales. Le concept de communauté épistémique, comme forme particulière de ces communautés, a été retenu pour orienter notre étude.

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

Le concept de communauté épistémique a été particulièrement mobilisé dans le champ de la production scientifique (Roth 2008) comme dans celui des sciences politiques et de l'élaboration de règles. Si, dans les deux champs, la notion de groupe d'individus travaillant sur des sujets partagés est présente, nous nous appuyons essentiellement sur ce concept tel qu'utilisé en sciences politiques et, en particulier, sur les travaux de Haas (1992). Une communauté épistémique est « un réseau de professionnels détenant une expertise et des compétences reconnues dans un domaine particulier et revendiquant, d'une manière qui fait autorité, des connaissances quant à l'élaboration de règles dans ce domaine » (Haas 1992, p. 3).

Le fondement d'une communauté épistémique semble être l'expertise mais d'autres éléments la caractérisent et la distinguent d'autres types de groupes d'experts (Haas 1992). On peut souligner les deux propriétés suivantes :

- L'existence de valeurs partagées, de croyances communes, d'une même vision des choses, d'un paradigme au sens de Kuhn (Haas 1992 ; Roth 2008), d'une *episteme* commune au sens de Foucault (Ruggie 1975). Une communauté épistémique est « un groupe sociologique avec un mode de pensée commun » (Haas 1992, p. 3).
- La présence de règles, de normes et de modèles de causalité qui dirigent l'action de ses membres. Nous rapprochons cela de la notion d'« autorité procédurale » avancée par Cohendet et al. (2003, p. 105) à savoir « un ensemble de règles ou d'un 'code de conduite' définissant les objectifs de la communauté et les moyens à mettre en œuvre pour les atteindre et régissant les comportements collectifs au sein de la communauté. »

Le concept de communauté épistémique nous paraît intéressant à plusieurs titres. En premier lieu, l'adaptabilité de ce concept aux situations de coordination internationale et aux organisations internationales a été soulignée (Haas 1992 ; Merrien 2001). Il se prête donc à l'étude de la formation de règles au niveau international et se situe à l'intersection des deux courants développés précédemment, le recours à des experts dans l'élaboration des normes d'une part et l'apparition de nouveaux modes de gouvernance dans un contexte de mondialisation d'autre part. Ce concept présente, à nos yeux, un deuxième intérêt puisqu'il permet d'approcher l'expert dans la normalisation comptable de manière originale par rapport aux travaux existants. Si la qualité d'expert du normalisateur a souvent été discutée, l'étude des normalisateurs en tant que groupe d'experts, dans leur dimension collective, a été peu développée (à l'exception des travaux de Martinez-Diaz (2005) qui applique ce concept à l'IASC).

Enfin, la référence à ce concept fournit un éclairage théorique et amène à reformuler notre question de recherche : Dans quelle mesure les normalisateurs internationaux constituent-ils une communauté épistémique ? Autrement dit, dans quelle mesure en satisfont-ils les propriétés : l'expertise, des valeurs partagées et l'adhésion à une certaine autorité procédurale ? Concernant la normalisation comptable internationale, l'expertise semble évidente. Quant à l'existence de valeurs partagées, la surreprésentation du monde anglo-saxon et de la profession comptable (Colasse 2004 ; Chiapello 2005 ; Perry et Noëlke 2005 ; Walton 2008 ; Chiapello et Medjad 2009) a conduit à souligner la dépendance « intellectuelle et idéologique » par rapport au monde anglo-saxon et le formatage culturel des membres du *Board* (Colasse 2005). Par ailleurs, la troisième propriété, à savoir l'existence de normes, de règles, de modèles de causalité, en bref d'une autorité procédurale, semble être un apport du concept de communauté épistémique. Nous avançons qu'aujourd'hui, une certaine manière de faire les normes s'est imposée. Il s'agit du modèle institutionnel américain introduit en 1973 et qui s'est propagé. Il repose sur des principes de travail et une certaine gouvernance (Tamm-Hallström 2004, p. 28). Parmi les principes de base, on pourrait citer le *due-process*, la procédure de consultation formelle en vigueur dans les organismes de normalisation anglo-saxons³. Botzem et Quack (2006, p. 283-285) y voient un cadre procédural destiné à régler les divergences de points de vue. Ils associent l'institutionnalisation et le gain en légitimité de cette procédure à l'émergence d'une communauté d'experts au niveau international, une communauté de « sens partagé » : même si des désaccords existent sur des points particuliers, cette procédure constitue une référence commune.

Ainsi, le concept de communauté épistémique fournit un éclairage théorique à notre étude. Celle-ci se fera en deux temps : une analyse des statuts de l'organisation (partie 2) suivie d'une étude de la composition de certaines instances du dispositif (partie 3).

2 Qui sont les normalisateurs internationaux ? Une réponse d'après les statuts

L'objectif de cette partie est de présenter les institutions qui constituent le cadre de notre étude. Une analyse des exigences contenues dans les statuts permet de préciser les profils recherchés.

2.1 Une brève histoire des institutions de la normalisation comptable internationale

Les institutions actuelles ont été mises en place en 2001 et résultent de la réforme de l'organisme originel, l'IASC (*International Accounting Standards Committee*).

2.1.1 L'IASC, un comité de représentants de la profession comptable

L'IASC a vu le jour en 1973 à l'initiative de Henry Benson, associé d'un grand cabinet londonien. Sa mise en place se situe dans le contexte d'une demande croissante pour davantage d'harmonisation au niveau mondial. D'autres actions ont été développées en parallèle, au niveau régional (par exemple au niveau européen) comme au niveau international (ONU, OCDE). L'IASC constitue, à l'époque, une initiative parmi d'autres.

L'IASC avait pour mission d'émettre des normes comptables et de promouvoir leur acceptation dans le monde. A l'origine, il regroupait les organisations professionnelles de neuf pays (Allemagne, Australie, Canada, Etats-Unis, France, Japon, Mexique, Pays-bas, Royaume-Uni et Irlande) mais, avec le temps, des organisations professionnelles d'autres pays ont rejoint le mouvement, soit quelques 150 organisations issues de 110 pays en 2001 (Nobes et Parker 2008).

L'IASC était un organisme privé, soutenu par la profession comptable. Ses membres étaient des organisations professionnelles. A partir de 1983, des contacts étroits ont été établis avec l'IFAC (*International Federation of Accountants*). Désormais, tous les membres de l'IFAC devenaient automatiquement membres de l'IASC et l'IFAC participait au financement du dispositif de normalisation.

N'étant pas une émanation des autorités publiques nationales, l'IASC n'avait aucun pouvoir coercitif. Les premières normes de l'IASC comportaient de très nombreuses options, ce qui présentait l'avantage de leur compatibilité avec les réglementations locales.

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

La structure et le fonctionnement en vigueur jusqu'en 2001 ne correspondant pas à ce nouveau statut, un comité a été chargé de réfléchir à une refonte des institutions afin de lui donner les moyens de remplir son rôle de normalisateur international et de renforcer sa légitimité et sa professionnalisation. D'autres statuts ont été adoptés en 2000 et le nouveau dispositif a été mis en place en 2001.

Comment fonctionnait l'ancien dispositif et sur quelles bases les individus y participaient-ils ? Outre l'IASC proprement dit où étaient représentées l'ensemble des organisations professionnelles, un comité décideur, le *Board*, a été mis en place en 1983. Le *Board* pouvait comprendre jusqu'à 17 membres (9 ou 10 venant de pays développés, 3 ou 4 venant de pays en développement et jusqu'à 4 autres organisations) (Nobes et Parker 2008). Les « membres » sont en fait des sièges occupés par des organisations professionnelles ou représentatives, nationales ou internationales, chaque membre pouvant nommer jusqu'à trois individus pour assister aux réunions et voter au nom de l'organisation représentée. Ce sont donc les représentants d'organisations professionnelles ou représentatives, nationales ou internationales, qui siégeaient au *Board*. Les normes étaient élaborées par des groupes de travail réunissant des spécialistes dans le domaine, constitués essentiellement d'auditeurs associés de grands cabinets (Tamm-Hallström 2004). Un secrétaire général dirigeait les opérations. L'IASC apparaît donc comme un comité de représentants de la profession comptable. Il relève bien de la première génération d'organismes de normalisation anglo-saxons telle que décrite précédemment.

Ce sont de tout autres bases qui vont être mises en place à partir de 2001.

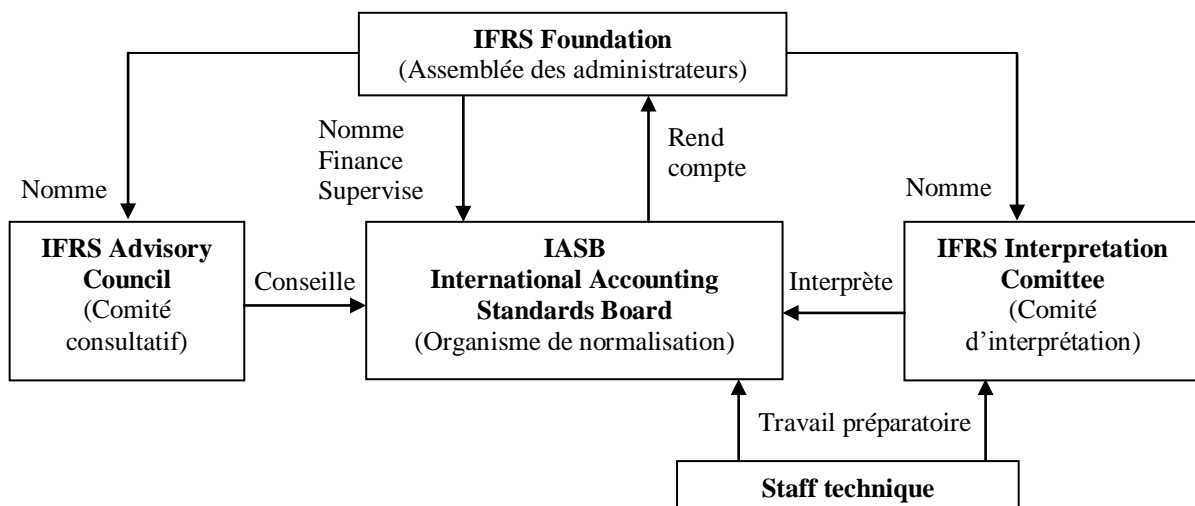
2.1.2 La mise en place de l'IASB-IFRS Foundation et l'avènement des « experts indépendants »

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

La structure retenue est calquée sur le dispositif américain mis en place en 1973. Elle est présentée dans le schéma 1.

- À la tête du dispositif, l'*IFRS Foundation* ou assemblée des administrateurs a la mission générale de veiller au bon fonctionnement du système, avec notamment la charge de pourvoir au financement de l'organisation et de désigner les membres des autres organismes du dispositif.
- Les normes sont élaborées par l'IASB qui constitue l'organisme de normalisation proprement dit.
- L'*IFRS Interpretation Committee* (IFRS-IC) est le comité chargé de répondre rapidement aux problèmes d'interprétation. Ses interprétations, une fois approuvées par l'IASB, ont la même autorité que les normes.
- L'*IFRS Advisory Council* (IFRS-AC), comité consultatif, doit conseiller l'IASB sur le programme de travail et les priorités et donner un avis sur les projets de normes.

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



Il semblerait que les discussions sur la nouvelle structure aient opposé deux modèles, d'un côté un *Board* « professionnel » composé d'experts, de l'autre, un *Board* « représentatif » des pays qui utilisent les normes internationales, soutenu notamment par la Communauté

Européenne. Le choix s'est finalement porté sur le modèle d'un *Board* professionnel (Martinez-Diaz 2005 ; Camfferman et Zeff 2006 ; Walton 2008 ; Nobes et Parker 2008). La question de la représentativité a été prise en compte au niveau du comité consultatif.

Le choix d'une structure à deux niveaux est destiné à garantir l'indépendance, en permettant de dissocier le travail technique d'élaboration des normes assuré par l'IASB et la recherche de financements, à la charge de l'*IFRS Foundation*. Il repose sur l'idée selon laquelle ceux qui ont à élaborer les normes doivent pouvoir le faire sereinement, sans pression. Par ailleurs, contrairement aux membres de l'IASC qui intervenaient bénévolement en plus de leur emploi principal, les membres de l'IASB sont salariés de l'organisation, à plein temps pour la plupart d'entre eux.

Enfin, la révision des statuts en 2009 a abouti à la mise en place d'un Conseil de surveillance (*Monitoring Board*), chargé de faire le lien entre l'*IFRS Foundation* et les autorités publiques. Une de ses missions consiste à participer au processus de désignation des administrateurs et à approuver leurs nominations.

2.2 Les « hommes » de la normalisation comptable internationale d'après les statuts

Nous avons analysé les exigences relatives au profil des membres des divers organes composant le dispositif à travers les statuts de l'organisation dans leurs versions successives (2000, 2005 et 2010)⁴. Celles-ci sont résumées dans le tableau n°1. Ont été mises en évidence les qualités individuelles des membres, les caractéristiques collectives du groupe ainsi que le degré d'implication des participants (plein temps ou participation occasionnelle) et leur rémunération éventuelle. Les statuts évoquent à peine l'équipe permanente (*staff*) chargée de mener le travail administratif, technique ou de promotion des normes.

Tableau n° 1 Le profil des participants à la normalisation comptable internationale d'après les statuts (2000, 2005, 2009-2010)

Organe	Nombre de membres	Modalités de nomination	Qualités individuelles	Caractéristiques collectives du groupe	Implication	Rémunération
IASB	- 16 membres depuis 2009 (14 membres avant). - Mandat de 5 ans renouvelable une fois (pour une durée de 3 ans).	Nommés par l'IFRS Foundation.	- « La condition première à remplir pour un membre du <i>Board</i> doit être l' expertise technique » (IASCF 2000). - « Les qualités principales pour un membre du <i>Board</i> doivent être la compétence professionnelle et l'expérience pratique . » (IASCF 2005, IFRS Foundation 2010). - Une annexe précise les critères à retenir en vue de désigner un membre du <i>Board</i> . Le premier critère consiste en un niveau élevé de compétence technique et une bonne connaissance de la comptabilité et de l'information financière .	« Meilleure combinaison possible d'expertise technique et de diversité dans l'expérience des affaires et de la situation des marchés internationaux » Quotas professionnels : - statuts 2000 : quotas ; - Statuts 2005 et 2009-10 : abandon des quotas ; « mélange équilibré entre des expériences récentes d'auditeurs, de préparateurs, d'utilisateurs ou d'universitaires ». Quotas géographiques : - Statuts 2000 et 2005 : « l'IASB ne doit pas être dominé par une partie prenante ou un intérêt géographique particulier ». - Statuts 2009-10 : introduction de quotas: Asie-Océanie : 4 Europe : 4 Amérique du Nord : 4 Afrique : 1 Amérique du Sud : 1 Divers : 2	Temps plein à l'exception de quelques membres (3 maximum).	Rémunérés en fonctions des responsabilités assumées.
IFRS Interpretation Committee	- 14 membres (12 membres avant 2009). - Mandat de 3 ans renouvelable.	Nommés par l'IFRS Foundation.	- Désignés en raison de leur capacité à être au courant des problèmes d'actualité et de leur capacité technique à les résoudre (site de l'IFRS Foundation). - Nommés à titre personnel et doivent voter en toute indépendance.	Meilleure combinaison possible d'expertise technique et de diversité d'expériences en termes d'affaires et de marchés internationaux (IFRS Foundation 2010).	- Une réunion tous les deux mois (site IFRS Foundation).	Bénévoles (Seuls les frais de déplacement sont couverts par l'IFRS Foundation)

Organe	Nombre de membres	Modalités de désignation	Qualités individuelles	Caractéristiques collectives du groupe	Implication	Rémunération
IFRS Foundation	- 22 <i>trustees</i> ou administrateurs depuis 2005 (19 <i>trustees</i> avant). - Mandat de 3 ans renouvelable une fois.	- Cooptation - Nécessité de consulter les organisations représentatives nationales et internationales. - Depuis 2009, le <i>Monitoring Board</i> approuve les nominations.	« Chaque administrateur doit avoir une bonne compréhension et être sensible au défi que constituent l'adoption et l'application de normes comptables internationales de qualité développées en vue de leur utilisation dans les marchés financiers du monde et en vue d'autres utilisateurs (...) Les administrateurs devront s'engager formellement à agir dans l'intérêt général dans tous les domaines ». (IASCF 2005)	« Les administrateurs doivent, collectivement, être représentatifs des marchés de capitaux mondiaux et de la diversité des horizons géographiques et professionnels » (IASCF 2005). Quotas professionnels : Le groupe doit être équilibré en termes d'horizons professionnels (au moins deux associés issus de grands cabinets internationaux). Quotas géographiques : Amérique du Nord : 6 Europe : 6 Asie/Pacifique : 6 Afrique : 1 Amérique du Sud : 1 Divers : 2	- 2 réunions par an au moins d'après les statuts. - 4 réunions par an d'une durée de 2 jours d'après le site de l'IFRS <i>Foundation</i> .	Jeton annuel et jeton par réunion
IFRS Advisory Committee	- 30 membres ou plus. - Mandat de 3 ans renouvelable.	Nommés par l'IFRS <i>Foundation</i> .	Certains nommés à titre individuel, d'autres comme représentants d'une organisation ou d'un groupe.	Horizons géographiques et professionnels divers	-3 réunions par an au moins.	Bénévoles (Frais à la charge de l'organisation représentée)

Un certain nombre d'éléments ressortent de l'analyse des statuts de l'*IFRS Foundation* dans leurs versions successives :

- De l'expertise :

L'analyse des qualités individuelles fait ressortir la place accordée à l'expertise : celle-ci est primordiale pour les membres amenés à élaborer des normes, les membres du *Board* essentiellement et, dans une moindre mesure, les membres de l'*IFRS Interpretation Committee* (IFRS-IC), chargés d'élaborer les interprétations. Les statuts évoquent, pour les membres de l'IASB par exemple, « l'expertise technique », « la compétence professionnelle et l'expérience pratique », « un niveau élevé de compétence technique et une bonne connaissance de la comptabilité et de l'information financière ». Par ailleurs, leur statut, à temps plein et bien rémunérés, est censé en faire des « experts indépendants ».

- De la représentation :

L'analyse des qualités collectives du groupe souligne la place accordée à la représentativité des points de vue : quel que soit l'organe, celle-ci est mise en avant et chaque organe est censé offrir un équilibre entre les diverses sensibilités professionnelles ou géographiques. En témoigne l'usage fréquent, dans les statuts, des termes « représenter », « représentatif » ou « équilibre ». La représentation institutionnelle, en revanche, n'est tolérée qu'au sein de l'*IFRS Advisory Committee* (IFRS-AC)⁵. Le principe de représentativité des intérêts mis en avant par Tamm-Halströmm (2004) au sujet de l'IASB n'est plus de mise.

- De l'implication des individus concernés :

La plupart des participants n'interviennent qu'occasionnellement. Ils continuent d'exercer une activité professionnelle principale et, en plus de celle-ci, ils se réunissent quelques fois par an pour traiter des affaires de la normalisation. Seuls les membres de l'IASB (à l'exception de deux ou trois d'entre eux) et le *staff* exercent leur activité de normalisation à temps plein. La rémunération est également un moyen d'évaluer l'implication des individus concernés, tout du moins l'implication attendue. Les membres de l'IASB semblent être rémunérés sur des bases équivalentes à leur fonction précédente. Les administrateurs perçoivent un jeton annuel ainsi qu'un jeton par réunion. Les membres de l'IFRS-IC et de l'IFRS-AC participent à la normalisation à titre bénévole.

Il ressort de l'analyse des statuts que les individus chargés de l'élaboration des normes et des interprétations sont censés être des experts qui doivent faire preuve d'indépendance et qui

représentent collectivement diverses sensibilités. Cela confirme l'inscription du dispositif international dans la tradition anglo-saxonne et la place prépondérante accordée aux experts.

Quelques infléchissements de la philosophie d'origine méritent cependant d'être notés. Il s'agit de changements introduits lors de la révision des statuts en 2009. Le premier concerne l'introduction de quotas en matière d'horizons géographiques au niveau de l'IASB alors que l'on s'était toujours refusé à le faire auparavant. Face aux critiques quant à la forte présence anglo-saxonne, il a été nécessaire d'introduire des dispositions destinées à garantir une certaine représentativité géographique. Le deuxième concerne la mise en place du *Monitoring Board* dans l'objectif d'accroître la capacité à rendre des comptes du dispositif. Le *Monitoring Board* est composé d'un représentant de la Commission Européenne, du président du Comité « Marchés émergents » de l'*International Organization of Securities Commissions* (IOSCO), du président du comité technique de l'IOSCO, du directeur de la *Financial Services Agency* du Japon, du président de la *Securities and Exchange Commission* (SEC) américaine et, en tant qu'observateur, du président du Comité de Bâle. La composition du *Monitoring Board* ne repose pas sur des experts, au sens de personnes nommées à titre individuel pour leurs expériences et leurs compétences mais de personnes siégeant en raison de leurs fonctions (représentant d'une organisation politique, l'Union européenne, ou régulateurs boursiers) (Colasse 2009). Ce double changement doit être interprété par référence aux critiques virulentes dont a fait l'objet l'*IFRS Foundation* quant à sa gouvernance.

Après avoir présenté le dispositif et fourni une réponse à partir des statuts quant au profil des normalisateurs internationaux, une réponse empirique va être développée.

3 Qui sont les normalisateurs internationaux ? Une réponse empirique

L'objet de cette partie est d'analyser qui, dans les faits, participe à l'élaboration des normes comptables et d'apprécier dans quelle mesure ces participants constituent une communauté épistémique. Notre démarche repose sur l'étude de la composition des organes du dispositif et du parcours de leurs membres.

3.1 La démarche

3.1.1 La période d'étude et les organes étudiés

Notre étude couvre la période 2001-2009. Le choix de 2001 comme date de début de l'étude est justifié par l'importance des changements introduits par la réforme de 2001. La composition et le fonctionnement des organismes constituant le dispositif international ont été profondément modifiés (voir partie 2).

L'étude porte sur les organes qui émettent des prises de positions techniques, à savoir l'IASB, l'IFRS-IC et le *staff*, laissant de côté ceux qui ont une mission de supervision (*IFRS Foundation*) ou de conseil (IFRS-AC). Ce choix permet de raisonner sur une population homogène, celle qui s'implique dans le travail technique de préparation et d'adoption des normes et interprétations. Une des originalités de notre travail réside dans l'inclusion du *staff* dans l'étude. Notre analyse porte sur le *staff* technique, c'est-à-dire les personnes qui s'impliquent dans le développement des normes, excluant le *staff* administratif, chargé de la communication, de la publication, des aspects financiers et de l'administration.

3.1.2 Les axes de l'étude

La référence au concept de communauté épistémique oriente notre travail. Outre l'expertise, deux autres propriétés caractérisent les communautés épistémiques : des valeurs communes et une autorité procédurale. Ces trois propriétés constituent les axes de l'étude.

En premier lieu, sera examinée la nature de l'expertise des participants à la normalisation internationale à travers l'analyse de leurs parcours professionnels. L'objet est de faire ressortir la nature des postes occupés par les membres antérieurement à leur nomination ou recrutement au sein de l'organisation et de préciser la notion d'expert dans le cadre de la normalisation comptable.

En second lieu, nous nous interrogerons sur l'existence de valeurs partagées (Haas 1992). Pour ce faire, nous chercherons des similitudes dans le profil des membres susceptibles d'engendrer des valeurs partagées. Les travaux existants ont souligné la surreprésentation du monde anglo-saxon et de la profession comptable. Cette propriété sera opérationnalisée par : 1) l'analyse du parcours professionnel et, en particulier, la recherche d'une expérience en cabinet d'audit, et 2) l'analyse des origines géographiques, en distinguant notamment Anglo-saxons et non Anglo-saxons.

Enfin, nous discuterons de l'existence d'une autorité procédurale (Cohendet et al. 2003, p. 104). Nous cherchons dans quelle mesure les participants à la normalisation comptable

internationale adhèrent à une certaine manière de faire les normes. Cette propriété sera opérationnalisée par la recherche d'une expérience préalable en matière de normalisation, expérience susceptible d'avoir sensibilisé les participants aux problématiques de l'élaboration des normes et aux meilleures modalités pour s'acquitter de la mission.

3.1.3 Les sources des données

Pour mener à bien ces analyses, il a été nécessaire de reconstituer la composition de l'IASB, de l'IFRS-IC et du *staff* depuis la mise en place du nouveau dispositif en 2001. Cette reconstitution a été réalisée à partir des documents publics émis par la Fondation, en particulier les rapports annuels, les bulletins trimestriels et les communiqués de presse. L'ensemble des informations ainsi collectées a été complété par la consultation de plusieurs sites internet (sites des grands cabinets⁶, sites des organisations ou des sociétés employant un membre). Il convient de noter que, malgré leur richesse, ces sources d'informations ne sont pas exhaustives.

Nous avons identifié toutes les personnes ayant siégé au sein de l'IASB et de l'IFRS-IC depuis la création de ces deux instances (en avril 2001 pour l'IASB et début 2002 pour l'IFRS-IC) jusqu'à juillet 2009, soit 23 membres pour l'IASB et 30 pour l'IFRS-IC. Par ailleurs, afin de pouvoir étudier l'évolution de la composition de l'IASB et de l'IFRS-IC, nous avons raisonné sur les comités à des dates précises. Le choix des dates de référence s'est fait dans l'objectif de reconstituer les comités avec le plus grand taux de rotation possible. Pour l'IFRS-IC, les dates de janvier 2002, 2005 et 2009 ont été retenues, la durée du mandat étant de 3 ans. Pour l'IASB, la comparaison porte sur juillet 2001 et 2009. Entre ces deux dates, le taux de rotation a été très faible, la durée d'un mandat à l'IASB étant de 5 ans.

Concernant le *staff*, l'IFRS *Foundation* n'en publie pas une liste à la fin de chaque année. Sa composition a été reconstituée à partir des informations disponibles, à savoir le recrutement et le départ des membres⁷. Le nombre de personnes ainsi identifiées s'élève à 92. Faute d'informations suffisantes, l'analyse porte sur 82 d'entre eux. On peut noter l'augmentation significative des effectifs de l'équipe technique au cours de la période d'étude. Le nombre a presque doublé passant de 23 personnes fin 2003 à 42 fin 2008. Cette inflation s'explique par l'augmentation de la charge de travail, conséquence de l'augmentation de la visibilité de l'IASB et de la notoriété des normes internationales.

3.2 Le profil individuel et collectif des normalisateurs : les résultats par axe d'étude

3.2.1 Des experts ?

L'expertise des participants a été analysée à travers leurs parcours professionnels et, notamment, leur dernière expérience professionnelle et toute autre expérience significative au cours de la carrière.

L'analyse fait ressortir le grade élevé que tous les membres de l'IASB et de l'IFRS-IC ont occupé, quelle que soit leur organisation d'origine. Pour ceux issus de l'audit, la plupart ont atteint la position d'associé dans les plus grands cabinets internationaux. Il s'agit généralement d'associés techniques, c'est-à-dire des personnes les plus à même de suivre les débats en matière de normes IFRS. Pour les membres provenant du monde des entreprises, la place occupée est généralement celle de président (PDG) ou vice président, de directeur administratif et financier (DAF) du groupe ou, quand il s'agit d'un groupe de taille plus importante, de directeur comptable. C'est le cas par exemple de Hans-Georg Bruns, ancien directeur comptable de DaimlerChrysler. Un autre profil concerne les membres ayant exercé des fonctions au sein d'un organisme de normalisation ou de régulation financière ou bancaire, généralement en tant que membres des organes décisionnels ou en tant que présidents ou directeurs du *staff*. Sont également présents des professeurs d'université et des présidents d'associations représentatives des utilisateurs. Le tableau 2 synthétise les principaux postes que les membres de l'IASB et de l'IFRS-IC ont occupés⁸. Pour nombre d'entre eux, la diversité de leur carrière peut être soulignée. Par exemple, Robert Garnett (IASB) a été associé d'un grand cabinet d'audit et a travaillé comme analyste financier et comme préparateur dans plusieurs sociétés dans des secteurs très variés.

Concernant les membres du *staff*, les informations disponibles concernent essentiellement les directeurs de *staff*. Ceux-ci ont généralement occupé des postes d'associés de grands cabinets d'audit ou siégé à des organismes de normalisation nationaux. Les autres membres sont souvent des *senior managers* (soit une expérience d'au moins 8 ans) dans les cabinets d'audit internationaux. Certains viennent en détachement auprès des normalisateurs nationaux pour des durées qui peuvent varier entre 1 an et 3 ans.

Tableau 2 : Synthèse des principaux postes occupés par les membres de l'IASB et de l'IFRS-IC

Principales expériences professionnelles	Postes occupés	Nbre dans l'IASB	Nbre dans l'IFRS-IC
Cabinet d'audit	Associé	12	18
Entreprise	PDG et assimilés	4	4
	DAF et assimilés	3	4
	Directeur comptable	2	1
Normalisateur/Régulateur	Président	2	2
	Membre	2	4
	Senior staff	5	2

L'analyse des expériences professionnelles des participants à la normalisation internationale confirme la première propriété d'une communauté épistémique à savoir l'expertise et la compétence en matière d'information financière et comptable. L'expertise se définit, pour les membres de l'IASB et de l'IFRS-IC, par le fait d'avoir occupé des responsabilités de haut niveau dans les différents métiers de la comptabilité. Pour le staff, l'expertise semble avoir un caractère technique plus poussé, dans la mesure où l'expérience préalable s'est généralement déroulée dans les cabinets d'audit ou les organismes de normalisation.

3.2.2 Des valeurs partagées ?

A l'instar de Martinez-Diaz (2005) qui a étudié les valeurs communes des membres du *Board* de l'IASC avant la réforme de 2001, nous cherchons à travers une analyse des parcours professionnels et des origines géographiques, l'existence de valeurs partagées, d'un paradigme commun aux différents participants à la normalisation internationale.

3.2.2.1 Un background professionnel très ancré dans la profession comptable

De nombreux travaux ont classé les membres de l'IASB en fonction de leurs horizons professionnels (auditeurs, préparateurs, utilisateurs et universitaires...) (Standish 2003 ; Jorissen et al. 2006). La richesse des expériences de certains rend l'exercice délicat (Walton 2009).

Notre étude se focalise sur la présence d'une seule partie prenante, la profession comptable, en raison des critiques quant à une surreprésentation de ses membres au sein du normalisateur international (Colasse 2005 ; Capron et Chiapello 2005). Le poids de la profession comptable a été évalué en essayant de prendre en compte la richesse des parcours (tableau 3) :

- Le membre a-t-il eu une expérience dans un cabinet d'audit au cours de sa carrière (tableau 3, colonne 2) ?

- Si oui, s'agit-il de la dernière expérience professionnelle avant d'intégrer le normalisateur international (tableau 3, colonne 3) ?
- Ce membre était-il ou non un associé du cabinet d'audit (tableau 3, colonne 4) ?
- Cette expérience a-t-elle été menée au sein d'un des grands cabinets internationaux (*Big Four*)⁹ (tableau 3, colonne 5) ?

Il apparaît qu'une grande proportion des membres de l'IASB (61 %) et de l'IFRS-IC (60 %) a déjà travaillé en cabinet. Ce passage n'a pas été rapide mais témoigne plutôt d'une longue carrière passée dans l'audit. Tous les membres de l'IFRS-IC qui sont passés par un cabinet y étaient comme associés. La proportion des associés est aussi très élevée pour l'IASB (12/14). Toutefois, la proportion de personnes ayant intégré le normalisateur directement à partir des cabinets est moins élevée : 22 % des membres de l'IASB et 43 % des membres de l'IFRS-IC viennent directement des cabinets. Il ressort également du tableau 3 que la profession comptable est représentée presque exclusivement par les *Big Four* (29 sur 32 membres IASB et IFRS-IC confondus). Cette domination des *Big Four* a une double explication. D'une part, la grande technicité des débats nécessite une formation et une longue expérience dans la pratique des IFRS, plus fréquente dans les grands cabinets. D'autre part, les membres de l'IFRS-IC ne sont pas rémunérés. Cela suppose que leurs employeurs acceptent qu'ils consacrent du temps aux travaux de cet organisme. Il paraît raisonnable de penser que seuls les plus grands cabinets soient en mesure de supporter ce coût.

En termes d'évolution, la part des auditeurs est restée relativement stable au niveau de l'IASB entre 2001 et 2009 (21 % et 27 % respectivement) mais elle a fortement diminué pour l'IFRS-IC entre 2005 et 2009, passant de 58 % à 36 %. La Fondation a sans doute été sensible aux critiques relatives à la forte présence des auditeurs et des *Big Four*.

Cette surreprésentation de la profession comptable est tout aussi réelle concernant le *staff* technique. Sur 82 membres identifiés, plus des deux tiers ont travaillé en cabinet. Les grands cabinets sont surreprésentés (46 membres sur 55). Il est à noter aussi que sur 9 directeurs, 7 ont fait carrière dans un cabinet *Big Four*.

Tableau 3 : La présence de la profession comptable

Appartenance des membres à la profession comptable:	au cours de la carrière ?	comme dernier emploi ?	au grade d'associé ?	dans un cabinet "Big" ?
IASB				
Total	14	5	12	13
Pourcentage/23 membres	61 %	22 %	52 %	57 %
Analyse IASB 2001	Total	9	3	8
	%	64 %	21 %	57 %
Analyse IASB 2009	Total	10	4	9
	%	67 %	27 %	60 %
IFRS-IC				
Total	18	13	18	16
Pourcentage/30 membres	60 %	43 %	60 %	53 %
Analyse IFRS-IC 2002	Total	7	6	7
	%	58 %	50 %	58 %
Analyse IFRS-IC 2005	Total	8	7	8
	%	67 %	58 %	67 %
Analyse IFRS-IC 2009	Total	9	5	9
	%	64 %	36 %	64 %
Staff technique				
Total	55			46
Pourcentage/82 membres	67 %			56 %

3.2.2.2 Une forte présence anglo-saxonne

Les normalisateurs peuvent être classés selon leur formation comptable, anglo-saxonne ou autre (Walton 2009)¹⁰. Nous distinguons aussi les membres britanniques, américains, australiens et néo-zélandais pour identifier d'éventuelles différences selon les pays anglo-saxons (tableau 4)¹¹.

Les critiques adressées à l'IFRS *Foundation* (Tyrall 2005 ; Colasse 2005 ; Capron et Chiapello 2005) semblent être fondées puisque 65 % des membres de l'IASB ont une formation comptable anglo-saxonne. Cependant, cette proportion a diminué entre 2001 et 2009 passant de 71 % à 60 %. L'instauration des quotas géographiques suite à la révision des statuts en 2009 confirme cette tendance. Il est à noter l'entrée pour la première fois au *Board*, à partir de 2007, de représentants des marchés émergents à savoir la Chine, le Brésil et l'Inde. En ce qui concerne les membres de l'IFRS-IC, la composition est plutôt stable dans le temps, mais toujours en faveur des Anglo-saxons : 7 membres sur 12 en 2001, 8 membres sur 14 en 2009. Dans ces deux instances, les Américains sont les plus nombreux (6 à l'IASB¹² et 7 à l'IFRS-IC) devant les Britanniques (5 à l'IASB et 3 à l'IFRS-IC).

Quant au *staff* technique, plus des deux tiers des membres identifiés sont anglo-saxons. C'est le cas des 9 directeurs et des 6 *senior project managers*. Les anglo-saxons dominent le *staff* technique, notamment aux niveaux les plus élevés de la hiérarchie. Les Britanniques constituent à eux seuls plus de 25 % des effectifs¹³. Les Australiens et les Néo-zélandais sont aussi bien représentés au niveau des directeurs et des *senior project managers*.

Tableau 4 : La présence anglo-saxonne au sein de l'IASB, de l'IFRS-IC et du *staff*

membres ayant une culture comptable anglo-saxonne		Nombre	%	Dont			
				britanniques	américains	australiens/ néo-zélandais	Autres anglo-saxons
IASB (nbre total 23)	Total	15	65 %	5	6	1	3
	2001	10	71 %	4	3	1	2
	2009	9	60 %	2	4	1	2
IFRIC (nbre total 30)	Total	17	57 %	3	7	4	3
	2001	7	58 %	1	4	1	1
	2005	6	50 %	2	3	1	0
	2009	8	57 %	1	4	2	1
Staff (nbre total 82)	Total	55	67 %	21	12	12	10
	Directeurs	9		3	1	3	2
	senior managers	6		3	1	2	0
	Autres	40		15	10	7	8

3.2.2.3 *Un paradigme dominant ?*

Nous postulons que le poids du monde anglo-saxon et de la profession comptable au sein des différentes instances tend à confirmer l'existence de valeurs communes autour d'une certaine vision de l'information comptable, une information comptable au service des marchés financiers et de l'investisseur, s'inscrivant dans la tradition anglo-saxonne de la comptabilité (Nobes et Parker 2008, p. 85).

Même les membres issus de la tradition continentale adhèreraient à cette vision des choses. Nous avons analysé les expériences professionnelles des membres non anglo-saxons. Sur les 8 membres non anglo-saxons de l'IASB, 2 proviennent des grands cabinets d'audit et trois de grands groupes internationaux. Les 3 autres proviennent de régulateurs (autorités de régulation de marchés, banques centrales). Sur les 13 membres non anglo-saxons de l'IFRS-IC, 4 travaillent dans des grands cabinets d'audit, 4 dans des grands groupes multinationaux. On peut imaginer que le parcours au sein d'un grand cabinet d'audit ou à la direction financière d'un groupe multinational coté favorise une vision de la comptabilité orientée vers les besoins des marchés financiers. A supposer qu'elle soit représentée, une conception alternative de l'information comptable semble réduite à la portion congrue. Ainsi se profile la domination d'une conception de la comptabilité au service des investisseurs et des marchés.

Cette domination rappelle l'existence de valeurs communes et d'un paradigme partagé au sein des communautés épistémiques. La promulgation d'un cadre conceptuel définissant comme principal objectif de l'information comptable et financière, l'utilité décisionnelle et la satisfaction des besoins d'information des investisseurs (IASB 2010) consacre de manière explicite ces valeurs partagées. Cette conclusion rejoint celle de Martinez-Diaz (2005, p. 9) : au-delà des affiliations institutionnelles, les membres du *Board* de l'IASC partageaient des valeurs, des connaissances et des croyances communes quant à l'information comptable et à son rôle dans le bon fonctionnement des marchés financiers.

3.2.3 *Un modèle de normalisation qui fait autorité ?*

Afin de questionner l'existence d'une autorité procédurale dans le cadre de la normalisation internationale, nous analysons les expériences passées des membres dans l'établissement des normes comptables. Le raisonnement sous-jacent est le suivant : dans la mesure où les membres ont déjà eu une expérience en la matière, ils sont sensibles aux difficultés et aux enjeux de la mission et se sont forgés une opinion sur les meilleures modalités pour l'accomplir.

Pour ce qui est des expériences passées en matière de normalisation comptable, la diversité des parcours rend difficile l'opérationnalisation. Voici les axes de notre analyse :

- L'existence d'une expérience préalable en matière de normalisation (tableau 5, colonne 2)
- Cette expérience est-elle intervenue juste avant d'intégrer le normalisateur international ? (tableau 5, colonne 3)¹⁴.
- S'agit-il d'une participation significative aux travaux de normalisation (membres des organes décisionnels ou directeur de *staff*) ou d'une participation ponctuelle (participation à des groupes de travail ou à des réunions d'informations et de communication avec les normalisateurs) ? (tableau 5, colonne 4).
- Cette expérience préalable s'est-elle déroulée auprès d'un normalisateur anglo-saxon ? (tableau 5, colonne 5)

Tableau n°5 : La participation des membres à d'autres travaux de normalisation

Participation à des travaux de normalisation		au cours de la carrière ?	dernier emploi ?	Participation		Normalisateur anglo-saxon ?
				Significative ?	Ponctuelle ?	
IASB (Nbre total 23)	Nbre	20	13	14	6	15
	%	87 %	57 %	61 %	26 %	65 %
IFRS-IC (Nbre total 30)	Nbre	21	13	14	7	14
	%	70 %	43 %	47 %	23 %	47 %
Staff technique (Nbre total 82)	Nbre		20			14
	%		24 %			17 %

Le tableau 5 révèle qu'une très grande partie des membres de l'IASB et de l'IFRS-IC ont déjà participé à des travaux de normalisation. Cette participation est, pour plus de la moitié d'entre eux, très récente (précédant leur désignation au sein du dispositif de normalisation international). La forme que prend cette participation témoigne généralement d'une implication significative dans l'activité de normalisation comptable (14 membres sur 20 pour l'IASB et 14 membres sur 21 pour l'IFRS-IC). La plupart d'entre eux étaient soit des membres votants des organes décisionnels (voire leurs présidents) soit des *senior staff*.

Si une majorité de participants a une expérience significative de normalisateur derrière elle, elle provient d'un nombre limité de normalisateurs. Pour l'IASB, 6 membres sur 23 ont participé aux travaux du normalisateur américain¹⁵ de façon significative. Mais la présence de membres ayant une expérience de normalisation au niveau américain a fortement baissé entre 2001 (5 sur 14) et 2009 (2 sur 15). Il est possible de suggérer l'explication suivante : au démarrage, étant donné la filiation avec le modèle américain, l'IASB avait besoin d'individus familiers du système. Ce besoin a diminué petit à petit, avec l'acquisition d'une certaine maturité de l'organisation. D'autres normalisateurs anglo-saxons comme l'ASB britannique ou le comité G4+1¹⁶ semblent également constituer un vivier pour la Fondation. L'IASB, prédécesseur de l'IASB actuel, et les organismes qui le soutenaient comme le SIC (*Standards Interpretation Committee*) et le SAC sont souvent des lieux où les membres ont déjà travaillé. A l'IFRS-IC, on constate une plus grande diversité dans les viviers de normalisateurs nationaux : outre ceux précédemment cités, on retrouve notamment les normalisateurs australien, français, allemand, japonais et canadien.

Concernant le *staff*, environ un quart a préalablement travaillé pour des normalisateurs ou des régulateurs financiers et bancaires locaux, sous la forme généralement d'un détachement qui

peut aller d'un à trois ans. Là encore, les normalisateurs anglo-saxons sont les plus représentés (14 personnes sur 20). On constate également que plusieurs membres du *staff* ayant déjà travaillé pour un organisme de normalisation se situent assez haut dans la hiérarchie.

Il apparaît donc que les normalisateurs internationaux ont déjà participé à l'élaboration des normes comptables à un niveau national ou international et que le milieu de la normalisation comptable constitue un « petit monde » (Chantiri-Chaudemanche 2004). Ces expériences se sont déroulées essentiellement dans des environnements anglo-saxons où prévaut un certain modèle d'élaboration des normes inspiré de l'expérience américaine. On peut postuler que les normalisateurs ont acquis un « savoir-faire » et intériorisé une certaine façon de produire les normes, constituant en somme, une forme d'autorité procédurale.

3.2.4 *Quelques membres de cette communauté épistémique*

Après avoir montré que les participants à la normalisation internationale répondent collectivement aux critères d'une communauté épistémique, nous allons essayer d'appuyer ces résultats par la description du parcours professionnel de deux membres de cette communauté. Nous avons retenu les profils de Sir David Tweedie et Gilbert Gélard en raison du rôle important qu'ils ont joué depuis 2001 au sein du dispositif international.

Diplômé comme *chartered accountant* en 1972 en Ecosse, David Tweedie commence sa carrière dans la profession comptable. Il devient directeur technique de l'*Institute of Chartered Accountants of Scotland* de 1978 à 1981 puis associé dans le département technique du cabinet KPMG de 1982 à 1990. En 1990, il est nommé président du normalisateur britannique *Accounting Standards Board* (ASB), nouvellement mis en place. Au cours de son passage à l'ASB, Tweedie a participé activement aux réunions du groupe G4+1 où il a eu des liens étroits avec l'IASC. En 2001, l'IASB remplace l'IASC et Tweedie en devient le président. Son mandat s'achève en 2011.

Gilbert Gélard a également débuté sa carrière dans la profession comptable libérale au sein du bureau français du cabinet américain Arthur Andersen dès 1963 avant d'avoir son diplôme d'expert comptable en 1975. Entre 1973 et 1987, il a travaillé comme directeur comptable dans deux grands groupes industriels cotés en France. Il est ensuite revenu à la profession comptable au niveau de la compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC) puis au sein du cabinet KPMG de 1995 à 2001, année de son entrée à l'IASB. Gélard était déjà un habitué de la normalisation comptable puisqu'il était membre du Conseil National de la

Comptabilité et qu'il a représenté la profession comptable française au sein de l'IASC de 1987 à 2001.

Les expériences professionnelles de ces deux membres montrent qu'ils ont une grande expertise dans le champ de la comptabilité avec plus de trente ans d'expérience pour chacun d'entre eux. Cette expertise est variée puisqu'elle est construite dans des métiers différents allant de l'audit financier à la préparation des comptes en passant par la doctrine et la normalisation comptable. Concernant l'adhésion à une conception commune de la comptabilité et de l'information comptable, bien que ces deux membres émanent de deux traditions comptables différentes, leurs écrits¹⁷ montrent qu'ils soutiennent les valeurs véhiculées dans le cadre conceptuel. Quant à leur participation à la normalisation comptable, ces deux membres ont eu, avant même de siéger à l'IASB, une longue expérience dans l'établissement des normes comptables nationales ainsi qu'à l'échelle internationale où ils ont pu se croiser.

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

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

En premier lieu, l'expertise est confirmée. Les normes comptables internationales sont bien faites par des experts, dans le sens de gens compétents ayant une expérience de haut niveau dans les différents métiers de la comptabilité.

En deuxième lieu, malgré une relative diversité des horizons, la représentativité professionnelle et géographique laisse à désirer. La profession comptable est très présente, notamment par le biais des grands cabinets. La surreprésentation du monde anglo-saxon est bien réelle. Ainsi, la grande majorité des membres semble adhérer à des valeurs communes et à une conception unique de l'information comptable au service des marchés financiers. Il y aurait peu de place pour une vision alternative. Cette façon d'adhérer à une vision commune de la comptabilité n'est pas sans rappeler la notion d'habitus de Bourdieu (1980, p. 88) qui se définit comme étant « un système de dispositions durables et transposables » qui agissent en tant que « principes générateurs et organisateurs de pratiques et de représentations qui peuvent être objectivement adaptées à leur but sans supposer la visée consciente des fins ». Ainsi, la

proximité des marchés financiers et de leurs pratiques et objectifs fonctionnerait comme un habitus qui permet d'imprégner les pensées et les valeurs de ces acteurs par « intériorisation de l'extériorité » (Corcuff 1995).

L'idée de valeurs partagées reflétant une idéologie dominante est parfaitement compatible avec la notion de communauté épistémique. C'est d'ailleurs l'un des intérêts de ce concept que de permettre d'associer les dimensions technique et idéologique. Comme le souligne Merrien (2001, p. 589), étudier les organisations internationales comme communautés épistémiques conduit à s'interroger sur les luttes d'idées, d'interprétations et de symboles. « Une même organisation peut tolérer des divergences à l'intérieur du cadre d'interprétation. Néanmoins, une période historique stable se caractérise par l'hégémonie d'un paradigme partagé » qui est fonction d'un certain ordre international. Cela amène à souligner le caractère hautement discutable du concept d'expert indépendant (Colasse 2005). Le savoir qui fonde l'expertise est rarement neutre et indépendant, il est « enraciné » dans une idéologie et un système (Lequesne et Rivaud 2001).

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

Si notre étude conclut à l'existence d'une communauté épistémique, celle-ci n'est pas figée et connaît des évolutions. D'abord, en termes de représentativité géographique, la place des anglo-saxons, même si elle reste importante, tend à diminuer au profit de membres provenant des pays émergents. Ensuite, en termes d'expérience dans la normalisation, nous avons noté un recours moins important avec le temps à des personnes ayant travaillé pour le normalisateur américain.

Conclusion

L'objet de cet article est d'étudier la population des participants à la normalisation comptable internationale. En nous appuyant sur la notion d'expert, fondamentale pour le dispositif international, nous avons avancé le concept de communauté épistémique pour caractériser cet ensemble d'acteurs. L'étude de la composition de certaines instances de l'organisation

internationale a permis d'en vérifier certaines propriétés : un réseau d'experts, des valeurs et un paradigme communs reflétés dans le cadre conceptuel et l'adhésion à un modèle particulier d'élaboration des normes.

Les apports de cette recherche se situent à deux niveaux. En premier lieu, le travail empirique apporte une confirmation à des hypothèses fréquemment formulées quant à la surreprésentation du monde anglo-saxon et au poids de la profession comptable. Par rapport aux travaux existants sur le profil des normalisateurs (Perry et Noelke 2005), notre étude repose sur une analyse de trois instances, sur une analyse des parcours dans le temps et sur une analyse des profils autour de trois axes. Elle élargit ainsi les travaux sur la composition des instances de normalisation dans trois directions : 1) elle inclut, de manière originale, le *staff* technique qui joue un rôle fondamental dans le travail de préparation des projets ; 2) elle tient compte, dans la mesure du possible, du parcours des membres dans le temps et en termes d'importance de l'expérience (par rapport à de nombreux travaux qui se contentent de la dernière expérience connue) ; 3) elle introduit une dimension nouvelle, l'expérience passée des membres en matière de normalisation soulignant que l'expertise ne concerne pas seulement la comptabilité et l'information comptable mais l'élaboration des normes. Le deuxième apport se situe au niveau théorique, à travers l'éclairage du concept de communauté épistémique. L'intérêt de ce concept *a priori* a été souligné, celui d'inscrire la normalisation comptable dans un phénomène plus large, l'élaboration de règles au niveau international et de considérer l'expertise dans une perspective idéologique. L'expertise et les arguments techniques, malgré leur apparente neutralité, reposent sur des paradigmes (Burlaud et Colasse 2010). Les résultats semblent confirmer la pertinence de ce concept dans le contexte de la normalisation comptable, illustrant le fait que les évolutions de la comptabilité et de la normalisation comptable sont une manifestation, parmi d'autres, des effets de la mondialisation.

Certaines faiblesses de ce travail méritent d'être soulignées. L'étude empirique n'a porté que sur l'IASB, l'IFRS-IC et le *staff* technique, laissant de côté la Fondation et le comité consultatif. L'analyse pourra être élargie à ces instances afin de voir dans quelle mesure leurs membres font partie de cette communauté épistémique. Par ailleurs, certaines opérationnalisations restent discutables : d'une part, le fait d'avoir eu une expérience préalable en matière d'élaboration des normes, surtout dans un organisme anglo-saxon, a été considéré comme un indicateur d'adhésion au modèle anglo-saxon de normalisation ; d'autre part, les croyances et les valeurs des normalisateurs ont été déduites, de manière un peu grossière, de leur expérience passée et de leur parcours. Il nous semble quelque peu réducteur

de chercher à affirmer les valeurs d'un individu en fonction d'un parcours, qui plus est, résumé. Ces opérationnalisations ont été faites dans le cadre d'une première approche. Une étude approfondie du discours et des écrits des membres, avant leur désignation, peut contribuer à identifier, de manière plus nuancée, les valeurs auxquelles ils adhèrent et à évaluer dans quelle mesure un membre promouvant des idées contradictoires avec la conception dominante peut être désigné. Outre les prolongements envisagés à partir de ces limites, d'autres voies sont possibles. Il nous semble intéressant d'étudier le processus de désignation d'un membre et d'analyser sur quelles bases plusieurs candidats sont départagés. Dans le cadre américain, Gore (1992) a montré comment les conceptions, connues de tous, de certains candidats, ont pu les desservir lorsqu'elles n'allaient pas dans le sens souhaité. Dans le contexte international, l'épisode qui a consisté à choisir un successeur à David Tweedie, à la tête de l'IASB, en la personne de Hans Hoogervorst mérite d'être analysé¹⁸. Enfin, une dernière voie de recherche consiste à exploiter le parallèle avec les communautés épistémiques dans le contexte actuel de crise et de remise en cause du paradigme dominant. Merrien (2001) énonce que le poids d'une communauté épistémique est fonction d'un certain ordre international et qu'il se produit des renversements de paradigmes. La crise financière a suscité de nombreuses critiques à l'encontre des institutions internationales de normalisation. L'ingérence du politique (Colasse 2009 ; Burlaud et Colasse 2010) et la récente révision des statuts (mise en place du *Monitoring Board* composé d'individus représentant des organisations, introduction de critères géographiques pour la désignation des membres du *Board*) semblent traduire un infléchissement des valeurs fondamentales de la normalisation internationale reposant jusqu'alors sur l'expertise et l'indépendance avant tout et aller dans le sens d'une remise en cause du paradigme partagé.

Notes

¹ La réforme des institutions de normalisation françaises initiée en 2007 rompt avec cette tradition partenariale (Colasse et Pochet 2009).

² Dans le cadre de ce travail, nous cherchons à préciser le contenu de la notion d'expert souvent mise en avant pour caractériser la normalisation anglo-saxonne. Si nous tentons de montrer que ce contenu a évolué, nous ne cherchons pas à retracer le processus de construction et de légitimation voire d'institutionnalisation de l'expertise tel que l'ont fait Power (1997), Ramirez (2001), Covalleski et al. (2003) et Gendron et al. (2007). Une autre différence par rapport à ces travaux réside dans les contours de l'expert : dans les travaux précédemment cités, l'expert est souvent associé au professionnel comptable voire à l'auditeur. Dans le cadre de la normalisation comptable, la notion d'expert renvoie davantage à une qualité (compétence, indépendance, neutralité) qu'à une position sociale ou une profession même si les deux aspects ne sont pas indépendants.

³ Cette procédure consiste à publier, tout au long du processus d'élaboration de la norme, plusieurs documents intermédiaires, typiquement un document à des fins de discussion puis le projet de norme (exposé-sondage) assortis d'un appel à commentaires. Les parties qui le souhaitent ont alors un délai de quelques semaines pour réagir et envoyer à l'organisme normalisateur une réponse écrite. Les normalisateurs analysent les lettres reçues et sont libres ou non d'en tenir compte dans leur décision finale.

⁴ Les statuts, adoptés en 2000, ont subi deux révisions majeures, en 2005 et 2009-2010. Les statuts révisés sont applicables immédiatement après leur publication.

⁵ Chiapello et Medjad (2009, p. 454) parlent à ce propos d'une « déviation de la philosophie de l'IASB ».

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

⁷ Ceci signifie qu'en théorie, si une personne a intégré le staff avant 2001 et qu'elle n'en est pas sortie avant 2009, elle ne figure pas sur notre liste. Dans la pratique, cette situation est peu fréquente étant donné le taux de rotation au sein du staff. Le taux moyen de rotation calculé pour notre population du staff est de 3 ans et 3 mois. Trois personnes seulement (tous des directeurs) sur 92 dépassent les 9 ans d'expérience au sein du staff.

⁸ Les membres ayant souvent une expérience diversifiée, il est normal que le total de la 3^{ème} colonne du tableau 2 ne corresponde pas au nombre de personnes ayant siégé à l'IASB (23). Il en est de même pour les membres de l'IFRS-IC.

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

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

¹¹ L'homogénéité des pratiques comptables dans le monde anglo-saxon, souvent tenue pour acquise, est discutable (Alexander et Archer 2003). Cette discussion dépasse le cadre de l'étude.

¹² Il est à noter que Anthony Cope et Thomas Jones, bien que de nationalité britannique, sont considérés dans certains travaux comme américains, ayant fait la plus grande partie de leur carrière aux Etats-Unis. Jones est même devenu membre du FASB. Dans cette perspective, l'IASB compterait parmi ses membres 8 Américains et 3 Britanniques.

¹³ Le fait que l'IASB siège à Londres et que la langue de l'IASB est l'anglais peut expliquer, en partie, cette domination.

¹⁴ Nos informations sur la participation des membres à des travaux de normalisation ne sont pas exhaustives. Au moins 20 des 23 membres de l'IASB ont participé à des travaux de normalisation avant de rejoindre le normalisateur international. Les 3 autres ont pu avoir de telles activités dont nous n'avons pas eu connaissance.

¹⁵ Le normalisateur américain est pris ici au sens large du terme c'est-à-dire comprenant le FASB, la Fondation, le comité d'urgence et l'organisme consultatif.

¹⁶ Qui regroupe les normalisateurs américain, canadien, britannique, australien et néo-zélandais avec l'IASC comme observateur.

¹⁷ Voir par exemple les articles signés par Gilbert Gélard dans la Revue Française de Comptabilité.

¹⁸ La nomination de Hoogervorst introduit une rupture dans la mesure où le futur président n'est pas issu de la profession comptable ni du monde anglo-saxon. Il est considéré comme un homme politique, ayant occupé plusieurs portefeuilles ministériels avant d'être nommé président de l'autorité des marchés financiers des Pays Bas. De plus, d'après la presse professionnelle (Nixon 2010 ; Rosemain 2010), la présidence de l'IASB a échappé de justesse à Ian Mackintosh, le président néo-zélandais de l'ASB britannique, « relégué » au poste nouvellement créé de vice-président suite aux pressions de la Commission européenne qui ne voulait pas d'un « Tweedie bis » à la tête de l'IASB (La Tribune 2010).

Bibliographie

Abbott, K.W., Snidal, D. (2000). Hard and soft law in international governance. *International organization* 54 (3) : 421-456.

Alexander, D., Archer, S. (2000). On the myth of "Anglo-Saxon" financial accounting. *The International Journal of Accounting* 35 (4) : 539-557.

-
- Anderson, C.W. (1978). The logic of public problems: evaluation in comparative policy research. In *Comparing public policies - New concepts and methods* (Ed, Ashford, D.E.). Sage Publications, 19-41.
- Bédard, J. (1989). Expertise in auditing: Myth or reality? *Accounting, Organizations and Society* 14 (1-2) : 113-131.
- Botzem, S., Quack, S. (2006). Contested rules and shifting boundaries : international standard-setting in accounting. In *Transnational governance : Institutional dynamics of regulation*, (Eds, Djelic, M.L., Sahlin-Andersson, K.). Cambridge University Press, 266-286.
- Bourdieu, P. (1980). *Le sens pratique*. Ed. Minit.
- Burlaud, A., Colasse, B. (2010). Normalisation comptable internationale : le retour du politique ? *Comptabilité- Contrôle- Audit* 16 (3) : 153-176.
- Camfferman, K., Zeff, S.A. (2006). *Financial reporting and global capital markets. A history of the International Accounting Standards Committee, 1973-2000*. Oxford: Oxford University Press.
- Capron, M., Chiapello, E. (2005). Les transformations institutionnelles : l'Europe recule, l'IASB s'impose. In *Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier* (Ed, Capron, M.). Editions la Découverte, 49-88.
- Chantiri-Chaudemanche, R. (2004). La normalisation comptable et ses acteurs. *Revue Sciences de Gestion* 43 : 51-74.
- Chantiri-Chaudemanche, R. (2009). Organismes de normalisation. In *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit* (Ed, Colasse, B.). 2ème édition, Economica, 1109-1119.
- Chavagneux, C. (2007). Les acteurs de la normalisation. In *Les enjeux de la mondialisation : Les grandes questions économiques et sociales*. La découverte, 38-54.
- Chiapello, E. (2005). Transformations des conventions comptables, transformation des représentations de l'entreprise. In *Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier* (Ed, Capron, M.). Editions la Découverte, 121-150.
- Chiapello, E., Medjad, K. (2009). An unprecedented privatisation of mandatory standard-setting: The case of European accounting policy. *Critical Perspectives on Accounting* 20 (4) : 448-468.
- Cohendet, P., Créplet, F., Dupouet, O. (2003). Innovation organisationnelle, communautés de pratique et communautés épistémiques : le cas de Linux. *Revue Française de Gestion* 146 : 99-121.
- Colasse, B. (2004). Harmonisation comptable internationale. De la résistible ascension de l'IASC/IASB. *Gérer et comprendre* 75 : 30-40.
- Colasse, B. (2005). La régulation comptable entre public et privé. In *Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier* (Ed, Capron, M.). Editions la Découverte, 27-48.
- Colasse, B. (2009). La normalisation comptable internationale face à la crise. *Revue d'économie financière* 95 : 387-399.

-
- Colasse, B., Pochet, C. (2009). De la genèse du nouveau Conseil National de la Comptabilité (2007) : un cas d'isomorphisme institutionnel ? *Comptabilité-Contrôle-Audit* 15 (2) : 7-37.
- Colasse, B., Standish, P. (1998). De la réforme 1996-1998 du dispositif français de normalisation comptable. *Comptabilité- Contrôle- Audit* 4 (2) : 5-27.
- Corcuff, P. (1995). *Les nouvelles sociologies*. Ed. Nathan.
- Covaleski, M. A., Dirsmith, M. W., Rittenberg, L. (2003). Jurisdictional disputes over professional work: The institutionalization of the global knowledge expert. *Accounting, Organizations and Society* 28 (4) : 323–355.
- Dezalay, Y., Garth B.G. (2002). *La mondialisation des guerres de palais*. Seuil.
- Djelic, M.L., Sahlin-Andersson, K. (2006a). Introduction: a world of governance: the rise of transnational regulation. In *Transnational governance : Institutional dynamics of regulation* (Eds, Djelic, M.L., Sahlin-Andersson, K.). Cambridge University Press, 1-30.
- Djelic, M.L., Sahlin-Andersson, K. (2006b). Institutional dynamics in a re-ordering world. In *Transnational governance: Institutional dynamics of regulation* (Eds, Djelic, M.L., Sahlin-Andersson, K.). Cambridge University Press, 375-397.
- Gendron, Y., Cooper, D.J., Townley, B. (2007). The construction of auditing expertise in measuring government performance. *Accounting, Organizations and Society* 32 (1-2) : 101-129
- Gerboth, D.L. (1972). Muddling through with the APB. *Journal of Accountancy*, mai : 42-49.
- Gore, P. (1992). *The FASB conceptual framework project 1973-1985: An Analysis*. Manchester University Press.
- Haas, P. (1992). Introduction: epistemic communities and international policy coordination. *International organization* 46 (1) : 1-35.
- Horngren, C.T. (1973). The marketing of accounting standards. *Journal of Accountancy*, octobre : 61-66.
- IASB. (2010). *The conceptual framework for financial reporting – Chapter 1: The objective of general purpose financial reporting*. Londres : International Accounting Standards Board.
- IASCF. (2000). *IASC constitution*. Londres : International Accounting Standards Committee Foundation.
- IASCF. (2005). *Revised constitution*. Londres : International Accounting Standards Committee Foundation.
- IFRS Foundation. (2010). *Revised constitution*. Londres : IFRS Foundation.
- Janis, I.L., Mann, L. (1977). *Decision-making: a psychological analysis of conflict, choice and commitment*. Free Press.
- Jorissen, A., Lybaert, N., Van de Poel, K. (2006). Lobbying towards a global standard setter - Do national characteristics matter? An analysis of the comments letters written to the IASB. In

-
- International regulation: Standards, regulations and financial reporting* (Eds, Gregoriou, G.N., Gaber, M.). Elsevier, 1-40.
- La Tribune (2010). Le nouveau président de l'IASB devra composer avec l'influence de Bruxelles, 13 octobre.
- Lequesne, C., Rivaud, P. (2001). Les comités d'experts indépendants : l'expertise au service d'une démocratie supranationale ? *Revue Française de Science Politique* 51 (6) : 867-880.
- Lukes, S. (2005). *Power: a radical view*. 2^{ème} édition, Macmillan.
- Martinez-Diaz, L. (2005). Strategic experts and improvising regulators: Explaining the IASC's rise to global influence, 1973-2001. *Business and Politics* 7 (3).
- Mattli, W., Büthe, T. (2005). Global private governance: Lessons from a national model of setting standards in accounting. *Law and Contemporary problems* 68 : 225-262.
- May, R.G., Sundem, G. L. (1976). Research for accounting policy: an overview. *The Accounting Review* 51 (4) : 747-763.
- Mény, Y. (1993). *Politique comparée- Les démocraties : Allemagne, Etats-Unis, France, Grande-Bretagne, Italie*. 4^{ème} édition, Montchrestien.
- Mény, Y., Thoenig, J-C. (1989). *Politiques publiques*. Presses Universitaires de France, collection Themis.
- Merrien, F.X. (2001). Les nouvelles politiques sociales de la Banque Mondiale : Le cas des pensions. *Revue Internationale des Sciences Sociales* 4 (170), 589-603.
- Nixon, S. (2010). The politicization of global accounting. *The Wall Street Journal Online*, 12 octobre.
- Nobes, C., Parker, R. (2008). *Comparative international accounting*. 10^{ème} édition, Prentice Hall.
- Perry, J., Noëlke, A. (2005). International accounting standard-setting: a network approach. *Business and Politics* 7 (3).
- Porter, T. (2005). Private authority, technical authority, and the globalization of accounting standards. *Business and Politics* 7 (3).
- Power, M. (1997). Expertise and the construction of relevance: accountants and environmental audit. *Accounting, Organizations and Society* 22 (2) : 123-146.
- Ramirez, C. (2001). Understanding social closure in its cultural context: Accounting practitioners in France (1920-1939). *Accounting, Organizations and Society* 26 (4-5) : 391-418.
- Ramirez, C. (2009). Sociologie de la comptabilité. In *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit* (Ed, Colasse, B.). 2^{ème} édition, Economica, 1269-1277.
- Richardson, J. (1982). Convergent policy styles in Europe. In *Policy styles in Western Europe* (Ed, Richardson, J.). London: George Allen & Unwin, 197- 209.
- Richardson, A.J. (2009). Regulatory networks for accounting and auditing standards: a social network analysis of Canadian and international standard-setting. *Accounting, Organizations and Society* 34 (5) : 571-588.

-
- Rosemain, M. (2010). La présidence de l'IASB échappe aux experts de la comptabilité. *Les Echos*, 13 octobre.
- Roth, C. (2008). Réseaux épistémiques : formaliser la cognition distribuée. *Sociologie du travail* 50 : 353-371.
- Ruggie, J.G. (1975). International responses to technology: Concepts and trends. *International Organisation* 29 : 557-583.
- Sebenius, J.K. (1992). Challenging conventional explanations of international cooperation: Negotiation analysis and the case of epistemic communities. *International organization* 46 (1) : 323-365.
- Solomons, D. (1978). The politicization of accounting: the impact of politics on accounting standards. *Journal of Accountancy*, novembre : 65-72.
- Standish, P. (2003). Evaluating national capacity for direct participation in international accounting harmonization: France as a test case. *Abacus* 39 (2) : 186-210.
- Tamm Hallström, K. (2004). *Organizing international standardization. ISO and the IASC in quest of authority*. Cheltenham : Edward Elgar.
- Turley, S. (1992). Developments in the structure of financial reporting regulation in the United Kingdom. *European Accounting Review* 1(1) : 105-122.
- Tyrrall, D. (2005). Accounting standards. *Financial Management*, October.
- Vanel, G. (2010). Les autorités épistémiques de normalisation financières. In *Incertitudes financières et normes nouvelles* (Ed, Walter, C.). Paris: Springer, 139-160.
- Walton, P. (2008). *La comptabilité anglo-saxonne*. 3^{ème} édition, Editions La Découverte.
- Walton, P. (2009). Les délibérations de l'IASB en 2002 et 2003 : une analyse statistique. *Comptabilité-Contrôle-Audit* 15 (1) : 35-54.
- Zeff, S. (1978). The rise of economic consequences. *Journal of Accountancy*, décembre : 56-63.