



HAL
open science

Organismes de normalisation

Rouba Chantiri-Chaudemanche

► **To cite this version:**

Rouba Chantiri-Chaudemanche. Organismes de normalisation. Colasse B. Encyclopédie de Comptabilité, contrôle de gestion et audit, Economica, pp.1109-1119, 2009. halshs-00678807

HAL Id: halshs-00678807

<https://shs.hal.science/halshs-00678807>

Submitted on 14 Mar 2012

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.

Organismes de normalisation comptable

Rouba Chantiri-Chaudemanche

« Normaliser la comptabilité c'est mettre en place un langage comptable commun (terminologie et règles de syntaxe) afin de faciliter la communication entre les différents acteurs de la vie économique qui, à un titre ou à un autre, s'intéressent à la comptabilité » (Milot, 1997). Les normes comptables permettent d'assurer une certaine homogénéité des informations comptables produites par les entreprises et de savoir sur quels fondements les comptes ont été préparés. Parce que l'information comptable sert de support aux décisions des tiers, les principes et les méthodes qui ont servi à sa production doivent être clairs et explicites. L'intérêt pour les normes comptables a été renouvelé en raison des nombreux scandales du début des années 2000 (Enron...) dont l'une des causes invoquées était la faiblesse des normes comptables ou leur application détournée.

De nombreux pays se sont dotés depuis longtemps d'un organisme de normalisation chargé d'édicter des normes comptables. À l'échelon international, des tentatives d'harmonisation des pratiques comptables se sont développées et l'organisme international de normalisation s'est aujourd'hui imposé comme un acteur majeur. Il semble difficile de dresser un portrait-type des organismes de normalisation. D'un pays à l'autre, ils diffèrent par leurs statuts, leurs missions et leurs modes de fonctionnement. Par ailleurs, dans un même pays, l'organisme de normalisation s'est transformé au fil du temps. Pour essayer de mieux comprendre le rôle et la place de ces organismes, une mise en perspective historique est nécessaire. Nous le ferons à travers les dispositifs américain et français. Au-delà des cas particuliers, il est possible d'identifier des traditions différentes en matière de normalisation. Les approches anglo-saxonne et française ont généralement été opposées. Nous analyserons cette opposition à travers, d'une part, le caractère public ou privé de la normalisation comptable et, d'autre part, les modalités, technocratique ou partenariale, de l'élaboration des normes au sein de ces organismes. Il apparaît alors que les différences méritent d'être nuancées et que, par ailleurs, elles tendent à s'atténuer. On semble se diriger vers une « standardisation » des organismes de normalisation.

1. Les organismes de normalisation dans une perspective historique : les cas américain et français

Aux États-Unis comme en France, la normalisation sous une forme institutionnelle est relativement ancienne.

1.1. Une histoire de la normalisation comptable américaine et de ses organismes

On fait remonter la normalisation comptable américaine aux années 1930. La crise de 1929 a révélé les insuffisances des informations comptables et financières publiées par les entreprises. C'est dans cette optique que la *Securities and Exchange Commission* (SEC) a été mise en place en 1934 afin de veiller au bon fonctionnement des bourses américaines et s'est vu confier, notamment, le pouvoir de définir le contenu et la présentation des états financiers pour les sociétés cotées. Mais la SEC n'a jamais exercé directement ce pouvoir. Elle a préféré déléguer cette mission, se tournant vers la profession comptable dans un premier temps. Celle-ci, représentée par l'*American Institute of Accounting* (AIA), devenu en 1957 l'*American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), a mis en place les premiers organismes de normalisation.

1.1.1. Les premiers organismes de normalisation américains

Le premier est le *Committee on Accounting Procedures* (CAP) mis en place en 1938. Il était composé d'une vingtaine de personnes, toutes membres de l'AICPA intervenant sur une base bénévole et à temps partiel.

Des critiques visant l'absence de recherche systématique et des problèmes d'autorité conduisirent l'AICPA à remplacer le CAP en 1959 par l'*Accounting Principles Board* (APB), composé d'une vingtaine de membres, essentiellement des associés de grands cabinets.

À nouveau les critiques ne tardèrent pas à surgir. Les plus fréquentes concernaient le caractère trop théorique des publications et la partialité de l'APB du fait de sa proximité avec la profession comptable et la non-représentativité des autres parties prenantes. À la fin des années 1960, la normalisation américaine connut une crise profonde. L'AICPA mit en place, en 1971, un groupe de travail, le *Wheat Committee*, chargé de faire des propositions quant à l'organisation de la normalisation. Ces propositions aboutirent à une profonde réforme des institutions de normalisation.

1.1.2. La réforme de 1973 et la mise en place du *Financial Accounting Standards Board* (FASB)

Le système mis en place en 1973 est, moyennant quelques retouches, celui qui fonctionne aujourd'hui. Si l'organisme de normalisation est le *Financial Accounting Standards Board* (FASB), celui-ci fait partie d'un dispositif plus complet supposé renforcer le statut.

À la tête du dispositif, avec la mission générale de veiller au bon fonctionnement du système, la *Financial Accounting Foundation* (FAF) est chargée de trouver les financements et de nommer les membres des autres organismes du dispositif. Elle est composée de 18 administrateurs (*trustees*). Le financement provenait, jusqu'à la loi Sarbanes-Oxley, d'organisations professionnelles représentant l'ensemble de la communauté financière.

Le FASB est l'organisme de normalisation américain. Il est composé de sept membres salariés à plein temps.

Enfin, le *Financial Accounting Standards Advisory Council* (FASAC) a un rôle de conseil vis-à-vis du FASB sur les priorités et l'agenda. Il regroupe au moins vingt personnes venant d'horizons divers.

Plusieurs axes de la réforme méritent d'être soulignés :

- L'éventualité de confier la normalisation comptable à une autorité publique a été considérée mais il a finalement été décidé de la maintenir dans le secteur privé. Le poids prépondérant de la profession comptable s'efface derrière celui de l'ensemble de la communauté financière.

- Le choix d'une structure complexe à trois organismes est destinée à garantir l'indépendance, en permettant de dissocier le travail d'élaboration des normes assuré par le FASB et la recherche de financements, à la charge de la FAF. Quant au FASAC, sa large composition permet d'assurer la représentativité des différentes parties prenantes.

- Ce souci de préserver l'indépendance des membres du FASB se retrouve dans leur statut. Contrairement à leurs prédécesseurs de l'APB ou du CAP, ils sont salariés de cette nouvelle structure, à plein temps, avec de fortes rémunérations et doivent rompre tout lien avec leur précédent employeur.

Peu après la réforme, la SEC a reconnu le FASB comme la source officielle des normes comptables aux Etats-Unis.

Au fil du temps, certaines modifications ont été apportées au système. En particulier, un comité d'urgence, l'*Emergent Issues Task Force* (EITF), a été créé en 1984 avec pour rôle de se prononcer sur des problèmes précis à brève échéance. Une autre modification majeure concerne le financement du FASB. Depuis la loi *Sarbanes-Oxley* en 2002, le dispositif est financé par des taxes payées par les sociétés cotées.

Voici le dispositif de normalisation américain dans son fonctionnement actuel.

(Insérer schéma 1)

De cet aperçu rapide de l'évolution de la normalisation américaine et de ses organismes, il apparaît que d'une émanation de la profession comptable, avec des moyens relativement limités, la normalisation s'est progressivement institutionnalisée. Il est intéressant de noter que ce changement de statut s'est accompagné d'un changement terminologique. Le terme *standard* a été introduit avec la réforme des institutions en 1973. On préférerait parler, jusque dans les années 1960-1970, de *principles* ou de *Generally Accepted Accounting Principles* (GAAP) ou encore d'opinions ou de recommandations (Gore, 1992).

C'est un autre type d'organisme que met en exergue le système français.

1.2. Une histoire de la normalisation comptable française et de ses organismes

En France, un organisme de normalisation en tant que tel existe depuis l'immédiat après-guerre. À l'origine, la mission de ces organismes consistait à élaborer ou réviser le plan comptable général, « clé de voûte de la normalisation » française. C'est ainsi que ce qui pourrait être considéré comme le premier organisme français, la Commission de Normalisation des Comptabilités instituée en 1946, a été chargée d'élaborer le premier Plan comptable général en 1947. Sitôt sa mission accomplie, elle a été remplacée par le Conseil Supérieur de la Comptabilité. Celui-ci a notamment préparé le plan comptable de 1957 avant d'être remplacé dès 1957 par le Conseil National de la Comptabilité (CNC). Toutefois, si le CNC est toujours en place en septembre 2008, il a connu deux réformes dont la dernière, lancée en 2007, est en cours.

1.2.1. Le Conseil National de la Comptabilité, un organisme stable dans un environnement en mutation

Le Conseil National de la Comptabilité a fêté son cinquantième anniversaire en 2007. Il a conservé, au fil des ans, certaines caractéristiques originelles, à savoir :

- son statut d'organisme consultatif dont les prises de position n'ont pas force de loi ;
- la tutelle de l'État à travers celle du ministère de l'Économie et des Finances ;
- une base de fonctionnement partenariale associant toutes les parties prenantes à la comptabilité et notamment les secteurs privé et public.

Si ces principes ont été maintenus, le CNC a évolué pour s'adapter à l'évolution de son environnement.

En premier lieu, ses missions ont changé. Le premier CNC et ses prédécesseurs ont eu une mission fortement liée au Plan Comptable Général : son adoption en 1947 puis sa mise à jour régulière ainsi que son adaptation à des secteurs particuliers. Cette mission s'est progressivement élargie pour inclure, d'une part, la participation sur le plan international à des négociations et à des travaux d'harmonisation et, d'autre part, la discussion et la prise de position sur des thèmes qui font débat dans le domaine comptable.

En second lieu, sur le plan de la composition et des modalités de fonctionnement, les principes de base ont été maintenus tout en évoluant. Le CNC est par construction un organisme de concertation réunissant toutes les parties prenantes à la comptabilité dans une logique représentative. Cette volonté de faire participer le plus grand nombre s'est traduite par une inflation des membres, dépassant la centaine en 1996. L'élaboration des normes repose sur les bonnes volontés puisque les membres participent aux travaux à titre bénévole et à temps partiel. Même le président du CNC, jusqu'à la réforme de 1996, n'a pas échappé à cette règle. Un organe permanent, le secrétariat général, assure le suivi des travaux. Il s'agit d'un service du ministère de l'Économie et des Finances.

Le dispositif tel qu'il vient d'être décrit a fait l'objet d'une profonde rénovation en 1996-1998 :

- L'effectif de l'organisme a été ramené à 58 membres ; le principe de représentation des différents intérêts a été maintenu.

- Le président voit son statut renforcé : il devient un président à plein temps ; par ailleurs, dans les faits, on a rompu avec la tradition d'une présidence confiée à un haut fonctionnaire ; des présidents issus du privé, et notamment des grands cabinets, ont été nommés.
- Un comité d'urgence a été créé dans le but de se prononcer rapidement sur toute question relative à l'interprétation ou à l'application d'une norme.

La rénovation du CNC s'est accompagnée, en 1998, de la mise en place d'un nouvel organisme, destiné à compléter le dispositif : le Comité de la Réglementation Comptable (CRC) doté du pouvoir réglementaire et susceptible de transformer en règlements certains textes du CNC.

Une nouvelle réforme, lancée en 2007, s'est traduite par des changements majeurs touchant le CNC dans l'attente de son remplacement par une Autorité des Normes Comptables (ANC).

1.2.2. La réforme de 2007 : du Conseil National de la Comptabilité à l'Autorité des Normes Comptables ?

La réforme de 2007 du CNC modifie substantiellement sa composition et son fonctionnement. A été mise en place une nouvelle instance, le Collège, doté du pouvoir décisionnel. Le Collège est composé de seize membres, des représentants des pouvoirs publics et juridictionnels, de l'Autorité des Marchés Financiers et de la Commission Bancaire ainsi que des personnalités représentant les entreprises et la profession comptable et un représentant des organisations syndicales représentatives des salariés. Il est désormais en charge d'adopter les normes. Par ailleurs, un comité consultatif composé de 25 représentants du monde économique et social conseille le Collège.

Cette réforme n'est qu'une première étape et, menée à son terme, elle devrait déboucher sur la création d'une Autorité des Normes Comptables (ANC) qui reprendrait les missions exercées dans le système actuel par le CNC et le CRC. Ainsi, d'un organisme consultatif et de concertation émettant des normes non obligatoires, l'élaboration des normes passerait à une autorité administrative indépendante, sur le modèle d'autres régulateurs économiques tels que l'Autorité des Marchés Financiers (Colasse et Pochet, 2008).

Faute de pouvoir définir un normalisateur-type, nous avons présenté, dans une perspective historique, les organismes de normalisation américains et français. Ces deux histoires illustrent deux traditions différentes de la normalisation.

2. Des traditions différentes donnant lieu à diverses formes d'organismes de normalisation

L'existence de traditions différentes en matière de normalisation comptable a suscité de nombreux travaux sous la forme de tentatives de classification des systèmes de normalisation ou d'études comparées des institutions d'un petit nombre de pays. Un certain nombre de facteurs sont avancés pour expliquer les différences, notamment le rôle joué par la profession comptable, le poids de l'État dans la vie économique, le système économique et la place des marchés financiers, les liens comptabilité-fiscalité et la tradition juridique (Flower et Lefebvre, 1997 ; Nobes et Parker, 1995). Si les travaux précités insistent sur les facteurs explicatifs des différences, la question se pose de leurs conséquences sur les organismes de normalisation. Deux aspects méritent d'être discutés : le statut public ou privé de l'organisme de normalisation et ses modalités de fonctionnement, technocratiques ou collégiales.

2.1. Organismes publics ou organismes privés

Les organismes de normalisation ont souvent été opposés quant au rôle joué par l'État en matière d'élaboration et de mise en application des normes : d'un côté une normalisation

sous l'égide de l'État, de l'autre un État moins présent mais une normalisation financée et organisée par le secteur privé où la profession comptable joue un rôle important si ce n'est prépondérant ; d'un côté, le modèle continental (France, Allemagne, Japon), de l'autre, le modèle anglo-saxon. Cette opposition entre une normalisation publique et une normalisation privée mérite d'être nuancée au regard, d'une part, des situations nationales particulières et, d'autre part, des évolutions qu'ont connues les dispositifs de normalisation.

Regardons d'un peu plus près quelques situations nationales.

Le cas français est généralement classé par les Anglo-Saxons comme relevant d'une normalisation étatique. Mais il serait sans doute plus précis de parler d'une « régulation partenariale sous la tutelle de l'État » (Colasse, 2005). Le Conseil National de la Comptabilité est sous l'autorité du ministère de l'Économie et des Finances mais l'État qui fixe par décret sa composition a, depuis les débuts, garanti la représentation des différentes parties prenantes à la comptabilité et associé les secteurs public et privé. Le rôle de l'État est donc celui d'« animateur » de la normalisation comptable (Colasse et Pochet, 2008) : il met en place les institutions, il en assure le financement et il garantit le statut obligatoire des normes produites mais, s'agissant de l'élaboration proprement dite des normes, il fait appel à toutes les parties.

Les dispositifs anglo-saxons méritent, eux aussi, quelques nuances quant à leur statut privé. Tout d'abord, la spécificité du dispositif américain mérite d'être soulignée. Si la normalisation comptable a été l'affaire de la profession comptable puis du secteur privé à partir de 1973, cela s'est fait par délégation de la SEC. En effet, la SEC a reçu le mandat d'élaborer les normes pour les sociétés cotées et a choisi de ne pas l'assumer en le transférant dans un premier temps à la profession comptable puis, dans un second temps, au FASB. Mais la SEC suit de manière attentive les travaux du FASB et se réserve le droit d'intervenir. Le dispositif américain peut donc être considéré comme résultant d'un « effort conjoint », d'un arrangement institutionnel public-privé (Horngren, 1972). Le caractère privé semble devoir être encore plus être nuancé du fait d'une modification du mode de financement depuis la loi Sarbanes-Oxley ; le financement, initialement privé (contributions en provenance d'organisations représentant la communauté financière), devient en quelque sorte public (taxes payées par les sociétés cotées).

Le cas américain est à dissocier de la situation d'autorégulation qu'ont connue d'autres pays anglo-saxons où la profession comptable a eu pendant longtemps la mainmise sur l'élaboration des normes. Le Royaume-Uni, jusqu'en 1990, correspond à ce schéma ; l'organisme de normalisation était une émanation de la profession comptable dont il partageait les locaux. En 1990, le dispositif a subi une profonde réforme largement inspirée du modèle américain. S'il a été décidé de maintenir le système dans le secteur privé, avec une participation de l'ensemble de la communauté comptable et financière, on note un renforcement du rôle de l'État. Celui-ci joue un rôle de « facilitateur » (Dearing, 1988) : outre une contribution financière à hauteur d'un tiers, des dispositions ont été introduites dans la loi afin de renforcer le statut des normes comptables. Ainsi, à une autorégulation par la profession comptable, succède une régulation privée soutenue par l'État.

L'opposition entre normalisation publique ou privée mérite donc d'être nuancée. La tendance va vers un renforcement du rôle de l'État pour organiser le dispositif et conférer un caractère obligatoire aux normes, renforçant le pouvoir des organismes de normalisation. Pour Colasse (2005), entre régulation étatique et autorégulation par la profession, une voie intermédiaire semble s'imposer, la régulation par une agence indépendante. Le succès de cette forme s'explique par les avantages combinés que procure cette forme qui permet d'associer la légitimité politique du public (autorité et neutralité de la puissance publique) et la légitimité technique du privé (compétence et expertise des professionnels sur des sujets d'une complexité croissante). Mais deux variantes coexistent dans ce type de régulation, une

variante représentative et une variante technocratique. Cela conduit à discuter des bases de fonctionnement de l'organisme de normalisation.

2.2. Fonctionnement partenarial ou technocratique

Une des caractéristiques de la normalisation à la française est sa tradition partenariale. En effet, le CNC a été, par construction, un organisme de concertation. Jusqu'à la réforme de 2007, toutes les parties intéressées, les comptables, préparateurs ou certificateurs de comptes ainsi que les non-comptables qui utilisent les comptes (État, salariés, banques de données, investisseurs...) ont été invités à participer à l'élaboration des normes comptables. La légitimité du système reposait sur l'exhaustivité de la représentation des parties intéressées, ce qui s'est traduit par des assemblées nombreuses. Les membres du CNC sont, à l'exception des quelques personnalités qualifiées, nommés pour représenter un groupe et défendre ses intérêts. La réforme en cours des institutions de normalisation et la mise en place d'une autorité administrative indépendante tendrait à rompre avec cette tradition partenariale.

Chez les Anglo-Saxons, la conception est tout autre. La première génération d'organismes de normalisation fonctionnait sur des bases relativement similaires. L'organisme de normalisation était composé d'une vingtaine de membres, intervenant à temps partiel et à titre bénévole. Ces membres provenaient en général de la profession comptable mais avec le temps l'élargissement à la communauté financière a été recherché. L'organisme était en général hébergé par un institut représentant la profession comptable et disposait d'une petite équipe chargée d'assurer le travail administratif. Cette description reflète à peu près le fonctionnement du CAP et de l'APB américains. Les problèmes rencontrés ont été soulignés précédemment, à savoir un manque d'efficacité et un manque d'indépendance vis-à-vis de la profession comptable.

La deuxième génération d'organismes est celle introduite par le FASB, et reprise ensuite dans les divers dispositifs anglo-saxons. L'organisme de normalisation fait partie d'un dispositif plus large, destiné à lui assurer une certaine indépendance. Il est composé d'un nombre restreint de personnalités (sept membres au FASB par exemple) afin de faciliter la prise de décision. Ces personnes sont choisies pour leurs compétences et leur expérience en matière comptable. Ils siègent à titre personnel et n'ont de comptes à rendre à personne. Dans le dispositif américain, la logique a été menée jusqu'au bout avec le choix d'employer à plein temps ces membres. C'est une voie intermédiaire qu'ont choisie d'autres pays, par exemple au Royaume-Uni où seuls deux membres sur les dix que compte l'organisme se consacrent exclusivement à l'élaboration des normes. Les membres, qu'ils se consacrent exclusivement ou à temps partiel à l'élaboration des normes, sont confortablement rémunérés. Pour fonctionner, l'organisme de normalisation a besoin d'une administration importante. On observe, à la suite des diverses réformes, un renforcement de l'équipe technique tant en nombre – l'équipe du FASB compte actuellement une cinquantaine de membres – qu'en qualification – nombre d'entre eux ont une solide expérience comptable, en cabinet notamment et des rémunérations correspondantes.

Le terme « technocratique » a pu être utilisé pour qualifier les dispositifs anglo-saxons dans le sens où les normes sont élaborées par un petit groupe d'individus compétents. Par rapport à la tradition partenariale française, les intérêts catégoriels n'ont pas leur place. Les individus siègent à titre personnel. Par construction, l'organisme normalisateur est composé d'experts même si un certain équilibre entre les différentes expériences (directeurs financiers, auditeurs, analystes financiers) est recherché. La représentativité est en revanche beaucoup plus affirmée dans les autres organes du dispositif, que ce soit l'assemblée des administrateurs (*trustees*) ou l'organe de conseil. La normalisation est donc faite par des « experts » et de plus en plus par des professionnels de la normalisation, c'est-à-dire des individus dont le métier est d'élaborer des normes comptables. En effet, on observe un renforcement de l'équipe à plein

temps tant au niveau de l'organisme lui-même qu'au niveau de l'équipe technique qui soutient le processus. Il semblerait donc que l'on tende vers des organismes nécessitant des financements conséquents par rapport à la première génération (CAP et APB américains) et par rapport au CNC français.

S'il bénéficie d'une légitimité technique incontestable, ce fonctionnement pêche par sa légitimité politique. Cela justifie l'utilisation d'une procédure de consultation formelle, la procédure du *due process*. En effet, il ne s'agit pas d'élaborer des normes entre quelques « sages » coupés des réalités mais de confronter leurs choix à la communauté financière qui les utilisera. Cette procédure donne aux parties prenantes la possibilité de donner leur avis sur la norme en cours d'élaboration : plusieurs documents intermédiaires (dont notamment le projet de norme ou *exposure-draft*) sont publiés 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 réactions reçues et sont libres ou non d'en tenir compte dans leur décision finale.

Nous avons opposé tout en les relativisant les organismes anglo-saxons et les organismes continentaux, dans la variante française. Les différences, réelles, méritent d'être nuancées. Par ailleurs, il semblerait qu'elles s'atténuent et que l'on se dirige vers la « standardisation » des organismes de normalisation sur le modèle du FASB américain.

3. Vers la standardisation des organismes de normalisation ?

Le FASB américain semble s'être imposé comme le modèle d'organisme de normalisation dans le monde, du moins dans le monde anglo-saxon. L'analyse d'un certain nombre de réformes des dispositifs de normalisation, en Australie ou au Royaume-Uni par exemple, révèle de manière frappante le pouvoir d'attraction du dispositif américain. Plusieurs aspects ont été « exportés », à commencer par la structure du dispositif. En effet, on retrouve plus ou moins les quatre composantes du système américain, à savoir l'assemblée d'administrateurs chapeautant le dispositif, l'organisme de normalisation proprement dit, un organisme consultatif ainsi qu'un comité d'urgence. Au niveau des modalités de fonctionnement, plusieurs « standards » semblent s'imposer : un *Board* composé d'un nombre restreint de personnes, choisies pour leur expertise et dont une partie siègent à temps plein, un renforcement substantiel en nombre et en qualification de l'équipe technique, l'élaboration des normes selon un *due-process*.

Ce pouvoir d'attraction s'est exercé jusqu'à l'échelle internationale comme en témoigne l'évolution de l'*International Accounting Standards Committee* (IASC). Mis en place en 1973 avec pour objectif de faire converger les réglementations nationales, ce qui n'était qu'une tentative d'harmonisation internationale parmi d'autres s'est imposé progressivement, au gré d'une histoire mouvementée, comme le normalisateur international. En 2001, l'IASC subit une profonde réforme destinée à avaliser ce nouveau rôle. L'organisation mise en place est calquée sur le dispositif américain comme en témoigne la structure du nouveau dispositif.

(Insérer schéma 2)

Si le mimétisme entre pays anglo-saxons partageant les mêmes conceptions de la comptabilité semble légitime, qu'en est-il de pays issus de traditions différentes ?

L'Allemagne et le Japon semblent avoir adopté des systèmes se rapprochant du dispositif américain. Au Japon, depuis 2001, l'*Accounting Standard Boards of Japan*, placé sous l'égide d'une Fondation, développe les normes comptables. Il est composé de quatorze membres dont certains à plein temps. Le dispositif comprend également un organisme consultatif. En Allemagne, depuis 1998, un organisme privé reconnu par le ministère de la Justice a la charge de l'élaboration des normes. Il comprend un organisme de normalisation composé de sept membres dont deux au maximum sont à plein temps. La procédure de *due-process* est utilisée dans les deux pays comme base d'élaboration des normes. Quant au dispositif français, son évolution semble le rapprocher du « modèle » américain mais avec plus de réserves. La réforme de 1996-1998 a introduit un certain nombre de dispositions inspirées des pratiques anglo-saxonnes : une utilisation (non systématique) de la procédure de *due-process*, le comité d'urgence, un resserrement (relatif) du nombre de membres, le renforcement du statut du président... destinés à renforcer le système et à le rendre plus efficace. Mais la réforme en cours du dispositif, si elle semble rompre avec la tradition partenariale de la normalisation et favoriser davantage les compétences, l'expertise et l'indépendance des normalisateurs, ne s'oriente pas vers le modèle du FASB américain, privilégiant celui des autorités administratives indépendantes tel qu'il se développe en France depuis quelques années (Colasse et Pochet, 2008). Ainsi, en France, le mimétisme en faveur du modèle américain joue mais moyennant une réappropriation et une adaptation de ce modèle.

*

* *

La normalisation, sous une forme institutionnelle, date du XX^{ème} siècle. Si sa forme a varié dans l'espace et dans le temps, il est possible d'avancer qu'en matière d'organismes de normalisation une norme s'est progressivement imposée, celle du FASB américain, appliquée de manière plus ou moins stricte selon les pays. Par référence à la sociologie néo-institutionnelle transposée à la normalisation comptable (Colasse et Pochet, 2008), nous observons un isomorphisme institutionnel total ou relatif selon les pays. En cette période de globalisation de l'économie, il n'est pas étonnant que le dispositif de la puissance dominante serve de modèle à tous. Mais cela n'est pas sans susciter d'inquiétude. Le fait qu'il serve de modèle à l'organisme international amène à s'interroger sur la neutralité de ce dernier : sert-il les intérêts de tous ou reflète-t-il les intérêts privilégiés aux États-Unis et la conception américaine de la normalisation ? Par ailleurs, il semblerait qu'au-delà du mimétisme organisationnel, on assiste à un mimétisme au niveau des productions : en effet, on observe un alignement des cadres conceptuels, de la conception du rôle de l'information comptable ou des règles d'évaluation et ce, au-delà du monde anglo-saxon. L'uniformisation de la pensée comptable semble avoir précédé celle des organismes de normalisation.

Références

- Chantiri R., « Contribution à l'analyse des processus d'élaboration des normes comptables : une étude comparée des processus français et britannique », Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université de Paris-Dauphine, 2000.
- Chantiri-Chaudemanche R., « La normalisation comptable et ses acteurs », *Revue Sciences de Gestion*, n° 43, 2004, p. 51-74.
- Colasse B., « La régulation comptable entre privé et public », in M. Capron, *Les normes comptables internationales, instrument du capitalisme financier*, La Découverte, 2005, p. 27-48.

Colasse B. et Pochet C., « De la genèse du nouveau Conseil National de la Comptabilité (2007) : un cas d'isomorphisme institutionnel ? », Communication au 29^{ème} congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, 2008. A paraître dans *Comptabilité-Contrôle-Audit*.

Dearing Committee, *The Making of Accounting Standards* (Report of the review committee under the chairmanship of Sir Ron Dearing), ICAEW, 1988.

Flower J. et Lefebvre C., *Comparative Studies in Accounting Regulation in Europe*, Centre for Research in European Accounting, édition Acco, 1997.

Gore P., *The FASB Conceptual Framework Project 1973-1985 : An Analysis*, Manchester University Press, 1992.

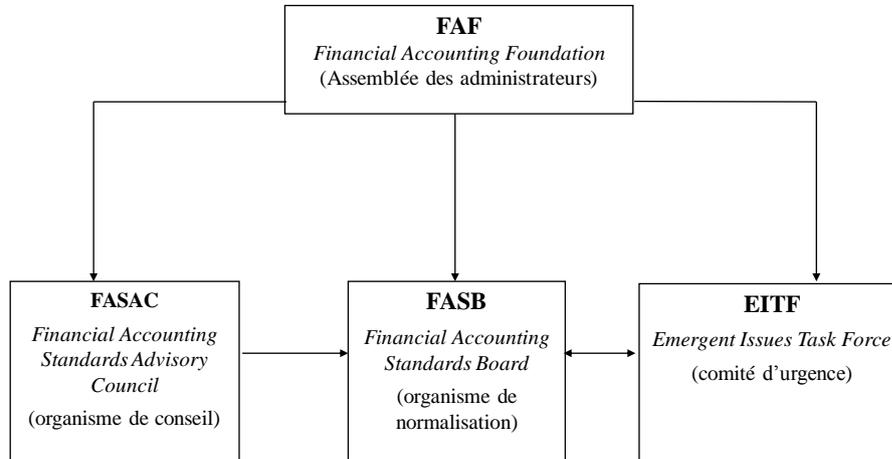
Horngren C.T., « Accounting principles : private or public sector ? », *Journal of Accountancy*, May 1972, p. 37-41.

Miller P.B.W., Redding R.J. et Bahnson P.R., *The FASB - The People, the Process, and the Politics*, Irwin, 3^{ème} édition, 1994.

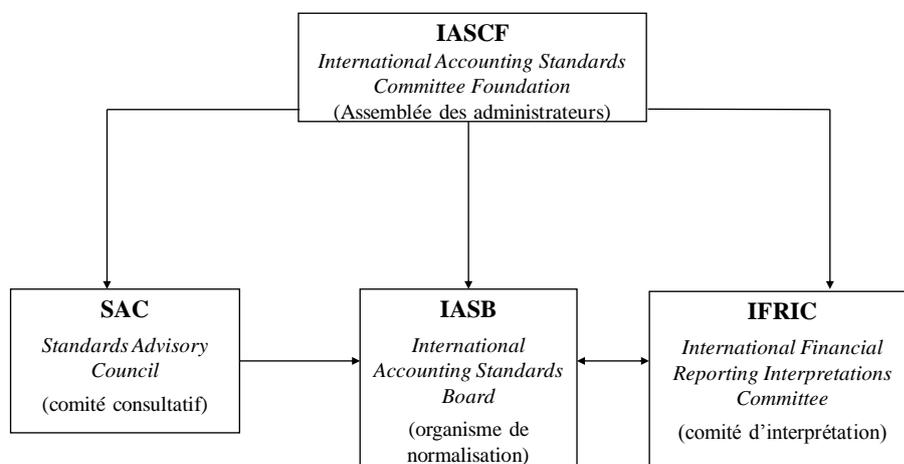
Milot J.-P., « La normalisation comptable : fondements et enjeux », dans Conseil national de la comptabilité, *Cinquantenaire du Conseil national de la comptabilité*, Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, 29 octobre 1997.

Nobes C. et Parker R., *Comparative International Accounting*, 4^{ème} édition, Prentice Hall, 1995.

Schéma 1 - Le dispositif de normalisation américain (depuis 1973)



**Schéma 2 - Le dispositif de normalisation international
(depuis 2001)**



Mots-clés : Organismes de normalisation, normes comptables, FASB, IASB