

L'histoire de la normalisation comptable : Développement/Mondialisation/Financiarisation

Alain Burlaud, Professeur, Conservatoire des Arts et Métiers (Cnam), Paris

Geneviève Causse, Professeur, Université Paris-Est Créteil et ESCP Europe

La comptabilité est un miroir de la société, comme le montre son histoire. Avant d'aborder l'histoire contemporaine relevons quelques jalons importants :

- l'ordonnance de Colbert de 1673 qui vise à développer le commerce en instituant un climat de confiance, d'où une comptabilité comme instrument de preuve en cas de litige,
- la création de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux en 1917 pour financer l'effort de guerre qui fait entrer la fiscalité dans la comptabilité,
- le plan comptable et le plan de comptes qui font leur apparition en 1943 avec le souci d'articuler comptabilité privée et comptabilité nationale pour les besoins d'une économie dirigée.

La norme comptable, à chaque évolution, n'efface pas la norme antérieure mais vient la compléter, en conséquence le champ de la comptabilité s'élargit.

A partir des années 70, les échanges internationaux changent radicalement de nature : de la mondialisation du commerce on passe à la modalisation de la production. La mondialisation est également financière. Le flux mondial d'investissement direct à l'étranger (IDE) évolue considérablement.

Le mouvement de financiarisation et de mondialisation des chaînes de valeur est accompagné d'un développement théorique¹ et/ou idéologique² essentiel à la légitimation des politiques accompagnant ce mouvement : le néolibéralisme. Dès lors, l'équilibre entre les parties prenantes de la normalisation comptable bascule. Ainsi, en Europe continentale, on assiste au retrait des Etats au profit des investisseurs internationaux, à la différenciation des normes applicables aux PME de celles applicables aux entités d'intérêt public (ETI). Il en est de même dans les pays en développement où, lors de l'élaboration des programmes d'ajustement structurel, la régulation par le marché est considérée comme le remède miracle. Les organismes internationaux chargés des réformes économiques exercent une pression considérable pour l'adoption de normes comptables

1 Théorie : « Représentation rationnelle ou idéale, en sous-entendant (...) que les faits (ou la pratique) ne lui correspondent pas exactement. » (Foulquié P. : *Dictionnaire de la langue philosophique*. PUF, 1982, p. 726)

2 Idéologie : « Système plus ou moins cohérent d'idées, d'opinions ou de dogmes, qu'un groupe social ou un parti présentent comme une exigence de la raison, mais dont le ressort effectif se trouve dans le besoin de justifier des entreprises destinées à satisfaire des aspirations intéressées et qui est surtout exploité par la propagande. » (Foulquié, *ibid.* p. 337)

internationales uniformes. C'est cette histoire, avec les résistances à cette évolution, que nous allons développer.

1. La période de gestation d'une normalisation comptable internationale : 1970 à 2000

En réponse à la financiarisation et à la mondialisation de l'économie, le besoin de normes comptables internationalement reconnues s'est fait plus pressant. Il fut pris en charge par l'Union européenne³, par différents pays, dont principalement les États-Unis, et par un organisme *ad hoc*, l'*International Accounting Standards Committee* (IASC). Cette période marque également le début de la normalisation en Afrique.

1.1. La normalisation comptable en Europe

La production de normes comptables étant un des attributs de la souveraineté, les principales puissances économiques se sont dotées de telles normes. La construction européenne supposait des transferts de souveraineté des États membres au profit de l'Europe. La normalisation comptable en fit partie.

La 4^{ème} directive européenne a défini les règles comptables applicables aux comptes annuels (c'est-à-dire individuels) des sociétés de capitaux. Son élaboration commence vers 1967 et sera finalement adoptée en 1978. Il a fallu ensuite transposer la directive dans les différents droits nationaux, ce que la France fit en 1983 mais l'Italie seulement en 1991.

Il aura donc fallu plus de 20 ans pour produire et mettre en application une norme comptable dans l'ensemble des pays européens. Ce délai peut paraître déraisonnable mais il a fallu trouver un compromis permettant de combiner la flexibilité du concept d'image fidèle avec les avantages de la sécurité juridique et de la simplicité d'une codification.

Si la diversité des normes comptables nationales faisait obstacle à la comparaison des comptes annuels des sociétés au sein de la CEE⁴, la situation était encore bien pire en ce qui concerne les comptes consolidés⁵. Au Royaume-Uni, des sociétés publiaient des comptes de groupe dès 1910 ! En Allemagne, la loi avait introduit l'obligation de publier des comptes consolidés en 1965. En France, il fallut attendre la publication de la 7^{ème} directive sur les comptes consolidés le 13 juin 1983 puis sa transposition dans notre droit national par la loi du 31 janvier 1985 et son décret du 17 février 1986.

Au niveau européen, le chemin fut également long. Un groupe de travail fut créé en 1974 mais la directive n'est finalement signée par le Conseil des ministres du Conseil économique et social

³ Communauté européenne à l'époque.

⁴ La CEE ne devint Union européenne (UE) que le 1^{er} novembre 1993.

⁵ Cf. Bensadon D. et al. (sous la direction de) : *Dictionnaire historique de comptabilité des entreprises*. Presses universitaires du Septentrion, 2016, p. 333 et s.

européen que le 13 juin 1983⁶. Le dispositif normatif sera complété le 10 avril 1985 par la 8^{ème} **directive** concernant l'agrément des personnes chargées du contrôle légal des documents comptables, c'est-à-dire, en France, les commissaires aux comptes.

Nous retiendrons de cette présentation de la création d'un droit comptable européen trois points essentiels :

- la difficulté des négociations dues à l'importance des enjeux économiques,
- le fait que la puissance publique s'appuie sur les compétences techniques des professionnels au risque de perdre une partie de son indépendance, de son impartialité, de sa vocation à représenter légitimement un intérêt supérieur ;
- enfin, le fait qu'aucun cadre conceptuel ou théorique n'ait été produit.

1.2. La normalisation comptable aux Etats-Unis

Avant la crise de 1929, il n'y avait pas de droit comptable aux États-Unis, mais des pratiques dominantes.⁷ Jusqu'en 1973, la normalisation comptable américaine est entre les mains des praticiens sans l'arbitrage d'une autorité ayant la légitimité de la puissance publique.

Le *Financial Accounting Standards Board* (FASB) fut créé en 1973 et placé sous l'autorité de la *Financial Accounting Foundation*⁸. On relève qu'au terme « *Accounting* » désignant une discipline qui se veut neutre et au service d'une pluralité de parties prenantes, on accole désormais le mot « *Financial* » qui désigne un objectif ou une perspective bien particulière.

Les pouvoirs publics, c'est-à-dire le Congrès, prit en main la normalisation comptable via son mandataire, la *Securities and Exchange Commission* (SEC) qui donne force de loi aux normes produites par le FASB⁹, les *Statements of Financial Accounting Standards* (SFAS).

Le FASB est le premier normalisateur ayant explicité son cadre conceptuel, actuellement composé de 7 *Statements of Financial Accounting Concepts* (SFAC). Il précise que l'information financière à usage général est essentiellement produite pour satisfaire les besoins des investisseurs.

Cette évolution montre que la normalisation comptable, considérée initialement comme un domaine réservé aux professionnels, et pour les besoins des professionnels, est devenue un bien public, une composante d'une politique publique relevant de la responsabilité de l'État. Toutefois, ce dernier se limite ici à un rôle de censeur puisqu'il « sous-traite » la production des normes aux professionnels. Mais ces normes ne s'appliquent qu'aux entreprises faisant appel public à l'épargne ainsi qu'à leurs filiales. Les PME ne sont pas tenues de respecter les SFAS ; elles tiennent une

⁶ Le processus aura duré une dizaine d'années, notamment du fait qu'aucun pays européen, excepté l'Allemagne, n'avait à l'époque une définition juridique du concept de groupe.

⁷ Cf. B. Colasse (sous la dir. de) : *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*. Economica, 2009, p. 173 & s.

⁸ Le FASB comportait, à l'origine, 7 membres représentant notamment l'*American Accounting Association* (AAA, universitaires), l'*AICPA* (professionnels de la comptabilité) et le *Chartered Financial Analysts Institute* (CFAI, professionnels de la finance).

⁹ Depuis 2003, la SEC exige que le financement du FASB soit entièrement public, assuré par une redevance payée par les sociétés cotées.

« comptabilité fiscale » à la différence de l'UE qui normalise la comptabilité de toutes les sociétés commerciales.

1.3. La normalisation comptable en Afrique¹⁰

Le début de la période étudiée, 1970, se situe une décennie environ après les indépendances. Pendant cette décennie les pays ont continué à appliquer le système comptable français et c'est en janvier 1970 que la Conférence des chefs d'Etats de l'Organisation des pays de l'Organisation commune africaine et malgache (Ocam)¹¹ adopte le plan Ocam.

Ce plan reprend les principes et la terminologie du plan français de 1957 mais il diffère sur des points majeurs, notamment par le lien prévu entre comptabilité d'entreprise et comptabilité nationale, ce qui est très important pour les pays en développement. Il était novateur à bien d'autres égards¹², mais n'était qu'un plan cadre expérimental, d'où son caractère normatif limité. Il devait être complété par des plans nationaux et était peu adapté aux réalités africaines de l'époque¹³. Certains pays ne l'ont jamais adopté, le Mali par exemple. Malgré plusieurs révisions successives (1979, 1988), une réforme a été envisagée.

En 1988, les responsables du Conseil Africain de la Comptabilité (CAC)¹⁴ de l'époque ont tenté de mettre en place le Scar (Système africain de référence)¹⁵ mais ils n'ont pas réussi à recueillir un consensus et quelques années plus tard naissait le Syscoa (Système comptable ouest-africain).

Le Syscoa, créé en 1998 dans le cadre de l'Uemoa, s'applique aux 8 pays de la zone. Il répond aux exigences de l'intégration régionale. C'est un système véritablement novateur, comportant : un cadre conceptuel, les principes comptables généralement admis, le tableau financier des ressources et emplois, un système différencié selon la taille de l'entreprise.

Même s'il est novateur sur de nombreux points on peut considérer que ce plan relève d'une normalisation franco-africaine. C'est à cette époque qu'a été créée la Fidef (Fédération internationale des experts comptables et commissaires aux comptes francophones) dont font partie la plupart des pays francophones d'Afrique.

1.4. La naissance d'une normalisation comptable internationale

L'importance du marché financier américain a assuré aux normes américaines un territoire d'application bien plus large que les États-Unis. Mais pour autant elles ne pouvaient, officiellement, devenir des normes mondiales.

¹⁰ Il s'agit de l'Afrique francophone, c'est-à-dire des pays relevant des zones Uemoa et Cemas.

¹¹ Organisation créée en 1961 par transformation de l'Union africaine. Elle regroupe au départ 12 Etats d'Afrique noire francophone.

¹² Il introduisait le concept de valeur ajoutée, préconisait le tableau des soldes caractéristiques de gestion.

¹³ Son utilisation était difficilement envisageable sans le recours à l'informatique.

¹⁴ Le CAC, reconnu par l'Organisation de l'Unité Africaine (OUA) de l'époque rassemblait quelques membres engagés politiquement, panafricanistes, qui assignaient au système des objectifs politiques, économiques et sociaux.

¹⁵ Cf. Causse G. (1999).

En 1973, dix organisations professionnelles dont l'ordre des experts-comptables français¹⁶, créèrent une association, *l'International Accounting Standards Committee* (IASC), basée à Londres, dont l'objectif était de publier des normes comptables, les *International Accounting Standards* (IAS). Mais une organisation privée ne pouvait prétendre qu'à un pouvoir d'influence faute d'une quelconque autorité. Dans la plupart des pays, à l'exception du Royaume-Uni à l'époque, la profession comptable n'était déjà plus ou n'avait jamais été le normalisateur.

On était donc loin de l'objectif de transparence, de comparabilité, d'efficience des marchés dans le monde entier. En 1998, le président de l'IASC, Georges Barthès de Ruyter¹⁷, lança le projet « *Comparability* » pour réduire les nombreuses options existantes. Ce travail était d'autant plus nécessaire que *l'International Organization of Securities Commissions* (IOSCO) en faisait une condition pour accepter les IAS en lieu et place des normes nationales. Cet appui fit l'objet d'un accord signé en octobre 1997 lors du Congrès Mondial de *l'International Federation of Accountants* (IFAC) à Paris.¹⁸ L'IOSCO s'engageait à recommander à ses membres¹⁹ la reconnaissance des IAS à la condition qu'elles soient complétées selon ses vœux dans un délai maximum de deux ans. Ce fut chose faite en 1998, un an avant l'échéance. Pour ne pas rester un organe confidentiel et sans pouvoir réel, il fallait que l'IASC ait cette reconnaissance.

Outre l'accord avec l'IOSCO, l'IASC qui fut menacé d'être absorbé par l'IFAC, trouva finalement un accord selon lequel tous les membres de l'IFAC, une centaine d'organisations professionnelles, devenaient aussi membres de l'IASC. Cette décision fut préparée lors d'une réunion commune IFAC/IASC au Congrès Mondial de Tokyo en 1987 et un rapport fut demandé, pour instruire les formes de ce rapprochement à une commission présidée par John Bishop (Australie). Le rapport fut adopté par les deux organisations en 1989, établissant clairement le partage des rôles : l'IASC se voit reconnaître le monopole de la normalisation comptable et l'IFAC le monopole de tout le reste, c'est-à-dire la normalisation de l'audit, de l'éthique, de la formation initiale et continue et la normalisation de la comptabilité publique... qui s'appuie largement sur les IAS !

La normalisation par la profession (et pour la profession ?) posait cependant un problème de légitimité²⁰ et se heurtait au pouvoir des normalisateurs nationaux qui avaient acquis leur indépendance face à la profession. C'est ainsi que fut créé en 1992 le « G4+1 » regroupant les normalisateurs nationaux d'Australie, du Canada, des États-Unis, du Royaume-Uni + de Nouvelle-Zélande. Outre le fait qu'ils étaient tous anglophones et idéologiquement proches, ils avaient en

16 Les neuf autres pays sont : Allemagne, Australie, Canada, États-Unis, Irlande, Japon, Mexique, Pays-Bas et Royaume-Uni.

17 Un français qui deviendra plus tard président du Conseil national de la comptabilité (CNC) et membre du jury du concours d'agrégation en sciences de gestion.

18 Le Congrès Mondial de la profession comptable était organisé tous les cinq ans. La périodicité est aujourd'hui de quatre ans. René RICOL fut, lors de ce congrès, élu "President elect" et devint de ce fait président de l'IFAC en 2002 pour un mandat se terminant en 2006.

19 Pour la France, la Commission des opérations de bourse (COB) qui deviendra l'Autorité des marchés financiers (AMF).

20 Cf. à ce sujet, Burlaud A. et Colasse B. : "Normalisation comptable internationale : le retour du politique ?" *Comptabilité, contrôle, audit*, tome 16, volume 3, décembre 2010, p. 153 à 175.

commun de promouvoir un cadre conceptuel, contrairement à la tradition européenne continentale ou japonaise. Cela posait la question de la représentativité du G4+1. La coopération IASC/G4+1 lors de la préparation de l'IAS 39 sur les instruments financiers mit fin à l'existence du G4+1.

La Conférence des nations unies sur le commerce et le développement (Cnuced) créa en 1982 l'*Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting* (ISAR), basé à Genève, afin de produire des normes comptables mondiales. Ce groupe, extrêmement large, bénéficie d'une excellente représentativité géographique (le tiers-monde y est très bien représenté) et de la légitimité d'une organisation inter-gouvernementale, les gouvernements étant supposés représenter l'intérêt général de leur pays. L'ISAR publie tous les ans un rapport intitulé « *International Accounting and Reporting Issues* », des « *Guidances* » traitant des bonnes pratiques et de la formation, des « *Research Papers* » et d'autres documents sur la RSE, le *reporting* environnemental, social et de gouvernance, le développement durable, etc. Mais la dispersion des centres d'intérêt, la taille de l'assemblée qui se réunit une fois par an à Genève, la rotation rapide des délégués et leur manque de professionnalisme et de compétences techniques n'ont pas permis à l'ISAR de véritablement concurrencer l'IASC.

A la fin des années 90, les IAS existent et ont acquis une certaine notoriété dans les milieux professionnels. Reste à savoir comment elles vont s'imposer.

2. La normalisation internationale à la conquête du pouvoir dans les années 2000

La conquête du pouvoir par l'IASC qui ambitionnait de devenir un « législateur » mondial, devait passer par une stratégie de légitimation dans quatre directions :

- légitimité politique fondée sur l'indépendance du normalisateur et sur la reconnaissance des IAS par la puissance publique qui seule dispose du pouvoir de coercition ;
- légitimité procédurale fondée sur le *due process* ;
- légitimité substantielle accrue grâce au cadre conceptuel²¹.

2.1. De l'IASC à l'IASB : affirmer un pouvoir indépendant des intérêts particuliers

Rendre l'indépendance plus visible supposait une structure modernisée et plus professionnelle, à l'image de celle du FASB. On reprochait à l'IASC, à la fin des années 90, d'être difficilement gérable : trop de monde autour de la table, deux conceptions opposées de la façon de normaliser.²²

D'une part, il y avait les partisans d'une conception politico-représentative selon laquelle les représentants des différentes parties prenantes devaient débattre pour trouver un consensus ou, à

²¹ La légitimité substantielle, fondée sur la qualité des normes était déjà acquise, entre autre du fait du support technique important, apporté de façon informelle par les « *Big Five* » les cinq grands cabinets d'audit de l'époque. Mais la cohérence d'ensemble donnée par un cadre conceptuel faisait défaut.

²² Cf. à ce sujet : Gélard G. : « De l'IASC à l'IASB : un témoignage sur l'évolution structurelle de la normalisation comptable internationale. » *Revue française de comptabilité* n° 380, septembre 2005.

tout le moins, un compromis, quitte à sacrifier un peu la qualité et la cohérence technique des normes. Cette conception, défendue par la Commission européenne supposait un Conseil d'administration (*Board*) comportant de nombreux membres car devant être représentatif de l'ensemble des intérêts particuliers. Mais la somme des intérêts particuliers ne faisant pas l'intérêt général, d'autres, dont le FASB et les membres du G4+1 proposaient une organisation privilégiant l'expertise technique avec un *Board* composé de membres employés exclusivement et à temps plein, indépendants et n'ayant pas de comptes à rendre au normalisateur de leur pays d'origine.

Pour instruire le débat, l'IASB créa en 1997 une « *Strategic Working Party* » et l'organisation actuelle fondée sur le modèle des experts indépendants fut adoptée en 1999. Il en est résulté que les membres de l'IASB ne peuvent avoir de lien financier quelconque avec une partie prenante du fait de l'interdiction de tout cumul de rémunérations. Quant à l'organigramme de l'IASB, largement inspiré de celui du FASB, il comportait, pour simplifier, les quatre grands organes suivants :

1. *l'IASB Foundation*, fondation de droit privé composée de 22 membres (les *trustees*), qui finance l'IASB et nomme les membres des trois comités qui suivent ;
2. l'IASB, organe techniquement indépendant, composé de 14 membres salariés, qui produit les IAS puis les IFRS, en s'appuyant sur une équipe, le *Staff*, de professionnels eux-mêmes salariés ;
3. *l'International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC)*, composé de 15 membres, qui publie des interprétations relatives aux normes, approuvées par l'IASB elles ont la même autorité que les normes ;
4. *l'IFRS Advisory Council (IFRSAC)* composé de 50 membres représentant l'ensemble de la communauté comptable²³ a pour mission de conseiller l'IASB lors de la préparation de son programme de travail. A l'IFRSAC s'ajoutent une vingtaine d'autres organes consultatifs représentant diverses parties prenantes : marchés financiers, économies émergentes, finance islamique, PME, assurances, etc.

Le FASB n'étant toujours pas convaincu de l'indépendance de l'IASB, il fut décidé de créer, en janvier 2009, une structure supplémentaire, le *Monitoring Board (MB)* qui doit assurer le lien entre les *trustees* de *l'IFRS Foundation* et les autorités publiques, c'est-à-dire essentiellement les « gendarmes » de la bourse, et accroître la redevabilité (*accountability*) de la Fondation. Le MB contrôle le respect des statuts de la Fondation et valide la nomination des *trustees*.

Cette réorganisation ne résout cependant pas tous les problèmes. L'indépendance des membres du *Board* est réelle d'un point de vue formel. Mais ils sont intimement liés par une vision commune du rôle de la comptabilité ou plus exactement de l'information financière dans la société : servir les besoins (et les intérêts ?) des investisseurs, les autres parties prenantes passant au second plan.²⁴ Cela se traduit par une évolution du vocabulaire utilisé. Ainsi, les IAS sont rebaptisées IFRS, le

²³ Analystes financiers, préparateurs des comptes (entreprises), universitaires, auditeurs, normalisateurs et organisations professionnelles (experts-comptables et commissaires aux comptes).

²⁴ Cf. à ce sujet : Burlaud & Colasse, *op. cit.*, p. 159.

mot « Accounting » disparaissant même totalement pour être remplacé par « *Financial Reporting* ». On est bien au service de la finance.

Encore faudrait-il être plus précis : le monde de la finance n'est pas homogène. Quoi de commun entre le capitalisme familial ayant une vision patrimoniale à long terme de l'entreprise et le nomadisme boursier des gestionnaires de portefeuilles avec des objectifs purement financiers à court terme ? Les autres parties prenantes ont bien sûr aussi des préoccupations financières. Mais ce ne sont pas les mêmes perspectives : solvabilité à plus ou moins longue échéance pour les créanciers, continuité de l'exploitation à long terme et maintien du capital industriel pour les salariés et les collectivités locales, etc.

Enfin, l'IASB a hérité de l'acquis de l'IASC en reprenant à son compte tous les IAS ; seules les nouvelles normes seront baptisées IFRS.

La nouvelle structure, du fait de sa complexité et d'un subtil équilibre des pouvoirs, permet de montrer, tout au moins formellement, l'indépendance du normalisateur.

2.2. L'Union européenne adopte les IFRS : une légitimité politique reconnue ?

Si l'IASB est un organe d'experts cooptés, encore faut-il que ces derniers soient au service du public (comme l'affirment les statuts) ; il manquait donc à l'IASB une légitimité politique. Le salut vint de l'UE qui, en 2002, imposa aux sociétés européennes faisant appel public à l'épargne de publier les comptes consolidés en IFRS à compter des exercices ouverts le 1^{er} janvier 2005. Pour les comptes consolidés des sociétés non cotées, les Etats membres de l'UE restent libres d'autoriser ou d'imposer les IFRS. L'Europe devient ainsi le premier «client» de l'IASB.

L'article 1 du règlement justifie l'adoption des normes comptables internationales (le mot IFRS n'est jamais utilisé) par le fait de « garantir un degré élevé de transparence et de comparabilité des états financiers et, partant, un fonctionnement efficace du marché communautaire des capitaux et du marché intérieur » La comptabilité n'est plus un bien commun mais un outil au service d'une catégorie de parties prenantes, sauf à considérer que le marché financier sert l'intérêt général, ce qui n'a jamais été démontré.

L'article 2 introduit des restrictions qui sonnent comme une façon d'affirmer un reste de souveraineté : les normes comptables internationales ne peuvent être adoptées que si elles ne sont pas contraires aux principes suivants :

- la 4^{ème} directive du 25 juillet 1978, art. 2, § 3 : « les comptes annuels doivent donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que des résultats de la société »;
- la 7^{ème} directive du 13 juin 1983, art. 16, § 3 : « les comptes consolidés doivent donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que des résultats de l'ensemble des entreprises comprises dans la consolidation » ;
- « si elles répondent à l'intérêt public européen ».

Il est important de noter que l'article 2 du règlement, a priori essentiel, n'a pas eu d'effet. Tout d'abord, la notion de patrimoine est totalement ignorée par les IFRS du fait qu'elles constituent un

droit comptable « hors sol » et totalement autonome. Or la définition du patrimoine relève d'autres branches du droit, le droit civil en France, par exemple. La directive n° 2013/34 du 26 juin 2013, abrogeant la 4^{ème} et la 7^{ème} directive, reprend en son article 3 la référence au patrimoine mais pour les seuls comptes annuels, ce qui met le droit comptable européen en cohérence avec les IFRS si ces dernières ne s'appliquent qu'aux comptes consolidés.

Reste l'intérêt public européen. Aucun texte européen n'en donne une définition. S'agit-il de la gestion collective d'intérêts particuliers ? En tout cas, le concept est suffisamment large pour permettre de s'opposer à l'adoption d'à peu près n'importe quelle norme. Les travaux préparatoires à la directive soulignent néanmoins deux composantes de cet intérêt public européen : ne pas handicaper la compétitivité des entreprises européennes et ne pas nuire à la stabilité des marchés financiers.

Les statuts de l'IASB proclament aussi que le normalisateur agit au nom de l'intérêt public mais qui serait alors un intérêt public mondial ! Ne pouvant donner un contenu concret au concept d'intérêt public européen, l'UE a apporté une réponse institutionnelle avec la reconnaissance de l'*European Financial Reporting Advisory Group* (EFRAG).²⁵

L'EFRAG, organisme privé, fut créé en 2001 par la profession comptable européenne (préparateurs, utilisateurs et normalisateurs), et reconnu officiellement par la Commission européenne en 2006. Il apporte une aide technique à la Commission qui, par ailleurs, s'appuie sur un organe politique, l'*Accounting Regulatory Committee* (ARC). L'EFRAG a émis des réserves sur deux sujets : la comptabilisation des instruments financiers (IAS 39 puis IFRS 9) qui posait la question de la juste valeur et la macro-couverture.²⁶

L'EFRAG a été profondément réformé en octobre 2014. Il comportait un conseil de surveillance et un comité technique. Aujourd'hui, en fonction de la nécessité d'avoir des pouvoirs et contre-pouvoirs, il comporte :

- une assemblée générale : composée de différents organismes professionnels européens et de normalisateurs nationaux,
- le *Board* (17 membres) : il prend les décisions quant aux prises de positions sur les IFRS ;
- le *Technical Experts Group* (16 membres) qui donne des avis au *Board*. Les membres consacrent 15 à 20 % de leur temps de façon bénévole à cette activité et sont nommés pour un an ;
- le *Consultative Forum of Standard Setters* : il regroupe tous les normalisateurs nationaux européens et s'assure que le Board exprime bien un point de vue européen.

Cette réorganisation, qui a professionnalisé l'expression d'un point de vue européen, illustre le fait que la normalisation comptable est une chose trop sérieuse pour laisser carte blanche au « sous-traitant », à savoir l'IASB, mais on ne trouve pas de chemin pour sortir d'un débat limité aux experts du monde de la finance.

25 C. Hossfeld & Y. Muller-Lagarde : *L'intérêt public européen*. Autorité des normes comptables, 2018.

26 C. Hossfeld & Y. Muller-Lagarde, *op. cit.*, p. 42 & s.

En conclusion, l'adoption des IFRS par l'UE a permis à l'IASB de jouer dans la cour des grands et de gagner en légitimité politique.

2.3. La recherche d'une légitimité procédurale : le *Due process*

Le *Due Process* est le mode de consultation formelle des différentes parties prenantes afin de garantir le respect des contraintes démocratiques lors de la prise de décision.²⁷ La mise en œuvre d'un tel processus²⁸ par l'IASB était initialement assez peu rigoureuse. Les appels à commentaires étaient limités aux parties prenantes choisies et aux normalisateurs nationaux, les réponses n'étaient pas rendues publiques et les délibérations se faisaient à huis clos. Il y fut remédié avec la création de l'IASB puis la publication du *Due Process Handbook*²⁹ en 2006.

Il repose sur trois grands principes :

- la transparence : les réunions de l'IASB et de l'IFRIC sont publiques et sont enregistrées ;
- la consultation complète et juste (*full and fair*) de toutes les parties prenantes dont toutes les réponses sont publiées sur le site de l'IASB ;
- la responsabilité (*accountability*) : l'IASB doit évaluer, sans nécessairement quantifier, l'impact des nouvelles normes ou la modification de normes existantes au regard de certains critères dont l'amélioration de la comparabilité des états financiers et motiver ses décisions.

Deux cas de figure doivent être envisagés : l'adoption d'une nouvelle norme et les ajustements annuels des normes existantes.

L'adoption d'une nouvelle norme passe par les étapes suivantes :

- préparation du programme de travail de l'IASB à partir des sujets proposés (par ses membres ou par des tiers) puis présentation de ce programme pour avis à l'*IFRS Advisory Council* ;
- élaboration de l'exposé des motifs (non obligatoire) et du projet de norme, de l'exposé-sondage accompagné d'une lettre de commentaires ; toute personne intéressée est invitée à répondre ;
- les commentaires sur l'exposé-sondage proviennent essentiellement des normalisateurs nationaux, des autorités boursières, des organisations professionnelles, des grands cabinets (les Big Four), des directeurs financiers de grands groupes internationaux et quelques universitaires ; ils sont publiés sur le site de l'IASB, font l'objet d'un examen et parfois d'une réponse et sont synthétisés dans le *Report and Feedback Statement* ;

²⁷ Cf. à ce sujet : Bensadon, *op. cit.*, p. 337 & 338 ; Burlaud et Colasse, *op. cit.*, p. 156, 157 et 159 & s. ; Le Manh-Bena : *Le processus de normalisation comptable par l'IASB : la cas du résultat*. Doctorat en science de gestion, Cnam, 2009.

²⁸ Qui remonte à la Carta Magna du XIII^{ème} siècle en Angleterre, fut reprise dans la Constitution américaine et fut transposée à la normalisation comptable par les organes concernés aux États-Unis, au Canada et au Royaume-Uni dans les années 60 et 70 puis par l'IASB

²⁹ Ouvrage de 58 pages

- en fonction des résultats de la consultation, l'IASB peut soit préparer un nouvel exposé-sondage en cas de changements importants, soit adopter la norme avec ou sans modifications mineures ;
- deux ans après la date d'entrée en application de la norme, l'IASB doit faire une étude d'impact en interrogeant le « public » et en prenant en compte ses propres observations.

La modification de normes existantes se fait dans le cadre d'une procédure annuelle. Un seul exposé-sondage regroupant toutes les propositions de modifications est publié par l'IASB et fait l'objet d'un appel à commentaire.

Cependant, cette construction idéale peut n'être qu'une façade. Rédiger des commentaires sur un mémoire préliminaire ou un exposé-sondage mobilise des ressources considérables en compétences techniques et en temps. Faute de telles ressources, de nombreuses parties concernées par la normalisation comptable internationale, les pays du Tiers-Monde en particulier, sont sous-représentées. Le *due process* peut donc être comparé à un vote sur des questions d'une grande technicité avec une participation payante au scrutin et sans que le résultat de ce vote ait une valeur contraignante pour celui qui l'organise. Le *due process* est le support d'une gouvernance par les experts. Dans ces conditions, comment s'étonner que le « taux d'abstention » soit élevé et soit voisin de 100 % chez ceux qui ne disposent pas, par ailleurs, d'un fort pouvoir de pression sur l'IASB³⁰.

2.4. Une légitimité substantielle renforcée : le cadre conceptuel

Afin que la normalisation comptable ne se fasse pas « au fil de l'eau » sur la base de raisonnements de circonstance, lorsque les problèmes se posent, le besoin de principes généraux cohérents, stables et explicites se fait sentir. Le FASB fut pionnier en publiant, entre 1978 et 1985, six *Statements of Financial Accounting Concepts* (SFACs) répondant au besoin d'un cadre conceptuel. Mais il est pour une bonne part l'aboutissement de travaux académiques publiés dès les années 30.³¹ Il fut largement repris par l'IASB en 1989.

A certains égards, la publication d'un cadre conceptuel jusque-là implicite est une démarche courageuse car on se prive ainsi des marges de manœuvre qu'offre l'ambiguïté et on prête le flanc à la critique. Le débat technique ponctuel prend alors une dimension politique.

En 2002 un accord fut signé entre le FASB et l'IASB en vue de faire converger les deux référentiels et de coordonner leurs travaux futurs dans le souci d'améliorer la comparabilité des états financiers. Un mémorandum, signé en février 2006 prévoyait la publication d'un cadre conceptuel commun. Après un début de travail en commun la coopération entre les deux normalisateurs s'est arrêtée et c'est seul que l'IASB a publié en mars 2018 son nouveau cadre conceptuel complet. Ce qui a aussi rendu le « divorce » plus facile, ou plus tentant, est la décision de la SEC du 16 novembre 2007 par laquelle il a été décidé de supprimer l'obligation pour les sociétés cotées aux États-Unis ayant opté

30 Burlaud & Colasse, *op. cit.*, p. 160.

31 Cf. à ce sujet, Bensadon, *op. cit.*, p. 412 & 413.

pour les IFRS de publier un état de rapprochement entre les US-GAAP et les IFRS, redonnant ainsi aux US-GAAP leur autonomie. Cette obligation était jugée trop coûteuse par les entreprises concernées.

On pourrait conclure aujourd'hui que, ayant un cadre conceptuel complet, un ensemble de normes évoluant au fil de l'actualité, une structure organisationnelle d'une complexité reflétant la complexité d'une normalisation comptable mondiale au service de la finance, l'IASB signe la fin de cette histoire. En réalité, d'autres défis l'attendent.

3. De l'histoire à la prospective : les nouveaux défis pour l'IASB

Deux défis importants menacent le développement de la sphère d'influence de l'IASB :

- il ne satisfait pas les besoins de toutes les entreprises et notamment des petites et moyennes qui ne sont pas gérées dans une perspective boursière ;
- il se limite à une vision purement financière de l'information alors que les investisseurs ont de plus en plus besoin d'une vision plus large de la performance de leur cible.

Ces carences se révèlent encore plus inacceptables dans les pays en développement. La vision de normalisateurs dénote une méconnaissance du contexte, d'où le manque de pertinence de ces normes.

3.1. La difficile prise en compte des besoins des PME

L'ambition de l'IASB est de devenir **le** normalisateur mondial de la comptabilité. Cela suppose de lever un obstacle : la complexité des IFRS. A titre illustratif, elles représentent deux volumes totalisant, avec les conseils d'application (*Guidances*), environ 4 500 pages ! Complexité de sens et complexité d'abondance sont, à la rigueur, acceptables pour les grands groupes multinationaux, d'autant qu'ils font généralement appel aux *Big Four* qui ont largement inspiré les IFRS. Mais cela dépasse les moyens et les besoins des PME qui représentent pourtant 95 % des entreprises.³²

Conscient de ces difficultés, l'IASB s'engage dans le projet IFRS pour PME en 2003. En juin 2004, il publie un avant-projet (*Discussion paper*) accompagné de huit questions dont la première était : „Faut-il des normes de communication financière spécifiques aux PME ?“ Toutes les réponses dont nous avons eu connaissance répondent par l'affirmative à cette question et soutiennent l'opportunité du projet.³³ Ce début encourageant conduisit à la publication d'un exposé-sondage (*Exposure draft*) en février 2007. Les réponses et commentaires reçus conduisirent l'IASB à modifier substantiellement le projet. La norme définitive fut publiée en 2009.

32 Delvaille P. et al. : “ Enjeux et limites de l'application des IFRS aux PME”, *La comptabilité en action. Mélanges en l'honneur du professeur Geneviève Causse*. L'Harmattan, 2016, p. 184

33 Burlaud A. : “Faut-il un droit comptable pour les PME ?” *La Revue du Financier* n°168, novembre – décembre 2007, p. 127.

Elle fut accueillie favorablement par les bailleurs de fonds dont notamment la Banque Mondiale³⁴ qui souhaitait l'imposer dans tous les pays émergents qu'elle finance afin d'avoir un recueil d'informations financières cohérentes et comparables. Dans les Reports on the Observance of Standards and Codes (Rosco), elle compare systématiquement les normes nationales aux IFRS qui constituent une sorte de *benchmark* et prône la convergence. Les pressions furent extrêmement fortes, notamment sur l'Organisation pour l'harmonisation en Afrique du droit des affaires (Ohada), tant et si bien que le Système comptable de l'Ohada révisé (Syscohada Révisé)³⁵ intégra cette volonté de convergence. L'Ohada et les cabinets qu'elle a fait travailler ont été rémunérés pour cela.

En dépit de ces bonnes nouvelles pour l'IASB, le succès des IFRS PME fut extrêmement limité sur le terrain pour de multiples raisons. Cette norme restait complexe, inadaptée aux besoins et à la réalité des pays émergents, coûteuse à mettre en place, et surtout, incompatible avec les besoins du fisc des différents pays. Sans que cela fût dit, la norme ne satisfaisait pas les besoins d'investisseurs inexistantes mais ceux de la Banque Mondiale. Si elle pouvait peser sur les choix des normalisateurs nationaux ou régionaux, tel l'Ohada, elle ne le pouvait pas vraiment sur les pratiques des entreprises et des cabinets locaux. Dans les pays les plus avancés, elle n'eut pas beaucoup de succès puisqu'elle ne fut pas adoptée par les États de l'UE, l'Australie, le Canada, sans compter les États-Unis puisqu'ils n'ont pas du tout adopté les IFRS.³⁶

Les PME ne produisent souvent des comptes dans les règles de l'art que pour les besoins du fisc, des organismes sociaux et des banquiers. Pour les besoins internes, l'essentiel est le suivi de la trésorerie et des comptes de tiers. Quant au *reporting* externe, il peut se faire à partir de la liasse fiscale faute d'un actionnariat mobile et faute d'analystes financiers. Les banques s'intéressent plus aux sûretés réelles que peuvent apporter les dirigeants. Enfin, faute d'un commissaire aux comptes dans la plupart des PME/TPE, il n'y a aucune sanction en cas d'adaptation "maison" des normes comptables à condition de respecter les règles fiscales. Quant aux experts comptables et comptables agréés, ils n'ont pas pour mission de sanctionner leurs clients.

En conclusion, la norme IFRS pour PME est plus un outil servant à faire pression sur les normalisateurs nationaux pour obtenir une convergence qu'une norme utilisée effectivement par les entreprises pour produire leurs états financiers.

3.2. Quand la comptabilité financière ne suffit pas à représenter fidèlement la performance

Une entreprise a une responsabilité sociale et environnementale longtemps ignorée qui intéresse pourtant toutes les parties prenantes. Ainsi, Milton Friedman, dans un article de 1970, précise que la seule responsabilité de l'entreprise est de faire du profit en respectant « les règles du jeu, c'est-à-

34 Cf. à ce sujet, Delville P., *op. cit.*, p. 186 & s.

35 Règlement n° 01/2017/CM/Ohada du 09 juin 2017 portant harmonisation des pratiques des professionnels de la comptabilité et de l'audit dans les États membres de l'Ohada.

36 Cf. à ce sujet, Delville P., *op. cit.*, p. 187.

dire celles d'une compétition ouverte et libre, sans duperie ni fraude. »³⁷ Les IFRS sont totalement compatibles avec cette vision du monde, celle d'un *homo œconomicus* universel.

Mais parallèlement au capitalisme financier qui fait de l'investisseur le décideur suprême, le destinataire privilégié de l'information financière et le juge de la redevabilité (*accountability*) des dirigeants, s'est développé une conception plus large de l'entreprise. Il s'agit d'une institution qui vit par et pour une collectivité d'hommes dont l'ambition ne se limite pas à l'accumulation du profit. De plus, pour fournir une information pertinente aux investisseurs, on ne peut se contenter de produire des informations financières indépendamment de tout contexte. Le scandale déclenché par une pollution industrielle ou par une atteinte aux droits de l'homme peut avoir des conséquences financières mettant en péril l'entreprise.

En réponse à ces limites de la comptabilité financière et plus généralement d'une conception purement économique du rôle de l'entreprise dans la société, se développe au début des années 70 l'idée d'une comptabilité environnementale³⁸ mais aussi d'une « comptabilité » telle le bilan social rendu obligatoire par la loi du 12 juillet 1977 pour les entreprises de plus de 300 personnes. Cet élargissement du champ de la comptabilité pose des problèmes conceptuels mais la normalisation et les pratiques progressent néanmoins. Les expérimentations précèdent le cadre conceptuel comme ce fut le cas pour la comptabilité financière.

La responsabilité sociale et environnementale (RSE) suppose que l'on sache ce qu'il faut entendre par « responsabilité ». Le code civil la définit par ses conséquences. « Tout fait quelconque de l'homme, qui cause à autrui un dommage, oblige celui par la faute duquel il est arrivé, à le réparer. »³⁹ La comptabilité sait parfaitement traiter la responsabilité civile (provisionner des dommages et intérêts, par exemple) ou pénale lorsque la sanction est pécuniaire (versement d'une amende, par exemple). Mais la responsabilité s'est élargie et prend une dimension morale pouvant être sanctionnée sans procès. Par exemple, confier la fabrication de produits à un sous-traitant dans un pays du Tiers-monde qui fait travailler des enfants dans des conditions indignes n'est pas un délit pour le donneur d'ordre qui n'est pas l'employeur. Mais le donneur d'ordre peut avoir une responsabilité morale s'il a connaissance de ce fait et être condamné par le « tribunal de l'opinion », perdre son capital de sympathie et, finalement, perdre des clients.⁴⁰

La RSE va au-delà des tiers ayant avec l'entreprise des relations contractuelles. Ainsi, les pollutions peuvent créer un dommage à autrui sans que les victimes soient identifiables. L'émission de gaz à effet de serre nuit sans doute à l'humanité entière mais sans que l'on puisse associer une victime à un pollueur. L'humanité n'est juridiquement pas une personne morale. Le législateur, dès 1810, avait pris des dispositions sanctionnant les atteintes à la sécurité puis à l'environnement en passant

37 Friedman M., *New York Times Magazine*, 19/9/1970.

38 Cf. à ce sujet : Colasse B., *op. cit.*, p. 489.

39 Article 1382. Il date du code civil de 1804 et n'a jamais été modifié.

40 On fait ici allusion à l'affaire Nike, en 1997, qui faisait travailler des enfants chez ses sous-traitants en Asie.

par des contrôles administratifs préventifs.⁴¹ Mais il y a aussi, pour sanctionner cette responsabilité, ou une prise de risque irresponsable, la sanction morale (*Le name and shame*) qui a un coût.

L'information étant performative⁴², elle doit favoriser la prise de conscience, parallèlement à la financiarisation et à la mondialisation, de l'existence de biens communs dont la préservation ne peut être assurée par des mécanismes de marché. Il en découle une demande d'informations non financières devant être produites par les grandes entreprises. Plus précisément, il s'agit de faire entrer dans les critères de décision des clients ou des investisseurs, des considérations extra-financières en passant par la sanction financière infligée indirectement aux entreprises les moins « vertueuses ».

Le développement de l'information non financière, outre le bilan social, fut d'abord le fait d'initiatives individuelles. Divers modèles de « comptabilité verte » ont été conçus et des entreprises se sont prêtées au jeu. Le passage d'une approche volontaire à une approche obligatoire prit du temps. La question fut abordée en 2011 par l'OCDE dans ses « *Principes directeurs à l'intention des entreprises multinationales* ». Mais l'OCDE ne dispose pas d'un pouvoir régalién. Le 22 octobre 2014, le Parlement européen et le Conseil adoptèrent la directive 2014/95 relative à « la publication d'informations non financières et d'informations relatives à la diversité par certaines grandes entreprises et certains groupes. » « La communication d'informations non financières est (...) essentielle pour mener à bien la transition vers une économie mondiale durable, en associant la rentabilité à long terme à la justice sociale et à la protection de l'environnement. »⁴³ Toutefois, la directive ne propose pas un cadre normé d'indicateurs et s'en remet à des initiatives privées pour opérationnaliser l'objectif, tout comme le Règlement comptable de 2002 s'en remettait, de fait, à l'IASB. Et les initiatives furent nombreuses. Pour s'en tenir aux principales, il y eut, au niveau international, l'ISO 26000 « Lignes directrices relatives à la responsabilité sociétale » et la *Global Reporting Initiative* (GRI). Ces deux approches consistent à définir un ensemble d'indicateurs normés. En France, Jacques Richard, a conçu le modèle CARE⁴⁴ consistant à appliquer le mécanisme de l'amortissement utilisé pour mesurer la consommation du capital immobilisé et financer son renouvellement, au capital humain et au capital naturel.

Mais le vagabondage normatif ne permet pas d'assurer la neutralité, l'exhaustivité et la comparabilité de l'information et ne permet pas de sanctionner les manipulations. En application de la directive européenne, le Président de la République a signé le 19 juillet 2017 l'ordonnance n° 2017-1180 *Relative à la publication d'informations non financières par certaines grandes entreprises et certains groupes d'entreprises*. Ces grandes entreprises sont tenues de publier une « déclaration de performance extra-financière » insérée dans le rapport de gestion. Elle traite des conséquences sociales et environnementales de son activité, du respect des droits de l'homme, de

41 Cf. à ce sujet : Christophe B. : *La comptabilité verte. De la politique environnementale à l'écobilan*. De Boeck, 1995, p. 26.

42 Cf. à ce sujet : Burlaud A. & Niculescu M. : L'information non financière au service d'une « croissance responsable » : perspective européenne. *Revue française de comptabilité*, n° 495, février 2016, p. 63 à 66.

43 Directive 2014/95, considérant n° 3.

44 Comptabilité Adaptée Renouvellement de l'Environnement. Marque déposée.

la lutte contre la corruption, du changement climatique, du développement durable, de l'économie circulaire, de la lutte contre le gaspillage alimentaire, des conditions de travail, de la lutte contre les discriminations et de la promotion des diversités. Ces informations doivent être vérifiées par un tiers indépendant dont le rapport est transmis aux actionnaires, à l'image de ce que fait le commissaire aux comptes. Le décret n° 2017-1265 du 9 août 2017 fixe les modalités d'application de l'ordonnance. Il précise les seuils au-dessus desquels l'information doit obligatoirement être publiée et donne, lorsqu'ils s'avèrent pertinents et proportionnés, une liste détaillée d'items reprenant ce qu'exige l'ordonnance. La logique est plus celle du bilan social que d'une comptabilité qui nécessite une unité de mesure unique telle la monnaie.

En conclusion, on voit que la comptabilité s'est muée en information financière puis que cette dernière s'accompagne d'informations non financières. Mais les étapes de la normalisation de ces dernières sont les mêmes que celles par lesquelles est passée la normalisation comptable internationale :

- des pratiques et des normes issues d'initiatives privées ;
- un relais pris par la puissance publique pour donner force de loi à un modèle ;
- un mécanisme de certification de l'information produite par un tiers indépendant.

3.3. L'ignorance des besoins spécifiques des pays en développement

Les pays en développement sont fortement affectés par les défis précédemment développés. En effet d'une part leur activité économique repose essentiellement sur des PME, d'autre part il est plus important pour le développement des pays de connaître la performance économique des entreprises, leur valeur ajoutée, que la performance financière. On peut même se poser la question de savoir si les normes comptables internationales ne sont pas un frein au développement économique⁴⁵. Pour s'en convaincre il suffit de rappeler la vision des normalisateurs internationaux qui font fi des besoins spécifiques des pays en développement. Précisons que les pays en développement ne sont pas représentés en tant que tels dans les instances de normalisation.

La vision des normalisateurs internationaux

Ils considèrent qu'il y a universalité des besoins des entreprises, ces dernières étant implicitement des sociétés multinationales opérant sur tous les marchés du monde. Les entités économiques nationales, celles qui ne sont pas confrontées aux entités d'autres pays, ne sont pas dans le champ de leurs préoccupations.

Les normes comptables internationales induisent « *une autre vision des choses ... l'idée qu'il y aurait une sorte de modèle de marché avec, en arrière plan, une approche de l'entreprise qui est*

⁴⁵ Cf. Causse G. et Ebondo Da Mandzila E., « Les normes comptables internationales dans les pays de l'Uemoa : apport ou frein au développement ? », in « *Dynamique normative – Arbitrer et négocier la place de la norme dans l'organisation* », coord. L. Cappelletti et al., Ed. EMS Management et Société, 2015, p. 39-49.

celle d'une entreprise cotée sur ce marché »⁴⁶. En conséquence, la norme ne se réfère pas aux pratiques comptables mais aux besoins des marchés financiers. Elle trouve sa légitimité dans sa réponse aux attentes des acteurs financiers. Dès lors qu'elle répond à leurs attentes elle peut être considérée comme universelle.

On est loin du contexte des pays en développement. Outre le fait que les pays n'ont pas les moyens d'investir dans un système comptable coûteux, ce dernier est en décalage par rapport à la réalité africaine. Dans la zone de l'Uemoa, qui comporte huit pays, une bourse des valeurs a été créée en Côte d'Ivoire, la Bourse régionale des valeurs mobilières (BRVM) où environ 40 sociétés sont cotées. Dans la zone de la Communauté économique et monétaire des Etats de l'Afrique centrale (Cemac), qui comporte six pays⁴⁷, deux bourses des valeurs ont été créées, l'une au Gabon où aucune société n'est cotée, et une autre au Cameroun où 3 sociétés sont cotées. Les deux ont d'ailleurs fusionné faute de clients à la cotation. On dénombre donc, dans toute la zone Franc (Uemoa et Cemac), un peu plus 40 sociétés cotées, dont la plupart sont des filiales d'entreprises étrangères. L'application des normes IFRS n'est actuellement pas pertinente⁴⁸.

Les normes ne sont pas adaptées au contexte des pays

La comptabilité est le reflet d'un type de société. Elle est caractéristique d'une certaine idéologie. Faisant référence aux deux catégories de capitalisme mises en exergue par Michel Albert (1991) : d'une part le capitalisme « version anglo-saxonne », privilégiant l'individuel, le financier, le court terme, et d'autre part, le capitalisme « version rhénane » valorisant le collectif, le productif, le long terme, dans lequel une intervention étatique, notamment dans le domaine social, est plus marquée. On peut considérer que les deux modèles comptables dominants - le système européen continental et le système anglo-saxon - sont associés à ces deux types de capitalisme.

Pour illustrer la transposition des deux types de capitalisme aux modèles comptables il suffit de se poser la question de savoir qui est le destinataire de l'information comptable. Dans le modèle anglo-saxon, celui des IFRS, l'utilisateur privilégié est l'actionnaire, ou plus largement l'investisseur; dans le modèle européen continental, encore appelé euro-africain, l'information est destinée à « tous publics », c'est à dire aux différentes parties prenantes (*Stakeholders*). En Afrique tout particulièrement la comptabilité a pour objectif de répondre aux besoins d'information de deux utilisateurs importants, l'entreprise et l'Etat. Ce dernier doit surveiller les rentrées fiscales - garantes de l'indépendance du pays - et également tenter de remédier aux déséquilibres inhérents au sous-développement (entre secteurs, régions, etc. ...). Dans les pays anglo-saxons, le principe

⁴⁶ Couret A. Intervention au Colloque « Normalisation comptable et transformation du droit », Académie des sciences et techniques comptables, Paris, 22 novembre 2014.

⁴⁷ La CEMAC regroupe les pays suivants : Cameroun, Centrafrique, Congo, Gabon, Guinée équatoriale, et le Tchad.

⁴⁸ Certes on peut arguer que les marchés financiers sont susceptibles de contribuer au développement économique des pays mais on peut également considérer que le développement, ou l'existence, de marchés efficients n'est que le résultat d'un certain développement économique. Des auteurs, comme King et Levine (« [Finance, Entrepreneurship and Growth](#) », *Journal of Monetary Economics*, 1993) ont détecté une corrélation positive significative entre les deux éléments, mais le sens du lien de causalité n'a jamais été démontré.

du libéralisme économique s’oppose à toute tentative de réglementation des pratiques comptables par l’Etat. Les besoins des Etats ne sont pas pris en considération.

Les pays en développement ont besoin d’un système comptable fournissant des informations sur les performances économiques et sociales de l’entreprise or, selon les normes internationales, le résultat peut provenir indifféremment d’une plus-value d’un élément d’actif ou d’une amélioration de la productivité ou de la rentabilité de l’entreprise. Dans un pays en développement « *on attend de la comptabilité des entreprises, non des indications sur les performances financières au jour le jour mais sur les performances économiques dans un contexte de pérennité* »⁴⁹.

Par ailleurs, les IFRS n’ont pas été conçues en tenant compte de la diversité et de la taille des entreprises dans les pays en développement⁵⁰. On ne peut qu’approuver les initiateurs du Syscoa qui, profitant sur ce point de l’expérience malheureuse du plan Ocam, avaient distingué trois systèmes comptables en fonction de la taille de l’entreprise - le système normal, le système allégé et le système minimal de trésorerie – l’un d’eux, le système allégé, a été supprimé lors de la réforme de 2017.

Enfin, ajoutons à cela les contraintes des pays en développement. Non seulement les besoins comptables sont en décalage par rapport aux possibilités offertes par les IFRS mais l’application des normes internationales exige le recours à des moyens humains et matériels dont ne disposent pas les pays en développement. Dans ces pays, les utilisateurs sont nombreux, par contre, les professionnels ne le sont pas. Ils ont besoin de systèmes comptables simples standardisés comprenant un plan de comptes, une terminologie précise, des formats à respecter. Le concept de « juste valeur », concept clé sur lequel repose toute évaluation dans le système de normalisation internationale, ne répond pas aux conditions de simplicité et de standardisation que l’on attend d’un modèle adapté aux pays en développement. Il introduit un mode d’évaluation complexe, flou, et d’une subjectivité dangereuse.

Conclusion

L’histoire, qu’il s’agisse de celle d’un homme, d’une institution ou d’un objet, n’est pas une simple collection d’anecdotes même si elle s’en nourrit. De ces anecdotes, il faut tirer des enseignements permettant d’expliquer, de comprendre l’enchaînement des faits, de dégager les liens de causalité.

Partons de notre phrase introductive : “la comptabilité est un miroir de la société”. Il faut comprendre que le miroir, s’il donne une image du réel, sans états d’âme, est aussi un outil de transformation du réel car nous sommes en présence d’un miroir déformant de par ses imperfections ou parce qu’il a été manipulé sciemment. De plus, il ne peut représenter la totalité du réel. Il ne s’adresse qu’à un seul sens : la vue (sans relief) mais il ignore ce qui active l’odorat, le toucher,

⁴⁹ Cf. Causse G., "Développement et comptabilité", in Colasse B. (coord.), *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Éditions Economica, 2009, pp 689-703 et Causse G., “Quelle Comptabilité pour accompagner efficacement le développement économique et social des pays ?”, *Communication à la 3ème JEACC*, Douala le 20 décembre 2018.

⁵⁰ Pour la bonne raison qu’ils n’étaient pas représentés dans les instances de normalization.

l'ouïe et le goût. Ce miroir imparfait produit une image imparfaite pour instruire les questions que nous nous posons pour agir.

L'histoire de la comptabilité est une réponse aux trois questions fondamentales suivantes qui structurent la comptabilité :

- pour qui l'information est-elle produite ?
- pour quoi en faire ?
- comment est-elle produite ?

Pour qui ? Nous avons vu que le « public » de la comptabilité s'est élargi au fil du temps. Il s'agissait initialement de servir les besoins de l'entrepreneur (gestion des comptes du commerçant, en partie double), puis ceux de la communauté des entrepreneurs (instrument de preuve en cas de litige entre commerçants), puis du fisc et plus généralement des pouvoirs publics, des salariés, des investisseurs et, de plus en plus, de la société dans son ensemble.

Pour quoi ? Pour quelles décisions ? Bien sûr, chaque acteur a ses propres besoins d'information. Mais la normalisation comptable les réduit à des besoins simples. La réalité ne l'est pas. Ainsi, les besoins et les objectifs de l'entrepreneur ne sont pas les mêmes quand il s'agit d'une entreprise individuelle, de l'associé dans une PME familiale ou du dirigeant d'une grande entreprise. De même, les besoins et les objectifs des investisseurs ne sont pas les mêmes selon qu'il s'agit d'un petit épargnant, d'un investisseur institutionnel ou d'actionnaires salariés.

Comment ? La normalisation, que ce soit dans le domaine de la comptabilité ou dans d'autres domaines, est une prérogative régalienne au même titre que le droit de battre la monnaie. Elle est produite par des institutions publiques ou privées sous une forme de tutelle publique qui permettent de marier les compétences techniques des professionnels et les impératifs politiques ou de pouvoir. Ces normes sont performatives, c'est-à-dire qu'elles façonnent le réel. Ceux qui produisent des biens ou services supposés conformes aux normes sont contrôlés par des experts indépendants comme les commissaires aux comptes ou des services de l'État comme le fisc ou le service des poids et mesures, dans d'autres domaines.

L'histoire contemporaine de la normalisation comptable se caractérise par les effets de la financiarisation et de la mondialisation qui ont conduit à une autonomisation du droit comptable et un pouvoir accru de la profession. Mais des contre-pouvoirs ont émergé parallèlement pour faire obstacle à la tendance à l'auto-régulation : les autorités boursières, le pouvoir politique qui, par exemple en Europe, a introduit la notion d'intérêt public européen, la société dans son ensemble qui demande plus de transparence et une extension du champ de l'information au domaine non financier selon des modalités comparables.

On peut regretter que ces contre-pouvoirs tardent à se manifester en Afrique. Sans doute que la propagande conduisant à considérer qu'adopter les IFRS c'est accéder au développement est encore trop présente dans les milieux concernés, tant dans les milieux professionnels qu'universitaires.

Bibliographie

- Albert M. (1991), *Capitalisme contre capitalisme*, Editions du Seuil.
- Bensadon D. *et al.* (sous la direction de) : *Dictionnaire historique de comptabilité des entreprises*. Presses Universitaires du Septentrion, 2016.
- Bigou-Laré N. (2004), « Le Syscoa, vers des normes comptables uniformes dans l'Uemoa ? Une analyse de la pratique togolaise », *Comptabilité – Contrôle – Audit*, T. 10, V.1, juin : 63-78.
- Burlaud A. : “Faut-il un droit comptable pour les PME ?” *La Revue du Financier* n°168, novembre – décembre 2007, p. 121 à 137.
- Burlaud A. & Colasse B. : “Normalisation comptable internationale : le retour du politique ?” *Comptabilité, contrôle, audit*, tome 16, volume 3, décembre 2010, p. 153 à 175.
- Burlaud A. & Perez R. : “La comptabilité est-elle un “bien commun ?” in *Comptabilité, société, politique. Mélanges en l'honneur du professeur Bernard COLASSE*, Economica, 2012, p. 216 à 233.
- Burlaud A. : “Les comptes doivent-ils dire le « vrai » ou le « bon » ? A propos du cadre conceptuel de l'IASC/IASB. *Revue française de comptabilité* n° 467, juillet-août 2013, p. 17 à 20, n° 468, septembre 2013, p. 38 à 41 et n° 470, novembre 2013, p. 27 à 31.
- Burlaud A. & Hoarau C. : “ IFRS-PME contre directive européenne n° 34” in *L'entreprise revisitée. Méditations comptables et stratégiques*, Presses Universitaires de Provence, 2015, p. 29 à 41.
- Burlaud A. & Niculescu M. : L'information non financière au service d'une « croissance responsable » : perspective européenne. *Revue française de comptabilité*, n° 495, février 2016, p. 63 à 66.
- Capron M. (sous la direction de) : *Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier*. La Découverte, 2005.
- Causse G. (1999) : « 20 ans de normalisation comptable et de PCG, son influence dans les pays d'Afrique francophone », *Revue CCA*, mai, 211-222.
- Causse G. (2009), "Développement et comptabilité", in Colasse B. (coord.), *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Éditions Economica, pp 689-703.
- Causse G. (2014), “Systèmes comptables, normes comptables internationales et développement économique des pays”, in «*Mélanges pour le 30ème anniversaire de l'Institut National des Sciences et Techniques Comptables et de l'Administration des Entreprises*” (Madagascar), Ed. L'Harmattan, p. 221-243.
- Causse G. (2012), en collaboration avec D. Gouadain et R. Mifetou « Le Syscohada à l'heure des interrogations », in « *Comptabilité, contrôle et Société – Mélanges en l'honneur du professeur Alain Burlaud* », C. Hoarau *et al.* (coord.), Editions Foucher, p. 129 à 144.
- Causse G. et Ebondo Da Mandzila E. (2015), “Les normes comptables internationales dans les pays de l'Uemoa : Apport ou frein au développement ?”, in « *Dynamique normative – Arbitrer et négocier la place de la norme dans l'organisation* », Coord. Cappelletti L. *et al.*, Ed. EMS Management & société, Collection Gestion en liberté, p. 39-49.

- Causse G. et Ebondo Da Mandzila E. (2016), “Les normes comptables internationales : facteur de développement économique, effet de mode, ou “cheval de Troie” ? Application aux pays de l’Ohada”, *Communication à la 1ère JEACC*, Dakar.
- Causse G. (2018), “Quelle Comptabilité pour accompagner efficacement le développement économique et social des pays ?”, *Communication à la 3ème JEACC*, Douala le 20 décembre 2018.
- Christophe B. : *La comptabilité verte. De la politique environnementale à l'écobilan*. De Boeck, 1995.
- Colasse B. (sous la direction de) : *Les grands auteurs en comptabilité*. EMS, 2005.
- Colasse B. (sous la direction de) : *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*. Economica, 2009.
- Couret A. (2014), intervention au Colloque « Normalisation comptable et transformation du droit », Académie des sciences et techniques comptables, Paris, 22 novembre.
- Delvaille P., Le Manh A. & Maillet C. : “Enjeux et limites de l'application des IFRS aux PME”, *La comptabilité en action. Mélanges en l'honneur du professeur Geneviève Causse*. L'Harmattan, 2016, p. 183 à 193.
- Gelard G. : “De l'IASC à l'IASB : un témoignage sur l'évolution structurelle de la normalisation comptable internationale.” *Revue française de comptabilité* n° 380, septembre 2005.
- Hossfeld C. & Muller-Lagarde Y. : *L'intérêt public européen*. Autorité des normes comptables, 2018.
- Le Manh-Bena A. : *Le processus de normalisation comptable par l'IASB : la cas du résultat*. Doctorat en science de gestion, Cnam, 2009.
- Richard J. & Plot E. : *La gestion environnementale*. La Découverte, 2014
- Touchelay B. : “A l'origine du plan comptable français des années 30 aux années 60, la volonté de contrôle d'un État dirigiste.” *Comptabilité, contrôle, audit*, 2005/3, p. 61 à 88.