NORMALISATION

Normes comptables
De la légitimité du normalisateur

Par Benoît PIGÉ,
Professeur des Universités en Sciences de Gestion,
Diplômé d'expertise comptable
Université de Franche-Comté
benoit.pige@univ-fcomte.fr

Le monde académique semble parfois un domaine où les confrontations de modèles économétriques ont remplacé les débats d'idées. Au nom du pragmatisme, le caractère significatif ou non d'une régression semble devenu l'alpha et l'oméga de toute tentative de réflexion théorique. Lire les revues spécialisées en comptabilité ou audit (notamment anglo-saxonnes), pour un expert-comptable, ressemble à une expédition dans un monde où les chiffres ne représentent plus une réalité mais servent à donner une valeur scientifique à diverses hypothèses.

Pourtant, grâce aux IFRS, la confrontation d'idées s'est invitée dans la principale revue francophone académique de ce domaine : la revue CCA (Comptabilité Contrôle Audit)[1]. Loin d'être uniquement un combat à fleurets mouchetés, les arguments ont eu le mérite d'être parfois assez acérés. Pour une fois, il n'est pas besoin d'être un érudit académique pour lire avec plaisir ces échanges d'arguments, ces phrases parfois assassines où la confrontation d'idées touche à la conception que chacun se fait de la société dans laquelle nous vivons. Nous ne pouvons que conseiller à nos lecteurs de se procurer les articles en question. Néanmoins, voici une synthèse, forcément subjective, des principaux éléments du débat.

Les professeurs Alain Burlaud et Bernard Colasse considèrent que l'IASB n'a pas de légitimité politique mais qu'il a cherché à se construire une légitimité *procédurale* et *substantielle*. Ces auteurs définissent la légitimité procédurale comme étant la légitimité qui émane du processus par lequel les normes sont établies et la légitimité substantielle comme émanant du cadre conceptuel qui oriente les normes. Dans leur article initial, les auteurs considèrent que la légitimité procédurale est très faible car les membres de l'IASB ne sont pas réellement indépendants, *« ils peuvent être unis par une formation ou une expérience professionnelle commune, une subtile complicité intellectuelle »* (p.159). En ce qui concerne la légitimité substantielle, les auteurs observent que le cadre conceptuel est fondé sur la prééminence des investisseurs et s'appuie sur une idéologie de l'efficience des marchés. En conclusion, ces auteurs suggèrent que la comptabilité doit devenir un instrument du politique.

L'article de Philippe Danjou et Peter Walton fait clairement ressortir les faiblesses méthodologiques de l'article précédent. Par rapport aux canons académiques professés à maintes reprises par le comité éditorial de la revue CCA, il est évident que cet article a bénéficié de mesures d'exception. Néanmoins, cette exception permet de générer un débat utile sur des questions de fond. La faiblesse d'un argument ne constitue pas nécessairement une preuve que la question soulevée est sans intérêt. Cela montre que le débat doit être poursuivi en permettant aux diverses parties de s'exprimer.

Résumé de l'article

La légitimité des normes comptables internationales est l'objet de débats parfois exacerbés entre les nostalgiques d'une normalisation nationale et ceux qui considèrent que la globalisation est un fait auquel il convient de s'adapter. Mais la légitimité des normes renvoie aussi à la légitimité du normalisateur, en l'occurrence l'IASB. Cette légitimité repose à la fois sur la compétence professionnelle des personnes qui composent l'IASB et sur la diversité des représentations. Si l'on souhaite que les normes comptables internationales s'éloignent d'une optique exclusivement financière pour réintégrer les attentes des autres parties prenantes des entreprises (notamment les employés, les collectivités territoriales, et les consommateurs), il apparaît souhaitable que ces mêmes parties prenantes disposent de représentants au sein de l'IASB.

1. Tout a commencé par un article paru en décembre 2010 et signé d'Alain Burlaud et Bernard Colasse, deux sommités académiques du monde de la comptabilité. Deux équipes se sont alors constituées pour répondre à cet article, l'une rassemblait Peter Walton (professeur à l'Essec) et Philippe Danjou (membre de l'IASB) et l'autre Gilbert Gélard (ancien membre de l'IASB et désormais rédacteur en chef de la RFC) et moi-même. Après quelques discussions difficiles avec le comité éditorial de la revue CCA, les articles de ces deux équipes ont été publiés en décembre 2011 suivis d'un nouvel argumentaire des collègues Alain Burlaud et Bernard Colasse. Le débat a donc été entamé et clôturé par les tenants d'une thèse assez forte sur le manque de légitimité de l'IASB.

Références :

Burlaud A. et Colasse B. (2010), Normalisation comptable, le retour du politique ? Comptabilité Contrôle Audit, *T.16, n°3, p. 153-175.*

Gélard G. et Pigé B. (2011), Normalisation comptable internationale et légitimité, Comptabilité Contrôle Audit, *T.17, n°3, p.87-99. La version intégrale de l'article a malheureusement dû subir des coupes très importantes en raison des contraintes éditoriales de la revue CCA.*

Danjou P. et Walton P. (2011), La légitimité du normalisateur comptable international IASB, Comptabilité Contrôle Audit, *T.17, n°3, p. 101-114.*

Burlaud A. et Colasse B. (2011), Réponses aux commentaires sur "Normalisation comptable, le retour du politique ?" Comptabilité Contrôle Audit, *T.17, n°3, p. 115-128.*

L'article de Gilbert Gélard et moi-même a repris les arguments de fond en acceptant de passer sur le caractère souvent outrancier et démagogique des propos de nos deux éminents professeurs. Je présente ci-après les éléments qui font débat (pour un argumentaire en faveur de l'IASB, il existe de nombreux articles disponibles par ailleurs).

1. La question de la légitimité d'un normalisateur

Les organismes de normalisation contribuent à façonner le monde dans lequel nous vivons. La norme, en tant qu'ensemble de règles facilitant un "vivre ensemble", est fondamentalement liée au développement de la société, voire même à sa survie[2]. Les risques nucléaires montrent clairement que l'enjeu de la norme, à travers des considérations techniques nécessitant une expertise très poussée, touchent aux questions du "vivre ensemble" sur une terre où, si des différences culturelles et institutionnelles persistent et même parfois se renforcent, les interactions entre les uns et les autres vont également grandissantes. Une explosion nucléaire à Fukushima affectera notre mode de vie en Europe, indépendamment de la compassion que l'on peut éprouver pour les habitants du Japon. De même, l'explosion de la bulle immobilière aux États-Unis a eu des répercussions à travers le monde. Dès lors, la normalisation en vigueur aux États-Unis, au Japon, en Europe et partout dans le monde, sur un sujet technique[3], peut avoir des répercussions pour tout un chacun.

Ces questions sont relativement anciennes mais elles prennent une acuité croissante. Ce foisonnement des normes renvoie à des questions de souveraineté[4]. A la souveraineté fondatrice de l'État-nation se joint ou se substitue une souveraineté qui soit l'englobe (c'est le débat sur la place de l'Europe par rapport aux nations européennes), soit au contraire la morcelle (c'est le débat sur les régionalismes, particulièrement en Espagne ou en Belgique). De surcroît, apparaît aussi une souveraineté des grandes entreprises que le professeur Yvon Pesqueux lie à celle des marchés financiers. Ces diversités et parfois ces conflits de souveraineté renvoient nécessairement à des questions de légitimité. Qui est légitime pour normaliser dans tel domaine, sachant que ce domaine n'est jamais totalement indépendant des autres[5] ?

2. Les sources de légitimité

Certains auteurs considèrent que chacun est libre de donner sa propre définition de la légitimité. C'est ainsi que, dans le débat sur la légitimité, les professeurs Burlaud et Colasse retiennent arbitrairement trois formes de légitimité qu'ils dénomment la légitimité politique, la légitimité procédurale et la légitimité substantielle. Pourtant, ces trois formes de légitimité n'ont pas grand-chose à voir entre elles. La légitimité politique résulte de la conception que l'on se fait de la vie dans une société. Aujourd'hui, la légitimité politique se fonde sur les expressions démocratiques, même si les modes de représentation de cette démocratie peuvent varier selon les pays et selon les époques. La légitimité procédurale repose sur la qualité du processus ou des procédures mises en œuvre. Cette seconde forme de légitimité n'est pas une légitimité en tant que telle. On n'est pas légitime parce que l'on aurait fait les choses de façon apparente. L'exemple du meurtrier norvégien (jugé en avril 2012) qui a agi au vu et au su de tous n'est sûrement pas un modèle de légitimité. La légitimité substantielle est sans doute encore plus problématique car elle suppose que l'on a défini au préalable quelque chose qui est susceptible de donner un fondement aux affirmations que l'on porte. Mais, dans ce cas, qui a défini ce fondement, au nom de quelle légitimité ?

La véritable question de la légitimité renvoie donc toujours à des personnes[6]. Une possible classification des sources de légitimité d'un normalisateur serait la suivante[7] :

- la normalisation législative : qui trouve sa légitimité dans les citoyens et dans leurs élus ;
- la normalisation professionnelle : qui trouve sa légitimité dans les instances représentatives des différents acteurs de l'économie (syndicats, fédérations...) ;
- la normalisation interne : qui trouve sa légitimité au sein de chaque organisation ;
- la normalisation sociale ou sociétale : qui trouve sa légitimité dans la Société et dans l'éthique et les valeurs qui la sous-tendent.

3. La légitimité du normalisateur comptable

Si l'on adopte la classification proposée ci-dessus, le débat sur la légitimité du normalisateur prend une toute autre perspective. La question n'est plus de savoir si l'IASB est légitime ou non, mais plutôt de s'interroger sur l'évolution de la source de la légitimité, sur ses conséquences et sur les diverses manières de rendre cette légitimité compatible avec les autres formes de légitimité.

L'évolution regrettée par les professeurs Burlaud et Colasse est la nostalgie d'une époque où l'État français désignait des experts pour concevoir la normalisation

Abstract

The legitimacy of accounting standards is a subject of strong debates in France between those who wish standard setting had remained a domestic preserve and those who consider that globalization is a fait accompli to which one has to adapt. However, the legitimacy of accounting standards depends on the legitimacy of the standard setter, i.e the IASB. This legitimacy relies on both the professional experience of the people that make up the IAS Board and the diversity of the representatives. If one wants international accounting standards to distance themselves from an exclusively financial approach and to take on board the expectations of other stakeholders in the enterprises (notably employees, local authorities and consumers) it seems that such stakeholders should be represented within the IASB.

2. *Bergson H. (1932).* Les Deux sources de la morale et de la religion. *Presses Universitaires de France, 1959.*

3. *La construction des enceintes de confinement ou la conception des circuits de refroidissement dans le cas du nucléaire, les conditions du crédit hypothécaire ou la variabilité des taux d'intérêts dans le cas de l'immobilier.*

4. *Pesqueux Y. (2010). Bazar des normes et souveraineté, p.217-226. In* Normes : Origines et conséquences des crises *(Eds, Bessire D., Cappelletti L., Pigé B.). Economica.*

5. *Cette imbrication des normes comptables et de normes issues d'autres domaines de normalisation a notamment été traitée par : Ebondo E. (2010). Le conflit entre les normes d'audit et de contrôle interne, p.86-92 ; et Pigé B. (2010) Crise financière et crise des normes comptables internationales, p. 63-70 ; In* Normes : Origines et conséquences des crises *(Eds, Bessire D., Cappelletti L., Pigé B.). Economica.*

6. *Agissant soit à titre individuel soit de façon collective.*

7. *Selon les propositions du groupe de travail sur la Tétranormalisation (l'étude des interactions entre les normes) : (2010)* Normes : Origines et conséquences des crises, *(Eds, Bessire D., Cappelletti L., Pigé B.). Economica.*

comptable française. Tous les États ont fonctionné de la même façon [8], certains étant très directifs, d'autres laissant davantage de latitude aux professions pour s'organiser et promouvoir un cadre normatif. Néanmoins, l'échelon de référence était l'État-nation qui, ultimement, pouvait approuver ou refuser les normes comptables. Même si, apparemment, les normes comptables françaises ne relevaient que de choix techniques, en réalité, elles étaient orientées vers la satisfaction non pas des besoins de l'entreprise mais des besoins de l'administration étatique en matière fiscale et en matière de macro-économie. Le plan comptable général français permettait la consolidation des données individuelles classées par nature pour aboutir à des agrégats macro-économiques.

La mondialisation a bouleversé cet état de fait, et même les États-Unis sont progressivement en train de s'en rendre compte [9]. De nombreux auteurs ont souligné que la place occupée par l'IASB dans la normalisation comptable internationale résulte en partie d'un jeu de circonstances où une place était libre et un acteur se trouvait disponible pour l'occuper [10]. Mais, à la limite, peu importe. La question centrale est celle de l'arbitrage entre des légitimités distinctes et de la mise en œuvre d'un lieu où les conflits peuvent se résoudre de façon pacifique. Historiquement, c'était l'État-nation qui résolvait les conflits entre les acteurs de la normalisation comptable. Désormais, ce lieu a évolué et se trouve en-dehors des frontières de l'État-nation [11].

La légitimité de l'IASB ne se trouve pas dans son processus d'élection. Cela est-il réellement à déplorer ? Souhaiterait-on qu'au gré des changements de majorités électorales, la composition de l'IASB fluctue pour incorporer un expert ayant adhéré au dernier parti vainqueur des élections ? Cet argument est difficilement recevable. L'IASB n'a pas non plus de légitimité interne dans la mesure où, remplissant une mission publique, l'IASB n'a pas vocation à poursuivre des objectifs qui lui soient propres. Par contre, l'IASB peut trouver sa légitimité dans les deux autres sources de légitimité que sont les instances représentatives des différents acteurs de l'économie et dans les valeurs qui sous-tendent les sociétés dans lesquelles nous vivons.

4. La légitimité professionnelle et la question des valeurs de la société

La légitimité professionnelle des membres de l'IASB est indéniable. Même ses opposants les plus chauvins reconnaissent que les experts siégeant à l'IASB ne peuvent pas être accusés d'incompétence. La question est celle de la diversité des origines des membres de l'IASB. Et là, la critique devient plus fondée car elle touche à la place de la normalisation comptable dans l'économie. La conception actuelle de la normalisation comptable internationale est prioritairement de satisfaire les besoins d'information des investisseurs. Si tel est le cas, il est normal que les membres de l'IASB soient sélectionnés en fonction de leur capacité à satisfaire ces attentes.

Si, par contre, l'organe de normalisation comptable internationale a pour but de satisfaire les besoins d'information comptable de l'ensemble des acteurs et des parties prenantes des entreprises (voire des organisations au sens plus large du terme), alors il est nécessaire d'élargir le processus de sélection et de recrutement des membres de l'IASB pour permettre l'intégration d'experts davantage attachés à la prise en compte des attentes des autres acteurs que sont notamment les salariés, les consommateurs, les créanciers non financiers (les fournisseurs de biens et services), voire même la société civile.

Un organisme public a une légitimité publique quand il est reconnu comme contribuant au fonctionnement de la société. Il ne doit pas nécessairement être l'expression directe de la diversité de la société, mais il doit pouvoir représenter cette diversité. Comme tout organisme public, l'IASB se doit de ne pas devenir inféodé à des intérêts particuliers. La question de l'indépendance et de la diversité de ses membres est donc une question fondamentale ; comme elle l'est pour la composition des conseils d'administration des établissements publics, par exemple dans le domaine de l'enseignement et de la recherche ; et comme elle devrait l'être pour la composition des conseils d'administration des grandes entreprises internationales qui structurent notre paysage économique [12].

5. Les limites du processus de normalisation comptable international

Le processus n'est pas une source de légitimité du normalisateur. Par contre, le processus permet de garantir que le produit du travail du normalisateur bénéficie de la légitimité du normalisateur. Une norme ne peut pas être légitime sans interrogation sur la légitimité de son auteur. Par contre, un normalisateur peut être légitime mais le produit peut avoir été totalement détourné de sa vocation initiale par l'action de divers groupes d'intérêt [13]. Dans sa construction, le processus de l'IASB n'est pas démocratique puisque, en dernière instance, c'est l'IASB (dont les membres ne sont pas élus par la société mais désignés par une fondation) qui décide et qui tranche, mais il est perméable aux observations externes. Le pouvoir de décision est légitimé par la capacité à appréhender des problèmes complexes et à y apporter des solutions (les normes). Le respect du processus est donc essentiel pour éviter une appropriation du contenu de la norme par quelques lobbies ou groupes d'intérêts.

8. La description de la mise en place des normes comptables au Japon dans l'immédiat après-guerre montre très clairement cette imbrication d'intérêts contradictoires où l'autorité politique impose un certain nombre de choix : Suzuki T. (2007a), Accountics : Impacts of internationally standardized accounting on the Japanese socio-economy, Accounting, Organizations and Society, *n° 32, p. 263-301 ; et (2007b), A history of Japanese accounting reforms as a microfoundation of the democratic socio-economy : Accountics part II, Accounting, Organizations and Society, n° 32, p. 543-575.*

9. Le débat là aussi est très vif entre les auteurs qui conçoivent le monde comme unipolaire avec les États-Unis qui, progressivement, absorberaient le monde, et ceux qui estiment que les États-Unis sont désormais obligés de composer avec des cultures, des histoires et des attentes différentes des leurs.

10. On retrouve l'approche théorique présentée par divers auteurs sous le terme « garbage can process » où les décisions qui sont finalement prises ne résultent pas nécessairement d'une vision omnisciente d'un acteur central mais résultent d'une accumulation de faits, de concomitances, qui, finalement, conduisent les acteurs à retenir une solution qui n'est pas nécessairement l'optimum que les théoriciens économiques conçoivent dans leurs modèles mathématiques : Cyert R.M et March J.G. (1963), A behavioral theory of the firm, *Blackwell Publishers, 2e édition, 1992.*

11. On peut regretter qu'il ait choisi de se situer à Londres, lieu hautement symbolique de la finance mondiale, mais tout lieu comporte ses symboles, il faut faire avec.

12. Pour une discussion de ces aspects on pourra se reporter à Pigé B. (2010), Éthique et gouvernance des Organisations, *Economica ; et (2008),* Gouvernance, contrôle et audit des organisations, *Economica.*

13. Mettre sur le même plan la légitimité du normalisateur (celui qui fait) et la légitimité de son objet (la norme) ne peut qu'être source de confusion.

Néanmoins, deux problèmes se posent indépendamment du respect du processus :

- les ressources : pour participer au processus d'élaboration des normes il faut engager des ressources importantes, en temps et en expertise. Les documents de travail, les exposés-sondages et les normes, bien que rédigés dans un langage clair, ne sont pas accessibles aisément au commun des mortels. Des organisations disposant de moyens humains et matériels importants sont plus aptes à intervenir dans le processus d'élaboration des normes, et ce particulièrement quand une norme touche directement à leur domaine d'activité et affecte la représentation comptable de cette activité ;
- la motivation : la participation au processus d'élaboration des normes est lente et sans garantie de résultat. Une organisation, ou un particulier, peut formuler des commentaires sans que ces derniers soient nécessairement retenus par l'IASB. Le processus est clairement expliqué mais il s'apparente à une forme de lobbying. Il ne s'agit pas seulement de communiquer ses idées, mais davantage encore de savoir les promouvoir.

L'évolution du cadre conceptuel traduit un parti pris délibéré en faveur des investisseurs financiers au détriment des autres représentants des parties prenantes. Pourtant, le processus international de normalisation comptable a nécessairement des enjeux sociétaux et, par conséquent, il serait nécessaire de rééquilibrer ce poids naturel des investisseurs financiers par un contre-poids représentant la diversité des parties prenantes de l'entreprise, mais peut-être aussi de toute organisation (y compris les organisations à but non lucratif). L'Union européenne et les autres pays adoptants ne remplissent que très imparfaitement cette fonction lors de leur approbation de la mise en application des normes.

Il est également souhaitable que cette implication des parties prenantes se traduise plus tôt dans le processus de rédaction des normes. Ceci semble particulièrement important dans le cadre du processus de refonte du cadre conceptuel de la normalisation comptable. L'implication des parties prenantes est, en effet, au cœur des questions de légitimité. A la légitimité démocratique peut se substituer une légitimité de la représentation des acteurs. C'est parce que les acteurs se voient reconnaître une voix, une parole, dans le processus de gouvernance de l'organisation que celle-ci acquiert une légitimité [14]. La participation des parties prenantes n'est pas seulement une condition de performance des organisations, elle est également une condition de légitimité [15].

En conclusion, nous ne pouvons que constater que, sur l'objet du débat, les professeurs Burlaud et Colasse ont rempli un rôle salutaire en soulevant une question fondamentale sur la légitimité du normalisateur comptable. Nous ne pouvons que saluer la décision d'une revue académique respectée de permettre l'ouverture de ce débat. Si nous avons observé que les arguments invoqués et que l'objectivité de l'arbitre de cette revue académique n'étaient pas nécessairement académiques, cela peut s'expliquer par l'importance du débat et nous ne pouvons qu'espérer que ces débats puissent se poursuivre en facilitant l'audition équilibrée des divers points de vue. ■

14. Habermas, J. (1991). De l'éthique de la discussion. *Flammarion, 1999.*

15. Hirschman, A. O. (1970). Exit, voices, and loyalty. *Harvard University Press.*

Droit social

50 PIÈGES À ÉVITER

Cet ouvrage a été rédigé par l'équipe sociale d'Infodoc-experts sous la direction d'Alice Fages

Cet ouvrage recense 50 situations auxquelles un employeur peut, un jour ou l'autre, être confronté. Chacune d'elles peut sembler, de prime abord, simple à résoudre, mais nul n'est besoin de rappeler que le droit social est source de litiges, ces derniers étant de plus en plus fréquents !

Ces « 50 pièges » sont issus d'un cas réel qui s'est présenté à un employeur qui a dû apporter une réponse concrète.

Il s'agit de remettre en cause certaines idées reçues en droit social et de combattre des rumeurs qui sont source d'erreurs et de mises en cause de responsabilité.

Le droit social étant devenu, depuis quelques années, une matière à risque, cet ouvrage vous permettra de déjouer les principaux pièges.

15,00 €

http://boutique.experts-comptables.com