ECOLE DOCTORALE DE DAUPHINE

DAUPHINE RECHERCHES EN MANAGEMENT (DRM)

CONTRIBUTION A L'ETUDE DU POUVOIR DE LA PROFESSION COMPTABLE DANS LA NORMALISATION INTERNATIONALE

THESE

pour l'obtention du titre de

DOCTEUR EN SCIENCES DE GESTION

(arrêté du 7 août 2006)

présentée et soutenue publiquement par :

Anouar KAHLOUL

JURY

Directeurs de thèse :	**Madame Rouba CHANTIRI-CHAUDEMANCHE** Maître de Conférences à l'Université Paris Dauphine
	Monsieur Bernard COLASSE Professeur à l'Université Paris Dauphine
Rapporteurs :	**Monsieur Alain BURLAUD** Professeur au Conservatoire National des Arts et Métiers
	Madame Christine POCHET Professeur à l'Institut d'Administration des Entreprises de Paris
Suffragants :	**Monsieur Jérôme HAAS** Président de l'Autorité des Normes Comptables
	Monsieur Robert TELLER Professeur à l'Institut d'Administration des Entreprises de l'Université de Nice Sophia Antipolis

26 Novembre 2012

L'université n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses : ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

REMERCIEMENTS

Au terme de ces longues années de travail doctoral, je suis redevable à plusieurs personnes de m'avoir aidé ou soutenu dans cette tâche. En préambule à l'exposé de mon travail, ces quelques lignes me permettent de remercier celles et ceux qui ont, d'une façon ou d'une autre, participé à la réalisation de ce travail.

Ma reconnaissance va tout d'abord à mes directeurs de thèse. Le Professeur Bernard Colasse a contribué à plusieurs niveaux dans cette réussite. Il m'a admis d'abord au sein du Master « Comptabilité-Management-Audit » de l'Université Paris Dauphine. Il a accepté ensuite de diriger ce travail. Tout au long de mon parcours à Dauphine, il m'a conseillé, orienté et conduit vers le bon déroulement de la thèse. Je tiens à le remercier chaleureusement et à lui souhaiter une très bonne fin de carrière universitaire. Je tiens aussi à remercier tout particulièrement le maître de conférences Mme Rouba Chantiri-Chaudemanche. Elle m'a accompagné tout au long de ces longues années de thèse avec rigueur, patience, encouragement et gentillesse. Sa maîtrise du sujet de thèse, ses remarques pertinentes, ses critiques constructives étaient autant d'éléments sans lesquels ce travail n'aurait pas aboutit. Qu'elle en soit remerciée.

Les Professeurs Alain Burlaud et Christine Pochet ont accepté d'être les rapporteurs de ce travail. Je leur en suis profondément gré. Je remercie également le Professeur Robert Teller, Mr Jérôme Haas, président de l'Autorité des Normes Comptables, pour leur participation à ce jury de thèse.

Je remercie également les enseignants que j'ai eu au Master et au niveau des formations doctorales à l'Université Paris Dauphine. Ma pensée va aussi aujourd'hui à tous les enseignants que j'ai eus depuis mon jeune âge. Sans leurs efforts et leur dévouement pour leur métier je ne serais pas arrivé là où je suis. Qu'ils en soient remerciés.

C'est avec grand plaisir que j'adresse mes remerciements aux anciens camarades du Master, aux doctorants et anciens doctorants du CREFIGE. Nous avons partagé beaucoup de moments de joie et de bonne humeur au sein du laboratoire. Je vous remercie pour vos encouragements et pour l'ambiance qui a accompagné mon travail tout au long de ces années. Je cite notamment Achraf, Géraldine, Meriam, Abir, Imen, Joseph, Mohamed, Claudine et

Oussama. Une pensée particulière s’adresse à mon ami Foued pour sa générosité et sa disponibilité, je lui souhaite tout le bonheur et la réussite du monde.

Une pensée se tourne vers mes amis doctorants et futurs doctorants en Tunisie avec lesquels j’ai partagé les dernières étapes de ce travail : Hedi, Aymen, Majid, Yamen, Ameni, Houda, Asma et Fakher.

Il me reste à remercier tous les membres de ma famille que j’aime tant, pour leurs efforts considérables et leur soutien indéfectible : mes parents en premier lieu, ma femme, mon frère et mes sœurs, mon beau frère et mes adorables neveux et bien sûr ma belle famille pour qui je porte beaucoup de respect et d’amour.

A ma mère,

A mon père,

A la femme de ma vie...

SOMMAIRE

REMERCIEMENTS 4

SOMMAIRE 8

LISTE DES ABREVIATIONS ET ACRONYMES UTILISES 11

INTRODUCTION GENERALE 13

PROBLEMATIQUE 15

LE PLAN DE LA THESE ET L'ARTICULATION DES CHAPITRES 16

PARTIE I :..... 20

LA NORMALISATION COMPTABLE A TRAVERS LES RELATIONS DU POUVOIR 20

INTRODUCTION DE LA PARTIE I 21

CHAPITRE 1 : 22

POUVOIR ET NORMALISATION COMPTABLE : UNE REVUE DE LA LITTERATURE..... 22

INTRODUCTION DU CHAPITRE 1 22

1. L'ETUDE DU POUVOIR DANS LA NORMALISATION COMPTABLE 23

1.1. La normalisation comptable comme un processus politique 23

1.2. La normalisation comptable comme objet d'enjeux de pouvoir 31

1.3. La profession comptable comme acteur majeur de la normalisation 42

2. LA NORMALISATION INTERNATIONALE : HISTOIRE ET ENJEUX DE POUVOIR..... 50

2.1. La normalisation comptable internationale de l'IASC à l'IASB: Une histoire politique..... 50

2.2. Les enjeux de pouvoir dans la normalisation internationale..... 70

CONCLUSION DU CHAPITRE 1..... 92

CHAPITRE 2 : 94

LA THEORIE DU POUVOIR DE LUKES APPLIQUEE A LA NORMALISATION COMPTABLE..... 94

INTRODUCTION DU CHAPITRE 2 94

1. PRESENTATION DE QUELQUES THEORIES MOBILISEES DANS LES RECHERCHES SUR LA NORMALISATION COMPTABLE 95

2. LA PRESENTATION DE LA THEORIE DU POUVOIR DE LUKES..... 98

2.1. « Le débat sur le pouvoir » 98

2.2. La contribution de Lukes (1974) 101

2.3. La « mise à jour » de la théorie de Lukes en 2005..... 106

3. LES APPLICATIONS EMPIRIQUES DE LA THEORIE DE LUKES 112

3.1. Les applications empiriques en sciences politiques et en sociologie 112

3.2. Les applications empiriques dans le champ de la normalisation comptable..... 119

4. LA CONSTRUCTION D'UNE GRILLE D'ANALYSE THEORIQUE DU POUVOIR DANS LA NORMALISATION INTERNATIONALE..... 130

4.1. Le choix de la théorie du pouvoir de Lukes comme cadre théorique..... 130

4.2. L'opérationnalisation de la théorie de Lukes dans le cadre de la normalisation comptable. 131

4.3. La proposition d'une grille d'analyse du pouvoir de la profession comptable dans la normalisation internationale ... 137

CONCLUSION DU CHAPITRE 2 ... 142

CONCLUSION DE LA PARTIE I ... 144

PARTIE II : ... 145

LE POUVOIR DE LA PROFESSION COMPTABLE DANS LA NORMALISATION INTERNATIONALE : ... 145

L'APPLICATION EMPIRIQUE DE LA GRILLE DU POUVOIR DE LUKES ... 145

INTRODUCTION DE LA DEUXIEME PARTIE ... 146

CHAPITRE 3 : ... 147

LE POUVOIR DE LA PROFESSION COMPTABLE A TRAVERS LA PREMIERE DIMENSION DE LUKES : ... 147

ETUDE DE CAS DU PROCESSUS DE NORMALISATION DES REGROUPEMENTS D'ENTREPRISES ... 147

INTRODUCTION DU CHAPITRE 3 ... 147

1. LE DISPOSITIF METHODOLOGIQUE ... 148

1.1. La démarche adoptée ... 148

1.2. Le choix du cas à étudier : la norme IFRS 3 sur « les regroupements des entreprises » ... 151

1.3. La collecte et la méthode d'analyse des données ... 152

2. ETUDE DU CAS D'ELABORATION DE LA NORME IFRS3 ... 156

2.1. Histoire du projet de norme IFRS 3 sur les « regroupements d'entreprises » ... 156

2.2. Identification des points clés ... 161

2.3. Analyse de la répartition des répondants à l'exposé-sondage ED3 ... 174

2.4. Identification des avis des parties prenantes sur les points clés ... 191

2.5. Analyse de la position finale de l'IASB et des raisons de son adoption ... 206

3. DISCUSSION DES RESULTATS ET RETOUR SUR L'APPLICATION DE LA PREMIERE DIMENSION DU POUVOIR A LA NORMALISATION INTERNATIONALE ... 217

3.1. Synthèse des résultats de l'étude de cas d'élaboration de la norme IFRS 3 ... 217

3.2. La comparaison de nos résultats avec la littérature ... 218

3.3. La non exploitation des autres moyens d'influence ... 219

3.4. L'influence de l'environnement institutionnel de l'IASB ... 221

CONCLUSION DU CHAPITRE 3 ... 223

CHAPITRE 4 : ... 225

LE POUVOIR DE LA PROFESSION COMPTABLE DANS LE CADRE DE LA TROISIEME DIMENSION DE LUKES : .. 225

ETUDE DE LA COMPOSITION DU NORMALISATEUR INTERNATIONAL ... 225

INTRODUCTION DU CHAPITRE 4 ... 225

1. METHODOLOGIE D'APPLICATION DE LA TROISIEME DIMENSION DU POUVOIR ... 226

1.1. L'étude de la composition du normalisateur comme opérationnalisation de la troisième dimension du pouvoir *226*
1.2. L'approche adoptée pour l'étude de la composition *228*
1.3. Les méthodes de collecte et d'analyse des données *232*
2. LES RESULTATS DE L'ETUDE DE LA COMPOSITION DU NORMALISATEUR INTERNATIONAL 234
2.1. L'étude de la composition de l'IFRS Foundation *234*
2.2. L'étude de la composition de l'IASB *249*
2.3. L'étude de la composition de l'IFRS-IC *261*
2.4. L'étude de la composition du staff technique *270*
2.5. L'étude de la composition du Monitoring Board *279*
3. DISCUSSION DES RESULTATS ET RETOUR SUR L'APPLICATION DE LA TROISIEME DIMENSION DU POUVOIR A LA NORMALISATION INTERNATIONALE 284
3.1. Récapitulatif des principaux résultats trouvés *284*
3.2. L'inscription des résultats dans une évolution : avant 2001 et après 2010 ..... *287*
3.3. Le pouvoir de la profession comptable : le poids des grands cabinets d'audit *292*
3.4. Retour sur l'application de la troisième dimension du pouvoir *299*
CONCLUSION DU CHAPITRE 4 303
CONCLUSION DE LA PARTIE II 306
CONCLUSION GENERALE 309
1. SYNTHESE DES PRINCIPAUX RESULTATS 309
2. LES CONTRIBUTIONS DE NOTRE RECHERCHE 310
3. LIMITES ET PERSPECTIVES DE RECHERCHE 315
TABLE DES ANNEXES 318
LISTE DES TABLEAUX 330
LISTE DES SCHEMAS 332
TABLE DES MATIERES 350

Liste des abréviations et acronymes utilisés

AASB: Australian Accounting Standards Board

ASB: Accounting Standards Board (UK)

AICPA: American Institute of Certified Public Accountants

AIMR: Association for Investment Management and Research

AMF: Autorité des Marchés Financiers

ANC: Autorité des Normes Comptables

ARC: Accounting Regulatory Committee

BR: Business Roundtable

CL: Comment Letter

CNC: Conseil National de la Comptabilité

CPAB: Canadian Public Accountability Board

DP: Discussion Paper

ED: Exposure Draft

EFRAG: European Financial Reporting Advisory Group

FAF: Financial Accounting Foundation

FASB: Financial Accounting Standards Board

IAS: International Accounting Standard

IASB: International Accounting Standards Board

IASC: International Accounting Standards Committee

IASCF: International Accounting Standards Committee Foundation

IFRS-IC: International Financial Reporting Interpretation Committee

IFRS: International Financial Reporting Standard

IOSCO: International Organisation of Securities Commissions (Organisation Internationale des Commissions de Valeurs – OICV)

IPSASB: International Public Sector Accounting Standards Board

JFSA: Japan Financial Services Agency

SAC: Standards Advisory Council

SEC: Securities Exchange Commission

SIC : Standards Interpretation Committee

SFAF: Société Françaises des Analystes Financiers

SFAS: Statement of Financial Accounting Standard

UE: Union Européenne

INTRODUCTION GENERALE

Les normes comptables sont des règles ou des principes que les entités doivent respecter en établissant et en présentant leurs états financiers et, d'une manière plus générale, en élaborant leurs comptabilités. Ces normes revêtent aujourd'hui une importance particulière car la production et la publication de l'information financière sont devenues des enjeux d'un grand intérêt pour tous les acteurs socio-économiques. Ceci est d'autant plus vrai dans le nouveau contexte d'internationalisation des marchés financiers et après les scandales financiers du début des années 2000 (Capron et Chiapello, 2005). La crise financière et économique internationale qui a commencé en 2007 n'a fait qu'augmenter l'intérêt porté à ces normes et notamment au niveau international. Il va donc de soi que ces normes et, derrière elles, les institutions chargées de les établir, attirent l'attention de toutes les parties intéressées à la comptabilité et à l'information financière et, en particulier, les chercheurs.

Outre cet environnement dynamique, il convient de souligner que l'établissement des normes comptables repose dans une large mesure sur des jugements de valeurs qui dépendent nécessairement d'une certaine vision de la comptabilité et de la société en général (Solomons, 1978). On peut donc facilement admettre que les différentes parties prenantes vont chercher à influencer le normalisateur pour essayer de tirer profit de ces normes qui déterminent, en partie, la distribution des richesses créées par l'entreprise au sein de la société. Ce constat a été fait depuis les années 1970 aux Etats Unis, suscitant de nombreuses recherches académiques sur le processus de normalisation comptable américain et sur le pouvoir des différentes parties prenantes sur le normalisateur (Newman, 1981 ; Puro, 1984 ; Watts et Zimmerman, 1986 ; Hussein et Ketz, 1991 ; Gore, 1992 ; Fogarty et *al.*, 1994 …). La même problématique se retrouve dans le contexte britannique, australien, suédois et dans bien d'autres pays, essentiellement anglo-saxons (Sutton, 1984 ; Walker et Robinson, 1994 ; Weetman, 2001 ; Durocher et *al.*, 2004 ; Georgiou, 2004 …).

Ce constat reste vrai sur la scène de la normalisation internationale. En effet, depuis les années 1960-1970, la mondialisation et l'internationalisation des marchés financiers ont augmenté l'intérêt que portent les parties prenantes aux normes comptables internationales. Ainsi, sous la pression de grands groupes internationaux désireux de se faire coter sur plusieurs marchés financiers à moindre coût, des efforts d'harmonisation ont été entrepris principalement par les autorités régulatrices des marchés financiers et par les normalisateurs nationaux dans le but d'augmenter la comparabilité des états financiers des sociétés dans le

monde entier et surtout dans les pays développés (Street, 2002). Ces efforts d'harmonisation ont donné lieu, entre autres, à la création en 1973 d'un organisme privé international chargé de l'établissement de normes comptables qui seraient applicables sur les principales places financières mondiales : l'*International Accounting Standards Committee* (IASC). L'IASC a connu plusieurs évolutions durant sa vie caractérisées par différentes stratégies de normalisation comptable et de relations avec ses partenaires (Camfferman et Zeff, 2006 ; Botzem et Quack, 2009). L'évolution de l'environnement dans lequel opère l'IASC, caractérisé par une mondialisation de plus en plus importante et l'importance accrue donnée à ses normes IAS (*International Accounting Standards*) ont donné lieu à une grande réforme des structures et du fonctionnement du normalisateur international en 2001 avec la création de l'IASB (*International Accounting Standards Board*) et de l'IASCF (*International Accounting Standards Committee Foundation*).

D'après Teller (2010), « *la mondialisation économique et financière appelle incontestablement une globalisation comptable* ». Ainsi, l'internationalisation de l'économie et de la finance a eu des conséquences importantes sur la comptabilité qui a évolué d'une réglementation nationale vers une normalisation supranationale et internationale. Les normes internationales de l'IASB sont aujourd'hui considérées comme les normes de référence à l'échelle internationale notamment pour les plus grandes sociétés. Ainsi, d'après Teller (2010), près de 40 % des 500 plus grandes entreprises mondiales cotées utilisent les IFRS pour l'élaboration de leurs états financiers. Cette proportion est appelée à atteindre près de 60 % (dont un peu moins de la moitié dans l'UE) lorsque des pays comme le Canada, l'Inde ou le Brésil auront achevé le processus d'adoption des IFRS[1] pour détrôner ainsi les normes américaines *US GAAP* qui étaient jusque là les plus répandues. D'après Véron (2011), « *le morcellement géographique, qui caractérisait la pratique comptable encore récemment, aura largement disparu au profit presque exclusif de l'extension apparemment inexorable du domaine des IFRS* ».

Le rôle joué par l'IASB après la réforme de l'IASC en 2001 s'est renforcé surtout après la décision de l'UE dans le règlement 1606/2002 du 19 juillet 2002 d'imposer aux groupes de sociétés cotées en Europe d'établir leurs comptes consolidés selon les normes de l'IASB. De plus, il y a eu une augmentation considérable du nombre de pays qui appliquent directement les normes IFRS/IAS ou qui ont opté pour la convergence de leurs référentiels vers celui de l'IASB. Le projet de convergence que l'IASB entreprend depuis 2002 avec le FASB

[1] Ou d'adaptation de leurs normes locales aux IFRS.

américain pour établir, entre autres, un cadre conceptuel commun n'a fait qu'augmenter la notoriété et l'influence de cet organisme devenu l'acteur majeur de la normalisation comptable internationale (Colasse, 2004). Cet accroissement de la notoriété de l'IASB conjugué à l'aspect hautement politique du processus de normalisation ont fait que ce normalisateur est aujourd'hui sous une pression constante des différentes parties prenantes qui essayent de l'influencer pour avoir des normes internationales proches de leurs intérêts (Zeff (2002).

PROBLEMATIQUE

Il est communément admis dans la littérature sur la normalisation comptable nationale et internationale d'utiliser un cadre théorique relevant du pouvoir et de l'exercice d'influence pour étudier le processus de normalisation dans ses différentes composantes. Ainsi, plusieurs études se sont intéressées à la description et à l'analyse des enjeux de pouvoir au sein de la normalisation internationale (Larson, 1997 ; Kenny et Larson, 1993,1995 ; Kwok et Sharp, 2005 ; Larson et Brown, 2001 ; Madalina, 2007 ; Perry et Noelke, 2005, 2006, Noel et *al.*, 2010…). Des débats ont eu lieu dans les revues scientifiques autour de la crise de la normalisation internationale (voir Colasse (2009) et réponse de Raffournier (2009)) et à propos d'un éventuel « retour du politique dans la normalisation comptable internationale » (voir articles de Burlaud et Colasse (2010, 2011) et les réponses de Gélard et Pigé (2011) et Danjou et Walton (2011)). L'objet de ces débats était l'analyse de la situation du normalisateur international et de sa légitimité et l'intervention du politique dans le travail du normalisateur international notamment suite aux répercussions de la crise financière de 2007.

Dans ce sens, la profession comptable a été citée dans plusieurs études comme étant un acteur majeur de la normalisation internationale. Nous entendons ici par profession comptable la profession comptable libérale uniquement, c'est-à-dire en France les experts-comptables et les commissaires aux comptes. En effet, le rôle et l'influence de cette partie prenante a fait l'objet de beaucoup de recherches dans différents contextes géographiques et institutionnels (Etats-Unis, Australie, Grande Bretagne…). Ces études ont abouti à des résultats divergents quant au pouvoir de la profession comptable sur le normalisateur (Walker, 1987 ; Hussein et Ketz, 1991 ; Owsen, 1998). De plus, dans le contexte de la normalisation internationale, la profession comptable semble avoir un poids et un rôle particuliers puisque la création même de l'IASC était une initiative de quelques institutions représentant la profession et qu'elle continue à avoir des sièges au sein de l'IASB et à financer pour une grande partie le dispositif international. Enfin, l'influence des grands cabinets d'audit internationaux (qui constituent

une composante de la profession comptable) dans la gouvernance transnationale et les nouveaux modes de régulation a été soulignée par plusieurs études récentes (Cooper et Robson, 2006 ; Chiapello et Medjad, 2007 ; Botzem et Quack, 2009 ; Malsch et Gendron, 2011). Si le pouvoir de la profession comptable dans la normalisation internationale a été souvent mis en avant, peu d'auteurs ont, toutefois, mené desétudes approfondies sur ce sujet. Ce pouvoir a jusqu'ici été plus « présumé » que « démontré » scientifiquement.

L'objectif de ce travail doctoral est de contribuer à l'étude du pouvoir dans le contexte de la normalisation comptable internationale sous l'égide de l'IASB en s'intéressant particulièrement au rôle de la profession comptable. Notre question de recherche peut donc être formulée de la façon suivante :

QUEL POUVOIR EXERCE LA PROFESSION COMPTABLE DANS LA NORMALISATION COMPTABLE INTERNATIONALE APRES LA REFORME DE 2001 ?

LE PLAN DE LA THESE ET L'ARTICULATION DES CHAPITRES

Ce travail doctoral s'articule autour de deux parties chacune composée de deux chapitres.

La première partie, essentiellement théorique, a pour objectif de construire une grille d'analyse théorique adaptée à la normalisation internationale en s'appuyant sur les théories du pouvoir.

Le premier chapitre est consacré à une revue de littérature concernant le thème du pouvoir et du *lobbying* dans la normalisation comptable en général dans un premier lieu et dans le contexte international en particulier dans un second lieu. Nous commençons par caractériser la normalisation comptable en mettant en évidence son double aspect technique et politique, avant de présenter quelques recherches qui ont étudié les relations de pouvoir dans la normalisation comptable et le rôle particulier de la profession comptable dans ce sens. La normalisation comptable internationale est ensuite abordée à travers son émergence et les principaux événements qui ont marqué la vie du normalisateur international. Cette mise en contexte historique a pour objectif de nous familiariser avec l'environnement et les composantes du normalisateur international afin de mieux comprendre les enjeux de pouvoir qui le caractérisent et qui ont fait l'objet de plusieurs études dans des courants de recherche variés.

Le deuxième chapitre est consacré à la présentation du cadre théorique adopté. Après avoir exposé les principales théories mobilisées par les auteurs pour étudier la normalisation comptable, nous présentons la théorie du pouvoir de Lukes (1974, 2005)[2] qui constitue le cadre retenu. Cette théorie est construite sur trois dimensions du pouvoir (ou trois composantes du pouvoir) : 1) une dimension visible qui insiste sur le comportement manifeste des acteurs (première dimension), 2) une dimension qui focalise sur les aspects cachés du pouvoir comme l'influence sur l'agenda du normalisateur (deuxième dimension), 3) une dimension qui met l'accent sur le pouvoir latent des acteurs qui peut être exercé à travers « les biais du système » (troisième dimension, propre à la pensée de Lukes). Notre objectif étant de mieux comprendre comment différents auteurs ont opérationnalisé cette théorie dans la pratique, nous présentons les études qui ont appliqué la théorie de Lukes sur le terrain et ce, dans le champ des sciences politiques, de la sociologie et des sciences de gestion en général et celui de la normalisation comptable en particulier. La dernière section est dédiée à la construction d'une grille d'analyse qui permet d'opérationnaliser les trois dimensions du pouvoir dans le contexte de la normalisation internationale avant de présenter le passage de cette grille théorique au dispositif méthodologique utilisé.

La deuxième partie développe les résultats de notre recherche. La confrontation entre la problématique et le cadre d'analyse théorique nous amène à répondre à la question de recherche avec deux approches différentes qui nécessitent deux études distinctes que nous présenterons dans les deux derniers chapitres de la thèse.

Le troisième chapitre consiste en l'opérationnalisation de la première dimension du cadre de Lukes : nous y étudions le pouvoir de la profession comptable à travers le développement d'une norme particulière. L'étude du projet « Regroupements d'entreprises » permet d'analyser ce processus et de comprendre le rôle des parties prenantes et notamment de la profession comptable dans la normalisation internationale. Les principaux résultats de cette étude montrent que l'IASB n'a pas changé sa position sur les points les plus controversés de son projet malgré un fort taux d'opposition de la part des parties prenantes et de la profession comptable d'après l'analyse des lettres de commentaires. Cette conclusion nous conduit à

[2] Lukes est un chercheur en sciences sociale et politique. Il est né en Grande Bretagne en 1941. Il travaille actuellement à l'université de New York où il enseigne la politique et la sociologie. Il est professeur invité dans plusieurs universités du monde et notamment en Italie, en France, en Grande Bretagne, au Canada et en Afrique du Sud. Il a à son actif plusieurs ouvrages et des dizaines d'articles scientifiques en anglais, en italien et même en français. Ces recherches se sont concentrées notamment sur l'étude du pouvoir. Ses écrits sont très cités dans les sciences sociales en général et dans les sciences politiques en particulier et même dans les sciences des organisations plus récemment.

situer le pouvoir en dehors du *due process*, dans l'environnement complexe du normalisateur international.

Le quatrième chapitre est consacré à l'opérationnalisation de la troisième dimension du cadre de Lukes. L'étude consiste en l'analyse de la composition des principales instances qui composent le dispositif international de normalisation. Les résultats montrent que si la profession comptable institutionnalisée (à l'instar de l'IFAC) a perdu en pouvoir lors de la réforme de 2001, le poids des grands cabinets d'audit a augmenté. La présence au sein des instances, techniques notamment, de personnes travaillant ou ayant travaillé dans le passé, dans ces cabinets est analysée en profondeur et la relation entre cette présence et le pouvoir de cette partie prenante discutée.

La conclusion de la deuxième partie permet de faire le lien entre les résultats de ces deux études en montrant leurs complémentarités et d'évaluer avec un esprit critique la grille d'analyse théorique adoptée dans la première partie.

La conclusion générale recense les principaux résultats et présente les contributions de la thèse. Nous y revenons aussi sur ses principales limites et sur les voies de recherches qu'elle permet d'ouvrir.

Le schéma suivant permet de faire le lien entre les différents chapitres de la thèse.

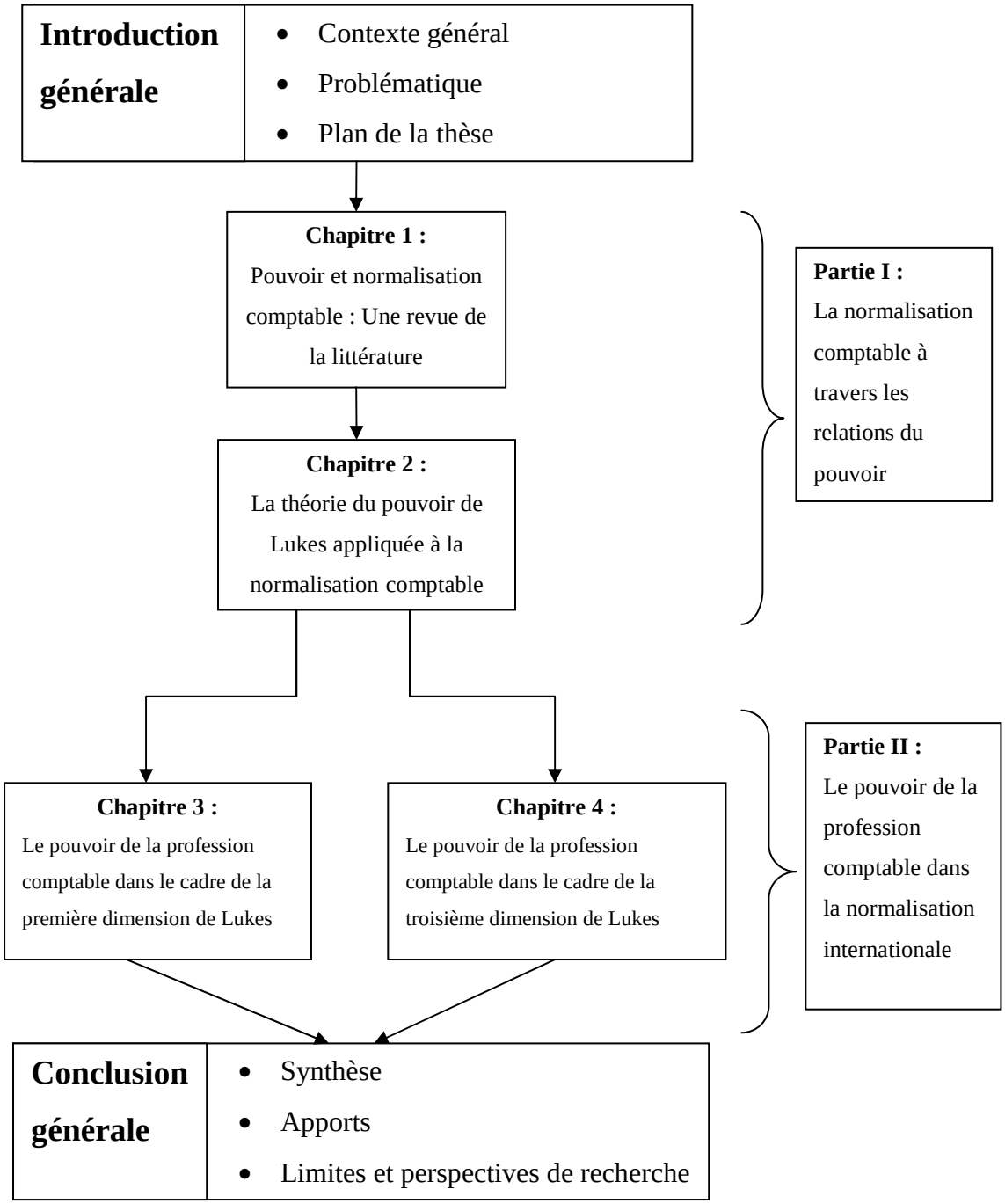


Figure 1 : Articulation des chapitres de la thèse

PARTIE I :

LA NORMALISATION COMPTABLE A TRAVERS LES RELATIONS DU POUVOIR

Introduction de la partie I

La normalisation comptable a suscité une littérature abondante tant dans les revues académiques que professionnelles. Cette littérature se caractérise par une grande diversité de cadres théoriques issus de disciplines très variées allant des sciences économiques (théorie de l'agence, théorie de l'action collective…) aux sciences politiques (théories de pouvoir) en passant par la sociologie (théories néo-institutionnelles) et le droit (théories de la régulation). En effet, la théorie comptable est par nature interdisciplinaire et le caractère syncrétique des notions comptables a été souligné (Colasse, 2009a). Les recherches sur la normalisation comptable sont donc très riches et constituent un champ d'étude très vaste.

Dans ce travail doctoral, nous avons choisi d'étudier la normalisation comptable à la lumière des cadres théoriques relatifs au pouvoir et à l'exercice d'influence. La première partie de la thèse, essentiellement théorique, a pour objectif de situer notre étude par rapport aux différents travaux et courants de recherche sur la normalisation comptable. Nous y présentons le cadre théorique adopté et justifions son choix.

Le premier chapitre est consacré à une revue de littérature concernant le thème du pouvoir et du *lobbying* dans la normalisation comptable en général et dans le contexte international en particulier.

Le deuxième chapitre est dédié à la présentation du cadre théorique adopté. Celui-ci repose sur la théorie du pouvoir de Lukes (1974, 2005) que nous appliquons à notre problématique pour construire un cadre d'analyse théorique.

CHAPITRE 1 :

POUVOIR ET NORMALISATION COMPTABLE : UNE REVUE DE LA LITTERATURE

Introduction du chapitre 1

L'objectif d'une revue de littérature est d'améliorer la compréhension du chercheur quant à son objet de recherche et de l'amener à définir sa problématique et à préciser sa méthodologie et son positionnement théorique par rapport aux autres travaux dans le même domaine. C'est en suivant cet objectif que nous avons bâti notre revue de littérature autour du thème de la normalisation comptable à la lumière des relations de pouvoir.

Ce chapitre est divisé en deux sections. La première a pour objet l'étude du pouvoir dans la normalisation comptable en général. Elle permet de mettre en évidence le double caractère technique et politique de la normalisation. Le caractère politique renvoie au fait que le processus est objet d'enjeux de pouvoir. Nous présentons les principaux courants de littérature qui se sont intéressés à cette problématique dans différents contextes de normalisation. Ainsi, le rôle joué par la profession comptable dans la normalisation comptable a pu être précisé.

La deuxième section a pour objectif de présenter la normalisation comptable internationale sous l'égide de l'IASC/IASB comme objet d'enjeux de pouvoir. Nous y présentons d'abord un bref historique du normalisateur en nous concentrant sur son histoire politique. Ensuite, quelques études qui ont analysé le pouvoir dans la normalisation internationale sont passées en revue et ce, dans différents courants de littérature.

Enfin, nous concluons avec les principales leçons tirées de cette revue de littérature et comment elles font avancer la formulation de notre problématique.

1. L'étude du pouvoir dans la normalisation comptable

Les études cherchant à localiser le pouvoir dans le cadre de la normalisation comptable sont très nombreuses et relèvent de cadres théoriques et méthodologiques divers et variés. L'objectif de cette section est de rendre compte d'une partie de cette littérature dans le cadre de la normalisation nationale[3]. Dans la première sous-section (1.1), la normalisation comptable est présentée comme étant un processus politique ce qui la rend sujette aux enjeux de pouvoir. La deuxième sous-section a pour objectif de rendre compte de la diversité des recherches qui ont étudié le pouvoir dans la normalisation comptable (1.2). Le dernier paragraphe se focalise sur le pouvoir d'une partie prenante particulière dans le processus de normalisation : la profession comptable (2.3).

1.1. La normalisation comptable comme un processus politique

Avant de préciser pourquoi la normalisation comptable a un double caractère technique et politique et d'en montrer les conséquences (1.1.2), nous procéderons à quelques précisions d'ordre sémantique et à la présentation des différentes formes-types de régulation comptable (1.1.1).

1.1.1. Normalisation comptable : de quoi parle-t-on ?

1.1.1.1. Quelques précisions sémantiques

On retrouve, dans les recherches sur les règles comptables et leur élaboration, des notions voisines telles que « régulation », « réglementation » et « normalisation » comptables.

- La « régulation comptable »[4] désigne le processus de production, de mise en œuvre et de contrôle de l'application des normes comptables (Colasse et Pochet, 2009). Puisqu'elle comprend une dimension relative à la mise en œuvre et l'application de la norme, la régulation se déploie donc nécessairement à l'intérieur d'un espace géopolitique donné, qui peut être national (la France par exemple), supra-national (l'Union Européenne) ou international.

- La « réglementation comptable » sous entend une nécessaire intervention de l'État car c'est lui qui pose la règle par excellence, à savoir la règle juridique, à laquelle sont associées à la fois et naturellement autorité et contrainte (Colasse, 2005). La réglementation appartient nécessairement à un cadre institutionnel précis.

[3] Par opposition à la normalisation internationale qui sera étudiée dans la deuxième section de ce chapitre à cause des spécificités qu'elle a par rapport au contexte national.
[4] Traduite en anglais par l'expression « *accounting regulation* ».

- La « normalisation comptable »[5], quant à elle, ne renvoie qu'à une partie du processus de régulation, celle dont l'objectif est la conception de la norme ou du standard. La norme comptable étant définie comme « *une obligation de nature technique plus ou moins contraignante que doit respecter la pratique comptable* » (Colasse, 2005).

Chantiri (1995) met l'accent sur la dimension sociale de la notion de régulation puisque les règles comptables, tout en visant à contrôler la production et la diffusion de l'information comptable, sont aussi des règles d'arbitrage des conflits et des intérêts entre les différentes parties prenantes ». Sur ce point, la régulation s'oppose à la réglementation et à la normalisation puisque ces deux dernières notions ne semblent en donner qu'une traduction restrictive : ils renvoient à un cadre institutionnel particulier et n'en véhiculent que partiellement la dimension sociale.

1.1.1.2. Les formes types de normalisation comptable

Dans ce travail doctoral, nous nous intéressons à la normalisation comptable. Si nous utilisons les termes « régulation » ou « réglementation », il faut leur donner le sens qui a été avancé précédemment. Les différences entre ces notions renvoient à l'existence de plusieurs modalités de normalisation qui dépendent de la forme et de l'ampleur de l'intervention de l'Etat et des autres parties prenantes et qui se trouvent généralement concrétisées dans un dispositif de normalisation. Colasse et Pochet (2009) considèrent que ces dispositifs « *sont des institutions au même titre que les normes qu'ils ont pour fonction de produire* ». Bien qu'ils reconnaissent le caractère dynamique de ces institutions, ces auteurs présentent trois formes types de normalisation qui peuvent être repérées en statique.

Le premier type est la normalisation comptable par l'Etat ou sous la tutelle de l'Etat, entendu dans une conception large qui comprend les trois pouvoirs classiques législatif, exécutif et judiciaire. Cette forme type est retrouvée généralement dans les pays socialistes, voire communistes, où l'Etat joue un rôle important dans la vie économique du pays. Le deuxième type est la normalisation par la Profession Comptable libérale. En effet, cette profession a une légitimité technique importante qui laisse prétendre à ce rôle bien qu'elle ne constitue qu'une partie prenante parmi d'autres intéressées à la normalisation comptable. La normalisation en Grande Bretagne peut être considérée comme une illustration de ce deuxième type. La dernière forme type de normalisation est basée sur un organisme indépendant de l'Etat et de

[5] Traduite en anglais par l'expression « *accounting standard setting* » ou encore dans certains articles anciens par l'expression « *accounting policy making* » ou « accounting rule making ». Cette évolution dans la terminologie utilisée pour décrire le processus d'établissement des normes comptables reflète une évolution dans la façon avec laquelle ce processus est perçu.

la Profession. La composition de ce normalisateur peut être basée sur un critère de représentativité ou sur un critère d'expertise[6] ce qui nous donne deux sous groupes dans cette dernière forme type (Colasse, 2005). D'abord, dans une conception partenariale, le normalisateur est composé de représentants des différentes parties prenantes, dont l'Etat et la Profession comptable à coté des sociétés et des utilisateurs par exemple. Cette forme de normalisation est celle qui a existé en France jusqu'à la réforme qui a remplacé le CNC (Conseil National de Comptabilité) par l'ANC (Autorité des Normes Comptables). Ensuite, dans une conception « technocratique », le normalisateur est composé « d'experts indépendants », c'est-à-dire des spécialistes chevronnés des questions comptables et qui ne représentent pas une partie prenante particulière. Le FASB américain est souvent cité comme l'illustration de ce type d'organisme de normalisation.

Après ces précisions d'ordre terminologique, nous essaierons de mieux comprendre la normalisation comptable à travers deux de ses principales caractéristiques.

1.1.2. Le caractère politique de la normalisation comptable

Si la comptabilité est une technique qui permet de rendre compte de ce qui se passe dans l'entreprise en la modélisant, la complexité des transactions élaborées par cette dernière rend difficile toute opération de modélisation. Cet aspect de la comptabilité la place à mi-chemin entre la technique et la science (Colasse et Lesage, 2007). La normalisation comptable, qui est définie comme le processus d'établissement des normes comptables, peut donc être qualifiée de processus technique. Mais le choix du normalisateur entre plusieurs alternatives n'est pas un choix neutre ce qui confère à la normalisation un caractère éminemment politique (1.1.2.1). Or, cette caractéristique a des conséquences importantes sur la répartition des richesses entre les acteurs dans une société donnée (1.1.2.2) ce qui la place au cœur de l'intervention des politiques (1.1.2.3).

1.1.2.1. En quoi la normalisation comptable est-elle politique ?

Il est communément admis dans la littérature académique et même professionnelle que le processus de normalisation comptable est un processus qui a une double caractéristique technique et politique. Cette conviction est relativement ancienne puisqu'elle remonte au début des années 1970 avec les travaux d'auteurs comptables comme Solomons, Zeff,

[6] Chantiri-Chaudemanche (2004) a nuancé cette dichotomie en montrant que dans la pratique chaque « représentant » est nécessairement un spécialiste du domaine, et que chaque « expert » est un représentant d'une certaine vision de la comptabilité. Cette nuance n'est pas prise en compte par Colasse (2005) car il est entrain de présenter des formes types de normalisation qui peuvent être purement « théoriques ».

Gertboth, Feroz ou Horngren. Ces auteurs ont mis en évidence cette dimension politique en constatant que le travail du normalisateur n'est pas simplement de résoudre un problème technique mais c'est aussi de faire le choix entre plusieurs alternatives selon des critères autres que la « représentation fidèle » de ce qui se passe dans l'entreprise. Par exemple, entre deux règles d'évaluation d'un actif (coût historique et prix du marché), il n'y pas de méthode meilleure que l'autre. Le choix dépend de l'objectif de cette évaluation et de la personne à laquelle elle est destinée. Le fait que le normalisateur privilégie une méthode et non pas une autre revient à favoriser les intérêts d'une partie prenante aux dépens d'une autre. Ainsi, le choix entre plusieurs alternatives nécessite de faire un choix entre plusieurs façons de représenter la réalité et se traduit par l'assignation d'objectifs à la comptabilité (Chantiri 2000b). Ces objectifs devraient dans ce cas être explicitement annoncés par le normalisateur pour ne pas induire les autres parties prenantes en erreur.

Gerboth (1972) souligne que « *la comptabilité est un art utilitaire et ne poursuit pas une vérité ultime* ». Il ajoute que, bien que le produit de la comptabilité soit l'information, ce n'est pas l'information en elle même qui est recherchée mais c'est l'information qui soit utile aux buts des hommes. C'est à dire que l'objectif de l'information est plus important que l'information elle-même et c'est ce que le normalisateur doit garder à l'esprit en élaborant les normes comptables (Gerboth 1973). Il n'existe donc pas de vérité absolue à reporter par le jeu des écritures comptables. Ce qui existe, ce sont des façons différentes de voir la réalité économique de l'entreprise et de la reporter selon des règles fixées par un normalisateur. Ce normalisateur qui essaie de concilier les intérêts de toutes les parties prenantes ou même de les hiérarchiser comme c'est le cas par exemple dans le cadre conceptuel de l'IASB qui stipule dans son article 10 que les investisseurs constituent les utilisateurs privilégiés de l'information comptable.

Les conclusions de ces études, bien qu'élaborées généralement dans le contexte britannique et surtout américain, sont universelles et restent valables dans d'autres contextes géographiques. C'est ainsi que Walker et Robinson (1994) sont arrivés aux mêmes conclusions dans le contexte Australien, Susela (1999) dans le contexte Malaysien, Durocher et *al.* (2004) dans le contexte Canadien ou encore Kahloul (2007) dans le contexte français. Le processus de normalisation internationale par l'IASB, très proche du *due process* américain (Noel et *al.*, 2010), est lui aussi un processus politique. C'est ce qui a poussé Zeff (2002) à mettre en garde les dirigeants de l'IASB, nouvellement créé à l'époque, contre les risques des « pressions politiques » qu'ils pourraient subir à l'occasion de l'élaboration de

nouvelles normes ou de la révision d'anciennes normes avec des arguments basés notamment sur les « conséquences économiques » des normes comptables.

1.1.2.2. Les conséquences économiques des normes comptables

Parmi les raisons qui rendent le choix entre les différentes alternatives comptables difficile à faire, et compliquant par conséquent le travail du normalisateur, on note le grand enjeu économique, financier et social qui existe à travers l'établissement des états financiers et derrière eux, bien sûr, la normalisation comptable qui fixe les règles d'établissement des comptes des sociétés. Le caractère politique du processus se manifeste donc aussi dans le choix entre des alternatives qui ont des conséquences économiques différentes sur les parties prenantes. Solomons (1978, p.65), appuie cette thèse en stipulant que : *« les chiffres que reportent les comptes…ont un impact significatif sur les comportements économiques. Les règles comptables affectent donc le comportement humain et le processus par lequel elles sont établies peut être caractérisé comme étant politique* ».[7] Solomons (1983) décrit le processus de normalisation comptable comme un processus se basant essentiellement sur des jugements de valeur. Or, il n'existe aucun moyen pour savoir si ces jugements de valeurs sont plus bénéfiques à la société que ceux formulés par les autres groupes d'intérêt que le normalisateur est censé satisfaire.

Cet aspect de la normalisation comptable a encouragé les parties prenantes à prendre position en fonction de l'impact économique et financier des normes. Zeff (1978), dans son étude du processus de normalisation comptable américain, s'est intéressé à l'impact de l'émergence de ce nouveau type d'arguments utilisé par les parties prenantes, à savoir les conséquences économiques et sociales des normes comptables. Zeff [8] souligne que l'utilisation de ce type d'arguments constitue « une véritable révolution dans la pensée comptable ». Il définit les conséquences économiques par rapport à l'impact des normes comptables sur le comportement de prise de décision des différents agents économiques. Fogarty et *al.* (1994) renvoie les conséquences économiques à un cadre plus large relatif à l'impact des normes comptables sur la formation du capital et sur la distribution des richesses.

Pour illustrer ses propos, Zeff (2002) donne l'exemple de Novartis, un grand groupe suisse, qui a menacé de ne plus appliquer les normes internationales de l'IASB si celui-ci ne renonçait pas à l'application de la méthode d'amortissement du *goodwill*. Novartis se

[7] "*the numbers that accountants report have…a significant impact on economic behaviour. Accounting rules therefore affect human behaviour. Hence, the process by which they are made is said to be political*".
[8] Notons que Zeff est bien placé pour être parmi les pionniers qui ont évoqué ce « problème » puisqu'il était à la fois chercheur et membre du FASB, le normalisateur américain.

plaignait d'être en situation de désavantage économique par rapport à ses concurrents américains qui appliquaient un référentiel différent (la norme américaine SFAS 142 ne prévoit pas l'amortissement du goodwill mais seulement un test de dépréciation). Ce cas de figure illustre les différences de traitement que peut avoir une même question comptable et présente l'exemple type des arguments qui se basent sur les « conséquences économiques ».

Dans le même ordre d'idées, Perry et Noelke (2006) précisent que « *la comptabilité n'est pas uniquement une technique. Les chiffres de la comptabilité permettent de calculer des agrégats économiques clés autour desquels les relations sociales sont structurées* ». A partir du moment où les normes comptables participent dans le façonnement des relations sociales, celles-ci sont par définition politiques. Perry et Noelke (2006) ajoutent que « *les normes comptables ne peuvent pas êtres réduites à des questions d'efficience puisqu'elles sont disposées à quantifier et à comparer des choses, qui sont par nature, ni quantifiables ni comparables directement. A cause de cela, les normes comptables sont politiques, qu'elles soient ou non reconnues en tant que telles.* [9]»

Le fait que le processus de normalisation ait un caractère politique et des conséquences économiques importantes n'est pas sans impacts majeurs. En effet, le corollaire de cette affirmation est que ce processus est constamment sous l'influence des différentes parties prenantes qui essaient d'imposer leurs points de vue personnels et de profiter des conséquences économiques des nouvelles normes comptables. Ainsi, Horngren (1981) décrit le processus de normalisation comme étant « *un processus au cours duquel les personnes qui ont un certain pouvoir choisissent des règles générales qui peuvent affecter la société toute entière* ». Capron et Chiapello (2005), dans leur analyse de l'adoption par l'UE des normes comptables internationales, mettent en exergue cet aspect en disant que « *la normalisation comptable est le fruit d'un processus politique complexe qui met en jeu nombre d'intérêts particuliers divergents et dont le résultat (toujours précaire) est dépendant de l'état des rapports de force entre les grands ensembles géopolitiques, les grandes organisations économiques et leurs conseils. Les enjeux de pouvoir autour des questions comptables ne sont pas dissociables des grands enjeux économiques, des conceptions de l'entreprise et du système économique dans lequel elle baigne* ». Les relations de pouvoir sont donc présentes là ou la normalisation comptable est présente. Cette relation entre pouvoir et normalisation

[9] "*Accounting is not a purely technical matter; accounting numbers provide some of the key economic anchors around which social relations are structured. As we have shown, accounting standards cannot be reduced to questions of efficiency since they set out to quantify and compare things which, by their very nature, are neither quantifiable nor directly comparable. Because of this accounting standards are political, regardless of whether they are recognized as such.*"

sera étudiée plus profondément dans les paragraphes suivants. Mais avant cela, nous nous intéresserons à un autre aspect de la normalisation comptable, qui concerne quelque part aussi ces relations de pouvoir, qui est celui de l'intervention des hommes politiques dans la normalisation.

1.1.2.3. L'intervention des politiques dans la normalisation

« *Les normes comptables sont trop importantes pour être laissées aux comptables* [10]» : cette phrase a été prononcée par un sénateur américain dans les années 1990. Elle a été reportée par Beresford (2001), ancien président du FASB entre 1987 et 1997, pour montrer l'importance accrue que donnent les hommes politiques à la normalisation comptable et que la comptabilité n'est plus l'apanage des seuls techniciens.

Aux Etats Unis, l'intervention des hommes politiques dans le travail du normalisateur n'est pas habituelle car la normalisation comptable a été laissée au secteur privé excluant ainsi les politiques qui gardent un rôle de mise en application et de contrôle. En effet, dans ce pays le pouvoir de réglementation comptable a été donné par le parlement américain (*Congress*) à la *Securities and Exchange Commission* (SEC, le régulateur boursier américain) qui a choisi de le déléguer, dans sa partie de normalisation, à un organisme de droit privé indépendant, le FASB (Johnson et Solomons, 1984 ; Horngren et *al*., 1996). Si le *Congress* américain n'a pas la compétence nécessaire pour établir les règles comptables, il n'ignore cependant pas l'importance de ces règles. Pour cette raison, il a gardé le droit d'émettre une opinion finale sur les normes émises par le FASB en les approuvant ou, dans de rares cas en les rejetant. Ainsi, l'histoire de la normalisation américaine montre que le *Congress* a utilisé à plusieurs reprises ce droit de *veto*. Beresford (2001) précise que l'intervention des députés du *Congress* peut prendre plusieurs formes et qu'elle est généralement la conséquence d'un *lobbying* indirect de la part des parties prenantes à travers les députés. Ainsi, le député peut envoyer une lettre dans laquelle il formule un certain nombre de questions au normalisateur ou demander un entretien avec les membres du FASB pour les interroger à propos de leurs prises de position et leurs impacts sur les intérêts des parties prenantes. Mais, selon Beresford, la forme la plus forte d'intervention des députés dans le travail du normalisateur reste l'audition des membres du FASB par un comité du *Congress* comme c'était le cas, à deux reprises, lors du projet de norme sur les regroupements d'entreprises et il précise que ces auditions avaient un impact concret sur la norme finale. Le *Congress* est intervenu aussi lors du projet de norme sur les « *stock options* » en rejetant, via la SEC, la norme adoptée par

[10] "*Accounting standards are too important to be left to accountants.*"

le FASB. Noel et *al.* (2010) ont étudié la normalisation des activités de prospection et d'évaluation des ressources pétrolières aux Etats Unis dans les années 1970. Ils ont trouvé que la publication par le FASB de la norme SFAS 19, qui a favorisé les intérêts des grandes entreprises pétrolières, a soulevé de vives critiques de la part des députés et des Départements de Justice et de l'Energie qui se sont ralliés à la cause des petites et moyennes entreprises lésées par les dispositions de cette nouvelle norme, conduisant ainsi le FASB à revoir sa norme et à publier une autre norme SFAS 69 pour arriver à un compromis entre ces différentes parties prenantes.

Les exemples d'intervention des politiques dans la normalisation sont très nombreux que ce soit dans le contexte américain ou dans d'autres pays qui ont laissé le pouvoir de normalisation à des acteurs privés. Mais cette intervention n'est pas toujours souhaitée par les parties prenantes et notamment les défenseurs d'une normalisation privée indépendante de l'Etat. Ainsi, Beresford (2001) indique que le FASB a reçu le soutien de la fédération des préparateurs (FEI) et des comptables (IMA) qui, malgré leurs avis contraires à ceux du FASB, ont envoyé des lettres au *Congress* pour dénoncer son intervention dans la normalisation qui doit rester indépendante et privée.

A l'échelle européenne et internationale, l'intervention des hommes politiques est de plus en plus visible aussi notamment à cause de l'aspect controversé de quelques normes de l'IASB. En effet, lors des débats qui ont accompagné la décision européenne d'adopter les normes IFRS pour les comptes consolidés des groupes cotés, nous avons assisté à une intervention politique au plus haut niveau de la hiérarchie. Le 4 juillet 2003, le président français Jacques Chirac avait envoyé une lettre au président de la commission européenne Romano Prodi pour l'alerter sur le fait que « *certaines normes comptables en cours d'adoption dans l'Union européenne risquaient de conduire à une financiarisation accrue de notre économie et à des méthodes de direction des entreprises privilégiant trop le court terme* ». Cette lettre marque pour la première fois une intervention d'un homme politique de premier plan dans un débat comptable et fait sortir la comptabilité du cercle des professionnels où elle était restée confinée (Burlaud et Colasse, 2010). Cette intervention a conduit la CE, après de longs débats avec l'IASB, à ne pas adopter ses normes en bloc. Le règlement 1725/2003 du 29 Septembre 2003 a homologué l'ensemble des normes internationales à l'exception des normes IAS 32 et IAS 39 sur les instruments financiers.

Cette intervention des politiques dans la normalisation comptable est une illustration de l'existence d'un exercice d'influence et de pressions de la part des autres parties prenantes

sur le normalisateur. Les études qui traitent du pouvoir dans la normalisation comptable feront l'objet du paragraphe suivant.

1.2. La normalisation comptable comme objet d'enjeux de pouvoir

Dans la première section de ce chapitre, nous avons mis en évidence le double caractère technique et politique de la normalisation comptable. Le corollaire de cette proposition est le fait que la normalisation comptable est souvent l'objet d'enjeux de pouvoir entre les diverses parties intéressées. Or, ces relations de pouvoir ont été étudiées de façons différentes par les auteurs en fonction de leurs conceptions du pouvoir et de la société en général (Chantiri, 2000a). LeManh (2009) a divisé ces travaux en deux principaux courants. Le premier s'intéresse aux comportements des parties prenantes lors de leur participation dans le *due process*. Ces études relèvent généralement soit de la théorie politico-contractuelle développée par Watts et Zimmeramann (1978, 1986) soit de celle de Sutton (1984). Ces études avancent une explication économique du *lobbying* puisqu'elles analysent le comportement des participants au processus de normalisation comptable comme relevant essentiellement d'une analyse coût-bénéfice. Le deuxième courant se situe du côté du normalisateur pour étudier et expliquer sa réaction face aux comportements de ses parties prenantes en analysant son mode opératoire et ses mutations organisationnelles. Plusieurs de ces recherches s'inscrivent dans le sillage des théories néo-institutionnelles.

Dans ce paragraphe, seront présentées successivement les études cherchant à décrire et à caractériser le *lobbying* à l'encontre du normalisateur (1.2.1), les études du pouvoir selon une « approche pluraliste » basée sur les comportements manifestes de *lobbying* (1.2.2) et enfin les études du pouvoir dans d'autres approches plus approfondies tenant compte de la dimension sociale des normes comptables (1.2.3).

1.2.1. Les études cherchant à décrire le *lobbying* à l'encontre du normalisateur

Le terme « *lobbying* » utilisé dans cette section renvoie à l'exercice d'influence ou à l'exercice de pressions. Sutton (1984) a défini le *lobbying* d'une façon assez large comme étant « *les efforts que font les individus et les organisations pour promouvoir ou faire obstacle à de nouvelles régulations* »[11]. Il s'agit donc d'un comportement, d'une action délibérée de la part d'un acteur (ou groupe d'acteurs) pour influencer, positivement ou négativement, l'issue du processus de normalisation. En prenant en considération cette

[11] « *The efforts of individuals and organizations to promote or obstruct new regulations* ».

définition du pouvoir en tant qu'action de *lobbying*, les études dans ce courant de littérature ont généralement essayé d'examiner le comportement des parties prenantes à travers différents mécanismes de *lobbying* lors d'une situation de prise de décision à propos d'une ou de plusieurs normes comptables.

Le *lobbying* suscite plusieurs questions qui ont été posées par les auteurs et dont nous allons rendre compte, sans souci d'exhaustivité. Dans un premier paragraphe, nous répondrons à la question « qui exerce le *lobbying* ? », ensuite nous donnerons des éléments de réponse aux questions « quand et comment le *lobbying* est-il exercé ? ».

1.2.1.1. Les caractéristiques des lobbyistes

Dans l'objectif de mieux comprendre la normalisation comptable et les enjeux de pouvoir qui l'entourent, plusieurs études se sont intéressées à l'analyse des caractéristiques des *lobbyiste*s en termes de taille, d'origine professionnelle, de degré d'implication, etc. Sutton (1984) était parmi les premiers auteurs qui se sont intéressés à ces questions en proposant un cadre, adapté du modèle de vote de Downs (1957)[12], qui permet de prédire le comportement de lobbying des groupes d'intérêts et ce en se basant sur les données des projets de normes du FASB aux Etats-Unis et de l'ASC en Grande Bretagne. Ce modèle, basé sur un postulat de rationalité économique, précise que l'agent exercera du lobbying si le différentiel entre l'utilité procurée par une proposition A et l'utilité procurée par une proposition B, multiplié par la probabilité que son action de lobbying aboutisse à son objectif, est supérieur aux coûts engagés pour mener cette action. Mathématiquement le modèle s'écrit ainsi :

$$P\ (U_A - U_B) - C > 0$$

Sutton (1984) dégage ainsi les hypothèses suivantes relatives aux caractéristiques des *lobbyistes* :

- Les préparateurs des états financiers feraient plus de *lobbying* que les utilisateurs ;

- Les grandes entreprises feraient plus de *lobbying* que les petites entreprises ;

- Les entreprises spécialisées feraient plus de *lobbying* que les entreprises dont l'activité est diversifiée ;

Sutton reconnait que la génération des hypothèses est une tâche relativement facile. Cependant, les tester demeure une chose difficile car les composantes du *lobbying* sont difficiles à observer de même que ses effets. Les hypothèses formulées par Sutton ont été

[12] Downs est un auteur en science politique qui a étudié le comportement de vote des citoyens.

reprises et testées par d'autres chercheurs comme, Feroz (1987), Lindhal (1987), Francis (1987) dans le contexte américain ou plus récemment Georgiou (2004) dans le contexte britannique.

Dans le même ordre d'idées, Tandy et Wilburn (1992) ont essayé de caractériser le *lobbying* à l'encontre du FASB américain à travers l'étude des 100 premières normes (SFAS) qu'il a émises pendant ses 15 premières années d'existence, c'est-à-dire entre 1973 et 1988. Ainsi, à travers l'étude statistique des 13.369 réponses des parties prenantes aux exposés sondages, les auteurs arrivent aux conclusions suivantes : D'abord, si les entreprises ont émis le plus de lettres de commentaires en terme absolu (avec 58% des réponses), ils ne sont classés que quatrièmes en terme relatif (c'est-à-dire par rapport à la taille totale de leur population) derrière la profession comptable, le secteur bancaire et les universitaires. Ensuite, le taux de participation varie considérablement suivant la nature du projet de norme pour les entreprises, les universitaires et la profession comptable. Les nouvelles normes reçoivent beaucoup plus d'intérêt que les amendements à des normes existantes ou que les normes sectorielles. Ceci est dû selon les auteurs aux coûts et bénéfices élevés des nouvelles normes pour ces groupes. Enfin, les auteurs ont trouvé que le taux de participation des parties prenantes (mesuré par le nombre des réponses) a été multiplié presque par 3 après la formation de l'EITF (*Emerging Issues Task Force*) en 1984 qui est un organisme au sein du système de normalisation comptable américain chargé de répondre aux questions comptables « urgentes » adressées au FASB. Ceci peut être dû d'après les auteurs au fait que la création de l'EITF a permis au FASB de s'intéresser aux problématiques comptables qui intéressent plus les parties prenantes.

Dans le contexte de la normalisation internationale sous l'égide de l'IASC/IASB, plusieurs études ont essayé de vérifier si les hypothèses, concernant les caractéristiques des *lobbyistes*, développées dans les contextes américain et britannique restent valables dans le contexte international ou non. Larson (1997) s'est focalisé sur les caractéristiques des entreprises qui ont envoyé des lettres de commentaires au normalisateur international en réponse à 20 projets entrepris par l'IASC entre 1989 et 1994. L'étude révèle que, en général, les entreprises qui ont envoyé des lettres de commentaires sont de taille relativement importante en termes de résultats et du total de leurs actifs. Ces entreprises sont, pour la plupart d'entre elles, cotées sur plus d'un marché financier et notamment dans le marché américain.

Les études qui ont cherché à caractériser les participants dans le processus de normalisation dans différents contextes institutionnels sont nombreuses. Nous en avons cité quelques unes

sans souci d'exhaustivité. Nous étudierons dans le paragraphe suivant les choix des participants concernant le *timing* et les méthodes de *lobbying* utilisées.

1.2.1.2. Le timing et les méthodes de lobbying

La caractérisation du *lobbying* à l'encontre du normalisateur passe aussi par la description des méthodes de *lobbying* utilisées et la précision du moment choisi par les acteurs pour faire du *lobbying*, étant donné que le processus de normalisation est un processus long qui commence avant même l'inscription du projet de norme dans l'agenda du normalisateur et qui va parfois au-delà de son adoption finale.

Dans ce sens, Sutton (1984) a formulé les hypothèses suivantes :

- Le *lobbying* peut se produire à tous les stades du processus de normalisation ;

- Plus le *lobbying* est exercé en amont du processus, plus il est efficace et moins il est coûteux.

- Les entreprises font du *lobbying* lorsqu'elles estiment que le coût de la non-conformité à la nouvelle norme est important.

- Les méthodes de *lobbying* utilisées peuvent être directes ou discrètes (cachées). Il y a des méthodes de *lobbying* « ponctuelles » (effet à court terme uniquement) et d'autres plus « structurelles » (effet à moyen et long terme). La méthode employée dépend à la fois du moment et du coût qu'elle entraîne.

Georgiou (2004) a étudié le comportement de *lobbying* de 171 entreprises sur le normalisateur britannique ASB (*Accounting Standards Board*) et ce, pendant les six premières années de son activité de 1991 à 1996. Il a adressé des questionnaires aux dirigeants de ces entreprises et a formulé trois hypothèses concernant les méthodes, le *timing* et la perception de l'efficacité du *lobbying* par les entreprises. Mais contrairement à l'hypothèse de Sutton, Georgiou (2004) a trouvé que les parties prenantes de l'ASB britannique choisissent généralement les dernières étapes du processus pour exercer du *lobbying* car elles estiment que c'est lors de ces phases qu'il est plus efficace. Les dirigeants des entreprises pensent aussi que le fait d'avoir des consultants au sein même de l'organisme normalisateur est la méthode de *lobbying* la plus efficace, vient ensuite le recours aux auditeurs externes pour les aider à défendre leurs intérêts devant l'ASB et enfin l'envoi des lettres de commentaires. Georgiou (2004) a montré que les entreprises qui utilisent plusieurs méthodes de *lobbying* sont celles qui répondent plus que les autres aux exposés-sondages et

conclut ainsi que l'envoi des lettres de commentaires constitue un bon *proxy* pour l'activité de *lobbying* dont le normalisateur fait l'objet.

L'action de *lobbying* des 171 entreprises étudiée par Georgiou (2004) est caractérisée par l'individualisme méthodologique. Si cet auteur n'a pas cherché à comprendre pourquoi ces entreprises agissent de façon individuelle isolée de l'action des autres entreprises, il y a des auteurs qui se sont intéressés à cette question. Ainsi, Feroz (1987) et Lindhal (1987) ont mobilisé la théorie économique de l'action collective empruntée à Olson (1965) pour expliquer pourquoi les parties prenantes font du *lobbying* parfois de façon collective et parfois de façon individuelle ce qui leur a permis de tester quelques hypothèses formulées par Sutton. Lindahl (1987) avance que des entreprises préfèrent participer à une action collective de *lobbying*, car elles pensent que cette action collective est plus efficace que l'ensemble des actions individuelles, notamment si celles-ci sont divergentes. Cette idée est confirmée par un exemple donné par Zeff (2001) d'une société suisse qui a choisi d'appliquer les normes américaines (US GAAP) parce que « *les préparateurs américains forment un lobby fort et organisé* ».

Nous avons avancé jusqu'ici que certaines parties prenantes font du *lobbying* lorsqu'elles estiment qu'elles peuvent être affectées négativement par les nouvelles normes. Mais, dans ce cas, pourquoi des acteurs choisissent-ils de ne pas exercer de *lobbying* bien qu'ils puissent être affectés par la normalisation ? Chung (1999) s'est intéressé à cette question et a trouvé que si le comportement de *lobbying* d'une entreprise peut révéler des informations confidentielles sur celle-ci, elle choisira de ne pas intervenir dans le processus de normalisation. L'auteur ajoute que l'entreprise peut éviter ce problème informationnel lié au *lobbying* si elle adopte une stratégie de « *always-lobby* » qui consiste à intervenir toujours dans le processus de normalisation et pas seulement quand ses intérêts sont en jeu. D'autres auteurs ont avancé le paradigme du billet gratuit[13] (*free riding*) pour expliquer le comportement de *non lobbying*. Ainsi, Feroz (1987) précise que la participation des groupes dans la normalisation est dictée par deux paramètres : la motivation et les ressources. Il ajoute que puisque « l'alternative comptable » poursuivie par les *lobbyistes* constitue un bien collectif, des acteurs bénéficieront de l'exercice d'influence d'autres acteurs sans avoir à supporter le coût de ce *lobbying*. Ce raisonnement le conduit à supposer que seules les parties prenantes qui escomptent de grands bénéfices de leur participation feront du *lobbying*.

[13] Appelé aussi dans la littérature le paradigme du voyageur clandestin.

Le point commun entre les études que nous venons de citer (2.1.1) réside dans leur caractère descriptif. Pour cette raison, ces études étaient généralement longitudinales couvrant une longue période d'étude et plusieurs projets de normes et traitant sans approfondissements empiriques le comportement de *lobbying* des parties prenantes (pas d'analyse de contenu des lettres de commentaires par exemple). Ainsi, les questions de recherche auxquelles ils voulaient répondre étaient du type : « Quelle partie prenante est la plus impliquée dans le processus de normalisation ? », « Quelles sont les méthodes de *lobbying* les plus utilisées ? », ou encore « A quel moment du processus les parties prenantes choisissent de faire du *lobbying* ? ». Ainsi, l'apport de ces recherches réside dans leurs capacités de description et de caractérisation du processus de normalisation et du *lobbying* à l'encontre du normalisateur comptable. Tout en restant dans le cadre des études qui réduisent le pouvoir au comportement de *lobbying*, nous aborderons dans le paragraphe suivant un autre courant de littérature moins descriptif cette fois ci et plus analytique.

1.2.2. L'étude du pouvoir selon l'approche « pluraliste »

Le terme « pluraliste » utilisé dans ce paragraphe renvoie à une notion empruntée à des auteurs comme Robert Dahl ou Nelson Polsby connus en sciences politiques. Ces derniers ont étudié le pouvoir dans quelques villes américaines en utilisant une méthodologie basée sur l'étude des comportements visibles des acteurs et notamment lors des situations de prise de décision qui présentent des conflits manifestes entre les parties prenantes[14]. Cette approche connue sous le nom d' « approche pluraliste » (*Pluralist approach*, Dahl (1958)) a été adaptée et utilisée dans la littérature comptable par plusieurs auteurs à cause notamment de la simplicité de son application dans le contexte de la normalisation comptable qui présente des situations de prise de décision et des enjeux de pouvoir et de conflits d'intérêts entre plusieurs parties prenantes.

Hope et Gray (1982) étaient parmi les premiers auteurs à s'être intéressés à la normalisation comptable en lui appliquant un cadre théorique relevant explicitement du pouvoir[15]. Ainsi, ces auteurs ont adopté un cadre théorique issu des sciences politiques et de la sociologie et l'ont appliqué dans le contexte de la normalisation comptable britannique sous l'égide de l'ASC (*Accounting Standards Committee*). Ils ont fait référence au débat autour de la notion de pouvoir qui a eu lieu dans les cercles académiques dans les années 1960 et 1970[16] et ont

[14] Pour une présentation plus complète de cette approche et de ses critiques, voir chapitre 2.
[15] Même au niveau du titre de leur article, ces auteures étaient parmi les premiers à avoir utilisé explicitement le terme « pouvoir » : « *Power and Policy Making : The development of an R&D standard* ».
[16] Pour une revue de la littérature détaillée concernant ce débat, voir chapitre 2 (paragraphe 2.1).

exposé le cadre multi-dimensionnel du pouvoir de Lukes (1974) avant de choisir de n'en appliquer que sa première dimension[17]. Cette dimension du pouvoir qui s'apparente à l' « approche pluraliste » focalise sur le comportement du normalisateur et des parties prenantes lors de l'examen d'un projet de norme. Même si Hope et Gray (1982, p.531) présentent leur étude comme essentiellement descriptive, nous avons choisi de ne pas la classer dans le paragraphe précédent (1.2.1) car nous estimons que l'approche qu'ils ont retenue est différente, notamment par rapport à son objectif et à son cadre théorique. En effet, l'utilisation de la théorie de Lukes, pas très connue à l'époque dans le domaine des sciences de gestion, est une originalité de cette étude. De plus, l'aspect analytique de la recherche lui permet de se distinguer des études descriptives citées ci-dessus. Enfin sur le plan empirique, la simplicité de la méthodologie utilisée permet de mieux rendre compte du processus complexe de normalisation comptable.

Malgré les apports de leur article original, à la fois sur le plan théorique et empirique, les deux auteurs ont été critiqués en raison notamment de leur focalisation uniquement sur les aspects formels et visibles de l'exercice d'influence (Walker et Robinson, 1993). Hope et Gray (1982) étaient conscients de ces limites. D'ailleurs, ils reconnaissent que leur échec dans la détection de l'influence de l'industrie électronique, qui a été reconnue explicitement par l'ASC, est du à la non prise en compte de leur approche (la première dimension du pouvoir) des moyens informels d'exercice d'influence. Pour remédier à ce problème, ils suggèrent aux chercheurs d'imaginer des dispositifs méthodologiques plus sophistiqués et donnent quelques pistes qui permettent de sortir de l'approche pluraliste et d'appliquer la deuxième et la troisième dimension du pouvoir du cadre théorique de Lukes (1974).

Toujours dans le contexte britannique mais après sa réforme de 1990 qui a remplacé l'ASC par l'ASB (*Accounting Standards Board*), Weetman (2001) a également mobilisé le cadre théorique de Lukes dans l'objectif de comprendre la réaction de ce normalisateur face au *lobbying* des parties prenantes dans le cadre de l'établissement de la norme FRS 3 relative à la présentation des performances financières. Après avoir analysé les lettres de commentaires reçues en réponse à la publication de l'exposé sondage FRED1 et comparé entre le projet de norme et la norme finalement adoptée, l'auteur conclut que le normalisateur a réagi au comportement de *lobbying* en essayant de paraitre comme un organisme qui sait bâtir un consensus autour de ses normes, et ce pour éviter une intervention étatique, nuisible aux intérêts des principaux intervenants dans le processus. Si la méthodologie adoptée par cet

[17] Les choix méthodologiques et les résultats de cette étude seront présentés dans le chapitre suivant.

auteur est très proche de celles qu'on retrouve dans l'approche pluraliste, son interprétation des résultats a nécessité l'application de l'approche multi-dimensionnelle de Lukes qui permet de dépasser les lacunes de la première dimension.

Les deux premières parties de cette revue de la littérature (1.2.1 et 1.2.2) ont mis l'accent sur un courant de littérature assez répandu et ayant certaines spécificités par rapport aux autres courants étudiant le pouvoir dans la normalisation comptable. D'une part, ce courant est principalement descriptif ; l'objectif principal de ses études consiste dans la caractérisation du *lobbying* à l'encontre du normalisateur international, mis à part quelques articles adoptant l'approche pluraliste qui ont un esprit un peu plus analytique. D'autre part, ce courant de littérature réduit l'étude du pouvoir à celle du comportement de *lobbying*, qui lui aussi se retrouve dans la pratique réduit à l'envoi des lettres de commentaires au normalisateur. En outre, la majorité des études qui ont été faites dans ce courant l'ont été au sein de normalisateurs comptables de tradition anglo-saxonne, car ces normalisateurs utilisent un processus (*due process*) qui ouvre les possibilités de participation aux parties prenantes, notamment, mais pas uniquement, à travers les réponses aux exposés sondages émis par ceux-ci. En ce qui concerne les dispositifs méthodologiques utilisés, ces études étaient généralement des études quantitatives utilisant des outils statistiques et des logiciels pour mesurer les corrélations et les variances, omettant ainsi une partie des explications qui ne peuvent être prises en considération qu'à travers une analyse qualitative des discours par exemple ou des documents informels. D'ailleurs pour ces raisons entre autres, ce courant de littérature a été souvent critiqué malgré l'importance de son apport descriptif.

Les principales critiques adressées à ce courant de littérature l'ont été à l'encontre des études du pouvoir adoptant l'approche pluraliste[18]. Ainsi, il lui a été reproché de se focaliser sur les manifestations visibles du pouvoir et de ne pas prendre en considération d'autres aspects informels du pouvoir. De plus Walker et Robinson (1993) ont critiqué les études qui ont étudié le processus de normalisation uniquement à travers la soumission des lettres de commentaires et ont précisé que le processus contient d'autres phases aussi importantes à étudier et qui se situent avant la phase de consultation publique. Ces phases incluent la création même du normalisateur et les attributs qui lui sont donnés ainsi que sa composition et la méthode avec laquelle il fixe son agenda. Ils ajoutent que toutes ces phases ont un impact plus important sur le contenu des normes que la soumission des lettres de

[18] Une synthèse des critiques adressées à la théorie qui a inspiré ces travaux est présentée dans le chapitre 2 de la thèse.

commentaires qui n'ont, d'après les auteurs, que peu d'influence sur les choix du normalisateur. Fogarty et *al.* (1994) critiquent les études qui ne s'intéressent qu'aux sujets déjà inscrits à l'agenda du normalisateur. Ils proposent d'autres cadres d'analyse qui peuvent donner des explications plus profondes des enjeux de pouvoir. Le prochain paragraphe a pour ambition de présenter quelques unes de ces études qui ont étudié plus en détail le processus de normalisation.

1.2.3. L'étude du pouvoir objet de recherches plus approfondies

Les critiques de l'approche pluraliste ont amené d'autres auteurs à étudier la normalisation comptable avec d'autres approches qui permettent une analyse plus profonde des enjeux de pouvoir. Nous présenterons quelques études dans ce sens en faisant une distinction entre les études du pouvoir au sein du normalisateur (1.2.3.1) et les études qui s'insèrent dans une vision radicale du pouvoir (1.2.3.2).

1.2.3.1. Etude du pouvoir au sein du normalisateur

Les études précédentes ont présenté les enjeux du pouvoir dans la normalisation comptable comme étant une relation entre des parties prenantes supposées relativement homogènes et un normalisateur considéré comme un bloc uni. Ainsi, l'exercice du pouvoir va des parties prenantes vers le normalisateur qui essaie en contre partie de réagir pour gagner en légitimité ou bien en cohérence et en harmonie. D'autres chercheurs ont une autre conception de la normalisation et considèrent que les enjeux de pouvoir existent même à l'intérieur de l'organisme chargé d'établir les normes.

Dans ce courant de littérature, il y a des auteurs qui se sont intéressés au mécanisme de prise de décision à l'intérieur du normalisateur. Ainsi, Newman (1981a, 1981b) a essayé de voir si les changements apportés dans les mécanismes de vote et le nombre de votants entre l'ancien normalisateur américain l'APB (*Accounting Principales Board*) et son successeur le FASB ont apporté un changement au niveau du pouvoir des grands cabinets d'audit (Big 8). Newman (1981a) commence par regrouper les membres de l'organisme normalisateur en groupes relativement homogènes d'après leurs affiliations professionnelles : universitaires, préparateurs, cabinets locaux et cabinets internationaux Big 8. Ensuite, il a construit deux indices de pouvoir issus des sciences politiques (Shapley & Shubik (1954) et Banzhaf (1965)). L'application de ces indices aux cas de l'APB et du FASB a montré que si l'indice *a priori* révèle que tous les changements opérés au niveau de la structure et de la composition du *Board* ont entraîné un accroissement du pouvoir potentiel des *Big 8*, l'indice *ex post*

montre que leur influence réelle n'est pas supérieure à celle des autres groupes. Selto et Grove (1982) ont répliqué et étendu les travaux de Newman pour arriver presque aux mêmes conclusions. L'inconvénient majeur de ces études consiste dans le fait qu'ils considèrent que les groupes sont homogènes et votent dans le même sens alors qu'ils sont composés de personnes qui proviennent d'institutions différentes et de parcours différents. De plus, ils ne sont pas les représentants de leurs institutions d'origine puisqu'ils sont supposés voter en totale « indépendance ». Une autre critique relative à ces études concerne leur focalisation sur le comportement de vote qui n'est qu'une étape ultime du processus de normalisation.

Le courant radical que nous présentons dans le paragraphe suivant a essayé de remédier à ces critiques en faisant le lien entre le normalisateur et son environnement historique, social et politique.

1.2.3.2. L'étude du pouvoir dans le courant radical

Le courant radical est ainsi appelé pour sa conception différente du pouvoir dans la société en général et dans la normalisation comptable en particulier. Les adeptes de ce courant ont mobilisé des théories du pouvoir d'auteurs comme Lukes, Clegg, ou encore Foucault.

Ce courant de littérature rejette les interprétations individualistes des recherches dans le courant positiviste et avance d'autres explications basées sur les relations étroites entre le champ comptable et son contexte social. Ainsi, Puxty et *al.* (1983) précisent que « *les institutions et processus de la normalisation comptable ne peuvent être compris indépendamment du contexte historique, politique et économique de leur émergence et de leur développement* ». Ces auteurs critiquent la notion d'« intérêt » qui guide les recherches relevant de l'approche économique et proposent en contre partie celle de *worldview* c'est-à-dire une façon partagée de concevoir le monde et la société, et c'est cette façon de voir les choses qui permet aux individus de mener des actions politiques de *lobbying* et non la poursuite d'un intérêt économique personnel (Robson, 1993). Dans la continuité de cette idée, Fogarty et *al.* (1994) proposent un cadre d'analyse du caractère politique de la normalisation comptable aux Etats-Unis qui s'articulent autour de trois concepts : le pouvoir, l'idéologie et la rhétorique. Le pouvoir dans la normalisation peut être analysé en termes de dépendance, en relation avec les modalités de construction de la société ou encore à la lumière des conditions qui conduisent à la formation et aux pouvoirs du collectif. L'idéologie, proche de la notion de *worldview* de Laughlin et Puxty (1983), touche à la structure et à la

genèse des croyances. La rhétorique enfin donne la priorité au discours employé dans le processus de persuasion.

Booth et Cooks (1990) utilisent le cadre théorique de Clegg (1979) pour proposer un autre cadre d'analyse de la normalisation comptable. Ce cadre reconnait l'existence de liens étroits entre les « modes de rationalité », les « actions sociales » et une « hégémonie dominante ». Ainsi, il existe dans la société une hégémonie dominante qui fait que certaines actions sont entreprises et pas d'autres. Cette « vision de la vie quotidienne » influence l'utilisation de la comptabilité et de la normalisation comptable dans l'intérêt de certains groupes et aux dépens d'autres. Les auteurs identifient ensuite quelques ressources qui facilitent la construction des bases de pouvoir des groupes: D'abord, la légitimité définie par rapport à l'hégémonie dominante. Cette légitimité favorise la participation de certaines parties prenantes comme la profession comptable dans le processus de normalisation et en exclut d'autres en rendant leurs arguments moins crédibles. Ensuite, l'appel à l'intérêt général est présenté comme un mécanisme du pouvoir qui permet à son émetteur de gagner la confiance des parties prenantes non représentées dans le processus. Enfin, l'élaboration d'un cadre conceptuel, loin d'être un mécanisme de résolution des conflits comme l'ont suggéré Laughlin et Puxty (1983), permet d'intérioriser les relations sociales de pouvoir à l'intérieur du cadre normatif.

Le point central de ces études consiste dans le lien qu'ils établissent entre la répartition du pouvoir dans la société et son impact sur les relations de pouvoir dans la normalisation comptable. La comptabilité reflèterait donc les structures de pouvoir qui existent dans la société. Des auteurs vont encore plus loin en stipulant que la structure des relations sociales institutionnalise la distribution du pouvoir et conditionne la poursuite d'intérêts collectifs par les groupes d'individus (Willmott, 1984). Appliqué au cas britannique dans les années 1970 et 1980, la structure des relations sociales favorise les détenteurs de capitaux aux dépens de la classe ouvrière. Sur le plan comptable, cette structure va se retrouver à l'échelle du normalisateur comptable ASC qui favoriserait la publication de normes au profit des préparateurs et utilisateurs des états financiers dans le but d'attirer les investisseurs. Puxty et *al.* (1987), dans le même ordre d'idées, considèrent que la normalisation comptable dans les pays capitalistes est « *un phénomène social et organisationnel construit dans un nœud de forces de marché, de contrôle bureaucratique et d'idéaux communautaires. Les institutions et les pratiques comptables émergent, en la reproduisant, de l'intersection entre ces principes d'ordre social* ».

Les résultats des études dans ce courant de littérature sont en général en contradiction avec ceux adoptant l'approche pluraliste. Si ces derniers parviennent souvent à la conclusion selon laquelle les parties prenantes arrivent à exprimer leurs prises de position et influencent parfois le normalisateur sans que les autres groupes ne se sentent perdants, les études dans ce courant concluent souvent à une capture de l'organisme normalisateur et, pis encore, à une capture de tout le dispositif de normalisation par une certaine élite capitaliste représentée par les plus grandes sociétés et cabinets d'audit (Sikka, 2001). Le rôle des cabinets d'audit et de la profession comptable en général semble être d'une importance capitale dans la normalisation. La sous section suivante traite de ce sujet en essayant de revoir les articles qui traitent du pouvoir de la profession comptable dans la normalisation.

1.3. La profession comptable comme acteur majeur de la normalisation

La profession comptable, objet de ce paragraphe et plus largement de ce travail doctoral, est la profession libérale. La profession comptable salariée (les comptables d'entreprises) et la profession comptable « universitaire » (les enseignants chercheurs dans le domaine de la comptabilité et de l'audit) ne sont pas comprises dans cette définition. Cette définition est celle adoptée dans la majorité des études de la normalisation comptable (Ramirez, 2003 ; Chiapello et Medjad, 2007). La notion de « profession comptable libérale » dans ce travail regroupe les cabinets comptables et d'audit ainsi que les organisations et associations professionnelles comme la CNCC (Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes) et l'OEC (Ordre des Experts Comptables) en France. Ramirez (2003, p.65) précise que dans le cas français, contrairement au cas britannique, « *la profession comptable libérale regroupe deux professions en une. Les experts-comptables sont chargés, à titre principal, de tenir et de surveiller la comptabilité des entreprises. Les commissaires aux comptes, qui sont sous la tutelle du ministère de la Justice, ont le monopole du contrôle légal des comptabilités* ». En France, les deux branches de cette profession font partie de notre définition de « profession comptable » [19].

19 D'après Ramirez (2009), cette dichotomie ne se pose qu'en France car dans le reste des pays occidentaux il n'existe qu'une seule profession comptable. Ainsi, «*aux Etats-Unis, il n'y a qu'une profession comptable libérale (les certifies public accountants ou CPA qui n'a comme « monopole légal » que la mission d'audit des comptes ; la tenue des comptes peut être exercée librement par n'importe quelle personne ou entreprise. C'est la même chose en Allemagne avec les Wirtschzftsprüfer bien qu'il existe une autre profession libérale, les Steuerberater ; ceux-ci n'ont pas le monopole du conseil fiscal aux entreprises. C'est encore une solution particulière qui existe en Belgique puisqu'il y a une profession libérale de réviseurs 'organisés dans l'Institut des experts-comptables) mais qui n'a pas le monopole légal de l'offre publique de tenue des comptabilités* ».

Même si cette profession comptable n'est qu'une partie prenante parmi d'autres parties intéressées à la normalisation comptable, le rôle joué par celle-ci dans le cadre du processus de normalisation a toujours suscité beaucoup d'intérêts de la part des chercheurs dans le champ des sciences comptables ou dans celui des sociologies des professions ou dans le champ de la régulation transnationale. Les raisons de cet intérêt particulier résident principalement dans le fait que les professionnels du chiffre étaient souvent à l'origine même de l'établissement des normes comptables ou qu'ils y avaient une place prépondérante (1.3.1). Les déterminants de prise de position des membres de la profession seront analysés (1.3.2) avant de revenir au pouvoir d'un acteur particulier de la profession comptable : les grands cabinets d'audit (1.3.3).

1.3.1. Le rôle de la profession comptable dans la normalisation

Dans plusieurs pays du monde, la profession comptable est à l'origine même des organismes de normalisation et son unique composante. Cette forme-type de normalisation appelée « autorégulation » par Colasse (2005) met cet acteur au centre même du processus de normalisation. Par exemple, aux Etats Unis, même si le pouvoir de la réglementation comptable était dès ses débuts dans les années 1930 entre les mains d'un organisme étatique, la SEC, cette dernière l'avait délégué expressément à la profession comptable représentée par l'« *Accounting Institute of Certified Public Accountants* » (AICPA). C'est ainsi que de 1938 à 1959, la « *Committee on Accounting Procedure* » (CAP) qui était un comité issu exclusivement de l'AICPA avait pour mission d'émettre les normes comptables aux Etats-Unis. Ensuite, de 1959 à 1973 l'« *Accounting Principles Board* » toujours issu de la profession, a succédé à la CAP avant de disparaitre suite aux critiques qui lui ont été adressées laissant la place au FASB qui est composé, comme nous l'avons déjà précisé, de membres indépendants.

La profession comptable a pu prétendre à cette « faveur » grâce notamment à son organisation et à sa compétence ce qui lui a permis d'avoir une grande légitimité sur le plan technique (Colasse, 2005, p.24). Mais si la légitimité technique de la profession ne fait pas de doute, sa légitimité politique laisse à désirer car elle ne représente qu'un acteur parmi d'autres qui s'intéresse à la question comptable. Cette diversité des parties prenantes place la profession dans une lutte de pouvoir avec les autres acteurs pour influencer, voire accaparer, le normalisateur comptable.

Ainsi, plusieurs études se sont intéressées au rôle de la profession dans la normalisation comptable. Walker (1987) met en évidence la capture de l'organisme de normalisation australien l'ASRB par la profession comptable depuis sa création. D'après cet auteur, la profession s'est organisée, durant les premières années d'activité de l'ASRB, de manière à influencer ses procédures, ses priorités et son rendement. Cette captation se manifeste par un contrôle de la nomination des membres de l'organisme et par une pression constante sur le processus d'établissement des normes comptables. Toujours dans le contexte australien, Deegan et *al.* (1990) montrent que le *lobbying* ne dépend ni de la spécialisation ni de la taille du cabinet d'audit. A l'époque, deux organismes mettent en place les normes comptables en Australie : l'*Australian Accounting Research Foundation*, qui est un organisme professionnel sponsorisé par l'*Institute of Charterd Accountants* et par l'*Australian Society of Accountants* et la *National Companies and Securities Commission*, qui est placée sous l'autorité de l'Etat et dont le rôle consiste à administrer le droit des sociétés en Australie. Les chercheurs concluent que les auditeurs exercent plus du *lobbying* lorsqu'il s'agit de normes émises par cette dernière agence et que les normes proposées par l'agence professionnelle sont plus facilement acceptées.

D'autres études ont fait des recherches comparables à celles-là dans d'autres contextes à l'exemple de Hussein et Ketz (1980, 1991) et Haring (1979) dans le contexte américain ou Rahman et *al.* (1994) dans le contexte néo-zélandais. Hussein et Ketz (1991) ont analysé les capacités, les contraintes structurelles et rationnelles et les opportunités des cabinets d'audit. Concernant les capacités, ces derniers semblent être capables de mener et publier des recherches, de participer aux activités du FASB, d'exercer de l'influence sur le normalisateur. La contrainte structurelle la plus importante concerne l'hétérogénéité de la profession qui est répartie entre grands cabinets multinationaux et petits cabinets locaux qui n'ont pas les mêmes intérêts. Parmi les contraintes rationnelles qui sont susceptibles de limiter les actions des cabinets d'audit, on trouve la conviction des auditeurs qu'ils pourraient perdre la confiance de leurs clients s'ils exercent le *lobbying*. Enfin, la principale opportunité dont jouissent les auditeurs (ainsi que les préparateurs et les utilisateurs) est la possibilité de négocier les normes avant leur mise en application. Cette analyse a amené les auteurs à considérer que le normalisateur américain n'est pas dominé par la profession comptable, contrairement aux accusations du rapport *Metcalf Committee*.

Ces études ont abouti à des résultats différents concernant le degré d'influence des membres de la profession comptable sur le normalisateur. Les divergences de ces résultats sont

notamment dues aux différences de contextes et de la période étudiée, mais aussi aux différences dans les cadres théoriques et méthodologiques utilisés. Après avoir étudié quelques recherches qui ont mis en évidence le rôle important de la profession comptable dans la normalisation, le paragraphe suivant présentera les déterminants qui poussent les membres de la profession à exercer du *lobbying*.

1.3.2. Les déterminants de l'exercice d'influence de la profession comptable

Plusieurs auteurs se sont intéressés aux déterminants de *lobbying* des membres de la profession comptable (quelles sont les motivations des *lobbyistes* ?) et à leurs prises de position dans les actions de *lobbying* (pourquoi ils choisissent telle ou telle position dans leur action de *lobbying* ?).

La réponse à la première question a été donnée souvent en ayant recours aux théories économiques de maximisation des intérêts privés. L'exemple de l'adoption des IFRS en Europe témoigne de cela. En effet, d'après une étude du MINEFI (2006) l'adoption des normes internationales en 2005 a engendré une « *forte augmentation du volume horaire consacré à des travaux de contrôle sur les postes nécessitant des évaluations et appréciations ainsi que sur les informations financières communiquées et dans la résolution des problèmes pour atteindre un niveau de sécurité équivalent au passé* ». Pour leur activité de conseil aussi, cette étude du MINEFI ajoute que la complexité des normes IFRS et leur constante évolution obligent les entreprises à un recours accru aux experts ce qui augmente significativement les revenus des cabinets. Or les grands cabinets d'audit étaient parmi les acteurs les plus favorables à l'adoption des IFRS en Europe et ont fait du *lobbying* auprès de la CE pour qu'elle adopte cette position, car les *Big 4*, contrairement aux petits cabinets, avaient de l'expérience et des connaissances plus poussées des normes de l'IASB.

La réponse à la deuxième question a été donnée en ayant recours à la théorie de l'agence, l'auditeur externe peut être considéré comme un agent des actionnaires de l'ensemble des entreprises qu'il audite. Il est donc supposé agir conformément aux intérêts de ses clients lors du processus de normalisation comptable (LeManh, 2009). Cette situation est communément désignée dans la littérature par « l'effet client ». Plus généralement, les problèmes qui peuvent naitre de la relation des auditeurs avec leurs clients ont été largement posés dans la littérature et notamment au sein du courant critique. Hendrickson (1998) considère que le problème le plus important qui menace la normalisation comptable et l'information financière aux Etats-Unis est celui de la dépendance entre ces deux parties. Il cite les

différentes raisons à l'origine de ce problème. La première raison étant les relations d'affaires les réunissant, car d'une part, les auditeurs sont responsables de la certification des comptes des sociétés, c'est-à-dire émettre un avis sur la régularité de leurs comptabilités, et d'autre part ils perçoivent leurs rémunérations (pour les travaux d'audit et de conseil aussi) directement de la part de ces sociétés. D'autres raisons concernent l'évolution du contexte de la normalisation, et du contexte concurrentiel et surtout le déclin des valeurs éthiques dans le monde des affaires en général.

D'autres études se sont intéressées à l'existence d'une éventuelle entente entre ces deux parties prenantes face au normalisateur. La majorité de ces études ont cherché à étudier l'existence éventuelle d'une telle entente en comparant les réponses des deux groupes aux exposés sondages émis par le normalisateur. Néanmoins, les résultats de ces recherches restent assez contradictoires entre ceux qui affirment que la position de la profession est influencée par leurs clients, et les autres qui disent que les auditeurs sont indépendants des préparateurs. Dans ce dernier courant, MacArthur (1988) a étudié, dans le contexte britannique, les réponses des auditeurs et de leurs clients à 22 exposés sondages entre 1970 et 1982. Les résultats statistiques des trois tests qu'il a effectués prouvent que les auditeurs sont indépendants de leurs clients et que, dans l'autre sens, les petites sociétés aussi sont indépendantes vis à vis de leurs auditeurs/conseillers. Ces résultats sont en phase avec les conclusions de Haring (1979) et en partie avec ceux de Puro (1984) dans le contexte américain. Ce dernier distingue les projets de normes imposant de nouvelles règles de publication de ceux réduisant le nombre d'options relatives au traitement comptable d'une opération donnée. Il montre que dans le premier cas, les grands cabinets seraient favorables à une nouvelle norme qui augmente la demande globale des missions d'audit (contrairement à la position des petits cabinets qui n'ont pas les compétences nécessaires pour accepter ses nouvelles missions). Dans le second cas, la position du cabinet devrait dépendre de la méthode comptable déjà appliquée par la majorité de ses clients.

Les résultats générés par ces recherches ont été critiqués par McKee et *al.* (1991) contestant notamment leurs méthodologies qui ont conduit à des conclusions biaisées. En effet, ces auteurs affirment que l'hypothèse sous-jacente de ces études, qui suppose que les préparateurs quelles que soient leurs caractéristiques ont la même influence sur les auditeurs, conduit souvent à conclure que les deux parties sont indépendantes l'une de l'autre dans leur comportement de *lobbying*. McKee et *al.* (1991) ont mis en évidence que les positions prises par les clients n'influencent pas de la même façon les auditeurs. Par exemple, le client qui

envoie une réponse d'une page et qui n'est pas concerné directement par le projet de norme n'aura pas le même poids que celui qui envoie une réponse très détaillée, forte en argumentation et prend l'avion pour aller à New York expliquer son point de vue parce qu'il est directement concerné par les conséquences économiques de la nouvelle norme. Ces auteurs ont essayé de pondérer alors cette influence par le poids des clients et sont arrivés à la conclusion que la position des auditeurs est proche de celle de leurs plus grands clients. Les auteurs nuancent toutefois ces résultats en affirmant que cette association ne signifie pas nécessairement que le sens de l'influence va des clients vers les auditeurs, et que cela signifie uniquement qu'une telle relation peut être envisageable mais, pour le confirmer, de plus amples recherches sont nécessaires.

Dans une autre étude qui s'est intéressée au même sujet, Meier et *al.* (1993) ont examiné l'influence exercée par les auditeurs dans le processus de normalisation, à travers l'étude de sept normes comptables qui affectent les banques et les associations d'épargne et de prêt. Les résultats de cette étude montrent que les positions de *lobbying* des cabinets d'audit sont influencées par les positions des dirigeants des entreprises clientes et par l'effet de l'adoption de la norme sur la richesse des auditeurs. Par ailleurs, ils mettent en avant une troisième variable qui est le risque d'audit[20]: plus la norme proposée diminuera le risque d'audit, plus les auditeurs auront tendance à exercer du *lobbying* en faveur de cette norme. Il est à noter que les résultats de ces deux dernières études sont en phase avec ceux trouvés par Watts et Zimmerman (1982 et 1986) qui ont trouvé que les cabinets d'audit n'adoptent pas systématiquement les positions de leurs clients. Ils exercent des pressions sur les organismes de normalisation en arbitrant entre plusieurs facteurs contradictoires susceptibles d'affecter leur richesse. Ces facteurs concernent la position des entreprises clientes, la taille des entreprises clientes et la complexité de la norme concernée. En effet, les cabinets d'audit sont incités à privilégier des normes complexes imposant un recours à l'audit pour les entreprises clientes ce qui augmente leurs revenus.

Le soutien des cabinets d'audit à leurs clients s'insère parfois dans le cadre d'une relation de type « donnant-donnant ». L'exemple donné par Owsen (1998) illustre bien ces propos. En effet, cet auteur a cherché à savoir pourquoi les grands cabinets d'audit aux Etats Unis («*Big 6* » à l'époque de l'étude) ont inversé leurs positions par rapport à l'exposé sondage émis par le FASB sur les stocks options. La réponse à première vue serait due aux pressions exercées par les entreprises hostiles au projet. Mais l'auteur décline cette éventualité à cause de la

[20] *Grosso modo*, c'est le risque qu'un auditeur certifie des comptes alors qu'elles sont erronées.

situation oligopolistique du marché de l'audit et avancent l'explication selon laquelle ces cabinets ont changé de position pour avoir le soutien des entreprises devant le Congrès américain concernant la réforme de la loi sur les poursuites judiciaires contre les auditeurs. Notons que cet article a fait l'objet de critiques sévères de la part de Fogarty (1998) qui lui a reproché le manque de base théorique et surtout de rigueur méthodologique.

1.3.3. Le pouvoir des « *Big* » sur le normalisateur comptable

Comme nous avons consacré une sous section (1.3) à l'analyse du rôle d'une partie prenante particulière (la profession comptable) dans le processus de normalisation comptable, nous consacrons ce paragraphe à l'analyse d'un sous-groupe particulier de cette partie prenante qui est l'ensemble des grands cabinets d'audit internationaux connus actuellement sous le nom de *Big Four*. Le choix de ce sous-groupe est motivé par l'importance du rôle qu'il joue dans la normalisation quel que soit le contexte étudié, ce qui l'a rendu objet de beaucoup d'articles dans la littérature. D'autre part, leur caractère international leur confère un important rôle dans la normalisation internationale qui est l'objet de notre problématique.

Dans ce travail doctoral, nous utilisons parfois le terme « *Big 4* » pour parler des quatre plus grands cabinets d'audit à l'échelle internationale, mais nous utilisons le terme « *Big* » tout court pour désigner les plus grands cabinets internationaux quelle que soit la période de l'étude car le nombre de ces cabinets était de huit avant de diminuer progressivement pour atteindre quatre en 2003. En effet, dans les années 1970, il y avait huit firmes comptables dominantes à l'échelle internationale. Ces cabinets appelés « *Big Eight* » étaient Arthur Andersen, Arthur Young & Company, Coopers & Lybrand, Ernst and Whinney, Deloitte Haskins & Sells, KPMG, Price Waterhouse et Touche Ross. En 1989, Arthur Young & Company a fusionné avec Ernst and Whinney pour donner naissance à Ernst&Young et Deloitte Haskins & Sells et Touche Ross ont regroupé leurs forces pour donner Deloitte & Touche en 1990. A cette date, les « *Big 8* » sont devenus « *Big 6* ». En 1998, la fusion entre Coopers & Lybrand et Price Waterhouse a donné PricewaterhousseCoopers (PWC) ramenant le nombre des grands cabinets à 5 (*Big 5*). Enfin, l'effondrement de Arthur Andersen en 2002 suite au scandale Enron a ramené le nombre des *Big* à quatre, qu'on appelle dans la littérature les « *Big 4* ».

Le pouvoir des ces grands cabinets d'audit[21] a fait l'objet de plusieurs recherches qui sont arrivées à des conclusions divergentes. Ainsi, Hussein et Ketz (1980) ont adopté un modèle élitiste du pouvoir pour tester si les « *Big 8* » constituent un groupe d'élite pour le FASB. Les résultats montrent que ces cabinets ne forment pas un monopole du pouvoir sur le normalisateur américain et que son processus de normalisation est « pluraliste ». Newman (1981a) est arrivé à la même conclusion dans son étude que nous avons citée ci-dessus. De façon contradictoire, Rahman et *al.* (1998) sont arrivés à la conclusion selon laquelle le normalisateur néo-zélandais est fortement influencé par les filiales locales des « Big 8 ».

D'autres recherches se sont intéressées au pouvoir de la profession comptable en général et à celui des grands cabinets d'audit en particulier dans le contexte de la normalisation internationale. Elles seront présentées dans la section suivante dédiée à la présentation de l'histoire du normalisateur international et aux enjeux de pouvoir qui l'entourent.

La première section de ce chapitre a exposé les enjeux de pouvoir relatifs à la normalisation comptable en général dans plusieurs contextes nationaux. Ainsi, l'objectif était de mieux comprendre les relations de pouvoir dans la normalisation comptable pour faire émerger la problématique dans son aspect théorique général sans insister sur les aspects empiriques relatifs aux terrains étudiés. Dans la deuxième section, les études qui seront présentées s'intéresseront particulièrement au contexte international de la normalisation comptable sous l'égide de l'IASC/IASB[22].

[21] Ramirez (2003) précise que l'appellation « cabinet d'audit » n'est plus adaptée pour décrire ces firmes. En effet, désormais plus de la moitié de leurs chiffres d'affaires vient des activités de conseil et d'autres services professionnels. Cette proportion était inversée au milieu des années 1970 (Suddaby et *al.*, 2007). Nous continuons d'utiliser cette appellation parce qu'elle est très répandue dans la littérature.

[22] Conformément à la littérature, nous utilisons l'abréviation « IASC/IASB » pour parler des organismes qui chapotent le normalisateur international avant et après la réforme de 2001, même si concrètement c'est l'*IFRS Foundation* qui est à la tête du dispositif à partir de 2001.

2. La normalisation internationale : histoire et enjeux de pouvoir

L'accroissement de la notoriété des normes comptables internationales (IAS/IFRS) a placé l'organisme chargé de les établir (l'IASC/IASB) sous une pression constante des parties prenantes (Zeff, 2002). Ce constat a orienté notre problématique, axée sur l'analyse du pouvoir de la profession comptable libérale dans la normalisation comptable, vers le terrain du normalisateur international. L'objectif de cette section est de mieux comprendre ce terrain et les enjeux de pouvoir qui le caractérisent.

Dans un premier paragraphe, l'histoire du normalisateur international sera présentée depuis sa création jusqu'à la grande réforme intervenue en 2001 (2.1). Dans un deuxième paragraphe seront présentées les spécificités de la normalisation internationale puis nous analyserons leur impact sur les enjeux de pouvoir (2.2). Le dernier paragraphe comportera un récapitulatif concernant l'étude du pouvoir dans le contexte international et les conséquences que nous pourrons déduire par rapport à notre problématique (2.3).

2.1. La normalisation comptable internationale de l'IASC à l'IASB: Une histoire politique

Afin de mieux comprendre le terrain de notre recherche, ce paragraphe expose l'histoire du normalisateur international en insistant sur l'aspect politique et institutionnel de cette histoire et sur les relations qu'entretenait le normalisateur avec son environnement tout en mettant en évidence l'impact de ces relations sur sa vie et sur son développement. Puisque notre problématique traite du pouvoir de la profession comptable, une attention particulière est donnée au rôle de cette partie prenante dans l'histoire du normalisateur. Nous nous sommes reposés pour cette partie historique de notre étude sur plusieurs articles et livres qui ont relaté des épisodes de cette histoire et qui ont commenté l'évolution de la vie du normalisateur international (Wallace, 1990 ; Colasse, 2004 ; Gélard, 2005 ; Martinez-Diaz, 2005 ; Camfferman et Zeff, 2006 ; Kirsch, 2006 ; Street, 2006)

Nous commençons d'abord par exposer les raisons ayant conduit à la naissance d'une demande d'harmonisation internationale traduite par la suite par une normalisation sous l'égide de l'IASC (2.1.1). Ensuite, nous revenons à la création de cet organisme en spécifiant le rôle qu'avait joué la profession comptable dans ce sens (2.1.2). Dans le paragraphe suivant, nous présentons le développement de l'IASC qui est passé d'un petit groupe de professionnels à un normalisateur reconnu à l'échelle internationale. Nous attribuerons sa réussite, en partie, aux alliances qu'il avait nouées avec la profession comptable et d'autres

parties prenantes à l'instar de l'IOSCO et de l'UE (2.1.3). Cette réussite a nécessité une grande réforme au niveau des structures et du fonctionnement du normalisateur, une réforme que nous présentons en détail pour mieux comprendre le dispositif qui sera étudié dans la partie empirique (2.1.4). Enfin, un dernier paragraphe permet de récapituler cette histoire et d'expliquer comment cette dernière a permis d'améliorer notre connaissance du normalisateur international (2.1.5).

2.1.1. Les tentatives d'harmonisation comptable

Avant de s'étendre sur l'harmonisation comptable internationale et sur ses premiers pas, il convient d'apporter quelques précisions terminologiques afin de distinguer des notions qui sont assez proches et qui sont utilisées parfois de manière interchangeable dans la littérature, celles de « harmonisation », de « normalisation » et de « standardisation ».

2.1.1.1. Quelques précisions sémantiques

D'après Hoarau (1995a) l'harmonisation comptable internationale peut être définie comme « *un processus politique visant à réduire les différences de pratiques comptables a travers le monde afin d'accroitre leur compatibilité et leur comparabilité* ». Il ne s'agit donc pas de créer de nouvelles normes que les entreprises devraient appliquer, mais de rapprocher les normes existantes des différents pays en éliminant, autant que possible, les divergences qui subsistent entre elles. C'est le cas par exemple, des travaux en commun que mènent actuellement l'IASB et le FASB. L'harmonisation laisse donc une certaine marge de choix pour les entreprises pour appliquer des solutions différentes pour un même problème comptable. Pour Barbu (2004), il s'agit du premier pas vers la « *Standardization* ».

Colasse (2009b) est allé dans le même sens en disant qu' « *on peut distinguer l'harmonisation de la normalisation en considérant que la normalisation a pour objet l'application de normes identiques dans le même espace géopolitique et vise à l'uniformité des pratiques comptables au sein de cet espace. L'harmonisation, au contraire, est censée autoriser une diversité des pratiques comptables et viser seulement à établir des équivalences entre elles. L'harmonisation est en principe moins contraignante que la normalisation. On peut considérer que l'harmonisation est une première étape vers la normalisation* ».

La « Normalisation » est la traduction qu'utilisent souvent les auteurs en Europe continentale pour le terme anglais « *standardization* ». Or Barbu (2004), suivant plusieurs auteurs dans le domaine comptable, considère que la « normalisation » est une étape intermédiaire entre l' « harmonisation » et la « standardisation » car, contrairement à cette dernière, elle laisse

une marge de choix pour les entreprises et n'aboutit pas à un jeu unique de normes obligatoires. Nous adoptons dans ce travail doctoral une position différente de celle de Barbu (2004) et proche de celle de Colasse (2009b) car nous considérons la normalisation comme le processus d'établissement d'un même jeu de normes comptables qui seraient applicables dans plusieurs pays à la fois avec des degrés de contrainte différents selon les pays. C'est la position adoptée par Tay et Parker (1990) par exemple qui définit la normalisation comme « *un mouvement vers l'uniformité* ». Les exemples les plus connus de la normalisation, telle que nous la définissons, sont les directives comptables européennes ou encore les normes comptables internationales IAS/IFRS. Les directives européennes sont d'application obligatoire dans les pays qui les ratifient en Europe et visent à éliminer toute divergence dans les traitements comptables. Les normes internationales sont d'application plus ou moins obligatoire dans les pays et contiennent de moins en moins d'options ce qui permet d'uniformiser les états financiers des sociétés qui les appliquent.

L'intégration des normes internationales dans les référentiels comptables des différents pays peut se faire par différents moyens. Lopater (2011) cite les deux approches les plus connues dans ce sens qui sont la « convergence » et l'« *endorsement* ». La première consiste à ce que les pays conservent leurs normes locales mais les modifient peu à peu pour qu'elles se rapprochent le plus possible des normes internationales. C'est le cas par exemple de la Chine avec les IFRS. Dans l'approche dite « *endorsement* », les pays adoptent les normes internationales après un processus de revue selon des critères destinés à répondre aux spécificités locales. Certaines normes sont ainsi modifiées, adoptées partiellement ou avec un certain délai. C'est le cas de l'Union Européenne ou encore de l'Australie. Pour des raisons que nous citerons plus loin, Lopater (2011) critique fortement l'approche que les Etats-Unis comptent utiliser pour l'adoption des normes internationales qu'il qualifie de « *condorsement* », c'est-à-dire une approche qui réunit les deux stratégies citées ci-dessus : d'abord une phase de « convergence » et ensuite une phase de « *endorsement* ».

2.1.1.2. Les débuts de l'harmonisation comptable

Le mouvement de la mondialisation des économies a connu un grand développement à partir de la deuxième moitié du vingtième siècle avec le développement des moyens de transport et de télécommunication. Cette accélération de l'intégration des économies a eu des répercussions sur les systèmes comptables de ces pays. En effet, la mondialisation a créé une demande d'harmonisation des normes comptables dans des pays ayant des cultures comptables différentes. A l'origine de cette demande, on trouve principalement les grandes

entreprises qui souhaitent investir ou lever des fonds dans plusieurs pays ayant des normes comptables radicalement différentes. L'exemple le plus cité dans la littérature académique et professionnelle pour illustrer les méfaits d'une grande disparité dans les pratiques et normes comptables est celui de Daimler-Benz. Cette société allemande qui a voulu s'introduire dans la bourse de New York au début des années 1990 a dû faire un double jeu de ses états financiers en normes allemandes et en US GAAP. Le résultat consolidé du groupe selon les normes américaines présentait une perte de 1839 million de DM (*Deutsh Mark*, l'ancienne monnaie de l'Allemagne) alors qu'en normes allemandes il était bénéficiaire de 602 million DM. Cet énorme écart qui nuit à la crédibilité des états financiers et aux normes comptables en général, sans parler de l'écart au niveau des capitaux propres, n'est qu'un exemple parmi d'autres qui ont poussé les responsables politiques et les techniciens à demander plus d'harmonisation comptable notamment entre les pays développés.

Mais la demande d'harmonisation avait commencé bien avant cette date. On peut dire que les premiers essais ont vu le jour à partir des années 1960. Elles ont fait intervenir plusieurs organisations tant publiques que privées. Sur le plan public, les deux organisations intergouvernementales qui se sont le plus intéressées à l'harmonisation comptable sont l'Organisation des Nations Unis (ONU) et l'Organisation pour la Croissance et le Développement Economiques (OCDE). La première organisation a créé en 1978 au sein de la « commission des sociétés transnationales » du Conseil économique et social, un groupe de travail intergouvernemental d'experts sur les normes internationales de comptabilité et de *reporting*. L'OCDE a créé aussi la même année au sein de son « comité des investissements et des entreprises multinationales » un groupe de travail sur les normes comptables. Ces deux groupes étaient des lieux d'échange entre les représentants des pays développés et d'autres organismes consultatifs et dont l'objectif était de favoriser la comparabilité des comptes publiés par les sociétés des pays concernés par ces échanges. Leurs rôles étaient donc purement consultatifs et ils n'émettaient pas de normes coercitives. Parallèlement à ces initiatives publiques, un groupe de travail privé « *Accountants International Study Group* » (AISG) a vu le jour à la fin des années 1960 sous l'égide de la profession comptable pour aider à accomplir une meilleure harmonisation internationale[23].

Si les initiatives décrites ci-dessus ont ouvert la voie à un rapprochement des normes comptables nationales, leur efficacité a été mise en doute par plusieurs auteurs. Rahman (1998) rapporte par exemple que l'ONU n'a pas réussi à augmenter la comparabilité des états

[23] Nous reviendrons avec plus de détails sur ce groupe de travail privé dans le paragraphe d'après.

financiers des sociétés transnationales à cause de l'exercice de pouvoir des pays développés à l'encontre des pays en voie de développement. D'autres acteurs, notamment les « *Big players* » (Flower, 1997) n'étaient pas satisfaits du résultat de l'harmonisation comptable et voulaient aller plus loin, vers une unification des pratiques comptables par la normalisation internationale, c'est-à-dire par l'instauration d'une série de normes applicables à l'ensemble des pays développés du monde. Parmi les premiers efforts entrepris dans le cadre du passage d'une logique d'harmonisation à une logique de normalisation, on peut citer la normalisation comptable européenne par directives. Dans les années 1970, et dans le cadre du rapprochement des économies européennes comme premier pas vers l'union politique, la Commission Européenne (CE) a essayé de réduire les écarts qui existaient au sein des référentiels comptables des différents pays et ce en émettant deux directives (la 4ème directive relative aux comptes sociaux et la 7ème directive relative aux comptes consolidés) qui devraient être transposées dans les référentiels nationaux.

L'autre essai le plus important de normalisation comptable est celui fait sous l'égide de l'IASC qui a, certes, commencé comme une tentative d'harmonisation mais il a évolué par la suite à une logique de normalisation internationale qui a eu beaucoup de succès. Nous présentons dans les paragraphes suivants l'histoire de ce normalisateur depuis sa création jusqu'aux récents développements qui ont fait de lui le normalisateur international de référence. L'objectif de ces paragraphes n'est pas de se livrer à une étude historique approfondie du normalisateur international[24]. Notre objectif est de mener une mise en contexte historique du développement de la normalisation internationale afin de mieux saisir les forces en jeu ayant conduit à mettre en place le nouveau dispositif tel qu'il a été créé en 2001.

2.1.2. La création de l'IASC : une initiative de la profession comptable

Comme nous l'avons précisé ci-dessus, l'AISG constitue la première initiative de la profession comptable dans le cadre de l'harmonisation internationale. Nous présenterons successivement dans ce paragraphe comment ce groupe de travail a cédé sa place à l'IASC (2.1.2.1) et le rôle des grands cabinets d'audit dans la création du normalisateur international (2.1.2.2).

2.1.2.1. De l'AISG à l'IASC:

[24] Pour une histoire détaillée de l'IASC, voir les livres de Kirsh (2006) ou Camfferman et Zeff (2006). Pour une critique de ce dernier livre, voir Botzem et Quack (2009).

La littérature attribue la paternité de la création de l'IASC en 1973 à Lord Henry Benson l'ancien président du « *Institute of Chartered Accountants in England and Wales* » (ICAEW), mais ce qu'on ne précise pas toujours, c'est que l'idée avait germé bien avant cela. En effet, Benson, prévoyant l'importance de l'harmonisation comptable internationale, a révélé publiquement en 1966, lors de la conférence annuelle du « *Canadian Institute of Chartered Accountants* » (CICA), son désir de créer un groupe de travail qui permet de l'échanger entre les professions comptables de plusieurs pays sur les normes et pratiques comptables nationales dans un objectif de rapprochement de ces dernières. Des discussions suivirent cette déclaration avec les présidents du CICA et de l'AICPA (*American Institute of Certified Public Accountant*) américains et avaient conduit à la création en janvier 1967 du «*Accountants International Study Group* » (AISG). L'objectif de ce groupe d'étude d'après ses statuts était

> *« de mettre en place des études comparatives de la pensée et de la pratique comptables dans les pays participants, de présenter des rapports de temps à autre, qui, sous réserve de l'approbation préalable des instituts, seraient délivrés aux membres de ces instituts*[25]*».*

Dès le départ, l'idée de la comparaison et du rapprochement était donc présente dans l'esprit du Lord Benson, mais l'AISG n'avait pas pour objectif principal l'établissement de normes internationales. Le premier président du ce groupe d'étude était le président de l'AICPA à l'époque, Robert Trueblood, l'auteur du rapport « *Trueblood report* » sur la réforme du dispositif de la normalisation américaine.

Se basant sur la structure déjà établie de ce groupe d'étude, et après consultation avec les instituts qui le composent, Benson a manifesté pendant le congrès international des comptables réuni à Sydney en Septembre 1972, la volonté de créer un organisme dont l'objectif est l'institution de normes comptables internationalement reconnues. Après plusieurs réunions entre les membres de l'AISG, il a été décidé d'élargir la participation dans le nouveau normalisateur aux représentants de la profession comptable d'autres pays invités pour une réunion de négociations à Londres en Mars 2003 (Ernst&Young, 2006). Un accord a été trouvé pendant cette réunion ce qui a donné naissance en juin de la même année à

[25] « *to institute comparative studies as to the accounting thought and practice in participating countries, to make reports from time to time, which, subject to the prior approval of these sponsoring institutes, would be issued to members of those institutes* ».

l'« *International Accounting Standards Committee* » (IASC). Les 16 membres signataires de cet accord étaient les représentants de la profession comptable libérale des 9 pays suivants : Le Royaume Uni (et l'Ireland), les Etats-Unis,le Canada, le Mexique, la France, l'Allemagne, les Pays-Bas, le Japon et l'Australie.

L'objectif de ce nouvel organisme était

> *« de formuler et de publier dans l'intérêt général, les normes de base à respecter dans la présentation des comptes vérifiés et les états financiers et de promouvoir leur acceptation et respect à travers le monde*[26] *» (Paragraphe n°1 (a) des statuts de l'IASC de 1973)*

Le premier président de l'IASC a bien évidement été Henry Benson pour une durée de 2 ans de 1973 à 1975. Le fonctionnement de l'IASC reposait sur un comité (*IASC Committee*) et une assemblée générale composée des représentants des professions des pays fondateurs. Chaque membre de l'IASC pouvait désigner jusqu'à deux représentants (et un conseiller technique) pour assister dans les réunions du comité. Il est indiqué aussi dans les statuts de 1973 que l'IASC fait partie du « *International Co-ordination Committee for the Accountancy Profession* » (l'ancêtre de l'IFAC), mais qu'il se doit de rester autonome dans la préparation et la publication des exposés sondages et des normes. La création de l'IASC était donc une œuvre de la profession comptable libérale institutionnalisée, puisque les membres de l'IASC sont exclusivement des organismes professionnels, mais est ce que les grands cabinets avaient un rôle particulier dans la réalisation de cette œuvre ?

2.1.2.2. Le rôle des grands cabinets d'audit dans la création de l'IASC

Outre l'implication des organisations représentatives de la profession comptable dans la formation de l'IASC, nous pouvons aussi constater la présence remarquable des grands cabinets d'audit lors de la création de ce nouvel organisme de normalisation et leur implication dans son maintien et son développement. En effet, la personne la plus impliquée et qui a pris les principaux pas vers la réalisation de ce projet, Sir Henri Benson, était associé à « Coopers & Lybrand », un des grands cabinets dénommés « *Big 8* » à l'époque. Si son implication pouvait être comprise par sa conscience de l'intégration croissante des marchés mondiaux et du besoin d'harmonisation comptable conséquente, il reste cependant envisageable de l'interpréter différemment en la situant dans un contexte plus particulier.

[26] " *to formulate and publish in the public interest, basic standards to be observed in the presentation of audited accounts and financial statements and to promote their worldwide acceptance and observance*"

En effet, la profession comptable en Grande Bretagne (aux Etats Unis aussi et dans le monde anglo-saxon en général) a toujours bénéficié d'un statut très favorable au sein de la société et de beaucoup d'autonomie par rapport à l'Etat puisqu'elle jouissait du pouvoir d'autorégulation et qu'elle émettait à elle seule les normes comptables utilisées par les autres parties prenantes en Grande Bretagne. Cette profession était menée principalement par les grands cabinets d'audit (Ramirez, 2003). Or, ce statut risquait de disparaître, ou au moins d'être significativement restreint, avec les premiers pas d'harmonisation comptable européenne par directives[27] suite à l'adhésion de la Grande Bretagne à la Communauté Européenne en 1973. Ainsi, les professionnels britanniques ne pouvaient voir que d'un mauvais œil les projets d'harmonisation européenne par directives d'une part fortement inspirés du droit allemand, donc loin de la tradition anglo-saxonne, et d'autre part enlevant à la profession comptable les prérogatives qui lui ont été historiquement reconnues (Chiapello, 2005). La création de l'IASC a été interprétée par certains auteurs comme un essai de la part de la profession comptable britannique, et plus particulièrement de la part des grands cabinets au sein de ce pays et de leurs réseaux à l'échelle internationale, pour contrecarrer les efforts européens en matière de normalisation (Kirsh, 2006 ; Ramirez, 2009). Martinez-Diaz (2005) va même jusqu'à qualifier cette initiative de « cheval de Troie » des comptables anglo-américains dans l'édifice comptable européen nouvellement créé. Il est légitime de se demander dans ce cas pourquoi les organismes de profession comptable d'autres pays non anglo-saxons, ont adhéré eux aussi à cette organisation ?

Des éléments de réponse à cette question sont donnés par Capron et Chiapello (2005) qui affirment que la profession comptable d'un pays comme la France, même si elle ne retrouve pas dans l'IASC sa propre tradition de normalisation, avait tout intérêt à adhérer à l'IASC parce qu'il représentait une profession comptable internationale réunie et émancipée de la tutelle des Etats, ce qui l'aiderait à avoir plus d'autonomie dans son pays. D'autant plus que les acteurs dominants de cette profession étaient en passe de devenir exclusivement les associés des grands cabinets internationaux d'origine anglo-saxonne qui étaient moins attachés à la tradition française que les purs acteurs nationaux (Ramirez, 2003 ; Capron et Chiapello, 2005).

Il apparait donc clairement que ce nouvel organisme international était non seulement d'origine professionnelle, mais aussi d'origine britannique et était lié, dès le départ, aux grands cabinets d'audit internationaux, eux même principalement d'origine britannique

[27] Le premier projet de la 4ème directive a été publié en 1971 mais la directive n'a été adoptée qu'en 1978.

(Ramirez, 2009). Ayant précisé le rôle de la profession comptable et des grands cabinets d'audit dans la création de l'IASC, nous allons dans le paragraphe suivant essayer de connaitre le rôle qu'ils ont joué dans le développement de cet organisme dans un environnement international très dynamique.

2.1.3. Le développement de l'IASC : le rôle de la profession et des autres parties prenantes

L'histoire politique du développement de l'IASC peut être retracée à travers les alliances stratégiques qu'il a pu nouer avec différents acteurs majeurs sur la scène internationale. Si son histoire a été au départ intimement liée à celle des professionnels des chiffres à travers son alliance avec l'« *International Federation of Accountants* » (IFAC) (2.1.3.1), son accord avec l'IOSCO[28] (« *International Organization of Securities Commissions* ») durant les années 1990 lui a donné une plus grande visibilité dans les principaux marchés financiers mondiaux (2.1.3.2). Sa relation avec le groupe de normalisateurs nationaux anglo-saxons « G4+1 », malgré son caractère ambigu, lui a permis de fixer ses orientations techniques stratégiques (2.1.3.3). Enfin, son accord avec l'UE au début des années 2000 lui a octroyé une légitimité politique qui lui faisait jusque là défaut (2.1.3.4).

2.1.3.1. Le rôle de l'IFAC dans le soutien de l'IASC

L'IASC a rapidement vu le nombre de ses membres augmenter dès 1974, avec l'entrée des représentants de la profession comptable de la Belgique et des anciennes colonies britanniques comme l'Inde, le Pakistan, la Nouvelle-Zélande, le Zimbabwe et Israël. Et en 1977, la révision des statuts de l'IASC a créé deux sièges supplémentaires au sein du bureau de l'IASC (désormais « *the IASC Board* » d'après la nouvelle appellation des statuts en 1977). Cet accroissement remarquable du nombre des adhérés parmi les membres de la profession au projet de l'IASC s'est produit en parallèle avec une plus grande organisation de cette profession à l'échelle internationale.

En effet, en 1975, des propositions avaient commencé à voir le jour pour transformer le « *International Co-ordination Committee for the Accountancy Profession* » en une fédération internationale des comptables. Ces efforts d'organisation ont abouti en 1977 quand les organisations professionnelles dans une soixantaine de pays se sont réunies pour former

28 En français : Organisation Internationale des Commissions des Valeurs mobilières (OICV)

l'IFAC[29]. Ce dernier avait pour rôle de promouvoir les normes internationales d'audit et de former les auditeurs. L'IFAC était localisé à New York et son fonctionnement reposait sur une assemblée générale composée des représentants de tous les organismes membres et qui se réunit tous les 5 ans. Les principaux pouvoirs de cette Assemblée étaient délégués au conseil de l'IFAC composé de 15 membres et qui se réunit deux fois par an.

D'après Cairns (1997, p.332), l'ancien secrétaire général de l'IASC entre 1985 et 1994, les relations entre le normalisateur international et l'IFAC ont donné lieu à beaucoup de confusions et parfois même de tensions. Ainsi, dès sa constitution, des membres de l'IFAC voulaient fusionner l'IASC à l'intérieur de l'organisme nouvellement créé. Cette tentation n'a pas abouti à cause de l'influence d'organisations puissantes comme l'OCDE et l'ONU notamment qui voyaient que la normalisation ne devrait pas rester entre les seules mains des comptables et qu'une telle fusion altérerait l'image de l'IASC en dehors de la profession (Humphrey et Loft, 2008). Cependant, si cette tentative n'a pas conduit à la fusion des deux organisations, elle a débouché sur la signature en 1982 d'un accord les liant intiment intitulé « *The IASC/IFAC Mutual Commitments* ». D'après cet accord, tous les membres de l'IFAC sont automatiquement des membres de l'IASC et aucun membre de l'IASC ne peut l'être sans passer d'abord par l'IFAC. En contre partie, l'IFAC reconnait l'IASC comme étant le normalisateur mondial de référence et leurs membres doivent promouvoir les normes de l'IASC dans leurs pays respectifs. La structure du normalisateur international a changé suite à cet accord pour tenir compte de ces relations avec l'IFAC. La nouvelle structure qui a émergé suite à cet accord est présentée en annexe 1.

Outre ces relations institutionnelles fortes, l'IFAC, malgré un faible budget initial[30], contribuait aussi au financement de l'IASC à hauteur de 10% de son budget à la place des autres organisations non membres de l'IFAC. Les termes de cet accord permettaient à l'IFAC de nommer les 13 des 17 membres de l'*IASC Board*. D'après les nouveaux statuts de l'IASC, les quatre autres sont cooptés par les membres du *Board* au niveau d'autres organisations intéressées par la normalisation comptable. Ces 4 sièges nommés par cooptation constituent le premier pas d'ouverture de l'IASC à des parties prenantes autres que la profession comptable. Il est à noter qu'avec cette révision majeure des statuts de l'IASC, les membres fondateurs avaient perdu leurs droits à des sièges permanents dans le *Board* (Wallace, 1990).

29 Des auteurs comme Olivero (2000) voient dans la création de l'IFAC une initiative des professions des pays anglo-saxons pour contrer la montée en puissance de la construction européenne et de l'organisation croissante des professions des pays d'Europe continentale.

30 Le budget de l'IFAC en 1977 était seulement de $US 145.000. Il a augmenté progressivement pour atteindre 1M$ en 1992 (Humphrey et Loft, 2008)

Cet appui de l'IFAC présentait un double avantage pour l'IASC puisque il permettait d'une part, d'étendre considérablement son pouvoir d'influence dans le monde et d'avoir vraiment une dimension internationale et d'autre part, d'intégrer dans ses travaux des pays en voie de développement pour ne pas être perçu comme un « club de pays riches » (Colasse, 2004).

Durant les années 1980, la relation, toujours ambiguë (Cairns, 1997), entre l'IASC et l'IFAC était à nouveau sujette à discussion au sein de l'IFAC avec l'arrivée de Richard Wilkes à la tête de cet organisme. Wilkes, qui est le chef de la profession comptable en Grande Bretagne, était favorable à une fusion des deux organismes dans l'objectif notamment de réduire les coûts de l'organisation[31]. Ainsi, il a été décidé durant le congrès de Tokyo en 1987 de créer un groupe de travail, « *Bishop Working Party* » au nom de son président John Bishop (le représentant de l'Australie au sein des *Boards* de l'IASC et de l'IFAC), afin de revoir les objectifs et l'efficacité de la relation entre les deux organismes (Humphrey et Loft, 2008). Les conclusions du rapport final de ce groupe de travail remis en 1989 ont définitivement écarté la possibilité de fusion entre les deux organismes et ont marqué au contraire le début de la scission entre eux puisqu'il prévoyait que l'IASC devrait chercher du financement à l'extérieur de la profession comptable.

Les relations, très fortes mais pas toujours claires, entre l'IASC et la profession comptable, représentée par l'IFAC, peuvent aussi être mieux comprises à la lumière de la relation du normalisateur international avec les autres parties prenantes, car si l'apport de la profession était considérable dans la création et le maintien de l'IASC, le rôle joué par les autres parties prenantes, et notamment l'IOSCO, n'a pas été moins important dans le développement de cet organisme et sa consécration finale comme le normalisateur international de référence.

2.1.3.2. L'accord avec l'IOSCO ou l'acceptation par les marchés financiers

L'IOSCO a été créé en 1986 par l'union entre 49 autorités de contrôle des marchés financiers de 45 pays. Comme pour l'IASC et l'IFAC, l'IOSCO existait avant 1985 sous une forme régionale sous l'intitulé « *Inter-American Conference of Securities Agencies and Similars Organizations* ». L'origine nord-américaine de cette organisation et l'importance du marché financier américain ont donné une place importante au régulateur américain, la SEC (*Securities and Exchange Commission*) qui était, et demeure, de loin l'organisme le plus influent au sein de cette organisation (Flower, 1997). L'objectif de la création de cet

[31] L'IFAC a financé l'IASC à hauteur de $530.000 durant les dix premières années de leur accord (Humphrey et Loft, 2008).

organisme était le développement et le contrôle des transactions internationales sur les valeurs mobilières et l'établissement de normes de régulation financière.

Les problématiques d'harmonisation comptable étaient donc naturellement de grande importance pour l'IOSCO, puisque l'un des obstacles majeurs à l'ouverture des marchés de capitaux aux sociétés des pays étrangers était les divergences significatives dans les normes comptables des différents pays comme l'illustre l'exemple de Daimler-Benz. Or, il existait deux façons différentes d'atteindre cette harmonisation, soit en reconnaissant les différences de l'autre et en les intégrant, soit en établissant un référentiel commun auquel tout le monde adhère[32]. Il est évident que l'IOSCO adhérait pleinement à la deuxième façon et a exprimé son avis clairement dès sa première réunion annuelle en septembre 1987 (Cairns, 1997).

L'IASC, quant à lui, a connu deux grandes phases dans son histoire par rapport au contenu de ses normes (Colasse, 2009b). Une première phase, depuis sa création jusqu'à la fin des années 1980, pendant laquelle il abordait l'harmonisation du premier point de vue. Pour cette raison, on trouve qu'il intégrait dans ses normes un grand nombre d'options susceptibles d'être compatibles avec diverses réglementations nationales, et ce pour amener à l'adhésion de ces pays à ses normes. Au cours de la deuxième phase, l'IASC a changé de stratégie et a opté clairement pour la seconde approche en réduisant considérablement le nombre d'options dans ses normes. Cette nouvelle stratégie n'est pas totalement indépendante de la prise de position de l'IOSCO et des premiers contacts entre les deux organismes.

En effet, l'IASC, toujours en quête de légitimité en dehors de la profession comptable, a donné une importance particulière à la création de ce nouvel organisme et l'a invité dès 1987 à joindre son groupe de consultation (l'ancêtre du SAC « *Standards Advisory Council* »), avec des acteurs majeurs comme l'OCDE et le « *Center for Transnational Corporations* » de l'ONU. A travers cette adhésion, l'IOSCO pouvait s'exprimer sur l'agenda de l'IASC et a fortement appuyé le projet sur la comparabilité des états financiers[33] qui avait marqué le premier pas de l'IASC dans sa nouvelle stratégie de normalisation (Cairns, 1997 p .337).

L'IOSCO avait commandé à Donald Moulin, un associé du cabinet KPMG, un papier portant sur la comparabilité des états financiers basés sur un référentiel commun de normes comptables et d'audit. Les conclusions de ce papier ont été adoptées par le comité technique

[32] La SEC américaine a publié en 1985 un document consultatif destiné aux parties prenantes aux Etats Unis, au Canada et en Grande Bretagne pour savoir quelle est, parmi ces deux méthodes, celle qu'elles préfèrent (Wallace, 1990). L'IASC avait penché dans sa lettre de commentaire, bien évidemment, vers la 2ème solution.

33 Ce projet a donné lieu à un exposé sondage « E32 : comparabilité des états financiers » qui a eu une grande influence sur l'agenda futur de l'IASC et l'a conduit à changer dix de ses normes.

de l'IOSCO. Sur la base de ce papier, le secrétaire général de l'IOSCO, Paul Guy, a adressé en 1989 une lettre à l'IASC avec une série de points qu'il devrait accomplir pour que ses normes soient reconnues par l'IOSCO. Les points les plus importants sont les suivants :

- L'élimination des choix libres dans les traitements comptables est nécessaire mais pas suffisante pour se conformer avec les demandes à long terme des marchés.

- L'IOSCO et l'IASC devraient s'entendre sur les sujets comptables qui ne sont pas couverts par les IAS, ainsi que sur leurs priorités et avec un échéancier pour les accomplir.

- L'absence de guide d'application des IAS peut créer des discordances significatives dans l'interprétation de ces normes.

Pour se conformer aux exigences de ce rapport, l'IASC a entrepris un projet d'amélioration de ses normes (appelé aussi « projet sur la comparabilité des états financiers »). Ce projet a pris fin en 1993 en donnant lieu à la révision de dix de ses normes. Malgré la réduction significative des options dans ses normes, celles-ci comportaient toujours deux méthodes pour la comptabilisation de certaines opérations : une méthode dite de référence et une méthode autorisée, ce qui n'a pas manqué de laisser des regrets chez quelques acteurs de l'IOSCO qui voulaient voir des normes de qualité supérieure. Donc malgré le rapprochement entre les deux organismes, l'IOSCO n'a pas adopté les normes IAS en 1993[34], mais les deux *Board* ont continué à travailler ensemble pour atteindre leur objectif. Ainsi, en 1995, lors du congrès annuel de l'IOSCO à Paris, les deux organismes annoncent un nouveau programme de travail dont l'achèvement devrait conduire le comité technique de l'IOSCO à recommander l'utilisation des IAS par ses pays membres (Colasse, 2004). Ainsi, l'IASC a entrepris 4 ans de travail poussé pendant lesquels il a doublé la fréquence et la durée de ses réunions et a augmenté significativement le nombre de ses groupes de travail pour arriver à remplir sa part de l'accord dans les délais fixés. Ce programme a pris fin en 1998, avec l'adoption de la norme IAS39 sur les instruments financiers.

Le comité technique a donné son avis sur ces normes en 2000 et a proposé à ses pays membres[35] de recommander l'utilisation des IAS dans les opérations d'introduction des sociétés étrangères dans leurs places financières. Mais cette recommandation a été entachée par le fait que l'IOSCO a laissé la possibilité au régulateur de chaque pays de demander des informations supplémentaires ou même de réclamer un état de réconciliation avec les normes

[34] L'IOSCO a cependant accepté la norme sur le tableau de financement en 1994 et a déclaré que 14 autres normes étaient acceptables en l'état.
[35] Ce sont les pays développés ayant de grands marchés financiers qui forment le comité technique de l'IOSCO

locales. Cette dernière stipulation a été considérée comme un frein aux efforts d'harmonisation entrepris jusque là par les deux organismes (Ernst&Young, 2006, p.11). Cette situation a été expliquée par les querelles internes au sein de l'IOSCO entre, d'une part, la puissante SEC (avec le régulateur canadien) qui ne voulaient pas voir d'IAS différentes des US GAAP s'appliquer dans leurs marchés et d'autre part, les régulateurs d'autres pays notamment européens qui refusaient l'hégémonie du modèle américain et trouvaient dans les IAS une alternative « plus politique que technique »[36] aux normes comptables américaines (Colasse, 2004). Il n'en reste pas moins que cette décision de l'IOSCO reste comme une victoire pour l'IASC, qui n'a aucune légitimité politique et qui voit ses normes « acceptées » par les régulateurs étatiques des marchés financiers. Cette réussite a été construite en parallèle avec le rapprochement de l'IASC des normalisateurs comptables des autres pays notamment anglo-saxons à travers ses liaisons avec le groupe « G4+1 ».

2.1.3.3. La relation avec « G4+1 » ou la concurrence des normalisateurs anglo-saxons

Le groupe de travail nommé « G4+1 » a été créé en 1992 par les représentants des 4 normalisateurs comptables suivants : « *Australian Accounting Standards Board* » (AASB), « *Canadian Accounting Standards Board* » (CASB), « Accounting Standards *Board* » (ASB) du Royaume-Uni et « *Financial Accounting Standards Board* » (FASB) américain. Le normalisateur néo-zélandais « *Financial Reporting Standards Board* » (FRSB) a rejoint après peu de temps ce groupe. L'IASC représentait le « +1 » puisqu'il participait aux réunions comme simple observateur[37]. Ce groupe de travail fonctionnait initialement comme un *think tank* dans le but, non pas d'émettre des normes comptables, mais de contribuer à l'harmonisation entre ces pays en élaborant des études et en favorisant les échanges entre ses membres. Ce groupe permettait ainsi à ses adhérents de travailler tout en évitant les pressions des parties prenantes puisque ses prises de décision n'avaient pas la vocation d'être appliquées dans une juridiction particulière. Les membres du groupe s'appuyaient sur le cadre conceptuel de l'IASC qui constituait une base commune à tous les participants. L'adhésion à ce cadre constituait une condition *sine qua non* à respecter pour tout autre normalisateur qui voulait rejoindre le groupe.

L'IASC a longtemps travaillé en collaboration étroite avec ce groupe pour développer des normes comme celles relatives aux instruments financiers par exemple. Mais, les relations

[36] Moins technique, parce que les normes de l'IASC se sont beaucoup rapprochées des US GAAP au cours de cette phase d'amélioration de ses normes et notamment après l'adoption du cadre conceptuel en 1989 qui n'était qu'un résumé du cadre américain.
[37] Pour une histoire plus complète du « G4+1 », voir Street (2005).

entre les deux organismes n'ont pas toujours été très harmonieuses. En effet, des membres du G4+1 ont commencé à s'interroger sur la présence de l'IASC parmi eux notamment parce que ce dernier utilisait des travaux de groupe sans participer activement à leur élaboration (Street, 2006). En outre, le « G4+1 » a commencé à agir comme un normalisateur international « embryonnaire » à la fin des années 1990 (McGregor 1999, p.167), lorsqu'il a commencé à s'associer à d'autres normalisateurs pour émettre des exposés sondages afin de solliciter l'avis des parties prenantes sur des sujets aussi importants que celui de la comptabilisation des regroupements d'entreprises ou celui concernant le reporting de la performance financière des sociétés, menaçant ainsi l'IASC qui était dans une phase de restructuration stratégique et de doute sur son avenir (Gélard, 2005). De plus, même si les prises de position du groupe « G4+1 » ne reflétaient pas les points de vues officiels des normalisateurs qui le composaient, ses relations étroites avec ces normalisateurs lui donnaient l'expérience, l'expertise et les ressources financières nécessaires pour devenir un normalisateur international, s'il élargissait évidemment son cercle d'affiliés.

Mais cette « rivalité » entre les deux organismes a tourné en faveur de l'IASC qui a trouvé un appui important dans son accord avec l'IOSCO comme nous l'avons signalé, mais également de la part de la commission de l'Union Européenne (UE) qui lui a fourni ce dont il manquait le plus jusqu'à maintenant : la légitimité politique.

2.1.3.4. La relation avec l'UE ou la consécration politique

L'Europe comme espace géopolitique s'est intéressée tôt à la question comptable et a pris conscience de l'importance de l'harmonisation des états financiers des sociétés appartenant aux différents pays européens qui ont des habitudes et des pratiques comptables différentes. Ainsi, les efforts d'harmonisation comptable remontent aux débuts des années 1970. Ces efforts ont commencé à donner leurs fruits en 1978 avec l'adoption par le Conseil Européen de la 4ème directive concernant les comptes sociaux. Ces efforts se sont poursuivis lentement pour donner lieu en 1984 à la 7ième directive concernant les comptes consolidés. Ces directives ont été appliquées par les pays membres de l'UE avec des rythmes différents selon les spécificités de chaque pays.

Le constat après près de 20 ans de normalisation européenne par directives était décevant et l'échec de cette normalisation était évident pour tous les acteurs qui ont suivi de près cette expérience. En effet, cette politique d'harmonisation n'a pas réussi à s'imposer à cause notamment de la lourdeur et de la lenteur de la procédure d'adoption des directives. D'une

part, il faut que les Etats se mettent d'accord sur le contenu des directives ce qui nécessite un temps important vu le grand nombre des pays qui y participent et les divergences de leurs pratiques. D'autre part, après avoir adopté la directive au niveau de la CE, il faut prévoir quelques années de plus pour que celle-ci soit définitivement intégrée dans la réglementation des pays en question. Flower (1997) cite l'exemple de la 4ème directive qui a mis 20 ans entre la publication de son premier projet en 1971 et son adoption définitive par un pays comme l'Italie en 1991. Colasse (2004, p 36) a mis en valeur les résultats techniques de cette normalisation mais il a accusé « la lourde machine juridique des directives » qui n'a pas réussi à suivre le rythme des innovations financières des années 1990.

Flower (1997) attribue l'échec de la normalisation européenne aux « *big players* », c'est-à-dire les grandes entreprises européennes cotées sur les marchés financiers internationaux et notamment le marché américain comme c'est le cas de Daimler-Benz. Cet exemple a poussé la CE à alerter, dans un papier publié en 1995 (*European Commission*, 1995), les parties prenantes sur le risque que les grandes entreprises cotées adoptent les normes américaines qui échappent complètement au contrôle européen. La solution qu'avait trouvée la CE pour remédier à ce risque était de se tourner vers l'IASC qui avait conclu un accord avec l'IOSCO (dont la SEC américaine est le principal acteur) pour améliorer son référentiel. L'acceptation des normes IAS par les marchés financiers internationaux et éventuellement le marché américain était le point qui a encouragé le plus les européens pour conclure un accord avec l'IASC qui permettrait à ces « *Big players* » de ne pas avoir à faire un double jeu de comptes s'ils souhaitent élever des fonds en dehors du marché européen.

C'est depuis le milieu des années 1990 que la CE a donc annoncé cet important changement dans sa stratégie d'harmonisation comptable en s'adressant à un normalisateur privé dénué de toute légitimité politique. Colasse (2004) précise que « *la chance stratégique de l'IASC-IASB fut le naufrage de l'harmonisation comptable européenne au début des années 1990* ». Sans entrer dans les détails techniques des négociations qui ont suivi entre l'IASC et la CE pour éliminer les divergences qui existent entre les IAS et les directives européennes, ces deux organismes sont arrivés à un accord au début des années 2000 au terme duquel l'UE obligeait les groupes cotés en Europe à présenter leurs comptes consolidés conformément au référentiel du normalisateur international à compter du 1er janvier 2005. Cet accord a été officialisé au cours de l'année 2002 par le règlement européen CE n°1606/2002 du Parlement Européen et de la CE. L'UE a mis en œuvre une procédure qui lui permettait d'examiner les normes de l'IASC et de les ratifier avant qu'elles ne soient admises dans la réglementation

européenne dans le but de garder une souveraineté comptable « apparente ». Malgré l'existence d'une telle procédure, ce « beau cadeau » de l'UE à l'IASC (Burlaud et Colasse, 2010) a été vivement critiqué par les auteurs notamment européens (Chiapello, 2005 ; Capron et Chiapello, 2005 ; Chaperon, 2005 ; Chiapello et Medjad, 2007, 2009 ; Botzem et Quack, 2009) qui lui ont reproché de donner sur un plateau en or, à un acteur privé à domination anglo-saxonne, des prérogatives régaliennes susceptibles d'influencer la distribution des richesses dans l'espace européen. Certains de ces auteurs ne manquent pas de rappeler que cette décision, vue d'un très bon œil par les grands cabinets d'audit devrait ouvrir un grand chantier comptable en Europe, générateur d'importants honoraires certainement (Chaperon, 2005, Chiapello, 2005). Le rôle de ces cabinets dans la prise de cette décision n'a pas fait l'objet d'études approfondies mais il a été souvent cité (Capron et Chiapello, 2005 ; MINEFI, 2006).

Dix ans après ce règlement, il est admis maintenant que cet accord avec l'UE est parmi les plus importants durant la vie de l'IASC et lui permet d'acquérir indirectement dans l'espace européen une légitimité politique qui lui manquait (Burlaud et Colasse, 2010). Il semble que le normalisateur international a su profiter de ce « beau cadeau » pour remplir le vide laissé par la normalisation européenne et devenir ainsi incontestablement le normalisateur international de référence. Mais cette nouvelle position n'a pu être atteinte sans le prix d'une grande réforme au niveau de ses structures et de son fonctionnement. Une réforme peut être « douloureuse » pour certaines parties prenantes.

2.1.4. La réforme du dispositif international en 2001

Comme il a été précisé dans les paragraphes précédents, l'histoire de la « résistible ascension » (Colasse, 2004) du normalisateur international lui est faite d'alliances stratégiques qui lui ont valu une importante réforme pour s'adapter à sa nouvelle position. Cette réforme a commencé depuis la fin des années 1990 avec la création d'un groupe de travail chargé de proposer cette réforme et s'est concrétisée par une restructuration importante du normalisateur qui a donné lieu à de nouveaux statuts et une nouvelle organisation en 2001.

Depuis la conclusion de son accord avec l'IOSCO (voir 2.1.3.2), l'IASC a commencé à réfléchir sur la stratégie et la structure qu'il devait adopter une fois le processus d'amélioration de ces normes fini et l'acceptation par les marchés financiers approuvée. Pour cette raison, il a créé depuis le début de 1997 un groupe de travail « *Strategy Working Party* »

(SWP) dont l'unique mission consiste à proposer une réforme du normalisateur afin de s'adapter au nouveau statut auquel il prétend si les accords avec l'IOSCO et l'UE sont conclus. Ce groupe de travail était composé de 12 personnalités impliquées dans la normalisation internationale issues de pays et d'origines professionnelles différents (voir annexe 2 pour la composition complète du SWP).

Le SWP a mené des études et a consulté diverses parties prenantes (à travers des réunions publiques, des réunions informelles, un exposé sondage,…) durant trois ans. Deux voies étaient proposées pour la nouvelle organisation. D'une part, un modèle « représentatif » basé sur la diversité des origines géographiques et professionnelles et d'autre part un modèle « technocratique » basé sur l'expertise et la compétence technique (Chantiri-Chaudemanche, 2009). Le SWP a opté pour la deuxième option concernant l'organisme technique chargé d'établir les normes internationales (IASB) et a introduit une dose de représentativité dans les organes chargés du conseil et de l'administration du dispositif international (IASC Fondation, SAC). Le groupe de travail a proposé ses recommandations dans son rapport intitulé « *Shaping the IASC for the Future* » (IASC, 1999) au *Board* de l'IASC au mois de novembre 1999 lors de sa réunion à Venise et ce dernier l'a approuvé à l'unanimité.

Dès le début de l'année 2000, l'IASC a commencé à exécuter les premières étapes proposées dans ce rapport. Ainsi, un comité a été constitué pour désigner les premiers *trustees* avec à sa tête Arthur Levitt le président de la SEC. Ce comité a choisi les 19 premiers *trustees* suivant les recommandations des nouveaux statuts du normalisateur international. Pendant la réunion de mai 2000, l'*IASC Board* a approuvé la sélection des premiers *trustees* avec à leur tête Paul Volcker l'ancien président de la *Federal Reserve* américaine. La première décision prise par les *trustees* était la nomination de David Tweedie à la tête de l'IASB. En janvier 2001, les autres membres de l'IASB ont été nommés et ont commencé leur travail en avril 2001 marquant ainsi la fin des principales étapes de cette restructuration du normalisateur international.

La figure ci-dessous présente de façon simplifiée[38] la nouvelle structure proposée par le SWP et qui a été finalement retenue par l'*IASC Board*.

[38] Pour le schéma complet proposé par le SWP concernant la structure du nouveau dispositif, voir annexe 3.

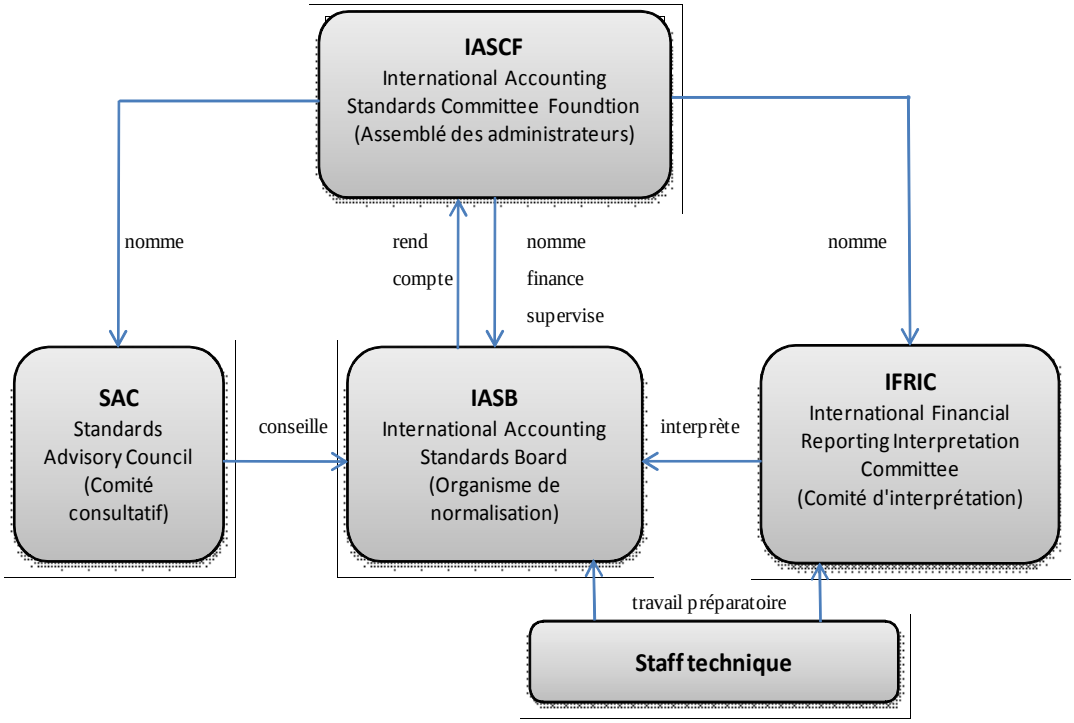


Figure 2 : Le nouveau dispositif de normalisation international depuis 2001

On trouve à la tête du dispositif, avec la mission générale de veiller au bon fonctionnement du système, l'IASCF ou assemblée des administrateurs. La Fondation a notamment pour mission de pourvoir au financement de l'organisation et de désigner les membres des autres organismes du dispositif. Le deuxième organe le plus important du dispositif est l'IASB. Sa principale mission est l'élaboration des normes. C'est l'organisme de normalisation proprement dit qui remplace l'IASC *Board*. L'IFRIC (*International Financial Reporting Interpretation Committee*) est le comité d'urgence, chargé de répondre rapidement aux problèmes d'interprétation. Ses interprétations, une fois approuvées par l'IASB, ont la même autorité que les normes. Il a été créé au cours de 2001 pour remplacer la SIC (*Standards Interpretation Committee*) dans l'ancien dispositif et a commencé son activité au début de l'année 2002. Enfin, le Standards Advisory Council (SAC) est le comité consultatif qui conseille l'IASB sur le programme de travail et les priorités et donne un avis sur les projets de normes. Cette nouvelle structure, ainsi que les révisions qu'elle a subies ultérieurement, est celle sur laquelle porte notre travail doctoral.

2.1.5. Les enseignements tirés de l'étude de l'histoire du normalisateur international

Nous avons étudié l'histoire politique du normalisateur international pour mieux comprendre ses enjeux de pouvoir présents. Cette étude a permis de clarifier certains points et de mettre en lumière des aspects qui *a priori* ne semblaient pas importants.

Le premier enseignement tiré de cette mise en contexte historique est le lien puissant entre l'histoire du normalisateur international et celle de la profession comptable. Nous avons vu que l'idée initiale de l'IASC était celle des membres de la profession comptable britannique. Si cette idée a trouvé des échos auprès des professions comptables des autres pays, c'est parce qu'elle s'insère dans un contexte international en mutation où les agences de régulation inter-étatiques et les organisations non gouvernementales avaient des ambitions comptables manifestes. La profession avait donc tout intérêt à présenter une alternative privée, basée sur l'expertise de ses membres pour combler la demande croissante d'harmonisation comptable à l'échelle internationale. De plus, le développement de l'IASC à travers l'accord conclu avec l'IFAC a renforcé ce lien et lui a donné une dimension institutionnelle importante. Jusqu'à la fin des années 1980, l'IFAC nommait les membres de l'IASC et finançait presque exclusivement ses activités. Ce rôle de la profession comptable dans le contexte international de normalisation rappelle son pouvoir que nous avons étudié dans d'autres contextes nationaux (voir paragraphe 1.3). Le choix d'étudier le pouvoir de la profession comptable dans le contexte international semble donc être justifié sur la base de l'étude de l'histoire de ce normalisateur.

Le deuxième point sur lequel nous souhaitons revenir est l'importance de l'environnement institutionnel dans lequel agit l'IASC. Ainsi, nous avons mis en évidence les relations stratégiques que le normalisateur a établies avec des acteurs qui ne sont pas, à première vue, directement concernés par son activité technique. Ces alliances ont eu un impact très important dans le développement du normalisateur et le rayonnement de ses normes et ont été décisives lors des choix stratégiques que l'IASC a dû faire que ce soit au niveau technique ou au niveau de sa gouvernance. Ce point exige une attention particulière, lors de l'étude du pouvoir de la profession comptable sur l'IASB quant aux rôles des autres parties prenantes et aux interactions entre les différents acteurs de la scène internationale, même au-delà des cercles comptables.

Le troisième enseignement tiré de cette étude découle de la compréhension de la réforme de 2001 et, notamment, des raisons qui ont conduit à cette réforme. Il apparait que cette réforme a été initiée dans l'objectif d'adapter le normalisateur international au nouveau rôle qu'il est supposé remplir après la conclusion de son accord avec l'IOSCO et après que la CE ait commencé sérieusement à considérer l'IASC comme une alternative possible à l'échec de sa politique de normalisation par directives. Ces accords étaient conditionnés par l'obligation pour l'IASC de mener des changements au niveau de ses normes et de sa gouvernance. Ainsi,

l'IASC a dû réviser son référentiel comptable pour réduire le nombre d'options qu'il comporte et a dû modifier sa gouvernance pour s'ouvrir sur d'autres parties prenantes et « s'émanciper » de la tutelle de la profession comptable libérale représentée par l'IFAC. Concernant la nouvelle structure mise en place, elle repose sur une organisation à deux niveaux : un niveau technique avec l'IASB à son centre et qui comporte aussi l'IFRIC et le *staff* technique, et un niveau chargé de la gouvernance avec à sa tête l'*IASC Foundation* et qui comporte aussi le SAC et le *staff* administratif. D'après notre compréhension du nouveau dispositif, l'étude du pouvoir au sein du normalisateur international ne devrait pas se limiter aux organismes techniques mais devrait inclure le deuxième niveau consacré à la gouvernance du système.

Enfin, l'ampleur de la réforme de 2001 qui a profondément touché la structure du normalisateur, ses statuts et sa composition et qui va certainement avoir un impact sur le contenu de ses normes pose des questions quant à l'équilibre des forces en jeu dans la normalisation internationale. Cette réforme a certainement modifié les rapports de pouvoir autour du normalisateur international, mais dans quel sens ? Et au profit de quels acteurs ? Ces questions sont au cœur de notre problématique à laquelle nous tenterons de donner des éléments de réponses dans la deuxième partie de ce document. Mais avant cela, le paragraphe suivant présentera quelques recherches qui ont étudié la question du pouvoir dans la normalisation internationale tout en présentant les spécificités de cette normalisation.

2.2. Les enjeux de pouvoir dans la normalisation internationale

Les études qui ont analysé le pouvoir dans la normalisation internationale sont très nombreuses et les résultats qu'elles ont trouvés varient en fonction des problématiques posées et des méthodologies utilisées. Nous passons en revue dans cette deuxième sous section les articles les plus influents dans ce sens. Dans une première partie sont présentées les spécificités de la normalisation internationale par rapport à la normalisation nationale (2.2.1). Dans une deuxième partie seront exposés les déterminants des prises de position des *lobbyistes* (2.2.2). Ensuite, nous nous intéresserons aux études ayant adopté l'approche pluraliste dans le contexte international (2.2.3) avant de présenter d'autres articles qui sont allés plus loin dans l'analyse du pouvoir (2.2.4). Enfin, nous interpréterons les récentes révisions des statuts du normalisateur suite à la crise financière et économique de la fin des années 2000 dans le cadre des pressions sur l'IASB (2.2.5).

2.2.1. Les spécificités de la normalisation internationale : de l'élaboration des normes dans un contexte de mondialisation

L'étude de l'histoire du normalisateur international a montré l'importance de l'environnement institutionnel du normalisateur et le rôle joué par des acteurs internationaux dans les choix faits par l'IASC tant au niveau technique qu'au niveau de son fonctionnement et de ses structures. Si l'importance de l'environnement est un point qu'on retrouve aussi dans la normalisation nationale[39], la spécificité de la normalisation internationale dans ce sens réside dans la nature des acteurs qui interviennent (comme par exemple les ONG internationales, les acteurs privés multinationaux, les Etats, les normalisateurs nationaux et supranationaux…) et la nature de leur intervention (financement, mise en application des normes…) ce qui permet de placer les études concernant la normalisation comptable par l'IASC/IASB dans le cadre du courant de recherche sur les nouveaux modes de régulation (Malsch et Gendron, 2011) et notamment le courant de la gouvernance transnationale (Djelic et Sahlin-Andersson, 2006a ; Suddaby et *al.*, 2007 ; Botzem et Quack, 2009).

D'après Djelic et Sahlin-Andersson (2006a), les nouveaux modes de régulation de la vie économique se différencient des modes traditionnels sur au moins trois niveaux. Nous vérifierons point par point si la normalisation internationale possède ces caractéristiques ou non :

1) Un changement au niveau des acteurs qui assurent la régulation avec un retrait du rôle de l'Etat. Dans le cadre de la normalisation comptable sous l'égide de l'IASC/IASB, l'Etat n'est qu'une partie prenante parmi d'autres. Il n'a pas de pouvoir systémique et la normalisation est entre les mains d'un organisme de droit privé.

2) Un changement dans les modes de régulation et dans la nature des règles qui favorise les règles volontaires non contraignantes dites aussi *soft law* (Abbott et Snidal, 2000). C'est aussi le cas dans la normalisation comptable internationale puisque comme nous l'avons montré dans le paragraphe sur l'histoire du normalisateur, les IAS/IFRS ne sont pas d'application obligatoire dans les différents pays. Ce sont des normes qu'un organisme privé indépendant établit et qui n'a pas le pouvoir de les faire appliquer par les entreprises. Et même lorsqu'un pays ou un espace géopolitique comme l'UE décide de rendre obligatoire l'application de ces normes, l'obligation ne provient pas de l'organisme qui les a établies mais des autorités du pays qui les a adoptées.

[39] Dans le contexte américain et français par exemple Dessertine (1997) évoque l'intervention des commissions de contrôle des marchés dans la normalisation dans ces deux pays.

3) Un changement au niveau des acteurs avec l'apparition de nouveaux acteurs et la place croissante accordée aux acteurs privés et aux experts. Comme nous l'avons précisé ci-dessus, le modèle de l'IASB est basé sur l'expertise. Au centre de la normalisation internationale, on trouve des professionnels dont les connaissances techniques et l'expérience pratique priment sur l'appartenance géographique ou professionnelle.

Il parait d'après l'analyse de ces trois caractéristiques des nouveaux modes de régulation et de gouvernance transnationale, que ce champ de littérature peut constituer un cadre intéressant pour l'analyse et l'interprétation des enjeux de pouvoir dans la normalisation comptable internationale car il est à l'intersection de la régulation et de la dimension internationale. De plus, Il est intéressant de noter que dans ce courant de littérature on retrouve souvent les questions de pouvoir et d'exercice d'influence qui reviennent et qui sont au cœur des études (Cooper et Robson, 2006). Il est à noter cependant que la mission de l'IASB est une mission de normalisation et non pas de régulation. Comme nous l'avons précisé ci-dessus, et à l'instar de plusieurs auteurs (Chantiri, 1995 ; Colasse, 2005, LeManh, 2009), nous considérons que la régulation comptable désigne non seulement le processus d'élaboration des normes (c'est à dire la normalisation comptable), mais aussi le processus d'application et de contrôle de ces normes. Dans ce cadre, la normalisation est définie comme une composante de la régulation qui a un sens plus large. A l'échelle internationale, l'IASB est chargé du processus d'élaboration des normes mais n'assure pas leur mise en œuvre ni leur contrôle. Cet aspect plus restreint de la normalisation ne parait pas poser de problèmes quant à une possible interprétation des enjeux de pouvoir dans le champ de la régulation transnationale.

L'apport de ce champ de littérature pour l'analyse des enjeux de pouvoir dans la normalisation internationale se situe à plusieurs niveaux. D'abord, le pouvoir des grandes sociétés multinationales et des grands cabinets d'audit a été mis en avant par plusieurs auteurs. Suddaby et *al.* (2007) constatent que ces grands cabinets d'audit ont un rôle important dans l'émergence et le contrôle d'une régulation professionnelle transnationale dont ils font, théoriquement, l'objet. Cooper et Robson (2006) précisent que toute étude du processus de professionnalisation et de régulation ne doit pas se contenter d'examiner le rôle des agences de régulation et de normalisation, mais elle doit tenir compte de l'apport des grands cabinets de services connus sous le nom de *Big 4*. Ces cabinets sont devenus d'après ces auteurs moins l'objet de régulation et plus un espace où les pratiques comptables naissent et prennent forme pour devenir par la suite des normes.

Ensuite, ce champ de littérature a souvent mis en exergue l'hégémonie des Etats-Unis et du modèle américain dans le domaine de la régulation financière. Il y a des auteurs qui considèrent tout simplement que le mouvement de mondialisation se résume à une américanisation des standards et des règles applicables dans les autres pays (Hoarau, 1995b[40] ; Dezalay et Garth, 2002 ; Vanel, 2010). Ce dernier auteur analyse les causes et les effets des transformations des normes comptables à l'échelle internationale comme une tendance profonde à la diffusion des pratiques et des cadres normatifs américains de la finance. Dans le cadre de la normalisation comptable le rôle hégémonique du FASB américain a été aussi souvent contesté notamment concernant son influence sur le normalisateur international (Lopater, 2011). La normalisation internationale par l'IASB peut être considérée (comme dans ce cas) comme un terrain de concurrence entre les pays et en particulier entre deux différents modèles de normalisation[41].

Enfin, l'analyse de la régulation transnationale a permis de mettre en évidence l'existence de réseaux internationaux inter-reliés et qui ont une influence notable sur les régulateurs. Ainsi, Perry et Noelke (2005) ont mené une analyse des réseaux formés par les groupes de travail et les comités de l'IASB et de l'EFRAG[42] et ils ont trouvé que les acteurs du secteur financier ont une influence beaucoup plus importante que les acteurs des autres secteurs d'activité dans la gouvernance de la normalisation internationale. Richardson (2009) utilise l'analyse des réseaux sociaux pour montrer l'existence d'un réseau d'organisations nationales et internationales qui ont une influence dans la normalisation comptable et d'audit. Les liens entre les organisations du réseau consistent dans le pouvoir de nommer des personnes dans les autres organisations.

Nous avons commencé cette sous section (2.2) dédiée à l'étude des enjeux de pouvoir dans la normalisation internationale par la présentation des spécificités de cette normalisation, c'est-à-dire son ancrage dans le champ des modes de régulation transnationale ce qui la met au centre d'enjeux de pouvoir assez spécifiques par rapport à la normalisation comptable

[40] Cet article, bien que ne rentrant pas dans le courant de la littérature étudié dans ce paragraphe, a mis en garde contre le risque d'une hégémonie comptable américaine à travers les tentatives d'harmonisation menées par l'IASC. Il a proposé ensuite un modèle d'harmonisation basé sur la reconnaissance mutuelle qui permettrait d'éviter ce risque.

[41] Dans la littérature comptable, on trouve souvent une opposition entre deux modèles comptables : un modèle d'Europe continentale *Versus* un modèle anglo-saxon d'origine américaine (Chantiri-Chaudemanche, 2009 ; Colasse, 2009 ; Capron, 2005). Cette dichotomie a été critiquée par des auteurs comme Alexander et Archer (2000) qui mettent en avant les divergences qui existent au sein même des référentiels américain et britannique ce qui empêche de parler d'un modèle « anglo-saxon ».

[42] *European Financial Reporting Advisory Group*: c'est un organisme composé de techniciens dont le rôle est de conseiller la CE sur l'adoption des normes internationales.

nationale. Dans les paragraphes suivants, nous présenterons quelques articles qui ont étudié le *lobbying* à l'encontre de l'IASC/IASB selon diverses approches en commençant par ceux qui se sont focalisés sur les déterminants de prise de position des *lobbyistes*.

2.2.2. Les déterminants de prise de position des *lobbyistes* dans le contexte international

Watts et Zimmerman (1978) ont étudié les déterminants qui influencent les comportements de *lobbying* des dirigeants concernant l'adoption de nouvelles règles comptables. Dans le cadre de la théorie positive de la comptabilité, les auteurs construisent un cadre qui permet d'expliquer et de prédire les pratiques des agents dans le processus de normalisation par le FASB. D'après la théorie de l'agence qu'ils mobilisent, le comportement de *lobbying* des dirigeants d'entreprises est dicté par la poursuite de leurs intérêts privés. Ainsi, les dirigeants des entreprises mettent en place des actions de *lobbying* si leurs intérêts personnels sont affectés par la nouvelle norme et s'ils estiment que les coûts engagés dans l'action de *lobbying* seront inférieurs au bénéfice attendu de leur action. Watts et Zimmerman (1978) étudient un certain nombre de facteurs susceptibles d'affecter la rémunération des dirigeants comme la fiscalité, la réglementation, les coûts politiques, les coûts de production de l'information ou le mode d'intéressement des managers. Nous citons cette étude qui a été faite dans le contexte américain parce qu'elle était pionnière dans ce domaine et qu'elle a influencé beaucoup d'autres recherches dans le contexte international.

Ainsi, quelques uns des facteurs avancés par Watts et Zimmerman (1978) ont été repris par d'autres auteurs pour tenter de comprendre l'impact des facteurs nationaux sur la prise de position des parties prenantes dans le cadre de la normalisation internationale. Ces facteurs qui peuvent être d'ordre comptable, fiscal, juridique ou encore culturel ont été mis en évidence lors du projet de l'IASC sur la comparabilité des états financiers. Comme cela été précisé ci-dessus, à la fin des années 1980 l'IASC a entamé un projet d'amélioration de ses normes pour essayer de réduire le nombre d'options qui y sont incluses et permettre ainsi de promouvoir l'harmonisation comptable à l'échelle internationale. Ce projet a fait l'objet d'un exposé sondage ED32 (Exposure Draft : "*comparability of financial statements*" appelé aussi dans la littérature "*comparability project* ") en 1989 qui a touché à plusieurs sujets en même temps (12 normes touchées). Cet exposé sondage a fait l'objet de beaucoup de recherches dans le cadre du courant sur l'harmonisation comptable et du courant du *lobbying* dans la normalisation comptable internationale à cause du grand intérêt qu'il a suscité chez les parties prenantes (plus de 140 réponses ont été reçues en réponse à l'ED32).

Dans ce cadre, Larson et Brown (2001) ont cherché à étudier l'impact des normes comptables nationales et des règles fiscales locales sur le comportement de *lobbying* des sociétés pour voir si ces deux critères représentent ou non un obstacle à l'harmonisation comptable internationale. Leur méthodologie a consisté à faire une analyse de contenu des 39 lettres de commentaires reçues en réponse à la problématique de la comptabilisation des contrats de constructions soulevée dans l'ED32 et des 40 lettres reçues en réponse à l'ED42 sur les contrats de constructions qui ont proposé l'élimination de la méthode d'achèvement des travaux en faveur de la méthode d'avancement. Les résultats des tests statistiques appuient les hypothèses des auteurs à savoir que les normes comptables nationales et les règles fiscales locales sont des facteurs déterminants dans la prise de position des répondants.

Ces résultats sont conformes à ceux trouvés avant eux par Gunther et Hussein (1995). Ces derniers ont étudié les réponses à l'exposé sondage ED 38 concernant la suppression de la méthode d'évaluation des stocks LIFO. Ils ont trouvé que seuls les répondants appartenant à des pays dans lesquels la méthode LIFO octroyait des avantages fiscaux se sont opposés à sa suppression. Ceci confirme que les règles fiscales nationales peuvent être un facteur important dans la prise de position des *lobbyistes* à l'encontre de l'IASC. D'une façon générale, ces deux études montrent, conformément à la thèse de Kenny et Larson (1993), que les entreprises sont généralement des défenseurs du *statu quo*. L'analyse des arguments des répondants faite par Larson et Brown (2001) et Gunther et Hussein (1995) appuie l'idée de Watts et Zimmerman (1979, p.300) qui disent que les parties prenantes avanceront des arguments théoriques et de défense de l'intérêt général pour appuyer leurs idées et défendre leurs intérêts privés ou comme ont déclaré ces auteurs : « les théories comptables ont pour rôle principal de fournir des alibis qui satisfont une demande créée par les pressions politiques[43]. »

Dans un article plus récent mais qui concerne toujours la normalisation sous l'égide de l'IASC c'est-à-dire avant la réforme de 2001, Larson (2008) a montré que le facteur « normes comptables nationales » constitue un élément important dans la prise de position des répondants même dans le cadre d'un projet d'interprétation d'une norme. L'étude de cas qu'il a menée concernait l'élaboration de l'interprétation SIC 12 sur la consolidation des entités ad hoc (SPE, *Special Purpose Entities*). Les résultats obtenus montrent que les opposants à ce projet d'interprétation viennent des pays dont la législation comptable est plus souple en

[43] "*The predominant function of accounting theories is now to supply excuses which satisfy the demand created by the political process*".

matière de consolidation des entités ad hoc. Inversement, ses partisans viennent des pays dont la législation comptable est comparable à celle exprimée dans le DI-12.

Loin des considérations comptables et fiscales, MacArthur (1996) s'est basé aussi sur l'exposé-sondage ED 32 pour déterminer si les facteurs culturels sont influents dans les réponses des entreprises aux projets de normes de l'IASC. L'auteur a testé les facteurs culturels identifiés par Hofstede (1980 et 1983) à savoir la distance vis à vis du pouvoir, l'individualisme, la féminité/masculinité et l'aversion à l'incertitude. Les résultats confirment uniquement les deux premiers facteurs comme étant influents sur les réponses des entreprises. MacArthur a aussi testé la relation entre ces facteurs et les facteurs sous-culturels comptables identifiés par Gray (1988) à savoir les duels secret/transparence, conservatisme/optimisme, uniformité/flexibilité et professionnalisme/contrôle réglementaire. Enfin, l'auteur trouve aussi que le facteur économique (les conséquences économiques) est pertinent dans la détermination de la prise de position des entreprises répondantes.

Ces facteurs culturels ont été repris et testés une autre fois dans le cadre de la normalisation internationale par Jorissen et *al.* (2006) mais après la réforme de 2001 cette fois ci. Ainsi, cette étude a cherché à savoir si les caractéristiques nationales (les environnements institutionnel, culturel et informationnel) des pays des *lobbyistes* influencent leur comportement de *lobbying* et ce en formulant des hypothèses tirées des travaux de MacArthur (1988 et 1996) et Sutton (1984). La méthodologie employée consiste à faire une analyse du contenu des 238 réponses à l'exposé sondage ED 2 "*share based payments*"[44]. Les résultats de l'étude par rapport aux principales hypothèses formulées sont les suivants :

- Les entreprises qui sont situées dans des pays dont le coût de non-conformité aux IFRS est grand feront plus de *lobbying* que celles situées dans des pays dont le coût de non-conformité aux IFRS est faible : hypothèse validée.

- Les entreprises situées dans des pays caractérisés par une distance au pouvoir large feront moins de *lobbying* : hypothèse validée.

- Les entreprises qui sont situées dans des pays avec peu de contraintes fiscales feront moins de *lobbying* : hypothèse validée.

- Les entreprises situées dans des pays où la pratique de la gestion du résultat est plus répandue feront moins de *lobbying* : hypothèse rejetée.

[44] « Paiements fondés sur les actions », cet exposé sondage a donné lieu à la norme IFRS 2.

- Les entreprises situées dans des juridictions avec un riche environnement informationnel (caractérisé par un grand nombre d'analystes) feront plus de *lobbying* : hypothèse rejetée.

L'importance de la recherche faite par ces auteurs réside dans le fait qu'elle ouvre la voie à la comparaison de ces résultats avec ceux trouvés dans le cadre des études faites sous l'égide de l'IASC car cet article compte parmi les premiers ayant étudié en profondeur la participation des parties prenantes dans la normalisation internationale après la réforme de 2001[45]. Ce travail de comparaison a été mené par Jorissen et *al*. (2008) dans une étude de la participation des parties prenantes dans la normalisation internationale qui a couvert la période 1995-2007 c'est-à-dire 6 ans avant et 6 ans après la réforme de 2001. Concernant l'importance des facteurs culturels identifiés par MacArthur (1988, 1996), cette étude a montré que pour les entreprises seulement, ces facteurs sont moins présents dans les réponses après la réforme, ceci est dû au fait que les IFRS sont devenus d'application obligatoire dans un certain nombre de pays dans le monde. Concernant les valeurs comptables identifiées par Gray (1988), l'étude n'a pas montré de différence entre les deux périodes de référence : Ce sont toujours les parties prenantes qui proviennent des pays caractérisés par un haut degré de professionnalisme, d'optimisme et de transparence qui participent le plus dans le processus.

Les résultats obtenus par ce courant de littérature permettent de préciser les déterminants de prise de position des *lobbyistes*. Les méthodologies qu'elles utilisent consistent généralement dans l'étude de cas d'établissement d'une norme (un projet de norme en cours). La détermination des points de vue des participants se fait à travers une analyse de contenu des lettres de commentaires envoyées. Ces études ne prétendent donc pas vouloir analyser les enjeux de pouvoir dans la normalisation internationale. Ceci est l'objet des études qui vont être présentées dans le paragraphe suivant.

2.2.3. Le *lobbying* à l'encontre du normalisateur international selon l'approche pluraliste

Malgré le début de son activité dans les années 1970, les premières études qui ont essayé d'analyser le *lobbying* à l'encontre du normalisateur international n'ont vu le jour qu'au début des années 1990. Ce retard, par rapport à d'autres normalisateurs à l'instar du FASB américain ou de l'ASC/ASB britannique, s'explique par deux éléments essentiels. D'une part, les chercheurs n'ont commencé à s'intéresser à l'IASC comme normalisateur international qu'à partir de la fin des années 1980, au moment où il a commencé à conclure des alliances

[45] L'objet de cet article dépasse l'étude des facteurs culturels pour s'intéresser aussi au profil des participants. Nous étudierons les autres parties de cet article dans le paragraphe suivant.

stratégiques avec des organisations mondiales importantes comme cela a été précisé dans la première partie de cette section (2.1). D'autre part, l'IASC a changé son processus d'établissement des normes en 1989 en devenant plus ouvert au public et en adoptant un processus proche du *due process* américain. Cette ouverture a permis aux chercheurs d'accéder à des données qui étaient jusque là confidentielles et privées, ce qui leur a ouvert la voie pour mener des recherches sur le pouvoir au sein du normalisateur international. Cependant, vu que le processus d'adoption des normes internationales est devenu proche du *due process* américain et que les documents qui ont été accessibles au public concernaient notamment les exposés sondages émis par l'IASC et les lettres de commentaires envoyées par les intéressés, la plupart des études qui ont essayé d'analyser les enjeux de pouvoir dans la normalisation internationale ont adopté ce que nous avons appelé « l'approche pluraliste » (c'est-à-dire une étude basée sur les comportements manifestes de *lobbying*) en essayant de valider des hypothèses tirées du contexte américain.

Dans ce cadre, Kenny et Larson ont été parmi les premiers auteurs qui se sont intéressés à ce sujet en publiant, dès le début des années 1990, deux études successives pour décrire le phénomène du *lobbying* dans la normalisation internationale. Dans le premier article, Kenny et Larson (1993) ont étudié le comportement de *lobbying* des parties prenantes de l'IASC et la réaction de ce dernier au regard des théories néo-institutionnelles. A travers une analyse de contenu des 50 réponses à l'ED 35 « *Financial reporting of interests in joint venture* » qui a débouché sur la norme IAS 31 du même intitulé, les auteurs arrivent à confirmer plusieurs hypothèses et notamment celles qui prévoient que les grandes entreprises font plus de *lobbying* que les entreprises de petite taille et que leur prise de position est en général favorable au *statu quo*. Les regroupements professionnels et sectoriels font du *lobbying* à la place des sociétés qu'elles représentent. Concernant les changements opérés par l'IASC suite aux lettres de commentaires, les auteurs les interprètent comme étant un essai de la part du normalisateur pour gagner l'adhésion des parties prenantes et pour avoir plus de légitimité. Les auteurs constatent cependant un faible taux de réponses de la part des entreprises, contrairement au cas du FASB. Ils expliquent ceci par le caractère non obligatoire des IAS et par le fait que l'ouverture de l'IASC envers les parties prenantes est encore récente, ce qui les conduit à supposer que la participation des entreprises devrait être de plus en plus importante dans les prochaines années.

Cette dernière supposition a été testée dans le second article de Kenny et Larson (1995) dans lequel ils ont mené une étude longitudinale sur 4 ans entre 1989 et 1992. En s'appuyant sur

les théories économiques, les auteurs posent deux autres hypothèses qui concernent le *lobbying* des parties prenantes sur le normalisateur international : Les grandes entreprises multinationales feront plus de *lobbying* que les petites entreprises ; Et les grands cabinets d'audit internationaux seront intéressés pour faire du *lobbying* sur l'IASC pour réduire leurs charges et augmenter leurs chiffres d'affaires. Au total, 14 projets de normes, ayant généré 745 lettres de commentaires, ont été étudiés. Les répondants ont été catégorisés conformément à la méthodologie de Tandy et Wilburn (1992) pour pouvoir comparer les résultats à ceux du contexte américain. Les résultats confirment l'hypothèse concernant la participation des grands cabinets d'audit, un groupe qui semble profiter de l'harmonisation internationale. Cependant, la 1ère hypothèse n'a pas pu être testée vu que le taux de participation des larges entreprises multinationales était faible. Ceci est dû d'après les auteurs au caractère encore volontaire de l'application des IAS et au faible taux de participation des entreprises en général (25% seulement des lettres contre 58% dans l'étude du FASB de Tandy et Wilburn, 1992). Enfin pendant les 4 années de l'étude, l'IASC ne semble pas avoir suscité beaucoup d'intérêt auprès de ses parties prenantes puisque le nombre de réponses aux exposés sondages n'a pas évolué significativement ce qui pose des questions concernant sa légitimité.

Pour essayer de comprendre le faible taux de participation des entreprises dans le *due process* de l'IASC (25% seulement d'après Kenny et Larson (1995)), Larson (1997) s'est intéressé aux caractéristiques des entreprises *lobbyistes*. Comme dans les deux premières études citées, le *lobbying* est réduit au simple envoi des lettres de commentaire au normalisateur. Ainsi, Larson a formulé 6 hypothèses tirées de la littérature sur le *lobbying* dans le contexte américain. Sur les 1.139 réponses aux 20 exposés sondages émis par l'IASC entre 1989 et 1994, 288 lettres étaient émises par 100 entreprises appartenant à 13 pays différents[46]. Larson a focalisé son analyse sur ces 100 entreprises pour essayer de valider ses hypothèses. Les résultats montrent que les entreprises qui envoient plus de lettres de commentaires à l'IASC sont celles qui ont une taille assez importante. Ainsi dans 11 des 13 pays concernés, les *lobbyistes* sont les plus grandes entreprises du pays. De plus, 84% des *lobbyistes* étaient cotés sur un deuxième marché, autre que le marché local. Ceci confirme l'idée que les sociétés cotées sur plusieurs marchés sont plus intéressées par les IAS car elles sont directement affectées par celles-ci. Enfin, et à cause du fait que la SEC pourrait permettre aux sociétés étrangères cotées sur le marché américain d'appliquer les IAS,

[46] Le taux de participation des entreprises sur la période étudiée (288/1139 = 25%) est égal à celui trouvé par Kenny et Larson sur la période 1989-1992.

l'auteur a trouvé que presque 80% des sociétés non américaines qui ont répondu aux exposés sondages de l'IASC sont cotées sur le marché financier américain et que dans 10 des 13 pays, les *lobbyistes* étaient cotés sur le marché américain dans une proportion plus grande que celle des non *lobbyistes*.

Les articles de Kenny et Larson ont le mérite d'être parmi les premiers qui se sont intéressés à l'étude du *lobbying* dans le contexte international. Ils ont conçu la normalisation comptable menée par l'IASC comme un processus politique dans lequel la participation de parties prenantes ayant des intérêts divergents reflète une lutte de pouvoir dont le normalisateur fait l'objet. Cependant, l'approche qu'ils ont adoptée pour l'étude du pouvoir ne permet pas une compréhension profonde du phénomène à cause de leur focalisation sur les aspects manifestes de *lobbying* et sur l'analyse des documents publics uniquement. Dans ce sens, les critiques adressées au courant « pluraliste » recensées dans la section précédente (1.2.1) se trouvent justifiées dans le cadre de ces études aussi. Néanmoins, l'apport de ces articles et d'autres études dans le même courant (Larson, 2002 ; Giner et Arce, 2004 ; Larson, 2007 ; Bo et *al.*, 2008…) reste entier lorsqu'il s'agit de caractériser le *lobbying* manifeste à l'encontre du normalisateur international et de décrire les caractéristiques des parties prenantes qui participent dans les étapes formelles de ce processus.

Cet apport est d'autant plus important quand il permet de comparer ces caractéristiques entre deux périodes critiques de l'histoire du normalisateur : avant et après la réforme de 2001. Ainsi, ces études permettent de répondre aux questions du type : Est ce que cette réforme a changé les caractéristiques du *lobbying* ? Est ce que le taux de participation des diverses parties prenantes a changé ? Est ce que la composition et les caractéristiques des *lobbyistes* a significativement évolué après la réforme ?

Jorissen et *al.* (2006) ont entrepris une étude semblable à celles déjà citées de Kenny et Larson (1995) et de Larson (1997) mais sur une période qui s'étend entre 2002 et 2005, c'est à dire pendant les quatre premières années de l'existence de l'IASB. Les auteurs ont cherché à valider des hypothèses issues de la littérature (Sutton 1984, Watts & Zimmerman 1986) sur les caractéristiques du *lobbying* des entreprises et des auditeurs. La méthodologie employée consistait à analyser les 2.245 lettres de commentaires reçues en réponse à 23 exposés sondages et documents de discussion (*Discussion Paper*) émis par l'IASB. Les auteurs ont aussi mené une analyse de contenu des réponses à l'ED 2 « *share based payments* » pour répondre aux hypothèses 3 et 4. Les principaux résultats de leur étude sont les suivants :

H1 : Les préparateurs font plus de *lobbying* que les utilisateurs : hypothèse validée.

H2 : Les grandes entreprises font plus de *lobbying* que les plus petites : hypothèse validée.

H3 : Les entreprises font plus de *lobbying* quand elles sont négativement affectées en terme de cash flow par la nouvelle norme proposée : hypothèse validée.

H4a : Les auditeurs défendent toujours la position de leurs clients : hypothèse non validée.

H4b : Les auditeurs font du *lobbying* pour augmenter leurs services et leurs honoraires : hypothèse validée.

H4c **:** Les auditeurs font du *lobbying* pour diminuer leur risque d'audit : hypothèse validée.

Comme nous l'avons précisé dans le paragraphe précédent, Jorissen et *al.* (2008) ont mené une étude comparative des caractéristiques de *lobbying* sur l'IASC et sur l'IASB. Ils ont trouvé que le taux global de participation a fortement augmenté après la réforme de 2001 notamment à cause d'une implication plus importante des sociétés dans les pays où les IFRS sont devenus d'application obligatoire. Le taux de participation des utilisateurs n'a pas augmenté après la réforme et il est resté à des niveaux relativement bas. Concernant la diversité géographique des participants, les résultats montrent que les pays en voie de développement sont moins représentés après la réforme et qu'il existe une forte concentration des participants provenant des pays avec lesquels l'IASB entretient des relations de liaison avec les normalisateurs nationaux, même si la diversité géographique a globalement augmenté après la réforme.

2.2.4. L'étude du pouvoir dans la normalisation internationale dans d'autres approches

Les études ayant adopté l'approche pluraliste pour l'étude du pouvoir dans la normalisation internationale se sont focalisées sur l'étude du comportement de *lobbying*, omettant ainsi le pouvoir qui ne s'exerce pas à travers une action visible ou un comportement manifeste. Cette lacune a été comblée par quelques études qui ont adopté d'autres approches pour l'analyse des enjeux du pouvoir. Ce paragraphe rendra compte de quelques unes de ces recherches qui, à notre connaissance, ne sont pas très nombreuses. Ainsi, la plupart de ces études ont fait référence à la gouvernance et aux structures du normalisateur international plutôt qu'à un projet de norme. Le *lobbying* des parties prenantes dans ce cas est manifesté par une participation dans le financement du système ou par une présence au sein des instances du normalisateur, et non plus par un simple envoi des lettres de commentaires.

Dans ce cadre, Brown (2004) a examiné la structure de financement de l'IASB en 2002 et sa composition en 2004 dans le but de détecter l'existence éventuelle d'une certaine influence qui pourrait faire obstacle au service de l'intérêt général par le normalisateur. Il constate que l'IASB dépend des ressources données par les grands cabinets d'audit, les sociétés multinationales et les grands marchés financiers[47]. Concernant la composition de l'IASB, l'auteur estime que, à cause des critères de sélection des membres très restrictifs, le nombre de personnes en provenance de la profession comptable et du monde de l'entreprise est disproportionné par rapport aux représentants des autres parties prenantes comme les utilisateurs. Ces résultats conduisent l'auteur à conclure que l'IASB est dominé par ce qu'il appelle un « *core-financial interest-based stakeholder group* »[48].

Si l''idée de cet auteur d'étudier les mécanismes de gouvernance du normalisateur est prometteuse, son application empirique reste critiquable sur plus d'un niveau. D'abord, Brown (2004) n'a pas pris en compte l'évolution de la composition de l'IASB dans le temps. Ensuite, le profil des membres n'a pas été étudié en profondeur puisqu'il s'est contenté généralement de la dernière expérience professionnelle connu des membres. Zeff (2006) a également critiqué ce choix précisant que certaines expériences majeures des membres sont ainsi passées sous silence et proposant une étude détaillée des biographies de ces membres. Concernant le financement du dispositif, Brown (2004) a conclu rapidement à une dépendance du normalisateur aux grands donateurs sans qu'il ne fasse une analyse détaillée des contributions de chaque acteur ou partie prenante.

D'autres auteurs ont mené des études comparables à celles de Brown (2004, 2006) tout en essayant de surmonter les limites de ces dernières. Quéro (2006) par exemple a mené une étude de la composition des différentes instances du normalisateur international (IASB, IASCF, IFIRIC et SAC) pour essayer de connaitre le degré d'influence des grands cabinets d'audit dans l'élaboration des IFRS. Cet auteur ne s'est pas contenté de la dernière expérience professionnelle des membres mais il a cherché à détecter un passage par les grands cabinets d'audit au cours de toutes leurs carrières. Outre l'étude de la composition, Quéro (2006) a analysé le *due process* de l'IASB et de l'IFRIC pour savoir à quelles étapes du processus les parties prenantes peuvent intervenir pour faire du *lobbying*. Enfin, cet auteur a aussi étudié l'évolution des apports des *Big 4* au budget de l'IASCF entre 2001 et 2005. Cette analyse lui a permis de conclure que le poids relatif des apports financiers de ces

[47] Le nombre total des donateurs en 2002 s'élève à 173 organisations.
[48] En appliquant la même méthodologie au normalisateur australien, Brown (2006) arrive aux mêmes conclusions.

cabinets est en baisse mais qu'il représente toujours une part importante dans les revenus du normalisateur.

Kenny et Larson (2011) ont aussi essayé de dépasser les lacunes des recherches de Brown (2004, 2006) en analysant en détail le dispositif de financement de l'IASCF et en tenant compte de son évolution dans le temps et des caractéristiques des donateurs. Les résultats de leur étude montrent que malgré l'importance des contributions volontaires des grands cabinets d'audit (2 millions de dollars par an et par cabinet à partir de 2008) et des grandes sociétés, l'IASCF a réussi à étendre la base géographique et professionnelle de ses donateurs ce qui signifie qu'il a acquis plus de légitimité de la part de ses parties prenantes. Cependant, puisque les dons dans la nouvelle stratégie de financement de l'IASCF sont corrélés à la taille des marchés de capitaux et de l'économie de chaque pays, une indue influence géographique est à craindre dans les années prochaines (de la part des Etats-Unis notamment). Cette étude menée par Kenny et Larson (2001) a le mérite d'être parmi les premières qui a analysé en profondeur le dispositif de financement du normalisateur international après la réforme de 2001. Elle a réussi à bien décrire ce dispositif ainsi que les caractéristiques des donateurs en les comparant à celles d'avant 2001. Cependant, comme cette recherche a été menée dans l'objectif de savoir si l'IASCF a réussi ou non à répondre aux inquiétudes de la SEC concernant son autonomie financière, elle n'a pas cherché à comparer entre les apports des différentes parties prenantes pour savoir l'importance relative de chacune d'entre elles et son influence éventuelle sur l'IASB ce qui diminue sa capacité à analyser les enjeux du pouvoir dans la normalisation internationale.

Dans une étude récente sur les relations du pouvoir autour de la normalisation internationale après la réforme de 2001, Noel et *al.* (2010) ont choisi d'étudier le calendrier d'élaboration de la norme IFRS 6, son contenu (en le comparant à la norme américaine SFAS 69) et la composition des groupes de discussion chargés de sa définition afin de détecter d'éventuels rapports de force ou déséquilibres à l'œuvre. Les résultats ne permettent pas de conclure à l'hégémonie d'un groupe d'intérêts.

Dans un autre registre, Standish (2003) part du constat que chaque pays développé et affecté directement ou indirectement par les normes internationales, a le choix entre subir ces normes ou participer activement dans le processus de leur élaboration. Pour pouvoir y participer, un acteur doit avoir un certain nombre d'aptitudes. L'auteur construit, à partir des caractéristiques des membres de l'IASB, une grille qui comprend ces aptitudes et la teste sur le cas français. Le premier critère est la capacité de communiquer en anglais puisque tous les

débats au sein de l'IASB se déroulent en anglais et que la majorité des *senior staff* sont anglophones. Le deuxième critère est l'appartenance à une communauté épistémique comme celle des universitaires ou celle des normalisateurs. Le troisième critère est l'appartenance à un pays économiquement puissant sur la scène mondiale. Le quatrième critère est la connaissance d'un certain nombre de concepts et de discours d'origine américaine et anglaise. Le dernier critère est celui d'une expérience pratique au sein de la profession comptable et notamment dans les grands cabinets d'audit. Ces critères signifient que toutes les personnes et tous les pays ne sont pas égaux devant la capacité de participation directe dans la normalisation internationale ce qui ouvre la voie à un déséquilibre de pouvoir entre les parties prenantes de l'IASB. L'application de cette grille au cas de la France montre que celle-ci ne dispose pas d'un très grand nombre de personnes par comparaison aux Etats-Unis ou à la Grande Bretagne, qui peuvent postuler sérieusement à un poste au sein de l'IASB même si l'expérience du normalisateur français de l'époque, le CNC, le laisse capable de participer dans les débats du normalisateur international.

Pour conclure ce paragraphe consacré à l'étude du pouvoir dans d'autres approches, il convient de préciser qu'il n'y a pas de fil conducteur qui relie les études citées dans ce paragraphe car elles n'appartiennent pas à un seul courant de littérature puisqu'elles n'ont pas de points communs théoriques ou méthodologiques. Ce qui les rapproche c'est qu'elles ont étudié le pouvoir dans la normalisation internationale d'une manière différente de celles adoptées par les études appartenant au *main stream*, c'est-à-dire l'approche « pluraliste ». Leurs apports sont donc dans ce sens considérables puisqu'ils permettent de tenir compte d'aspects qui ne relèvent pas nécessairement du comportement des acteurs mais d'éléments plus systémiques comme la gouvernance du normalisateur, le fonctionnement du dispositif, les valeurs partagées, etc. Néanmoins, le point faible de la plupart de ces études est le manque d'un soubassement théorique fort qui permet de valider ou de généraliser leurs résultats[49]. Ainsi, la plupart des études citées ci-dessus ne s'insèrent pas dans un cadre théorique prédéterminé et les méthodologies qu'elles utilisent relèvent plus de « l'intuition » ce qui leur fait perdre, à notre avis, de la rigueur scientifique. Dans le paragraphe suivant, nous présenterons des études qui se situent dans la continuité des articles que nous venons de citer, mais qui traitent du pouvoir dans une acception bien spécifique, celle relative à la normalisation en temps de crise.

[49] L'étude de Noel et *al.* (2010) est une exception dans ce sens puisqu'elle est basée sur la théorie de l'action de Habermas, et plus précisément son éthique de la discussion.

2.2.5. Le pouvoir « politique » et la normalisation internationale en temps de crise

La crise financière et économique de 2007 a permis de mettre en évidence un autre volet du pouvoir dans la normalisation internationale. Ce pouvoir peut être qualifié de « politique » car il est exercé à l'échelle des Etats et de leurs hommes politiques et a pour conséquence un changement dans les rapports de force en jeu au sein de la normalisation internationale. Dans un premier lieu, nous rendons compte de quelques voix qui se sont élevées en France critiquant le normalisateur international sur fonds de crise. Dans un second lieu, les conséquences de cette crise sont exposées en termes de réformes du dispositif international.

2.2.5.1. Les pressions politiques sur fonds de crise

De façon générale, les périodes de crise sont des périodes de forte réglementation (Humphry et *al.*, 2009) que ce soit en termes économique, financier, bancaire, d'audit, etc. Au cours de ces périodes, l'Etat reprend généralement « les choses en main » et exerce directement une partie des prérogatives qu'il aurait pu déléguer au secteur privé et aux marchés auparavant. Ainsi, au début des années 2000 lors des scandales financiers qui ont induit en faillite des sociétés comme Enron, Parmalat ou WorldCom, le monde de la finance a assisté à une vague de réglementations qui a donné lieu, entre autres, à la promulgation de la loi Sarbanes-Oxley (SOX) par le *Congress* américain ou encore de la loi sur la sécurité financière (LSF) par l'Assemblée Générale en France. Ce constat est aussi valable dans le champ de la comptabilité et notamment en ce qui concerne la normalisation et la réglementation comptables. En effet, l'histoire nous montre que pendant les crises économiques et financières, les normes comptables sont souvent révisées parce qu'elles sont accusées, implicitement ou explicitement, qu'elles soient, au pire, à l'origine des crises, et au mieux, un élément amplificateur de ces crises. Ainsi, pendant la crise des débuts des années 2000, les normalisateurs comptables ont dû réviser leurs normes notamment celles qui ont été mises sur le banc des accusés dans cette crise et qui concernent la comptabilisation des entités ad-hoc.

A la fin des années 2000, la crise financière des *subprimes* a pointé du doigt le caractère procyclique de certaines normes comptables internationales[50] et leurs rôles dans l'aggravation

[50] Le raisonnement sous jacent est le suivant : « En cas de baisse des cours, l'évaluation des actifs financiers à la juste valeur entraîne des pertes et donc une baisse des fonds propres des banques. Comme la réglementation bancaire exige le maintien d'un certain ratio entre ces fonds propres et celui des crédits accordés, les banques sont contraintes de réduire leurs prêts. Il en résulte une nouvelle baisse de l'activité économique et donc des marchés financiers, d'où l'accusation de procyclicité de l'évaluation à la juste valeur. » (Raffournier, 2011)

de cette crise (Obert, 2010). En France, cette crise financière était une occasion pour assister à une implication de plus en plus forte des hommes politiques dans le travail des comptables. Ainsi, l'année 2009 a vu la publication de deux rapports « politiques » qui ont pour objet l'analyse et la critique de la normalisation comptable en France et en Europe. Ces rapports ont été qualifiés par Gélard (2009) comme « *des rapports sur les enjeux de pouvoir en matière comptable* ». Gilbert Gélard, étant un membre de l'IASB, a vu dans ces rapports une tentative par les hommes politiques d'influencer le normalisateur international.

Le premier rapport, commandé par la Commission des finances, de l'économie générale et du plan du Parlement, a été établi par les députés Baert et Yanno (expert comptable et banquier de formations). Les rapporteurs ont commencé par dresser un constat de l'état de la normalisation en France et en Europe avant de conclure que les conséquences des choix contenus dans les normes vont au delà des entreprises et ont un impact sur l'économie entière. Les recommandations proposées dans le rapport peuvent être divisées en 3 grandes familles.

Premièrement, des recommandations qui concernent le contenu des normes internationales. Les auteurs demandent dans ce sens :

- de modifier les normes qui régissent la comptabilisation des instruments financiers et des contrats d'assurance ;

- à l'UE de faire pression sur l'IASB pour orienter les IFRS vers ses propres intérêts ;

- de doter la normalisation française d'un cadre conceptuel pour mieux accompagner sa convergence avec les normes internationales.

- de refuser l'application en Europe du nouveau projet de l'IASB sur les normes pour les PME.

Deuxièmement, des recommandations qui concernent la gouvernance du normalisateur international et ses relations avec son environnement institutionnel. Les auteurs souhaitent ainsi :

- donner plus de prérogatives au « conseil de surveillance » (*Monitoring Board*).

- voir un système de financement de l'IASCF plus élargi et basé notamment sur les contributions publiques des Etats.

- réserver les places dans l'IASB uniquement aux ressortissants des pays qui appliquent les IFRS. Cette proposition constitue une attaque directe à la présence disproportionnée (Chiapello, 2005) des américains dans l'IASB.

Troisièmement, il ya eu des propositions pour une implication plus importante des politiciens français (à travers le Parlement, le Sénat, le gouvernement) dans le champ comptable à l'échelle nationale, européenne et internationale, comme si les hommes politiques commencent à comprendre, grâce à la crise, l'importance des normes comptables. D'ailleurs, il est intéressant de noter que le rapport parle des IFRS en les qualifiant de « nouvelles normes comptables ». Gélard (2009) a commenté ceci en précisant que les IFRS n'étaient pas nouvelles et que c'est plutôt l'intérêt porté par les hommes politiques en France aux sujets comptables qui est nouveau. Cet auteur a critiqué un certain nombre des propositions des deux députés notamment celles qui concernent sa gouvernance et a continué à défendre l'indépendance du normalisateur international face notamment aux tentatives de *lobbying* venant de l'Europe.

Le deuxième rapport paru en 2009 a été demandé par la ministre de l'économie, de l'industrie et de l'Emploi, à l'époque Mme Christine Lagarde. Il a été élaboré par deux universitaires Pascal Morand, directeur d'ESCP et Didier Marteau, professeur à l'ESCP. Ce rapport, comme le précédent, a été commandé sur fond de crise financière de 2007. Le rapport a étudié le champ d'application de la notion de « juste valeur » et les mécanismes de gouvernance du normalisateur international, notamment en ce qui concerne ses relations avec l'Europe. Ce rapport a remis en cause les fondements de la légitimité procédurale (basée sur le *due process*) et de la légitimité substantielle de l'IASB (basée sur le cadre conceptuel fondé sur la théorie de l'efficience des marchés financiers) (Burlaud et Colasse, 2010). Les auteurs ont proposé des recommandations pour pallier à ces inconvénients et permettre à l'UE de peser plus dans les débats de la normalisation internationale. Ces recommandations s'articulent autour de la réduction du périmètre d'application de la juste valeur, l'ouverture de l'IASB sur des représentants publics dont un représentant de l'UE, et enfin par l'instauration de relations directes entre l'IASB et le *Monitoring Board*. Si le normalisateur international n'est pas réceptif de ces demandes, les auteurs du rapport vont jusqu'à proposer la création d'un *European Accounting Standards Board* pour concurrencer l'IASB.

Colasse (2011a), dans sa critique du normalisateur international, dit que sa crise ne provient pas seulement d'un problème technique de mauvaise application de la juste valeur mais qu'elle est plus profonde. C'est, selon lui, une crise intellectuelle liée au cadre conceptuel de

l'IASB qui doit être repensé au profit d'une représentation enrichie de l'entreprise qui tient compte des besoins d'une pluralité d'utilisateurs de l'information financière. Burlaud et Colasse (2010, 2011) appuient fortement les critiques adressées par ces deux rapports au normalisateur international et suggèrent qu'un « retour du politique » sur la scène européenne et internationale, à travers les organisations gouvernementales et intergouvernementales, est nécessaire pour contrer la montée en puissance d'une normalisation exclusivement privée qui ne sert pas nécessairement l'intérêt général comme elle le prétend.

Cependant, une telle intervention n'est pas toujours souhaitable. Raffournier (2011) s'y oppose formellement parce que, d'après lui, l'intervention des politiques est rarement neutre et qu'elle revient à favoriser les intérêts de certaines parties prenantes (comme l'Etat ou les banques) au détriment des autres. De plus, Raffournier (2011) précise que, à cause du caractère international des normes de l'IASB, toute intervention de l'UE dans ces normes aurait pour conséquence le ralentissement, voire la fin de l'harmonisation comptable internationale, car nuisible aux intérêts des autres pays ou groupements économiques. Ainsi, pour cet auteur, puisque la comptabilité n'est pas un domaine régalien, l'intervention des politiques n'y est pas la bienvenue. Or, Chiapello et Medjad (2007) semblent avoir une toute autre conception de la comptabilité en affirmant que : « faute d'avoir mesuré à quel point la comptabilité était un objet régalien…l'UE a inversé purement et simplement les jeux puisqu'elle se retrouve en position d'avoir à faire un *lobbying* auprès de l'IASB ». Gélard et Pigé (2011) ne partagent pas les conclusions de Burlaud et Colasse (2010) concernant le nécessaire retour du politique à la normalisation internationale. Ils affirment que le politique, dans le sens de la participation à la vie publique, n'a jamais été absent de la normalisation internationale et que le fait que les normalisateurs soient des experts ne leur ôte pas leur légitimité politique. Danjou et Walton (2011) ont eux aussi fortement critiqué les conclusions de Burlaud et Colasse (2010) en affirmant que la légitimité politique de l'IASB trouve sa source dans le soutien des dirigeants des plus grandes économies du monde (le G20) et de celui du parlement européen et de la CE.

La relation entre la comptabilité et la politique semble donc varier en fonction de la conception qu'ont les auteurs, à la fois, de la comptabilité et du politique[51]. Mais dans tous les cas, tous ces auteurs sont d'accord sur le double aspect technique et politique de la

[51] Zeff (2002, p.43) par exemple définit le terme politique comme étant « *les considérations d'intérêts privés ou les demandes faites par les entreprises ou d'autres groupes au détriment des intérêts des investisseurs ou autres utilisateurs de l'information financière* », ce qui est une définition différente de celles utilisées par les auteurs que nous venons de citer.

comptabilité en général en tant qu'instrument qui permet de modéliser l'entreprise, et de la normalisation comptable en particulier en tant que processus qui permet d'établir les normes et standards comptables. Cette caractéristique a une conséquence importante sur la nature des relations entre les parties prenantes qui sont intéressées à la normalisation comptable et au normalisateur comptable. Ces relations sont souvent présentées dans la littérature comme étant des relations de pouvoir et d'exercice d'influence. Ainsi, Noel et *al.* (2010, p.155) disent que la « *définition de la normalisation comptable comme un processus éminemment politique est susceptible de poser des problèmes sur le plan éthique. En effet, des rapports de force et des intérêts divergents peuvent s'équilibrer pour aboutir à un compromis favorisant l'ordre social (Ladrière, 2001), à la seule condition que les intérêts de chacun soient représentés de la même manière.* » Ils ajoutent que dans le contexte international par exemple « *tous les acteurs économiques ne représentaient pas le même poids dans les débats de l'IASB. Dès lors, il existe un risque réel de réduire la comptabilité au rang de simple instrument au service de la compétitivité économique de secteurs ou d'acteurs déterminés. Cette conséquence s'oppose ouvertement aux objectifs affichés des normes comptables internationales, à savoir la promotion d'une information financière transparente, comparable et pertinente pour les investisseurs* ». Cette vision de la comptabilité et des normes comptables est partagée par d'autres auteurs qui pensent que les normes internationales sont des instruments du capitalisme financier (Capron et Chiapello, 2005 ; Chiapello, 2005).

2.2.5.2. La réforme des structures du normalisateur international : une manifestation des enjeux de pouvoir

Les critiques adressées au normalisateur international étaient fortes notamment de la part des européens. Elles concernaient globalement deux aspects : le contenu technique de quelques unes de ces normes d'une part, et leur structure et gouvernance d'autre part. La réponse de ce dernier ne s'est pas fait attendre longtemps et s'est articulée, elle aussi, sur deux plans.

Sur le plan technique, dès que les effets de la crise ont commencé à se sentir au niveau des comptes des sociétés et notamment des banques, l'IASB a déclenché une procédure d'urgence pour répondre aux critiques sévères qui ont émané notamment de la CE à l'encontre de ses normes et de leurs effets procycliques. Il a procédé en octobre 2008 à une révision rapide de sa norme controversée IAS 39 relative à la comptabilisation des instruments financiers pour permettre aux sociétés de déclasser une partie de leurs

instruments financiers et éviter ainsi qu'ils soient évalués à leur valeur de marché (Véron, 2011).

Sur le plan de la gouvernance, les *trustees* de l'IASCF ont déclenché, plus tôt que prévu, la procédure de révision périodique de ses statuts pour pouvoir tenir compte des pressions subies suite à la crise financière. La révision des statuts a été faite sur deux étapes en 2009 et en 2010 ce qui témoigne que les décisions prises dans la première partie étaient urgentes et ne pouvaient pas attendre la fin du processus. Cette révision a débouché sur des modifications de fond concernant la gouvernance du système et d'autres changements de forme uniquement. Concernant ces derniers, il s'agit de changements dans les appellations des organismes qui composent le dispositif international : l'IASCF devient l'*IFRS Foundation*, le SAC devient l'*IFRS Advisory Council* (IFRS-AC) et l'IFRIC change son nom en *IFRS Interpretation Committee* (IFRS-IC)[52]. Concernant les changements de fond qui nous intéressent le plus, ces derniers se rapportent à deux éléments essentiels. D'abord, l'inclusion de critères géographiques dans la sélection des membres de l'IASB[53] et puis l'augmentation de ses membres passant de 14 à 16. Les *trustees*, qui refusaient initialement toute idée de représentativité et voulaient composer l'IASB uniquement selon des critères de compétence et d'expertise (statuts 2000 et 2005), ont dû renoncer à ce principe face aux critiques virulentes de la part notamment des européens quant à une surreprésentation des anglo-saxons. Désormais il y a un équilibre entre l'Europe, l'Amérique du Nord et l'Asie-Océanie avec 4 membres pour chacune d'entre elles. L'IASB doit inclure en outre 1 membre de l'Afrique, 1 membre de l'Amérique du Sud et deux derniers membres sans précision d'origine géographique particulière. Ensuite, les nouveaux statuts prévoient la création d'une nouvelle instance complétant le dispositif. Il s'agit du « comité de surveillance » (*Monitoring Board*) composé des représentants de la Commission européenne, du Comité technique de l'IOSCO[54], du Comité des marchés émergents de l'IOSCO[55], de l'Agence japonaise des services financiers, et de la SEC américaine. D'après les nouveaux statuts, les principales responsabilités du *Monitoring Board* sont les suivantes :

[52] Dans la suite de cette thèse, nous utiliserons les nouvelles appellations pour être en conformité avec les statuts. On gardera les anciens noms lorsque nous parlerons de ces instances avant ce changement ou lorsqu'on cite un article ancien pour reprendre les termes de celui-ci.
[53] Les *trustess* ont choisit de ne pas changer le nom de l'IASB (en *IFRS Board*) car ce nom est très connu sur la scène internationale.
[54] Le comité technique de l'IOSCO est un comité exécutif qui regroupe 19 membres parmi les pays ayant les marchés financiers les plus développés dans le monde.
[55] Le comité des marchés émergents est un comité exécutif qui regroupe les pays dont les marchés financiers ne sont pas très développés. Il est à noter que la structure de l'IOSCO va changer à partir de 2012. Le comité exécutif de l'IOSCO et les deux comités sus-indiqués vont fusionner pour former l'IOSCO *Board*.

- de participer au processus de sélection des *trustees* et d'approuver leur nomination ;

- d'examiner la supervision par les *trustees* des travaux de normalisation menés par l'IASB ;

- de s'entretenir avec les *trustees* de leurs responsabilités et de les conseiller ; et

- de soumettre pour examen à l'IASB, via la Fondation, des sujets d'actualité liés à l'information financière afin qu'ils soient pris en compte et traités dès que possible.

La création de ce comité, qui assure le lien entre le normalisateur international et les principaux régulateurs (politique, banquier et financier) à l'échelle internationale, a été interprétée comme une réponse des *trustees* aux critiques anciennes (Colasse, 2004 ; Chiapello, 2005) concernant la gouvernance du normalisateur, mais qui sont devenues plus audibles au cours de la dernière crise financière. Les avis des auteurs ont été divergents concernant le rôle et l'efficacité présumée de ce nouveau comité de surveillance. Véron (2011) considère que la création du *Monitoring Board* a profondément transformé l'équilibre institutionnel de la Fondation IFRS en plaçant celle-ci sous la tutelle d'une structure dotée de pouvoirs bien réels, puisque les statuts modifiés reconnaissent au *Monitoring Board* un droit de veto sur la nomination et le renouvellement des *trustees*. Colasse (2009c) émet quant à lui des doutes concernant l'efficacité d'un organisme qui regroupe des régulateurs d'horizons professionnels et géographiques hétérogènes. Il se demande aussi quant au statut de ce comité par rapport à celui de l'*IFRS Foundation* :« Une véritable tutelle n'implique-t-elle pas, contrairement aux principes qui semblent fonder la création de ce *Monitoring Board*, une subordination du privé au public et du technique au politique ? ».

Ce dernier paragraphe (2.2.5) a analysé le « pouvoir politique » sur le normalisateur international et comment la crise financière lui a permis de faire passer, à la fois sur le plan technique et structurel, des réformes qu'il n'avait pas la possibilité de faire passer lors de la réforme de 2001. Il parait d'après cette analyse que les enjeux de pouvoir visent principalement deux volets principaux de la normalisation : D'une part le contenu même des normes, c'est-à-dire le choix entre les différentes alternatives comptables. Ce pouvoir est celui dont font l'objet les études relevant de l'approche pluraliste présentées dans le paragraphe (2.2.3). D'autre part, les structures du normalisateur, c'est-à-dire ses mécanismes de gouvernance et son fonctionnement. Ce pouvoir est celui qui a été présenté dans le paragraphe (2.2.4).

Conclusion du chapitre 1

Ce premier chapitre de la thèse consiste en une revue de la littérature autour du thème du pouvoir dans la normalisation comptable. Nous avons choisi d'articuler ce chapitre en deux sections. La première a présenté les études du pouvoir à travers leur diversité dans le cadre de la normalisation comptable en général, c'est-à-dire la normalisation nationale dans différents contextes géographiques. La deuxième a introduit le contexte de la normalisation internationale d'abord à travers son histoire politique et ensuite à l'aide des études qui ont étudié le pouvoir et le *lobbying* à l'encontre du normalisateur international. Ce chapitre nous a permis de tirer un ensemble d'enseignements concernant ce thème, ce qui aboutit à une (re)formulation de notre problématique.

Le premier apport de cette revue de littérature réside dans sa grande diversité tant au niveau des cadres théoriques mobilisés que des dispositifs méthodologiques utilisés. Cette diversité rend la catégorisation de ces travaux relativement difficile. Nous avons choisi de les présenter en fonction de la conception qu'ont les auteurs de la notion de pouvoir car c'est l'élément clé de notre travail doctoral.

Le deuxième élément mis en évidence à travers ce chapitre porte sur le caractère politique du processus de normalisation. La normalisation comptable est politique parce qu'elle consiste à faire des choix entre plusieurs solutions comptables qui ont des conséquences sur la répartition des richesses dans la société. Elle est aussi politique parce qu'elle est l'objet de luttes de pouvoir entre différentes parties prenantes. Elle est enfin politique parce qu'elle fait l'objet d'une intervention de plus en plus importante des hommes politiques et des Etats. Ce caractère politique est le principal élément qui justifie notre choix de poser la problématique en termes des théories du pouvoir.

Le troisième enseignement est tiré de la deuxième section de ce chapitre et concerne l'histoire du normalisateur international. L'étude de l'histoire politique de l'IASC/IASB a permis de comprendre comment ce dernier, au moyen de quelques alliances stratégiques, est passé du rang d'un simple organisme relevant de la profession comptable internationale au rôle du normalisateur international de référence qui fait l'objet de toutes les attentions, mêmes celles des dirigeants des plus grandes économies du monde. L'importance du rôle joué par ce normalisateur et la notoriété que ses normes ont acquise nous ont encouragé à poser notre problématique en termes d'analyse du pouvoir dans la normalisation internationale.

Le quatrième enseignement de ce chapitre est la mise en évidence de l'importance du rôle joué par la profession comptable libérale, en tant que partie prenante du normalisateur comptable et, à l'intérieur de cette profession, du poids des grands cabinets d'audit internationaux. Ce rôle, dû à la légitimité technique des membres de la profession, a été étudié par plusieurs auteurs dans des contextes nationaux différents mais peu dans le contexte international. Notre problématique sera donc posée en termes de pouvoir de la profession comptable dans la normalisation internationale.

Le cinquième élément consiste dans la mise en exergue de l'importance des changements apportés par la réforme des structures du normalisateur en 2001. Ces changements concernent les méthodes de travail, le financement du dispositif, les personnes impliquées, les instances qui composent le dispositif, l'attachement institutionnel du normalisateur. En bref, cette réforme a profondément modifié l'image de la normalisation internationale et par conséquent certainement les enjeux et équilibres du pouvoir qui la sous-tendent. Notre problématique se focalisera sur les enjeux de pouvoir après la réforme de 2001.

La synthèse des principaux apports tirés de la revue de la littérature nous conduit à formuler notre problématique de la façon suivante :

QUEL EST LE POUVOIR DE LA PROFESSION COMPTABLE DANS LA NORMALISATION COMPTABLE INTERNATIONALE APRES LA REFORME DE 2001 ?

Dans le prochain chapitre, nous présenterons la manière avec laquelle nous allons répondre à cette problématique.

CHAPITRE 2 :

LA THEORIE DU POUVOIR DE LUKES APPLIQUEE A LA NORMALISATION COMPTABLE

Introduction du chapitre 2

L'adoption d'un cadre théorique permet d'appuyer et de renforcer la problématique comme de clarifier ses concepts clés. Il sert principalement à présenter « *un cadre d'analyse et à généraliser des relations théoriques déjà prouvées dans d'autres contextes pour tenter de les appliquer au problème*. » (Laramée et Vallée, 1991). Dans les recherches sur la normalisation comptable, Gore (1992, p.74) précise que « *sans une base théorique, l'examen du phénomène peut devenir spéculatif et peu pertinent* ». De plus, il semble nécessaire d'avoir un cadre théorique car d'après Fogarty (1998, p.520) : « *La théorie permet une meilleure communication en créant un cumul de littérature à l'intérieur duquel il n'est plus nécessaire de retourner continuellement vers les questions fondamentales*»[56].

Dans ce chapitre, nous allons d'abord exposer succinctement quelques théories fréquemment mobilisées dans le cadre des recherches sur la normalisation comptable en général et ce, dans l'objectif d'avoir une vision plus large sur les explications potentielles du phénomène observé. Ensuite, nous présenterons le cadre théorique retenu pour notre étude, à savoir la théorie du pouvoir de Lukes (1975, 2005). La troisième section est consacrée à la présentation des travaux qui ont appliqué la théorie de Lukes dans les champs des sciences politiques, de la sociologie et de la normalisation comptable. Enfin, la quatrième section sera consacrée à la construction d'une grille d'analyses théoriques destinée à nous aider à appliquer le cadre de Lukes sur notre terrain d'étude à savoir le champ de la normalisation comptable internationale.

[56] « *Theory allows for better communication by creating an accumulation of literature within which it is unnecessary to return continuously to basic questions.* »

1. Présentation de quelques théories mobilisées dans les recherches sur la normalisation comptable

Différents cadres théoriques ont été mobilisés dans la littérature pour étudier les diverses problématiques liées à la normalisation comptable. L'objectif de cette section n'est ni d'en dresser une liste exhaustive, ni de les étudier en profondeur. Dans cette section, nous présentons succinctement les principales théories qui ont été utilisées dans notre champ d'étude afin de pouvoir situer ensuite le cadre théorique que nous adopterons par rapport à la littérature existante.

Dans son étude du projet d'élaboration du cadre conceptuel américain, Gore (1992) a essayé de faire une classification des principales théories mobilisées dans le champ de la normalisation comptable. Ainsi, il précise que les théories de la régulation peuvent être classées de deux manières différentes. On peut les classer en théories économiques (qui s'intéressent à l'aspect économique du phénomène) et théories issues des sciences politiques[57] (qui s'intéressent aux aspects sociologique et politique du phénomène), comme on peut les classer selon leurs « destinations » en « théories de l'intérêt général » (*Public interest Theory*) et « théories des groupes d'intérêt » (*Interest Group Theories* ou encore *Capture theories*). Pour les besoins de son étude, le choix de Gore s'est orienté vers les théories des groupes d'intérêts dans ses deux aspects économique et politique[58].

La théorie des groupes d'intérêts dans son aspect économique a été parmi les premières théories mobilisées pour essayer d'appréhender la normalisation comptable. Parmi les théories les plus citées dans ce sens, on trouve la théorie de l'action collective d'Olson (1965) qui a été utilisée entre autres par Lindhal (1987) et Feroz (1987) pour tenter d'expliquer la non participation de certains groupes d'intérêts dans le processus de normalisation. Feroz (1987) met en évidence le caractère public de l'information comptable. Ainsi, les normes comptables sont considérées comme un « bien collectif ». Par conséquent, toutes les personnes susceptibles d'être affectées par ces normes ne chercheront pas forcément à intervenir pour influencer les régulateurs parce qu'elles vont bénéficier de l'exercice d'influence déjà effectué par d'autres acteurs se trouvant dans la même situation. Ce phénomène est appelé le paradigme du billet gratuit ou du passager clandestin (« *the free riding* »).

[57] Selon Gore (p.75), la dichotomie entre ces deux courants n'est pas totale car le politique relève nécessairement de la distribution des richesses économiques entre les membres d'une société.
[58] Pour voir des exemples des auteurs qui ont mobilisé ces théories en sciences politiques et dans le domaine de la régulation comptable, voir Gore (1992), p.88.

Les théories économiques de l'intérêt sont aussi parmi les théories qui ont rencontré le plus de succès dans le champ de la régulation comptable en général et dans celui de la normalisation comptable en particulier. Elles sont basées notamment sur les travaux de George Stigler et l'école de Chicago. Parmi les adeptes de cette école, Watts et Zimmerman (1978, 1979 et 1986) sont fréquemment cités pour l'application de ces théories dans le champ comptable. A travers la théorie positive de la comptabilité, ces auteurs ont élaboré un modèle qui permet d'expliquer et de prédire l'action de *lobbying* des dirigeants d'entreprises. Ils considèrent la normalisation comptable comme une lutte entre divers intérêts afin de s'assurer des transferts de richesse en leur faveur. Ainsi, la normalisation n'a pas pour objectif d'accroître le bien-être social, et les normalisateurs agissent seulement en fonction de leurs propres intérêts. Cette théorie a été utilisée dans le contexte de la normalisation internationale par Kenny et Larson (1995) pour essayer de caractériser les répondants aux exposés sondages de l'IASC entre 1989 et 1992.

Robson (1993) et les adeptes des théories critiques (ou radicales) comme Puxty et *al.* (1987) ont critiqué le recours aux théories d'intérêts en général et à la théorie de l'intérêt personnel en particulier telle qu'elle a été utilisée par Watts et Zimmerman. En effet, d'après Robson, le recours à la seule notion d'intérêt pour expliquer le comportement des agents dans leur participation au processus de normalisation est insuffisant. Pour cet auteur, les intérêts personnels des agents sont formés dans le cadre de structures sociales, et c'est en étudiant ces structures sociales en parallèle avec l'histoire socio-politique du normalisateur qu'on peut comprendre le processus complexe du changement comptable.

Dans un autre ordre d'idées, des auteurs ont mobilisé les théories institutionnelles dans leur étude du normalisateur comme une institution en quête de légitimité. Larson (2002) par exemple a eu recours à la théorie néo-institutionnelle afin d'évaluer la légitimité de l'IASC à travers son organe d'interprétation des normes « *Standards Interpretation Committee* » (SIC). Pour cela, il utilise le modèle de la légitimité de Suchman (1995) qui distingue trois niveaux de légitimité organisationnelle : morale, pragmatique et cognitive. Toujours dans le même cadre, Wallace (1990) a fait une étude des stratégies employées par l'IASC dans le but de maintenir sa légitimité et de survivre dans son environnement externe complexe. Fogarty (1992) a essayé de comprendre la normalisation comptable américaine à la lumière de la théorie néo-institutionnelle en utilisant le modèle de DiMaggio et Powell (1983). D'après cette théorie, l'action du FASB peut être comprise comme une tentative de gagner plus de légitimité sociale et de crédibilité auprès de son entourage institutionnel. Toujours dans le

contexte nord-américain, Durocher et *al.* (2007) ont eux aussi eu recours à la théorie de la légitimité de Suchman pour faire le lien entre les motivations de participation des utilisateurs au Canada (à travers la théorie du résultat escompté de Vroom, 1964) et les caractéristiques intrinsèques du processus de normalisation (à travers la théorie du pouvoir de Hardy, 1994). Dans un champ de littérature différent, Huault et Leca (2009, p.136) ont essayé de mobiliser les théories néo-institutionnelles pour rendre compte des rapports de pouvoir qui existent, non seulement entre des acteurs sociaux eux-mêmes, mais également entre les acteurs sociaux et les institutions.

A l'instar de Huault et Leca, les auteurs qui ont adopté les théories des groupes d'intérêts et les auteurs radicaux ont souvent eu recours aux théories relevant du pouvoir et de l'exercice d'influence. Parmi les théoriciens les plus cités dans cette catégorie on trouve Clegg, Foucault, Pfeffer, Lukes ou encore Hardy. Chacun de ces auteurs a sa propre conception du pouvoir. Certains théoriciens définissent le pouvoir comme étant un jeu à somme nulle, c'est-à-dire qu'il existe toujours des gagnants et des perdants (l'école weberienne), tandis que d'autres considèrent que le pouvoir poursuit des objectifs collectifs ou comme étant un jeu à somme positive. Clegg (1989), par exemple, considère que le pouvoir s'exerce à travers trois circuits distincts et inter-reliés. Le premier circuit est qualifié d'épisodique et concerne les interactions quotidiennes, incluant les routines et les communications. Le deuxième est appelé circuit positionnel. Il fait intervenir des règles pour structurer les relations et les significations qui maillent l'organisation. Le dernier circuit est le circuit facilitateur qui comprend les mécanismes disciplinaires. Hardy (1994), quant à elle, construit sur les travaux de Foucault et de Lukes et propose d'étudier, outre la dimension instrumentale du pouvoir, ses dimensions symbolique et systémique et ce, pour pouvoir intégrer la complexité qui caractérise les organisations étudiées. Lukes (1974, 2005) propose une conception du pouvoir composée de trois dimensions. Sa théorie sera traitée de façon plus approfondie dans la section suivante.

Il apparait, d'après ce passage en revue des théories qui ont été utilisées dans l'étude de la normalisation comptable, que les résultats dépendent fortement des théories utilisées et que ces dernières sont elles-mêmes influencées par la vision que portent les auteurs sur le monde qui les entoure. Il paraît donc important de présenter de manière détaillée et d'expliciter les fondements sous-jacents du cadre théorie retenu, à savoir la théorie du pouvoir de Lukes.

2. La présentation de la théorie du pouvoir de Lukes

Pour mieux comprendre la théorie du pouvoir de Lukes, il est nécessaire, dans un premier temps, de la situer dans son contexte souvent appelé « le débat sur le pouvoir » et qui a pris de l'ampleur durant les années 1960 et 1970 dans la communauté scientifique (2.1). C'est ce débat qui a alimenté la théorie de Lukes publiée en 1974 dans la première édition de son livre « *Power : A Radical View* ». Dans un second temps, la théorie du pouvoir de Lukes sera présentée sur la base de la première version de l'ouvrage (2.2). Enfin, nous exposerons la deuxième édition du livre de Lukes paru en 2005 ou ce que nous appelons la « mise à jour » de la théorie de Lukes (2.3).

2.1. « Le débat sur le pouvoir »

Au début des années 1950, un débat s'est développé aux Etats-Unis et dans le monde anglo-saxon plus généralement autour de la notion du pouvoir et de ses implications empiriques. Ce débat, qui a été nommé par plusieurs auteurs « le débat sur le pouvoir » (« *The debate over power* ») (Lukes 1974), était marqué par un grand volume de publications de la part de plusieurs chercheurs en sciences sociales et en sciences politiques qui se sont ramifiées en plusieurs courants de littérature. Nous exposerons successivement les principaux courants qui ont alimenté ce débat dans les paragraphes suivants.

2.1.1. Le courant élitiste

On peut considérer que les livres de Hunter (1953) « *Community Power Structure : A study of decision makers* » et de Mills (1956) « *The power Elite* » constituent le point de départ de ce débat. En effet, ces deux sociologues sont considérés comme étant les chefs de file du courant « élitiste » dans ce débat sur le pouvoir. L'idée de base de ce courant est de dire que ce qui importe dans un système social, ce n'est pas le fait de prendre les décisions les plus importantes mais plutôt le fait d'être dans une position qui permet de prendre ces décisions. Ces deux auteurs ont fait des études de terrain sur la détention du pouvoir dans des villes américaines et ont conclu, dans leurs études de cas en particulier et dans la société américaine en général, que le pouvoir est entre les mains d'une élite dont la position lui permet de prendre les décisions les plus importantes pour la communauté dans laquelle elle vit et dans toute la société en général.

Ce courant élitiste a été critiqué par des chercheurs en sciences politiques menés par des politologues comme Robert Dahl et Nelson Polsby qui étaient les chefs de file d'un nouveau courant d'études à cette époque nommé le courant « pluraliste ».

2.1.2. Le courant pluraliste

L'intitulé donné à ce courant provient des conclusions que tirent ses auteurs de leurs recherches affirmant que le pouvoir dans les communautés qu'ils étudient est dispersé et que la société est pluraliste, contrairement aux affirmations des élitistes. En effet, Dahl a critiqué fortement l'approche des élitistes dans un article paru en 1958 intitulé « *A critique of the ruling elite model* ». Polsby (1960), dans son article « *How to study community power : The pluralist alternative* », propose une nouvelle alternative à l'étude du pouvoir dans les villes américaines. Cette alternative focalise, contrairement à l'approche élitiste, sur l'exercice du pouvoir. Ainsi, le chercheur doit étudier le comportement des acteurs et leurs prises de décisions (exprimées par leurs actions de *lobbying* et de participation politique) dans des situations de conflits observables sur des questions clés (« *key issues* »). Dahl (1958) définit le pouvoir ainsi : « A a du pouvoir sur B s'il arrive à pousser B à faire quelque chose que B n'aurait pas fait autrement »[59].

Les résultats contradictoires de ces deux courants d'étude ont poussé le débat sur le pouvoir vers d'autres horizons et ont suscité beaucoup de commentaires sur leurs approches. Les critiques les plus farouches provenaient de Peter Bachrach et Morton Baratz. Ces deux auteurs en sciences politiques considèrent que les divergences dans les résultats de ces deux courants proviennent des questions qui sous-tendent leurs recherches et des déficiences des méthodologies utilisées et qui prédestinaient leurs résultats. Ces auteurs pensent que la question qui sous-tend les études des pluralistes (formulée de façon simpliste ainsi : « est ce que quelqu'un détient le pouvoir ?»), leur méthodologie, et plus particulièrement leur définition des « questions clés » comme étant celles qui présentent un désaccord entre deux ou plusieurs parties prenantes, les conduisent souvent à conclure que la société est pluraliste, comme c'est le cas dans l'étude du pouvoir faite par Dahl dans la ville de « *New Haven* ». Quant aux élitistes, la question de base qu'ils se posent est de savoir « qui domine ? ». Ainsi, leurs méthodologies reposent sur le postulat annonçant qu'il existe dans tout système social une structure stable du pouvoir qu'ils cherchent à déterminer ce qui les conduit à conclure que le pouvoir est détenu par une élite.

2.1.3. Le courant « néo-élitiste »

Bachrach et Baratz (1962) proposent une nouvelle approche du pouvoir qui repose sur deux dimensions ou selon leurs propres termes « deux faces ». La première face est celle étudiée

[59] « *A has power over B to the extent that he can get B do something that B would not otherwise do* ».

par les pluralistes et qui se concentre sur la prise de décision. La deuxième face se focalise sur les « *non-issues* » ou les « non-décisions », c'est-à-dire comment des acteurs influents peuvent agir sur les procédures politiques et sur les rituels et les valeurs d'une communauté (plus communément appelées « les règles du jeu ») pour limiter la prise de décision aux questions non controversées. Pour Bachrach et Baratz, de ces deux faces du pouvoir, les pluralistes n'ont vu qu'une seule et les élitistes n'en ont vu aucune.

Cette vision du pouvoir repose sur la théorie de Schattschneider (1960) qui précise que « toutes les formes des organisations politiques ont un biais en faveur de l'exploitation de certains types de conflits et de la suppression d'autres, parce que l'organisation, c'est la mobilisation des biais. Il existe des problématiques qui sont résolues à l'intérieur de l'arène décisionnelle politique alors que d'autres sont résolues en dehors de cette arène[60] ». Partant de ce constat, Bachrach et Baratz (1962) prévoient que la deuxième face du pouvoir doit prendre en compte les problématiques traitées en dehors de l'arène décisionnelle. Pour ces auteurs, cette deuxième dimension est plus importante que la première (celle des pluralistes) d'abord, parce qu'elle est cachée et donc difficile à détecter par les chercheurs, et ensuite parce qu'elle conduit celui qui la maitrise à contrôler l'agenda du décideur pour limiter son champ d'action aux problématiques qui n'ont pas d'impact sur ses intérêts. Ainsi, pour Bachrach et Baratz (1970, p.8), « plus une personne ou un groupe de personnes a la possibilité de créer ou de renforcer, délibérément ou non, des barrières à l'apparition des conflits sur l'arène politique, plus cette personne ou ce groupe a du pouvoir ». Ce courant de recherche a été appelé, faussement d'après Lukes (1974, p.6), le courant néo-élitiste à cause de son utilisation du concept « *mobilization of bias* » qui agit toujours dans l'intérêt d'une certaine élite dans la société et par conséquent les études empiriques qui l'ont appliqué ont généralement donné des conclusions de type « élitiste ».

Les idées de Bachrach et Baratz ont été critiquées pour deux raisons radicalement différentes. Les premières critiques émanaient des auteurs pluralistes qui ont contre attaqué comme Raymond Wolfinger (1971) dans son article « *Non decisions and the study of local politics* », Richard Merelman (1968) dans son article « *On the neo-elitist critique of community power* » et Geoffrey Debnam (1975)[61]. Les arguments des pluralistes étaient principalement basés sur

[60] « *All forms of political organization have a bias in favor of the exploitation of some kinds of conflict and the suppression of others because organization is the mobilization of bias. Some issues are organized into politics while others are organized out.* » (Schattschneider, 1960 p.71).

[61] Pour donner une idée sur l'intensité de ce débat sur le pouvoir, on peut noter que l'article de Debnam (1975) intitulé « *Non decisions and Power : the two faces of Bachrah and Baratz* » a suscité une réponse de la part de ces deux auteurs dans le numéro d'après de la revue American Political Science Review dans leur

les difficultés empiriques soulevées par l'application de la deuxième face du pouvoir et sur le fait que le concept de « faux consensus » avancé par Bachrach et Baratz n'était pas falsifiable et donc pas scientifique.

Les autres critiques ont été avancées par Lukes (1974) qui, tout en approuvant la démarche de Bachrach et Baratz, les accuse de ne pas approfondir suffisamment leur analyse du pouvoir.

2.2. La contribution de Lukes (1974)

En 1974, Steven Lukes marque son entrée dans le débat sur le pouvoir en écrivant un petit livre d'une soixantaine de pages intitulé « *Power : A Radical View* ». Dans ce livre, Lukes fait une lecture critique des études antérieures sur le pouvoir et propose d'aller vers une conception plus radicale. En effet, tout en s'appuyant sur les travaux des pluralistes (qu'il qualifie d'approche uni-dimensionnelle du pouvoir, « *One-dimensional view* ») comme sur ceux des néo-élitistes (qu'il qualifie d'approche bi-dimensionnelle du pouvoir, « *Two-dimensional view* »), Lukes propose ce qu'il appelle un cadre tri-dimensionnel du pouvoir (« *Three-dimensional view* ») sur lequel il fonde sa théorie du pouvoir.

Dans ce cadre, la première dimension du pouvoir se focalise sur la prise de décision des agents sur des différends clés dans des situations de conflits manifestes entre les intérêts subjectifs de ces agents. La deuxième dimension permet d'étudier les « non-décisions ». Autrement dit, il faut aller au-delà des conflits manifestes et chercher derrière les conflits cachés qui n'apparaissent pas sur l'arène de la prise de décision. Cela nous amène aussi à redéfinir les différends clés sur lesquels porte le conflit. S'il s'agit dans la première dimension des problématiques importantes sur lesquelles il existe un conflit manifeste entre deux ou plusieurs agents, il s'agirait plutôt dans la deuxième dimension des différends potentiels qui peuvent devenir des différends réels si la question venait à être posée sur l'arène décisionnelle.

La troisième dimension du pouvoir, qui est propre à la pensée de Lukes, se base sur les critiques faites à la théorie de Bachrach et Baratz. D'abord, pour Lukes (1974, p.26) les deux premières dimensions du pouvoir adoptent une conception du pouvoir basée sur l'individualisme méthodologique en suivant la définition wébérienne du pouvoir[62]. Or le

article : « *Power and its two faces revisited : a reply to Geoffrey Debnam* ». Ce dernier a répliqué dans le même numéro avec « *Rejoinder to comment by Peter Bachrach and Morton Bachrach* ».

[62] Weber avance la définition suivante du pouvoir : " *the probability of individuals realizing their wills despite the resistance of others*". Lukes (1974, p.26)

pouvoir peut être exercé dans un cadre collectif ou par des institutions, ce que les deux premières dimensions ne peuvent prendre en compte. Ensuite, Lukes pense que les deux faces proposées par Bachrach et Baratz n'arrivent pas à intégrer tous les aspects du pouvoir comme par exemple la situation de manipulation. Celle-ci, par définition, ne présente pas de conflit observable (ni manifeste ni caché) entre les intérêts des agents. Il est donc important de considérer, en plus des conflits observables, les conflits latents entre les différents agents. Ce genre de conflits nait des oppositions entre les intérêts réels de ces agents. Derrière cette notion d'« intérêts réels », l'auteur suppose que les agents qui subissent le pouvoir peuvent penser que leurs intérêts (subjectifs) coïncident avec ceux des agents qui exercent le pouvoir à cause, justement, d'un exercice discret du pouvoir qui influe sur leurs préférences, connaissances et perceptions, les conduisant ainsi à ignorer leurs intérêts réels (objectifs) et à adhérer aux choix des plus puissants[63]. Le conflit latent se trouve alors entre les intérêts des détenteurs du pouvoir et les intérêts réels de ceux qui le subissent et qui ignorent leurs intérêts réels et donc n'essayent pas de les défendre et n'entrent pas en conflit avec les plus puissants.

Un exemple pratique de l'exercice du pouvoir qui peut conduire les moins puissants à ignorer leurs intérêts réels est donné par Martiniello[64] et Poncelet (1993) dans leur ouvrage « Migrations et minorités ethniques dans l'espace européen ». Ces auteurs affirment que « *les primo-immigrants dirigeront leurs activités politiques vers leurs pays d'origine dans lequel ils espèrent retourner (intérêt subjectif) plutôt que vers le pays dans lequel ils vivent depuis plusieurs décennies et dans lequel la grande majorité d'entre eux restera (intérêt objectif)* ». Cette orientation de l'action peut être induite par la politique du pays d'immigration. Ainsi, la non reconnaissance officielle du caractère irréversible de l'immigration a longtemps entretenu dans l'esprit de beaucoup d'immigrés le sentiment d'une présence provisoire qui retarde ou même empêche l'émergence d'une demande articulée de citoyenneté politique dans le pays de résidence. C'est ainsi que fonctionne la troisième dimension du pouvoir de Lukes en contrôlant les préférences et les pensées des agents de façon à empêcher les conflits latents d'apparaître.

Pour préciser les subtilités qui existent entre ces différentes notions, Lukes a construit une carte conceptuelle de la notion du pouvoir et des notions qui lui sont proches en se basant sur

[63] Dans le texte original de Lukes on peut lire: "…*power to prevent people, to whatever degree, from having grievances by shaping their perceptions, cognitions and preferences in such a way that they accept their role in the existing order of things, either because they can see or imagine no alternative to it, or because they see it as natural and unchangeable, or because they value it as divinely ordained and beneficial.*" Lukes (1974, p.11)
[64] Marco Martiniello est un sociologue belge qui a fait sa thèse sous la direction de Steven Lukes.

les travaux de Bachrach et Baratz (Figure 3). D'après cette carte, on comprend que, d'après Lukes, le pouvoir n'existe que dans le cas où il y a un conflit d'intérêts.

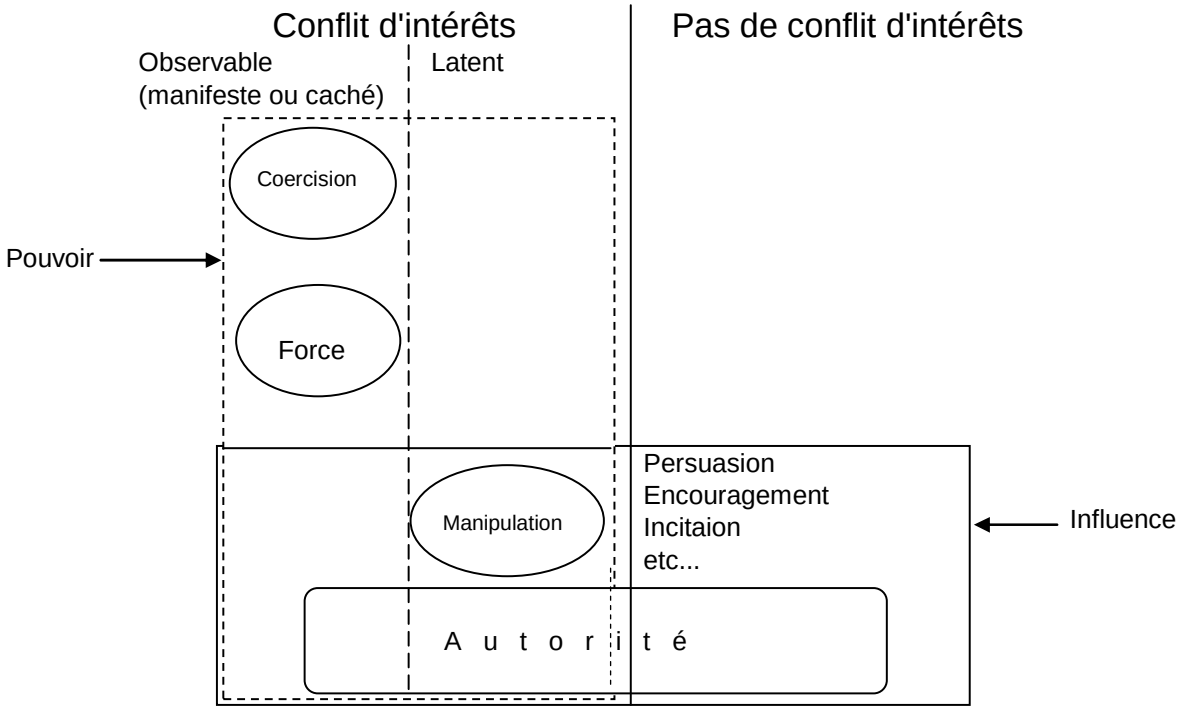


Figure 3 : Une carte conceptuelle de la notion de pouvoir et des notions assimilées

Source : Lukes (1974, p.36)

Sur cette carte, Lukes a placé la persuasion en dehors du champ du pouvoir. Il semble toutefois hésitant sur ce choix parce qu'il affirme ensuite qu'en présence d'un conflit d'intérêts, la persuasion peut être alors considérée comme un mécanisme du pouvoir dans sa troisième dimension parce qu'elle permet au plus puissant d'imposer (par la conviction et non la force) à l'autre son point de vue et ses préférences.

La définition que donne Lukes au pouvoir reprend celle de Dahl en la complétant : « A exerce du pouvoir sur B, quand A affecte B d'une manière contraire aux intérêts réels de B ». Se pose alors la question : « comment peut-on savoir les intérêts réels de B ? ». La réponse de Lukes sur ce point n'est pas très convaincante et pose des problèmes d'application empirique. En effet, l'auteur propose de mettre B sous des conditions d'autonomie par rapport au pouvoir de A et d'observer son comportement qui doit, en principe, refléter les intérêts réels de B.

Ainsi, dans la théorie de Lukes, la notion du pouvoir est intimement liée à celle de l'intérêt. Or, cette dernière nécessite un jugement de valeur qui dépend lui-même d'une certaine

conception de la société. D'après Lukes (1974, p.37-8), dans une optique libérale par exemple, les intérêts des individus seront confondus avec leurs préférences telles qu'elles sont exprimées par leur participation dans l'arène politique, cette conception est celle exprimée dans la première dimension du pouvoir. Dans une optique réformiste, les intérêts sont aussi révélés par les désirs et les préférences des individus, sauf qu'ils seront perceptibles sous une forme plus indirecte et détournée. Cette conception est celle exprimée dans la deuxième dimension du pouvoir. En revanche, l'optique radicale, qui est celle de la troisième dimension du pouvoir, prévoit que les intérêts des individus peuvent être le produit d'un système qui travaille contre leurs propres intérêts et en faveur des plus puissants.

Les différences et complémentarités entre ces trois approches du pouvoir peuvent être résumées dans le tableau ci après :

Tableau 1: Comparaison entre les trois dimensions du pouvoir de Lukes

focalise sur:	1ère dimension du Pouvoir	2ème dimension du Pouvoir	3ème dimension du Pouvoir
L'approche pluraliste	- la prise de décision - différends clés et réels - conflits manifestes - intérêts subjectifs		
L'approche néo-élitiste	- la prise de décision - différends clés et réels - conflits manifestes - intérêts subjectifs	- l'étude des non-décisions - les différends potentiels - les conflits cachés	
L'approche tri dimensionnelle de Lukes	- la prise de décision - différends clés et réels - conflit manifeste - intérêts subjectifs	- l'étude des non-décisions - les différends potentiels - les conflits cachés	- conflits latents - les intérêts réels des parties prenantes

Faisons à ce niveau une petite précision d'ordre terminologique. Il faut faire la différence entre les lignes et les colonnes de ce tableau, c'est-à-dire qu'il ne faut pas confondre la troisième dimension du pouvoir avec l'approche tri-dimensionnelle du pouvoir. La première ne renvoie qu'à l'étude des conflits latents entre les intérêts réels des parties prenantes, alors que l'approche tri-dimensionnelle comprend la première, la deuxième et la troisième dimension du pouvoir. La même remarque s'applique pour la différence entre la deuxième dimension et l'approche bi dimensionnelle (appelée aussi approche néo-élitiste).

Une analogie peut être faite entre les trois composantes du pouvoir de Lukes et les dimensions utilisées dans la géométrie. L'apport de la deuxième et de la troisième dimension du pouvoir par rapport à la première est équivalent à l'apport de la deuxième et de la

troisième dimension dans l'étude de l'espace. La première dimension de l'espace permet de voir ce qui se passe sur une droite. La deuxième dimension permet d'appréhender, au-delà d'une droite, un plan à deux axes, ce qui donne une vision plus complète. Et la troisième dimension permet d'appréhender un espace à trois axes et donc une vision encore plus complète que la deuxième dimension[65].

Nous essayerons à présent de mettre en évidence, à la lumière de ces trois dimensions, les différences entre les notions de « pouvoir » et de « *lobbying* » ou « exercice d'influence »[66]. Rappelons que ces notions sont utilisées dans la littérature sur la normalisation comptable de façon presque équivalente. D'abord, la notion d'exercice d'influence est incluse dans celle de pouvoir et que cette dernière est par conséquent plus large que la première. Cela veut dire que si A exerce de d'influence sur B, nous sommes nécessairement en train de parler du « pouvoir » de A sur B[67], alors que A peut avoir du « pouvoir » sur B sans exercer de l'influence ou des pressions directes sur lui. Ensuite, l'exercice d'influence nécessite par définition « un exercice » c'est-à-dire une action, alors que le pouvoir n'a pas nécessairement besoin d'une telle action. Par exemple, A peut avoir du pouvoir sur B sans « agir » parce qu'il est son supérieur hiérarchique au travail (dans ce cas le mécanisme qui véhicule le pouvoir est l'« autorité hiérarchique »), alors que l'exercice d'influence nécessite une action, comme l'envoi des lettres de commentaires dans le cas de la normalisation comptable. Enfin, dans le cadre de la théorie de Lukes, il semble que le *lobbying* est compatible avec la première et la deuxième dimension uniquement (car basées sur le comportement des agents et donc sur leurs actions), alors que le pouvoir se rapporte aux trois dimensions énumérées par ce dernier.

Comme nous l'avons indiqué précédemment, l'approche développée par Lukes participe dans ce débat très animé sur le pouvoir. Comme les autres courants, sa théorie a soulevé beaucoup de critiques de la part des politologues et des sociologues. Les deux principales limites qui lui ont été reprochées sont les suivantes : D'abord, il a été critiqué pour avoir lié la notion du pouvoir, déjà assez controversée, à celle de l'intérêt qui ne l'est pas moins (Rocher 1986). Ainsi, Bradshaw (1976) lui a reproché son utilisation radicale de la notion d'intérêt qui pose des difficultés empiriques parce que même si on arrive à mettre B dans une situation d'autonomie par rapport à A, son comportement ne refléterait pas nécessairement ses intérêts

[65] C'est dans ce sens que Lukes utilise la notion de « *dimension* » en anglais et que nous avons choisi de traduire littéralement en « dimension » conformément à la littérature francophone sur ce sujet.
[66] Dans notre étude, ces deux dernières notions sont utilisées de façon interchangeable.
[67] Il faut toutefois, d'après Lukes, qu'il y ait un conflit d'intérêt entre A et B

réels car il serait sous l'influence indirecte d'autres individus. Lukes (1976) a répliqué en affirmant que cette limite ne met pas en doute sa conception tri-dimensionnelle du pouvoir puisque Bradshaw lui-même y a eu recours, et que les difficultés empiriques ne doivent pas remettre en cause les conclusions théoriques. Ensuite, Bradshaw (1976) et Morris (2002) ont critiqué le passage non expliqué dans la théorie de Lukes, d'une relation binaire entre deux individus (A et B) dans les deux premières dimensions du pouvoir vers une relation sociale beaucoup plus complexe incluant des groupes et des structures sociales dans la troisième dimension. Morris (2002) est même allé jusqu'à dire que le concept que Lukes traite dans son livre n'est pas le pouvoir, mais c'est plutôt la domination ou le « pouvoir sur quelqu'un» ce qui ne constitue qu'une petite partie de la notion du pouvoir qui est en réalité beaucoup plus complexe.

Loin de mettre fin au débat, le livre de Lukes a, au contraire, suscité encore plus de controverses et de critiques tant positives que négatives. Un chiffre suffit pour donner une idée sur la pertinence académique et théorique de cette première édition du livre de Lukes. En effet, d'après Béland (2006), qui rapporte des informations tirées de *ISI Citation Index (Juin 2006)*, le livre de Lukes a été cité plus de 1200 fois entre 1974 et 2006 dans des articles de journaux scientifiques, un chiffre qui parle de lui-même.

2.3. La « mise à jour » de la théorie de Lukes en 2005

Trente ans après la publication de la première version, Lukes « récidive » en publiant une deuxième édition de « *Power : A Radical View* » chez le même éditeur. D'après l'auteur, il existe deux raisons principales qui l'ont poussé à réécrire son livre. La première est le fait que, bien que le livre initial ne fût qu'un petit essai sur la théorie du pouvoir, il a généré, et continue à le faire, beaucoup de critiques positives et négatives. L'idée de Lukes était alors de faire le point sur ce qui a été dit sur sa conception du pouvoir et de la défendre. La deuxième raison était son souhait de corriger les fautes et les incohérences que comportait la première édition. Lukes reconnait donc des erreurs, notamment dans sa définition du pouvoir, et propose de les corriger et de mettre à jour sa théorie mais tout en continuant à défendre sa conception tri-dimensionnelle du pouvoir.

2.3.1. Une nouvelle définition du pouvoir ?

La deuxième édition comporte un premier chapitre, qui reprend le livre initial de 1974, et deux nouveaux chapitres. Dans le premier, Lukes situe sa théorie dans le terrain conceptuel du débat sur le pouvoir en incluant dans cette carte théorique des théories plus récentes (que

son premier livre) dont notamment celle de Foucault et de Bourdieu. Dans le dernier chapitre, Lukes expose les erreurs de son livre original et fait l'apologie de sa conception tri-dimensionnelle du pouvoir.

Dans cette deuxième édition, Lukes revient sur sa définition du pouvoir comme étant une relation entre deux agents dans laquelle A oblige B à faire des choses contraires à ses intérêts propres. Il affirme que le concept sous jacent à cette définition, n'est pas le pouvoir, mais plutôt, « *the securing of compliance to domination* », c'est-à-dire comment le plus puissant peut assurer la soumission du plus faible, ce qui constitue une sous composante du concept du pouvoir. En effet, Lukes décline la notion de pouvoir en deux sous concepts : « *Power to* » qui est une notion plus large et qui renvoie au terme latin « *Potentia* » (exprimé en français par le mot « pouvoir ») et « *Power over* », plus restreinte, et qui renvoie au terme latin « *Potestas* » (exprimé en français par le mot « puissance ») tels qu'ils ont été utilisés par Spinoza dans ses écrits du 17ème siècle. Ainsi, la notion du pouvoir qui a été exploitée dans la théorie initiale de Lukes en 1974, ne traite qu'une partie du « *Power over* » à savoir, comment exercer du pouvoir pour assurer la soumission dans une relation binaire entre des acteurs qui ont des intérêts unitaires. Lukes reconnait donc la majorité des critiques qui lui ont été adressées sur la base de son ancienne définition du pouvoir et notamment le fait qu'il évoquait le pouvoir comme étant un exercice, alors qu'il s'agissait en réalité d'une capacité qui peut être exercée ou non. Lukes définit désormais le pouvoir, donc, comme « l'aptitude que possède un agent (ou des agents) à contrôler des résultats à propos de questions qui affectent ses (leurs) intérêts ». D'après Martiniello (1992), cette définition appelle les remarques suivantes :

- le concept de pouvoir suppose l'existence d'au moins un acteur qui détient cette aptitude.

- la notion de pouvoir implique de façon indispensable la notion d'intérêt. Autrement, tous nos comportements relèveraient du pouvoir car ils ont des effets. Donc le pouvoir doit être rattaché à la poursuite d'un intérêt.

- l'acteur détenteur du pouvoir ne contrôle pas nécessairement tous les résultats à propos des questions qui affectent ses intérêts. Son pouvoir varie donc en fonction de l'étendue (« *scope »)* des questions à propos desquelles il peut entrainer des conséquences.

- les résultats du pouvoir auront des conséquences sur d'autres personnes. Le pouvoir varie donc en fonction du nombre d'individus qui subissent le pouvoir, on parle du domaine du pouvoir.

2.3.2. Une 4ème dimension du pouvoir ?

Essayant de situer sa théorie dans une carte très large des notions du pouvoir, Lukes compare sa théorie à la conception Foucaldienne que certains auteurs[68] décrivent comme étant la quatrième dimension du pouvoir. Lukes se livre à une critique sévère de Foucault dont il qualifie l'approche d'« ultra-radicale ». D'après lui, l'approche de Foucault est originale et différente de la sienne sur plus d'un point. Elle est originale sur au moins deux plans. D'abord, parce qu'elle établit un lien très étroit entre le pouvoir et la connaissance. Ensuite, parce que Foucault voulait faire une sorte de « *micro physique du pouvoir* », puisqu'il cherchait à savoir de façon détaillée ses formes d'existence les plus fines, ses plus petits effets sur les corps et esprits des individus et sur leurs vies de tous les jours en général. Le pouvoir pour Foucault, contrairement à Lukes, n'est donc pas la propriété d'une certaine classe sociale ou d'un individu quelconque, ce n'est pas non plus un instrument que quelqu'un pourrait utiliser pour assurer ses intérêts (Lukes 2005, p.89). Pour Garland (1990), le pouvoir chez Foucault fait plutôt référence « aux différentes formes de domination et de subordination et aux asymétries dans les balances de pouvoir qui opèrent à chaque moment et à chaque endroit où une relation sociale existe, si simple soit elle ». Le pouvoir pour Foucault est omniprésent dans tous les aspects de la vie sociale et pas uniquement en situation de conflit, et c'est ce qui fait l'ultra-radicalisme de sa conception par rapport à la théorie de Lukes, « pas aussi radicale finalement[69] ».

Huault et Leca (2009, p.136) ont fait le lien entre la théorie de Lukes et le concept de « gouvernementalité [70] » de Foucault en ayant recours à la théorie néo-institutionnelle. Ainsi, ils suggèrent de prendre en compte dans la troisième dimension du pouvoir de Lukes des rapports entre les acteurs et les institutions, ou comment les institutions « tenues pour acquises » peuvent exercer un pouvoir non neutre sur les acteurs. Ils donnent l'exemple de la comptabilité qui est considérée comme une institution « tenue pour acquise » et qui conduit les auteurs à faire des choix qu'ils n'auraient pas fait sans son influence. Cet exercice d'influence peut ne pas servir les intérêts d'acteurs particuliers mais il n'est pas neutre en termes de pouvoir. Dans le même ordre d'idée, Malsh et Gendron (2011) ont utilisé l'approche tri-dimensionnelle de Lukes pour étudier les nouvelles formes de régulation de

[68] Le premier auteur à avoir donné ce nom à la théorie de Foucault est Peter Digeser (1992) dans son article « *The fourth face of power* ».

[69] Lors de la deuxième édition de son livre, Lukes a pensé à changer son intitulé en « *Power : a not so radical view* » pour mettre en exergue l'ultra-radicalisme de Foucault. (Lukes 2005)

[70] Ce concept peut être défini comme « l'ensemble de procédures, les institutions, les calculs et tactiques susceptibles d'exercer le pouvoir sur une population » (Huault et Leca, 2009) ou plus simplement : « comment rendre les gouvernés gouvernables » (Hayward, 2006).

l'audit, tout en la modifiant en y incluant la notion de discours de Foucault (1983). Ainsi, ces auteurs ont appliqué les deux premières dimensions du pouvoir telles que présentées par Lukes, mais au lieu de reposer l'analyse de la troisième dimension sur l'idéologie et les intérêts conformément à l'approche de Lukes, ils se basent, à l'instar de Foucault, sur l'analyse de la façon selon laquelle la réalité sociale est construite à travers les discours.

En effet, si Foucault admet au pouvoir deux fonctions, l'une répressive (négative) et l'autre constructive (positive), il se base principalement sur cette dernière pour développer toute sa conception du pouvoir. Pour lui, le pouvoir s'exerce « à travers » les individus (il les construit) et non « contre » eux. Il est à préciser à ce niveau que notre conception de la normalisation comptable, comme un processus au cours duquel les parties prenantes essayent d'avoir du pouvoir sur le normalisateur pour tirer profit des normes comptables, se concentre plus sur l'aspect répressif du pouvoir que sur son aspect constructif. Notre but étant de savoir, à l'instar de la théorie de Lukes, qui détient le pouvoir, comment et à travers quels mécanismes l'utilise-t-il et quelles sont les conséquences de cette utilisation, ce qui ne fait pas l'objet de la conception foucaldienne du pouvoir.

2.3.3. Les critiques de la nouvelle approche de Lukes

La nouvelle édition du livre de Lukes a continué à susciter le débat, en raison, à la fois, des changements introduits et de la défense incessante de Lukes de sa troisième dimension du pouvoir. Notons par exemple que des séminaires ont été organisés pour discuter cette deuxième édition et qu'un numéro intégral de la revue « *Political Studies Review* » a été dédié pour critiquer (positivement et négativement) l'ouvrage tout en donnant à Lukes le droit de répondre dans le même numéro.

Ainsi, Morris (2006) a salué l'honnêteté intellectuelle dont Lukes a fait preuve et s'est félicité des corrections qu'il a apportées à sa théorie, et notamment au niveau de la définition du pouvoir étant donné que Morris était parmi les auteurs qui ont le plus critiqué la première version du livre (voir Morris (2002)). Cependant, cet auteur continue de critiquer Lukes à cause de son utilisation du mot « *power* » dans la nouvelle édition, et notamment dans le titre, malgré le fait qu'il a reconnu que la notion qui sous tend sa théorie n'est qu'une sous composante du pouvoir. Hindess (2006) a, quant à lui, critiqué l'étroitesse de la couverture de la notion de domination par rapport à d'autres configurations du pouvoir telles que le pouvoir politique de l'Etat, le concept foucaldien de « gouvernementalité » ou encore le système des Etats. Lukes (2006) répond en affirmant que ces critiques ne tiennent plus par rapport à la

deuxième édition parce qu'il reconnait désormais que le concept du pouvoir est beaucoup plus large que celui de la domination, mais qu'il a choisi délibérément (et il a annoncé son choix) de ne traiter que cette dernière parce que c'est elle qui répond à la question principale de son livre, à savoir « comment les dominants assurent la soumission des dominés ? ».

Hayward (2006) a critiqué l'approche de Lukes parce qu'elle n'arrive pas, selon elle, à expliquer le pouvoir quand il est exercé à travers les structures sociales et les institutions et par elles. D'après cet auteur, la théorie de Lukes établit un lien étroit entre le pouvoir et la responsabilité, de sorte qu'on ne puisse pas parler de pouvoir si on n'est pas capable de tenir un acteur comme responsable des effets de l'exercice du pouvoir (sur les dominés). Hayward reprend l'exemple donné par Lukes pour argumenter sa position. En effet, Lukes a analysé la situation du marché immobilier américain. Il conclut que les ménages pauvres n'ont pas accès à un logement décent à cause de beaucoup de facteurs inter-reliés et qu'on ne peut pas dire que ces ménages soient soumis à un quelconque pouvoir parce qu'on ne peut pas tenir pour responsable un (ou plusieurs) acteur(s) bien déterminé(s). Hayward affirme qu'il est possible de parler de pouvoir dans cet exemple à condition d'adopter une conception plus large de la responsabilité comme étant une « responsabilité politique partagée » (*shared political responsibility*). Si les deux auteurs semblent être d'accord sur l'importance de la responsabilité morale et politique dans l'étude du pouvoir, Lukes met davantage l'accent sur le coté moral de la responsabilité aux dépens de son coté politique (Lukes 2006). De plus, ces deux auteurs divergent dans l'analyse des situations dans lesquelles une personne est clairement soumise à des contraintes sociales mais qu'il n'y pas d'acteur particulier qui semble être responsable de cet exercice de pouvoir à travers ces contraintes (Hayward et Lukes 2008, p.5). Sur ce même point, Huault et Leca (2009) proposent d'étendre la théorie de Lukes pour prendre en compte, conformément à la critique de Hayward (2006), le rôle du pouvoir exercé par les institutions en dehors de la volonté des acteurs et ce, en associant chacune des trois dimensions du pouvoir de Lukes à une étape du processus d'institutionnalisation (Burger et Luckmann, 1966).

Shapiro (2006) pose le problème de l'application empirique de la théorie de Lukes. En effet, il admet que les trois dimensions peuvent être opérationnalisées sur le terrain des sciences sociales mais affirme que ni la théorie de Lukes, ni les études de cas qui l'ont appliquée, sont en mesure de nous fournir une règle générale quant à l'existence de la troisième dimension dans un contexte donné, notamment après la reconnaissance par Lukes que les intérêts des acteurs ne sont pas simples mais complexes et parfois conflictuels.

Une des critiques adressées à la théorie de Lukes consiste dans les difficultés de son application empirique. Comment cette théorie a-t-elle été mise en œuvre ? Nous allons présenter des études de terrain ayant mobilisé ce cadre théorique.

3. Les applications empiriques de la théorie de Lukes

La théorie du pouvoir de Lukes a été utilisée par plusieurs chercheurs en sciences humaines, notamment en sciences politiques (où elle est née) et en sociologie comme dans les sciences de gestion (et notamment dans le champ de la régulation comptable) pour essayer de comprendre et de rendre compte des processus qui impliquent des enjeux de pouvoir et des relations de conflits d'intérêts.

3.1. Les applications empiriques en sciences politiques et en sociologie

Divers travaux en sciences politiques et en sociologie ont opérationnalisé les trois dimensions du pouvoir de Lukes. Plusieurs de ces exemples ont été cités par Lukes (2005 et 2006) pour appuyer l'idée que sa conception tri-dimensionnelle du pouvoir (et notamment la deuxième et troisième dimension) est empiriquement réalisable.

3.1.1. La deuxième et la troisième dimension du pouvoir appliquées au problème de pollution (Crenson, 1971)

Dans son ouvrage « *The Un-politics of air pollution : A study of non-decision making in the cities* », Crenson (1971) pose la question suivante : Pourquoi deux villes appartenant au même Etat n'ont pas eu le même comportement face au problème de la pollution de l'air ? La première ville, *East Chicago*, a soulevé le problème et a réussi à le réglementer, tandis que l'autre ville, *Gary*, n'a réussi à le faire que 15 ans après. Après une analyse comparative du système politique et du tissu industriel des deux villes et après avoir écarté d'autres solutions envisageables, Crenson finit par conclure que la réponse à cette question réside dans l'exercice du pouvoir par *US Steel*, la plus grande entreprise de la ville. Cette société a réussi à garder le problème de la pollution de l'air en dehors de l'agenda du régulateur local. Le plus marquant dans cette étude est que cet exercice de pouvoir a été fait sans que cette entreprise n'ait eu besoin d'intervenir de façon directe auprès du régulateur. En effet, elle a bénéficié de sa réputation de société influente pour détourner les attentions sur cette question embarrassante pour elle (car très coûteuse). Elle a donc pu obliger les autorités locales à agir (en s'abstenant d'émettre des réglementations concernant ce problème) contre les intérêts réels des habitants.

Les mécanismes de pouvoir utilisés à cette fin sont les suivants : d'abord, la société a imposé des sujets politiques comme le développement industriel et commercial dans la ville pour éviter d'aborder le sujet de la pollution. Ainsi d'après Crenson (1971, p.165) : « l'acte de

prise de décision était dirigé par un processus de non prise de décision[71]». Ensuite, la société a profité du fait que le contrôle de la pollution a les caractéristiques d'un bien collectif puisque son coût est pris en charge par l'industrie (c'est *US Steel* seule qui va le supporter) et ses bénéfices sont répartis sur un nombre très important de personnes (les habitants de la ville). De ce fait l'opposition de la première partie s'est révélée être très importante et le soutien de la deuxième partie va être relativement faible car très dispersé.

D'après Lukes (2005, p.44), cette étude prouve qu'il est possible d'appliquer sur le terrain la deuxième et la troisième dimension du pouvoir. En effet, l'étude des non-décisions a amené l'auteur à analyser les causes ayant conduit les autorités locales à ne pas prendre la décision de réglementer le problème de la pollution (2ème dimension). La troisième dimension a été opérationnalisée à travers la notion de conflit latent entre les intérêts des plus puissants et les intérêts réels de ceux qui subissent le pouvoir (le conflit « non posé » entre les intérêts de *US Steel* qui ne veut pas faire baisser la pollution et les intérêts réels des habitants exposés aux effets nuisibles de la pollution).

3.1.2. Les trois dimensions du pouvoir appliquées aux conditions de travail des mineurs (Gaventa 1980)

Toujours dans le contexte américain, Gaventa (1980), dans son ouvrage « *Power and powerlessness : quiescence and rebellion in Appalachian valley* », a utilisé les trois dimensions de Lukes pour tenter de comprendre les raisons de la soumission et de la non rébellion des mineurs de la vallée d'Appalachia contre les propriétaires des mines malgré les conditions très difficiles de leur travail et de leur vie. Pour chaque dimension du pouvoir, Gaventa cite les différents mécanismes qui ont permis aux dirigeants de la société qui exploite les mines de garder le contrôle et d'éviter qu'une révolte ne se déclenche, ou même qu'une réforme des conditions de travail ne soit demandée.

Concernant la première dimension du pouvoir, Gaventa invoque les différentes ressources politiques classiques comme le droit de vote, la hiérarchie dans l'organisation, etc. Pour la deuxième dimension, il cite la force, la menace de sanctions positives ou négatives allant jusqu'à l'intimidation. Il cite aussi la mobilisation d'un biais existant dans le système politique comme par exemple une règle ou une procédure existante. Ceci peut aller jusqu'au renforcement de la mobilisation des biais institutionnels par la création de nouvelles barrières d'accès à l'arène décisionnelle. Outre ces mécanismes qui nécessitent de l'action, Gaventa

[71] "*decision-making activity is channeled and directed by the process, of non decision-making*"

évoque « l'anticipation des réactions » comme étant un mécanisme non observable et capable de créer des non-décisions. C'est par exemple la situation de B qui, connaissant le pouvoir de A, décide de ne pas évoquer le problème par peur de représailles de la part de A.

Concernant la troisième dimension du pouvoir, Gaventa a cherché les moyens par lesquels le pouvoir peut modeler les préférences des autres. Il cite ainsi les mythes, les langages et les symboles sociaux et comment ils peuvent être exploités dans un but manipulateur ainsi que les différentes stratégies de communication de l'information. Cela peut aussi inclure les moyens par lesquels le dominant acquiert sa légitimité sociale et l'incorpore dans la pensée du dominé (Gaventa 1980, p.15-16) ou d'une façon plus générale le processus à travers lequel le pouvoir influe sur « la construction sociale des significations » (Berger et Luckmann, 1966).

L'auteur donne ensuite trois exemples de ce qu'il appelle « les mécanismes indirects » de la troisième dimension du pouvoir. Ces mécanismes ont la particularité d'être initiés par les dominés eux mêmes à cause de leur « adaptation psychologique » à leur état de faiblesse face aux propriétaires des mines. D'abord, si par exemple B s'incline devant le pouvoir de A dans la première dimension, il « anticipera sa réaction » dorénavant, et ne soulèvera pas le problème qu'il a avec lui (deuxième dimension). Cela créera avec le temps une situation de repli sur soi même, non pas par peur du pouvoir de A, mais à cause d'une sensation d'impuissance propre et ce, quelle que soit la situation de A. Ceci peut conduire B à intérioriser plus facilement les valeurs, les croyances ou les « règles du jeu » de A.

Ensuite, le deuxième mécanisme indirect se rapporte à la relation qui existe entre la conscience politique et la participation politique. Il est communément admis dans la littérature sur la participation, que la conscience promeut la participation politique et qu'en retour, la participation augmente la conscience politique. Cela signifie que ceux qui sont privés pour une raison ou pour une autre (notamment à cause d'un exercice de pouvoir de première et deuxième dimension) de participer dans la vie politique, ne vont pas pouvoir développer une conscience approfondie de la situation d'inégalité dans laquelle ils vivent. Ainsi, ils vont développer « une culture du silence » (qui se trouve généralement dans les sociétés fermées), et vont, comme dans le premier cas, intérioriser plus facilement les « règles du jeu » du plus puissant.

Enfin, Gaventa confirme que même si les dominés arrivent à casser cette « culture du silence », leurs consciences seraient tellement ambiguës et vagues que le dominant peut

facilement les influencer et les manipuler pour assurer ses propres intérêts au dépens des intérêts réels des dominés. Ainsi, et pour reprendre les mots de Gaventa, *"power serves to create power. Powerlessness serves to re-enforce powerlessness. Power relationships, once-established, are self-sustaining."* (p.256)**.** Pour l'auteur, les trois dimensions du pouvoir, quoi qu'utilisant différents mécanismes, restent inter-reliées puisque chaque dimension a un effet stimulateur sur les autres, et c'est à travers cette interaction que nous pouvons comprendre l'impact du pouvoir sur les actions et les perceptions des dominés.

3.1.3. La communication comme mécanisme de la deuxième et troisième dimension du pouvoir (Graetez et Shapiro 2005)

Graetez et Shapiro (2005) s'interrogent sur les raisons pour lesquelles les Américains ont voté massivement pour l'abrogation d'une taxe foncière qui était payée uniquement par les 2% des contribuables les plus riches. La réponse à cette question a nécessité la mobilisation de toute une batterie de mécanismes relevant des trois dimensions du pouvoir. Concernant les mécanismes relevant de la deuxième dimension du pouvoir, l'auteur cite la stratégie de communication qui a voulu présenter la taxe comme étant injuste, discriminatoire et comme « une taxe de la mort » car frappant les plus âgés à la fin de leur vie. Concernant l'utilisation de la troisième dimension, les acteurs dominants ont cherché à abroger cette taxe en provoquant, renforçant puis exploitant une mauvaise compréhension des américains du rôle économique de cette taxe et de son côté éthique et ce, pour pouvoir manipuler et modeler leurs préférences et leurs perceptions de leurs intérêts réels. Un des mécanismes utilisés dans ce sens est la structuration des questions posées dans les sondages de manière à faire dire aux sondés ce que les dominants veulent entendre d'eux. En outre, ils ont inondé les médias par les résultats des sondages en leur faveur et par des histoires de petits commerçants qui ont été « ruinés » par cette taxe, des histoires, certes vraies, mais qui ont été modifiées et présentées de façon à agir sur la perception des citoyens.

3.1.4. Les trois dimensions du pouvoir appliquées aux relations conjugales (Komter 1989)

L'étude de Komter (1989) intitulée « *Hidden Power in Marriage* » sort du champ des sciences politiques et rentre dans le cadre de la sociologie. Komter étudie un sujet largement traité dans la littérature, à savoir le sujet du pouvoir dans les relations conjugales, tout en lui appliquant un cadre théorique qui n'avait jamais été utilisé pour répondre à cette problématique à savoir le cadre tridimensionnel de Lukes. L'auteur cherchait à combler une

lacune existante dans la littérature et qui consistait à ne s'intéresser qu'aux prises de décision comme premier indicateur du pouvoir dans les relations conjugales, ignorant ainsi l'effet des inégalités structurelles qui sous tendent ces relations. Notons que l'auteur n'a pas utilisé le concept des « intérêts réels » propre à la troisième dimension, à cause des critiques adressées à Lukes à ce propos. Pour lui, les intérêts des parties sont ceux exprimés par elles lors des entretiens. En effet, l'utilisation du cadre de Lukes par Komter servirait plus à déterminer les mécanismes du pouvoir mis en jeu, que d'en chercher les conséquences. Dans son opérationnalisation du cadre de Lukes, Komter définit le pouvoir par rapport à la possibilité d'imposer des changements dans la relation de couple ou au contraire à la possibilité de résister à des changements désirés par l'autre partie, et ce pour mettre en évidence la notion de la « *relevant counterfactual* » de Lukes qui renvoie à l'alternative que le dominé aurait choisi s'il n'y avait pas l'effet du pouvoir.

Ainsi, Komter définit trois différentes formes du pouvoir. D'abord, le « pouvoir manifeste » (qui renvoie à la première dimension) entre en jeu lorsqu'il y a un conflit observable entre les époux et que le résultat de ce conflit conduit à un changement dans la vie quotidienne du couple. Ensuite, le « pouvoir latent » (issu de la deuxième dimension) est en jeu lorsqu'il n'y a pas de changements, bien que l'un ou l'autre des époux désire un tel changement, sans pouvoir l'exprimer soit parce qu'il anticipe une réaction négative de l'autre partie susceptible de compromettre leur vie de couple, soit parce qu'il sait que son désir n'a pas de chance d'aboutir à cause du pouvoir de l'autre. Enfin, le « pouvoir invisible » (troisième dimension de Lukes) se réfère aux valeurs, croyances et préconceptions implicites qui sous-tendent ou précèdent le comportement. L'effet de ce pouvoir invisible échappe généralement aux consciences des individus qui y sont impliqués.

Dans les relations conjugales, l'auteur a détecté trois mécanismes qui agissent systématiquement en faveur des hommes dans le cadre du pouvoir invisible. Le premier mécanisme est l'inégalité dans l'estime de soi-même. En effet, les recherches montrent que les femmes ressentent moins d'estime pour elles-mêmes que les hommes. Ainsi les hommes ont plus de confiance en eux, ce qui leur donne plus de pouvoir conjugal. Le pouvoir peut être ici invisible aux deux parties parce que ces différences entre les personnalités des deux époux apparaissent tout à fait « naturelles » les empêchant ainsi de reconnaître ce pouvoir. Le deuxième mécanisme avancé par l'auteur est la mauvaise perception de la vie quotidienne. En effet, lors de ses recherches, l'auteur trouve que les hommes surestiment leur contribution dans la vie conjugale et sous-estiment en même temps la contribution de leurs femmes. Cette

perception biaisée donne aux hommes un bénéfice psychologique puisqu'ils considèrent que les demandes faites par leurs conjoints de donner plus de leur temps à la maison, sont injustifiées. Enfin, le dernier mécanisme renvoie au faux consensus autour de la légitimation de la situation actuelle du couple. En effet, dans les entretiens qu'il a menés avec les couples, l'auteur retrouve un certain consensus dans les paroles des deux parties autour des raisons de la partition (en faveur des hommes) des travaux ménagers par exemple ou de la garde des enfants. Or, en posant les questions d'une autre manière, il trouve que ce consensus n'est qu'apparent et qu'en réalité les arguments des deux parties pour justifier le *statu quo* (arguments du genre « *elle a plus de temps* », « *il n'est pas fait pour ça* », « *elle aime ça plus que moi* »…) ne reflètent pas la position réelle des femmes. Mais, parce que ces légitimations sont prises pour des réalités intouchables, elles contribuent de façon invisible à créer et maintenir le pouvoir invisible de l'homme sur la femme. Ces trois mécanismes du pouvoir relèvent donc de la troisième dimension de Lukes puisqu'ils biaisent les perceptions et les préférences des femmes au profit des hommes.

Les exemples de l'utilisation de la théorie de Lukes dans la sociologie et les sciences politiques notamment sont assez nombreux. Nous avons essayé de présenter quelques uns qui peuvent nous être utiles dans le cadre de notre étude. Le tableau suivant récapitule ces exemples en essayant de présenter leurs apports en termes méthodologiques.

Tableau 2 : Récapitulatif des études utilisant le cadre de Lukes en sciences politiques et en sociologie

N°	Etude	Problématique	Dimensions du pouvoir	Opérationnalisation des dimensions du pouvoir
1	Crenson (1971) : the Un-politics of air pollution : A study of non-decision making in the cities	Pourquoi la ville de Gary n'a réglementé la question de la pollution de l'air que tardivement ?	2ème et 3ème dimensions	2DP: Etude de l'agenda du régulateur local. 3DP: Etude du tissu social et économique ce qui amène à considèrer le contrôle de la pollution comme un bien collectif.
2	Gaventa (1980): Power and powerlessness : quiescence and rebellion in Appalachian valley	Pourquoi les mineurs de la vallée d'Appalachia ne se sont pas révoltés contre les propriétaires des mines malgré les conditions difficiles de leur travail ?	1ére, 2ème et 3ème dimensions	1DP : le droit de vote, la hiérarchie… 2DP : les sanctions, les barrières à l'entrée à l'arène decisionnelle, l'anticipation des réactions… 3DP : les mythes, les langages et les symboles sociaux, la construction sociale des significations, la relation entre conscience politique et participation politique...
3	Graetez et Shapiro (2005) : Death by a Thousand Cut : The Fight over Taxing Inherited Wealth	Pourquoi les américains ont voté massivement pour l'abrogation d'une taxe foncière qui était payée uniquement par les 2% des contribuables les plus riches ?	2ème et 3ème dimensions	2DP: stratégie de communication 3DP: désinformation à travers trafic des sondages, utilisation des médias…
4	Komter (1989) : Hidden Power in Marriage	Qui a le pouvoir dans un couple en dehors des situations de prises de décision ?	1ére, 2ème et 3ème dimensions	3DP: inégalité dans l'estime de soi même, la mauvaise perception de la situation, le faux consensus autour de la légitimation de la situation actuelle...

1DP: 1ère dimension du pouvoir; 2DP: 2ème dimension du pouvoir; 3DP: 3ème dimension du pouvoir

Dans le paragraphe suivant, des exemples plus proches de notre étude seront exposés puisqu'il s'agit de recherches qui ont eu recours à la théorie de Lukes dans le champ de la normalisation comptable.

3.2. Les applications empiriques dans le champ de la normalisation comptable

Dans le domaine de la recherche comptable, Lukes a été cité dans le cadre des travaux qui se sont focalisés sur l'étude du pouvoir et du *lobbying* à l'encontre des normalisateurs comptables. Dans les paragraphes suivants nous allons exposer un certain nombre de ces recherches et analyser la manière avec laquelle elles ont opérationnalisé la théorie de Lukes et les méthodologies qu'elles ont utilisées. Comme pour les recherches que nous avons présentées dans le paragraphe précédent, il y a des études sur la normalisation comptable qui ont appliqué une seule dimension du cadre de Lukes, d'autres qui en ont appliqué deux et des études qui ont appliqué l'intégralité du cadre tri-dimensionnel.

3.2.1. Les études appliquant la première dimension de Lukes

Parmi les premières études ayant évoqué Lukes dans la normalisation comptable, si ce n'est la première étude, on retrouve Hope et Gray (1982) dans le contexte britannique. Après avoir exposé la théorie du pouvoir de Lukes, les auteurs se sont contentés d'appliquer sa première dimension seulement. Pour cela, ils ont adopté une méthodologie simple basée sur quatre étapes :

- identification d'une situation de prise de décision actuelle du normalisateur (projet de norme) ;

- identification des questions clés relatives à ce projet de norme en cours ;

- mise en évidence du conflit observable autour de ce projet de norme ; et

- détermination des préférences des parties prenantes à propos des questions clés.

Ils ont étudié l'élaboration par le normalisateur britannique (*Accounting Standards Committee*) de la norme relative à la comptabilisation des frais de recherche et de développement. L'objectif de leur étude était de déterminer pourquoi l'ASC a changé de position entre la publication de l'exposé-sondage et l'adoption de la norme et ce, en analysant les lettres de commentaires envoyées par les différentes parties prenantes. Ils ont fini par conclure que les entreprises et plus précisément le secteur de l'industrie aérospatiale ont réussi, à travers leurs actions de *lobbying*, à imposer leurs points de vue dans le choix de la

norme finale. Si Hope et Gray se sont contentés dans leur analyse de recourir à la première dimension du pouvoir à cause de la simplicité de sa mise en œuvre, ils ont mis en évidence dans leurs conclusions, que l'utilisation de la deuxième et de la troisième dimension de Lukes, malgré les difficultés empiriques que cela peut poser, permet d'éclairer davantage le processus et son issue.

L'utilisation de la théorie de Lukes a été faite le plus souvent dans le contexte américain et britannique. La première recherche à l'avoir appliquée dans le contexte de la normalisation internationale était un travail doctoral dans une université canadienne. Pour construire leur cadre d'analyse théorique, Kwok et Sharp[72] (2005) partent de la définition que Lukes (1977) donne au pouvoir « *le pouvoir est la capacité d'agir sur les conséquences* [73]».

D'abord, la notion de « capacité » renvoie à ce que les politologues appellent les « acteurs ». Ainsi, ils déterminent les différents acteurs dans la normalisation internationale et les classent en acteurs internes (les membres du *Board* de l'IASC) et acteurs externes (les parties prenantes). La capacité de ces acteurs est mesurée à travers les trois variables développées par Hussein et Ketz (1991) à savoir la capacité d'agir (ou compétence propre de l'acteur), les contraintes qui limitent cette capacité et les opportunités (donnée aux acteurs pour influencer le normalisateur).

Ensuite, le deuxième mot clé dans cette définition: « agir » renvoie à l'influence. Suivant Lukes (1974), Kwok et Sharp (2005) définissent l'influence comme « *une relation entre des acteurs dans laquelle un acteur incite les autres à agir d'une façon telle qu'ils ne l'auraient pas fait sans cette influence* ». Les auteurs divisent les mécanismes d'influence en six types : la coercition, l'incitation, la persuasion, la force, la manipulation et l'autorité. En l'appliquant au contexte de l'IASC, les auteurs retiennent uniquement les trois premiers mécanismes.

Enfin**,** le troisième terme important dans la définition du pouvoir de Lukes (1977) est « conséquences ». Pour les auteurs, « *tant que le pouvoir est associé à une capacité, il ne peut être démontré qu'à travers sa relation de causalité avec un effet* »[74] (Kwok et Sharp 2005, p.78). Les conséquences dans le cas de l'IASC seraient les décisions du normalisateur et les normes internationales.

Ce cadre d'analyse peut être résumé à travers le schéma suivant :

---

[72] Winston Kwok est le doctorant dont la thèse (1999) a donné lieu à cet article, David Sharp étant son directeur de thèse.

[73] " *power is the capacity to bring about consequences* **"**

[74] "*While power is associated with capacity, it can only be demonstrated via its relationship with an effect*".

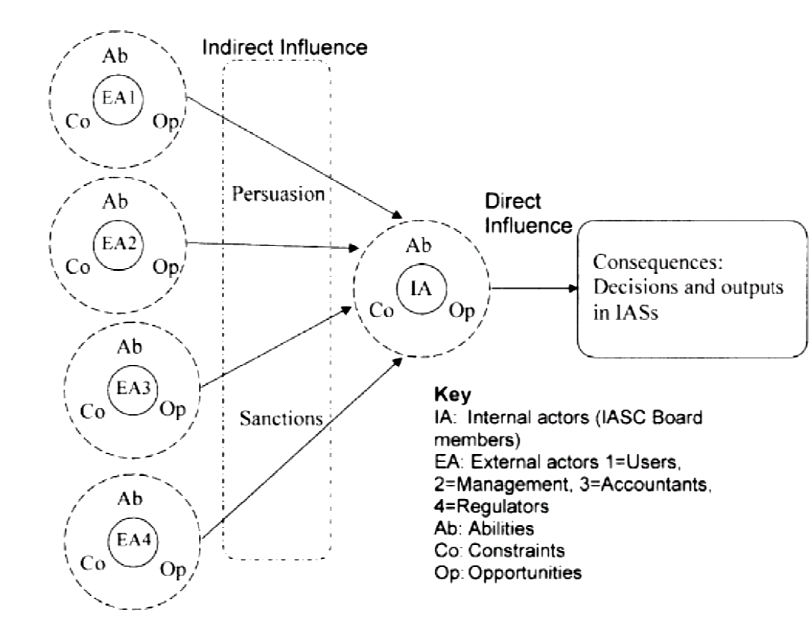


Figure 4 : le cadre d'analyse théorique de Kwok et Sharp (2005)

L'opérationnalisation de cette grille théorique dans le processus de la normalisation internationale passe par l'étude de cas de deux projets de normes controversés : les informations sectorielles et les immobilisations incorporelles. Les résultats des entretiens et de l'analyse de contenu des lettres de commentaires reçues par l'IASC montrent que le mécanisme d'influence le plus utilisé est la persuasion à travers l'argumentation. Les auteurs concluent, à travers une analyse des changements apportés par l'IASC aux deux projets de normes suite à la réception des lettres de commentaires, que les préparateurs des états financiers ont eu le plus d'influence mais que les autres acteurs ne se sentaient pas « *perdants dans l'affaire* ».

Cette étude a le mérite d'être parmi les premières recherches qui ont appliqué le concept de pouvoir de Lukes à l'analyse de la normalisation internationale. Cependant, elle s'est contentée de l'étude des conflits manifestes et les mécanismes de pouvoir visibles et n'a pas étudié en profondeur le système dans son ensemble à travers ses structures sociales pour détecter les mécanismes du pouvoir les plus insidieux. Cette lacune a été surmontée en partie par les études que nous présenterons dans le paragraphe suivant et qui ont appliqué la troisième dimension du pouvoir de Lukes.

3.2.2. Les études appliquant la troisième dimension de Lukes

Hussein et Ketz (1991) ont adopté la théorie de Lukes comme cadre d'analyse dans leur essai sur la normalisation comptable aux Etats-Unis. Ils ont d'abord présenté la théorie du pouvoir de Lukes en se basant sur ses écrits de 1974 et de 1977, et ont montré que les études

antérieures sur le FASB relèvent plutôt de la première dimension du pouvoir. Partant de la constatation que « *le pouvoir n'est pas exercé dans un vide, mais à l'intérieur d'un système social qui permet ou contraint cet exercice du pouvoir* » (p.60), et de la description de Lukes des facteurs structurels pertinents dans un processus donné, les auteurs identifient les capacités, les contraintes rationnelles et structurelles et les opportunités de chaque partie prenante.

En ce qui concerne la profession comptable par exemple, ses capacités résident dans la possibilité pour elle de conduire et de publier des recherches et aussi de participer au financement du normalisateur. Concernant les contraintes structurelles internes, les auteurs citent le désaccord au sein de la profession et son hétérogénéité. Les contraintes structurelles externes concernent l'intervention des régulateurs fédéraux ou de la presse par exemple pour empêcher toute main mise sur le normalisateur. Les principales contraintes rationnelles identifiées par les auteurs sont le coût élevé de la perte de la confiance des marchés et la détérioration de l'image de marque de la profession. Ces contraintes de différentes natures empêchent la profession d'exercer un contrôle exclusif sur le normalisateur malgré ses capacités et l'existence d'opportunités données par le *due process* du FASB pour faire du *lobbying* à l'encontre de ce dernier.

Cette analyse permet aux auteurs de conclure que l'existence de ces contraintes rend difficile la domination du normalisateur par un groupe particulier (même la profession comptable). Cela les amène à décrire la normalisation aux Etats-Unis comme étant un système mixte de pouvoir contrairement à d'autres études qui l'ont décrite comme étant captée par les grands cabinets d'audit. Ensuite, les auteurs exposent l'histoire politique de la normalisation américaine dans le but d'appuyer leur conclusion. Ainsi, ils affirment que le FASB constitue un contrat social entre les trois parties prenantes qui le composent à savoir les utilisateurs des états financiers, les entreprises et les cabinets d'audit.

Dans l'étude que nous venons de citer, seule la troisième dimension du pouvoir a été appliquée. Pour expliquer les raisons qui les ont poussés à ne pas recourir à la deuxième dimension, Hussein et Ketz (1991, p.61) disent que : « *La dimension des non-décisions crée des problèmes d'ordre méthodologique car il est difficile de savoir si une non-décision est significative ou pas…mais cette incapacité n'est pas fatale car l'analyse des facteurs structurels permet de tirer les conclusions nécessaires* ». Cependant, d'autres études se sont penchées sur le processus de normalisation en utilisant l'ensemble des trois dimensions du pouvoir de Lukes.

3.2.3. Les études appliquant le cadre tri-dimensionnel de Lukes

Deux études ayant appliqué le cadre tri-dimensionnel de Lukes de façons différentes seront présentées, celle de Gore (1992) dans le contexte américain et celle de Weetman (2001) dans le contexte britannique.

Gore (1992) compte parmi les rares auteurs qui ont étudié en profondeur le dispositif de normalisation américain en lui appliquant les différentes dimensions du pouvoir et ce lors de son analyse de l'établissement du cadre conceptuel (*Conceptual Framework*) élaboré par le FASB. Nous rendons compte de son travail en mettant en exergue la manière avec laquelle il a opérationnalisé les trois dimensions du pouvoir.

Concernant la première dimension, Gore s'est intéressé au comportement de vote des membres du FASB. Il s'est contenté dans ce sens d'analyser les études antérieures sur le FASB qui se sont focalisées sur le comportement de vote des membres. Ces études ont souvent utilisé les indices de vote de Shapley et Shubik (1954) à l'instar de Newman (1981a) pour mettre en avant l'existence éventuelle de coalitions ou de blocs de votes à l'intérieur du *Board*. Cependant, Gore admet que cette méthode a deux inconvénients. D'abord, elle est nécessairement subjective dans le choix des questions clés (*keys issues*) qui doivent être étudiées. Ensuite, elle ne permet pas de tenir compte des questions qui ont été rejetées tôt dans le processus (ou éliminées de l'agenda).Notons que, contrairement aux autres études qui ont mobilisé la première dimension de Lukes, Gore ne mène pas une analyse des lettres de commentaires reçues car il s'intéressait au comportement des membres du *Board*, ceux qui votent en définitif les normes, et pas à celui des acteurs externes (au sens de Kwok et Sharp 2005).

Quant à la deuxième dimension, Gore précise qu'elle n'a pas été souvent développée même dans les sciences politiques parce que d'abord, elle est difficile à concevoir sur le terrain, et ensuite, parce que le choix des non-décisions à analyser est inévitablement subjectif. Pour l'opérationnalisation de cette deuxième dimension, Gore (1992) précise que le choix définitif de l'agenda passe par les membres du *Board*, donc celui qui veut influencer l'agenda doit influencer les membres du *Board*. Il met en avant le rôle très important joué par le président du FASB dans l'allocation des ressources et par conséquent dans le ralentissement ou l'accélération des projets. Dans ce cadre, Gore cite deux exemples de tentative de contrôle de l'agenda (plus précisément les sujets à traiter et ceux à exclure de l'agenda) dans le cadre du projet du cadre conceptuel. Dans un premier lieu, une tentative de Mautz, un universitaire représentant un grand cabinet d'audit et membre d'un groupe de travail du FASB, d'éliminer

l'introduction d'une « approche bilancielle de la comptabilité » au profit d'une approche par le compte de résultat. Pour cela, après avoir convaincu son cabinet d'audit, il obtient le soutient du « *Financial Executive Institute* »[75]. Bien que sa tentative ait échoué en fin de compte puisque finalement l'approche bilancielle est celle qui a été retenue dans le nouveau cadre conceptuel, Gore a jugé que l'influence de cet acteur était importante puisque les lettres de commentaires reçus par le FASB avaient l'empreinte de son argumentation. La deuxième tentative de contrôle de l'agenda venait de la part d'un autre universitaire influent, Robert Anthony, qui voulait introduire dans le projet une partie concernant les « *non-business organisations* ». Sa tentative a finalement échoué parce que d'après lui (par entretien) d'autres membres du *Board* ne voulaient pas inclure cette partie. Gore a donc essayé d'analyser ces deux tentatives d'introduction et d'exclusion de ces sujets dans l'agenda du FASB et conclut que l'étude de la deuxième dimension du pouvoir permet de mieux comprendre le processus.

En ce qui concerne la troisième dimension, Gore sort du cadre du projet du cadre conceptuel et s'intéresse à deux actions importantes du fonctionnement du normalisateur américain qui sont la composition du *Board* du FASB d'une part et les tentatives de réduction de ses prérogatives d'autre part.

En premier lieu, Gore constate que la nomination des membres du *Board* par les « *trustees* » du FAF[76] intéresse plusieurs parties prenantes parce que ce pouvoir de nomination guide indirectement les choix et les orientations du FASB, et donne ainsi la possibilité de « truquer le jeu ». L'auteur relate trois exemples de situations où ce pouvoir de nomination peut donner lieu à des conflits d'intérêts. D'abord, la question de nomination d'un successeur à Donald Kirk à la tête du FASB. Deux noms circulaient mais finalement une troisième personne a été nommée par les *trustees* parce que les deux premiers « *were carrying too much baggage* », c'est-à-dire que leurs prises de positions comptables étaient connues et qu'ils n'étaient pas assez indépendants « idéologiquement ». Ensuite, Gore a examiné une tentation de changement de la composition du *Board* en faveur d'une augmentation des membres qui ont un *background* de préparateurs d'états financiers au détriment des membres de la profession. Enfin, Gore a essayé de rapprocher les décisions de nomination des membres du FASB des points de vue exprimés par ces derniers dans les articles qu'ils ont publiés avant leurs nominations. Il n'a cependant pas réussi à dégager une tendance claire dans la politique de désignation car les membres du *Board* dans leurs écrits ne sont pas toujours explicites par

[75] C'est la fédération des directeurs financiers des plus grandes sociétés américaines.
[76] « *Financial Accounting Foundation* » : c'est l'organisme qui chapote la normalisation comptable américaine à l'instar de l'*IFRS Foundation* à l'échelle internationale.

rapport à leurs préférences comptables. A travers ces trois exemples, Gore semble être convaincu par une certaine tendance vers la domination des préparateurs sur le FASB. Dans ce premier volet de l'opérationnalisation de la troisième dimension du pouvoir, Gore s'intéresse donc au pouvoir et à l'influence des parties prenantes qui leur sont attribués grâce à la possibilité qu'ils ont de placer leurs membres au sein du *Board* qui établit les normes comptables.

Dans le second volet, l'auteur examine la tentative de la « *Business Roundtable* » (BR), un groupe de pression composé des plus grandes sociétés américaines, de réduire le champ d'action du FASB. La BR a essayé à plusieurs reprises d'influencer le normalisateur de diverses façons, dans un premier lieu, en envoyant des lettres de commentaires pour tous les projets importants, et dans un deuxième lieu, en essayant d'imposer un certain nombre de changements dans le travail du FASB et ce, en influençant le comité des structures du FAF et en établissant un rapport dans lequel elle demande des modifications dans le processus de normalisation. Dans un dernier lieu, la BR a envoyé un mémorandum au FAF pour demander la création d'un comité qui contrôle l'agenda du FASB. Cette tentative a réussi finalement après plusieurs actions de la part du président de la BR.

L'opérationnalisation de la troisième dimension par Gore (1992) a insisté sur les tentatives d'influence des parties prenantes sur les structures du dispositif de normalisation comptable (Composition et pouvoir de nomination, structure du dispositif de normalisation, étendu du pouvoir du FASB…). Gore conclut que cette dimension a apporté plus de lumière sur la normalisation comptable que le seul examen des comportements de *lobbying* à travers les lettres de commentaires et qu'elle a permis de conclure qu'il existe une influence remarquable des préparateurs des états financiers aux dépens des autres groupes d'intérêts. C'est une conclusion que la première dimension n'a pas réussi à mettre en évidence.

Le même cadre d'analyse a été utilisé par Weetman (2001) dans le contexte de la normalisation en Grande Bretagne au début des années 1990 pour étudier le processus d'élaboration de la norme FRS3 relative à la présentation des performances financières. Cet auteur n'a, toutefois, pas opérationnalisé les trois dimensions du pouvoir de la même façon que Gore.

En effet, dans le cadre de la première dimension du pouvoir Weetman a adopté une méthodologie semblable à celle de Hope et Gray (1982) consistant à analyser les réponses des parties prenantes à l'exposé sondage de l'ASB et à la réaction de ce dernier. L'auteur a trouvé qu'il y a eu des modifications de la part du normalisateur suite à un haut niveau de désaccord

dans six cas des onze questions clés identifiées. Dans trois autres cas, il n'y a pas eu de modifications suite à un faible niveau de désaccord. Le point le plus intéressant dans cette analyse réside dans le fait que dans les deux derniers cas, il n'y a pas eu de modifications malgré un haut niveau de désaccord.

Weetman (2001) précise que si l'analyse s'arrête à ce niveau de résultat, on pourra conclure que le normalisateur tient réellement compte des intérêts des utilisateurs. Mais, si on inclut les deux autres dimensions de pouvoir, on pourra interpréter les résultats d'une autre façon. Ainsi, la deuxième et la troisième dimensions du pouvoir permettent de conclure que le choix d'inclusion de ce projet sur l'agenda du normalisateur comme la première norme à être publiée par l'ASB nouvellement créé, est motivé par un intérêt commun des différentes parties prenantes et de l'ASB qui est en quête de légitimité. La réussite de l'ASB à publier une norme proche des intérêts des utilisateurs peut envoyer un signal fort au marché et surtout à l'Etat que la normalisation est un processus pluraliste et ainsi éviter qu'elle ne tombe entre les mains de l'Etat. Cette étude montre que la théorie du pouvoir de Lukes qui se base sur l'analyse des facteurs structurels d'influence (dans ce cas, la conjoncture de la normalisation en Grande-Bretagne caractérisée par un organisme nouvellement créé) peut nous donner une image plus claire du processus que celle donnée par l'analyse conventionnelle du *lobbying* se basant sur l'individualisme méthodologique.

Un dernier exemple d'une étude qui a mobilisé le cadre tri-dimensionnel de Lukes concerne cette fois-ci non pas le champ de la normalisation comptable, mais un domaine assez proche qui est celui de la régulation de la profession d'audit. Malsch et Gendron (2011) s'intéressent à l'émergence d'un nouveau type de régulation dans le domaine de l'audit financier : la régulation par des organismes indépendants, qui a mis fin à la « *self-regulation* » enterrée après les séries de scandales financiers du début des années 2000. L'objet de cet article est de savoir si la venue de ces nouveaux régulateurs a modifié réellement la dynamique du pouvoir entre les principaux acteurs de la scène canadienne d'abord et à l'échelle mondiale par la suite. Pour répondre à cette question, les deux auteurs adoptent une version modifiée du cadre multi-dimensionnel de Lukes. Si la première et la deuxième dimensions ont été utilisées telles que préconisées par Lukes, l'application de la troisième dimension par Malsch et Gendron a ignoré le recours à l'idéologie et aux intérêts réels des parties prenantes pour se concentrer sur le pouvoir des discours (au sens que lui donne Foucault (1986)). Le tableau n°3 récapitule les recherches que nous venons de citer en insistant sur leurs méthodologies d'opérationnalisation des différentes dimensions du pouvoir.

Nous remarquons à travers les exemples d'application sur le terrain de la théorie de Lukes que les modalités d'opérationnalisation du cadre tri-dimensionnel varient d'un champ de littérature à un autre et, à l'intérieur d'un même champ, d'un auteur à l'autre et notamment en ce qui concerne la troisième dimension du pouvoir. En effet, l'opérationnalisation de la première dimension a été faite en étudiant le comportement de vote en sciences politiques et dans le champ de la normalisation comptable (Gaventa, 1980 ; Gore, 1992). Dans ce dernier champ, l'analyse des lettres de commentaires envoyées au normalisateur constitue généralement la méthode la plus utilisée dans ce sens. Concernant la deuxième dimension de pouvoir, la formation de l'agenda du régulateur (politique ou comptable) a été au centre des études en sciences politiques et en normalisation comptable. Ainsi, tous les mécanismes susceptibles d'influencer cet agenda soit en y incluant des sujets ou en y bloquant d'autres peuvent être étudiés dans le cadre de cette deuxième dimension.

La troisième et dernière dimension du pouvoir selon Lukes est celle qui différencie le plus les recherches en sciences politiques et sociologiques et les recherches en normalisation comptable. Ainsi, dans le premier courant de littérature l'opérationnalisation semble passer par l'étude des mythes, du langage et discours, des symboles sociaux, des constructions sociales des significations et plus particulièrement des préférences et perceptions des intérêts réels. Dans le courant de la normalisation comptable aussi l'opérationnalisation de cette dimension du pouvoir change d'un auteur à l'autre. On peut considérer que Gore (1992) et Hussein et Ketz (1991) sont les auteurs qui ont su le mieux adapter la troisième dimension à la normalisation. Le premier a insisté sur l'étude de la gouvernance du normalisateur à travers notamment la composition et le pouvoir de nomination des membres du normalisateur et aussi à travers les tentatives de modification de la structure de celui-ci. Quant à Hussein et Ketz (1991), ils se sont focalisés sur l'étude de l'histoire politique du normalisateur pour comprendre l'environnement dans lequel il agit et ainsi identifier les opportunités, les contraintes et les capacités d'influence des parties prenantes.

Il semble que ces différences dans les façons d'opérationnaliser le cadre de Lukes et notamment sa dernière dimension du pouvoir, proviennent des différences dans la perception des auteurs des enjeux de pouvoir dans une société donnée, mais aussi dans les différences des contextes étudiés et par conséquence dans les difficultés d'accès aux données nécessaires pour bien appliquer ce cadre théorique.

Après avoir présenté la théorie du pouvoir de Lukes et ses applications empiriques dans les sciences politiques, dans la sociologie et dans le champ de la normalisation comptable, nous

exposerons dans la section suivante notre façon d’opérationnaliser cette théorie par rapport à notre terrain de recherche.

Tableau 3: Récapitulatif des études utilisant le cadre de Lukes dans le cadre de la normalisation comptable

N°	Etude	Problématique	Organisme de normalisation étudié	Dimensions du pouvoir	Opérationnalisation des dimensions du pouvoir
1	Hope et Gray (1982): Power and policy-making: the development of an R&D standard	Pourquoi le normalisateur a changé de position sur certaines questions entre l'exposé-sondage et la norme finale sur les frais de recherche et développement ?	ASC britannique	1ère dimension	1DP: Analyse des lettres de commentaires envoyées par les parties prenantes et de la réaction du normalisateur.
2	Kwok et Sharp (2005): Power and international accounting standard setting: Evidence from segment reporting and intangible assets projects	Quelle est la partie prenante (préparateurs, utilisateurs, régulateurs et profession comptable) qui a plus d'influence sur l'issu des normes comptables ?	IASC international	1ère dimension	1DP: Analyse des lettres de commentaires envoyées par les parties prenantes et entretien avec elles. Etude et explication de la réaction du normalisateur. Mécanismes de pouvoir étudiés: sanction, incitation et persuasion. Seul le dernier mécanisme est utilisé dans le contexte international.
3	Hussein et Ketz (1991): Accounting standard-setting in the US: an analysis of power and social exchange	Est-ce qu'une partie prenante (les grands cabinets et les grandes entreprises notamment) domine le normalisateur ?	FASB américain	3ème dimension	3DP: Etude des capacités, contraintes (rationnelles et structurelles) et opportunités des différentes parties prenantes dans la normalisation américaine. Etude de l'histoire politque du normalisateur.
4	Gore (1992): The FASB Conceptual Framework Project 1973-1985: An analysis	Les enjeux de pouvoir peuvent-ils expliquer l'issue du processus de normalisation du cadre conceptuel américain?	FASB américain	1ére, 2ème et 3ème dimensions	1DP: analyse du comportement de vote des membres du FASB 2DP: analyse du rôle du président du FASB dans le contrôle de l'agenda. Exemples de tentatives d'introduction et d'exclusion de projets de normes. 3DP: analyse de la composition du FASB et des tentatives essayant de la changer. Etude de tentative de réduire le champ d'action du normalisateur et de modifier sa gouvernance.
5	Weetman (2001): Controlling the standard setting agenda: the role of FRS 3	Qu'est ce qui explique le comportement du normalisateur en réponse aux lettres de commentaires lors de la normalisation de la présentation des états financiers?	ASB britannique	1ére, 2ème et 3ème dimensions	1DP: analyse des lettres de commentaires des *lobbyistes* pour comprendre leur influence sur le normalisateur. 2DP, 3DP: analyse de l'environnement dans lequel le projet de norme a été inscrit sur l'agenda du normalisateur nouvellement créé.

1DP: 1ère dimension du pouvoir; 2DP: 2ème dimension du pouvoir; 3DP: 3ème dimension du pouvoir

4. La construction d'une grille d'analyse théorique du pouvoir dans la normalisation internationale

Dans cette section, nous tenterons de construire une grille d'analyse théorique que nous adopterons pour le reste de l'étude. Cette grille d'analyse orientera la collecte et l'analyse des données dans le but de répondre à la problématique de notre recherche. Dans le premier paragraphe de cette section, le choix de la théorie du pouvoir de Lukes comme cadre théorique sera justifié. Ensuite, nous appliquerons les trois dimensions du pouvoir au contexte de la normalisation comptable internationale pour en avoir un cadre d'analyse théorique. Enfin, nous imposerons quelques limites au cadre établi précédemment et construirons la grille d'analyse théorique qui guidera la suite de notre recherche.

4.1. Le choix de la théorie du pouvoir de Lukes comme cadre théorique

A l'instar des études que nous avons citées dans la section précédente et qui ont mobilisé un cadre théorique issu des sciences politiques et plus précisément relatif au pouvoir (Durocher et *al.*, 2004 et 2007 ; Hussein et Ketz, 1991…), nous avons choisi un tel cadre à cause du caractère éminemment politique du processus de normalisation comptable internationale (Zeff, 2002). Ce caractère politique provient, comme il a été précisé, du fait de l'existence de plusieurs parties prenantes qui ont des intérêts divergents et qui cherchent à tirer profit d'un processus dont l'issue n'est pas seulement technique, puisqu'il s'agit de choisir entre des alternatives comptables qui ont des impacts différents sur la distribution des richesses produites par les entreprises.

Nous avons présenté dans la première section de ce chapitre quelques cadres théoriques qui relèvent de la notion du pouvoir et de l'exercice d'influence à l'instar de ceux de Clegg, de Hardy ou de Foucault. Notre choix s'est orienté vers la théorie de Lukes pour diverses raisons. D'abord, cette théorie a été largement exploitée en sciences humaines d'une façon générale (voir section 2) et mobilisée dans plusieurs études relevant du champ de la normalisation comptable en particulier (voir paragraphe 2.2). Ensuite, nous avons eu l'occasion d'utiliser le cadre de Lukes dans une étude précédente dans le contexte de la normalisation comptable en France (Kahloul, 2007). Cette étude nous a permis de constater que l'application des dimensions de pouvoir de Lukes est pertinente et permet d'avoir une meilleure vision sur le processus d'établissement des normes comptables. Enfin, les critiques adressées à la théorie du pouvoir de Lukes ne constituent pas une exception en sciences sociales et notamment en sciences politiques, car des concepts tels que « pouvoir » ou

« intérêt » constituent comme disait Lukes des concepts « essentiellement contestés », c'est-à-dire des concepts autour desquels il ne peut y avoir de consensus car ils dépendent nécessairement de jugements de valeurs.

Mais avant de transposer un cadre théorique issu d'une discipline scientifique à une autre, il existe un certain nombre de précautions à prendre pour s'assurer de l'adéquation d'une telle transposition. Dans le cadre de l'application d'une théorie du pouvoir à la normalisation comptable américaine, Gore (1992, p.86) précise qu'il y a trois conditions à vérifier impérativement au préalable pour s'assurer de la cohérence de cette théorie avec le terrain étudié. D'abord, le processus étudié doit être un processus politique et pas seulement technique. Ensuite, le cadre théorique adopté doit être adapté à une situation impliquant plusieurs acteurs. Enfin, le cadre théorique doit prendre en compte l'influence éventuelle de quelques individus sur le système. Gore a vérifié ces trois points dans le contexte américain. Nous allons essayer de vérifier à notre tour ces trois points par rapport au contexte de normalisation internationale. Pour commencer, nous avons déjà mis en évidence à plusieurs reprises le caractère politique de la normalisation comptable internationale. En outre, malgré les critiques adressées à la théorie de Lukes par rapport à son passage inexpliqué d'une relation entre deux acteurs à une relation impliquant plusieurs acteurs, Gore mentionne que les travaux de Harsanyi (1962) et Debham (1984) ont expliqué comment le passage peut se faire d'une relation de pouvoir binaire à une relation entre un nombre plus important d'acteurs individuels et collectifs. D'autre part, les exemples d'auteurs qui ont appliqué la théorie de Lukes à des situations impliquant plusieurs acteurs ne manquent pas dans la littérature, ce qui confère une assurance satisfaisante quant à ce deuxième critère avancé par Gore. Enfin, la théorie du pouvoir de Lukes est capable de décortiquer la situation dans laquelle un acteur individuel peut avoir une influence importante et ce, à travers les mécanismes des trois dimensions du pouvoir tels que l'autorité, le charisme, la compétence ou encore la légitimité. Ces mécanismes, que nous reverrons plus loin, sont très présents dans le cadre de la normalisation internationale.

4.2. L'opérationnalisation de la théorie de Lukes dans le cadre de la normalisation comptable

Dans ce paragraphe, nous allons essayer d'appliquer les trois dimensions du pouvoir de Lukes à l'étude de la normalisation comptable en général. Notre objectif est de faire le lien entre le modèle théorique et le domaine d'application, à savoir, la normalisation comptable. Dans un

premier temps, nous ne chercherons pas à préciser le contexte juridique ou géographique de la normalisation étudiée car nous souhaitons que cette tentative d'opérationnalisation de l'approche de Lukes reste assez générale pour pouvoir être utilisée dans n'importe quel cadre de normalisation (national, supra-national ou international) et pour n'importe quelle partie prenante (profession comptable, préparateurs, utilisateurs…). Dans un second temps (4.3), nous allons faire entrer notre contexte particulier (celui de la normalisation internationale sous l'égide de l'IASB) dans l'application du cadre lukesien[77].

A l'instar de ce qu'ont fait Kwok et Sharp (2005), nous allons partir de la définition que donne Lukes à chaque dimension du pouvoir pour essayer de la transposer dans le cadre de la normalisation comptable en tenant compte des spécificités de ce champ d'étude.

4.2.1. L'opérationnalisation de la première dimension du pouvoir

D'après Lukes (2005, p.29), la première dimension se focalise sur « *l'étude du comportement des agents lors de la prise de décision sur des questions clés dans les situations où il y a un conflit apparent entre les intérêts [subjectifs] des agents révélés au cours de leur participation politique* ». Nous allons maintenant « convertir » chacun des mots clés de cette définition dans le contexte de la normalisation comptable.

D'après notre conception de la normalisation et notre problématique, les « agents » seraient les parties prenantes de la normalisation, c'est-à-dire les diverses parties intéressées aux normes comptables qu'ils soient des individus, des sociétés ou des institutions. Selon cette conception, le normalisateur, pris comme une institution, n'est pas considéré comme un « agent ». Il est l'objet de l'exercice d'influence de la part des parties prenantes. Le « comportement » des agents que nous cherchons à étudier dans le cadre de la normalisation comptable est le comportement de *lobbying* qui est traduit par la participation des parties prenantes dans l'établissement des normes comptables à travers l'envoi des lettres de commentaires par exemple ou par tout autre moyen direct de participation dans le processus de normalisation. La « prise de décision » que Lukes évoque, se traduirait dans la normalisation comptable par le choix du normalisateur entre plusieurs alternatives comptables qui donnent des solutions différentes. C'est la situation d'examen de la part du normalisateur d'un projet de norme en cours d'élaboration qui contient nécessairement un choix entre différentes solutions comptables. Les questions clés (« *key issues* ») dans la normalisation

[77] Cette façon de procéder a été choisie pour permettre à d'autres chercheurs d'utiliser le cadre que nous allons construire dans ce paragraphe dans d'autres contextes de normalisation, et notamment ceux qui utilisent un processus de normalisation proche du « *due process* » de l'IASB.

comptable seraient les points les plus importants dans le projet de norme étudié. Le critère d'importance peut être mesuré par rapport aux conséquences économiques et financières du point en question ou l'importance du sujet dans son aspect conceptuel. D'après Lukes, il est important qu'il y ait un « conflit apparent entre les intérêts subjectifs des agents » pour étudier le pouvoir dans sa première dimension. Ceci se traduirait dans la normalisation comptable par l'existence de divergences entre les intérêts des parties prenantes[78]. Ainsi, ces derniers doivent exprimer, à travers les moyens de participation dont ils disposent, des points de vue différents sur les questions clés identifiées dans l'exposé sondage.

En conclusion, l'opérationnalisation de la première dimension dans le cadre de la normalisation comptable passe par l'étude du processus de normalisation en insistant sur le comportement de *lobbying* manifeste des parties prenantes en ce qui concerne notamment les questions les plus controversées du projet de norme en cours d'élaboration. Le tableau suivant récapitule cette opérationnalisation.

Tableau 4 : Opérationnalisation de la première dimension du pouvoir

La 1ère dimension du pouvoir		
Théorie du pouvoir de Lukes	**Appl à**	**La normalistion comptable**
1. Le **comportement** des **agents**	→	la participation des parties prenantes dans le processus de normalisation à travers l'envoi des lettres de commentaire et les autres moyens directs de participation
2. quand il y a **situation de prise de décision**	→	Le choix du normalisateur entre plusieurs aletrnatives comptables lors d'un examen d'un projet de norme
3. sur des **questions clés**	→	Les points importants du projet de norme : les questions les plus importantes posées dans l'exposé sondage ou relevées par les répondants
4. là où il y a un **conflit apparent**	→	quand il y a divergences dans les points de vues exprimés
5. entre des **intérêts subjectifs** des agents révélés par leur participation politique	→	entre les intérêts des parties prenantes révélées à travers leur participation dans le processus

4.2.2. L'opérationnalisation de la deuxième dimension du pouvoir

Pour la deuxième dimension du pouvoir, Lukes propose d'analyser le comportement des agents en vue d'empêcher les décisions d'être prises, ou ce que Bachrach et Baratz ont appelé les situations de « non prise de décision » ("*non decision making*"), sur des questions

[78] La notion d' « intérêts subjectifs » renvoie au fait que les agents connaissent leurs propres intérêts et agissent en fonction de cette connaissance.

potentielles là où il y a un conflit observable (apparent ou caché) entre les intérêts subjectifs des agents.

Faisons là encore la « conversion » de chacun de ces mots clés par rapport au champ de la normalisation comptable. Les agents sont les mêmes que nous avons décrits dans la première dimension, mais leur comportement n'est pas le même. En effet, les actions prises par les parties prenantes dans ce cas ne se manifestent pas par la participation publique et directe dans le processus mais à travers d'autres moyens indirects pour influencer le normalisateur. La « non prise de décision » dans la normalisation comptable correspondrait à la situation au cours de laquelle, des parties prenantes exercent du pouvoir sur le normalisateur où sur les autres parties prenantes pour mettre des obstacles à la prise de décision sur un sujet donné. Ceci reviendrait à la possibilité de contrôle de l'agenda du normalisateur par certaines parties prenantes pour empêcher la normalisation sur certains sujets comptables (ou parties d'un sujet). Les questions « potentielles » ("*potential issue*") signifient que le sujet n'est pas encore posé explicitement sur l'agenda du normalisateur et que ce sujet serait embarrassant pour ces parties prenantes s'il arrive à l'arène décisionnelle. Dans la deuxième dimension, le conflit d'intérêt entre les agents existe même s'il n'est pas apparent, car il peut être caché. Dans le cadre de la normalisation comptable, ceci reviendrait à dire qu'il existe des divergences dans les intérêts des différentes parties prenantes qui peuvent être non révélées puisque le conflit n'est pas posé explicitement sur l'arène décisionnelle.

Pour conclure, la deuxième dimension du pouvoir appliquée à la normalisation comptable se traduirait par la situation où des parties prenantes, ayant des intérêts divergents (même non révélés expressément) sur un sujet comptable, essaient d'influencer l'agenda du normalisateur par différents moyens pour que ce sujet ne fasse pas l'objet d'un projet de norme et ainsi maintenir le *statu quo*. Le tableau ci-après récapitule cette opérationnalisation.

Tableau 5: Opérationnalisation de la deuxième dimension du pouvoir

La 2ème dimension du pouvoir		
Théorie du pouvoir de Lukes	**Appl à**	**La normalistion comptable**
1. l'étude du **comportement** des **agents**	→	lobbying de la part des parties prenantes
2. dans des situations de **non prise de décision**	→	pour contrôler l'agenda du normalisateur
3. sur des **questions potentielles**	→	sur les problématiques comptables qui pourraient "déranger" si elles étaient examinées
4. là où il y a un **conflit observable (apparent ou caché)** entre les **intérêts (subjectifs)** des agents	→	quand il y a divergences dans les intérêts des parties prenantes qui peuvent être non révélées parce que la problématique n'est pas posée expressement.

4.2.3. L'opérationnalisation de la troisième dimension du pouvoir

La troisième dimension du pouvoir critique la focalisation sur le comportement[79] des agents dans les deux premières dimensions et propose de sortir du cadre comportemental pour essayer de détecter les conflits latents entre les intérêts des agents qui détiennent le pouvoir et les intérêts réels de ceux qui le subissent. Pour réussir à détecter cet exercice du pouvoir invisible par définition, Lukes propose d'étudier les structures sociales et les autres mécanismes « invisibles » (comme l'idéologie par exemple) qui permettent aux plus puissants d'influencer les préférences, les connaissances et les perceptions des moins puissants de sorte qu'ils ne contestent pas l'ordre socialement établi.

La critique que fait Lukes aux études comportementales nous pousse à aller au delà de l'examen de la participation des parties prenantes dans les projets de normes du normalisateur. La troisième dimension renvoie aux « biais du système » qui favorisent les intérêts de certains acteurs aux dépens des intérêts réels des autres acteurs. Dans le cadre de la normalisation comptable, ceci revient à étudier les structures[80] du normalisateur comptable, c'est-à-dire les éléments inter-reliés qui sous tendent le fonctionnement du dispositif de normalisation. Ces éléments sont généralement « stables »[81], c'est-à-dire qu'ils ne varient pas d'un projet de norme à un autre comme dans les études comportementales de la première

[79] Le comportement est pris dans son sens restreint qui renvoie à l'action actuelle et à la prise de décision. Dans un sens plus large, la notion de comportement engloberait toutes les formes d'exercice du pouvoir, c'est à dire les trois dimensions du pouvoir.

[80] Au sens que donnent les « structuralistes » à ce terme, c'est-à-dire l'agencement qui sous-tend le fonctionnement d'une organisation ou d'un système économique ou social. Elles peuvent aussi être définies comme les systèmes organisés qui sous-tendent les comportements.

[81] Ces éléments ne sont pas nécessairement fixés pour toujours, mais ils sont généralement déterminés pour une période de temps relativement longue. Ils ne sont pas destinés à changer souvent.

dimension. Dans les études que nous avons mentionnées dans la troisième section (3.1 et 3.2), cette notion de « structure » renvoyait par exemple au tissu social et économique de la ville Gary dans l'étude de Crenson (1971), ou à la construction sociale de la légitimité dans l'étude de Gaventa (1980). Dans le cadre de la normalisation comptable, on peut citer comme « éléments structurels stables » à étudier, la composition du normalisateur (Gore, 1992), le contenu de sa constitution (ou ses statuts), ses modes de gouvernance, etc.

L'étude des biais structurels devrait nous permettre de saisir la notion de « conflit latent entre les intérêts des agents » qui existe dans la théorie de Lukes. Ce conflit latent provient de l'existence de divergences permanentes entre les intérêts des parties prenantes qui sont les conséquences du fait que leurs attentes des normes comptables et de l'information financière en général ne sont pas les mêmes et sont parfois même contradictoires. Par exemple, les utilisateurs réclament un maximum d'informations financières (pour savoir la situation réelle des entreprises) alors que les préparateurs veulent en donner le minimum (à cause de son coût élevé et pour garder une certaine asymétrie informationnelle). Colasse (2009c) cite l'exemple de la valeur de marché pour illustrer les divergences entre les intérêts des auditeurs et ceux des dirigeants d'entreprises : « *[la valeur de marché] est un critère idéal pour les auditeurs car ils se trouvent exonérés de toute responsabilité dans l'évaluation des biens. Et, bien évidemment, les auditeurs sont opposés à toute évaluation, notamment actuarielle, qui ferait intervenir les intentions des dirigeants d'entreprise car il leur faudrait, non sans risques pour eux, se prononcer sur la validité et la sincérité de ces intentions. Par contre, c'est un critère qui ne peut satisfaire les dirigeants d'entreprise qui gèrent leurs actifs et leurs passifs dans le contexte d'une stratégie à moyen et long terme ; pour ces dirigeants, la valeur de leurs actifs et de leurs passifs est liée moins au marché qu'à leurs projets, c'est-à dire à leurs intentions stratégiques* ». Colasse (2009c) revient à la suite de cet exemple sur la caractéristique de la normalisation comptable qui « *n'est pas un exercice purement théorique et qui est largement le produit d'un jeu d'acteurs dont les intérêts respectifs sont loin d'être convergents* ». C'est dans ce sens que nous appréhendons la notion de « conflits latents » entre les intérêts des agents.

De ces points de vue divergents, naissent alors des conflits latents qui, même s'ils ne se manifestent pas en l'absence de projet de norme, existent et peuvent se traduire au niveau des

structures de la normalisation comptable internationale et de leurs évolutions. Cette façon d'appliquer la troisième dimension de Lukes[82] est récapitulée dans le tableau suivant :

Tableau 6 : Opérationnalisation de la troisième dimension du pouvoir

La 3ème dimension du pouvoir		
Théorie du pouvoir de Lukes	**Appl à**	**La normalistion comptable**
1. l'étude des **structures sociales** et des **biais du système**	→	étudier la normalisation comptable à travers ses structures stables telles que la gouvernance et la composition du normalisateur, les dispositions de ses statuts.
2. pour mettre en évidence les **conflits latents entre les intérêts réels des agents**	→	pour détecter les divergences entre les intérêts réels des parties prenantes même si ces divergences ne sont pas exprimés publiquement.

4.3. La proposition d'une grille d'analyse du pouvoir de la profession comptable dans la normalisation internationale

Dans le paragraphe précédent (4.2), nous avons tenté de transposer les trois dimensions du pouvoir de Lukes dans le cadre de la normalisation comptable sans essayer de préciser un contexte géographique ou juridique précis ni chercher à déterminer le pouvoir d'une partie prenante particulière. Cet exercice est purement « théorique » car il ne tient pas compte des difficultés empiriques ni d'un contexte institutionnel ou géographique particulier. Dans cette sous-section (4.3), nous introduirons notre contexte spécifique relatif à la problématique, celui du pouvoir de la profession comptable dans la normalisation comptable internationale. Ainsi, de l'application théorique du cadre de Lukes, nous passons au dispositif méthodologique que nous allons adopter concernant les dimensions du pouvoir dans le cadre de la normalisation internationale (4.3.2). Mais avant cela, quelques limites inhérentes à notre terrain vont être précisées ce qui va imposer des restrictions à notre cadre théorique construit précédemment (4.3.1).

4.3.1. Les limites « empiriques » du cadre « théorique »

Les critiques qui ont été adressées à la conception lukesienne du pouvoir ont été longuement exposées dans la deuxième section de ce chapitre. L'objet principal de la plupart de ces critiques tient à la difficulté d'application empirique de cette conception de l'étude du pouvoir. Ceci est valable notamment pour l'application de la deuxième dimension et pour

[82] Comme nous l'avons précisé à la fin de la section 3, notons que cette façon d'opérationnaliser la troisième dimension de Lukes n'est pas unique. Elle a été dictée par le contexte de notre étude et nous l'avons choisie parmi les travaux que nous avons cités et qui nous ont précédés dans l'application de la théorie de Lukes. Cette remarque est valable pour l'opérationnalisation des deux premières dimensions aussi.

l'appréciation des intérêts réels dans l'application de la troisième dimension. Ces deux critiques nous ont amené à ignorer ces deux points dans le cadre de la construction de la grille d'analyse à appliquer au normalisateur international.

En effet et concernant la deuxième dimension, nous avons précisé à plusieurs reprises qu'elle est constituée d'éléments qui ne sont pas visibles. D'une part les questions clés sont potentielles, d'autre part les conflits entre les agents sont cachés et enfin les décisions ne sont pas prises. Tous ces éléments « intangibles » nous amènent à nous poser des questions quant à la possibilité d'application de cette dimension sur le terrain de la normalisation internationale. En effet, Lukes et d'autres théoriciens du pouvoir ont évoqué les difficultés empiriques liées à cette dimension. Les auteurs comptables qui ont appliqué les dimensions de Lukes sur le terrain ont eux aussi, dans plusieurs cas, évoqué les difficultés empiriques que soulève l'application de cette dimension du pouvoir. Ainsi, Gore (1992, p. 94) reconnait qu'à cause de ce problème d'application la recherche dans le cadre de la deuxième dimension est sous développée même dans le champ des sciences politiques. Hussein et Ketz (1991, p.61) justifient la non utilisation de cette dimension en disant que « *la dimension des non-décisions présente des problèmes méthodologiques à cause de la difficulté de déterminer quelles sont les non-décisions les plus significatives* »[83]. Ils relativisent ensuite en affirmant que l'incapacité d'étudier les non-décisions ne doit pas être fatale si l'étude des facteurs structurels dans le cadre de la troisième dimension peut nous faire atteindre l'objectif de la recherche. Pour ces raisons, nous avons choisi de ne pas adopter cette deuxième dimension dans notre étude et de nous focaliser sur la première et la troisième dimensions uniquement.

En ce qui concerne la notion d' « intérêts réels » dans la troisième dimension, son application dans le contexte de la normalisation internationale reviendrait à dire que certaines parties prenantes ne sont pas conscientes de leurs intérêts réels et que ces derniers sont manipulés par d'autres acteurs au moyen d'un exercice de pouvoir invisible. Du point de vue empirique, et c'est admis par Lukes lui même ainsi que par d'autres auteurs qui l'ont critiqué, il est très difficile de pouvoir déterminer les intérêts réels d'une partie prenante, même en utilisant la technique d'entretien avec les personnes concernées puisque ces dernières sont supposées les ignorer. De ce fait, nous nous contenterons dans notre étude des intérêts des parties prenantes tels qu'elles les perçoivent elles mêmes en écartant ainsi la situation de manipulation de ces parties par d'autres acteurs de la normalisation. Il est vrai qu'en procédant ainsi, la troisième

[83] "*The non decision dimension presents some methodological problems because it is difficult to agree on which non decisions are significant*".

dimension telle que proposée par Lukes perd une de ses composantes principales. Cependant, nous continuons à l'utiliser car ses autres composantes demeurent d'une importance capitale pour notre étude. De plus, il est commun dans les sciences sociales en général et dans les sciences des organisations en particulier que les auteurs modifient les cadres théoriques qu'ils ont adopté pour satisfaire les besoins de leurs études ou les spécificités de leur terrain. Dans ce sens, nous avons déjà cité l'article de Malsch et Gendron (2011) qui ont adopté une version révisée du cadre multi-dimensionnel de Lukes tout en modifiant substantiellement la troisième dimension pour les besoins de leur étude. C'était le cas aussi de Huault et Leca (2009).

4.3.2. La construction d'une grille d'analyse du pouvoir de la profession comptable dans la normalisation internationale

Après avoir exposé les restrictions empiriques qui nous poussent à ne pas prendre en compte quelques éléments du cadre théorique de Lukes, nous tenterons dans ce paragraphe de concevoir le passage entre le cadre d'analyse théorique et le dispositif méthodologique, c'est-à-dire la formalisation de la manière avec laquelle nous appliquerons la première et la troisième dimension du pouvoir dans le cadre de l'étude du pouvoir de la profession comptable dans la normalisation internationale. Nous préciserons ainsi la méthodologie à adopter dans chaque cas puisque l'opérationnalisation de ces deux dimensions nécessite deux dispositifs méthodologiques différents à cause des grandes différences qui existent sur le plan théorique et empirique entre ces deux composantes du pouvoir.

L'application de la première dimension du pouvoir de Lukes dans le cadre de la normalisation internationale ne diffère pas beaucoup de ce que nous avons présenté concernant la normalisation comptable en général (paragraphe 4.2.1.). Il s'agit donc d'étudier le comportement de *lobbying* des parties prenantes, et plus particulièrement celui de la profession comptable, dans le processus de normalisation internationale à travers notamment l'envoi des lettres de commentaires dans le cadre d'un projet de norme émis par l'IASB. Ce projet de norme devrait être controversé pour mettre en évidence la notion de conflits manifestes entre les intérêts de la profession comptable et ceux des autres parties prenantes. Les controverses concernent généralement les questions les plus importantes du projet de norme qui figurent dans l'exposé sondage émis par l'IASB durant les premières phases du projet. Cette approche est la même qui a été appliquée par d'autres auteurs comme Hope et Gray (1982), Walker et Robinson (1993), Kenny et Larson (1993, 1995), etc. La méthodologie la mieux adaptée à ce genre de recherche est celle de l'étude de cas.

Cette méthodologie est définie par Wacheux (1996) comme étant: « *une analyse spatiale et temporelle d'un phénomène complexe par les conditions, les événements, les acteurs et les implications* ». D'après Giroux (2003), l'étude de cas « *relate un événement (présent ou passé) pour en tirer un savoir théorique susceptible d'éclairer la pratique. Il suppose que l'on documente un phénomène en utilisant plusieurs techniques de collecte de données* ». Un des avantages de l'étude de cas est qu'elle constitue une stratégie de recherche dynamique qui évolue en cours de route pour s'adapter aux particularités et aux opportunités du terrain. Elle constitue davantage une démarche de découverte qu'une démarche de vérification (Giroux 2003). Ainsi, à l'instar des études citées auparavant, nous allons choisir un projet d'élaboration de norme au sein de l'IASB et nous tenterons de l'étudier en profondeur. Cela implique d'analyser les lettres de commentaires des parties prenantes en réponse à l'exposé sondage pour connaitre leurs avis (qui équivalent à leurs intérêts) sur les points les plus controversés du projet.

L'application de la troisième dimension du pouvoir dans le cadre de la normalisation internationale nécessite qu'on sorte du cadre de l'étude comportementale et donc du cadre de l'étude d'un projet de norme. Ainsi, d'après Lukes il faut étudier les structures sociales et les biais du système qui peuvent favoriser une ou plusieurs parties au détriment des autres. Dans le cadre de la normalisation internationale, ces structures qui peuvent contenir des biais en faveur d'une partie prenante, en l'occurrence la profession comptable dans notre recherche, sont à rechercher dans la composition des principales instances du dispositif international. En effet, la composition de ces instances peut refléter la domination d'une partie prenante et donc créer un biais dans le système en favorisant les intérêts de celles-ci. Ainsi, et à l'instar de Gore (1992) dans le contexte américain, nous allons appliquer la troisième dimension en analysant la composition des principales instances du normalisateur international et en cherchant une éventuelle influence des membres de la profession comptable dans ce sens.

Le tableau 7 présente la grille d'analyse du pouvoir dans le cadre de la normalisation internationale. Cette grille constitue un outil dans la collecte et l'analyse des données et dans la formulation des réponses à notre question de recherche. La première colonne du tableau rappelle la théorie du pouvoir de Lukes dans sa première et troisième dimension. La deuxième colonne renvoie à la méthodologie d'application de cette théorie dans le cadre de la normalisation internationale.

Tableau 7 : Grille d'analyse du pouvoir de la profession comptable dans la normalisation internationale

Théorie du pouvoir de Lukes	Application à	La normalistion comptable internationale
La 1ère dimension du pouvoir		
1. Le comportement des agents	→	La participation des membres de la profession comptable et des autres parties prenantes dans le processus de normalisation à travers l'envoi des lettres de commentaires et les autres moyens directs de participation
2. quand il y a situation de prise de décision	→	quand l'IASB examine un projet de norme
3. sur des questions clés	→	sur les questions les plus importantes du projet de norme posées dans l'exposé sondage ou relevées par les parties prenantes
4. là où il y a un conflit apparent	→	les avis des participants doivent être divergents sur les questions clés
5. entre des intérêts subjectifs des agents révélés par leur participation politique	→	les intérêts des participants sont exprimés dans les lettres de commentaires et sont divergents
La 3ème dimension du pouvoir		
1. l'étude des structures sociales et les biais du système	→	Etudier la composition des prinicipales instances du normalisateur international et mettre en évidence la présence des membres de la profession comptable.
2. pour mettre en évidence les conflits latents entre les intérêts des agents	→	pour montrer les divergences entre les intérêts de la profession comptable et ceux des autres parties prenantes

Conclusion du chapitre 2

Dans ce chapitre, nous avons tenté dans un premier temps de présenter quelques théories qui ont été utilisées pour expliquer le processus de normalisation comptable dans différents contextes à l'échelle internationale. A partir de cette présentation, nous nous sommes concentrés sur les théories du pouvoir et en particulier sur le cadre théorique que Lukes (1974, 2005) a construit autour de trois dimensions du pouvoir. Pour pouvoir appliquer cette théorie à notre problématique nous avons procédé en deux étapes. Dans un premier lieu, les études qui ont appliqué le cadre de Lukes dans les sciences politiques et sociales ainsi que dans le champ de la normalisation comptable ont été présentées en insistant sur les méthodologies qu'elles ont adoptées. Dans un second lieu, un essai de construction d'une grille d'analyse théorique a été effectué pour faire le lien entre les dimensions de Lukes et le pouvoir de la profession comptable dans le contexte de la normalisation internationale.

Malgré l'abondance des théories qui ont été appliquées dans le champ de la normalisation comptable, notre choix s'est orienté vers les théories du pouvoir car elles sont adaptées au caractère politique de la normalisation internationale que nous avons mis en évidence dans le premier chapitre. En outre, le choix du cadre théorique de Lukes, parmi les autres cadres que nous avons présentés, est motivé par le fait qu'il regroupe plusieurs dimensions au sein de la même théorie. Cette caractéristique octroie à la théorie de Lukes un pouvoir explicatif plus important que les approches pluralistes par exemple.

L'apport de Lukes par rapport aux « pluralistes » et « néo-élitistes » réside dans le fait qu'il ajoute aux théories de ces derniers sans les exclure. Ainsi, il a construit son cadre multi-dimensionnel en reconnaissant l'importance de la première et de la deuxième dimension du pouvoir tout en leur ajoutant une troisième dimension qui permet de concevoir le phénomène étudié dans une optique plus large. Ainsi, les conflits latents qui n'étaient pas dans le champ d'étude des deux premières dimensions ont pu être intégrés au cadre ce qui conduit à étudier les structures sociales pour essayer de détecter ces conflits latents et les intérêts réels des agents.

L'application du cadre de Lukes au contexte de la normalisation comptable nous a permis de construire un cadre d'analyse général qui peut être utilisé dans d'autres contextes de normalisation pour étudier le pouvoir de n'importe quelle autre partie prenante. Ceci constitue un apport théorique. Cependant, lors de l'opérationnalisation des trois dimensions de Lukes pour étudier le pouvoir de la profession comptable dans la normalisation internationale sous

l’égide de l’IASB, nous avons été contraints de ne pas utiliser la deuxième dimension du pouvoir à cause des problèmes d’application empirique qu’elle pose. Ainsi, la grille d’analyse construite est basée sur les première et troisième dimensions du pouvoir uniquement. Comme nous l’avons observé dans d’autres études en sciences de gestion, l’adaptation d’un cadre théorique au contexte étudié peut passer par la modification de certains aspects de ce cadre, sans toutefois en changer la substance.

Conclusion de la partie I

La première partie de ce travail doctoral est de nature essentiellement théorique. Elle est composée de deux chapitres complémentaires.

Le premier chapitre a permis de présenter l'aspect politique de la normalisation et les enjeux de pouvoir qui l'accompagnent d'une part et l'histoire du normalisateur international et les enjeux de pouvoir qui lui sont spécifiques d'autre part.

Le second chapitre a permis d'adopter un cadre théorique et de l'opérationnaliser dans le contexte de la normalisation internationale. Du cadre tri-dimensionnel de Lukes (1974, 2005), nous avons retenu la première et la troisième dimensions du pouvoir pour les utiliser dans notre recherche sur le pouvoir de la profession comptable dans la normalisation internationale.

La complémentarité entre les deux chapitres réside dans le fait que le premier a ouvert la voie pour étudier la normalisation internationale à la lumière des relations de pouvoir et que le second a permis de préciser comment le pouvoir de la profession comptable sur le normalisateur international peut être étudié.

Le premier chapitre a précisé la problématique de notre travail doctoral :

QUEL POUVOIR EXERCE LA PROFESSION COMPTABLE DANS LA NORMALISATION COMPTABLE INTERNATIONALE APRES LA REFORME DE 2001 ?

Le deuxième chapitre a décomposé cette question de recherche en deux parties distinctes qui correspondent à l'opérationnalisation des deux dimensions (la 1ère et la 3ème) sur lesquelles se base notre grille d'analyse théorique.

PARTIE II :
LE POUVOIR DE LA PROFESSION COMPTABLE DANS LA NORMALISATION INTERNATIONALE :
L'APPLICATION EMPIRIQUE DE LA GRILLE DU POUVOIR DE LUKES

Introduction de la deuxième partie

Dans cette deuxième partie de notre travail doctoral, seront présentés la méthodologie de recherche et les résultats de notre étude. Le cadre d'analyse présenté dans le chapitre précédent a permis de préciser la méthode d'opérationnalisation des différentes dimensions de Lukes dans le contexte de la normalisation internationale. Ainsi, d'après ce cadre, la réponse à notre problématique de recherche nécessite deux niveaux d'analyse. Le premier niveau concerne l'étude du comportement des différents acteurs (les membres de la profession comptable, les autres parties prenantes, le normalisateur…) et son impact sur les normes internationales. Le deuxième niveau concerne l'étude d'un aspect de la gouvernance de la normalisation internationale qui est la composition des instances formant le dispositif international afin d'appréhender le poids des structures.

Pour cette raison, la problématique sera divisée en deux principales sous-questions :

1. ***Quel pouvoir exerce la profession comptable dans le processus d'établissement d'une norme particulière par l'IASB ?***
2. ***Quel pouvoir exerce la profession comptable dans la gouvernance de la normalisation internationale à travers la composition des différentes instances du normalisateur ?***

Chacune de ces questions nécessite une étude à part. Chaque étude contribue à la réponse à notre question de recherche en se situant à un niveau d'analyse différent :

Le chapitre 3 vise à répondre à la première question. Il consiste en une étude de cas, l'étude de l'élaboration d'une norme particulière par l'IASB. Nous essayerons de déduire le pouvoir qu'exerce la profession comptable sur le normalisateur dans le cadre du processus de développement de cette norme.

Dans le chapitre 4 qui a pour ambition de répondre à la seconde question, nous analyserons la composition des principales instances du normalisateur international pour mettre en évidence le pouvoir de la profession comptable dans ce sens.

Les deux chapitres ont la même structure. La première section présente la méthodologie utilisée et les méthodes de collecte et d'analyse des données. La deuxième section expose les résultats de l'étude. La troisième section est consacrée à la discussion des résultats et à un retour sur l'application des dimensions du pouvoir de Lukes (la 1ère dimension pour le chapitre 3 et la 3ème dimension pour le chapitre 4) à la normalisation internationale.

CHAPITRE 3 :
LE POUVOIR DE LA PROFESSION COMPTABLE A TRAVERS LA PREMIERE DIMENSION DE LUKES :
ETUDE DE CAS DU PROCESSUS DE NORMALISATION DES REGROUPEMENTS D'ENTREPRISES

Introduction du chapitre 3

Comme nous l'avons rappelé lors de l'introduction à la deuxième partie de la thèse, le chapitre 3 a pour principal objectif de répondre à la question suivante :

Quel pouvoir exerce la profession comptable dans le processus d'établissement d'une norme particulière par l'IASB ?

La réponse à cette question va permettre d'apporter des éléments d'analyse à notre problématique plus générale concernant le pouvoir exercé par la profession comptable sur le normalisateur international.

D'après le cadre d'analyse théorique que nous avons construit dans le chapitre précédent, la première dimension du pouvoir de Lukes peut être opérationnalisée dans le cadre de la normalisation internationale à travers l'étude du comportement des parties prenantes dans le cadre d'un projet d'élaboration d'une nouvelle norme par l'IASB. Ainsi, ce chapitre sera articulé autour de l'étude de cas d'établissement de la norme IFRS 3 sur les regroupements d'entreprises dans sa première phase qui a été publiée par l'IASB en 2004. Nous présenterons successivement notre méthodologie de recherche (Section 1) puis les résultats qui ressortent de l'étude (section 2) pour revenir enfin sur l'analyse des résultats (section 3) et conclure avec les enseignements tirés de l'application de la première dimension du pouvoir à la normalisation internationale.

1. Le dispositif méthodologique

L'opérationnalisation de la première dimension du pouvoir telle qu'elle est exprimée dans la grille d'analyse que nous avons développée revient à analyser le comportement des différentes parties prenantes et plus particulièrement l'influence de la profession comptable sur le processus d'établissement des normes internationales. Nous présenterons successivement la démarche que nous appliquerons pour opérationnaliser la première dimension au contexte de la normalisation internationale (1.1) puis les sources de données ainsi que notre approche pour les analyser (1.2).

1.1. La démarche adoptée

La première dimension se rattache à l'exercice apparent du pouvoir et aux comportements des agents dans une situation de prise de décision. Par conséquent, et dans le but d'opérationnaliser ce cadre théorique, il convient avant tout de choisir une situation de prise de décision. Ensuite, il faut identifier les moyens de participation des parties prenantes et notamment ceux des membres de la profession comptable dans le processus de normalisation internationale. Dans ce cadre, l'analyse du « *due process* » de l'IASB nous permet de mettre en évidence les différentes opportunités à la disposition des parties prenantes pour influencer le processus de normalisation et son issue , c'est-à-dire la norme comptable. Jorissen et *al.* (2006) ont disséqué le « *due process* » de l'IASB et ont identifié les sept opportunités suivantes ouvertes aux parties prenantes pour participer et influencer le processus de développement des normes :

- Participation dans le développement des points de vues des membres

- Participations dans les groupes qui conseillent le normalisateur

- Proposition de « demande d'interprétation » à l'IFRIC

- Envoi de lettres de commentaires en réponse à un « papier de discussion » (*discussion paper*)

- Envoi de lettres de commentaires en réponse à un « exposé-sondage » (*exposure draft*)

- Participation dans des tables rondes organisées par le normalisateur

- Participation à des visites et à des tests de terrain.

Toutes ces opportunités nécessitent une action (participation, proposition, envoi…) et donc on peut dire que leur étude relève de la première dimension du pouvoir qui focalise sur le

comportement de *lobbying* des parties prenantes. Cependant, l'application de notre question de recherche à quelques unes de ces possibilités de *lobbying* peut poser des problèmes d'ordre méthodologique. Ainsi, il est difficile d'identifier l'influence d'une partie prenante sur le développement du point de vue des membres[84] ou de trouver des informations sur les réunions des groupes de travail qui conseillent le normalisateur. En outre, l'IASB communique très peu sur les résultats des tables rondes qu'il organise, et encore moins sur les visites de terrain qu'il fait généralement auprès des préparateurs. Cependant d'après la littérature, il apparait que l'envoi des lettres de commentaires est fortement corrélé à l'utilisation des autres moyens de participation (Jorissen et *al.* 2006, p.18). Pour cette raison, l'analyse des réponses des parties prenantes aux exposés sondages du normalisateur a été utilisée par plusieurs chercheurs dans le domaine de la normalisation comptable, et ce dans plusieurs contextes (par exemple : Tandy et Wilburn (1992) dans le contexte américain, Larson et Brown (2001) dans le contexte international, Kahloul (2007) dans le contexte français, Georgiou (2004) dans le contexte britannique…).

Nous allons rappeler l'approche adoptée dans deux autres travaux doctoraux qui ont utilisé la méthodologie d'analyse de contenu des lettres de commentaires dans le contexte international afin de tirer des idées qui seraient applicables dans notre étude. Kwok et Sharp (2005) ont étudié le processus de développement de deux normes au sein de l'IASC et ce, en divisant leur question de recherche en 11 sous-questions qui sont autant d'étapes à élucider pour connaitre l'influence des parties prenantes sur l'établissement des normes internationales. Voici quelques unes de ces sous questions :

- Quelles sont les questions clés dans chaque projet ?

- Quelles étaient les solutions adoptées pour ces questions clés ?

- Quelles étaient les préférences des acteurs sur ces points ?

- Comment ont-ils essayé d'influencer les solutions adoptées ?

- Peut-on attribuer ces solutions finalement adoptées à cet exercice d'influence ?

- Pourquoi les projets ont-ils été initiés ?

[84] Ce problème peut être résolu en partie si le chercheur fait des entretiens avec les normalisateurs. Mais même en utilisant cette source de données, il n'est pas sûr que les normalisateurs répondent à une telle question qui reste assez critique dans le domaine de la régulation en général et dans celui de la normalisation comptable international en particulier.

LeManh (2009) dans son étude de la participation des utilisateurs dans le projet d'amendement de la norme IAS 1 a posé sa problématique sous la forme des questions suivantes :

- Qui sont les répondants à l'ED ?

- Comment se positionne l'ensemble des répondants, et plus spécifiquement les préparateurs de comptes et les utilisateurs, par rapport aux propositions de l'IASB relatives au *comprehensive income* ?

- Quelle est la nature des arguments utilisés par les répondants pour justifier leur position ?

- Comment l'IASB prend-il en compte les avis émis par les répondants ?

Ces questions, et celles de Kwok et Sharp (2005), sont autant d'étapes qui composent la méthodologie utilisée par ces auteurs pour arriver à leur but : décortiquer le processus d'établissement des normes internationales en se basant principalement sur l'analyse des lettres de commentaires des parties prenantes.

Dans notre étude de la première dimension du pouvoir, l'influence des parties prenantes est analysée à travers l'envoi des lettres de commentaires en réponse à l'exposé-sondage émis par l'IASB. Afin d'atteindre ce but, nous avons identifié cinq étapes à suivre pour déterminer si les membres de la profession comptable ont eu une influence sur l'établissement des normes internationales :

1. Choisir un projet de norme qui permet de mettre en évidence les conflits d'intérêts entre les parties prenantes.

2. Identifier et classer les parties prenantes intéressées à la normalisation internationale en général et au projet de norme à étudier en particulier.

3. Identifier les points clés du projet qui mettent en avant les divergences des points de vue des acteurs.

4. Déterminer la position des différentes parties prenantes et notamment celles des membres de la profession comptable par rapport à ces points clés.

5. Déterminer la position finale de l'IASB retenue dans la norme et comprendre les raisons d'adoption de cette position.

La première étape qui consiste dans le choix du cas à étudier sera présentée dans le paragraphe suivant. L'histoire de la norme choisie ainsi que les quatre autres étapes seront présentées dans la section suivante.

1.2. Le choix du cas à étudier : la norme IFRS 3 sur « les regroupements des entreprises »

Le choix d'un projet de norme est conditionné par plusieurs critères qui dépendent de notre cadre d'analyse théorique et de la méthodologie utilisée. D'abord, notre étude concerne le dispositif international après sa réforme de 2001, le projet de norme concerne nécessairement donc une norme IFRS développée par l'IASB depuis cette date[85]. Ensuite, suivant le cadre théorique, le projet de norme devrait faire apparaitre la notion de conflit apparent. Il doit par conséquent être un projet controversé et non un projet « consensuel[86] ». En outre, le projet de norme devrait être de préférence général et non sectoriel pour assurer les conditions de participation de tous les intéressés à la normalisation comptable internationale en général. Ces critères nous ont conduits à retenir le projet de développement de la norme IFRS 3 « regroupement d'entreprises » dans sa première phase publiée en mars 2004.

En effet, le sujet des regroupements d'entreprises est devenu un sujet comptable de première importance au niveau international principalement à cause des éléments suivants :

- L'augmentation significative du nombre et surtout de la valeur des opérations de fusions-acquisitions depuis les années 1990. A titre d'exemple, d'après l'IASB (2008a), durant les années 1990 la moyenne annuelle de la valeur des opérations de regroupement d'entreprises dans le monde avoisinait les 10% de la valeur de la capitalisation boursière des entreprises cotées. En 2006, il y a eu près de 13.000 opérations de fusions-acquisitions d'une valeur totale approximative de US$ 3.3 trillions.

- La diversité des pratiques de comptabilisation des regroupements d'entreprises dans le monde et notamment les divergences entre les normes internationales et les normes américaines. Ainsi, sur les 13.000 opérations de regroupements d'entreprises réalisées en 2006, près de la moitié, en termes de valorisation, ont été comptabilisées selon les normes américaines et le reste selon les normes IFRS (IASB, 2008a).

- L'étendue des changements proposés par l'IASB dans la comptabilisation des regroupements d'entreprises par rapport à l'ancienne norme IAS 22 à cause notamment de la

[85] Par opposition aux normes *IAS* émises par l'ancien IASC.
[86] Si un tel projet peut exister dans la pratique.

diversité des pratiques et de la décision stratégique de l'*IFRS Foundation* de rapprocher les normes internationales des normes américaines (accords de *Norwalk*[87]).

Tous ces éléments ont augmenté considérablement l'enjeu technique et surtout politique de la normalisation des regroupements d'entreprises ce qui en fait un cas intéressant pour notre recherche. Les méthodes de collecte et d'analyse des données concernant le projet de norme IFRS 3 seront exposées dans le paragraphe suivant.

1.3. La collecte et la méthode d'analyse des données

Nous avons utilisé diverses sources de données à chaque étape. Nous avons eu recours à des sources de données publiques disponibles sur le site internet de l'IASB[88] et à des articles parus dans des revues professionnelles et académiques, mais également à des données privées et parfois payantes disponibles sur des sites internet spécialisés.

Pour la première étape qui consiste à identifier un projet de norme utilisé comme cas à étudier, nous avons consulté à plusieurs reprises le site internet de l'IASB et d'autres sites professionnels qui s'intéressent à la normalisation internationale[89]. Nous avons aussi lu des articles de revues professionnelles et académiques pour connaitre le point de vue des auteurs sur les projets de normes de l'IASB et choisir le projet le plus adapté à notre étude.

Pour déterminer les points clés du projet (deuxième étape), nous avons consulté l'exposé-sondage émis par l'IASB à l'occasion du projet de norme. Nous avons aussi consulté la littérature académique et professionnelle concernant le sujet pour améliorer notre compréhension du sujet et de ses problématiques.

Pour la troisième et la quatrième étape, notre principale source de données était le site internet de l'IASB sur lequel nous avons récolté toutes les lettres de commentaires reçues. Ainsi nous avons pu télécharger 140 lettres numérotées de 1 à 135[90]. Nous avons consulté d'abord les sites internet des organisations qui ont répondu à l'exposé-sondage pour mieux les connaitre et pouvoir les classer par partie prenante. Ensuite, c'est en faisant une analyse de contenu des lettres de commentaires que nous avons pu déterminer la position de ces répondants sur les différentes questions clés posées dans le projet de norme.

[87] Voir chapitre 1.
[88] www.iasb.org devenu depuis 2011 www.ifrs.org.
[89] Comme par exemple le site www.focusifrs.com de l'ordre des experts comptables ou le site www.iasplus.com du cabinet d'audit Deloitte.
[90] Certaines lettres de commentaires sont numérotées avec des lettres en plus des numéros, par ex : 87A, 132A, 132B.

Sur le site internet de l'IASB, nous avons aussi trouvé les comptes rendus mensuels de l'IASB intitulés « *IASB Update* » qui résument les principaux travaux et conclusions des réunions mensuelles du *Board*, utiles pour la 5ème étape. Cependant, ces résumés étant très concis et anonymes, nous avons préféré nous appuyer sur des résumés plus détaillés établi par les journalistes techniques de l'association « *European Research Associates* » qui suivent de près le travail de l'IASB. Cette organisation établit après chaque réunion mensuelle de l'IASB un document qui s'intitule « *IStaR*» (*International Standard-setting Report*)[91] et qui reprend les débats ayant eu lieu au cours de ces réunions. La spécificité de ce document par rapport à « *IASB Update* » est qu'il est beaucoup plus précis et contient donc plus de détails, et surtout qu'il cite explicitement le nom de chaque intervenant et le contenu de son intervention ce qui constitue une source importante d'informations pour notre étude qui s'intéresse de près à connaître la position des personnes dans le processus de normalisation. Walton (2009), qui est membre de cette association, a utilisé cette source de données (appelée dorénavant *IStaR*) pour analyser les délibérations de l'IASB en 2002 et 2003. Avant de faire son analyse, Walton a voulu vérifier si cette source de données représentait un substitut approprié et valide au texte intégral qui reprend les discussions des membres en entier. Il a donc envoyé un questionnaire aux membres du *Board*, à l'équipe technique de l'IASB et à quelques observateurs fréquents des réunions. Malgré le faible taux de réponses, les commentaires très positifs reçus permettent à Walton (2009, p.44) de conclure que *IStaR* peut être utilisé comme « *proxy* » fiable des discussions au sein de l'IASB[92]. LeManh (2009, p.254) cite aussi cette source de données dans son travail doctoral, mais elle s'est abstenue de l'utiliser à cause de son coût élevé.

Les sources de données étant diverses et variées, il en résulte une quantité très importante de données brutes. Par exemple, les 140 lettres de commentaires représentent 1625 pages[93]. Les résumés des réunions de l'IASB (*IStaR*) sont aussi très nombreux et assez volumineux puisque la phase 1 du projet « regroupements d'entreprises » a été débattue pendant au moins 21 réunions mensuelles de l'IASB entre juin 2001 et mars 2004. Nous avons isolé les parties

[91] Ces documents mensuels sont disponibles sur le site internet suivant : http://www.ifrsmonitor.com au prix de 1400€ pour les 11 numéros de l'année, correspondant aux 11 réunions de l'IASB chaque année.

[92] Sur les trois critères d'évaluation d'*IStaR* (1.Sans omissions significatives 2.Exactitude 3.Objectivité) la moyenne obtenu est au moins égale à 5,1 sur une échelle de 1 à 6 où 6 indique la meilleure note.

[93] Il est à préciser que les 1625 pages ne concernent pas toutes des réponses à l'ED3, mais aussi les réponses aux propositions d'amendement d'IAS36 et IAS38 car les répondants envoient toujours un même document pour répondre aux trois exposés sondages qui concernent le même projet. Mais la part des réponses à l'ED3 est souvent prépondérante par rapport aux deux autres.

qui traitent du projet « regroupements d'entreprises » dans ces réunions pour constituer un seul fichier dans lequel nous avons puisé nos données. Ce fichier fait près de 90 pages.

L'ensemble des données collectées et décrites ci-dessus constitue notre base de données, en quelque sorte notre corpus. L'analyse de ces données a été faite en utilisant la technique de « l'analyse de contenu ». En effet, cette technique est très répandue dans les recherches qualitatives en sciences de gestion (Gavard-Perret et *al.*, 2008) et elle a été utilisée par plusieurs auteurs dans le champ comptable qui ont eu recours dans leur méthodologie, comme nous, à l'analyse des lettres de commentaires (Weetman et *al.*, 1996 ; LeManh, 2009 ; etc.). La technique de l'analyse de contenu permet d'identifier le sens des mots. Elle s'effectue sur des données collectées selon des méthodes non structurées tels que les entretiens et les méthodes documentaires (Bardin, 2001). La méthode de l'analyse de contenu peut donner lieu à une analyse quantitative ou qualitative. La différence entre les deux réside dans la façon dont elles conçoivent la notion d'importance d'une catégorie : « nombre de fois » pour l'analyse quantitative et « valeur d'un thème » pour l'analyse qualitative. D'après Allard et *al*. (2003), l'analyse qualitative permet « de dépasser la seule analyse de contenu d'un discours ou d'un document. Elle permet de formaliser les relations entre les différents thèmes contenus dans une communication afin d'en traduire la structure ». Grâce à cette technique, il est donc possible d'étudier aussi bien le contenu que la structure d'un document.

L'analyse manuelle a été préférée sur l'utilisation des logiciels d'analyse de données textuelles car l'objectif de notre analyse serait mieux servi par une analyse manuelle. En effet, l'analyse automatisée permet de mettre en évidence les répétitions de mots, les occurrences et les relations complexes entre les expressions. En ce sens, l'analyse n'est pas seulement focalisée sur les énoncés mais porte aussi sur les énonciations. Dans ce type de recherche, l'analyse de contenu adaptée est l'analyse lexicale qui définit comme unité d'analyse les mots. Or, dans notre étude, ce qui nous intéresse le plus ce sont les idées et la connaissance des avis des personnes. L'analyse de contenu que nous adoptons est donc une analyse thématique qui focalise sur les phrases et idées se rapportant au même thème. Le caractère des informations que nous cherchons à travers l'analyse de contenu de notre corpus nous oriente vers un recours à une analyse thématique manuelle, ce qui demande plus de temps mais garantit plus d'efficacité dans l'analyse.

Le tableau n°8 récapitule les données utilisées pour chaque étape et rappelle l'objectif souhaité à travers l'analyse de ces données.

Tableau 8: Récapitulatif des données utilisées et des objectifs de l'analyse

Etape N°	Objectif	Sources des données	Nature des données	Technique d'analyse
2	améliorer compréhension du cas et déterminer les points clés du projet	IASB	Exposé sondage ED3	analyse de contenu
		Sites internet spécialisés	Informations techniques sur le projet	
		Articles professionnels et académiques		
3 et 4	classer les parties prenantes et connaitre leurs points de vue sur le projet de norme	IASB	140 lettres de commentaires	analyse de contenu
		Site internet des répondants	Informations sur les répondants	
5	connaitre la position de l'IASB par rapport aux lettres de commentaires et les débats des membres sur le projet de norme	IASB	*IASB Update*	analyse de contenu
		European Research Associates	*IStaR*	

2. Etude du cas d'élaboration de la norme IFRS3

Cette section comporte notre étude de cas ainsi que les résultats qui en découlent. Les cinq paragraphes de la section correspondent aux résultats des cinq premières étapes que nous avons identifiées dans la section précédente. Ainsi nous commençons par une histoire du projet de norme IFRS 3 (2.1), s'en suit l'identification des questions clés du projet (2.2). Dans un troisième paragraphe, nous répartissons les répondants à l'exposé sondage en des groupes relativement homogènes (2.3) avant d'identifier leurs points de vue sur les questions clés du projet (2.4) et la réponse de l'IASB face à leurs commentaires (2.5).

2.1. Histoire du projet de norme IFRS 3 sur les « regroupements d'entreprises »

La première étape de l'application de la première dimension du pouvoir de Lukes à la normalisation internationale consiste à choisir la situation de prise de position autour de laquelle les enjeux du pouvoir vont se manifester. Le choix de la norme IFRS 3 portant sur les regroupements d'entreprises a été justifié dans la première section. Nous allons maintenant présenter le projet de norme en le mettant dans son contexte historique et en précisant les différentes étapes de son processus d'adoption.

La normalisation du regroupement des entreprises a commencé sous l'IASC avec la publication en novembre 1983 de la norme IAS 22 « Comptabilisation des regroupements d'entreprises ». Cette norme, comme la plupart des normes publiées par l'IASC dans les années 1970 et 1980, comprenait plusieurs options pour être compatible avec les pratiques comptables divergentes des pays développés et ainsi satisfaire le plus grand nombre de préparateurs dans ces pays et les inciter à adopter les normes IAS (Camffermann et Zeff 2006). Cette norme a fait ensuite l'objet de plusieurs révisions qui ont commencé notamment avec le projet sur « la comparabilité des états financiers » de l'IASC en 1989 qui visait à réduire le nombre d'options contenues dans les normes dans l'espoir d'harmoniser les pratiques comptables à travers le monde. Ce projet a abouti à une révision majeure de la norme IAS22 publiée en décembre 1993 et intitulée désormais « regroupements d'entreprises ».

En Décembre 1998, il y a eu la publication d'une étude du groupe de réflexion G4+1[94] intitulée "*Recommendations for Achieving Convergence on the Methods of Accounting for*

[94] Rappelons que ce groupe de réflexion comprenait les normalisateurs comptables américain, australien, britannique, canadien, néo-zélandais et l'IASC comme simple observateur.

Business Combinations". Les conclusions de ce papier requièrent l'utilisation d'une seule méthode de comptabilisation pour tous les regroupements d'entreprises, la méthode d'acquisition ouvrant ainsi la voie au FASB (membre du G4+1) de réviser sa norme sur les regroupements d'entreprises.

Après la réforme des structures et du fonctionnement du normalisateur international et la création de l'IASB en 2001, le projet de révision de la comptabilisation des regroupements d'entreprises a été inscrit sur l'agenda actif de l'IASB avec un haut degré de priorité et ce après consultation du SAC en juillet 2001. Ce projet de révision d'IAS 22 constitue ainsi le premier grand projet entrepris par l'IASB après sa création en avril 2001. Il est intéressant de noter que l'IASB parle explicitement, dans un document issu en 2008 (*IFRS 3 : Project Summary and Feedback Statement*), de l'influence qu'avaient eu le rapport du G4+1 et l'adoption par le FASB en 2001 de sa norme *SFAS 141* « *Business Combinations* » sur son projet. L'IASB (2008a) précise ainsi dans ce même document qu'elle a reçu plusieurs demandes émanant de sociétés en Europe et en Australie pour modifier, comme a fait le FASB, la méthode de comptabilisation de l'EA parce qu'elles étaient désavantagées par rapport aux sociétés qui appliquaient les normes américaines *US GAAP*.

L'IASB a choisi dès le début du projet de scinder la révision de la norme sur les regroupements d'entreprises en deux phases dont une première plus urgente, pour imposer une seule méthode de comptabilisation des regroupements d'entreprises (celle de l'acquisition) et pour éliminer l'amortissement systématique de l'EA et le remplacer par un test de dépréciation. En ce qui concerne la deuxième phase, il y a eu un débat au sein de l'IASB dans sa réunion commune avec le SAC en Juillet 2001 pour savoir si elle doit être tenue en parallèle à la première phase ou si elle peut être différée en attendant de voir les avancées du FASB américain sur le même sujet. Certains membres de l'IASB ont remarqué que s'il va y avoir une convergence avec le FASB, le *Board* doit travailler côte à côte avec les Américains pour ne pas se trouver dans une situation de « fait accompli » surtout que le FASB a pris position sur l'élimination de la méthode *pooling* dans sa norme SFAS 141 publiée en juillet 2001 sans attendre le point de vue de l'IASB (*IStaR*, juillet 2001). L'IASB avait donc décidé de commencer à travailler immédiatement la phase 2 du projet, qui devrait considérer plus largement l'application de la méthode d'acquisition, en cherchant à collaborer sur ce sujet avec le FASB.

Les travaux de la première phase ont donné lieu à la publication en décembre 2002 d'un exposé-sondage « *ED3 : Business Combinations* » et d'une proposition d'amendement des

normes IAS 36 et IAS 38 en conséquence. Au cours de la durée de 4 mois ouverte pour l'envoi des commentaires, l'IASB a reçu 140 lettres (dans les tableaux, « CL » veut dire « *Comment Letter* »). Après l'analyse des lettres reçues, le *Board* a voté la nouvelle norme en mars 2004 par 12 voix contre 2[95]. Ainsi, la première phase du projet a pris fin avec la publication de la norme IFRS 3 « *Business combinations* » en mars de la même année accompagnée d'une révision des normes IAS 36 « Dépréciation d'actifs » et IAS 38 «Immobilisations incorporelles»[96].

Un mois après l'adoption d'IFRS 3, l'IASB a publié en avril 2004 un nouvel exposé-sondage pour apporter des révisions mineures au champ d'application d'IFRS 3. Les réponses ont été reçues jusqu'à fin juillet 2004. Cette révision visait initialement à faire entrer dans le champ d'application d'IFRS 3 les regroupements d'entreprises incluant des entités mutuelles et les regroupements d'entreprises par contrat uniquement (sans participation financière). Malgré la réception de 75 lettres de commentaires, cet exposé-sondage n'a pas donné lieu à la révision d'IFRS 3 et il a été décidé de l'intégrer à la deuxième phase du projet.

Dès juillet 2004, l'IASB et le FASB ont convenu de travailler conjointement sur la deuxième phase du projet[97]. En juin 2005, les deux organismes ont publié deux exposés sondages distincts mais les réponses, reçues jusqu'à fin octobre 2005, ont été analysées en commun[98]. La deuxième phase de la normalisation des regroupements d'entreprises a abouti en janvier 2008 en donnant lieu à la publication d'IFRS 3 révisée (IFRS 3R dorénavant) et IAS 27 « états financiers consolidés » révisée avec une application prévue à partir du premier juillet 2009. De son coté, le FASB américain a publié aussi la norme SFAS 141 révisée qui comportait toujours des différences mineures par rapport à IFRS3R. Le schéma suivant (Figure 5) récapitule les principales étapes de la normalisation des regroupements d'entreprises à l'échelle internationale.

Notre analyse porte uniquement sur la première phase du projet, c'est-à-dire depuis l'inscription du projet sur l'agenda de l'IASB en 2001 jusqu'à l'adoption de la norme IFRS 3 et sa publication en mars 2004. La deuxième phase du projet n'a pas été intégrée dans notre

[95] Nous reviendrons plus loin sur les avis des 2 membres qui n'ont pas voté la nouvelle norme (appelés « *Dissent Opinions* »).
[96] Il est à noter que l'UE a adopté la norme IFRS 3 par le règlement CE n° 2236/2004 du 29 décembre 2004
[97] Suite à l'accord de Norwalk (2002) (voir chapitre prochain pour plus de détail sur cet accord), les deux organismes ont convenu de rendre leurs normes comptables existantes complètement compatibles, et de coordonner leurs programmes de travail futurs pour maintenir cette compatibilité.
[98] 283 lettres de commentaires reçues, elles sont consultables uniquement sur le site internet du FASB.

étude de cas parce qu'elle a été travaillée conjointement avec le FASB ce qui ajoute un nouveau paramètre au projet et compliquerait davantage son analyse.

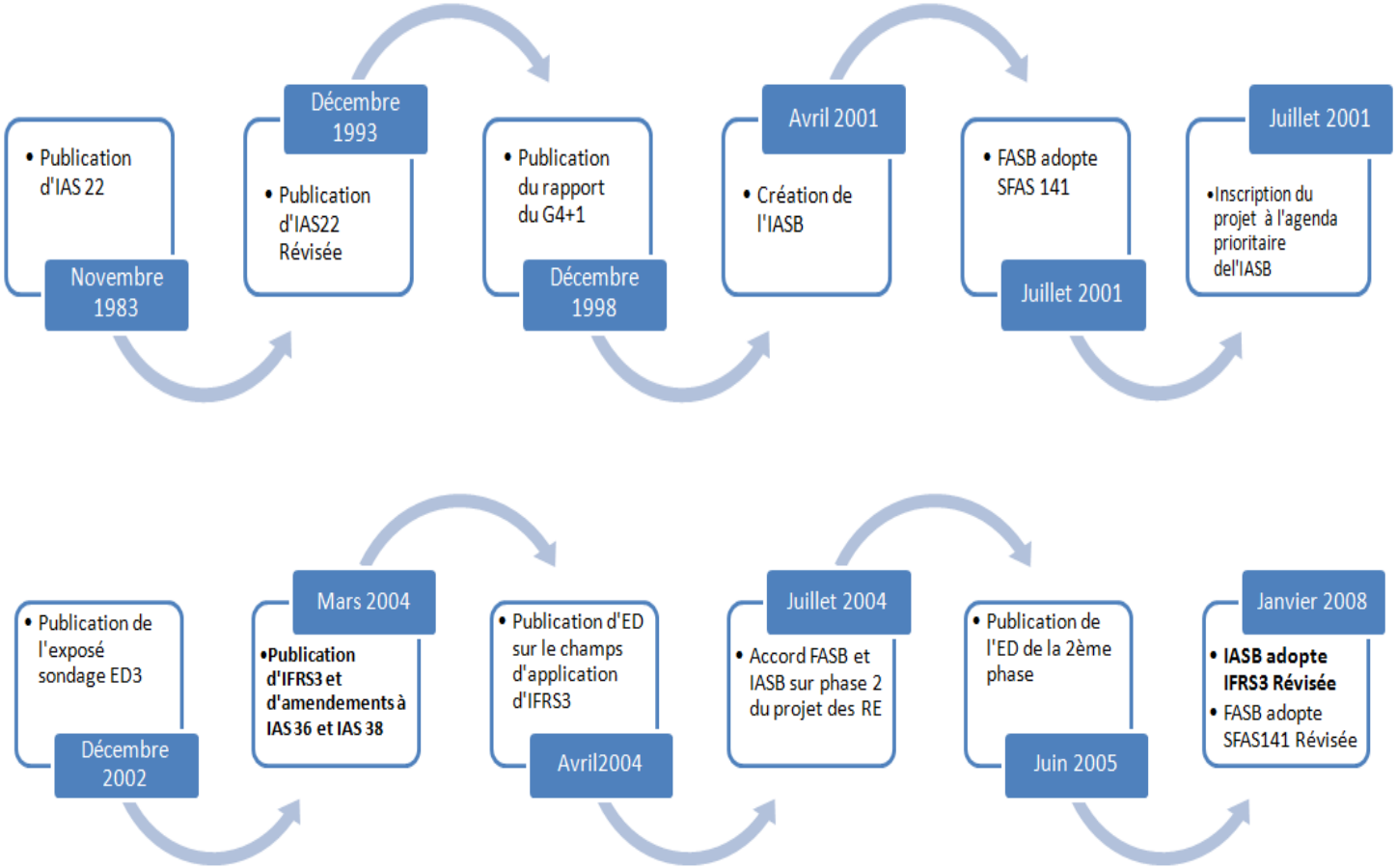


Figure 5: L'histoire de la normalisation des regroupements d'entreprises au sein de l'IASC/IASB

2.2. Identification des points clés

Les points les plus controversés du projet (ou « points clés » d'après la terminologie du cadre théorique adopté) seront présentés dans ce paragraphe. Dans un premier temps, nous préciserons la méthode et le processus qui nous ont conduits à identifier les points clés du projet. Dans un deuxième temps, nous allons essayer de mieux comprendre ces points clés et ce qu'ils apportent comme changement dans la normalisation des regroupements d'entreprises.

2.2.1. Le processus d'identification des points clés

L'exposé-sondage ED3 a posé expressément 10 questions[99] concernant la comptabilisation des regroupements d'entreprises auxquelles les parties prenantes étaient invitées à répondre. En outre, les parties prenantes pouvaient évoquer toute question ou problématique non posée dans l'exposé-sondage et qui leur paraissait pertinente. C'est à partir de ces questions provenant de deux sources différentes que nous avons retenu les points clés à étudier en profondeur.

Nous avons identifié 5 points clés qui sont, à notre avis, les plus controversés dans ce projet de norme. Afin de les sélectionner, nous avons suivi plusieurs étapes. D'abord, notre compréhension propre du sujet comptable nous a conduits à mettre en avant quelques points problématiques que nous avons testés lors des autres étapes dans le but d'en réduire le nombre et de les confirmer. Ensuite, nous avons opéré une comparaison entre les propositions de l'ED3 et celles de la norme IAS 22 pour préciser les points sur lesquels la position de l'IASB a évolué de façon significative. En outre, nous avons revu la littérature académique et surtout professionnelle parue suite à la publication de l'ED3 et d'IFRS 3. Ces textes (Deloitte, 2002 ; IASCF, 2003b ; KPMG, 2004 ; EFRAG, 2004…) résumaient en général l'exposé-sondage ou la nouvelle norme en énonçant les principaux changements apportés et susceptibles d'avoir un impact significatif sur la comptabilisation des regroupements d'entreprises. Enfin, la dernière source est représentée par les réponses des parties prenantes à l'ED3 dans lesquelles il est possible de connaître l'importance accordée par les répondants aux différents points évoqués et ce à travers la longueur des réponses par exemple ou à travers l'argumentation employée, le style d'écriture adopté et l'intensité des propos utilisés[100].

2.2.2. Les cinq points clés retenus

[99] Ces questions figurent en annexe 4 de la thèse.
[100] Les propos peuvent aller par exemple de l'expression d'une simple divergence dans les points de vues à des propos plus forts exprimant le rejet total de la proposition parce qu'elle est considérée comme fausse.

Ce processus nous a conduits à fixer les cinq points suivants comme étant les plus importants du projet, en termes d'impact sur les états financiers et en termes d'évolution par rapport à la norme existante. Tous ces cinq points ont fait l'objet de questions explicites dans l'ED3. Au fur et à mesure de la présentation de ces points, leurs aspects techniques seront mis en évidence pour mieux comprendre ensuite les enjeux politiques qui les accompagnent.

2.2.2.1. La méthode de comptabilisation des regroupements d'entreprises

Le premier point important dans la comptabilisation des opérations de regroupements d'entreprises est la détermination de la méthode comptable selon laquelle il faut comptabiliser l'opération. La problématique relative à ce point vient du fait qu'il existe plusieurs méthodes de comptabilisation de ces opérations en fonction de la nature et de la forme juridique du regroupement réalisé. Dans la pratique, deux méthodes coexistent : la méthode de l'acquisition (« *acquisition method* ») et la méthode de la mise en commun des intérêts (« *pooling of interests method* [101]»). Mais une troisième méthode était à l'étude lors du projet de norme. Ces méthodes seront d'abord présentées rapidement dans leurs aspects les plus importants. C'est par la suite que l'impact des divergences qui existent entre ces méthodes sur la valorisation de la nouvelle société créée sera discuté.

a. Présentation générale des méthodes de comptabilisation des regroupements d'entreprises :

La méthode de l'acquisition étudie un regroupement d'entreprises du point de vue de l'entité se regroupant qui est identifiée comme l'acquéreur. Son application passe principalement par 5 étapes :

- identifier l'acquéreur

- préciser la date d'acquisition

- calculer le coût d'acquisition

- affecter le coût d'acquisition sur les actifs nets de l'entité acquise

- déterminer la valeur de l'écart d'acquisition (EA[102]) positif ou négatif dégagé.

L'acquéreur est une des entités objet du regroupement, entité considérée comme survivante au regroupement. L'autre entité, qui ne survit pas au regroupement en tant qu'entité indépendante, est considérée comme acquise. Dans la plupart des regroupements

[101] Cette méthode est également appelée comptabilité des fusions au Royame Uni ou encore méthode dérogatoire dans le référentiel français (Thouvenin 2003, p.11).
[102] L'EA positif est appelé dans la littérature anglophone « *Goodwill* » et l'EA négatif est appelé « *badwill* ».

d’entreprises, l'identification de l'acquéreur est simple parce qu'il apparaît clairement qu'une entité a pris le contrôle des activités d'une autre entité.

Cependant, dans certains cas des actions sont émises pour financer l'acquisition et le processus d'identification d'un acquéreur peut être plus complexe. Dans ces cas, il existe des indices qui permettent de déterminer l’acquéreur. Par exemple, si la juste valeur d'une entité est sensiblement supérieure à celle de l'autre entité, l'acquéreur est l'entité la plus importante ; ou si une entité peut jouer un rôle dominant dans le choix de l'équipe de direction de l'entité regroupée, l'acquéreur est cette entité. Toutefois, dans les (rares) cas où un acquéreur ne peut être identifié, l'opération est considérée comme une mise en commun d'intérêts si un certain nombre de critères sont satisfaits et elle est comptabilisée selon la méthode dite « *pooling of interest* » ou plus succinctement « *pooling* ».

Enfin, une troisième méthode était à l’étude lors de l’examen du projet de norme notamment dans sa deuxième phase, « la méthode du nouveau départ » (« *fresh start method* »), comme alternative à la méthode *pooling* à utiliser en cas d’impossibilité de désigner une partie comme acquéreur. C’est le cas notamment lorsqu’aucune des entités se regroupant n’est réputée survivre à la transaction en tant qu’entité indépendante. Le regroupement est donc traité comme le transfert des actifs et des passifs de toutes les entités se regroupant à une nouvelle entité (même si, juridiquement, il s’agit d’une des entités préexistantes) et l’histoire de cette nouvelle entité commence, par définition, à la date du regroupement (Thouvenin 2003).

L’ED3 a proposé dans sa question n°2 d’éliminer la méthode « *pooling* » et de comptabiliser tous les regroupements d’entreprises qui entrent dans son champ d’application par la méthode d’acquisition. Les raisons invoquées par le *Board* pour justifier son rejet de la méthode *pooling* sont les suivantes (*Basis for Conclusions*, BC30-33) : D’abord, cette méthode ne donne pas d’informations supérieures à celles données par la méthode d’acquisition quelle que soit la nature du regroupement réalisé. Ensuite, cette méthode ne permet pas de mesurer d’une manière fiable les *cash flow* futurs de l’entité se regroupant. En outre, cette méthode considère une fusion comme étant une transaction entre les propriétaires de deux entreprises et non entre les entreprises elles mêmes. Enfin, la méthode *pooling* ne permet pas de rendre le *management* de l’entreprise se regroupant « comptable » (dans le sens de « responsable ») de la transaction effectuée, alors que ceci est considéré comme étant un des objectifs de l’information financière d’après le cadre conceptuel de l’IASB.

Si en théorie, ces deux méthodes ne s'appliquent pas aux mêmes types de transactions (dans le référentiel de l'IASB, mais aussi dans les autres référentiels nationaux), dans la pratique, il a été observé que les sociétés ont tendance à favoriser la méthode *pooling* et avaient, donc, tendance à structurer la transaction pour qu'elle apparaisse comme étant une mise en commun des intérêts. La méthode *pooling* est considérée comme avantageuse dans la valorisation des actifs et passifs de la nouvelle entité par rapport aux autres méthodes. Nous analyserons dans le paragraphe suivant les aspects techniques relatifs à la valorisation et mettrons en évidence les différences qui existent entre ces méthodes par rapport à ce critère.

b. Les problématiques de valorisation dans les regroupements d'entreprises :

Les différences de valorisation des actifs et passifs selon la méthode de comptabilisation du regroupement d'entreprises sont à l'origine des problématiques liées à ce sujet. En effet, chaque méthode a des règles de valorisation spécifiques qui donnent des valeurs différentes au niveau du bilan et du compte de résultats de la nouvelle entité créée.

En effet, selon la méthode d'acquisition, l'évaluation des actifs et passifs de l'acquéreur n'est pas affectée par la transaction. Les actifs et passifs de l'acquéreur sont maintenus à leur valeur comptable, alors que les actifs et passifs de l'entité acquise sont comptabilisés à leur juste valeur à la date du regroupement. La méthode de l'acquisition s'inscrit ainsi dans le modèle du coût historique puisque l'entité acquise est comptabilisée à son coût pour l'acquéreur. Ce coût global de l'acquisition est réparti entre les actifs et les passifs identifiables de l'entité acquise sur la base de leur juste valeur à la date d'acquisition, le solde étant comptabilisé en EA, positif ou négatif. Les justes valeurs des actifs et passifs ne sont utilisées ici que comme clés de répartition du coût de l'acquisition (Thouvenin, 2003).

Contrairement à cette méthode, la méthode *pooling* ne procède pas à la réévaluation ni de la société acquise ni de l'acquéreur. Aucune acquisition n'est constatée dans la mesure où le regroupement est réalisé sans qu'il y ait de sorties de ressources des entités regroupées. Les anciennes valeurs comptables des actifs et des passifs sont maintenues dans l'entité combinée sous réserve de la nécessaire harmonisation des méthodes comptables et aucun EA n'est comptabilisé lors du regroupement.

La méthode du « *fresh start* », quant à elle, prévoit la réévaluation des actifs nets à leur juste valeur de toutes les entités se regroupant à la date de regroupement puisqu'elle considère que l'entité se regroupant est une nouvelle entité qui va commencer ses activités.

Le tableau ci-dessous récapitule les principales différences entre ces trois méthodes de comptabilisation en termes de valorisation des sociétés se regroupant[103].

Tableau 9 : Récapitulatif de la valorisation des sociétés dans le cas d'un regroupement d'entreprises

Méthodes de comptabilisation	Société révaluée	Evaluation après le RE	
		acquéreur	acquise
Pooling	aucune	VNC	VNC
Acquisition	société acquise	VNC	JV
Fresh start	les deux	JV	JV

Ainsi, les divergences entre les méthodes d'acquisition et « *pooling* » conduisent dans cette dernière méthode à maintenir les actifs nets de l'entité acquise à leurs valeurs nettes comptables qui peuvent être très inférieures à leurs valeurs réelles, tandis que selon la méthode de l'acquisition, ces éléments doivent être comptabilisés et évalués à leurs justes valeurs à la date du regroupement (qui est la valeur de marché dans la plupart des cas). Cette différence de traitement peut se traduire par des différences ultérieures très importantes lors de l'amortissement ou la cession de ces actifs, ce qui a un impact significatif sur les performances de l'entité qui survit au regroupement d'entreprises. De plus, la méthode de l'acquisition conduit souvent à comptabiliser un EA positif qui se traduit ultérieurement par un amortissement ou des dépréciations. Les entreprises, en particulier les américaines, ont donc eu une tendance très nette à préférer la méthode du *pooling* à la méthode de l'acquisition, même si en principe ces deux méthodes ne s'appliquaient pas aux mêmes types de regroupements (Johnston et Jones, 2006). Ayers et *al.* (2002) ont même montré que les managers des sociétés sont prêts à payer plus pour pouvoir comptabiliser un regroupement selon la méthode « *pooling* ». Dans le même ordre d'idées, Aboody et *al.* (2000) sont arrivés à la conclusion selon laquelle les dirigeants des sociétés dont la rémunération est indexée sur le niveau des profits réalisés ont plus tendance à structurer un regroupement d'entreprises comme étant une mise en commun des intérêts pour éviter le faible niveau des résultats associé à la méthode de l'acquisition.

Pour illustrer les divergences entre ces différentes méthodes de comptabilisation des regroupements d'entreprises, Baker et *al.* (2010) ont mené une comparaison entre les résultats de la comptabilisation d'une opération de fusion en chine entre deux grandes entités publiques en utilisant la méthode *pooling* et la méthode d'acquisition. Si le tableau (n°10) de

[103] Il est à noter que dans les méthodes « pooling » et « fresh start », on ne devrait pas parler de société acquise et acquéreur, cette terminologie concerne uniquement la méthode de l'acquisition.

comparaison montre que le ratio d'endettement est moins important dans la méthode d'acquisition, les bénéfices nets et le ratio de rentabilité, qui intéressent plus les dirigeants, sont plus favorables dans la méthode *pooling*.

Tableau 10 : Impact des divergences entre les méthodes de comptabilisation des RE sur les comptes de la nouvelle entité

Million RMB	Pooling method	Purchase method
Consolidated net income (a)	570.57	425.39
Total liabilities (b)	10,199.94	10,199.94
Shareholders' equity (c)	2263.38	3736.38
Acquisition goodwill	-	1473.00
Return on equity (a/c)	25.21%	11.39%
Debt to equity (b/c)	451%	273%

(source Baker et *al.* (2010), p.113)

2.2.2.2. La comptabilisation des provisions pour restructuration de l'entité acquise

Le deuxième point clé que nous avons identifié est exposé dans la question n°5 de l'ED3 et concerne la comptabilisation des provisions pour restructuration de l'entité acquise. En effet, IAS 22 (1998, par. 31) stipulait qu'une provision pour restructuration relative à l'entreprise acquise peut être comptabilisée dans le cadre de la méthode de l'acquisition si, à la date d'acquisition, les principales caractéristiques du plan de restructuration sont planifiées et annoncées, même si cette provision n'était pas comptabilisée dans les comptes de l'entité acquise. IAS 22 énumère les types d'activités pouvant être incluses dans une restructuration: la résiliation des contrats de travail, la fermeture d'installations, la suppression de lignes de production ou la résiliation des contrats déficitaires. Ainsi, cette disposition constituait une exception au principe annoncé dans la norme IAS37 « Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels » selon lequel une provision pour restructuration ne peut être comptabilisée qu'à partir du moment où l'entreprise établit un plan formel de restructuration et qu'elle communique ce plan ou commence à l'exécuter, et pas avant.

L'ED3 propose de restreindre les passifs pour restructuration comptabilisés dans le cadre du coût d'acquisition à ceux qui, selon les critères de comptabilisation d'IAS 37, seraient comptabilisés par l'entreprise acquise à la date d'acquisition. S'il intervient juste avant le regroupement d'entreprises, un plan de restructuration conditionné à l'existence d'un futur regroupement d'entreprises ne peut donc être considéré comme une obligation courante de l'entreprise acquise. Par conséquent, une provision pour restructuration prévue de l'activité de

l'entreprise acquise ne peut être comptabilisée dans le cadre de l'affectation du coût du regroupement d'entreprises.

2.2.2.3. L'évaluation initiale des actifs nets acquis et de la part attribuable aux minoritaires

Le troisième point clé relatif à la comptabilisation des regroupements d'entreprises a fait l'objet de la question n°7 dans l'ED3 et concerne l'évaluation initiale des actifs nets acquis et de la partie attribuable aux intérêts minoritaires dans les comptes de l'entité survivante au regroupement. En effet, IAS 22 prévoyait deux traitements : Le traitement de référence, considéré comme une approche mixte, consiste à évaluer les actifs et passifs identifiables acquis pour un montant égal à la somme de: (a) la juste valeur des actifs et passifs identifiables acquis à la date de l'opération d'échange à concurrence de la part d'intérêt obtenue par l'acquéreur dans l'opération d'échange, et (b) la part des minoritaires dans les valeurs comptables antérieures à l'acquisition des actifs et passifs identifiables de la filiale. Le deuxième traitement autorisé consiste à ce que les actifs et passifs identifiables doivent être évalués à leur juste valeur (totale) à la date d'acquisition. Tout intérêt minoritaire doit ainsi être évalué sur la base de la part des minoritaires dans les justes valeurs des actifs et passifs identifiables (IAS22, 1998 par. 32 à 35).

Par exemple, si l'entreprise A acquiert 70% de l'entreprise B. La méthode de référence consiste à ce que A comptabilise uniquement 70% de la juste valeur des actifs nets de B plus 30% de la valeur comptable de ces actifs nets. La méthode autorisée consiste à ce que A comptabilise 100% de la juste valeur des actifs nets de B et met en évidence la part des minoritaires par rapport à 30% des justes valeurs des actifs nets.

L'IASB a considéré que l'existence de deux méthodes nuisait à la comparabilité des états financiers et a proposé dans l'ED3 d'éliminer la méthode de référence car incompatible avec l'approche adoptée dans le projet de norme IAS27 « états financiers consolidés » (ED3, BC91). Ainsi, ED3 propose de comptabiliser à leurs justes valeurs (totales) les actifs, passifs et passifs éventuels acquis. Et si l'acquéreur n'obtient pas la totalité des fonds propres de l'entreprise acquise, la part minoritaire de la juste valeur des actifs nets est allouée aux intérêts minoritaires. Une entité n'est donc plus autorisée à évaluer les intérêts minoritaires en se fondant sur le coût historique de l'entité acquise.

2.2.2.4. Le traitement de l'EA positif (goodwill)

La comptabilisation de l'EA acquis a toujours été parmi les points les plus importants dans une opération de regroupement d'entreprises. En effet, la diversité des pratiques et l'impact de cette diversité sur les comptes de l'entité survivant au regroupement ont amplifié l'intérêt porté à la comptabilisation de l'EA et par conséquent à la méthode de comptabilisation des regroupements d'entreprises (puisque la méthode de l'acquisition permet de dégager un EA contrairement à la méthode « *pooling* »). Ainsi, nous allons essayer de mettre en évidence cette diversité des pratiques en suivant l'évolution de la réglementation comptable sur ce sujet qui a fait l'objet de la question n°8 dans l'ED3.

Chantiri-Chaudemanche et Bouden (2007) précisent que les techniques de comptabilisation de l'EA ont évolué suivant des rythmes différents selon les pays pendant la deuxième moitié du 20ème siècle. Ainsi, elles rapportent que l'APB (*Accounting Principle Board*, le prédécesseur du FASB) américain en 1970 a publié les normes APB Opinion n°16 (*Business Combinations*) et 17 (*Intangible assets*) pour tenter de réduire l'hétérogénéité des méthodes de comptabilisation de l'EA (passage en charge, passage en diminution des réserves, activation avec des différences dans les durées d'amortissement). Le normalisateur américain a ainsi prévu dans cette norme l'activation de l'EA et son amortissement sur une période n'excédant pas les 40 ans. Cette longue période d'amortissement a été expliquée par l'opposition des préparateurs à la solution d'activation et elle est donc perçue comme une solution de « compromis » (Richard et *al.*, 2005). La solution d'activation et d'amortissement s'est répandue à d'autres pays après son adoption par l'APB. Cependant, la période d'amortissement prescrite par les autres normalisateurs (français, allemand, australien, britannique, l'IASC…) se limitait à la durée d'utilisation de l'EA qui, généralement, n'excédait pas les 20 ans. Cet amortissement était aussi généralement accompagné par des « contrôles » de la valeur de l'EA annuellement ou dans le cas d'indice de perte de valeur. (Chaudemanche-Chantiri et Bouden, 2007). Ces deux auteurs ont par la suite étudié les circonstances d'avènement de la solution du test de dépréciation « *impairment test* » qui marque l'abandon de l'amortissement systématique de l'EA. Elles ont démontré que cette solution a été partiellement adoptée par l'ASB britannique dans sa norme FRS10 avant même son adoption par le FASB américain en 1995 dans sa norme SFAS 121 "*Accounting for the impairment of long- lived assets and for long-lived assets to be disposed of*" ou par l'IASC dans sa norme IAS36 « *impairment of assets* » de 1998. Cependant, le premier normalisateur à avoir imposé le test de dépréciation et interdit l'amortissement systématique était le FASB américain en 2001 avec la norme SFAS 142.

L'IASB a examiné trois possibilités d'évaluation de l'EA après sa comptabilisation initiale (ED3, BC 104) : D'abord, l'amortissement systématique avec un test de dépréciation à chaque fois où il existe un indice de dépréciation, ensuite, l'interdiction de l'amortissement et l'imposition d'un test de dépréciation au moins une fois par an et enfin, donner aux entreprises la liberté de choisir entre ces deux méthodes. Le *Board* a immédiatement rejeté cette dernière proposition car elle diminue la comparabilité et la fiabilité des états financiers. Le *Board* a considéré ensuite que la première solution ne donnait pas d'information pertinente à l'utilisateur des états financiers car l'amortissement comptabilisé pour prendre en compte l'utilisation de l'EA acquis est nécessairement arbitraire puisqu'il ne prend pas en compte la création de l'EA généré en interne.

Ainsi, l'ED3 avait proposé de s'aligner sur la solution du FASB en activant l'EA tout en interdisant son amortissement et en imposant un test de dépréciation au moins une fois par an. Toute dépréciation déjà passée ne peut par la suite faire l'objet de reprise. Les modalités et fréquences de ce test sont incluses dans l'exposé-sondage relatif à la modification de la norme IAS36 qui ne fait pas l'objet de notre étude.

2.2.2.5. Le traitement de l'EA négatif (badwill)

La question n°9 de l'ED3 traite la comptabilisation de l'excédent de la part d'intérêt de l'acquéreur dans les justes valeurs des actifs et passifs identifiables acquis sur le coût d'acquisition. Cet excédent est plus communément appelé « EA négatif » (dans IAS 22) ou encore « *badwill* », mais le *Board* a choisi dans ce projet de norme de l'appeler ainsi et de bannir le terme « EA négatif » de la norme, et ce malgré l'opposition formulée par plusieurs parties prenantes qui souhaitaient garder ce terme en raison de sa simplicité d'utilisation[104]. Généralement, un EA négatif apparait dans une transaction si l'acheteur a fait une « bonne affaire » (« *bargain purchase* ») ou s'il prévoit des pertes et dépenses futures liées à cette transaction. Le traitement de l'EA négatif proposé dans IAS 22 (1998) consiste, après avoir vérifié que les actifs acquis ne sont pas surévalués ou que les passifs ont été omis ou sous-évalués, à le présenter en déduction de la catégorie d'actifs contenant l'EA positif, comme un actif négatif. Il est porté au crédit du compte de résultat d'abord, pour la partie se rapportant à des pertes et des dépenses ultérieures à l'acquisition qui sont identifiées dans les plans d'acquisition, à la date à laquelle ces pertes et ces dépenses sont comptabilisées. Le solde est porté en résultat, jusqu'à concurrence du montant de la juste valeur des actifs non monétaires

[104] Nous allons continuer à utiliser le terme « EA négatif » dans notre étude pour ces mêmes raisons.

acquis, sur la durée de vie utile des actifs non monétaires amortissables acquis, et tout solde restant devrait immédiatement passer en produits de l'exercice.

L'ED3 n'inclut plus, comme nous l'avons souligné, le concept d'EA négatif. Il propose de le comptabiliser de la façon suivante : Si la participation de l'acquéreur dans les justes valeurs nettes des actifs et passifs identifiables et des passifs éventuels acquis excède le coût d'acquisition, l'acquéreur doit :

- revoir l'identification et l'évaluation des actifs et passifs identifiables et passifs éventuels, et ;

- comptabiliser tout excédent en résultat immédiatement lors de l'acquisition.

Dans le document « *Basis for Conclusions* » issu avec l'ED3, l'IASB explique que le montant de l'EA négatif ne peut émaner d'une prévision de pertes ou dépenses futures car ces dépenses seraient nécessairement incluses dans le calcul de la juste valeur des actifs et passifs acquis. Le *Board* a étudié trois solutions possibles pour le traitement de cet excédent : soit en diminuant la valeur attribuée à quelques actifs nets, soit en le considérant comme un passif ou bien en le rapportant directement dans le compte de résultat. Les deux premières solutions ont ensuite été écartées car elles ne sont pas conceptuellement correctes.

2.2.2.6. Synthèse des points clés et des modifications proposées

Les points clés que nous avons retenus sont repris dans le tableau suivant (Tableau n°11) ainsi que les questions relatives à ces points telles que posées dans l'ED3[105]. Pour mettre en évidence les changements proposés dans l'ED3 relativement à ces points, nous avons inclus dans le tableau le traitement de ces points dans l'ancienne norme IAS 22 (de 1998). La dernière colonne propose enfin une synthèse du changement proposé. Les questions sont présentées dans ce tableau dans l'ordre de leur apparition dans l'exposé-sondage. Bien que nous n'ayons pas essayé d'établir un ordre d'importance des questions pour les hiérarchiser, il apparaît, d'après les différentes sources citées ci-dessus, que les points relatifs à la méthode de comptabilisation des regroupements d'entreprises (question n°2) et à la comptabilisation de l'EA (question n°8) sont de première importance dans ce projet. Les 3 autres points viennent en second ordre.

[105] Nous avons repris les questions en anglais telles qu'elles figurent dans l'ED3 pour ne pas les déformer.

Tableau 11: Synthèse des 5 points clés retenus

N°	Problématique	Traitement antérieur (IAS22 de 1998)	Question posée dans ED3	changement proposé par ED3
1	**La méthode de comptabilisation des regroupements d'entrprises**	"Pour la comptabilisation d'un regroupement d'entreprises, une acquisition est en substance différente d'une mise en commun d'intérêts et la substance de l'opération doit être reflétée dans les états financiers. En conséquence, une méthode comptable différente est prescrite pour chacune." Paragraphe 9 d' IAS 22.	**Question 2-** The Exposure Draft proposes to eliminate the use of the pooling of interests method and require all business combinations within its scope to be accounted for by applying the purchase method. Is this appropriate? If not, why not? If you believe the pooling of interests method should beapplied to a particular class of transactions, what criteria should be used to distinguish those transactions from other business combinations, and why?	L'ED3 n'autorise plus la méthode de la mise en commun des intérêts. Tous les regroupements d'entreprises seront comptabilisés selon la méthode de l'acquisition.
2	**La comptabilisation des provisions pour restructuration de l'entité acquise**	À la date d'acquisition, l'acquéreur doit comptabiliser une provision pour réduire les activités de l'entité acquise (provisions pour restructuration) qui n'était pas un passif de l'entreprise acquise à cette date sous certaines conditions. Paragraphe 31 d' IAS22.	**Question 5-** The Exposure Draft proposes that an acquirer should recognise a restructuring provision as part of allocating the cost of a business combination only when the acquiree has, at the acquisition date, an existing liability for restructuring recognised in accordance with IAS 37 Provision Contingent Liabilities and Contingent Assets. Is this appropriate? If not, what criteria should an acquirer be required to satisfy to recognise a restructuring provision that was not a liability of the acquiree as part of allocating the cost of a combination, and why?	les provisions pour restructuration qui n'étaient pas comptabilisées chez l'entité acquise au moment du regroupement ne peuvent plus être pris en compte chez l'acquéreur.
3	**Affectation du coût d'acquisition**	IAS 22 prévoyait deux traitements: **Le traitement de référence:** **"**Les actifs et passifs identifiables doivent être évalués pour un montant égal au total de: (a) la juste valeur des actifs et passifs identifiables acquis à la date de l'opération d'échange **à concurrence de la part d'intérêt obtenu** par l'acquéreur dans l'opération d'échange; et (b) la part des minoritaires dans les valeurs comptables antérieures à l'acquisition des actifs et passifs identifiables de la filiale." **Le traitement autorisé**: "Les actifs et passifs identifiables doivent être évalués à leur juste valeur (totale) à la date d'acquisition. Tout intérêt minoritaire doit être évalué sur la base de la part des minoritaires dans les justes valeurs des actifs et passifs identifiables ".	**Question 7-** The Exposure Draft proposes requiring the acquiree's identifiable assets, liabilities and contingent liabilities recognised as part of allocating the cost to be measured initially by the acquirer at their fair values at the acquisition date. Therefore, any minority interest in the acquiree will be stated at the minority's proportion of the net fair values of those items. This proposal is consistent with the allowed alternative treatment in IAS 22. Is this appropriate? If not, how should the acquiree's identifiable assets, liabilities and contingent liabilities recognised as part of allocating the cost of a business combination be measured when there is a minority interest in the acquiree, and why?	L'ED propose d'éliminer la méthode de référence d' IAS 22 et de comptabiliser les actifs nets à leurs JV et ainsi comptabiliser tout intérêt minoriatire pour la part des minoritaires dans la JV des actifs nets (c'est-à-dire selon la mèthode autorisée dans IAS 22)

N°	Problématique	Traitement antérieur (IAS22 de 1998)	Question posée dans ED3	changement proposé par ED3
4	**Traitement du Goodwill**	Le goodwill est comptabilisé en tant qu'actif. Il doit être comptabilisé à son coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur. La durée d'amortissment doit être la durée de vie utile estimée du goodwill qui, généralement, n'excède pas 20 ans. IAS22 Paragraphes 41 à 46	**Question 8-** The Exposure Draft proposes that goodwill acquired in a business combination should be recognised as an asset and should not be amortised Instead, it should be accounted for after initial recognition at cost less any accumulated impairment losses. Do you agree that goodwill acquired in a business combination should be recognised as an asset? If not, how should it be accounted for initially, and why? Should goodwill be accounted for after initial recognition at cost less any accumulated impairment losses? If not, how should it be accounted for after initial recognition, and why?	l'ED propose de comptabiliser le goodwill toujours comme étant un actif. L'ED propose cependant de ne plus amortir le goodwill mais de le soumettre à un test de dépréciation annuel.
5	**Traitement du Goodwill négatif**	"Dans la mesure où le goodwill négatif correspond à des pertes et des dépenses futures attendues identifiées dans le plan d'acquisition de l'acquéreur, qui peuvent être évaluées de manière fiable, mais qui ne représentent pas à la date d'acquisition des passifs identifiables (voir paragraphe 26), cette fraction du goodwill négatif doit être comptabilisée en produits dans le compte de résultat lorsque les pertes et les dépenses futures sont comptabilisées." Paragraphe 59 à 63.	**Question 9-** In some business combinations, the acquirer's interest in the net fair value of the acquiree' s identifiable assets, liabilities and contingent liabilities recognised as part of allocating the cost of the combination exceeds that cost. The Exposure Draft proposes that when such an excess exists, the acquirer should: (a) reassess the identification and measurement of the acquiree's identifiable assets. liabilities and contingent liabilities and the measurement of the cost of the combination; and (b) recognise immediately in profit or loss any excess remaining after that reassessment.	Si un goodwill négatif existe, l'acquereur doit d'abord réévaluer les actifs, passifs et passifs éventuels de l'entité acquise et ensuite, si l'ecart existe toujours, tout surplus doit être comptabilisé immédiatement dans le compte de résultat.

Ces 5 points identifiés ne sont pas les seules questions problématiques du projet. Notre analyse a permis de relever d'autres points que nous avons jugés moins importants que ceux retenus. Parmi les autres questions ayant suscité beaucoup de commentaires, on peut citer les points suivants :

La fusion des phases 1 et 2 du projet : Cette question n'était pas soulevée dans l'ED3, mais il y a eu beaucoup de commentaires de la part de répondants qui prévoyaient de fusionner les deux phases du projet pour avoir une vision complète du projet et ne pas induire les utilisateurs de la norme en confusion en changeant dans la phase 2 des propositions qui auraient été adoptées à l'issue de la phase 1, surtout qu'initialement la phase 2 devrait aboutir à la fin de 2004, c'est-à-dire la même année de la publication d'IFRS3. Cette demande a été rejetée catégoriquement par le *Board* car la deuxième phase devrait se dérouler en commun avec le FASB américain.

La prise en compte des passifs éventuels dans l'affectation du coût d'acquisition *:* l'ED3 prévoit, contrairement à IAS22, de prendre en compte les passifs éventuels au moment de l'affectation du coût du regroupement d'entreprises si sa juste valeur peut être mesurée de façon fiable. La majorité des répondants ont désapprouvé cette proposition car elle était contraire au cadre conceptuel de l'IASB et à la norme IAS37 « Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels ». La question a été débattue au sein du *Board* après l'analyse des lettres de commentaires reçues, et suite à un vote l'IASB n'a pas changé sa position sur ce point (12 voix contre 2).

La problématique des acquisitions inversées : L'ED3 propose de modifier les circonstances dans lesquelles un regroupement d'entreprises peut être considéré comme une acquisition inversée. Ainsi, l'ED3 prévoit que tous les faits et circonstances pertinents doivent être considérés pour déterminer laquelle des entités se regroupant a le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles de l'autre entité pour tirer des avantages de ses activités. C'est cette solution qui a été finalement adoptée par l'IASB dans IFRS3.

L'analyse de ces aspects techniques de la comptabilisation des regroupements d'entreprises montre à quel point les changements proposés dans ED3 peuvent aboutir à des résultats très différents pouvant avoir des impacts très significatifs sur les comptes du nouvel ensemble après le regroupement.

Dans les paragraphes suivants, les prises de positions des parties prenantes à la normalisation internationale concernant ces points clés seront exposées. Dans un premier temps, les

répondants à cet exposé-sondage seront répartis en des groupes relativement homogènes (2.3) et, dans un second temps leurs prises de position seront analysées (2.4).

2.3. Analyse de la répartition des répondants à l'exposé-sondage ED3

Dans un premier temps, une classification des parties prenantes à la normalisation comptable internationale d'après la littérature sera présentée, suivie de la classification faite par l'IASB et de notre essai propre de classification. Dans un deuxième temps, une analyse des origines géographiques et professionnelles des répondants à l'ED 3 sera menée.

2.3.1. La classification des parties prenantes à la normalisation internationale

La classification des parties prenantes à la normalisation internationale est un exercice auquel se sont livrés beaucoup d'auteurs qui se sont intéressés à ce sujet (Kwok et Sharp, 2005 ; Jorissen et *al.*, 2006 ; Larson, 2007 ; LeManh, 2009). Cependant, les résultats de cet exercice restent divergents et subjectifs car ils dépendent fortement de l'objectif pour lequel la classification a été réalisée. La classification des répondants aux exposés sondages peut être établie sur la base de critères géographiques ou par rapport à l'appartenance aux différents groupes d'intérêt. C'est cette dernière qui est la plus pertinente dans le cadre de notre étude, mais nous présenterons les deux types de classification pour avoir une meilleure idée sur l'origine des répondants. Nous commencerons par exposer les essais de classification dans la littérature existante ainsi que celle utilisée par l'IASB avant de présenter notre propre classification.

2.3.1.1. Les essais de classification dans la littérature

Kwok et Sharp (2005) dans leur étude du prédécesseur de l'IASB dans les années 1990, ont distingué les « acteurs internes », représentés par les membres du *Board*, des « acteurs externes » à savoir les utilisateurs des états financiers, les préparateurs de comptes, la profession comptable et les régulateurs. Cette même classification a été retenue par Larson (2007) dans son analyse des répondants aux exposés sondage de l'IFRIC. Cette classification, bien qu'elle soit pertinente, manque de précision puisqu'elle met dans le même groupe des acteurs assez hétérogènes. Ainsi, bien qu'ayant le même *background* professionnel, il est difficile de concevoir que les petits cabinets d'expertise ont les mêmes intérêts que les réseaux internationaux d'audit et de conseil ou encore que les banques et sociétés d'assurance ont les mêmes préoccupations comptables que les sociétés commerciales et industrielles.

Pour palier à ces imprécisions, Jorissen et *al.* (2006), dans une étude plus récente portant sur les répondants aux projets de l'IASB entre 2002 et 2005, ont distingué neuf catégories de répondants :

- les préparateurs (en faisant la distinction entre le secteur financier et les autres secteurs),

- la profession comptable (en faisant la distinction entre les cabinets d'audit et les associations professionnelles),

- les utilisateurs ;

- les normalisateurs nationaux ;

- les régulateurs boursiers ;

- les gouvernements ;

- les individuels ;

- les universitaires, et

- les autres parties prenantes.

Dans le même contexte, c'est-à-dire l'étude du *due process* de l'IASB, LeManh (2009), a utilisé une classification proche de celle de Jorissen et *al.* pour catégoriser les répondants à l'exposé-sondage de révision de la norme IAS 1. Elle a ainsi distingué huit catégories :

- Les normalisateurs comptables ;

- les cabinets d'audit ;

- les associations professionnelles comptables ;

- les entreprises industrielles et commerciales ;

- les banques et compagnies d'assurance ;

- les régulateurs boursiers ;

- les utilisateurs, et

- un groupe pour les autres répondants.

Ce même projet de révision de la norme IAS1 a été étudié aussi par Bo et *al.* (2008) en utilisant un logiciel d'analyse textuelle dans le but de mieux comprendre les discussions sur cette norme entre le normalisateur et ses parties prenantes. Bo et *al.* (2008) ont appliqué la

même classification que LeManh (2009) à une différence près puisque ces auteurs parlent de « médiateurs d'information financière » quand LeManh parle de « régulateurs boursiers ».

D'autres auteurs ont employé des catégorisations plus ou moins proches de celles que nous venons de citer (par exemple : Tandy et Willburn (1992) dans le contexte américain ; Kenny et Larson (1993) ; …).

2.3.1.2. Une classification de l'IASB

L'IASB se livre aussi à cet exercice de classification lorsqu'il reçoit les lettres de commentaires sur ses projets de normes. Ainsi, l'équipe technique de l'IASB[106] fait une classification des répondants par provenance géographique et une autre par partie prenante. Dans cette dernière on retrouve les dix catégories suivantes :

- les utilisateurs ;

- les préparateurs du secteur financier en distinguant les sociétés et les organismes représentatifs ;

- les préparateurs du secteur non financier en distinguant aussi les sociétés des organismes représentatifs ;

- les cabinets d'audit ;

- les regroupements professionnels de la profession comptable (« *accountancy bodies* ») ;

- les normalisateurs ;

- les régulateurs, et

- une dernière catégorie pour les « autres ».

2.3.1.3. Notre classification des répondants à l'ED3

Suivant ces classifications issues de la littérature et des travaux de l'IASB, mais tout en essayant de les adapter, nous avons choisi de classer les parties prenantes en 5 catégories. Pour que notre analyse soit plus fine, nous avons réparti ces 5 catégories en sous groupes plus homogènes. Le tableau suivant récapitule cet essai de classification :

[106] Cet exemple de classification est celui qui a été fait par le *staff* lors de l'analyse des lettres de commentaires reçues en réponse à l'exposé-sondage concernant IFRS7. Nous la citons parce que nous n'avons pas pu nous procurer celle qui a été faite en réponse à l'ED3.

Tableau 12 : Classification des parties prenantes à la normalisation internationale

N°	Les parties prenantes	Les sous groupes
1	**Profession comptable**	BIG 4
		Autres cabinets internationaux
		Autres cabinets
		Associations profesionnelles
		Autres
2	**Préparateurs**	Sociétés *
		Associations profesionnelles *
		Secteur financier
		Autres
3	**Utilisateurs**	Analystes financiers
		Investisseurs
		Autres
4	**Régulateurs**	Normalisateurs comptables
		Régulateurs boursiers
5	**Divers**	Universitaires
		Autres

* Hors secteur financier

La première catégorie dans ce tableau représente la profession comptable libérale[107]. Elle comprend 5 sous groupes : Les *Big 4* c'est-à-dire les quatre plus grands réseaux de cabinets à l'échelle internationale à savoir Deloitte, Ernst & Young, KPMG et Price Waterhouse Coopers. Nous avons choisi de mettre dans une catégorie à part les autres cabinets internationaux qui sont moins grands (en termes d'effectifs et de chiffre d'affaires) que les *Big 4* mais qui forment un réseau international important. Cette catégorie comprend les cabinets BDO, Grant Thornton et Mazars. Il est à noter que ces trois cabinets sont cités explicitement dans les rapports annuels de l'IASCF comme des donateurs importants. Le troisième groupe de la profession comptable comprend les autres cabinets d'audit qui ont répondu à l'exposé-sondage. Ce sont des cabinets locaux et forment parfois un réseau régional ou international de taille beaucoup moins importante que les autres cabinets cités ci-dessus. Le quatrième groupe fait référence aux associations représentatives de la profession telle que l'Ordre des Experts Comptables (OEC) et la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) en France ou l'IFAC à l'échelle internationale. Le dernier groupe « autres » comprend des répondants qui n'ont pas pu être classés dans les autres sous groupes.

La deuxième partie prenante regroupe les préparateurs de comptes[108]. Ce groupe est souvent décrit par la littérature comme étant le plus actif dans la participation à la normalisation

[107] Nous avons choisi, à l'instar de la littérature existante, d'inclure la profession comptable salariée (les comptables d'entreprises) dans le groupe des préparateurs de comptes.
[108] Par « préparateurs de comptes » nous désignons à la fois la direction générale, la direction financière et les comptables d'entreprises.

comptable en général et dans la normalisation comptable internationale également (Kwok et Sharp, 2005 ; Jorissen el *al.*, 2006). Le premier sous groupe inclut les sociétés industrielles et commerciales qui répondent individuellement. La deuxième catégorie inclut les associations professionnelles (comme le MEDEF ou l'AFEP en France) qui représentent des regroupements sectoriels en général. Les entreprises et les associations du secteur financier des banques et des assurances ont été regroupées ensemble à cause des spécificités liées à ce secteur. En effet, même si elles peuvent être des préparatrices et des utilisatrices de comptes en même temps (voir classification de Weetman, 2006), elles sont souvent classées dans la littérature comme préparatrices après l'étude de leurs réponses (Tandy et Wilburn, 1992 ; LeManh, 2009). Dans la catégorie « autres », nous avons placé les répondants qui représentent le secteur de la « comptabilité de gestion » (Management Accounting).

La troisième partie prenante est celle des utilisateurs des comptes. Elle comprend les analystes financiers, les investisseurs (individuels et institutionnels) et une catégorie « autres » qui comprend notamment les cabinets de conseil en évaluation particulièrement sensibles au thème des regroupements d'entreprises ainsi que les actuariels.

La quatrième partie prenante que nous avons fait ressortir regroupe les régulateurs au sens large du terme. Elle comprend les « régulateurs » comptables (ou normalisateurs) nationaux et supra nationaux (comme l'EFRAG par exemple), ainsi que les régulateurs des places financières à l'instar de la SEC aux Etats Unis ou l'IOSCO à l'échelle internationale.

Enfin, la dernière catégorie comprend des répondants d'horizons divers et variés ne formant pas des communautés homogènes qui participent activement à la normalisation comptable. Nous avons placé dans cette catégorie les universitaires et d'autres intéressés à la normalisation internationale.

Après avoir établi une classification des parties prenantes à la normalisation comptable internationale, une analyse des répondants à l'ED3 sera menée par apport à leurs appartenances professionnelles (2.3.2) et géographiques (2.3.3).

2.3.2. L'analyse des origines professionnelles des répondants à l'exposé-sondage ED3

Avant d'entamer l'analyse de la répartition des répondants, précisons d'abord la population sur laquelle nous travaillons. En effet, le nombre total de lettres de commentaires reçues et disponibles sur le site internet de l'IASB en réponse à l'ED3 et aux amendements à IAS 36 et IAS 38 s'élève à 140 lettres générant 1625 pages. Après l'élimination de 9 lettres qui ne concernaient pas l'ED3 mais uniquement les 2 autres exposés sondages et l'élimination aussi

de 2 lettres qui sont parvenues à l'IASB largement après la fin de la date limite de réception des commentaires[109], le nombre total devient 129. Enfin, une lettre n'a pu être utilisée car elle était complètement anonyme. L'analyse finale a donc porté uniquement sur 128 lettres. Le tableau n°13 récapitule la démarche qui a permis d'arriver à la population finale des lettres de commentaires à analyser.

Tableau 13 : Détermination de la population des lettres de commentaires analysées

	Nbre total des lettres reçues	**140**	**numéro des lettres éliminées**
déductions	lettres reçues après la fin du délai	-2	23A - 87A
	lettres ne concernent pas ED3	-9	18-20-50-62-81 - 103-104-116-133
	lettre anonyme	-1	61
	Nbre total des lettres analysées	**128**	

2.3.2.1. Présentation de la répartition et vérification de son objectivité

L'analyse des lettres de commentaires a été pratiquée en lisant les lettres une à une pour essayer dans un premier temps d'identifier le répondant et de déterminer son appartenance professionnelle dans un deuxième temps afin de pouvoir le classer dans un des cinq groupes identifiés. La réalisation de cette deuxième étape n'a pas été dénuée de difficultés. En effet, il fallait surmonter deux obstacles : d'abord connaître l'activité du répondant, car même si un bon nombre parmi eux font une présentation de leurs activités au début de leurs lettres, ceci n'était pas le cas de la majorité des répondants. Dans ces cas, nous avons effectué des recherches supplémentaires sur internet et dans la littérature pour connaître la principale activité du répondant. Ensuite, il fallait classer le répondant dans une des cinq catégories identifiées. Cette deuxième tâche contient toujours une part de subjectivité car même si on a les connaissances nécessaires pour déterminer l'appartenance du répondant, il reste assez délicat de pouvoir le classer dans une seule catégorie. Tel est le cas par exemple des banques d'investissement qui peuvent être à la fois préparateurs et utilisateurs de comptes, ou encore des banques centrales qui peuvent être classées comme régulateurs ou comme appartenant au secteur financier.

Pour illustrer cette difficulté, nous allons faire une comparaison entre les résultats de classification de LeManh (2009) et de Bo et *al.* (2008) qui ont étudié le même projet de norme

[109] Nous avons éliminé ces deux lettres car elles n'ont pas été prises en compte par le *staff* de l'IASB dans leurs analyses des réponses à l'exposé-sondage. Elles n'ont donc pas eu d'influence sur le processus, ce qui les fait sortir du cadre de notre étude.

et qui ont retenu la même classification. Le tableau n°14 récapitule les résultats de classification des deux études et met en évidence leurs différences.

Tableau 14 : Comparaison des classifications de LeManh (2009) et Bo et *al.* (2008)

	catégories	LeManh	Bo et al.	Différence
1	Normalisateurs	20	16	4
2	cabinets comptables	10	17	-7
3	asso pro comptables	24	27	-3
4	monde de l'entreprise	36	29	7
5	banques et assurances	17	16	1
6	régulateur boursier / médiateur info fin	2	6	-4
7	Utilisateurs / Investisseurs	6	4	2
8	Divers	10	10	0
Total		**125**	**125**	**0**

Notons dans cette comparaison que dans une catégorie comme « les cabinets comptables », qui devrait être assez précise, il y a une différence de 7 sur un total de 17 lettres. La même remarque s'applique aussi à la catégorie « monde de l'entreprise ». Finalement, la seule catégorie sur laquelle les deux travaux n'ont pas de différence est la catégorie « divers » qui est pourtant censée être la catégorie la plus hétérogène.

Chaque classification contient donc nécessairement une part de subjectivité dans le choix des catégories et dans l'affectation des répondants à ces catégories. Nos choix étant faits et expliqués, voici le tableau qui illustre la répartition par groupe d'intérêt des 128 lettres de commentaires reçues par l'IASB en réponse à l'ED3.

Tableau 15 : Répartition des répondants à l'ED3 par origine professionnelle [110]

Les parties prenantes	Nbre lettres	%	Moy Nbre pages	Total Nbre pages
Profession Comptable	**36**	**28%**	**13,4**	**482**
BIG 4	4	11%	27	108
Autres cabinets internationaux	3	8%	14,7	44
Autres cabinets	6	17%	9	54
Associations profesionnelles	21	58%	12,8	268
Autres	2	6%	4	8
Préparateurs	**59**	**46%**	**11,4**	**674**
Sociétés	26	44%	9,8	254
Associations profesionnelles	12	20%	12	144
Secteur financier	19	32%	13,8	262
Autres	2	3%	7	14
Utilisateurs	**10**	**8%**	**8,1**	**81**
Analystes financiers	2	20%	9	18
Investisseurs	2	20%	7	14
Autres	6	60%	8,2	49
Régulateurs	**16**	**13%**	**15,4**	**246**
Normalisateur comptable	15	94%	16,1	242
Régulateur boursier	1	6%	4	4
Divers	**7**	**5%**	**9,7**	**68**
Universitaires	4	57%	12,3	49
Autres	3	43%	7,6	23
TOTAL	**128**	**100%**	**12,2**	**1555**

Bien que ne donnant pas plus de précisions sur le contenu informationnel des réponses ou sur son degré d'influence sur le normalisateur, nous avons choisi d'inclure dans notre analyse le nombre de pages total[111] des lettres de commentaires et la moyenne du nombre de pages par lettre de commentaires et par partie prenante et ce, dans le but de fournir une vision plus claire sur l'étendue de la réponse envoyée et la capacité d'argumentation des répondants.

Nous allons, désormais, comparer nos résultats à ceux trouvés par Jorissen et *al.* (2006, p.38) dans leurs analyses des réponses à l'ED3 de l'IASB. Le but de cette comparaison est de voir s'il y a ou non des différences significatives dans nos répartitions des lettres de commentaires pour connaître la part de subjectivité dans notre analyse. Le tableau ci-dessous récapitule notre classification et celle de Jorissen et *al.* (2006) et met en évidence leurs différences :

[110] Dans la troisième colonne, les pourcentages en gras et grisés sont rapportés au nombre total des lettres reçues (128). Les autres pourcentages sont rapportés au nombre total des répondants dans la catégorie spécifique.

[111] Comme nous l'avons déjà précisé, le nombre de pages indiqué dans ce tableau concerne les réponses non seulement à l'ED3 mais aussi aux exposés sondages proposant l'amendement d'IAS 36 et IAS 38.Ceci ne devrait pas poser de problèmes par rapport à l'interprétation des résultats car l'objectif n'est pas de mesurer le nombre de pages reçues en réponse à l'ED3 mais de comparer le nombre de pages envoyées par chaque partie prenante.

Tableau 16 : Comparaison entre notre classification et celle de Jorissen et *al.* (2006)

Les parties prenantes	Notre classification	Jorissen et al. (2006)	Différence
Profession Comptable	**36**	**31**	**5**
BIG 4	4		
Autres cabinets internationaux	3	7	6
Autres cabinets	6		
Associations profesionnelles	21	24	-3
Autres	2	0	2
Préparateurs	**59**	**59**	**0**
Sociétés	26	23	3
Associations profesionnelles	12	14	-2
Secteur financier	19	22	-3
Autres	2	0	2
Utilisateurs	**10**	**9**	**1**
Analystes financiers	2	2	0
Investisseurs	2	0	2
Autres	6	7	-1
Régulateurs	**16**	**14**	**2**
Normalisateur comptable	15	14	1
Régulateur boursier	1	0	1
Divers	**7**	**15**	**-8**
Universitaires	4	4	0
Autres	3	11	-8
TOTAL	**128**	**128**	**0**

Bien que nous n'ayons pas retenu la même classification[112], les résultats obtenus par ces deux études ne montrent pas de divergences significatives. D'abord le nombre total des lettres de commentaires analysées est le même (128). Ensuite, le nombre de lettres de commentaires de la part des préparateurs est le même (59) avec des écarts de 2 ou 3 à l'intérieur des sous groupes. En plus, les écarts sur la catégorie des utilisateurs et des régulateurs sont peu significatifs (1 et 2 lettres de commentaires respectivement). Enfin, le seul écart relativement important est situé entre la catégorie de la profession comptable et les « divers ». Après analyse, il paraît que cet écart provient du fait que Jorissen et *al.* (2006) ont mis dans une catégorie à part, qu'elles ont intitulée « individuels », un certain nombre de réponses de professionnels des chiffres que nous avons inclus dans la catégorie « Profession comptable » dans les sous groupes « autres cabinets » et « autres ». On peut ainsi conclure que les résultats de notre répartition des lettres de commentaires sur les différentes catégories de parties prenantes sont fiables et peu subjectifs.

2.3.2.2. Analyses de la répartition des répondants par origine professionnelle

[112] Pour pouvoir comparer nos résultats malgré le fait que nous n'avons pas retenu exactement la même classification, nous avons regroupé quelques catégories utilisées par Jorissen et al. (2006) et nous avons scindé quelques sous groupes de notre classification.

Concernant le contenu de la répartition par origine professionnelle (tableau n°16), les analyses suivantes seront menées : d'abord une analyse de la répartition prise dans une optique générale (a), ensuite nous commenterons la longueur des réponses reçues (b) et enfin, une analyse des réponses par partie prenantes sera présentée ((c) pour la profession comptable, (d) pour les préparateurs, (e) pour les utilisateurs et (f) pour les régulateurs. Dans toutes ces analyses, une comparaison avec la littérature existante sera menée autant que possible pour mieux comprendre les résultats trouvés.

a. Analyses de la répartition en général :

La répartition des réponses reçues des différentes parties prenantes appelle les analyses suivantes :

- Parmi toutes les parties prenantes, les préparateurs ont envoyé le plus grand nombre de lettres de commentaires (46%), suivis par les représentants de la profession comptable (28%) largement devant les autres parties prenantes (13% pour les régulateurs et moins de 10% pour les autres).

- Parmi les sous groupes, les sociétés viennent en première place (26 lettres de commentaires) suivies des associations professionnelles des comptables et experts comptables (21 lettres de commentaires) et des représentants du secteur financier (19 lettres de commentaires). Les normalisateurs comptables viennent en quatrième position avec 15 lettres de commentaires.

- Les utilisateurs forment le groupe qui a envoyé le moins de lettres de commentaires.

- Dans la catégorie « divers », nous avons mis 4 réponses émanant d'universitaires et 3 réponses provenant de cabinets de conseil et d'associations relavant du secteur public.

Ces résultats sont globalement cohérents avec ceux trouvés dans la littérature consacrée à l'étude de la normalisation internationale. En effet, Jorissen et *al.* (2008) ont étudié le profil des répondants aux documents émis par l'IASC/IASB entre 1995 et 2007. Elles ont trouvé qu'au cours de cette période et notamment entre 2001 et 2007, c'est-à-dire après la création de l'IASB, les préparateurs constituent le principal groupe de répondants (19,3% des réponses après 2001) suivis des associations professionnelles comptables. La représentativité des normalisateurs comptables a augmenté après la création de l'IASB d'après Jorissen et *al.* puisqu'elle passe de 5,2% à 11,6%.

Dans une étude plus récente, LeManh (2009) a étudié la répartition des répondants par catégorie sur 20 exposés sondages émis par l'IASB entre 2005 et 2009. Elle a trouvé que sur

1828 lettres de commentaires reçues, les préparateurs (secteur financier compris) représentaient 37% des réponses, suivis par la profession comptable avec 29%, les régulateurs comptables et boursiers avec 20% et enfin les utilisateurs avec seulement 2,5% de lettres de commentaires envoyées.

Nos résultats confirment donc ces études faites sur le normalisateur international de 1995 à 2009 et concluent *grosso modo* que :

- les groupes des préparateurs et de la profession comptable sont ceux qui envoient le plus de lettres de commentaires avec un avantage pour le premier.

- Les régulateurs sont de plus en plus présents notamment à travers les normalisateurs comptables nationaux.

- Les utilisateurs répondent très peu par rapport aux autres parties prenantes.

LeManh (2009) a avancé plusieurs raisons pour expliquer cette faible participation des utilisateurs. Ainsi, elle recourt à la théorie d'agence pour expliquer que les utilisateurs ne sont concernés que par les projets de norme permettant de réduire l'asymétrie informationnelle. Beresford (1993), qui est un ancien président du FASB américain, suggère d'ailleurs que les utilisateurs préfèrent le *statu quo* plutôt que de devoir faire face à une nouvelle norme qui risque de leur faire perdre leur maîtrise actuelle de l'information financière. Beresford (1993) avance aussi que le manque de ressources techniques en termes de personnes maîtrisant le sujet comptable au sein des utilisateurs et notamment des analystes, contrairement aux préparateurs, constitue un obstacle important à leur participation dans la normalisation internationale.

b. Analyses de la longueur des lettres de commentaires :

La longueur des réponses reçues des différentes parties prenantes appelle les remarques suivantes :

- Les régulateurs ont, en moyenne, les lettres de commentaires les plus longues puisqu'ils ont une moyenne de 15,4 pages par lettre. Ils sont suivis par les membres de la profession comptable (13,4 pages par lettre de commentaire) et des préparateurs (11,4 pages par lettre de commentaire).

- Les utilisateurs sont là aussi en dernière place avec une moyenne de 8,1 pages par réponse envoyée.

- Parmi les sous groupes, les *Big 4* ont, sans surprise, les lettres de commentaires les plus longues avec une moyenne de 27 pages, largement devant les normalisateurs comptables (16,1 pages) et les autres cabinets internationaux (14,7 pages). Les préparateurs du secteur financier sont en quatrième place avec une moyenne de 13,8 pages. Les raisons de cette suprématie des *Big 4*[113] consistent dans le fait qu'ils ont répondu à toutes les questions et qu'ils ont une grande capacité d'argumentation due à leurs connaissances techniques poussées sur les différents sujets comptables.

- Individuellement, les 5 réponses les plus longues (avec plus de 30 pages) sont celles de deux parmi les *Big 4* (KPMG et PWC), un cabinet d'audit argentin, une banque italienne et la réponse d'un universitaire australien.

Cette analyse de la longueur des réponses envoyées est difficilement comparable aux résultats d'autres études car peu de recherches similaires ont effectué ce type d'analyse sur leurs populations de lettres de commentaires.

c. Analyses de la répartition au sein de la profession comptable :

La répartition des réponses reçues des membres de la profession comptable appelle les analyses suivantes :

- Au sein de la Profession comptable, les associations professionnelles ont la plus grande part des lettres de commentaires envoyées (58%).

- Tous les grands cabinets (les *Big 4* et les 3 autres cabinets internationaux) ont répondu à l'ED3 [114].

- Le taux de réponse des petits cabinets est très faible par rapport à leur nombre total dans les pays concernés. Ils ne sont que 6 à avoir envoyé des lettres de commentaires. On peut imaginer que ces cabinets, qui sont en manque de moyens techniques et financiers, ont préféré laisser le soin à leurs associations professionnelles de répondre à leur place.

- Les 2 lettres de commentaires placées dans le groupe « autres » proviennent d'auditeurs qui ont répondu à titre individuel et non au titre de leurs cabinets. Il est à noter que ces deux répondants appartiennent à des bureaux locaux (Afrique du sud et Danemark) de cabinets *Big 4*.

[113] Si on suppose que la longueur des lettres constitue un bon *proxy* de la capacité d'argumentation des répondants.
[114] Il est à noter que le cabinet « BDO » a répondu via l'ASB britannique en envoyant une lettre d'une seule page car il préfère attendre la phase 2 du projet pour que les propositions de l'IASB soient entièrement claires.

- Les *Big 4* ont répondu à toutes les questions posées dans les exposés sondages et ont rajouté des commentaires propres sur des points non inclus dans le document à commenter.

- La moyenne du nombre de pages des réponses des *Big 4* à l'ED3 est de 27 pages, dépassant largement la moyenne des autres membres de la profession (leur moyenne s'établit à 11,7 pages). Ceci témoigne de la capacité de ces cabinets à argumenter leurs réponses en se basant sur les moyens intellectuels et financiers importants dont ils disposent.

d. Analyses de la répartition au sein des préparateurs :

La répartition des réponses reçues des préparateurs de comptes appelle les analyses suivantes :

- Contrairement à la profession comptable, les sociétés ont envoyé plus de lettres de commentaires à titre individuel que leurs regroupements professionnels (44% *Versus* 20%, mis à part le secteur financier).

- Les réponses des sociétés se répartissent sur 7 pays uniquement, ce qui est un nombre très restreint vu le nombre de pays concernés par ces normes[115]. Plus encore, sur les 26 sociétés qui ont envoyé des lettres de commentaires, 23 viennent de 4 pays uniquement (9 de la Grande Bretagne, 6 de l'Australie, 6 de la Suisse et trois de l'Allemagne).

- Les préparateurs américains ne se manifestent dans cet exposé-sondage qu'à travers des banques comme J.P. Morgan ou Goldman Sachs. On peut donc penser que ces banques agissent ici non pas en leur statut de préparatrices de comptes mais plutôt en tant qu'utilisatrices des états financiers de sociétés qui appliquent les IFRS, puisqu'elles sont les seules préparatrices à le faire aux Etats Unis.

- Il est à souligner que les représentants du secteur des banques et de l'assurance ont en moyenne des réponses plus détaillées et plus longues que les autres préparateurs.

e. Analyses de la répartition au sein des utilisateurs :

La répartition des réponses reçues des utilisateurs appelle les analyses suivantes :

- Contrairement à ce qui était prévu, les analystes financiers et les investisseurs ne représentent pas la majorité des répondants dans le cas des utilisateurs des états financiers (4 sur 10).

[115] Il est à noter qu'à cette date, les sociétés de l'Union Européenne ne sont pas encore obligées d'appliquer les IFRS. Cependant, la décision de la CE a déjà été prise depuis 2002 pour imposer ces normes aux comptes consolidés des groupes côtés et c'est ce qui explique notre étonnement du nombre restreint des préparateurs européens ayant répondu à l'ED 3.

- La catégorie « autres » qui est majoritaire dans le cas des utilisateurs comprend principalement des actuaires et des cabinets spécialisés dans l'évaluation. Leur participation relativement importante par rapport aux autres utilisateurs est expliquée par le fait que le sujet principal du projet de norme concerne l'évaluation faite aux actifs incorporels et notamment à l'EA après l'opération de fusion-acquisition.

- Les Américains et les Anglais sont largement majoritaires parmi ces utilisateurs (7 sur un nombre total de 10).

- Les lettres des utilisateurs ne sont pas très longues puisqu'elles ne font que 8 pages en moyenne.

f. Analyse de la répartition au sein des régulateurs :

La répartition des réponses reçues de la part des régulateurs appelle les analyses suivantes :

- Les régulateurs sont représentés quasi exclusivement par les normalisateurs comptables (15 sur 16) en l'absence de réponses de la part des autorités boursières à part l'IOSCO. Cette absence n'est pas propre à ce projet de norme, mais elle a été observée aussi par LeManh (2009, p.298) puisque sur 20 projets de norme entre 2005 et 2009 au sein de l'IASB, les réponses des régulateurs boursiers n'ont pas dépassé les 2% des lettres totales reçues. Ceci peut être dû au fait que ces autorités boursières laissent cette tâche à la charge du normalisateur national jugé plus compétent en matière comptable. Il est à noter que l'IOSCO répond presque systématiquement à tous les exposés sondages de l'IASB car il ne représente pas un pays particulier mais le groupement des places financières de plusieurs pays et est donc très intéressé par les efforts d'harmonisation comptable[116].

- Les normalisateurs qui ont envoyé des lettres de commentaires sont répartis sur presque tous les continents puisqu'on compte 8 européens, 5 asiatiques, 1 australien et 1 nord américain. On peut noter ici l'absence d'une réponse du FASB américain. Cette absence peut être expliquée par le fait qu'il venait de publier ses normes SFAS 141 et 142 (sa prise de position récente est donc connue) et qu'au moment de l'exposé-sondage l'idée de travailler ensemble avec l'IASB sur la deuxième phase du projet était déjà sérieusement à l'étude.

- La prépondérance des normalisateurs européens est expliquée par la décision prise en mars 2002 par la commission européenne d'obliger les groupes européens àadopter les normes internationales pour l'élaboration de leurs comptes consolidés. Les normalisateurs européens,

[116] Voir le rôle joué par l'IOSCO dans le soutien de l'IASC/IASB dans le chapitre suivant.

conscients de l'influence que vont avoir les IFRS sur leurs référentiels locaux, essaient de faire entendre leurs voix auprès de l'IASB.

- Il est à noter aussi que l'IASB tient à nouer des relations privilégiées avec les normalisateurs nationaux puisqu'il nomme parmi les membres de son *Board* 6 personnes chargées des liaisons avec les normalisateurs de leurs pays d'origine[117]. Ceci peut expliquer en partie l'implication de ces derniers dans la normalisation internationale.

- Les réponses des normalisateurs sont souvent assez longues et complètes. La moyenne du nombre de pages par lettre est parmi les plus élevées par rapport aux autres répondants (plus de 16 pages par lettre). Ceci est dû à la compétence des normalisateurs et à leur connaissance de ce sujet, ce qui leur procure une grande capacité d'argumentation.

2.3.3. Répartition des répondants par origine géographique

L'analyse de la provenance géographique des répondants n'est pas en relation directe avec nos questions de recherche, mais elle peut donner des informations supplémentaires susceptibles de nous être utiles pour la compréhension des origines des répondants et du *due process* de façon générale. A travers la lecture des lettres de commentaires, nous avons essayé de trouver le pays d'origine du répondant, et dans les cas où celui-ci n'étant pas mentionné nous avons effectué des recherches supplémentaires. Nous avons choisi de classer les réponses des *Big 4* et du cabinet Grant Thornton[118] dans la rubrique « international » bien que parmi les membres du réseau c'est généralement le bureau de l'Angleterre qui s'occupe de l'envoi des réponses vu sa proximité avec l'IASB basé à Londres. Quand il s'agit d'organisations internationales, nous les avons aussi classées dans la même catégorie. Quand il s'agit d'organisations européennes, nous les avons classées dans la catégorie « Europe ».

Il ressort de cette analyse que les répondants provenaient de 32 pays différents. Le pays le plus représenté est de loin le Royaume Uni avec plus de 20% des réponses, ensuite, c'est l'Australie avec près de 11% des réponses. Ces deux scores peuvent être expliqués par le fait que les normalisateurs de ces deux pays (l'ASB britannique et l'AASB australien) ont émis une consultation concernant l'exposé-sondage de l'IASB et ont incité fortement les parties prenantes de leurs pays à participer à cet exposé-sondage parce qu'il peut avoir un impact sur les normes locales dans le futur. Ainsi les réponses reçues par ces deux organismes ont été

[117] Les pays concernés sont : l'Allemagne, la France, l'Angleterre, le Japon, l'Australie (+ la Nouvelle Zélande) et les Etats Unis.
[118] Pour les autres cabinets internationaux, nous avons classé Mazars avec la France et BDO avec la Grande Bretagne car sa réponse a été envoyée directement à l'ASB britannique.

transférées à l'IASB et analysées par le *staff* de ce dernier. Malgré cette explication, il est à préciser que les répondants de ces deux pays, et notamment le Royaume Uni, sont généralement très actifs quand il s'agit de répondre à des publications du normalisateur international. Ainsi, LeManh (2009) a trouvé que les pays les plus représentés parmi les 32 recensés ayant répondu au projet de modification d'IAS 1 sont le Royaume-Uni avec 24% des répondants, puis l'Australie avec 8%. Les préparateurs de comptes de ces deux pays étaient également particulièrement actifs dans l'envoi des lettres de commentaires à l'IASB et à son prédécesseur l'IASC comme il a été démontré par Larson (1997). Ce dernier a trouvé que, sur 20 consultations de l'IASC, les sociétés britanniques et australiennes détiennent successivement la deuxième et troisième place derrière les américains dans le nombre de lettres de commentaires envoyées. Jorissen et *al.* (2008) ont confirmé cette forte position des entreprises britanniques après la création de l'IASB puisqu'ils sont devenus premiers avec 27,4% des réponses envoyées à l'IASB.

La Suisse est représentée par 9 répondants, essentiellement des préparateurs (8 des 9 lettres de commentaires). Il est à préciser que les sociétés cotées en Suisse peuvent, au choix, appliquer les IFRS ou les US GAAP (les normes comptables américaines), ce qui explique cette implication des préparateurs Suisses. Notons aussi la participation de 9 répondants américains parmi le secteur financier, les cabinets d'évaluation et les représentants de la profession comptable et ce, bien que les normes internationales ne soient pas encore applicables aux Etats Unis. Le tableau n°17 récapitule la répartition des répondants par pays d'origine :

Tableau 17: Répartition des répondants à l'ED 3 par pays

Rang	Pays	Nbre lettres	%	Rang	Pays	Nbre lettres	%
1	Royaume-Uni	26	20,3%	19	Canada	1	0,8%
2	Australie	14	10,9%	20	Chine	1	0,8%
3	*International*	*9*	*7,0%*	21	Grèce	1	0,8%
4	Suisse	9	7,0%	22	Hong Kong	1	0,8%
5	USA	9	7,0%	23	Ireland	1	0,8%
6	France	8	6,3%	24	Kenya	1	0,8%
7	Allemagne	7	5,5%	25	Korée	1	0,8%
8	Japon	5	3,9%	26	Malaisie	1	0,8%
9	Suède	5	3,9%	27	Norvège	1	0,8%
10	*Europe*	*4*	*3,1%*	28	Pakistan	1	0,8%
11	N. Zélande	3	2,3%	29	Pays-Bas	1	0,8%
12	Afrique du Sud	2	1,6%	30	Russie	1	0,8%
13	Argentine	2	1,6%	31	Ecosse	1	0,8%
14	Danemark	2	1,6%	32	Singapour	1	0,8%
15	Espagne	2	1,6%	33	Rep. Tchèque	1	0,8%
16	Israel	2	1,6%	34	Zimbabwe	1	0,8%
17	Italie	2	1,6%		**Total**	**128**	100%
18	Autriche	1	0,8%				

Ainsi, comme nous le montre le tableau n°18 ci-dessous, le continent le plus représenté est, évidemment, l'Europe avec 56% des réponses puisqu'à la date de l'exposé-sondage, les groupes européens cotés étaient tenus d'appliquer les IFRS obligatoirement à partir de 2005. L'Europe est menée, sans surprise, par la Grande Bretagne, la France et l'Allemagne qui ont envoyé plus que la moitié des réponses européennes. L'Océanie est présente, pour les raisons que nous avons soulignées ci-dessus, à travers les réponses des australiens principalement (14 lettres de commentaires) et les néo-zélandais (3 lettres de commentaires). L'Asie est en troisième place avec 14 réponses dont la plus grande part revient au Japon avec 5 lettres de commentaires, ce dernier poursuivant une politique de convergence de ses normes comptables avec les IFRS. Le nombre de réponses par continent est présenté dans le tableau n°18 ci-dessous. Ces résultats sont proches de ceux retrouvés par LeManh (2009) dans son étude des répondants au projet de modification d'IAS 1. Cette étude a montré que 61% des lettres de commentaires émanaient d'Europe, 14% d'Asie et 10% d'Océanie.

Tableau 18 : Répartition des répondants à l'ED3 par continent

Continent	Nbre lettres	%
Europe	72	56%
Océanie	17	13%
Asie	14	11%
Amérique du Nord	10	8%
International	*9*	*7%*
Afrique	4	3%
Amérique du Sud	2	2%
Total	**128**	**100%**

Suite à une première lecture des lettres de commentaires qui s'est intéressée à quelques aspects de forme (identité du répondant, appartenance géographique et professionnelle du répondant, nombre de pages…), nous allons dans le paragraphe suivant (2.4) rendre compte de notre deuxième lecture de ces lettres qui s'est intéressée cette fois-ci au contenu des réponses.

2.4. Identification des avis des parties prenantes sur les points clés

L'objectif de la deuxième analyse est de déterminer les avis des différentes parties prenantes concernant les points clés du projet de norme. Ainsi nous saurons si leurs prises de position, et notamment celles des membres de la profession comptable, ont influencé l'IASB ou non. Nous commencerons par présenter la méthodologie d'analyse et de codage des réponses.

2.4.1. Le codage des réponses

Pour connaitre la position de chacun des répondants sur les 5 points clés, nous avons procédé à une analyse de contenu manuelle de toutes les lettres de commentaires comprises dans notre population. Au cours de cette analyse, nous avons lu dans un premier temps l'avis général exprimé par le répondant, souvent au début de sa lettre, et dans un deuxième temps les réponses aux 5 questions clés identifiées. Nous n'avons pas cherché à lire les autres parties de la lettre[119], sauf dans les 2 cas suivants : 1) lorsqu'il y avait un renvoi dans les parties lues à d'autres parties de la lettre. 2) lorsque la réponse n'était pas structurée en fonction des questions posées dans l'exposé-sondage. Dans ces cas, assez fréquents, nous avons lu l'intégralité de la lettre de commentaire pour pouvoir trouver la position du répondant sur les points clés.

Pour des raisons de codage, les réponses aux 5 questions ont été classées dans l'une des quatre catégories suivantes :

[119] C'est-à-dire les réponses aux autres questions non sélectionnées parmi nos cinq points clés.

Pour : le répondant est entièrement d'accord avec le traitement proposé dans l'ED3

Contre : le répondant exprime clairement son désaccord avec le traitement proposé dans l'ED3

AVP : le répondant exprime un avis partagé difficile à classer de façon satisfaisante dans une des deux premières catégories

NRP : le répondant ne répond pas à cette question dans sa lettre de commentaire

Le classement des réponses dans l'une des quatre catégories citées ci-dessus n'a pas été réalisé sans difficultés. En effet, la formulation des questions dans l'ED3 pose parfois quelques problèmes pour l'interprétation et le codage des réponses. Pour cette raison, nous allons donner des exemples de réponses reçues pour les 2 questions clés (n°2 et n°8) ayant posé le plus de difficultés en termes de codage afin d'éclairer les modalités de cette opération de codage.

2.4.1.1. Exemple de codage des réponses à la question 8

Le premier exemple concerne la question n°8 de l'ED3 qui traite de la comptabilisation de l'EA. Cette question soulève deux interrogations en une. Elle a été formulée dans l'ED3 de la façon suivante : « *L'ED 3 propose que l'EA né d'une opération de regroupement d'entreprises doit être comptabilisé comme un actif et ne doit pas être amorti. Après, il doit être comptabilisé pour son coût diminué de toutes pertes de dépréciations cumulées. Est-ce que vous êtes d'accord avec sa comptabilisation initiale en tant qu'actif ? Sinon, comment il devrait être comptabilisé et pourquoi ? Est-ce que l'EA d'acquisition doit être comptabilisée par la suite à son coût diminué de toutes pertes de dépréciation ? Sinon, comment il devrait être comptabilisé et pourquoi ?* »[120].

Ainsi, il est requis de se prononcer sur la comptabilisation initiale de l'EA comme un actif et de se prononcer aussi sur sa comptabilisation ultérieure à son coût diminué des dépréciations déjà passées. Notre compréhension nous conduit à considérer la deuxième question relative à la comptabilisation ultérieure de l'EA comme la question principale posée. En effet, même si d'autres alternatives existent, la solution de comptabilisation de l'EA en tant qu'actif était déjà incluse dans IAS 22. Par contre, la méthode de dépréciation proposée par l'exposé-

[120] *"The Exposure Draft proposes that EA acquired in a business combination should be recognised as an asset and should not be amortised. Instead, it should be accounted for after initial recognition at cost less any accumulated impairment losses. Do you agree that EA acquired in a business combination should be recognized as an asset? If not, how should it be accounted for initially, and why? Should EA be accounted for after initial recognition at cost less any accumulated impairment losses? If not, how should it be accounted for after initial recognition, and why?"*

sondage constitue une évolution majeure par rapport à la méthode d'amortissement déjà prévue dans IAS 22 et a des conséquences importantes sur les états financiers des sociétés.

Plus généralement, nous avons procédé de la même manière pour interpréter les réponses lorsque la formulation de la question était ambiguë. Cela veut dire que nous avons interprété les réponses en tenant compte de l'évolution des suggestions par rapport à la norme IAS 22 et non pas par rapport au texte strict de la question telle qu'elle a été posée dans l'ED3.

Des exemples de codage relatifs à la question 8 sont donnés dans le tableau suivant :

Tableau 19 : Grille de codage des réponses à la question n°8

Type de réponse	Exemple à partir d'une lettre reçue	Codage
Nous sommes d'accord sur la comptabilisation du goodwill en actif et sur l'application d'un test de dépréciation à la place de l'amortissement systématique.	CL 21, Accounting Standards Board of Canada : "We agree that goodwill should be recognized as an asset and subsequently measured at cost less accumulated impairment losses. We also support the definition of goodwill and the requirement to disclose a description of the factors that contribute to the recognition of goodwill."	Pour
Nous ne sommes pas d'accord pour comptabiliser le goodwill comme étant un actif.	CL 15, Ian Langfield-Smith-Monash University: "I do not believe it is an asset. Saying that it is possible to control something (in the case future economic benefits) without first being able to identify those benefits is nonsense."	Contre
Nous sommes d'accord pour comptabiliser le goodwill en actif. Mais je suis contre la méthode de dépréciation du goodwill (quel que soit l'argument avancé pour rejeter cette proposition).	CL 6, National Association Of Insurance Commissioners : "We do object to the position of both the IAS and US GAAP that allows for goodwill to continuously reside in financial statements and not be amortized."	Contre
Je suis d'accord pour comptabiliser le goodwill en tant qu'actif. Pour sa comptabilsation ultérieure je souhaite garder les deux méthodes d'amortissement et de dépréciation.	CL 11,Chamber of Commerce and Industry of Southern Sweden: "Regarding how goodwill should be accounted for after initial recognition, we suggest that entities should be permitted a choice between amortisation and non-amortisation, i.e. a choice between the approaches (a) and (b) in BC104."	Contre
Nous sommes d'accord pour comptabiliser le goodwill en actif et sur la méthode de dépréciation, mais pas d'accord avec les modalités de son application (qui sont dans IAS36).	CL 17, FAR - the institute for the accountancy profession in Sweden : "We concur in principle with the proposal to replace the cost allocation model with the valuation model but have grave misgivings as regards the robustness of the impairment test model "	Pour
Nous sommes d'accord pour comptabiliser le goodwill en tant qu'actif. Pour sa comptabilsation ultérieure la méthode de dépréciation nous semble pertinente mais son application difficile OU il faudrait laisser la méthode d'amortissement dans des cas spécifiques (non précisés dans la CL).	CL 131, IOSCO : "In light of the complexities involved in analyzing and allocating goodwill, we considered whether it might be appropriate in defined circumstances for the standard to permit companies to elect to amortize goodwill rather than subject it to an annual impairment test; however, we could not identify sufficiently robust criteria that would not amount to a free choice option, and normally investors do not benefit from issuers being permitted to choose from having elective choices in accounting."	AVP

CL: Lettre de Commentaires

2.4.1.2. Exemple de codage des réponses à la question 2

Le deuxième exemple de la méthodologie du codage réalisé concerne la question n°2 sur la méthode de comptabilisation des regroupements d'entreprises. Il a été formulé dans l'ED3 de la façon suivante : « *L'ED 3 propose d'éliminer l'utilisation de la méthode de la mise en commun des intérêts et suggère d'utiliser la méthode d'acquisition pour tous les regroupements d'entreprises qui rentrent dans le champ de cette norme. Ceci est-il approprié ? Sinon pourquoi ? Si vous pensez que l'utilisation de ma méthode pooling devrait être conservée pour des catégories de transactions particulières, quels sont les critères qui doivent être utilisés pour distinguer ces transactions des autres regroupements d'entreprises, et pourquoi ?* [121]»

Notons qu'ici la principale proposition de l'IASB est d'éliminer la méthode "*pooling of interests*" et d'appliquer la seule méthode de l'acquisition à tous les regroupements d'entreprises (c'est la principale évolution par rapport à IAS22). La question de l'IASB sur les critères à prendre en compte pour appliquer la méthode « *pooling of interests* » n'est qu'une question secondaire au cas où le répondant serait contre la première proposition.

Le principal problème d'interprétation posé par cette question réside dans l'existence de ce que l'on appelle les « vraies fusions » (*true merger*) ou « fusions entre entités égales » (*merger of equals*). Une grande partie des commentaires a évoqué le problème de ce type de fusions dans lequel il n'est pas possible d'identifier un acquéreur, et il n'est donc pas pertinent d'appliquer la méthode d'acquisition que l'IASB voudrait imposer. Pour remédier à ce problème l'IASB a proposé dans l'exposé-sondage qu'un acquéreur soit désigné de façon arbitraire dans les cas où aucune des entités se regroupant n'obtiendrait le contrôle de l'autre.

Des exemples de codages relatifs à la question n°2 sont donnés dans le tableau n°20.

[121] "*The Exposure Draft proposes to eliminate the use of the pooling of interests method and requires all business combinations within its scope to be accounted for by applying the purchase method. Is this appropriate? If not, why not? If you believe the pooling of interests method should be applied to a particular class of transactions, what criteria should be used to distinguish those transactions from other business combinations, and why?"*

Tableau 20 : Grille de codage des réponses à la question n°2

Type de réponse	Exemple à partir d'une lettre de commentaire	Codage
Nous sommes d'accord pour éliminer la méthode « pooling of interest » et appliquer la méthode d'acquisition à tous les regroupements d'entreprises.	CL 17, FAR - the institute for the accountancy profession in Sweden :" We agree with the IASB proposal to eliminate the use of the pooling of interest method and to require the application of the purchase method for all business combinations, not so much on conceptual grounds but as a practical solution".	Pour
Nous sommes d'accord pour appliquer la méthode d'acquisition aux regroupements d'entreprises dans lesquels une entité prend le contrôle d'une autre. Mais l'IASB doit se prononcer au cours de la phase 1 sur la méthode de comptabilisation des « true merger ».	CL 30, The Netherlands Council for Annual Reporting : "Yes, we agree with the Board's proposal and believe that purchase accounting is the appropriate method for business combinations which are real acquisitions. However, at the moment no guidance is available on accounting for business combinations in which an acquirer cannot be identified. This guidance should be included in phase I. It is in our view unacceptable to have no guidance available until the draft of phase II issued."	Pour
Nous ne sommes pas d'accord avec l'élimination totale de la méthode « pooling ». Cette méthode doit rester pour comptabiliser les « true merger », au moins jusqu'à la fin de la phase 2 du projet.	CL 39, Accounting standards Board of Japan : "We do not agree with the unification of accounting method for business combinations to the purchase method and the elimination of the pooling of interest method. For marginal cases where it is quite difficult to identify an acquirer in the transaction, we do not agree with the proposed requirement to adopt the purchase method with compelling identification of the acquirer." CL 78,The European Round Table of Industrialist : "The elimination of the pooling of interest method could be agreed but not until an acceptable method is found. Appropriate criteria and definitions should be set up in order to avoid abuse."	contre
Nous sommes d'accord pour appliquer une seule méthode de comptabilisation des regroupements d'entreprises. Mais la méthode d'acquisition contient des déficiences qu'il faut régler avant de l'imposer comme méthode unique.	CL 32, China Accounting Standards Committee: " We supports that IASB just allowed one method for accounting of business combination. However, purchase method has some shortcomings, for example, it may occur that both historical cost and fair value measurement attribute apply to the same balance sheet item. Moreover, it is quite difficult for the acquirer in some countries to obtain reliable fair value information. We suggest that IASB should consider how to solve the above problems."	AVP
Nous sommes d'accord pour appliquer la méthode d'acquisition mais l'IASB doit voir si dans les cas de « true merger » la méthode pooling ou autre méthode ne devrait pas être appliquée.	CL 68,BG Group plc :"In the majority of business combinations the identification of the acquirer and the acquiree is straightforward. However, in those combinations where it is not clear, given the choice between the 'pooling of interests' method where no fair value accounting is undertaken or the purchase method where the acquirees balance sheet is subject to a fair value exercise, the purchase method is more appropriate. However, this approach is not satisfactory when there has been a true merger of equals."	AVP

CL: Lettre de Commentaires

2.4.1.3. Autres remarques concernant le codage des réponses des 3 autres questions clés

- Les réponses à la question n°7 relative à l'évaluation initiale des actifs, passifs et passifs éventuels identifiables sont reliées à la question n°6 sur la prise en compte des passifs éventuels au moment de l'affectation du coût du regroupement d'entreprises. Pour cette raison, les réponses des répondants qui ont refusé les propositions de la question n°7 uniquement à cause du fait qu'elle inclut les passifs éventuels ont été codées « Pour » car la question n°6 n'est pas dans le champ de notre étude (exemple lettre de commentaire n°30).

- Dans le cas où un répondant conditionne sa prise de position à des modifications futures du FASB américain ou de l'IASB, nous avons codé cette réponse comme « avis partagé » (exemple lettre de commentaires n°110).

- Dans plusieurs cas, le répondant propose des arguments conceptuels pour défendre son « avis théorique » mais avance ensuite des arguments d'ordre « pratique » pour défendre une prise de position « finale » contraire à la première. Dans ces cas, nous avons retenu leurs réponses « pratiques » soutenues en fin de compte par le répondant (exemple lettre de commentaires n°89 sur les questions n°7 et n°8).

- Les répondants qui disent explicitement au début de leurs lettres qu'ils n'évoqueront que les questions pour lesquelles ils ne sont pas d'accord, ont été automatiquement classés dans la rubrique « Pour » pour les questions auxquelles ils n'ont pas répondu.

2.4.2. Résultats de l'analyse de contenu des lettres de commentaires

Dans ce paragraphe, nous présenterons les résultats de notre analyse de contenu des 128 lettres de commentaires reçues par l'IASB en réponse à son exposé-sondage ED3. Nous présenterons d'abord les résultats globaux avant de présenter les résultats détaillés par partie prenante. Les résultats des analyses de contenu individuelles de toutes les lettres sont reportés dans l'annexe 5. L'annexe 6 regroupe le détail des analyses par partie prenante.

2.4.2.1. Analyses générales des lettres de commentaires

Le tableau n°21 récapitule, par partie prenante, le nombre de réponses qui sont « pour », celles qui sont « contre », celles exprimant un « avis partagé » (AVP) et celles qui « n'ont pas répondu » (NRP) pour chacune des 5 questions clés.

Tableau 21 : Résultats de l'analyse de contenu des lettres de commentaires par partie prenante

		Avis / à la question n°2				Avis / à la question n°5				Avis / à la question n°7				Avis / à la question n°8				Avis / à la question n°9			
Partie prenante	Nbre CL	Pour	Contre	AVP	NRP	Pour	Contre	AVP	NRP	Pour	Contre	AVP	NRP	Pour	Contre	AVP	NRP	Pour	Contre	AVP	NRP
Profession Comptable	36	25	3	2	6	20	6	2	8	26	0	2	8	8	24	0	4	11	18	1	6
	28%	69%	8%	6%	17%	56%	17%	6%	22%	72%	0%	6%	22%	22%	67%	0%	11%	31%	50%	3%	17%
Préparateurs	59	31	15	3	10	18	29	1	11	39	4	2	14	29	20	1	9	24	20	3	12
	46%	53%	25%	5%	17%	31%	49%	2%	19%	66%	7%	3%	24%	49%	34%	2%	15%	41%	34%	5%	20%
Utilisateurs	10	6	1	0	3	3	1	0	6	5	0	0	5	4	4	0	2	4	3	2	1
	8%	60%	10%	0%	30%	30%	10%	0%	60%	50%	0%	0%	50%	40%	40%	0%	20%	40%	30%	20%	10%
Régulateurs	16	8	5	2	1	12	3	0	1	13	0	0	3	3	9	4	0	6	10	0	0
	13%	50%	31%	13%	6%	75%	19%	0%	6%	81%	0%	0%	19%	19%	56%	25%	0%	38%	63%	0%	0%
Divers	7	5	0	0	2	5	0	0	2	5	0	0	2	3	3	0	1	4	1	0	2
	5%	71%	0%	0%	29%	71%	0%	0%	29%	71%	0%	0%	29%	43%	43%	0%	14%	57%	14%	0%	29%
Total	128	75	24	7	22	58	39	3	28	88	4	4	32	47	60	5	16	49	52	6	21
	100%	59%	19%	5%	17%	45%	30%	2%	22%	69%	3%	3%	25%	37%	47%	4%	13%	38%	41%	5%	16%

Rappel concis du contenu des propositions dans les questions posées dans l'ED3 :

Question n°2 : Eliminer la méthode de la mise en commun des intérêts et comptabiliser tous les regroupements par la méthode d'acquisition.

Question n°5 : Les provisions pour restructuration non comptabilisées chez l'entité acquise ne peuvent plus être comptabilisées chez l'acquéreur

Question n°7 : Comptabiliser les actifs nets à leur « juste valeur » et ainsi comptabiliser tout intérêt minoritaire sur la base de la quote-part des intérêts minoritaires dans la juste valeur nette de ces éléments.

Question n°8 : Ne plus amortir l'EA et le soumettre à un test de dépréciation annuel.

Question n°9 : Tout EA négatif, qui persiste après réévaluation des actifs nets, doit être comptabilisé immédiatement en compte de résultat.

Un certain nombre de commentaires peut être fait à la lecture de ce tableau :

- Le taux de réponse aux questions, calculé à l'aide du pourcentage des lettres de commentaires dans la catégorie « NRP », est supérieur à 75% pour les 5 questions étudiées ce qui nous permet de tirer des conclusions à partir de la population étudiée.

- En analysant les taux de réponse aux différentes questions, on peut avoir une idée sur l'importance donnée par les répondants aux différents sujets traités par ces questions. Ainsi, il apparait que les questions 8, 9 et 2 sont celles qui ont suscité le plus d'intérêt de la part des parties prenantes avec respectivement 87%, 84% et 83% de taux de réponse, ce qui confirme la pertinence de notre choix de ces 5 questions clés.

- La question n°7 concernant l'évaluation initiale des actifs nets acquis a obtenu le plus grand taux d'acceptation de la part des répondants avec 69% de réponses positives et seulement 3% de réponses négatives. Il faut rappeler à ce niveau que cette question concerne un élément de présentation dans les états financiers et donc l'enjeu est moins important que les 4 autres questions (voir paragraphe 2.2.2.3.). Cette forte adhésion peut être à l'origine du « faible[122] » taux de réponses observé (75%), puisque souvent les répondants réagissent davantage aux points avec lesquels ils ne sont pas d'accord qu'aux points sur lesquels ils n'ont pas d'objections.

- La question 2 concernant la méthode de comptabilisation des regroupements d'entreprises a obtenu aussi une forte adhésion de la part des répondants avec 59% de réponses positives et 19% de réponses négatives. On trouve ainsi que le nombre de réponses positives est presque trois fois le nombre de réponses négatives ce qui témoigne d'une acceptation de la proposition. On trouve les réponses négatives par rapport à cette proposition, notamment parmi les régulateurs (5 contre et 8 pour) et les préparateurs (15 contre et 31 pour).

- Si l'acceptation par les différentes parties prenantes des propositions contenues dans les questions 2 et 7 est bien claire, la position de ces parties prenantes par rapport aux autres questions n'est pas totalement tranchée puisque l'écart entre les réponses positives et négatives ne dépasse pas les 15% dans le meilleur des cas (en l'occurrence sur la question n°5).

- La question n°5 relative à la comptabilisation des provisions pour restructuration chez l'entité acquise a été acceptée par la majorité des répondants avec 45% de réponses négatives

[122] Par rapport aux 4 autres questions, la question 7 a le taux de réponse le plus faible (mais qui reste, à notre avis, suffisant pour pouvoir dégager des conclusions).

contre 30% de réponses positives. Mais, ce petit écart ne tranche pas la question de façon définitive, d'autant plus que les écarts entre les différentes parties prenantes sont importants. Ainsi, on constate que si les régulateurs et les membres de la profession comptable sont nettement favorables au fait de ne pas comptabiliser des provisions nouvelles (c'est à dire non déjà comptabilisées au moment du regroupement d'entreprises) pour restructuration de l'entité acquise (respectivement 75% et 56% de réponses positives), les préparateurs de comptes sont, quant à eux, défavorables à cette proposition avec 49% de réponses négatives.

- Seules les questions 8 et 9 concernant la comptabilisation de l'EA et de l'EA négatif ont eu des réponses majoritairement négatives avec des proportions, toutefois, différentes. Ainsi, si la tendance est plutôt claire concernant la question n°8, c'est-à-dire le refus de recourir uniquement à des tests de dépréciation pour l'EA, avec 47% de réponses défavorables contre 37%, la tendance est beaucoup moins tranchée pour la question n°9 puisque l'écart entre les réponses positives et négatives se résume à 3 lettres de commentaires uniquement (52 « contre » Vs. 49 « Pour »).

Dans le paragraphe suivant, une analyse plus fine des avis de la profession comptable et de ses sous groupes sera présentée.

2.4.2.2. La position des membres de la profession comptable

Le tableau n°22 présente les résultats d'analyse des lettres des membres de la profession comptable. Nous analyserons d'abord la position générale des membres de la profession comptable, avant d'analyser les avis des différents sous groupes.

a. La position générale de la profession comptable :

- Il apparait clairement d'après le tableau n°22 que sur les questions n°2, 5 et 7, la profession comptable est pour le changement proposé dans l'ED3 avec respectivement 69%, 56% et 72% de réponses favorables et 8%, 17% et 0% de réponses défavorables.

- La profession comptable s'oppose fortement à la proposition de la question n°8 relative au test de dépréciation de l'EA puisque 67% des répondants s'y opposent, contre 22% qui y sont favorables.

- Sur la question n°9 de la comptabilisation de l'EA négatif, la position générale de la profession comptable est contre la proposition (18 contre, 11 pour), cependant une analyse plus fine, par groupe, s'impose.

- Les membres de la profession ne présentent pas de prises de positions communes sur les 5 questions. Ainsi, mises à part la question n°2 et n°7 où un consensus semble se dégager entre les 36 répondants de la profession, les 3 autres questions montrent que ces derniers n'ont pas exprimé les mêmes avis malgré leur appartenance à un même groupe d'intérêt. L'appartenance géographique semble avoir un poids assez important dans la formulation des opinions des participants.

b. La position des Big 4 :

- Les *Big 4* sont unanimes dans 3 questions sur les 5 étudiées. Pour les deux autres questions (n°2 et n°8) 3 cabinets sur 4 ont la même position (Ernst & Young pour la question n°8 et PWC pour la question n°2 n'ont pas eu la même position que les 3 autres cabinets). On peut donc conclure que, pour les questions étudiées, les *Big 4* défendent les mêmes points de vue puisque sur 20 réponses (5 questions * 4 cabinets) 2 lettres de commentaires uniquement divergent des autres. Il est communément admis dans la littérature que ces cabinets ont les mêmes perceptions en général des problématiques comptables et des solutions à apporter notamment à l'échelle internationale où ils prônent fortement une harmonisation des normes comptables vers les normes internationales IFRS (Ramirez, 2003 ; Global Public Policy Symposium, 2006, 2008a).

- Les *Big 4* sont majoritairement pour les propositions des questions 2, 5 et 7 et contre les propositions des questions 8 et 9. C'est également la position de la majorité des membres de la profession comptable et de la majorité de tous les répondants comme nous l'avons déjà signalé.

- L'acceptation de l'élimination de la méthode « *pooling* » par tous les *Big 4*[123] était prévisible car c'est une étape très importante dans l'harmonisation à l'international des méthodes de comptabilisation des regroupements d'entreprises, ce qui est une réclamation officielle de ces cabinets (Global Public Policy Symposium, 2006).

- Le changement proposé dans l'exposé-sondage pour la méthode de comptabilisation de l'EA vise à se rapprocher des normes américaines sur ce sujet et instaure une méthode plus difficile à contrôler pour les auditeurs car elle comporte une grande partie de jugement professionnel lié à des estimations des préparateurs. La position des *Big 4* de refuser la proposition de l'IASB n'est donc pas, dans ce sens, surprenante.

[123] Même la réponse du cabinet Ernst&Young que nous avons classée « contre » était pour l'élimination de la méthode « pooling » mais seulement après la fin de la phase 2 du projet.

c. La position des autres sous groupes de la profession comptable :

- L'analyse des réponses des 3 autres grands cabinets d'audit ne permet pas de dégager des tendances à cause de leur nombre limité à trois et au fait que même parmi ces 3, le cabinet BDO n'a envoyé qu'une courte réponse d'une seule page à l'ASB britannique. L'analyse ne peut par conséquent porter que sur 2 cabinets, lesquels étaient en accord sur 2 questions (n°7 et n°9) et en désaccord sur les trois autres, ce qui ne permet pas de dégager de conclusions.

- L'analyse des réponses des autres cabinets d'audit (au nombre de 6) ne permet pas de tirer des conclusions significatives car d'une part le nombre de répondants n'est pas significatif par rapport à leur population totale et d'autre part ils n'ont répondu que sur la moitié des questions analysées. De plus, les avis de ces cabinets sur les 5 questions ne permettent pas de déceler une position commune car les réponses « pour » ou « contre » n'excédaient pas les deux réponses sur chacune des 5 questions.

- La prise de position des associations professionnelles est beaucoup plus tranchée que celles des cabinets individuels. En effet, ces associations sont presque unanimes sur 4 des 5 questions clés. Ils sont pour les changements proposés dans les questions n°2, 5 et 7. Ils sont majoritairement contre la nouvelle méthode de comptabilisation de l'EA contenue dans la question n°8. Cependant leurs avis restent très partagés sur la question n°9.

- C'est justement la position par rapport à la question n°9 qui est la moins tranchée parmi les membres de la profession. Ainsi, on constate que la grande majorité des cabinets d'audit (7 contre 2) sont défavorables à la nouvelle méthode de comptabilisation de l'EA négatif, alors que la position des associations professionnelles est, quant à elle, très partagée (9 « pour » et 10 « contre »). Les associations professionnelles des pays suivants sont pour : Suède, République Tchèque, Pakistan, Australie, Zimbabwe, Angleterre (association des comptables), Danemark, Irlande et Israël. Les associations professionnelles des pays suivants ont exprimé leur désaccord : Allemagne, Ecosse, Afrique du sud, Kenya, Nouvelle Zélande, Angleterre (association des experts comptables), Hong Kong, Etats Unis et la fédération des comptables européens. Nous ne sommes pas en mesure d'avancer, à ce niveau d'analyse, les raisons de cette discordance dans les points de vue des associations professionnelles (même à l'intérieur d'un même pays comme en Angleterre). Seule une analyse plus poussée des arguments utilisés et peut-être aussi des normes comptables locales (à l'instar de Larson et Brown (2003) et Jorissen et *al.* (2006)) peut améliorer notre compréhension de ce point.

Tableau 22 : Résultats de l'analyse des lettres de commentaires des membres de la profession comptable

		Avis / à la question n°2				Avis / à la question n°5				Avis / à la question n°7				Avis / à la question n°8				Avis / à la question n°9			
Profession Comptable	**Nbre**	**Pour**	**Contre**	**AVP**	**NRP**	**Pour**	**Contre**	**AVP**	**NRP**	**Pour**	**Contre**	**AVP**	**NRP**	**Pour**	**Contre**	**AVP**	**NRP**	**Pour**	**Contre**	**AVP**	**NRP**
BIG 4	**4**	3	1	0	0	4	0	0	0	4	0	0	0	1	3	0	0	0	4	0	0
Autres cabinets internationa	**3**	1	2	0	0	1	1	0	1	2	0	0	1	1	1	0	1	0	2	0	1
Autres cabinets	**6**	2	0	1	3	2	1	0	3	2	0	1	3	2	2	0	2	2	1	0	3
Associations profesionnelle	**21**	19	0	1	1	13	4	2	2	18	0	1	2	4	17	0	0	9	10	1	1
Autres	**2**	0	0	0	2	0	0	0	2	0	0	0	2	0	1	0	1	0	1	0	1
Total	**36**	**25**	**3**	**2**	**6**	**20**	**6**	**2**	**8**	**26**	**0**	**2**	**8**	**8**	**24**	**0**	**4**	**11**	**18**	**1**	**6**
	100%	**69%**	**8%**	**6%**	**17%**	**56%**	**17%**	**6%**	**22%**	**72%**	**0%**	**6%**	**22%**	**22%**	**67%**	**0%**	**11%**	**31%**	**50%**	**3%**	**17%**

Tableau 23 : Résultats de l'analyse des lettres de commentaires des préparateurs

		Avis / à la question n°2				Avis / à la question n°5				Avis / à la question n°7				Avis / à la question n°8				Avis / à la question n°9			
Préparateurs	**Nbre**	**Pour**	**Contre**	**AVP**	**NRP**	**Pour**	**Contre**	**AVP**	**NRP**	**Pour**	**Contre**	**AVP**	**NRP**	**Pour**	**Contre**	**AVP**	**NRP**	**Pour**	**Contre**	**AVP**	**NRP**
Societés	**26**	16	4	1	5	11	10	1	4	17	2	2	5	13	8	0	5	11	8	3	4
Assoc professionnelles	**12**	2	8	1	1	1	9	0	2	8	2	0	2	4	7	0	1	4	4	0	4
Secteur financier	**19**	11	3	1	4	5	10	0	4	13	0	0	6	10	5	1	3	8	8	0	3
Autres	**2**	2	0	0	0	1	0	0	1	1	0	0	1	2	0	0	0	1	0	0	1
Total	**59**	**31**	**15**	**3**	**10**	**18**	**29**	**1**	**11**	**39**	**4**	**2**	**14**	**29**	**20**	**1**	**9**	**24**	**20**	**3**	**12**
	100%	**53%**	**25%**	**5%**	**17%**	**31%**	**49%**	**2%**	**19%**	**66%**	**7%**	**3%**	**24%**	**49%**	**34%**	**2%**	**15%**	**41%**	**34%**	**5%**	**20%**

Tableau 24 : Résultats de l'analyse des lettres de commentaires des régulateurs

		Avis / à la question n°2				Avis / à la question n°5				Avis / à la question n°7				Avis / à la question n°8				Avis / à la question n°9			
Régulateurs	**Nbre**	**Pour**	**Contre**	**AVP**	**NRP**	**Pour**	**Contre**	**AVP**	**NRP**	**Pour**	**Contre**	**AVP**	**NRP**	**Pour**	**Contre**	**AVP**	**NRP**	**Pour**	**Contre**	**AVP**	**NRP**
Normalisateur comptable	**15**	8	5	2	0	12	3	0	0	13	0	0	2	3	9	3	0	6	9	0	0
Régulateur boursier	**1**	0	0	0	1	0	0	0	1	0	0	0	1	0	0	1	0	0	1	0	0
Total	**16**	**8**	**5**	**2**	**1**	**12**	**3**	**0**	**1**	**13**	**0**	**0**	**3**	**3**	**9**	**4**	**0**	**6**	**10**	**0**	**0**
	100%	**50%**	**31%**	**13%**	**6%**	**75%**	**19%**	**0%**	**6%**	**81%**	**0%**	**0%**	**19%**	**19%**	**56%**	**25%**	**0%**	**38%**	**63%**	**0%**	**0%**

2.4.2.3. L'analyse de la position des autres parties prenantes

Les tableaux n°23 et 24 et l'annexe n°6 exposent les résultats de l'analyse de contenu des lettres des autres parties prenantes.

a. La position des préparateurs de comptes : (Tableau n°23)

- Il est intéressant de constater que, mises à part les questions n°7 et n°2 sur lesquelles presque toutes les parties prenantes sont d'accord, la position des préparateurs de comptes est totalement opposée à celle des membres de la profession comptable sur les 3 autres questions.

- Sur la question n°5, les préparateurs sont, contrairement aux membres de la profession comptable, défavorables à la proposition de l'IASB de ne plus prendre en compte les provisions pour restructuration de l'entité acquise. Cette position est principalement défendue par les membres des associations professionnelles (9 « contre » et 1 « pour ») et du secteur financier (10 « contre » et 5 « pour »), la position des sociétés étant, quant à elle, partagée sur ce point (10 « contre » et 11 « pour »). Cette prise de position est relativement attendue de la part des préparateurs car la proposition de l'ED3 est contraire aux intérêts économiques de ces derniers puisqu'ils ne vont plus pouvoir comptabiliser des provisions pour réduire ou terminer les activités de l'entité acquise, chose qui se passe souvent dans les acquisitions pour essayer de profiter des synergies entre les 2 entités.

- Sur les questions n°8 et n°9, les préparateurs sont d'accord avec les propositions de l'IASB relatives à la comptabilisation de l'EA et de l'EA négatif avec cependant une faible majorité (29 à 20 pour la question n°8 et 24 à 20 pour la question n°9). Ceci peut aussi être prévisible dans le sens où la nouvelle proposition permet aux sociétés de ne pas comptabiliser des amortissements de façon systématique, et éventuellement de comptabiliser des dépréciations, chose qui relève beaucoup plus du jugement professionnel et des estimations de la direction. Ceci permet aux préparateurs d'adopter plus facilement une pratique de gestion du résultat.

b. La position des utilisateurs de comptes : (annexe n°6)

- La faible participation des utilisateurs, et notamment des investisseurs et analystes malgré l'importance du sujet pour eux, rend difficile toute exploitation des résultats trouvés pour ce groupe.

- Malgré le faible taux de participation, on peut conclure que les utilisateurs sont pour l'utilisation d'une seule méthode de comptabilisation des regroupements d'entreprises

(question n°2), ce qui était prévisible vu que cela permet d'homogénéiser les pratiques et de faciliter la comparaison entre les états financiers : un des objectifs des utilisateurs.

- Sur la comptabilisation de l'EA positif et de l'EA négatif, il existe un quasi partage égal des avis des répondants entre le « pour » et le « contre ».

c. La position des régulateurs : (Tableau 24)

- Comme nous l'avons déjà signalé, les réponses des régulateurs sont constituées presque exclusivement de celles des normalisateurs comptables.

- Il est intéressant de noter que la position des normalisateurs est très proche de celle de la profession comptable. La seule petite différence est relative au taux d'adhésion à la proposition de la question n° 2 qui est moins forte chez les normalisateurs (8 « pour » et 5 « contre »).

- Ainsi, les normalisateurs affichent clairement leur accord avec les dispositions des questions n°5 (75% d'avis favorables) et n°7 (81% d'avis favorables). Ils marquent cependant leur net désaccord avec les propositions de la question n°9 (63% d'avis défavorables) et de la question n°8 (56% d'avis défavorables).

- Nous avons tenté de voir si les réponses des normalisateurs européens se rapprochent, mais nous n'avons pas trouvé de résultats marquants dans ce sens. Il serait sans doute intéressant, dans une autre étude, de comparer les réponses des normalisateurs avec leurs normes locales pour voir si leur prise de position est dictée seulement par cette variable ou si d'autres facteurs entrent en jeu.

Au terme de ce paragraphe, il est utile de rappeler les principaux résultats de notre analyse de contenu des 128 lettres de commentaires reçues par l'IASB en réponse à son projet de norme sur les regroupements d'entreprises. D'abord, nous notons l'important taux de réponses aux 5 questions que nous avons choisies et jugées comme les plus importantes du projet (plus de 75% au moins). Ensuite, le codage des réponses s'est fait sans grande difficulté dans la majorité des cas puisque les réponses classées en « avis partagé » n'ont pas dépassé les 5% pour chacune des 5 questions. Enfin, nous avons relevé un fort taux d'adhésion des parties prenantes aux propositions contenues dans les questions n°2 et n°5 et un peu moins pour la question n°5. Cependant, les résultats montrent que les répondants étaient majoritairement contre les propositions de l'IASB concernant les questions n°8 et n°9. Nous avons tenté

d'avancer quelques explications qui permettent de mieux comprendre ces résultats. Dans le paragraphe suivant, nous essayerons de déterminer la réaction de l'IASB vis-à-vis de ces lettres de commentaires.

2.5. Analyse de la position finale de l'IASB et des raisons de son adoption

Une fois les réponses des différentes parties prenantes à l'ED3 analysées, il convient maintenant d'étudier la réaction du *Board* face à ces réponses. Dans un premier temps, nous identifierons cette réaction en comparant les propositions de l'ED3 et celles d'IFRS 3 sur les 5 questions clés identifiées (2.5.1). Dans un deuxième temps, nous analyserons les raisons qui ont poussé l'IASB à retenir cette position finale dans la norme IFRS 3 et les arguments qu'il a avancés pour justifier la non prise en compte des avis défavorables à la norme IFRS3 (2.5.2). Enfin, les prises de position à l'encontre de cette norme par deux membres de l'IASB seront présentées et expliquées plus loin (2.5.3).

2.5.1. L'évolution de la position de l'IASB sur les 5 questions clés dans IFRS 3

Le tableau n°25 reprend, pour les 5 questions clés, les dispositions d'IAS 22, notre formulation des changements proposés dans l'ED3 et les dispositions d'IFRS 3 publiée en avril 2004. La comparaison entre les propositions d'ED3 et les paragraphes d'IFRS 3 nous permettent de conclure si l'IASB a changé de position ou non dans la norme finale par rapport à l'exposé-sondage.

La première remarque qui s'impose en lisant ce tableau est que l'IASB n'a pas changé d'avis sur aucun des 5 points clés du projet. Ceci veut dire que la norme finale IFRS 3 a repris tous les changements qui ont été intégrés au niveau de l'ED3. Les principaux changements adoptés dans la norme IFRS 3 pour les 5 points clés sont donc les suivants :

Méthode de comptabilisation des regroupements d'entreprises : La méthode de la mise en commun des intérêts a été éliminée et désormais tous les regroupements d'entreprises devraient être comptabilisés en utilisant la méthode d'acquisition.

Les provisions pour restructuration de l'entité acquise : Si elles ne sont pas comptabilisées chez l'entité acquise avant le regroupement, elles ne peuvent plus être comptabilisées chez l'acquéreur.

Valorisation des actifs nets acquis et de la part des minoritaires : Il faut comptabiliser les actifs nets à leurs justes valeurs et comptabiliser tout intérêt minoritaire sur la base de la quote-part des intérêts minoritaires dans la juste valeur nette de ces éléments.

Ecart d'acquisition (*goodwill*): Il est comptabilisé en tant qu'actif et est soumis à un test de dépréciation au moins une fois par an. Il est désormais interdit de l'amortir.

Ecart d'acquisition négatif (*badwill*): si un EA négatif persiste après réévaluation des actifs nets, il doit être comptabilisé immédiatement en tant que produit dans le compte de résultat.

En dehors des 5 questions étudiées, les changements qui ont eu lieu entre l'ED3 et IFRS3 concernent seulement quelques paragraphes et ont pour but d'apporter plus d'éclaircissements sur des points qui sont déjà inclus dans le projet. Les seuls changements « de fond » qui ont eu lieu concernent la valorisation ultérieure des passifs éventuels et la comptabilisation initiale déterminée provisoirement. Nous essayerons, dans le paragraphe suivant, de comprendre pourquoi, sur les questions les plus importantes du projet de norme, l'IASB n'a pas changé de position malgré les réticences des répondants.

Tableau 25 : La position finale de l'IASB sur les 5 questions clés

N°	Problématique	Traitement antérieur (IAS22 de 1998)	changement proposé par ED3	IFRS3 (avril 2004)	Change?
1	**La méthode de comptabilisation des regroupements d'entrprises**	"Pour la comptabilisation d'un regroupement d'entreprises, une acquisition est en substance différente d'une mise en commun d'intérêts et la substance de l'opération doit être reflétée dans les états financiers. En conséquence, une méthode comptable différente est prescrite pour chacune." **Paragraphe 9**.	L'ED3 n'autorise plus la méthode de la mise en commun des intérêts. Tous les regroupements d'entreprises seront comptabilisés selon la méthode de l'acquisition.	"**Tous les regroupements d'entreprises** doivent être comptabilisés en appliquant **la méthode de l'acquisition**." **Paragraphe 14**	**Non**
2	**La comptabilisation des provisions pour restructuration de l'entité acquise**	"À la date d'acquisition, l'acquéreur doit comptabiliser une provision pour réduire ou arrêter les activités de l'entité acquise (provisions pour restructuration) qui n'était pas un passif de l'entreprise acquise à cette date sous certaines conditions." **Paragraphe 31**	les provisions pour restructuration qui n'étaient pas comptabilisées chez l'entité acquise au moment du regroupement ne peuvent plus être pris en compte chez l'acquéreur.	" l'acquéreur ne doit comptabiliser les passifs au titre de l'arrêt ou de la réduction des activités de l'entreprise acquise dans le cadre de l'affectation du coût du regroupement, **que si à la date d'acquisition, l'entreprise acquise a un passif existant au titre de la restructuration**, comptabilisé selon IAS 37 Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels". **Paragraphe 41**	**Non**
3	**Evaluation initiale des actifs nets acquis et de la partie attribuable aux intérêts minoritaires**	IAS 22 prévoyait deux traitements: **Le traitement de référence:** **"**Les actifs et passifs identifiables doivent être évalués pour un montant égal au total de: (a) la juste valeur des actifs et passifs identifiables acquis à la date de l'opération d'échange à concurrence de la part d'intérêt obtenu par l'acquéreur dans l'opération d'échange; et (b) la part des minoritaires dans les valeurs comptables antérieures à l'acquisition des actifs et passifs identifiables de la filiale." **Le traitement autorisé**: "Les actifs et passifs identifiables doivent être évalués à leur juste valeur à la date d'acquisition. Tout intérêt minoritaire doit être évalué sur la base de la part des minoritaires dans les justes valeurs des actifs et passifs identifiables ".	L'ED propose d'éliminer la méthode de référence d' IAS 22 et de comptabiliser les actifs nets à leurs JV et ainsi comptabiliser tout intérêt minoriatire pour la part des minoritaires dans la JV des actifs nets (c'est-à-dire selon la mèthode autorisée dans IAS 22)	"L'acquéreur doit, à la date d'acquisition, affecter le coût d'un regroupement d'entreprises en comptabilisant les actifs, les passifs et les passifs éventuels identifiables de l'entreprise acquise qui satisfont aux critères de comptabilisation du paragraphe 37 **à leur juste valeur respective à cette date**..." "Du fait que l'acquéreur comptabilise à leur juste valeur, à la date d'acquisition, les actifs, passifs et passifs éventuels identifiables de l'entreprise acquise qui satisfont aux critères de comptabilisation du paragraphe 37, **tout intérêt minoritaire dans l'entreprise acquise est évalué sur la base de la quote-part des intérêts minoritaires dans la juste valeur nette de ces éléments**." **Paragraphe 40**	**Non**

N°	Problématique	Traitement antérieur (IAS22 de 1998)	changement proposé par ED3	IFRS3 (avril 2004)	Change?
4	**Traitement du Goodwill**	"Le goodwill est comptabilisé en tant qu'actif". "Il doit être comptabilisé à son coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertesde valeur"."La durée d'amortissment doit être la durée de vie utile estimée du goodwill qui, généralement, n'excède pas 20 ans." **Paragraphes 41 à 46**	l'ED propose de comptabiliser le goodwill toujours comme étant un actif. L'ED propose cependant de ne plus amortir le goodwill mais de le soumettre à un test de dépréciation annuel.	"L'acquéreur doit, à la date d'acquisition: (a) comptabiliser le goodwill acquis lors d'un regroupement d'entreprises en tant qu'**actif**; et (b) évaluer initialement ce goodwill à son coût, celui-ci étant l'excédent du coût du regroupement d'entreprises sur la part d'intérêt de l'acquéreur dans la juste valeur nette des actifs, passifs et passifs éventuels identifiables comptabilisée selon le paragraphe 36." Par 51 "Après la comptabilisation initiale, **l'acquéreur doit évaluer le goodwill acquis lors d'un regroupement d'entreprises à son coût, diminué du cumul des pertes de valeur**" Paragraphe 54.	**Non**
5	**Traitement du Goodwill négatif**	"Dans la mesure où le goodwill négatif correspond à des pertes et des dépenses futures attendues identifiées dans le plan d'acquisition de l'acquéreur, qui peuvent être évaluées de manière fiable, mais qui ne représentent pas à la date d'acquisition des passifs identifiables, cette fraction du goodwill négatif doit être comptabilisée en produits dans le compte de résultat lorsque les pertes et les dépenses futures sont comptabilisées." **Paragraphe 59 à 63.**	Si un goodwill négatif existe, l'acquereur doit d'abord réévaluer les actifs, passifs et passifs éventuels de l'entité acquise et ensuite, si l'ecart existe toujours, tout surplus doit être comptabilisé immédiatement dans le compte de résultat.	"Si la part d'intérêt de l'acquéreur dans la juste valeur nette des actifs, passifs et passifs éventuels identifiables comptabilisés selon le paragraphe 36 excède le coût du regroupement d'entreprises, l'acquéreur doit: (a) **réestimer l'identification et l'évaluation** des actifs, passifs et passifs éventuels identifiables et l'évaluation du coût du regroupement; et (b) **comptabiliser immédiatement en résultat tout excédent subsistant après cette réévaluation**." **Paragraphe 57**	**Non**

2.5.2. Comment interpréter le maintien de la position de l'IASB entre ED 3 et IFRS 3 sur les 5 questions clés ?

Les résultats de la comparaison entre les premières prises de position de l'IASB sur les 5 questions clés dans l'exposé-sondage et ses prises de position finales retenues dans la norme IFRS3 publiée en 2004 montrent que ce dernier n'a pas pris en compte les réserves exprimées par quelques parties prenantes sur certains éléments des questions clés examinées. Rappelons à ce niveau par exemple que 47% des répondants ont exprimé leur opposition aux propositions de l'IASB concernant la comptabilisation de l'EA et 41% se sont opposés à la nouvelle méthode de comptabilisation de l'EA négatif. Le taux de réponses négatives concernant la question n°5 a atteint les 30%. Rappelons aussi qu'à l'intérieur des parties prenantes, le taux d'opposition à certaines propositions est beaucoup plus grand puisque qu'il atteint 67% avec la profession comptable concernant la comptabilisation de l'EA, 63% avec les régulateurs concernant la comptabilisation de l'EA négatif ou encore 49% avec les préparateurs concernant la question des provisions pour restructuration de l'entité acquise.

Il est donc important de comprendre pourquoi l'IASB, malgré l'importance qu'il accorde, au sein de son *due process,* à la participation des parties prenantes d'après ses communications et ses statuts, n'a pas pris en compte les réserves de ces parties prenantes notamment concernant les propositions contenues dans les questions n°8 et n°9. Pour cela, il faut revoir les procès verbaux des réunions du *Board* au cours desquelles il a analysé les lettres de commentaires reçues et il a formé sa position finale adoptée dans IFRS 3. Ainsi, nous saurons les raisons et les arguments « officiels » de l'IASB concernant cette interrogation. Les sources de données que nous utiliserons dans ce sens consistent notamment dans les résumés détaillés des réunions du *Board* (*IStaR*), lesquels reprennent les discussions qui ont eu lieu au sein de l'IASB en citant les noms des différents intervenants et leurs prises de position. Nous avons également utilisé les résumés officiels mensuels des réunions de l'IASB (*IASB Update*) qui ont servi comme moyen de contrôle afin de vérifier si les « *IStaR* »[124] constituent un bon *proxy* des procès verbaux officiels.

Généralement, les réunions du *Board* se déroulent de la façon suivante : D'abord, les membres de l'équipe technique (*staff*) présentent les points qui sont à l'ordre du jour. Ils présentent ensuite les résultats de leur travail sur ces points (analyse des lettres de commentaires, résultats des visites de terrain, comparaison avec les solutions proposées par

[124] Rappel : Les « *IStaR* » sont des documents issus d'une association qui suit de près les réunions de l'IASB et qui publie les résumés détaillés de ces réunions, c'est une sorte de « procès verbal non officiel ».

d'autres normalisateurs…) et leurs recommandations par rapport à ces points. Une discussion s'engage alors avec les membres du *Board* qui émettent leurs avis et à la fin, si toutes les informations nécessaires à la prise de décision ont été présentées, le président demande un vote sur le sujet. Toutes ces informations sont rapportées par les « *IStaR* » de façon nominative ce qui donne de l'importance à cette source de données. Ces résumés relatent même certains détails des réunions, comme par exemple le fait qu'un membre s'est absenté momentanément, que certains membres du *Board* ou de l'équipe technique ont suivi la réunion par vidéo conférence, ou que l'observateur[125] a eu du mal à suivre une partie des débats. *IStaR* rapporte même les petites plaisanteries et taquineries entre les membres.

Après la publication de l'exposé-sondage ED 3 en décembre 2002, l'IASB a mis le projet des regroupements d'entreprises à l'ordre du jour pour la première fois en juin 2003 et ce pour étudier les réponses reçues, ces dernières ayant déjà été classées et analysées à l'avance par les membres du *staff* technique. Nous avons procédé à une analyse de contenu des résumés des réunions de l'IASB depuis juin 2003 jusqu'à l'adoption de la norme IFRS 3 [126] en vue de comprendre les arguments avancés par le *Board* pour maintenir sa position sur ces 5 questions clés. Les résultats trouvés seront répartis question par question tout en mettant en évidence les commentaires des membres du *staff* technique à destination du *Board* et les réponses et arguments des membres de l'IASB.

a. L'application de la seule méthode d'acquisition :

Concernant cette question, le *staff*, après avoir analysé les lettres reçues, a noté que la majorité des répondants a approuvé l'élimination de la méthode *pooling*, mais qu'un certain nombre d'entre eux voudrait la voir remplacée par la méthode « *fresh start* » au niveau de la deuxième phase du projet.

La réponse de l'IASB concernant l'utilisation de cette méthode est venue par son président Tweedie qui a affirmé qu'il n'est pas à l'ordre du jour d'étudier cette méthode dans la phase 2 du projet. Les débats concernant ce point ont été clos rapidement vu le grand taux d'acceptation de la proposition de l'IASB par les parties prenantes.

b. Les provisions pour restructuration de l'entité acquise :

Les membres du *staff* technique ont noté que la majorité des répondants a approuvé la nouvelle méthode de comptabilisation. Ils ont fait attention au fait qu'un certain nombre de

[125] C'est-à-dire la personne qui a assisté à la réunion et préparé l'*IStaR*.
[126] Cette phase du processus comprend 9 réunions entre juin 2003 et mars 2004 qui ont abordé le projet de norme sur les regroupements d'entreprises.

préparateurs s'y sont opposés au motif que cette proposition ne coïncidait pas avec la réalité économique de l'opération du regroupement (*IStaR*, juin 2003). Les membres de *staff* ont considéré que cet argument a été déjà débattu au sein de l'IASB et qu'il n'y a pas eu de nouveaux arguments avancés que le *Board* n'avait pas traités.

Patricia O'Malley, membre du *Board*, a avancé l'argument que la norme IAS 37 concernant les provisions allait de toute façon être révisée prochainement, il n'y a donc pas de raison de changer la proposition contenue dans l'ED 3. Jim Leisenring a lui aussi refusé tout changement qui pourrait nuire à la deuxième phase du projet de regroupement d'entreprises en cours d'élaboration. Vu l'absence d'objections de la part des membres de l'IASB, ce point a été définitivement approuvé par le *Board*.

c. La valorisation des actifs nets acquis et celle de la part des minoritaires :

Les membres du *staff* ont noté que la quasi-totalité des répondants a approuvé le changement apporté dans l'exposé-sondage qui a proposé d'éliminer l'ancienne méthode de référence et de ne garder que la méthode autorisée. Le *staff* n'a pas manqué de signaler que ce changement va créer une différence avec le traitement préconisé par les normes américaines.

Les membres du *Board* ont précisé que le FASB américain a accepté sur ce point de faire converger sa position avec celle de l'IASB. Les membres ont voté unanimement ce point qui n'a pas posé de problèmes particuliers malgré un haut niveau de désaccord de la part des préparateurs.

d. La comptabilisation de l'EA :

Le *staff* a relaté le fait que la majorité des répondants sont pour la comptabilisation de l'EA comme étant un actif.

Geofrey Whittington, membre de l'IASB, s'est opposé fortement à la solution préconisée dans l'ED 3 en disant que le *Board* a « induit les gens en erreur ». Son opposition l'a poussé à voter contre cette proposition (résultat du vote demandé par Tweedie le président de l'IASB: 10 voix à 1). Concernant le remplacement de l'amortissement par un test de dépréciation, David Tweedie a demandé un vote pour savoir s'il y a des membres qui sont encore en faveur de l'amortissement. Le vote a été perdu par 11 voix à 2 puisque seuls Whittington et Yamada ont voté en faveur de cette méthode. Concernant les modalités d'application du test de dépréciation, plusieurs membres ont exprimé leur désaccord mais le détail de cette proposition est contenu dans le projet d'amendement d'IAS 36 qui n'est pas notre objet d'étude.

e. La comptabilisation de l'EA négatif :

Le *staff* technique a reconnu devant les membres de l'IASB que la majorité des répondants était contre le changement proposé dans l'ED 3 en ce qui concerne la comptabilisation de l'EA négatif. Il affirme cependant que les arguments avancés par les détracteurs du changement ont été débattus par les membres du *Board* avant l'exposé-sondage et que les éléments de réponses existent dans le document « *basis for conclusions* » émis par l'IASB. Pour ces raisons, les membres du *staff* ont recommandé au *Board* de ne pas modifier les propositions de l'ED 3.

Les membres de l'IASB ont discuté longuement de ce sujet. Les débats étaient très vifs entre les partisans et les opposants à ce changement. Une des raisons de ce grand désaccord était le fait que la problématique comptable posée n'avait pas de bonne ou de mauvaise solution comme l'a expressément dit Tom Jones, membre du *Board*, qui a affirmé que ce problème : « *had been debated many times and there was no right or wrong* » (*IStaR*, juin 2003). L'opposant le plus farouche à la solution proposée était Geofrey Whittington, qui a insisté sur le grand taux de réponses négatives reçues. Le président de l'IASB a demandé un vote sur le sujet, qui a pris beaucoup de temps de discussion et les membres ont voté le changement proposé dans l'ED3 par 12 voix contre 1 [127].

Il parait d'après l'analyse des résumés des réunions de l'IASB, que ce dernier n'a pas accordé d'importance capitale aux avis défavorables des parties prenantes, en ce sens que même lorsque les répondants étaient majoritairement contre la proposition d'ED3, ceci n'a pas empêché le *Board* d'adopter la proposition. Les raisons avancées par ce dernier sont principalement d'ordre conceptuel et théorique. Elles tiennent souvent au fait que les arguments proposés par les détracteurs ont été déjà débattus et les réponses avancées.

Le projet de norme sur les regroupements d'entreprises a pris fin dans sa première phase en mars 2004 lorsque les membres du *Board* ont voté la norme IFRS 3 par 12 voix contre 2. Les avis de ces deux membres qui ont voté contre la norme seront présentés dans le paragraphe suivant.

2.5.3. L'exploitation des « *dissent opinions* »

La prise de décision définitive des membres du *Board* est un processus assez complexe qui n'a pas fait l'objet de notre étude. Notre recherche s'est intéressée seulement à la relation qui

[127] Le nombre total des votants était 13 et non 14 (le nombre des membres de l'IASB) car Tony Cope a quitté la réunion avant la discussion du projet de regroupement d'entreprises (d'après *IStaR* de juin 2003).

peut exister entre les prises de position des parties prenantes, notamment celle de la profession comptable, contenues dans leurs lettres de commentaires et celle de l'IASB contenue dans sa norme finale. La prise de décision de l'IASB a été conçue dans son intégralité dans notre étude, c'est-à-dire que nous avons considéré l'IASB comme un seul bloc. Ainsi, nous n'avons pas cherché à le décomposer pour analyser les avis des 12 membres qui ont voté en faveur de la norme ce qui constitue une limite à notre analyse et un axe de recherche futur prometteur. Pour remédier partiellement à cette limite, nous allons nous intéresser aux membres qui ont voté contre la norme IFRS 3, ou ce que l'IASB appelle dans ses communications « *the dissent opinions* » (les opinions différentes).

L'exploitation des *IStaR* nous donne des informations importantes concernant les *dissent opinions* au sein du *Board*. Ainsi, il parait que pendant la réunion de novembre 2003 et après avoir terminé l'analyse de toutes les lettres de commentaires et des différents sujets, le *staff* a demandé s'il y avait des membres qui ne comptaient pas voter le projet de norme qui allait être présenté aux membres du *Board* en janvier 2004. Cinq membres (Cope, Leisenring, Bruns, Yamada et Whittington) ont déclaré qu'il serait possible pour eux de ne pas voter la norme. Après les réunions de décembre et de janvier au cours desquelles le projet a été encore débattu, Tweedie a demandé aux membres s'ils comptaient ne pas voter la norme dans sa version présentée durant la réunion de janvier. Yamada et Whittington ont déclaré qu'ils allaient s'opposer au vote de la nouvelle norme IFRS 3. Leisenring, Cope et Whittington ont déclaré qu'ils n'allaient pas voter les amendements à IAS 36 à cause des modalités du test de dépréciation. Enfin, Whittington a déclaré aussi qu'il n'allait pas voter les amendements à la norme IAS 38. Lors de la dernière réunion de l'IASB qui a traité ce projet de norme en mars 2004, la norme IFRS 3 a été adoptée à 12 voix contre 2 ; celles de Yamada et de Whittington.

Dans notre étude, nous n'avons donc pas cherché à analyser le processus de prise de décision des membres du *Board*. Nous nous sommes contentés de préciser que la norme a été adoptée par 12 membres ce qui constitue une large majorité puisque les normes sont adoptées au sein du *Board* lorsqu'au moins 9 membres les votent[128]. Pour enrichir notre analyse, il nous semble intéressant de comprendre les raisons du vote défavorable de Yamada et Whittington et de les comparer aux avis des parties prenantes « proches » de ces deux membres.

Yamada était un associé d'un cabinet d'audit au Japon membre du réseau PWC qui fait parti des *Big 4*. D'après *IStaR*, la principale raison de l'opposition de Yamada à la norme IFRS 3

[128] Cette majorité a changé dans les nouveaux statuts de 2010. Désormais, une majorité simple des 16 membres de l'IASB est requise pour l'adoption des normes.

semble être la méthode de comptabilisation des regroupements d'entreprises. Ce dernier a précisé qu'au Japon, les regroupements entre égaux existent (il a apporté des exemples réels qui se sont déroulés au japon) et que les méthodes « *pooling* » ou « *fresh start* » ne devraient pas être absentes de la nouvelle norme. Il ajoute pendant la réunion de septembre 2003 que pour des raisons culturelles, le fait de désigner un acquéreur au Japon peut être considéré comme un manque de respect à l'entité acquise.

Il est intéressant de noter que les avis des 3 répondants japonais significatifs[129] à l'ED 3, représentés par : le normalisateur japonais, l'ordre des experts comptables japonais et la fédération des entreprises japonaises, expriment la même position que Yamada sur ce sujet[130]. Il semble alors que la position de ce membre a été fortement imprégnée par son appartenance géographique et non pas par son appartenance professionnelle puisque le cabinet PWC et deux autres cabinets des *Big 4* ont soutenu l'élimination de la méthode *pooling*. Même la réponse du cabinet Ernst&Young qui a été classée « contre » n'était pas contre la suppression de cette méthode mais préférait attendre jusqu'à ce que l'IASB émette une solution définitive dans la deuxième phase du projet.

Whittington est un universitaire britannique[131] et un ancien membre de l'ASB (le normalisateur comptable britannique). Il apparait d'après les résumés des réunions du *Board* que ce membre était le plus grand opposant à ce projet de norme et qu'il avait voté non seulement contre l'IFRS 3 mais aussi contre les amendements aux normes IAS 36 et 38 qui l'ont accompagné. L'analyse des *IStaR* montre que les questions sur lesquelles Whittington était le plus en désaccord avec la majorité des membres du *Board* sont relatives à la méthode de comptabilisation des regroupements d'entreprises, à la comptabilisation des passifs éventuels, à la comptabilisation de l'EA positif et de l'EA négatif et à sa dépréciation (IAS 36).

La prise de position de ce membre a été comparée à celle de l'ASB britannique (dont il était un ancien membre) et aux réponses des britanniques plus généralement mais il ne nous semble pas que des résultats pertinents puissent être dégagés de cette comparaison. Par contre, il semble intéressant d'étudier les prises de position de ce membre sur les autres projets de norme pour savoir si ces avis sont souvent contraires à ceux de la majorité et si c'est le cas,

[129] En tout il y a eu 5 réponses qui ont émané du Japon. Deux de ces 5 réponses ne sont pas significatives car elles sont trop courtes (1 page chacune) et n'ont pas répondu aux 5 questions clés que nous avons identifiées.
[130] Nous avons cependant classé les réponses des deux premiers répondants dans la catégorie « pour » car pour des raisons « pratiques », ils ont accepté la position de l'IASB même si ils ont développé une argumentation conceptuelle contraire à cette prise de décision.
[131] Il est professeur à l'Université de Cambridge.

est ce que cela aurait une relation avec le non renouvellement de son mandat au sein de l'IASB[132].

[132] Tous les membres fondateurs de l'IASB ont dépassé leurs premiers mandats de 5 ans, mis à part Herz qui a quitté l'IASB un an après sa constitution pour rejoindre la tête du FASB, le suisse Schmid qui a démissionné au début de 2004 et Whittington qui est parti à la fin de son premier mandat.

3. Discussion des résultats et retour sur l'application de la première dimension du pouvoir à la normalisation internationale

D'après les résultats de l'étude de cas d'élaboration de la norme IFRS 3, il parait que ni les prises de position des membres de la profession comptable ni celles des autres groupes d'intérêt n'ont été suffisantes pour faire reculer l'IASB sur les propositions contenues dans l'exposé-sondage. On pourrait être tenté d'arrêter l'analyse à ce niveau et de conclure que les membres de la profession n'ont pas d'influence sur le normalisateur international puisqu'ils n'ont pas pu dissuader les membres du *Board* de changer d'avis sur la comptabilisation de l'écart d'acquisition positif et de l'écart d'acquisition négatif, sur laquelle ils étaient majoritairement en désaccord. Cette conclusion serait trop rapide et assez simpliste pour plusieurs raisons. Nous tenterons dans les paragraphes suivants d'avancer un certain nombre de ces raisons et d'analyser plus en profondeur les résultats de notre étude. Mais avant cela, un premier paragraphe récapitulera les résultats de cette étude de cas.

3.1. Synthèse des résultats de l'étude de cas d'élaboration de la norme IFRS 3

L'étude du cas a permis de mettre en évidence un certain nombre de résultats qui dépassent le cadre de la problématique initiale.

En premier lieu, l'étude de l'histoire du projet de norme a permis de mettre en évidence le rôle joué par les normalisateurs anglo-saxons qui forment le groupe G4+1 dans l'inclusion du sujet des regroupements d'entreprises sur l'agenda de l'IASB nouvellement créé. Les choix faits par le FASB dans sa norme SFAS 141 semblent avoir influencé les préférences de l'IASB notamment en ce qui concerne la méthode de comptabilisation et le traitement de l'écart d'acquisition.

En deuxième lieu et avant d'entrer dans le contenu des réponses des parties prenantes, l'envoi même des lettres de commentaires constitue un comportement de *lobbying* qui n'est pas neutre et qui peut donner des explications quant aux enjeux de pouvoir du projet en cours. Ceci a été mis en évidence par notre analyse des origines géographiques et professionnelles des répondants à l'exposé sondage ED 3. Ainsi, nous avons pu valider quelques hypothèses issues de la littérature concernant notamment l'implication des membres de la profession comptable et celle des préparateurs en contre partie du faible taux de participation des utilisateurs. Géographiquement parlant, la décision européenne d'adopter les IFRS peut expliquer le niveau de participation massif (plus de 56%) des parties prenantes issues de

l'Europe. La Grande Bretagne est de loin le pays d'où émanent le plus les lettres de commentaires (plus de 20%).

En outre, la position des parties prenantes sur les questions clés du projet a été identifiée grâce à une analyse de contenu de leurs lettres de commentaires. Cette prise de position a été comparée à celle de l'IASB telle qu'elle ressort de la norme finale pour essayer d'identifier une éventuelle influence. Cette méthodologie a été adoptée par plusieurs auteurs qui ont mené des études de cas dans le contexte international. Kwok et Sharp (2005) ont par exemple mis en exergue l'influence des lettres de commentaires qui ont émané des préparateurs dans le cadre du projet de normes sur les informations sectorielles et les immobilisations incorporelles. Cette influence est matérialisée par l'insertion d'options et de méthodes autorisées dans les normes finales qui n'existaient pas dans les exposés sondages initiaux et qui sont proches des préférences exprimées par les préparateurs. Dans le cadre de notre étude de cas d'élaboration d'IFRS 3, il semble qu'une telle influence n'a pas existé. En effet, sur les cinq questions clés identifiées, l'IASB n'a pas changé de position entre l'exposé sondage et la norme finale malgré l'existence d'une certaine opposition de la part des parties prenantes.

L'analyse plus poussée des procès verbaux « non officiels » des réunions de l'IASB qui ont suivi la réception des lettres de commentaires montrent que la position de ce dernier, prise dans son ensemble comme un bloc, est fondée notamment sur des arguments conceptuels. Ainsi, il est question de voir si les arguments avancés par les détracteurs de la proposition ont été débattus au sein du *Board* ou non, si oui les débats relatifs à ce point sont clos. De plus, comme l'a montré LeManh (2012) la cohérence est un argument souvent utilisé par les membres de l'IASB pour justifier leurs prises de position. Le recours aux solutions préconisées par d'autres normes en cours d'élaboration ou déjà adoptées pour justifier les choix actuels relève de la cohérence de l'ensemble du référentiel international. Mais l'analyse des prises de position individuelles des deux membres qui n'ont pas voté en faveur de la norme IFRS 3 montre que les arguments avancés par l'un deux (Yamada) sont fondés sur des facteurs culturels. Les réponses de ses compatriotes confirment cette analyse.

3.2. La comparaison de nos résultats avec la littérature

Notre étude s'est concentrée sur l'élaboration d'une seule norme comptable, certes très importante pour le marché financier et ses acteurs, mais nous ne pouvons généraliser nos résultats à partir d'une seule étude de cas. Il faudrait donc comprendre les résultats de cette étude à la lumière des résultats des autres recherches qui ont mené des études semblables à la

nôtre pour mieux comprendre les interactions du pouvoir au sein du processus de normalisation internationale. La principale étude à laquelle nous pouvons comparer nos résultats est celle de LeManh (2009) dont le travail présente plusieurs similitudes avec le nôtre.

LeManh (2009, p.327) a conclu que lors du projet d'amendement de la norme IAS 1 sur le *comprensive income*, l'IASB n'a pas changé sa position exprimée dans l'exposé- sondage malgré le grand taux de réponses défavorables qu'il a reçues de la part des parties prenantes. Cette conclusion était contraire à l'hypothèse avancée par l'auteur et tirée de la théorie d'agence selon laquelle l'IASB devrait prendre en compte les avis de ses mandants. L'auteur n'a pas pu expliquer cette situation, ce qui l'a amené à étudier les positions des membres du groupe consultatif formé par l'IASB pour mieux comprendre la décision de ce dernier.

Cependant, LeManh (2009) a démontré que la prise de position de l'IASB est dictée par une recherche de cohérence à l'intérieur de son référentiel comptable aux dépens de la pertinence pour les utilisateurs. Dans notre étude, nous avons montré à plusieurs reprises que lors de ses réponses aux lettres de commentaires défavorables, l'IASB évoque souvent les autres normes internationales pour justifier sa prise de décision. Cette remarque a été avancée aussi par Walton (2009) dans son analyse des délibérations de l'IASB en 2002 et 2003.

En outre, LeManh (2009, p.354) a conclu que le *due process* de l'IASB « *ne semble pas jouer complètement son rôle de procédure transparente de consultation* ». Dans notre étude, nous avons montré que les membres du *staff* ne prennent pas en compte les arguments des répondants quand ceux-ci ont été déjà débattus au sein du *Board*. Cette remarque a été faite aussi par Walton (2003) dans sa description du processus de normalisation internationale. Il semble alors que la consultation des parties prenantes à travers le « *due process* » n'a pas pour objectif de connaître leurs avis sur le sujet présenté dans l'exposé sondage pour en tenir compte, mais plutôt de savoir s'ils ont des arguments nouveaux susceptibles d'enrichir le débat au sein du *Board*.

La comparaison de nos résultats avec ceux de LeManh (2009), principalement, et ceux de Walton (2003, 2009), accessoirement, a permis d'avoir plus d'éclaircissements sur le processus de l'IASB comme sur les limites du recours exclusif à l'analyse des lettres de commentaires des parties prenantes et des écrits de l'IASB.

3.3. La non exploitation des autres moyens d'influence

La compréhension des résultats de notre étude doit se faire aussi en tenant compte du fait que dans cette étude de cas, nous n'avons étudié qu'un seul moyen d'influence qui est l'envoi des lettres de commentaires. Or, nous avons déjà signalé qu'il existe d'autres moyens de *lobbying* formels et informels, comme par exemple la participation à des visites de terrain et aux tables rondes organisées par l'IASB.

Notons que les membres du *Board* et du *staff* de l'IASB ont fait, dans le cadre de la préparation de la norme IFRS 3, des visites de terrain entre décembre 2002 et avril 2003 chez 41 sociétés dans les pays suivants : Australie, Japon, Afrique du Sud, France, Allemagne, Suisse et Grande Bretagne. L'IASB a aussi organisé des tables rondes avec des auditeurs, des préparateurs, des normalisateurs et régulateurs aux Etats-Unis et au Canada pour discuter des problèmes d'application que ces groupes d'intérêts ont pu avoir lors de l'application des normes SFAS 141 et SFAS 142 du FASB américain (et leurs équivalentes canadiennes) puisqu'elles ont été établies depuis 2001 (IASB Update, Septembre 2003). Bien que la participation des parties prenantes dans ces réunions avec l'IASB puisse avoir une grande influence sur la formation des points de vue des membres du *Board* (Jorissen et *al.* 2006), la difficulté d'accès aux données relatives à ces réunions, qui ne sont pas publiques, nous a empêchés de les prendre en compte dans notre étude ce qui constitue une limite à cette étude de cas.

Cooper et Robson (2006, p.425) rappellent que les études des conflits visibles dans la normalisation comptable sont relativement faciles à conduire à partir du moment où les informations nécessaires sont disponibles. Mais l'abandon de ce type d'informations (lettres de commentaires, résumés des réunions…) ne doit pas donner aux chercheurs trop de confiance dans leurs capacités d'explication du phénomène observé car « *une grande partie du travail du normalisateur prend place de façon informelle, n'est pas écrite, et implique un petit nombre de personnes* [133]». Ainsi, il est important d'interpréter les résultats de notre étude de cas à la lumière du fait que nous n'avons pris en compte que l'envoi des lettres de commentaires comme moyen direct de *lobbying*, laissant de côté d'autres moyens directs et surtout tous les moyens indirects et invisibles d'exercice d'influence. Il est à préciser cependant que cette limite, à notre connaissance, n'a pas été franchie par d'autres chercheurs dans le domaine de la normalisation comptable. La prise en compte de l'influence de l'environnement institutionnel de l'IASB permet de combler en partie ce déficit.

[133] " *Of course, the availability of empirical materials can lead to over confidence in their significance; much of the important work of standard setters takes place informally, is unwritten, and likely involves only a few people*".

3.4. L'influence de l'environnement institutionnel de l'IASB

Si l'étude de la position de chaque membre du *Board* et, a fortiori, des membres qui n'ont pas voté en faveur de la norme, aide à comprendre l'issue finale du processus, il est incontestable que le fait de revenir aux conditions d'inscription sur l'agenda de l'IASB de ce projet de norme permet aussi de mieux cerner l'issue de celui-ci. Ainsi, il est important de rappeler que le point de départ de l'inscription du projet sur l'agenda de l'IASC et ensuite sur l'agenda prioritaire de l'IASB était le papier du « G4+1 » qui recommandait l'élimination de la méthode « *pooling* ». Le papier de ce groupe de réflexion, composé de plusieurs normalisateurs anglo-saxons et mené par le FASB américain (Street, 2004), a été cité explicitement par l'IASB comme étant à la source de la décision de changer la comptabilisation des regroupements d'entreprises (IASB, 2008b).

De plus, il faut rappeler aussi que le FASB américain avait achevé la révision de sa norme sur les regroupements d'entreprises juste avant le début des travaux de l'IASB sur cette même norme. La norme américaine SFAS 141 adoptée en 2001 avait imposé la méthode d'acquisition comme unique méthode de comptabilisation des regroupements d'entreprises et avait introduit une nouvelle méthode de comptabilisation de l'EA (activation et test de dépréciation). Il semble donc que l'IASB, nouvellement créé à l'époque et qui avait signé un accord de convergence de ses normes avec les US GAAP en 2002 [134], n'avait pas la possibilité d'aller à l'encontre des solutions proposées par son homologue américain et adoptées par les marchés financiers aux Etats Unis.

L'IASB qui venait de succéder à son prédécesseur l'IASC et qui s'apprêtait à jouer un rôle important dans l'harmonisation comptable internationale, avait besoin d'acquérir légitimité et acceptabilité auprès des marchés financiers et ne pouvait donc pas adopter des solutions allant à l'encontre de ces ambitions. Cette analyse est confirmée par le nombre important de fois dans les débats de l'IASB où les membres du *Board* ou du *staff* avaient évoqué les solutions du FASB américain[135]. Ce mimétisme a été mis en avant aussi par LeManh (2009, p.356) qui avait conclu que les changements apportés par l'IASB à sa norme IAS 39 à la suite de la crise financière de 2008 « relève plutôt d'un alignement sur les positions du FASB que d'une soumission aux exigences de certaines de ses parties prenantes ».

[134] L'accord de Norwalk (voir chapitre 1).
[135] Le mot « FASB » est cité 36 fois dans le fichier que nous avons reconstitué à partir des résumés *IStaR* concernant le projet des regroupements d'entreprises.

Toujours dans le contexte international, Kwok et Sharp (2005) ont mis en évidence, à travers des entretiens avec les membres de l'IASC *Board*, l'influence des solutions adoptées par les normalisateurs américain et britannique sur les choix du normalisateur international. Sur le projet de normes sur l'information sectorielle, ils citent un membre de l'IASC : « *les membres du Board étaient tous d'accord que nous ne devrions pas développer une norme qui puisse être différente d'une norme qui est en voie d'adoption par des normalisateurs nationaux, notamment le FASB et l'ASB. C'est très déconcertant d'avoir deux normes différentes par deux organismes de normalisation éminents dans le monde et qui contiennent des divergences importantes* »[136].

[136] *"The Board was unanimous that we should never develop a standard from a certain point onwards that is different to standards which are in the process of being set by national standard setting bodies – especially the FASB and the ASB. . .It's very disconcerting, I think, to have 2 different standards, issued by different, very significant, standard-setting bodies in the world looking very different".*

Conclusion du chapitre 3

L'application de la première dimension du pouvoir comme premier axe de notre recherche est passée par une analyse des comportements de *lobbying* des parties prenantes à travers une étude de cas d'élaboration d'une nouvelle norme par l'IASB. Les résultats de l'analyse du développement du projet des regroupements d'entreprises montrent que l'IASB n'a pas changé de position sur les 5 questions clés de l'exposé-sondage, même après avoir reçu des lettres de commentaires de la part des différentes parties prenantes, et en particulier de la part des membres de la profession comptable, exprimant leur opposition à certains de ces points. Ainsi et conformément aux conclusions de Chiapello et Medjad (2007, p.57), l'IASB semble être un organisme qui « *consulte beaucoup pour mieux décider seul* ». Ceci met en évidence aussi des résultats qui ont été avancés par d'autres chercheurs (LeManh, 2009 ; Burlaud et Colasse, 2010 ; Madalina, 2007) à savoir que le « *due process* » n'est pas un processus démocratique où les avis des parties prenantes sont toujours pris en considération, mais sa principale fonction est d'acquérir une légitimité institutionnelle et politique qui manque au normalisateur international. Il parait donc que la réponse à notre question de recherche de ce chapitre, ne peut être une réponse simple car, d'une part, le rôle de la profession comptable dans le processus d'établissement de la norme IFRS 3 n'a pas été étudié dans sa globalité mais uniquement à travers l'envoi des lettres de commentaires et, d'autre part, le développement d'une nouvelle norme ne dépend pas uniquement des interactions entre les parties prenantes et le normalisateur mais s'insère dans un cadre historique et institutionnel plus complexe faisant intervenir divers acteurs aux intérêts différents et divergents.

Mais, au-delà de la réponse à la question de recherche de ce chapitre, les apports et les limites de l'application de la première dimension de pouvoir ont été mis en évidence lors de cette étude de cas. Ainsi, sur le plan empirique, l'application de la première dimension de Lukes à la normalisation internationale a permis d'approfondir notre compréhension de cette normalisation et surtout de son *due process*. Elle a aussi permis d'entrer dans le détail technique de la norme étudiée pour mieux connaitre les divers avis des répondants et ainsi mettre en évidence l'interaction du technique et du politique dans la normalisation comptable. L'utilisation des *IStaR* a été dans ce sens très bénéfique et a constitué une source riche d'informations.

Sur le plan théorique, l'opérationnalisation de la première dimension a mis en évidence certaines limites de cette approche comportementale du pouvoir. Ainsi, nous avons trouvé, conformément à la théorie de Lukes, que la seule application de la première dimension ne

permet pas d'avoir une vision complète du phénomène observé. Walker et Robinson (1994, p.3) ont critiqué la focalisation de certaines études sur l'envoi des lettres de commentaires, qu'ils considèrent comme une forme de *lobbying* « *tardive et relativement non significative* », ce que notre étude confirme. Ils proposent d'étudier les interactions entre le normalisateur et les autres organisations concernées comme la relation entre l'IASB et les organismes représentatifs de la profession comptable des différents pays et d'étudier en profondeur le processus de formation de l'agenda du normalisateur. Enfin, ils proposent aussi d'étudier la composition des différentes instances du normalisateur et le système de financement de ce dernier. Le chapitre suivant essayera de combler ces limites et d'aller plus en profondeur dans la relation qui existe entre les membres de la profession comptable et le normalisateur international.

CHAPITRE 4 :
LE POUVOIR DE LA PROFESSION COMPTABLE DANS LE CADRE DE LA TROISIEME DIMENSION DE LUKES :
ETUDE DE LA COMPOSITION DU NORMALISATEUR INTERNATIONAL

Introduction du chapitre 4 [137]

Dans ce chapitre, nous appliquerons la troisième dimension du pouvoir de Lukes au contexte de la normalisation comptable internationale dans le but d'apporter des éléments de réponse à notre problématique dans sa deuxième composante.

Dans un premier temps, la méthodologie d'application de la troisième dimension du pouvoir au dispositif de la normalisation internationale sera présentée, en explicitant la démarche adoptée et la méthode de collecte et d'analyse des données. Dans un deuxième temps, nous exposerons les résultats de notre étude de la composition des principales instances du normalisateur. Les instances suivantes seront étudiées : l'*IFRS Foundation* (2.1), l'IASB (2.2), l'IFRS-IC (2.3), le *staff* technique (2.4) et enfin le *Monitoring Board* (2.5). La dernière section sera consacrée à la discussion des résultats trouvés.

[137] Une partie de ce chapitre a fait l'objet d'un article qui a été publié dans la revue « Comptabilité Contrôle Audit » (voir Chantiri Chaudemanche et Kahloul, 2012)

1. Méthodologie d'application de la troisième dimension du pouvoir

Dans un premier temps, nous expliquerons notre choix de mener une étude de la composition des principales instances du normalisateur international comme opérationnalisation de la troisième dimension du pouvoir (1.1). Ensuite, nous expliquerons notre démarche pour l'étude de la composition y compris la durée de l'étude et les instances concernées par l'étude (1.2) avant de préciser nos sources de données et la nature des données collectées (1.3).

1.1. L'étude de la composition du normalisateur comme opérationnalisation de la troisième dimension du pouvoir

Avant de présenter la démarche suivie en vue d'appliquer la troisième dimension de Lukes à la normalisation internationale, rappelons d'abord que cette dimension renvoie au pouvoir invisible des acteurs et qui a pour conséquence de façonner les préférences et les perceptions des autres acteurs. Il s'agit d'aller au delà de l'observation du comportement des agents (première dimension) afin de faire le constat de leur influence à travers les structures qui leur sont favorables, car c'est à travers les biais qui existent dans ces structures que les acteurs dominants ont la possibilité de façonner les perceptions et les choix des acteurs dominés.

Comme nous l'avons avancé dans le chapitre 2, notre étude dans ce chapitre porte sur l'un des mécanismes de gouvernance du dispositif international à savoir la composition des principales instances du normalisateur dans sa nouvelle structure après 2001. L'objectif d'une telle étude est d'analyser l'étendue de la présence des membres de la profession comptable dans la composition des principales instances formant le dispositif international. Nous concevons le lien entre l'étude de la composition et la troisième dimension de Lukes comme suit : Dans la mesure où une partie prenante (la profession comptable dans notre cas) peut placer un nombre important de ses membres au sein des principales instances du normalisateur, celle-ci peut, au-delà de l'influence projet par projet, influencer la nature des idées, des arguments et des solutions possibles au sein du normalisateur façonnant ainsi une certaine image du normalisateur international et des normes comptables qu'il produit.

Dans ce sens, Burlaud et Colasse (2010, 2011) ont évoqué l'existence d'une « subtile complicité intellectuelle » entre les membres de l'IASB qui ont un même *background* ou qui partagent la même épistémè. L'analyse de la composition du normalisateur va quelque part dans le sens évoqué par ces auteurs. Plusieurs auteurs ont choisi d'étudier la composition des instances de régulation (comptable ou autre) pour mettre en évidence les rapports professionnels, culturels voire idéologiques qui lient les membres.

Malsh et Gendron (2011) ont étudié le profil des présidents et vice-présidents du CPAB (*Canadian Public Accountability Board*), le régulateur d'audit nouvellement créé au Canada, pour chercher s'ils avaient des expériences significatives au sein de la profession comptable. Les auteurs ont trouvé qu'une majorité de ces membres ont des relations culturelles et institutionnelles très proches des grands cabinets d'audit ce qui les amène à se poser des questions quant à l'indépendance de cet organisme de régulation vis-à-vis des organisations qu'il est censé réguler. Rocher (2011) établit un lien entre les origines géographiques et culturelles (anglo-saxon *versus* non anglo-saxon) des membres pour montrer que l'indépendance proclamée de l'IPSASB (*International Public Sector Accounting Standards Board*), l'organisme international chargé de l'établissement des nomes comptables pour le secteur public, n'est pas tout à fait réelle.

Dans le champ de la normalisation comptable privée, Gore (1992) a aussi utilisé cette façon d'opérationnaliser la troisième dimension du pouvoir de Lukes dans le contexte américain en étudiant le pouvoir de nomination et le profil de certains membres du FASB[138]. Chantiri-Chaudemanche et Kahloul (2012) ont mené une étude de la composition des instances du normalisateur international. Ils ont étudié la composition des instances techniques (IASB, IFRS-IC et le *staff*) pour essayer de prouver l'appartenance de la majorité des membres à une communauté épistémique caractérisée par des croyances communes, issues de leurs origines professionnelles et géographiques proches. Bien que ces auteurs n'aient pas mis en évidence un lien direct entre l'appartenance à un *background* professionnel commun et le partage des croyances et préférences comptables, ce lien présumé a été cité par plusieurs autres auteurs (Chantiri-Chaudemanche 2004, Chiapello, 2005 ; Perry et Noelke, 2006, Burlaud et Colasse 2011). Chantiri-Chaudemanche (2004) met l'accent sur la notion d'expert et prouve que cet expert, même lorsqu'il est nommé à titre personnel, est dans un certain sens représentant d'une certaine vision de la comptabilité. Perry et Noelke (2006, p.578) précisent que « *les connaissances des experts qui participent dans la normalisation sont elles mêmes politiques parce qu'elles sont acquises dans un contexte social particulier et reflètent donc les structures politiques et économiques et les relations sociales qui ont généré et qui reproduisent ce contexte* ».

[138] Pour plus de détails sur son opérationnalisation, voir chapitre 2 paragraphe 3.2.3.

1.2. L'approche adoptée pour l'étude de la composition

Notre analyse des participants à la normalisation internationale se fera en deux étapes : d'abord, à travers l'analyse des exigences des statuts de l'*IFRS-Foundation* dans ce sens et ensuite en étudiant le profil des personnes qui ont effectivement siégé dans les instances composant le dispositif. Cette double analyse permet, à notre avis, de donner une image plus complète de la composition des instances de normalisation. Elle fournit un double niveau de résultat, le premier d'ordre « théorique » reposant sur les textes et le second d'ordre « pratique » reposant sur les faits. L'analyse des exigences des statuts permet de prendre en compte l'aspect institutionnel de la composition mais à elle seule, empêche d'appréhender la longue et diverse carrière des membres. La confrontation de ces deux niveaux d'analyse permettra de voir comment les exigences des statuts sont traduites sur le « terrain » par les personnes responsables de la nomination des membres du normalisateur international[139]. Cette traduction pourrait ainsi révéler l'influence d'une partie prenante aux dépens des autres qui n'aurait pas pu être décelée à travers la seule lecture des textes des statuts.

Avant de préciser dans le détail l'approche adoptée quant à l'analyse des statuts (1.2.2) et du profil des normalisateurs (1.2.3), nous présenterons les instances qui feront l'objet de cette étude de composition (1.2.1).

1.2.1. Les instances étudiées et la période d'étude

L'étude de la composition va porter sur les instances suivantes : l'*IFRS-Foundation*, le *Monitoring Board*, l'IASB, l'IFRS-IC et le *staff* technique. En effet, si les personnes appartenant aux trois dernières instances constituent les normalisateurs au sens strict du terme[140], nous avons choisi d'étudier aussi les deux premières instances à cause du rôle important qu'ils jouent dans la gouvernance du dispositif international. En effet, le *Monitoring Board* approuve la nomination des *trustees* et ces derniers ont la responsabilité de nommer les membres de l'IASB et de l'IFRS-IC. Le président du *Board*, quant à lui, est en charge de la nomination des *senior staff*, c'est dire les directeurs du *staff* qui recrutent les autres membres du *staff*.

On peut donc conclure que les membres de ces instances constituent deux populations différentes. D'une part, nous avons les membres du *Monitoring Board* et les *trustees* : ce sont des personnes qui ont des responsabilités administratives et « politiques » au sein du système

[139] La nomination se fait en dernier lieu par les *trustees* de l'*IFRS Foundation*, mais un comité de nomination fait un travail préparatoire et donne ses propositions aux *trustees*.
[140] C'est-à-dire les personnes en charge de l'élaboration des normes dans sa dimension technique et de rédaction.

et qui y travaillent ponctuellement et d'autre part, nous avons les membres de l'IASB, de l'IFRS-IC et du *staff* qui ont un rôle technique et qui travaillent, pour la majorité d'entre eux, à temps plein au sein de ces instances[141].

L'IFRS-AC est la seule instance du dispositif qui a été écartée de l'étude de composition pour les raisons suivantes : d'abord, la fonction attribuée à cette instance n'est pas aussi importante que celle des autres organes que ce soit au niveau politique ou technique. En effet, et pour reprendre les termes des statuts de l'*IFRS Foundation*, l'IFRS-AC constitue « un forum pour la participation des organisations et des personnes intéressées dans le reporting financier international, ayant des origines géographiques et professionnelles diverses ». Ensuite, l'IFRS-AC se contente de se réunir 3 fois par an pour conseiller l'IASB sur son agenda technique et ses priorités et pour l'informer des points de vue des parties prenantes qui composent cette instance. Son rôle s'apparente donc plus à une instance qui permet de tenir les parties prenantes au courant de ce qui se passe à l'intérieur du normalisateur, et le normalisateur au courant des avis des parties prenantes qui sont intéressées par son travail. Il ne s'agit pas d'une instance décisionnelle ou opérationnelle.

L'étude couvre une période de 10 ans qui s'étend de 2001 à 2010. Le choix de 2001 est motivé par l'importance des réformes qui ont eu lieu cette année-là et qui ont conduit au nouveau dispositif. L'étude s'arrête en 2010, date de publication du dernier rapport annuel de l'*IFRS Foundation* au moment où ce chapitre est rédigé (c'est-à-dire fin 2011 et début 2012)[142]. De plus, à partir de 2011, et en conséquence de la crise financière mondiale de la fin des années 2000, il semblerait que les nominations au sein du normalisateur aient pris une autre tournure avec notamment la nomination, entre autres, d'un nouveau président à la place de Tweedie ayant un profil très différent de celui de l'ancien président de l'IASB[143]. Pour cette raison, nous avons choisi de travailler sur une période qui semble être plus homogène (2001-2010) et de ne pas inclure cette phase de « transition »[144] (2011-2012).

[141] A l'exception des membres de l'IFRS-IC qui y travaillent à temps partiel. Le caractère « plein temps » renvoie au fait que les membres se consacrent exclusivement à leurs fonctions de normalisation ; l'emploi « à temps partiel » implique que les membres concernés consacrent « moins que tout leur temps » (d'après les statuts de 2000) ou qu'ils consacrent « l'essentiel de leur temps » (d'après les statuts de 2005) aux fonctions de normalisation au sein du dispositif international.

[142] Le rapport annuel de l'IFRS Foundation, principale source de données officielle, est publié chaque année vers le mois de juillet. Le rapport de 2011 a été donc publié à l'été de 2012.

[143] Ce changement d'orientation sera discuté plus profondément dans la troisième section de ce chapitre.

[144] Si toutefois cette nouvelle tendance se confirme, ce qui nécessite une étude approfondie, distincte de la nôtre.

1.2.2. Présentation des statuts de l'*IFRS-Foundation*

Depuis sa création en 1973, l'IASC s'est doté de statuts [145] dans lesquels ont été précisées notamment les règles d'adhésion à cet organisme, les conditions de quorum et de majorité, le financement, les principales structures et les règles de fonctionnement de cet organisme. Ces statuts ont sensiblement évolué au cours de la vie du normalisateur international[146]. La restructuration du dispositif au début des années 2000 a donné lieu à l'adoption de nouveaux statuts largement révisés. Cette nouvelle version a été approuvée par les membres de l'ancien *Board* de l'IASC le 24 mai 2000. Les statuts de 2000 étaient composés de deux parties : une première partie traite du nom et des objectifs de l'IASCF[147], des *trustees* et de leurs modalités de nomination, la deuxième partie présente de manière plus détaillée les fonctions des *trustees*, ainsi que les rôles de l'IASB, du SIC, et du SAC. Sont également abordés, la fonction de directeur général, les attributions qui lui sont rattachées, ainsi que le département administratif de l'IASCF et le personnel. Enfin, une annexe énonce les critères de sélection des membres de l'IASB.

Une des nouvelles mesures adoptées en 2000 (article 17-C) consiste dans l'obligation pour les *trustees* de réviser les statuts au moins une fois tous les cinq ans. Ceux-ci, en dix ans, ont fait l'objet de deux modifications mineures en 2002 et 2007 et de deux grandes révisions en 2005 et 2010. Concernant les changements mineurs, les statuts de l'IASCF ont été révisés pour la première fois le 5 mars 2002 en vue de changer la dénomination et le fonctionnement du comité chargé d'interpréter les normes de « SIC » en « IFRIC ». La deuxième révision a permis en 2007 d'augmenter le nombre des membres de l'IFRIC de 12 à 14. Concernant les grandes révisions, la première a eu lieu en juin 2005, suite à diverses consultations et à la publication de plusieurs exposés sondages. Quant à la seconde, elle a eu lieu sur deux étapes et a débouché sur la publication d'une 1ère partie en janvier 2009 et de la 2ème partie en janvier 2010. Les règles de nomination et les principaux changements apportés par ces différentes révisions seront exposés au fur et à mesure de l'avancement dans l'étude de la composition des instances du dispositif international.

L'intérêt de l'étude des dispositions des statuts en termes de règle de nomination et de la composition des différentes instances est de connaître le point de vue « officiel » ou

[145] Appelés aussi dans la littérature « constitution ». Les statuts représentent le texte fondateur qui régit la structure, le fonctionnement et les objectifs du normalisateur international.
[146] Les premiers statuts adopté en 1973 comportaient uniquement 3 pages réparties en 9 petits paragraphes. Dans sa version de 2010, elle fait plus que 15 pages.
[147] Nous utilisons dans ce paragraphe les anciens noms des instances tels qu'ils figurent dans les statuts de 2000.

« théorique » concernant la composition que devrait avoir les différentes instances du normalisateur en termes de diversités géographique et professionnelle. L'étude du profil des normalisateurs donnera par la suite le point de vue « pratique ».

1.2.3. l'étude du profil des participants et de leurs expériences dans la profession comptable

Le profil des participants dans les principales instances composant le dispositif va être étudié à travers les diverses sources de données que nous présenterons dans le paragraphe suivant. Les informations recherchées concernent notamment les origines géographiques et professionnelles du normalisateur, ainsi que toutes les expériences professionnelles significatives qu'il a eues au cours de sa carrière, et si nécessaire, la nature de sa formation universitaire. L'objectif est de savoir comment les dispositions des statuts sont traduites dans la pratique en terme de choix des personnes qui vont devenir membres du dispositif international. Conformément aux dispositions des statuts concernant les *trustees* et à la classification que nous avons menée dans le chapitre précédent, nous avons distingué 5 « background » professionnels : les préparateurs, les utilisateurs, les auditeurs (profession comptable), les universitaires et les régulateurs. Il n'est pas toujours facile de classer les personnes dans une de ces cinq catégories notamment au vue de leurs parcours riches et de leurs expériences diversifiées. Généralement, lorsqu'un membre porte plusieurs « casquettes » en même temps, le *background* est déterminé d'après l'expérience que nous jugeons la plus significative (en termes de la durée de l'expérience notamment).

Concernant le background « régulateur », il est pris dans ce chapitre au sens large du terme. Il comprend les régulateurs politiques (ministres par exemple ou secrétaires d'état), les régulateurs financiers (président de la SEC ou de l'AMP par exemple), les régulateurs banquiers (président d'une banque centrale ou membre du comité de Bâle par exemple) et les régulateurs comptables (les normalisateurs par exemple). Lorsque nous évoquons les cas individuellement nous précisons la nature du régulateur mais dans les tableaux où nous présentons des informations synthétisées, les régulateurs sont sommés ensemble.

Conformément à la proposition de Richardson (2009), l'appartenance d'un membre à une partie prenante donnée a été recherchée en suivant l'ensemble de son itinéraire professionnel. Ainsi, nous sommes allés au delà de la dernière appartenance professionnelle des membres en cherchant leurs autres expériences professionnelles significatives qu'ils ont eues au cours de leurs carrières. Par le biais de ces expériences, l'appartenance de ces membres aux différentes parties prenantes va être mise en évidence. L'appartenance à la profession comptable sera

particulièrement recherchée dans ce sens. Même si ces membres sont généralement nommés à titre personnel et qu'ils ne doivent pas représenter des intérêts particuliers (notamment pour les membres de l'IASB et de l'IFRS-IC), la recherche du *background* professionnel des membres est motivée par le fait que l'empreinte de leurs expériences passées et de leur formation comptable peuvent avoir une grande influence sur leurs prises de position au sein du normalisateur (Chiapello et Medjad, 2007 ; Colasse, 2009c). Ainsi, Richardson (2009) suggère que la mise en évidence des itinéraires professionnels[148] des principaux membres de ce type d'organisations peut révéler l'existence de réseaux de personnes et d'organisations influentes dans le champ de la régulation comptable et d'audit.

1.3. Les méthodes de collecte et d'analyse des données

Les sources de données exploitées sont diverses et variées et dépendent de l'objectif assigné à la collecte et à la nature des données recherchées.

Ainsi, pour la compréhension générale de la normalisation internationale et de son contexte institutionnel, nous avons eu recours principalement à des articles et des livres d'auteurs académiques et professionnels. Nous avons également tiré profit à maintes reprises, des articles et des livres de personnes ayant servi au sein du normalisateur international auparavant (Gélard, 2004 et 2009 ; McGregor, 1999 ; Cairns 1997…), ou au sein d'organismes en interaction directe avec lui (Street, 2006 ; Walton, 2009 ; Camfferman et Zeff, 2006…) et ce, afin de noter la vision d'individus qui sont à l'intérieur même du dispositif et donc plus proches des preneurs de décisions et ayant suivi de près les transformations institutionnelles que le normalisateur a connues. Nous avons été, cependant, prudents au moment de l'étude des articles des personnes qui sont en service chez le normalisateur international au moment de la rédaction de leurs écrits car leurs lectures des faits peuvent être biaisées par leur présence dans les postes officiels qu'ils occupent et qui leur dictent une certaine vision et narration des faits (Roberts, 2007). Ils peuvent par ailleurs ne pas pouvoir se prononcer sur le futur des institutions ou des normes internationales car comme a dit Gélard (2005, p.16) : « indépendance oblige ».

Pour l'étude des dispositions des statuts et du profil des membres des différentes instances du normalisateur international, nous avons recueilli les données à partir des documents publics émis par l'*IFRS Foundation*, en particulier les différentes versions des statuts, les rapports annuels, les bulletins trimestriels et les communiqués de presse. Les statuts de la Fondation

[148] C'est-à-dire les postes qu'ils ont occupés au cours de leurs carrières et les organisations par lesquelles ils sont passés.

indiquent les principales règles de gouvernance du dispositif de normalisation et notamment les exigences en matière de composition des différentes instances du normalisateur. Les rapports annuels comprennent la liste complète des administrateurs, des membres de l'IASB, de l'IFRS-IC et du SAC et, depuis 2007, des informations sur les directeurs du *staff* (« *senior staff* »). Le bulletin trimestriel de l'*IFRS Foundation*, intitulé « *Insight* », donne des informations plus courantes sur le travail de l'IASB et des *trustees*. Il reprend aussi les nominations et les changements qui s'opèrent dans les différentes instances y compris dans le *staff* technique et administratif. Enfin, les communiqués de presse émis lors de la nomination ou du départ d'un membre procurent parfois un bref descriptif du parcours professionnel des membres nouvellement nommés.

Les informations fournies par les documents publics émis par l'*IFRS Foundation* ont été complétées à travers la consultation de plusieurs sites Internet intéressés par la normalisation comptable internationale (notamment les sites des grands cabinets ou sites des organisations et sociétés employeurs, dans le cas d'un détachement, ou ex-employeurs des membres). Si le recours à ces sources de données peut s'avérer riche en informations, elles ne constituent cependant pas des sources d'informations exhaustives sur tout le parcours professionnel des personnes qui participent au processus. Les résultats doivent être interprétés en tenant compte de cette limite. Les principaux documents utilisés ainsi que la fréquence de leur parution et leurs dates de publication sont récapitulés dans le tableau suivant. La dernière colonne précise la source à partir de laquelle nous avons eu accès à ces documents.

Tableau 26: Les principales sources des données utilisées

N°	Documents utilisés	Fréquence de parution du document	Date des documents	Source des documents
1	Rapport annuel de l'IFRS Foundation	Annuel	de 2002 à 2011	Site internet IASB
2	Statuts de l'IFRS Foundation	Révision chaque 5 ans	Versions de 2000, 2005, 2007 et 2010	Site internet IASB
3	IASB *Update*	Mensuel	de 2000 à 2008	Site internet IASB
4	*Insight*	Trimestriel	de 2002 à 2008	Site internet IASB
5	IStaR	Mensuel	de 2001 à 2009	Source payante
6	Communiqué de presse	non régulier	de 2001 à 2010	Site internet IASB

2. Les résultats de l'étude de la composition du normalisateur international

Cette section est dédiée à la présentation des résultats de l'analyse de la composition des principaux organes composant le dispositif international. Nous commençons par l'instance qui joue un rôle de supervision et d'administration : L'*IFRS-Foundation* (2.1). Nous étudions ensuite la composition des instances techniques: l'IASB (2.2), l'IFRS-IC (2.3) et le *staff* technique (2.4). En dernier lieu, nous analysons la composition du « nouveau né » du dispositif international : le *Monitoring Board*.

Dans la mesure du possible chacune de ses instances sera étudiée en trois phases. Dans un premier temps, seront examinées les dispositions des statuts. Puis, nous analyserons le profil des membres du normalisateur. La troisième phase sera consacrée à une analyse plus fine de la présence des membres qui peuvent être considérés comme faisant partie de la profession comptable.

2.1. L'étude de la composition de l'*IFRS Foundation*[149]

L'*IFRS Foundation* est l'organisme qui chapeaute le dispositif international de normalisation. C'est notamment l'organisme chargé de nommer les membres des autres instances du dispositif international. Ainsi, la composition de la *Foundation* est un élément clé dans l'étude du dispositif puisque ses membres sont aptes à conduire la politique générale de l'IASB et des autres instances à travers la définition de la stratégie et le pouvoir de nomination des normalisateurs. Comme pour les autres instances étudiées, nous commencerons d'abord par préciser les exigences des statuts (2.1.1.), ensuite nous décrirons le profil des *trustees* qui ont siégé effectivement à la *Foundation* (2.1.2.) et enfin nous mènerons une analyse approfondie de la présence des membres de la profession comptable au sein de cette instance (2.1.3.).

2.1.1. La composition de l'*IFRS Foundation* d'après les statuts

Les statuts dans leurs versions successives se sont étendus sur les qualités que doivent détenir les membres de la *Foundation* et sur leurs tâches. Le nombre initial des *trustees* et les critères de leur sélection ont été définis par le rapport du *Strategy Working Party* (SWP) de l'IASC datant du 30 novembre 1999. Ils ont été par la suite repris dans les statuts de 2000. Dans ces

[149] IASCF dans la première version des statuts.

statuts, le nombre de *trustees* s'élevait à 19 dotés d'un mandat de 3 ans renouvelable une seule fois[150]. Leur nombre est passé à 22 lors de la révision des statuts en 2005.

La nomination des premiers *trustees* s'est faite par un comité désigné par les membres du *Board* de l'IASC. Ce comité comprenait le président de la SEC américaine, le président du conseil de surveillance de Siemens, le président du cabinet Deloitte, le président de la Banque Mondiale et les présidents des organismes qui contrôlent les marchés financiers en Grande Bretagne, en France et à Hong Kong.

La nomination des *trustees* se fait par la suite par cooptation. D'abord, un comité chargé du recrutement est constitué au sein de l'IASCF. Ce comité fait des consultations avec des organisations nationales et internationales qui représentent les différentes parties prenantes. Le nom du candidat arrêté par le comité est par la suite présenté à l'approbation des membres de la *Foundation*. La révision des statuts en 2010 a introduit une dernière étape dans le processus de recrutement qui est l'approbation du *Monitoring Board*. Ce dernier a le pouvoir de ne pas accepter la nomination d'un administrateur.

Les qualités individuelles dont doivent faire preuve les administrateurs d'après les statuts (version de 2005) sont les suivantes :

> « *Chaque administrateur doit avoir une bonne compréhension et être sensible au défi que constituent l'adoption et l'application de normes comptables internationales de qualité développées en vue de leur utilisation dans les marchés financiers du monde et en vue d'autres utilisateurs ».*

Collectivement, les *trustees* doivent :

> *« être représentatifs des marchés de capitaux mondiaux et de la diversité des horizons géographiques et professionnels. Les administrateurs devront s'engager formellement à agir dans l'intérêt général dans tous les domaines » (IASCF 2010, p.6, §6 : notre traduction).*

Les statuts se sont attardés sur la notion de « diversité » en précisant davantage les règles de cette diversité. Ainsi, en termes d'origines géographiques, les statuts ont prévu une

[150] Seuls les présidents et les vice-présidents peuvent faire plus de deux mandats, sans toutefois dépasser 9 ans de service au sein de cette instance.

application précise de cette « *diversité des horizons géographiques* » en fixant des quotas. Les administrateurs doivent se répartir comme suit :

- 6 originaires d'Amérique du Nord

- 6 originaires d'Europe

- 6 originaires de la région Asie/Pacifique[151]

- 1 originaire d'Afrique

- 1 originaire d'Amérique du Sud

- 2 de n'importe quelle origine, dans le but de maintenir un équilibre géographique[152].

Plus encore, les statuts précisent que le choix du président et des deux vice-présidents doit être fait de telle sorte qu'un équilibre géographique soit maintenu afin d'asseoir cette diversité au plus haut niveau de la hiérarchie.

Quant à la « *diversité des origines professionnelles* », les statuts prévoient que le groupe des administrateurs doit être équilibré sur ce plan, incluant les auditeurs, les préparateurs, les utilisateurs, les universitaires, etc. Il est intéressant de noter que les statuts précisent qu'au moins 2 *trustees* doivent êtres des associés de grands cabinets internationaux.

2.1.2. Le profil effectif des « *trustees* »

Dans ce paragraphe, nous étudierons le profil des administrateurs qui ont siégé au sein de l'*IFRS Foundation* de 2001 à 2010. L'objectif d'une telle étude est de caractériser le profil des personnes qui ont le pouvoir de nommer les normalisateurs internationaux.

Il convient, en premier lieu, de présenter la population concernée par notre étude : ce sont tous les membres de la *Foundation* qui ont siégé au sein de cette instance depuis sa création en 2001[153] jusqu'au 31/12/2010. Le tableau n°27 présente cette population composée de 52 personnes et donne des informations sur les dates de leurs entrées et de leurs sorties[154] de la Fondation, ainsi que sur leurs nationalités. Nous avons choisi de préciser la composition de la fondation à 4 dates distinctes : le 01/01/2001 (date de début de la période étudiée), le

[151] Dans les statuts de 2000, le nombre de trustees était de 19 dont 3 uniquement de la région Asie/Pacifique et 4 sans origine fixée à priori.
[152] Dans les statuts de 2005, le nombre de membres à l'origine non précisée était de 4 car il n'y avait pas de place fixée pour les membres originaire d'Afrique ou d'Amérique du Sud.
[153] Plus précisément, les premiers trustees ont été nommés le 24 mai 2000 après l'approbation des nouveaux statuts le même jour. Ces trustees ont commencé leurs activités et ont formé l'IASCF le 6 Février 2001 (IASCF 2010, p.4). Pour des raisons de simplification, nous allons retenir la date du 1/1/2001 comme date de début de la période étudiée.
[154] Ces dates sont exprimées, pour tout ce chapitre, dans le format suivant : AAAA.MM.JJ

01/01/2004, le 01/01/2007 et le 30/06/2010 (date des derniers changements dans la composition avant la date de fin de la période étudiée). Ces dates ont été choisies en fonction de la durée d'un mandat au sein de la fondation qui est de 3 ans.

Tableau 27 : Liste des *trustees* de 2001 à 2010

N°	Nom	Pays	Poste	entrée	sortie	2001	2004	2007	2010
1	Toshikatsu Fukuma	japon	membre votant	2001.01.01	2002.12.31	X			
2	Hilmar Kopper	Pays-Bas	membre votant	2001.01.01	2002.12.31	X			
3	William Steere	USA	membre votant	2001.01.01	2002.12.31	X			
4	Andrew Crockett	UK	membre votant	2001.01.01	2003.06.30	X			
5	Didier Pineau-Valencienne	France	membre votant	2001.01.01	2003.12.31	X			
6	Kenneth Spencer	Australie	membre votant	2001.01.01	2004.03.31	X	X		
7	John Biggs	USA	membre votant	2001.01.01	2004.12.31	X	X		
8	Guido Ferrarini	Italie	membre votant	2001.01.01	2004.12.31	X	X		
9	Koji Tajika	Japon	membre votant	2001.01.01	2004.12.31	X	X		
10	Paul Volcker	USA	Président de 2001 à fin 2005	2001.01.01	2005.12.31	X	X		
11	Charles Yeh Kwong Lee	Hong Kong	membre votant	2001.01.01	2005.12.31	X	X		
12	Sydney Lipworth	UK	membre votant	2001.01.01	2005.12.31	X	X		
13	David Ruder	USA	membre votant	2001.01.01	2005.12.31	X	X		
14	Jens Roder	Danemark	membre votant	2001.01.01	2006.03.31	X	X		
15	Roy Andersen	Afrique du Sud	membre votant	2001.01.01	2006.12.31	X	X		
16	Yves Fortier	Canada	membre votant	2001.01.01	2006.12.31	X	X		
17	Cornelius Herkstroter	Pays-Bas	membre votant	2001.01.01	2006.12.31	X	X		
18	Roberto Teixeira Da Costa	Brésil	membre votant	2001.01.01	2007.12.31	X	X	X	
19	Philip Laskawy	USA	Président de juin 2006 à fin 2007. Vice président de janvier 2008 à fin 2009.	2001.01.01	2009.12.31	X	X	X	
20	Toru Hashimoto	Japon	membre votant	2003.01.01	2005.12.31		X		
21	Dennis Weatherstone	USA	membre votant	2003.01.01	2005.12.31		X		
22	Max Dietrich Kley	Allemagne	membre votant	2003.01.01	2008.12.31		X	X	
23	Malcolm Knight	Canada	membre votant	2003.06.30	2007.12.31		X	X	
24	Bertrand Collomb	France	Vice président de juin 2006 à fin 2007.	2004.01.01	2009.12.31		X	X	
25	Richard Humphry	Australie	membre votant	2005.01.01	2007.12.31			X	
26	Oscar Fanjul	Espagne	membre votant	2005.02.01	2010.12.31			X	X
27	Tsuguoki Fujinuma	Japon	Vice président en 2010, co-président en 2011.	2005.02.01	2013.12.31			X	X
28	Antonio Vegezzi	Suisse	membre votant	2005.02.01	2010.12.31			X	X
29	Bill William Mcdonough	USA	membre votant	2006.01.01	2007.12.31			X	
30	David shedlarz	USA	membre votant	2006.02.01	2008.12.31			X	

N°	Nom	Pays	Poste	entrée	sortie	2001	2004	2007	2010
31	Junichi Ujiie	Japon	membre votant	2006.01.01	2008.12.31			X	
32	Marvin Cheung	Hong Kong	membre votant	2006.01.01	2011.12.31			X	X
33	Samuel DiPiazza	USA	membre votant	2006.01.01	2011.12.31			X	X
34	Liu Zhongli	Chine	membre votant	2006.01.01	2011.12.31			X	X
35	Bryan Nicholson	UK	membre votant	2006.01.01	2011.12.31			X	X
36	Mohandas Pai	Inde	membre votant	2006.01.01	2011.12.31			X	X
37	Tommaso Padoa-Schioppa	Italie	Président de janvier à Mai 2006, et de Juillet 2010 à Décembre 2010.	2006.01.01	2010.12.22				X
38	Alicja Kornasiewicz	Pologne	membre votant	2006.04.01	2009.12.31			X	
39	Kees Storm	Pays-Bas	membre votant	2007.01.01	2007.12.31			X	
40	Jeff van Rooyen	Afrique du Sud	membre votant	2007.01.01	2012.12.31			X	X
41	David Sidwell	USA	membre votant	2007.01.01	2012.12.31			X	X
42	Paul Tellier	Canada	membre votant	2007.01.01	2012.12.31			X	X
43	Jeffrey Lucy	Australie	membre votant	2008.01.01	2013.12.31				X
44	Gerrit Zalm	Pays-Bas	Président de Janvier 2008 à juin 2010	2008.01.01	2010.06.30				X
45	Robert Glauber	USA	Vice président en 2010, co-président en 2011.	2008.03.31	2011.12.31				X
46	Luigi Spaventa	Italie	membre votant	2008.03.31	2010.06.30				X
47	Pedro Malan	Brésil	membre votant	2008.03.31	2013.12.31				X
48	Clemens Boersig	Allemagne	membre votant	2009.01.01	2011.12.31				X
49	Scott Evans	USA	membre votant	2009.01.01	2011.12.31				X
50	Noriaki Shimazaki	Japon	membre votant	2009.01.01	2011.12.31				X
51	Yves Thibaut De Silguy	France	membre votant	2010.01.01	2012.12.31				X
52	Harvey Goldschmid	USA	membre votant	2010.01.01	2012.12.31				X
					Total	**19**	**19**	**22**	**22**

2.1.2.1. Les présidents de l'IFRS Foundation

Il est intéressant d'examiner, de manière approfondie, le profil des présidents et vice-présidents de cette instance, car ces postes sont très importants dans ce genre d'organisation où les membres travaillent à temps partiel et se réunissent peu de fois par an. Le président de la Fondation a le pouvoir de diriger les débats et peut même les orienter comme il a un important poids dans la proposition de l'ordre du jour et de son déroulement.

Durant les dix années étudiées, l'*IFRS Foundation* a connu plusieurs présidents (voir tableau 28) : de 2001 à fin 2005, la présidence était confiée à l'américain Paul Volcker l'ancien président de la puissante banque centrale américaine (*Federal Reserve*). Après le départ en retraite de Volcker, un Européen a repris son poste en janvier 2006. Il s'agit de Tommaso Padoa-Schioppa qui était à l'époque membre du conseil d'administration de la banque centrale européenne (BCE). Mais sa présidence n'a duré que 5 mois car il a été désigné à la tête du ministère italien des finances en mai 2006. A partir de juin 2006, l'américain Philip Laskawy, déjà membre de la Fondation depuis sa création, a accepté de terminer le mandat interrompu de l'italien et ce, jusqu'à décembre 2007. Laskawy était le président du cabinet Ernst&Young à l'échelle internationale. Pour l'aider dans sa mission, un poste de vice président a été créé pour la 1ère fois au sein de la Fondation et c'est le français Bertrand Collomb, président de l'association française des entreprises privées (AFEP) qui l'a occupé jusqu'à la fin de 2007. En 2008, la présidence est revenue aux Européens avec le néerlandais Gerrit Zalm, et Philip Laskawy est devenu vice-président. Gerrit Zalm était ministre des finances puis vice-premier ministre des Pays-Bas. Lorsque Zalm est parti à la retraite au cours de 2010, Tommaso Padoa-Schioppa est revenu à la tête de la Fondation avec comme vice-présidents l'américain Robert Glauber et le japonais Tsuguoki Fujinuma. En décembre 2010, suite au décès de Padoa-Schioppa, ses deux vice-présidents ont occupé son poste jusqu'à décembre 2011, date de la nomination du français Michel Prada à la tête de l'*IFRS Foundation* pour un mandat de trois ans[155].

Deux remarques peuvent être formulées quant à la présidence de cette instance. D'abord, nous constatons qu'il existe une sorte de règle non écrite qui prévoit que ce poste doit faire l'objet d'une alternance entre les Américains et les Européens. Ensuite, il apparait que des régulateurs de très haut niveau[156] ont occupé souvent ce poste et qu'au-delà de leur

[155] Ce dernier ne figure pas dans le tableau 22 car notre étude s'arrête en 2010.
[156] Ce sont des gens investis d'une mission d'intérêt général.

compétence technique, ils sont en quelque sorte des acteurs politiques de leurs pays, ce qui est en phase avec la nature de la mission à la tête du dispositif international de normalisation.

Tableau 28: Les présidents et vice-présidents de l'*IFRS Foundation*

N°	Nom	Pays	durée du mandat	Organisation d'origine	Poste occupé	Background pro
Présidents						
10	Paul Volcker	USA	2001-2005	US Federal Reserve Board	Président	Régulateur banquier
37	Tommaso Padoa-Schioppa	Italie	01-06/2006 & 07-12/2010	BCE/Ministère des finances	Membre du CA/ministre	Régulateur politique
19	Philip Laskawy	USA	2008-2009	Ernst & Young International	Président	Profession Comptable
44	Gerrit Zalm	Pays-Bas	2008 - Juin 2010	Ministère des finances	Ministre	Régulateur politique
Vice-présidents						
24	Bertrand Collomb	France	2006-2007	Lafarge/AFEP	Président	Préparateur
27	Tsuguoki Fujinuma	Japon	2010-2013	Ernst&Young/ Japanese Institute of CPA	Senior partner/ Président	Profession Comptable
45	Robert Glauber	USA	2010-2011	NASD/Trèsor américain	PDG/sous secrétaire d'Etat	Régulateur politique

2.1.2.2. Une analyse des provenances géographiques des trustees

Bien qu'il ne s'agisse pas de l'objectif de notre étude, nous allons procéder à une description succincte des origines géographiques des administrateurs de la Fondation pour comprendre comment les dispositions des statuts en termes de répartition géographique sont appliquées dans la pratique. Le tableau 29 synthétise les origines géographiques des membres de la *Foundation.* Il s'avère, d'après ce tableau, que les membres américains ont toujours formé une majorité au sein de cette instance. Ainsi sur la population totale étudiée de 52 membres, il y a 13 américains (25%). On peut constater aussi que pour les 4 dates retenues, il y a toujours 5 américains parmi les 19 (ou 22 depuis 2005) *trustees*. Bien que les Etats Unis n'aient pas imposé l'application des IFRS à leurs entreprises, cette forte présence des américains est due au fait que la répartition des *trustees* est fortement corrélée au poids économique des pays (en termes de PIB et de capitalisation boursière de leurs marchés financiers)[157]. Le 2ème pays le plus représenté dans cette instance est le japon avec 6 membres sur les 52 (12%). Bien que dans les statuts, à partir de 2005, le nombre de personnes en provenance de l'Europe, de l'Amérique du Nord et de la région Asie/Pacifique doit être égal à 6, on remarque que les membres dont l'origine n'est pas fixée sont souvent recherchés en Europe et aux Etats Unis. Au 31/12/2010 par exemple, le nombre des Européens est égal à 8 contre 6 Américains du nord et 6 de la région Asie/Pacifique.

[157] Les statuts rappellent ceci lorsqu'elle prévoit que « les administrateurs doivent, collectivement, être représentatifs des marchés de capitaux mondiaux ». (IASCF 2010)

Tableau 29 : Les origines géographiques des *trustees*

Continent	Pays	Total	%	2001	2004	2007	2010
Amérique du nord	USA	13	25%	5	5	5	5
	Canada	3	6%	1	2	2	1
	Total	***16***	**31%**	***6***	***7***	***7***	***6***
Europe	Allemagne	2	4%	0	1	1	1
	UK	3	6%	2	1	1	1
	Suisse	1	2%	0	0	1	1
	Pologne	1	2%	0	0	1	0
	Pays-Bas	4	8%	2	1	1	1
	France	3	6%	1	1	1	1
	Italie	3	6%	1	1	0	2
	Danemark	1	2%	1	1	0	0
	Espagne	1	2%	0	0	1	1
	Total	***19***	**37%**	***7***	***6***	***7***	***8***
Asie/Pacifique	Japon	6	12%	2	2	2	2
	Chine + HK	3	6%	1	1	2	2
	Inde	1	2%	0	0	1	1
	Australie	3	6%	1	1	1	1
	Total	***13***	**25%**	***4***	***4***	***6***	***6***
Autres	Brazil	2	4%	1	1	1	1
	Afrique du Sud	2	4%	1	1	1	1
	Total	***4***	**8%**	***2***	***2***	***2***	***2***
Total		**52**	**100%**	**19**	**19**	**22**	**22**

HK: Hong Kong, UK: Grande Bretagne

Les statuts parlent aussi de l'équilibre géographique dans le choix du président et des vices présidents (IASCF 2010, p.7, §10). L'analyse des personnes ayant occupé ces postes (voir 2.1.2.1) confirme cette recherche d'équilibre et de diversité. Ainsi, on a pu constater qu'il existe depuis 2001 une sorte de « rotation » entre les Américains et les Européens sur ce poste. En outre, à la fin de 2010 le président était européen, son premier vice-président américain et son second vice-président japonais.

2.1.2.3. Une analyse du background professionnel des trustees

Les statuts de l'*IFRS Foundation* parlent de la nécessité d'un « *équilibre en termes d'horizons professionnels…incluant des auditeurs, des préparateurs, des utilisateurs, des universitaires et des régulateurs*[158] » (IASCF 2010, p.7, §7)[159]. Nous avons traduit « *officials serving the public interest* » par « régulateur » (au sens large) car il nous semble, et la pratique le confirme (voir tableau 30), que c'est la fonction qui se rapproche le plus de cette notion. Ainsi

[158] "*The Trustees shall comprise individuals that, as a group, provide an appropriate balance of professional backgrounds, including auditors, preparers, users, academics, and officials serving the public interest*".
[159] Pas de modifications majeures concernant ce paragraphe par rapport aux statuts de 2000 et 2005.

nous avons inclus dans cette catégorie les ministres et anciens ministres des finances puisqu'ils ont pour rôle de réguler l'économie et d'agir dans l'intérêt général. Contrairement à l'équilibre géographique qui a été appuyé par l'imposition de quotas au niveau des statuts, l'équilibre des origines professionnelles a été laissé au libre jugement des *trustees*. Comment, dans la pratique, les membres de *l'IFRS Foundation* ont cherché à atteindre cet équilibre professionnel ?

Le tableau 30 ci-après présente les origines professionnelles de tous les *trustees*. Nous y trouvons les dernières expériences professionnelles des membres avant de rejoindre la Fondation ou au cours de leurs mandats[160]. Dans le cas où nous disposons d'informations sur les autres expériences professionnelles significatives des membres, nous ne manquons pas de les mentionner[161]. Le poste occupé est également précisé. La dernière colonne du tableau renvoi au *background* professionnel du membre, tiré de sa dernière expérience significative.

[160] Rappelons que le mandat au sein de la Fondation n'est pas un travail à temps plein, les *trustees* peuvent donc au cours de leurs mandats conserver leurs contrats avec leurs employeurs d'origine.
[161] Dans ce cas, nous avons commencé par citer l'expérience la plus ancienne d'abord. De même pour les postes occupés avec ces employeurs.

Tableau 30 : Les expériences professionnelles des *trustees*

		dernier(s) emploi(s) ou emploi exercé au cours du mandat de l'*IFRS Foundation*		
N°	**Nom**	**Dernier(s) Employeur(s)**	**Poste(s) occupé(s)**	**Background**
1	Toshikatsu Fukuma	Mitsui & Co., Ltd.	Directeur financier	Préparateur
2	Hilmar Kopper	Deutsche Bank	Président du conseil de surveillance	Utilisateur
3	William Steere	Pfizer Inc.	PDG	Préparateur
4	Andrew Crockett	J P Morgan Chase International/Bank for International Settlements	Président/directeur général	Régulateur banquier
5	Didier Pineau-Valencienne	Schneider Electric/Association Française des Enterprises Privées (AFEP)	Président d'honneur/président	Préparateur
6	Kenneth Spencer	Australian Financial Reporting Council	Membre	Régulateur comptable
7	John Biggs	TIAA-CREF (mutuelle des enseignants aux USA)	PDG	Utilisateur
8	Guido Ferrarini	University of Genoa	Professeur de droit	Universitaire
9	Koji Tajika	Deloitte Touche Tohmatsu	co-président	Profession comptable
10	Paul Volcker	US Federal Reserve Board	Ancien président	Régulateur banquier
11	Charles Yeh Kwong Lee	Hong Kong Exchanges and Clearing Ltd	Président	Régulateur boursier
12	Sydney Lipworth	Financial Reporting Council (UK)	Ancien président	Régulateur comptable
13	David Ruder	US Securities and Exchange Commission/Northwestern University	Ancien président/Professeur de droit	Universitaire
14	Jens Roder	PricewaterhouseCoopers	Associé	Profession comptable
15	Roy Andersen	The Libery Life Group Limited	Ancien vice président	Utilisateur
16	Yves Fortier	Ogilvy Renault, Barristers and Solicitors	Président	Préparateur
17	Cornelius Herkstroter	Royal Dutch Petroleum/Shell Group	Ancien président/président	Préparateur
18	Roberto Teixeira Da Costa	Brazilian Securities and Exchange Commission	Premier président	Régulateur boursier
19	Philip Laskawy	Ernst & Young International	Ancien président	Profession Comptable
20	Toru Hashimoto	Fuji Bank/Deutsche Securities Limited	Ancien président/Conseiller	Utilisateur
21	Dennis Weatherstone	JP Morgan & Co Inc	Ancien PDG	Utilisateur
22	Max Dietrich Kley	BASF AG	membre du conseil de surveillance	Préparateur
23	Malcolm Knight	Bank for International Settlements	directeur	Régulateur banquier
24	Bertrand Collomb	Lafarge/Association Francaise des Entreprises Privees	Président d'honneur/président	Préparateur
25	Richard Humphry	Australian stock Exchange/HSBC Australia	Ancien président/PDG	Utilisateur
26	Oscar Fanjul	Repsol, SA/Omega Capital	Ancien PDG/Vice président	Utilisateur
27	Tsuguoki Fujinuma	Japanese Institute of Certified Public Accountants	Ancien président	Profession Comptable
28	Antonio Vegezzi	Capital International SA	Ancien directeur	Utilisateur
29	Bill William Mcdonough	Merill Lynch & Co	Vice président	Utilisateur
30	David shedlarz	Pfizer Inc	Ancien vice président	Préparateur

		dernier(s) emploi(s) ou emploi exercé au cours du mandat de l'*IFRS Foundation*		
N°	**Nom**	**Dernier(s) Employeur(s)**	**Poste(s) occupé(s)**	**Background**
31	Junichi Ujiie	Nomura Holding Inc	président	Préparateur
32	Marvin Cheung	KPMG Hong Kong	Ancien président	Profession Comptable
33	Samuel DiPiazza	PricewaterhouseCoopers	Président	Profession Comptable
34	Liu Zhongli	Ministère chinois des Finances/Chinese Institute of Certified Public Accountants	Ancien ministre/Président	Profession Comptable
35	Bryan Nicholson	Financial Reporting Council (UK)	Ancien président	Régulateur comptable
36	Mohandas Pai	Infosys BPO Ltd	Président du Conseil d'administration	Préparateur
37	Tommaso Padoa-Schioppa	European Central Bank/Minstère italien des finances	membre du conseil d'adminitration(CA)/Ancien ministre	Régulateur politique
38	Alicja Kornasiewicz	CA IB Group	PDG	Préparateur
39	Kees Storm	KLM/AEGON/ PON Holdings/Baxter International/InBe /Unilever	membre du conseil d'adminitration	Préparateur
40	Jeff van Rooyen	IOSCO/South African Financial Services Board/Uranus Investment Holdings	Ancien vice président/Ancien PDG/Directeur	Utilisateur
41	David Sidwell	Morgan Stanley/UBS	Ancien directeur financier/Directeur	Utilisateur
42	Paul Tellier	Bombardier	Ancien PDG	Préparateur
43	Jeffrey Lucy	PWC Adelaide/Australian Securities and Investments Commission /Financial Reporting Council,UK	associé/Président/Président	Régulateur financier
44	Gerrit Zalm	Ministère des finances des pays-bas	Ancien ministre	Régulateur politique
45	Robert Glauber	NASD/Secretary of the Treasury for Finance	Ancien PDG/ancien sous secrétaire d'Etat	Régulateur politique
46	Luigi Spaventa	Commissione nazionale per le societa e la borsa /Minister of the Budget	Ancien président/ancien ministre	Régulateur politique
47	Pedro Malan	Ministère brésilien des finances/Central Bank of Brazil/Unibanco	ancien ministre/ancien président/Président du CA	Régulateur banquier
48	Clemens Boersig	Deutsche Bank	Président du conseil de surveillance	Utilisateur
49	Scott Evans	TIAA-CREF (mutuelle des enseignants aux USA)	vice président	Utilisateur
50	Noriaki Shimazaki	Sumitomo Corporation	vice président	Préparateur
51	Yves Thibaut De Silguy	European Commission/VINCI	Ancien membre/Président du CA	Préparateur
52	Harvey Goldschmid	Columbia University	Professeur de droit	Universitaire

Le tableau 31 résume les origines professionnelles ou *Background* des membres de l'*IFRS Foundation* pour les 4 dates retenues. Rappelons que ces *backgrounds* ont été retenus sur la base de la dernière expérience professionnelle significative du membre et non sur la base de toute sa carrière ou de sa formation universitaire.

Tableau 31 : Le *background* professionnel des *trustees*

	Total		2001		2004		2007		2010	
background	**Nbre**	**%**	**Nbre**	**%**	**Nbre**	**%**	**Nbre**	**%**	**Nbre**	**%**
Profession comptable	**7**	**13%**	3	16%	3	16%	5	23%	4	18%
Préparateur	**15**	**29%**	5	26%	4	21%	8	36%	4	18%
Utilisateur	**13**	**25%**	3	16%	4	21%	6	27%	6	27%
Universitaire	**3**	**6%**	2	11%	2	11%	0	0%	1	5%
Régulateur	**14**	**27%**	6	32%	6	32%	3	14%	7	32%
Total	**52**	**100%**	**19**	**100%**	**19**	**100%**	**22**	**100%**	**22**	**100%**

Nous constatons d'après ce tableau que les préparateurs, les régulateurs[162] et les utilisateurs[163] sont les plus présents au sein de la Fondation avec respectivement 29%, 27% et 25% des membres. Les universitaires ne sont qu'au nombre de 3 (6%) et ils étaient totalement absents au 01/01/2007. Ces proportions rapportées à la population totale ont connu des évolutions entre 2001 et 2010 qui méritent d'être évoquées. Ainsi, la part des utilisateurs n'a pas cessé d'augmenter passant de 16% en 2001 à 27% en 2010. Celle des préparateurs a connu une évolution en dents de scie au cours de la période étudiée. La proportion des régulateurs n'a pas évolué sensiblement (32% en 2001, 2004 et 2010) sauf en 2007 ou elle était de 14% uniquement. Nous ne chercherons pas à donner des explications à ces évolutions car ils dépendent fortement du choix des dates d'étude.

La présence des membres de la profession comptable sera discutée dans le paragraphe suivant.

2.1.3. L'expérience au sein de la profession comptable des membres de l'*IFRS Foundation*

[162] Les régulateurs sont pris ici au sens large. Ils regroupent les régulateurs banquiers (les banques centrales par exemple), comptables (normalisateurs) et financiers (les autorités des marchés financiers).

[163] Nous avons considéré, conformément à la littérature (LeManh, 2009) que les banques font partie des utilisateurs de l'information comptable.

Nous avons montré dans le tableau 32 que les *trustees* originaires de la profession comptable sont au nombre de 7 seulement (13% des 52 membres étudiés). Les informations détaillées concernant ces 7 personnes sont reprises dans le tableau ci-après[164].

Tableau 32 : Les *trustees* issus directement de la profession comptable

N°	Nom	Pays	Entrée	Sortie	Rôle	Dernier employeur	Poste occupé
9	Koji Tajika	japon	2001.01.01	2004.12.31	membre votant	Deloitte Touche Tohmatsu	Ancien président
14	Jens Roder	Danemark	2001.01.01	2006.03.31	membre votant	PricewaterhouseCoopers	Associé
19	Philip Laskawy	USA	2001.01.01	2009.12.31	Président de juin 2006 à fin 2007. Vice président de janvier 2008 à fin 2009	Ernst & Young International	Ancien président
27	Tsuguoki Fujinuma	Japon	2005.02.01	2010.12.31	membre votant	Ernst&Young/ Japanese Institute of Certified Public Accountants	Ancien président
32	Marvin Cheung	Hong Kong	2006.01.01	2011.12.31	membre votant	KPMG	Ancien président
33	Samuel DiPiazza	USA	2006.01.01	2011.12.31	membre votant	PricewaterhouseCoopers	Président
34	Liu Zhongli	Chine	2006.01.01	2011.12.31	membre votant	Ministère chinois des Finances/Chinese Institute of Certified Public Accountants	Ancien ministre/ Président

Se contenter de dire que les membres de la profession comptable ne sont pas majoritaires au sein de la Fondation et qu'ils n'ont pas d'influence majeure dans cette instance, serait une conclusion assez simpliste qui ne reflète pas la réalité des relations complexes au sein de la Fondation. Nous allons avancer dans les paragraphes suivants un certain nombre d'idées et d'analyses qui corroborent ce raisonnement et qui permettent d'avoir une vision plus claire quant à la présence des membres de la profession comptable dans cette instance.

D'abord, lorsque nous analysons avec plus de profondeur la proportion générale des membres de la profession (13%), nous trouvons que pour les quatre dates choisies, leur proportion est un peu plus importante : elle est de 16% en 2001 et 2004, 23% en 2007 et 18% au 31/12/2010 [165]. Cette différence est due au fait que la durée moyenne de présence de ces membres à la Fondation est plus importante que celle des membres qui ont un autre *background* puisqu'elle s'élève à 6 ans à peu près, c'est-à-dire 2 mandats complets.

Ensuite, il convient de rappeler que le *background* est déterminé d'après la dernière expérience professionnelle des membres. Ces 7 membres viennent donc directement de la Profession : 5 d'entre eux viennent des grands cabinets d'audit (« *Big 4* ») et les 2 autres

[164] Outre ces 7 membres issus directement de la profession comptable, nous n'avons pas trouvé d'informations qui prouvent que les autres membres ont eu un passage par la profession comptable même plus tôt dans leurs carrières.

[165] Au 01/01/2006, à l'occasion de l'augmentation du nombre de *trustees* à 22, le nombre des membres originaires de la profession comptable était de 6 personnes sur 22 (27%).

représentent des organisations professionnelles (l'ordre des experts comptables chinois et japonais). Les statuts précisent dans le paragraphe 7 que les *trustees* doivent comprendre « deux associés seniors de grands cabinets comptables[166] ». Ils ajoutent plus loin que la sélection des *trustees* qui sont membres de la profession comptable doit se faire en consultant les organisations nationales et internationales des auditeurs et cite explicitement l'IFAC.

Pour les grands cabinets d'audit, la présence impérative d'au moins 2 de leurs associés au sein de la Fondation, alors qu'ils sont au nombre de 4 uniquement, représente un « avantage concurrentiel » important pour cette partie prenante par rapport aux autres groupes comme les préparateurs et les régulateurs, et au sein même de la profession par rapport aux autres cabinets et associations représentatives. On peut même dire que cet avantage est « structurel » puisqu'il est inscrit dans les statuts de l'*IFRS Foundation*, c'est-à-dire dans le texte fondateur qui organise la normalisation internationale. Dans la pratique, on observe que le nombre des « représentants » des « *Big 4* » peut être plus important que celui prescrit par les statuts. Ainsi, ils sont au nombre de 3 au début de 2001, 2004 et de 2007. Au début de 2006, on note la présence de 6 membres sur 22 (27%) qui proviennent de la profession comptable dont 4 associés de cabinets « *Big 4* ». Plus encore, parmi ces 4 membres, nous notons la présence de deux associés d'un même cabinet PWC, ce qui a poussé Jens Roder à « exprimer son souhait de se retirer pour que les *trustees* bénéficient d'une meilleure représentation des membres de la profession comptable après la nomination de son collègue à PWC Samuel DiPiazza.»[167].

En outre, les membres de la profession comptable, et plus particulièrement ceux des grands cabinets, bénéficient d'autres avantages par rapport à leurs collègues des autres parties prenantes grâce à la contribution financière importante de leurs cabinets dans le budget de la Fondation d'une part (près de 33% du budget de l'*IFRS Foundation* est assuré par ces cabinets d'après Kenny et Larson (2011)) et à leurs connaissances techniques approfondies d'autre part, même si cette instance n'est pas à priori un lieu de débats techniques. Ainsi, on voit que ces membres peuvent occuper des responsabilités importantes au sein de la Fondation comme l'a été Philip Laskawy[168], ancien président de la Fondation entre 2006 et 2008 et aussi président du comité de nomination des *trustees*.

---

[166] "*two of the Trustees shall be senior partners of prominent international accounting firms*".

[167] "*His desire to ensure that the Trustees benefit from a diversity of views within the accountancy profession following the recent appointment of his fellow PricewaterhouseCoopers partner, Sam DiPiazza*." IASCF, Insight 2006, n°1.

[168] Ancien président d'Ernst&Young.

L'inscription explicite de l'IFAC et des 2 membres des grands cabinets dans les statuts est certainement due au rôle historique de la profession dans l'IASC. Comme nous l'avons précisé dans le premier chapitre, le *Board* de l'IASC était composé exclusivement par les membres de la profession et la relation entre l'IASC et l'IFAC n'était qu'une relation « organique ». Lors de la réforme de 2000, l'IFAC a perdu cette exclusivité mais elle a pu nommer 5 des premiers *trustees* de l'IASCF nouvellement créé en plaçant James Copeland (PDG du cabinet Deloitte Touche Tohmatsu) dans le comité de sélection des premiers *trustees*.[169] Il parait donc d'après cette analyse que la profession comptable a certes perdu son hégémonie qu'elle exerçait sur l'ancêtre de l'*IFRS Foundation*, mais qu'elle garde une présence remarquable dans cette instance par le biais notamment des grands cabinets d'audit et que cette présence est « structurelle » dans le sens où elle est inscrite de façon explicite dans les statuts de la Fondation.

2.2. L'étude de la composition de l'IASB

L'IASB peut être considéré comme l'organisme central au sein du dispositif international de normalisation car c'est lui qui est chargé d'établir les normes comptables en dernier ressort, et ce sans influence, du moins en théorie, de la part des autres instances qui sont là pour assurer son financement et son indépendance (*IFRS Foundation*), pour le conseiller (IFRS-AC), pour l'aider à interpréter les normes (IFRS-IC) et pour faire les travaux préparatoires et de promotion des normes (*Staff* technique). Les sièges de l'IASB sont alors très convoités des différents groupes d'intérêts[170]. Pour cette raison, les statuts se sont largement étendus sur le profil et les appartenances des membres de l'IASB (2.2.1). Mais malgré les dispositions des statuts, le profil des personnes ayant siégé au sein du *Board* (2.2.2) n'a pas cessé de susciter les critiques des personnes qui voyaient dans sa composition un déséquilibre au profit d'une certaine vision de la normalisation internationale et de certaines parties prenantes, notamment la profession comptable (2.2.3.).

2.2.1. La composition de l'IASB d'après les statuts

Il est à noter qu'il n'y a pas eu de grands changements dans les exigences des statuts successifs concernant les membres de l'IASB mises à part les modifications apportées par la

[169] Copeland était le seul membre de ce comité qui n'est pas issu de régulateurs. Les autres membres sont le président de la banque mondiale, le vice président du normalisateur allemand, les présidents des autorités régulatrices des marchés financiers en Grande Bretagne, aux Etats Unis et a Hong Kong.

[170] En témoigne le nombre de candidatures reçues pour succéder à David Tweedie à la tête de l'IASB. D'après le communiqué de presse de l'IASCF le 12/1/2010, il y a eu plus de 300 candidatures provenant de près de 500 organisations intéressées à la normalisation internationale dans 28 pays.

dernière révision de 2009/2010. En effet, les membres de l'IASB ont été au nombre de 14, dont 12 au moins à plein temps, et ce depuis sa création en 2000 jusqu'à la dernière révision des statuts en 2009 où il a été prévu d'augmenter leur nombre à 16 avec la possibilité d'avoir jusqu'à trois membres à temps partiel[171]. En outre, le mandat était de 5 ans renouvelable une seule fois, donc théoriquement un membre de l'IASB peut siéger jusqu'à 10 ans s'il fait deux mandats complets. Au cours de la dernière révision des statuts, il a été prévu de réduire la durée du second mandat à trois ans[172] (donc une période maximale de 8 ans) dans le but de garantir une expérience pratique récente des membres du *Board*. Les statuts de 2010 ont introduit, comme pour la Fondation, la création d'un 2ème poste de vice président de l'IASB.

En ce qui concerne les qualités individuelles des membres de l'IASB, les statuts indiquent que les qualités premières requises pour un membre du *Board* consiste en l'expertise, la compétence professionnelle et l'expérience pratique dans le domaine de la comptabilité et de l'information comptable. Ces qualités ont peu évolué avec le temps puisqu'on pouvait lire dans les statuts de 2000 : « *La condition première à remplir pour un membre du Board doit être l'expertise technique* », et à partir de 2005, les statuts prévoyaient que « *les qualités principales pour un membre du Board doivent être la compétence professionnelle et l'expérience pratique* ». Les statuts s'étendent davantage sur les caractéristiques individuelles des membres de l'IASB dans son annexe en précisant d'autres critères qui sont :

- la capacité d'analyse ;

- le talent en matière de communication ;

- un esprit critique et impartial ;

- une conscience et une compréhension de l'environnement en matière de reporting financier ;
- la capacité de travailler dans une ambiance collégiale ;

- l'intégrité ;

- l'objectivité ;

- la discipline ; et

[171] Le caractère « à plein temps » renvoie au fait que les membres se consacrent exclusivement à leurs fonctions de normalisation ; l'emploi à temps partiel implique que les membres concernés consacrent « moins que tout leur temps » (d'après les statuts de 2000) ou « qu'ils consacrent l'essentiel de leur temps » (d'après les statuts de 2005) aux fonctions de normalisation au sein de l'IASCF, tout en respectant « des règles appropriées d'indépendance » (Chantiri-Chaudemanche et Kahloul 2012).
[172] Sauf pour le *chairman* et les *vice-chairs* qui peuvent toujours faire deux mandats de 5 ans.

- l'engagement vis-à-vis de la mission de la *Foundation* et de la promotion de l'intérêt général.

Si les membres de l'IASB sont nommés à titre individuel sans représenter aucun groupe d'intérêt, les statuts prévoient cependant une répartition des membres en termes de profils professionnels et plus récemment en termes de représentativité géographique aussi. Ainsi le *Board* devait refléter les diverses sensibilités et les divers points de vue. Cette représentation des sensibilités a été exprimée en termes de diversité professionnelle dans les statuts de 2000 qui avaient prévu les quotas suivants :

- au moins cinq membres ayant une expérience d'auditeur

- au moins trois membres ayant une expérience de préparateurs de comptes

- au moins trois membres ayant une expérience d'utilisateurs de comptes

- au moins un membre ayant un parcours d'universitaire.

La révision des statuts en 2005 était l'occasion de supprimer ces quotas tout en gardant l'idée de la diversité des parcours professionnels. Ainsi, on peut lire dans ces statuts :

> « *L'ensemble des membres doivent refléter la meilleure combinaison possible d'expertise technique et de diversité dans l'expérience des affaires internationales et de la situation des marchés internationaux* » et qu'ils constituent « *un mélange équilibré entre des expériences récentes d'auditeurs, de préparateurs, d'utilisateurs et d'universitaires* ».

Si les *trustees* ont renoncé aux quotas professionnels, des critiques ont été formulées en raison d'un certain déséquilibre géographique au sein de l'IASB (Colasse 2005, Capron et Chiapello 2005), les obligeant à introduire, lors de la révision de 2009, des critères géographiques pour le choix des membres de l'IASB. Ainsi, afin de contribuer à garantir que la composition du *Board* reflète la répartition des capitaux au niveau mondial, ce dernier devrait être constitué, à partir de juillet 2012, de :

- 4 membres originaires d'Asie-Océanie

- 4 membres originaires d'Europe

- 4 membres originaires d'Amérique du Nord

- 1 membre originaire d'Afrique

- 1 membre originaire d'Amérique du Sud

- 2 membres sans origine fixée a priori de manière à maintenir un équilibre d'ensemble.

Enfin, pour garantir l'indépendance des membres, le paragraphe 32 des statuts de 2010 stipule que les membres de l'IASB doivent rompre toute relation avec leurs employeurs précédents. Ils ne doivent pas être en situation de détachement ni avoir un accord pour retourner chez cet employeur après leur passage à l'IASB. Par ailleurs, ils doivent éviter toute situation leur donnant des avantages économiques. Des règles relatives aux conflits d'intérêt ont été adoptées. Elles concernent les administrateurs, les membres de l'IASB et le *staff*. Parmi les principales dispositions, les individus concernés doivent révéler tout intérêt potentiel, y compris financier, et divulguer tout présent ou acte d'hospitalité supérieur à 100 livres sterling. Une déclaration d'intérêts est à remplir chaque année et à actualiser dès qu'un changement intervient (Chantiri-Chaudemanche et Kahloul, 2012).

Des quotas professionnels en 2000 aux quotas géographiques en 2010, les dispositions des statuts sur les membres du *Board* ont évolué en parallèle avec l'évolution du statut de l'IASB et de son environnement économique et politique. Se pose alors la question de savoir comment les dispositions des statuts sont appliquées dans la pratique. Cet aspect sera analysé dans le paragraphe suivant en examinant le profil des membres du *Board*.

2.2.2. Le profil effectif des membres de l'IASB

Entre le 1er avril 2001 et le 31 décembre 2010, 26 personnes ont siégé au sein de l'IASB. Le tableau 33 présente ces membres en précisant leurs pays d'origine et leurs dates d'entrée et de sortie[173] de l'IASB. Nous avons étudié la composition à des dates précises pour suivre son évolution. Les dates d'avril 2001 (date de création de l'IASB), de juin 2006 et de décembre 2010 (date de fin de l'étude) ont été choisies. Le choix de ces dates s'explique par la durée du mandat des membres qui est de 5 ans dans l'IASB. Nous avons aussi précisé le rôle des membres au sein du *Board* (président, vice président, rôle de liaison avec un normalisateur national) et la nature de leurs engagements (temps plein (FT, *Full Time*)), temps partiel (PT, *Part Time*)).

Il apparait d'après ce tableau que sur les 14 membres qui ont formé le premier *Board*, 6 ont servi deux mandats complets et sont donc toujours présents en juin 2010. Ces membres sont le président Tweedie, Gélard, McGregor, Garnett, Leisenring et Yamada. Trois de ces membres sont partis fin juin 2010 (Garnett, Gélard et Leisenring) et les trois autres sont partis fin juin

[173] Date de sortie prévue pour les membres qui y siègent encore.

2011. Cela veut dire qu'à partir de juillet 2011, il n'y a plus aucun des membres fondateurs parmi les personnes qui siègent au *Board* et que nous avons pour la première fois un *Board* complètement rénové. Le membre qui a fait le plus court passage par l'IASB est l'américain Robert Herz, qui a démissionné une année après la création de l'IASB pour prendre sa nouvelle fonction de président du FASB. Il a été remplacé par son compatriote John Smith à la fin de 2002. Les deux seules différences entre les *Board* de 2001 et 2006 consistent dans le départ de Herz et celui du suisse Schmid remplacé par le suédois Engstrom.

Tableau 33 : Liste des personnes ayant siégé à l'IASB entre avril 2001 et juin 2010

Les membres de l'IASB		Pays	Rôle / *Full Time* ou *Part Time*	Entrée	Sortie	Board 2001	Board 2006	Board 2010
1	David Tweedie	UK	Président / FT	2001.04.01	2011.06.30	**X**	**X**	**X**
2	Thomas E Jones	UK	Vice président / FT	2001.04.01	2009.06.30	**X**	**X**	
3	Mary E Barth	USA	membre / PT	2001.04.01	2009.06.30	**X**	**X**	
4	Hans-Georg Bruns	Allemagne	LN allemand / FT	2001.04.01	2007.06.30	**X**	**X**	
5	Anthony T Cope	UK	membre / FT	2001.04.01	2007.06.30	**X**	**X**	
6	Robert P Garnett	Afrique du sud	Vice président / FT	2001.04.01	2010.06.30	**X**	**X**	
7	Gilbert Gelard	France	LN français /FT	2001.04.01	2010.06.30	**X**	**X**	
8	Robert H Herz	USA	membre / PT	2001.04.01	2002.06.30	**X**		
9	James J Leisenring	USA	LN américain/ FT	2001.04.01	2010.06.30	**X**	**X**	
10	Warren McGregor	Australie	LN australien et newzélandais/ FT	2001.04.01	2011.06.30	**X**	**X**	**X**
11	Patricia O'Malley	Canada	membre / FT	2001.04.01	2007.06.30	**X**	**X**	
12	Harry K Schmid	Suisse	membre / FT	2001.04.01	2004.03.31	**X**		
13	Geoffrey Whittington	UK	LN britannique/ FT	2001.04.01	2006.06.30	**X**	**X**	
14	Tatsumi Yamada	Japon	LN japonnais/ FT	2001.04.01	2011.06.30	**X**	**X**	**X**
15	John T Smith	USA	membre / PT jusqu'à 2007 puis FT	2002.11.01	2012.06.30		**X**	**X**
16	Jan Engstrom	Suéde	membre / FT	2004.05.01	2014.06.30		**X**	**X**
17	Philippe Danjou	France	membre / FT	2006.11.01	2011.06.30			**X**
18	Wei-Guo Zhang	chine	membre / FT	2007.07.01	2012.06.30			**X**
19	Stephen Cooper	UK	membre / PT jusqu'à 2009 puis FT	2007.07.01	2012.06.30			**X**
20	P.Kalavacherla	Inde	membre / FT	2009.01.01	2013.06.30			**X**
21	Amaro Gomez	Brésil	membre / FT	2009.07.01	2014.06.30			**X**
22	Patrick Finnegan	USA	membre / FT	2009.07.01	2014.06.30			**X**
23	Patricia McConnel	USA	membre / FT	2009.07.01	2014.06.30			**X**
24	Paul Pacter	USA	membre / FT	2010.07.01	2012.06.30			**X**
25	Elke Konig	Allemagne	membre / FT	2010.07.01	2015.06.30			**X**
26	Darel Scott	Afrique du sud	membre / FT	2010.07.01	2015.10.01			**X**
Total						**14**	**14**	**15**

FT= Full time (temps plein); PT= Part time (temps partiel); LN= fonction de liaison avec le normalisateur

En termes de pays d'origine, il apparait clairement que les Américains et les Britanniques dominent le *Board* avec respectivement 7 et 5 « représentants ». Leurs proportions sont assez stables dans le temps puisqu'en 2001 et en 2006, il y avait 3 Américains et 4 Britanniques sur les 14 membres de l'IASB, et en 2010, on trouve 4 Américains et 2 Britanniques. Onze autres nationalités sont présentes parmi les membres du *Board* et ils sont tous représentés par une seule personne sauf pour la France, l'Allemagne et l'Afrique du sud qui ont vu 2 de leurs citoyens siéger au sein de l'IASB pendant les 10 ans de notre étude.

Le tableau 34 reprend les expériences professionnelles (employeur et poste occupé) des membres immédiatement avant de rejoindre l'IASB et toutes autres expériences significatives au cours de leurs carrières. La lecture de ce tableau révèle la diversité des expériences professionnelles des membres, conformément aux exigences des statuts. Dans plusieurs cas, nous constatons aussi que la carrière de certains membres est faite d'expériences dans des milieux divers et variés comme par exemple le cas de Robert Garnett qui était associé du cabinet Arthur Andersen, qui a travaillé comme analyste financier et aussi comme préparateur de comptes dans plusieurs sociétés dans les secteurs industriel et financier.

L'analyse de la composition du premier *Board* (celui de 2001) à la lumière de la dernière expérience vécue par les membres nous donne un *Board* composé de : 5 normalisateurs (1 qui vient du normalisateur canadien, 2 du normalisateur américain, 1 du normalisateur britannique et le dernier vient du normalisateur australien), 2 universitaires (de l'université de Cambridge et de l'université de Standford), 4 préparateurs de comptes (3 du secteur industriel et 1 du secteur bancaire) et 3 auditeurs qui proviennent tous des cabinets *Big 4*. Cette composition peut s'avérer à première vue différente des dispositions des statuts de 2000. Mais une analyse approfondie des carrières des membres montrent qu'il existe parmi eux des personnes ayant des expériences significatives comme préparateurs de comptes telles que Gélard par exemple ou Yamada. Il existe aussi des membres ayant une grande expérience comme utilisateur de comptes à l'instar de Garnett et Cope qui ont travaillé longtemps comme analystes financiers.

Le *Board* de 2010 présente, quant à lui, une composition assez différente de celle de 2001, sur la base des dernières expériences professionnelles. Si les auditeurs, les normalisateurs et les préparateurs sont toujours présents avec respectivement 4, 2 et 2 membres, nous notons l'entrée de 3 régulateurs financiers et bancaires et de 4 utilisateurs des états financiers[174].

[174] Notons qu'il est parfois difficile de classer une personne en préparateur ou utilisateur notamment dans le cas du secteur de l'assurance et des banques d'investissement. Nous les avons classés ici comme utilisateurs conformément à une grande partie de la littérature citée dans le chapitre 3.

Le classement des membres en fonction de leur dernière expérience seulement néglige la longue, et souvent assez variée, carrière de ces personnes. Ainsi, il est important d'avoir une vue d'ensemble sur la carrière des membres pour mieux comprendre le rôle qu'ils jouent et essayer de les rapprocher d'une partie prenante qu'ils ne représentent pas de façon officielle mais qui peut avoir un impact important sur leur raisonnement et leur prise de position et donc sur leur décision au moment des votes des normes (Chantiri-Chaudemanche et Kahloul 2012, Lequesne et Rivaud 2001). Pour cette raison, et dans le cadre de notre problématique, nous avons essayé de retracer les itinéraires professionnels des membres qui sont passé par la profession comptable au cours de leurs carrières. Ce sera l'objet du paragraphe suivant.

Tableau 34 : Les expériences professionnelles des membres de l'IASB

Les membres de l'IASB		Dernière expérience professionnelle avant IASB		Autres expériences professionnelles significatives
		Employeur	Poste occupé	
1	David Tweedie	Accounting Standards Bord (UK)	Chairman	National Technical Partner of KPMG
2	Thomas E Jones	Citicorp	Principal financial officer	
3	Mary E Barth	University of Standford	Professor	Audit partner in Arthur Andersen
4	Hans-Georg Bruns	DaimlerChrysler AG	Chief Accounting Officer	
5	Anthony T Cope	FASB (USA)	Full time member	Partner of Wellington Management Company
6	Robert P Garnett	Anglo American plc	Executive Vice President	Partner in Arthur Andersen's et avant General Manager of Finansbank
7	Gilbert Gelard	KPMG	Partner	Chief accounting officer of two large French industrial groups
8	Robert H Herz	PricewaterhouseCoopers	Partner	
9	James J Leisenring	FASB (USA)	Director of International activities	Partner and director of accounting and auditing for Bristol, Leisenring, Herkner & Co
10	Warren McGregor	Australian Accounting Research Foundation	Executive Director	Director of Stevenson McGregor (conseil en normes comptables)
11	Patricia O'Malley	the Accounting Standards Board of Canada	Full-time Chairman	Partner in the National Assurance and Professional Practice Group of KPMG
12	Harry K Schmid	Nestlé	Senior Vice President	
13	Geoffrey Whittington	University of Cambridge	Professor	Voting member of the ASB
14	Tatsumi Yamada	PricewaterhouseCoopers	Partner	Sumitomo Corporation financial team
15	John T Smith	Deloitte	Partner	
16	Jan Engstrom	Volvo group	Chief Financial Officer of the group	
17	Philippe Danjou	Autorité des Marchés Financiers	Director of the accounting division	Audit partner with Arthur Andersen & Co (Paris)
18	Wei-Guo Zhang	China Securities Regulatory Commission	Chief Accountant	Head of the Department of Accounting at Shanghai University of Finance and Economics
19	Stephen Cooper	UBS Investment Bank	Managing Director	
20	P.Kalavacherla	KPMG	Partner	
21	Amaro Gomez	Central Bank of Brazil	Head of Financial System Regulation Department	Auditor with PWC
22	Patrick Finnegan	Chartered Financial Analyst Institute	Director of the Financial Reporting Policy Group	Partner at Deloitte et avant senior analyst at Moody
23	Patricia McConnel	Bear Stearns & co (filiale de JP Morgan)	Senior managing director	
24	Paul Pacter	Deloitte	Partner	IASB
25	Elke Konig	Hannover Re Group (Assurance)	Senior Financial Excecutive	Munich Re
26	Darel Scott	FirstRand Banking Group	CFO	

2.2.3. L'expérience au sein de la profession comptable des membres de l'IASB

La surreprésentation des membres de la profession comptable en général et des *Big 4* en particulier au sein du *Board* est une critique qui a été souvent adressée à l'IASB (Suddaby et *al.* 2007, Capron et Chiapello 2005, Colasse 2005). Pour cette raison, nous avons essayé de mesurer le poids de cette partie prenante et des *Big 4* au sein de l'IASB en tenant compte de la richesse des parcours des 26 membres et ce en répondant aux questions suivantes:

- Le membre a-t-il eu une expérience dans un cabinet d'audit au cours de sa carrière ?

- Si oui, s'agit-il de la dernière expérience professionnelle avant d'intégrer l'IASB ?

- Cette expérience a-t-elle été menée au sein d'un des *Big 4* ?

- Ce membre était-il ou non un associé du cabinet d'audit ?

Les réponses à ces questions concernant tous les membres de l'IASB figurent dans le tableau 35. Nous avons mené nos analyses par rapport à la population totale étudiée et par rapport à la composition de cette instance en 2001 et en 2010 seulement vu que celle de 2006 n'a pas connu un grand taux de rotation[175] (pour ces analyses ponctuelles, voir dernières lignes du tableau 35).

Les résultats de ces analyses montrent que sur les 26 membres de l'IASB, 15 ont déjà eu une expérience dans le cadre de la profession comptable au cours de leur carrière. La durée de ce passage par des cabinets d'audit, quoi que variable en fonction des personnes, était généralement assez significative pour permettre à ces personnes d'arriver jusqu'au grade d'associé (« *partner* »). Ainsi, sur ces 15 personnes, 13 d'entre elles ont été des « *partners* » dans les cabinets en question. Seuls Amaro Gomez et Thomas Jones n'ont fait qu'un passage plus rapide par la profession. Le premier, après avoir eu son diplôme de CPA (« *Certified Public Accountant* ») au Royaume Uni, a travaillé pendant 6 ans chez PWC avant de rejoindre la banque centrale du Brésil. Le second a débuté sa carrière chez *Peat Marwick Mitchell* en Angleterre où il a obtenu son titre de « *Chartered Accountant* » avant de rejoindre le monde bancaire avec *Citicorp*.

L'importance d'une expérience dans la profession comptable dans les carrières de plus de la moitié des membres de l'IASB, peut être relativisée par le fait que sur ces 15 membres, 6 seulement ont été recrutés directement auprès des cabinets d'audit. Pour les 9 autres, le passage par la profession comptable s'est fait plus tôt dans leurs carrières.

[175] 2 membres uniquement sur 14 ont changé entre 2001 et 2006.

Tableau 35 : Expérience dans la profession comptable et aux *Big 4* des membres de l'IASB

Les membres de l'IASB		Appartenance à la Profession Comptable			
		au cours de la carrière?	Partner?	dernier emploi?	*Big*?
		oui=1 ; non=0	oui=1 ; non=0	oui=1 ; non=0	oui=1 ; non=0
1	David Tweedie	1	1	0	1
2	Thomas E Jones	1	0	0	1
3	Mary E Barth	1	1	0	1
4	Hans-Georg Bruns	0			
5	Anthony T Cope	0			
6	Robert P Garnett	1	1	0	1
7	Gilbert Gelard	1	1	1	1
8	Robert H Herz	1	1	1	1
9	James J Leisenring	1	1	0	0
10	Warren McGregor	0			
11	Patricia O'Malley	1	1	0	1
12	Harry K Schmid	0			
13	Geoffrey Whittington	0			
14	Tatsumi Yamada	1	1	1	1
15	John T Smith	1	1	1	1
16	Jan Engstrom	0			
17	Philippe Danjou	1	1	0	1
18	Wei-Guo Zhang	0			
19	Stephen Cooper	0			
20	P.Kalavacherla	1	1	1	1
21	Amaro Gomez	1	0	0	1
22	Patrick Finnegan	1	1	0	1
23	Patricia McConnel	0			
24	Paul Pacter	1	1	1	1
25	Elke Konig	0			
26	Darel Scott	0			
	%	**58%**	**50%**	**23%**	**54%**
Analyses Board 2001		9	8	3	8
		64%	57%	21%	57%
Analyses Board 2010		8	7	4	8
		53%	47%	27%	53%

Dans le cas de l'IASB comme pour l'*IFRS Foundation*, parmi les membres ayant eu une expérience au sein de la profession comptable, le nombre de personnes ayant travaillé dans des *Big 4* est assez important. Il parait clairement d'après la dernière colonne du tableau 35 que les « *Big*[176]» ont eu la part du lion dans les expériences des membres passées dans le

[176] Les grands cabinets d'audit que nous appelons « Big » dans le tableau 24 ne se résument pas aux *Big 4* connus aujourd'hui mais aussi à leurs « ancêtres » qui étaient connus sous le nom de *Big 8* (voir chapitre 1) dans les années 1970 car nous sommes en train d'explorer les carrières de membres qui ont commencé à travailler dans les années 1960 et 1970.

métier de l'audit financier. Ainsi, sur les 15 membres qui ont eu un passage par la profession, seul Leisenring n'a pas, à notre connaissance, intégré un de ces grands cabinets d'audit. Sur les 14 autres membres, 12 étaient, au cours de leurs carrières, des associés dans un des « *Big* ».

De plus, les 6 membres de l'IASB qui viennent directement de la profession sont tous des membres des *Big 4* : Gélard et Kalavacherla travaillaient chez KPMG (bureau de Paris et bureau de San Fransisco), Herz et Yamada viennent de PWC (bureau de New York et bureau de Tokyo respectivement), Smith et Pacter étaient associés à Deloitte (bureau de New York). L'analyse de la composition du premier *Board* en 2001 montre que 3 des 14 membres (21%) sont issus directement de ces cabinets et que cette proportion a augmenté dans le *Board* de 2010 avec 4 membres sur 15 (27%).

Si ces chiffres suffissent à eux-mêmes pour montrer la domination des grands cabinets d'audit sur les représentants de la profession comptable au sein de l'IASB, il est important d'avancer des explications à cette situation. D'abord, rappelons que la présence au sein de l'IASB est une fonction qui s'exerce à plein temps, le cabinet d'audit d'où provient ce membre ne supporte donc pas de charges par rapport à cette présence puisque le membre rompt toute relation professionnelle avec son employeur et s'engage même à ne pas donner de promesse pour revenir chez cet employeur à l'issue de son mandat à l'IASB. La taille du cabinet et l'importance de son assise financière ne semble donc pas être un critère qui permet de favoriser ces cabinets par rapport aux cabinets de taille moyenne ou petite. L'avantage concurrentiel que les grands cabinets d'audit détiennent par rapport aux autres cabinets consiste surtout dans l'expertise technique et la connaissance pratique des normes internationales. En effet, ces cabinets travaillent en étroite collaboration avec les plus grandes entreprises qui utilisent les normes IFRS depuis longtemps (avant même que ces normes soient obligatoires en Europe par exemple). Cette expérience pratique favorise les associés des *Big* par rapport aux associés des autres cabinets qui travaillent le plus souvent avec les normes locales de leurs pays. En outre, les membres des réseaux des grands cabinets profitent de l'expérience de ces réseaux dans leur pratique des IFRS. Ainsi, dans la plupart des pays en voie de développement qui n'appliquent pas les IFRS de façon obligatoire (dans les pays d'Afrique du Nord par exemple), les « filiales locales » des grands cabinets sont parmi les seuls cabinets qui détiennent une expertise dans les normes IFRS parce qu'elles travaillent avec les filiales des grands groupes qui font leurs reporting aux sociétés mères conformément à ces normes. Les membres de ces cabinets sont donc obligés de détenir les connaissances

théoriques et pratiques nécessaires pour pouvoir établir des états financiers ou les auditer conformément aux normes internationales. De plus, leurs cabinets sont aptes à leur donner ces connaissances de part les effets d'apprentissage, la documentation et les formations qui proviennent des autres membres du réseau qui ont l'habitude de travailler dans un environnement IFRS.

Pour conclure sur l'expérience au sein de la profession comptable des membres de l'IASB, il convient d'apporter quelques précisions. D'après les résultats de notre analyse, il apparait que la proportion des membres de la profession comptable dans l'IASB (ceux qui viennent directement des cabinets d'audit) n'est pas suffisante pour voter une norme ni même pour créer un droit de veto, d'autant plus que nous avons vu au chapitre 3 que ces personnes ne votent pas toujours dans le même sens[177]. Cependant, il faut mettre en avant le fait d'avoir deux personnes de la même société ou du même réseau de sociétés (comme pour Gélard et Kalavacherla qui viennent de KPMG ou Herz et Yamada qui viennent de PWC et qui ont siégé ensemble au sein des mêmes *Board*) est une situation unique au sein de l'IASB, étant donné que les places sont très convoitées par un très grand nombre d'organisations à l'échelle internationale. Ce « privilège » accordé aux seuls cabinets *Big 4* témoigne donc de l'importance donnée à ces réseaux par les *trustees* de la Fondation. D'autres analyses seront présentées quand nous aurons achevé l'étude des autres instances du normalisateur international et que nous aurons une vision plus globale du phénomène étudié. (voir section 3)

2.3. L'étude de la composition de l'IFRS-IC

Après l'IASB, l'IFRS-IC[178] est le deuxième plus important organisme technique du dispositif international. Son rôle est de se prononcer sur les problèmes d'application et d'interprétation des normes IAS/IFRS. Ses interprétations, une fois approuvées par l'IASB[179], ont la même autorité que les normes. Comme pour l'*IFRS Foundation* et l'IASB, nous présenterons d'abord les dispositions des statuts concernant la composition de l'IFRS-IC (2.3.1), ensuite nous étudierons le profil des personnes ayant siégé dans cette instance (2.3.2) et enfin, nous analyserons l'étendue des expériences au sein de la profession comptable des membres de ce comité d'interprétation (2.3.3).

2.3.1. La composition de l'IFRS-IC d'après les statuts

[177] Rappelons que Tatsumi Yamada n'avait pas voté la norme IFRS3 en 2004, alors que John Smith et Gilbert Gélard l'ont fait.
[178] Antérieurement appelé IFRIC, jusqu'à la révision des statuts en 2010.
[179] L'acceptation de 10 membres de l'IASB sur 16 suffit pour approuver une nouvelle interprétation. Si le nombre des membres de l'IASB présents est inférieur à 16, 9 voix suffisent pour l'adoption des interprétations.

Les statuts prévoient que l'IFRS-IC doit comprendre 14 membres[180] dotés d'un mandat de 3 ans renouvelable[181]. Ce sont les *trustees* qui nomment les membres du comité d'interprétation. Ceux-ci doivent, d'après les statuts (version de 2010), collectivement, représenter :

> « *la meilleure combinaison possible d'expertise technique et de diversité d'expérience en termes d'affaires et de marchés internationaux dans la pratique et l'analyse des états financiers préparés conformément aux IFRS* ».

Les statuts précisent que les membres sont nommés à titre personnel et doivent voter en toute indépendance, notamment des organismes et des sociétés qui les emploient ou auxquels ils peuvent être associés. Rappelons à ce niveau que le travail au sein de l'IFRS-IC n'est pas rémunéré, il se fait sur la base du bénévolat[182]. Les membres gardent leurs relations contractuelles avec leurs « employeurs » d'origine. Les *trustees* désignent aussi, en plus de ces 14 membres, le président de l'IFRS-IC parmi les membres de l'IASB ou parmi les *senior staff* de l'IASB (en général le directeur des activités techniques). Le président ne dispose pas du droit de vote dans les réunions de l'IFRS-IC. En outre, un ou plusieurs membres de l'IASB doivent assister aux réunions de l'IFRS-IC comme observateurs, ils peuvent prendre la parole sans toutefois avoir le droit de voter. La Fondation peut aussi désigner des observateurs qui représentent des régulateurs pour assister et discuter sans pouvoir voter. Dans la pratique, on constate que la commission européenne et l'IOSCO y siègent en tant qu'observateurs permanents.

Dans le paragraphe suivant, nous nous attarderons sur le profil des membres qui ont siégé dans la pratique au sein de l'IFRS-IC.

2.3.2. Le profil effectif des membres de l'IFRS-IC

L'objectif de ce paragraphe est de savoir comment, dans la pratique, les dispositions des statuts sont appliquées et de connaître davantage les membres de l'IFRS-IC. Nous commençons d'abord par définir et présenter la population concernée par notre étude. Nous

[180] Leur nombre était de 12 avant le changement des statuts en 2007.
[181] Les statuts n'ont pas prévu de limites dans le nombre de mandats pour les membres de l'IFRS-IC, contrairement aux membres de l'IASB et de la Fondation.
[182] Les frais de mission des membres (notamment les frais de déplacement) sont toutefois remboursés par la Fondation.

avons cherché, à travers les différentes sources de données[183] leurs origines géographiques et surtout professionnelles.

Nous avons identifié 31 personnes ayant siégé à l'IFRS-IC au cours de la période étudiée. Nous n'avons pas inclus les présidents dans notre liste pour deux raisons. D'abord, parce qu'ils n'ont pas le droit de voter et donc ne participent pas à la prise de décision au sein de cet organisme. Ensuite, parce que le président, comme nous l'avons précisé ci-dessus, est soit un membre de l'IASB soit un membre du *staff* technique et, à ce titre, il est inclus dans l'analyse de ces populations dans les autres sections. Le tableau 36 présente ces personnes et la date de leurs entrées et de leurs sorties de l'IFRS-IC, ainsi que leurs pays d'origine. Pour comprendre l'évolution de la composition de l'IFRS-IC, nous avons choisi d'analyser la composition de cette instance à 4 dates : 01/01/2002, 01/01/2006, 30/06/2008[184] et 31/12/2010. 2002 et 2010 représentent la date de création de l'IFRS-IC (qui avait remplacé le SIC) et la date de fin de notre période d'étude. 2006 et 2008 permettent d'avoir le meilleur taux de rotation par rapport aux deux autres dates fixées.

Les statuts n'évoquent pas les origines géographiques des membres mais parlent d'une diversité en termes de marchés internationaux. Pour cette raison, nous ne nous attarderons pas sur les origines géographiques des membres. Nous constatons, comme pour les instances précédemment étudiées, une surreprésentation américaine. En effet, sur les 31 membres cités on trouve 7 américains ce qui représente près du quart des membres (23%). Les autres nationalités les mieux représentées sont les Français avec 4 membres[185], les Japonais et les Britanniques avec 3 membres. Ce décalage en faveur des Etats-Unis peut être expliqué par l'importance relative des marchés financiers de ce pays et l'importance que donne la Fondation à ce critère.

[183] Les membres du premier bureau de l'IFRS-IC ont été désignés le 13 décembre 2001 et la première réunion de l'instance nouvellement créée était le 26 février. Pour simplifier, nous allons considérer que la date d'entrée de ces membres était le 01/01/2002.
[184] Au 30/06/2008, le nombre de membres de l'IFRS-IC était de 13 seulement car il y avait un poste vacant.
[185] Dont Chiarasini qui n'est resté à l'IFRS-IC que 6 mois et qui a été remplacé par le français Jeannot Blanchet.

Tableau 36 : Liste des membres de l'IFRS-IC

N°	Nom	Pays	Entrée	sortie	01/01/2002	01/01/2006	30/06/2008	31/12/2010
1	Christian Chiarasini	France	2002.01.01	2002.06.30	X			
2	Claudio De Conto	Italie	2002.01.01	2008.06.30	X	X	X	
3	Clement K. M. Kwok	Hong Kong	2002.01.01	2004.06.30	X			
4	Domingo Marchese	Argentine	2002.01.01	2007.06.30	X	X		
5	Ian Wright	UK	2002.01.01	2007.06.30	X	X		
6	John Smith	USA	2002.01.01	2002.09.01	X			
7	Junichi Akiyama	Japon	2002.01.01	2005.06.30	X			
8	Leo van der Tas	Pays-Bas	2002.01.01	2006.06.30	X	X		
9	Mary Tokar	USA	2002.01.01	2007.06.30	X	X		
10	Patricia Doran Walter	USA	2002.01.01	2006.06.30	X	X		
11	Philip Ameen	USA	2002.01.01	2008.06.30	X	X	X	
12	Wayne Lonergan	Australie	2002.01.01	2004.06.30	X			
13	Jeannot Blanchet	France	2002.12.05	2007.06.30		X		
14	Ken Wild	UK	2002.12.05	2009.06.30		X	X	
15	Jean Louis Lebrun	France	2004.11.01	2011.06.30		X	X	X
16	Michael Bradbury	N. Zélande	2004.11.01	2008.06.30		X	X	
17	Shunichi Toyoda	Japon	2005.03.31	2006.06.30		X		
18	Ruth Picker	Australie	2006.06.30	2012.06.30			X	X
19	Sara York Kenny	USA	2006.06.30	2012.06.30			X	X
20	Takatsugu Ochi	Japon	2006.06.30	2011.06.30			X	X
21	Andrew Vials	UK	2007.07.01	2013.06.30			X	X
22	Bernd Hacker	Allemagne	2007.07.01	2013.06.30			X	X
23	Darrel Scott	Afrique du Sud	2007.07.01	2010.06.30			X	
24	Guido Fladt	Allemagne	2007.07.01	2013.06.30			X	X
25	Scott Taub	USA	2008.05.01	2014.06.30			X	X
26	Jean Paré	Canada	2008.07.01	2014.06.30				X
27	Joanna Perry	N. Zélande	2008.07.01	2014.06.30				X
28	Luca Cencioni	Italie	2008.07.01	2014.06.30				X
29	Margaret M. Smyth	USA	2008.07.01	2014.06.30				X
30	Laurence Rivat	France	2009.07.01	2012.06.30				X
31	Feilong Li	Chine	2010.07.01	2013.06.30				X
				Total	**12**	**12**	**13**	**14**

L'analyse des origines professionnelles des membres contribue à évaluer le degré d'implication de la profession comptable dans cet organisme. Le tableau 37 précise l'employeur des membres de l'IFRS-IC au cours de leurs mandats dans cet organisme ainsi que le poste occupé chez cet « employeur » et le *background* auquel nous les avons rattachés d'après cette dernière expérience et d'après les autres expériences significatives qu'ils ont eues au cours de leurs carrières[186].

[186] Dans cette classification, nous avons choisi de rattacher Jeannot Blanchet (n°13 dans le tableau) à la profession comptable. En effet, le communiqué de presse issu par le normalisateur international précise qu'il a été recruté en décembre 2002 alors qu'il venait tout juste de rejoindre Morgan Stanley après avoir été Associé chez Andersen (dans le bureau de Chicago depuis 1998 et ensuite dans le bureau de Paris depuis 2001). Nous pensons donc qu'il a été recruté pour cette expérience et non pour celle chez Morgan Stanley qui a débuté en décembre 2002.

Plusieurs remarques peuvent être tirées à la lecture du tableau 37. D'abord, nous constatons que les membres de l'IFRS-IC émanent d'un nombre important d'entreprises et d'institutions. Mis à part le cas des cabinets d'audit dont les noms se répètent plusieurs fois, on constate une variété pour les autres sociétés et institutions. Ensuite, nous remarquons que les postes occupés par les membres de l'IFRS-IC sont généralement assez élevés dans la hiérarchie des institutions d'où ils proviennent. Ainsi, les membres qui proviennent des cabinets d'audit ont au moins le grade d'associé et parfois associé technique spécialiste des IFRS à l'échelle internationale. Pour ceux qui proviennent du monde de l'entreprise, ils occupent généralement le poste de directeur exécutif ou de vice président et pour les entreprises de grande taille, il peut s'agir d'un directeur financier ou comptable. De même pour les membres qui proviennent d'autres origines professionnelles, ils sont généralement hautement placés dans ces institutions.

Tableau 37 : Les expériences professionnelles des membres de l'IFRS-IC

N°	Nom	Employeur	Poste occupé	Background
1	Christian Chiarasini	Ernst & Young (anciennement Andersen, paris)	Associé	Profession comptable
2	Claudio De Conto	Pirelli S.p.A	Directeur administratif général	Préparateur
3	Clement K. M. Kwok	Hong Kong and Shanghai Hotels Limited	PDG	Préparateur
4	Domingo Marchese	Marchese Grandi Meson& Asoc	Associé	Profession comptable
5	Ian Wright	PricewaterhouseCoopers	Associé et spécialiste IFRS à l'echelle international du cabinet	Profession comptable
6	John Smith	Deloitte & Touche	Associé	Profession comptable
7	Junichi Akiyama	Tama University	Professeur	Universitaire
8	Leo van der Tas	Ernst & Young	Associé et directeur technique	Profession comptable
9	Mary Tokar	KPMG	Associé	Profession comptable
10	Patricia Doran Walter	AIMR (CFA Institute maintenant)	Vice président	Utilisateur
11	Philip Ameen	General Electric Company	Vice président et contrôleur de gestion	Préparateur
12	Wayne Lonergan	Lonergan Edwards & Associates Limited (Evaluation)	directeur général	Utilisateur
13	Jeannot Blanchet	Andersen	Associé	Profession comptable
14	Ken Wild	Deloitte & Touche	Associé et spécialiste IFRS à l'echelle international du cabinet	Profession comptable
15	Jean Louis Lebrun	Mazars	Associé et président du conseil de surveillance	Profession comptable
16	Michael Bradbury	Unitec University	professeur de comptabilité	Universitaire
17	Shunichi Toyoda	NEC Europe	Corporate planning manager	Préparateur
18	Ruth Picker	Ernst & Young	Associé et spécialiste IFRS à l'echelle international du cabinet	Profession comptable
19	Sara York Kenny	International Finance Corporation (World Bank Group)	Principal Accounting Adviser	Régulateur financier
20	Takatsugu Ochi	Sumitomo Corporation	vice directeur général	Préparateur
21	Andrew Vials	KPMG	Associé	Profession comptable
22	Bernd Hacker	Siemens	Directeur de la politique comptable des instruments financiers	Préparateur
23	Darrel Scott	FirstRand Banking Group	Directeur financier du groupe	Préparateur
24	Guido Fladt	PricewaterhouseCoopers	Associé	Profession comptable
25	Scott Taub	Financial Reporting Advisors (conseil en reporting)	directeur général	Utilisateur
26	Jean Paré	Bombardier Inc	Vice président	Préparateur
27	Joanna Perry	Financial Reporting Standards Board (N. Zélande)	président	régulateur comptable
28	Luca Cencioni	Eni S.p.A.	comptable senior	Préparateur
29	Margaret M. Smyth	United Technologies Corp	Vice President et contrôlleur de gestion	Préparateur
30	Laurence Rivat	Deloitte	Associé et spécialiste IFRS à l'echelle international du cabinet	Profession comptable
31	Feilong Li	China Oil Services ltd	directeur exécutif et directeur financier	Préparateur

En ce qui concerne la diversité des *backgrounds* professionnels, nous avons réparti les membres de l'IFRS-IC en 5 groupes professionnels conformément à la littérature (voir chapitre 3) d'après le poste occupé chez le dernier employeur. Les résultats de cette répartition sont récapitulés dans le tableau 38. D'après ce tableau, il s'avère que la diversité au sein de l'IFRS-IC n'est pas aussi importante que ne le laisse penser le nombre d'institutions évoqué précédemment. En effet, environ 75% des membres de l'IFRS-IC viennent soit des cabinets d'audit soit du monde des préparateurs (42% et 35% respectivement). Les utilisateurs ne sont qu'au nombre de 3 (sur une population de 31 membres) et les universitaires et les régulateurs ne représentent ensemble que 12% de la population totale.

Si on s'attarde sur la composition ponctuelle du comité d'interprétation, les mêmes résultats sont dégagés avec une prépondérance de la profession comptable et des préparateurs et avec toutefois une diminution de la part de la profession (de 50% à 36%) au profit des entreprises (de 25% à 43%).

Tableau 38: Le *background* professionnel des membres de l'IFRS-IC

	Total		2002		2006		2008		2010	
Background	**Nbre**	**%**	**Nbre**	**%**	**Nbre**	**%**	**Nbre**	**%**	**Nbre**	**%**
Profession comptable	**13**	**42%**	6	50%	6	50%	5	38%	5	36%
Préparateur	**11**	**35%**	3	25%	3	25%	5	38%	6	43%
Utilisateur	**3**	**10%**	2	17%	2	17%	1	8%	0	0%
Universitaire	**2**	**6%**	1	8%	1	8%	1	8%	1	7%
Régulateur	**2**	**6%**	0	0%	0	0%	1	8%	2	14%
Total	**31**	**100%**	**12**	**100%**	**12**	**100%**	**13**	**100%**	**14**	**100%**

L'hégémonie des membres de la profession comptable et des préparateurs sur le profil des personnes ayant siégé à l'IFRS-IC peut être expliquée par le rôle assigné à ces personnes et qui est explicité dans les statuts. En effet, le rôle des membres de l'IFRS-IC est de répondre rapidement aux problèmes d'application et d'interprétation des IFRS ce qui nécessite, non seulement une connaissance approfondie de ces normes, mais aussi une expérience pratique dans leur application sur le terrain comme dans leur contrôle également. Ce rôle fait en sorte que les préparateurs issus des multinationales, qui sont confrontés au quotidien aux problèmes d'application des normes internationales, et les auditeurs, qui sont de fins connaisseurs de ces normes et des solutions aux problèmes d'application, soient les plus nombreux parmi les membres de l'IFRS-IC. Cela peut justifier le fait que les membres de ce comité n'y travaillent pas à plein temps, pour garder un lien avec la pratique et le terrain dans leurs institutions respectives d'origine.

2.3.3. L'expérience au sein de la profession comptable des membres de l'IFRS-IC

Comme cela a été fait pour les membres de l'IASB et les *trustees*, nous avons tenté d'approfondir notre analyse des membres de l'IFRS-IC ayant bénéficié d'une expérience au sein de la profession comptable. Le tableau 39 donne les réponses aux questions suivantes :

- Le membre a-t-il eu une expérience dans un cabinet d'audit au cours de sa carrière ?

- Si oui[187], s'agit-il de la dernière expérience professionnelle avant d'intégrer le normalisateur international ?

- Cette expérience a-t-elle été menée au sein d'un cabinet *Big 4* ?

- Ce membre était-il ou non un associé du cabinet d'audit ?

Les résultats de l'analyse globale sur les 31 membres montrent que 58% d'entre eux ont déjà eu une expérience au sein de la profession. Cette expérience est assez significative pour tous ces membres puisqu'ils ont tous atteint le grade d'associé dans leurs cabinets respectifs. Comme pour les autres instances étudiées, le passage par la profession comptable est marqué, quasi exclusivement par l'appartenance à un des plus grands cabinets d'audit. Dans le cas de l'IFRS-IC, sur les 18 membres ayant eu un passage par la profession comptable, 16 l'ont fait dans un cabinet *Big 4*. Pour relativiser ces résultats, nous précisons que 13 membres sur les 18 (ce qui représente 42% de la population totale) travaillent au sein de la profession au moment de leurs mandats au sein de l'IFRS-IC. Les cinq autres sont passés par la profession plus tôt dans leurs carrières. La proportion de 42% reste cependant assez importante et témoigne d'une influence assez importante des membres de la profession sur cette instance.

[187] Si non, les champs suivants seront grisés.

Tableau 39 : La présence des membres de la profession comptable au sein de l'IFRS-IC

			Appartenance à la Profession Comptable (oui = 1; non = 0)			
N°	Nom	Pays	au cours de la carrière?	dernier emploi?	Big?	Associé?
1	Christian Chiarasini	France	1	1	1	1
2	Claudio De Conto	Italie	0			
3	Clement K. M. Kwok	Hong Kong	0			
4	Domingo Marchese	Argentine	1	1	0	1
5	Ian Wright	UK	1	1	1	1
6	John Smith	USA	1	1	1	1
7	Junichi Akiyama	Japon	0			
8	Leo van der Tas	Pays-Bas	1	1	1	1
9	Mary Tokar	USA	1	1	1	1
10	Patricia Doran Walter	USA	0			
11	Philip Ameen	USA	1	0	1	1
12	Wayne Lonergan	Australie	0			
13	Jeannot Blanchet	France	1	1	1	1
14	Ken Wild	UK	1	1	1	1
15	Jean Louis Lebrun	France	1	1	0	1
16	Michael Bradbury	N. Zélande	0			
17	Shunichi Toyoda	Japon	0			
18	Ruth Picker	Australie	1	1	1	1
19	Sara York Kenny	USA	0			
20	Takatsugu Ochi	Japon	0			
21	Andrew Vials	UK	1	1	1	1
22	Bernd Hacker	Allemagne	0			
23	Darrel Scott	Afrique du Sud	0			
24	Guido Fladt	Allemagne	1	1	1	1
25	Scott Taub	USA	1	0	1	1
26	Jean Paré	Canada	1	0	1	1
27	Joanna Perry	N. Zélande	1	0	1	1
28	Luca Cencioni	Italie	0			
29	Margaret M. Smyth	USA	1	0	1	1
30	Laurence Rivat	France	1	1	1	1
31	Feilong Li	Chine	0			
Total (31 membres)			**18**	**13**	**16**	**18**
%			**58%**	**42%**	**52%**	**58%**
Analyses IFRS-IC 2002 (12 membres)			7	6	6	7
			58%	50%	50%	58%
Analyses IFRS-IC 2006 (12 membres)			8	7	6	8
			67%	58%	50%	67%
Analyses IFRS-IC 2008 (13 membres)			7	5	6	7
			54%	38%	46%	54%
Analyses IFRS-IC 2010 (14 membres)			9	5	8	9
			64%	36%	57%	64%

Concernant l'évolution dans le temps, le tableau 39 montre que, concernant le 1er et le 2ème critère (passage significatif par la profession au cours de la carrière), les fluctuations (à la hausse en 2006 et 2010, à la baisse en 2008) ne sont pas importantes et que depuis la création

du comité d'interprétation jusqu'en 2010, au moins 54% des membres du comité ont eu une expérience significative (grade d'associé) au sein des cabinets d'audit. Concernant la catégorie des cabinets auxquels ces membres appartiennent (ou appartenaient), les résultats montrent que ce sont des cabinets *Big* dans au moins 46% des cas (en 2008) et au plus 57% (en 2010). Concernant le critère le plus important de notre analyse, qui est le fait d'être dans un cabinet d'audit comme dernier emploi, le tableau montre que la part des membres qui proviennent directement de la profession comptable reste assez importante même si elle a diminué depuis 2006 de 58% à 38% en 2008 et 36% en 2010. La diminution de la part des auditeurs profite directement aux préparateurs de comptes qui ont vu leurs représentants passer de 25% à 43% entre 2002 et 2010.

2.4. L'étude de la composition du *staff* technique

L'étude de la composition et du profil des membres de l'équipe permanente technique (*staff*) qui travaille pour le compte du normalisateur international est une des originalités de notre travail. A notre connaissance, aucun autre travail de recherche approfondie dans le champ de la normalisation internationale ne s'est intéressé à l'étude des caractéristiques de cette population malgré l'importance de son rôle dans le processus de normalisation. Les études antérieures se sont focalisées sur les instances qui détiennent le pouvoir décisionnel, mettant de côté l'équipe qui fait le travail préparatoire de recherche, de consultation, de formulation des propositions et de rédaction des textes. L'importance de cette équipe provient de la nature même du fonctionnement du dispositif. Ainsi, le travail à temps partiel de la plupart des normalisateurs (à l'exception des membres de l'IASB) fait en sorte que le rôle assigné à l'équipe permanente est important dans le processus de normalisation et notamment dans la phase de recherche et de rédaction. Walton (2002, p.47) a montré qu'entre 2002 et 2003, la moitié des débats au sein de l'IASB est fournie par les membres du *staff* (47% en 2002 et 50% en 2003).

L'étude de la composition du *staff* technique dans ce paragraphe passe, comme pour les autres instances, par l'examen des exigences des statuts (2.4.1), par l'étude du profil des personnes ayant occupé ces postes (2.4.2) et enfin par l'analyse de l'expérience au sein de la profession comptable dans cette instance (2.4.3).

2.4.1. La composition du *staff* d'après les statuts

Contrairement aux autres instances étudiées, les statuts de l'*IFRS Foundation* ne s'étendent pas longuement sur la description des exigences quant aux membres du *staff*. Elle délègue ce

rôle au directeur exécutif qui est le président de l'IASB et ce, sous la supervision des *trustees*. Dans les statuts de 2002, et jusqu'à leur révision en 2010, les paragraphes qui évoquaient le *staff* étaient consacrés à l'énumération des directeurs que l'équipe permanente devrait avoir (« *senior staff* »). Ainsi, les statuts prévoyaient que le directeur exécutif doit nommer un « directeur des activités techniques » qui participe aux réunions de l'IASB et de l'IFRS-IC sans avoir le droit de voter, un « directeur des opérations » et un « directeur commercial ». Ces deux derniers ne concernent pas le *staff* technique mais plutôt le *staff* administratif de la Fondation avec pour responsabilité la publication des normes, la communication, l'administration et les finances du normalisateur. Après la révision des statuts en 2010, ces postes ne sont plus cités expressément et les statuts se contentent désormais de préciser :

> « *Le directeur exécutif est responsable de la mise en place l'équipe dirigeante du staff de l'IFRS Foundation, en consultation avec les trustees* »[188] (*IFRS Foundation*, statuts 2010, par. 48)

Notons que dans la pratique, le rapport annuel de l'*IFRS Foundation* cite les postes suivants comme faisant partie des directeurs de *staff* technique (« *senior staff of the IASB* » dans le rapport[189]) : directeur de recherche, directeur des marchés de capitaux, directeur des normes pour les petites et moyennes entreprises, directeur des activités d'implémentation, directeur des activités techniques et directeur des activités internationales.

Notons aussi qu'il est fréquent de voir un directeur de *staff* devenir membre de l'IASB comme c'est le cas de Paul Pacter en 2010 ou de voir un membre de l'IASB devenir directeur de *staff* après la fin de son mandat comme Patricia O'Malley qui est devenue « *director of implementation activities* » après la fin de ses 2 mandats à l'IASB, ce qui témoigne de l'importance des postes des membres du *staff* technique de l'IASB et notamment quand il s'agit des « *senior staff* ».

Comme nous l'avons précisé ci-dessus, nous nous intéresserons exclusivement aux personnes qui ont un rôle dans le processus d'élaboration des normes et des interprétations comptables, c'est-à-dire le *staff* technique par opposition au *staff* opérationnel qui a des missions administratives et financières au sein du dispositif.

2.4.2. Le profil effectif des membres du *staff* technique

188 *" The Chief Executive shall be responsible for establishing the senior staff management team of the IFRS Foundation, in consultation with the Trustees "*.

189 Par opposition à "*senior staff of the IFRS Foundation*" qui sont les directeurs administratifs non liés directement au processus de normalisation.

Il existe dans le *staff* technique différents niveaux hiérarchiques. A la tête de cette hiérarchie, on trouve les directeurs (appelés aussi *senior staff*), ensuite viennent les chefs de projets (*project manager*) avec trois niveaux différents : *senior project manager*, *project manager* et *assistant project manager*. A la base de la pyramide, on trouve les *technical associates.* Il convient de préciser enfin que le *staff* s'appuie aussi sur des personnes qui y travaillent (à temps plein et parfois aussi à temps partiel) en tant que représentant d'une partie prenante comme par exemple la profession comptable (*practice fellow*) ou les préparateurs (*Industry fellow*) ou les universitaires (*academic fellow*). Ces personnes viennent généralement sous la forme d'un détachement qui peut aller d'une année à trois ans.

Notre collecte de données par rapport aux membres du *staff* a été plus difficile que pour les autres instances étudiées. En effet, l'*IFRS Foundation* communique peu d'informations concernant ces membres et elle n'en publie pas une liste à la fin de chaque année comme pour les autres instances. La composition du *staff* a été donc reconstituée à partir des seules informations disponibles (notamment dans les rapports annuels et dans la revue *Insight*), à savoir le recrutement et le départ des membres[190]. La période couverte par l'étude s'étend de 2001 à la fin de 2008[191].

Le nombre de personnes ainsi identifiées s'élève à 98 membres. Faute d'informations suffisantes, l'analyse portera sur 88 d'entre eux. Le tableau 40 recense ces membres en précisant leurs pays d'origine, la date de leur entrée[192] et de leur sortie[193] du *staff*, ainsi que les postes qu'ils occupaient quand ils ont quitté le *staff*[194]. La dernière colonne de ce tableau renvoie à l'appartenance professionnelle (*Background* professionnel) de ces membres par rapport à la dernière expérience significative qu'ils avaient menées avant de rejoindre le *staff*[195]. Comme pour les autres instances, nous les avons répartis en cinq groupes

[190] Ceci veut dire que, théoriquement, si une personne a intégré le *staff* avant 2001 et qu'elle n'en est pas sortie avant 2009, elle ne figurerait pas sur notre liste. Mais pratiquement, cette situation est très peu fréquente vu le taux de rotation élevé à l'intérieur du *staff*. Le taux moyen de rotation calculé dans notre population du *staff* est de 3 ans et 3 mois et trois personnes seulement (tous des directeurs) sur 92 dépassent les 9 ans d'expérience au sein du *staff*.

[191] Nous nous sommes arrêtés à 2008 parce que nous avons trouvé peu d'informations sur les membres du *staff* à partir de 2009 car le rapport annuel ne communique plus sur les recrutements et les départs. Il publie uniquement une liste des directeurs de *staff*.

[192] Il convient de préciser que nous n'avons pas trouvé la date d'entrée pour 10 membres et nous leur avons affecté 2001 par défaut comme date d'entrée au *staff* car à priori ils sont entrés au *staff* avant cette date. Il s'agit des membres n°6, 7, 9, 10, 11, 13, 14, 15, 16 et 17 dans le tableau 14.

[193] Pour les membres qui sont toujours en service en 2010, nous avons laissé la case « sortie » vide.

[194] Certains membres ont fait plusieurs passages par le *staff* comme Michael Steewart (n°64) qui a fait un premier passage entre 2007 et 2008 en tant que « *practice fellow* » avant de revenir en 2010 en tant que directeur. C'est le cas aussi de Sue Loyd (n°23).

[195] Contrairement aux autres tableaux où nous avons parlé de « régulateur » (au sens large, c'est-à-dire des personnes ayant une mission d'intérêt général), nous parlons dans le tableau 16 de « normalisateur » comptable

professionnels : la profession comptable (PC dans le tableau), les préparateurs, les utilisateurs, les universitaires et les normalisateurs.

pour être plus précis car parmi les membres du *staff* il n'y a pas de personnes qui ont un *background* de régulateur politique, financier ou banquier.

Tableau 40: Liste des membres du *staff* technique

N°	Nom	Pays	Entrée	sortie	Poste occupé au staff	Background
1	Peter Clark	UK	1994		Director of Research	PC
2	Paul Pacter	UK	1996	2010	Director of standards for SME	PC
3	Colin Fleming	Bermude	1999	2004	Project Manager	PC
4	Frank Palmer	Australie	2000	2002	Project Manager	PC
5	Magnus Orrell	Suède	2000	2003	Project Manager	PC
6	James Saloman	Canada	2001	2002	Directeur technique	PC
7	Rieko Yanou	Japon	2001	2002	Project Manager	PC
8	Marie Christine Batt	France	2001	2003	Practice fellow	PC
9	Christine Lee	USA	2001	2003	Practice fellow	PC
10	Kristin Hazzis	USA	2001	2003	Technical associate	PC
11	Annette Kimmitt	Australie	2001	2004	Senior Project Manager	PC
12	Kevin Stevenson	Australie	2001	2005	Director of technical activities	Normalisateur
13	Galina Ryltsova	UK	2001	2005	Project Manager	PC
14	Jim Paul	Australie	2001	2005	Project Manager	Normalisateur
15	Sandra Thompson	UK	2001	2005	Senior Project Manager	PC
16	Richard Barker	UK	2001	2007	Academic Fellow	Universitaire
17	Kimberley Crook	N. Zélande	2001	2008	Senior Project Manager	Normalisateur
18	Wayne Upton	USA	2001		Director of International Activities	Normalisateur
19	Julie Erhardt	USA	2002	2003	Project Manager	PC
20	Lu Jianqiao	Chine	2002	2003	Visiting fellow	Normalisateur
21	Claus Nielsen	Danemark	2002	2004	Practice fellow	PC
22	Kathie Bugg	USA	2002	2004	Practice fellow	PC
23	Sue Lloyd	N. Zélande	2002		Director of Capital Markets	Préparateur
24	Yuichi Torikai	Japon	2002	2004	Practice fellow	PC
25	Elizabeth Hickey	N. Zélande	2002	2008	Director of technical activities	Normalisateur
26	Henry Rees	UK	2002	2009	Senior Project Manager	PC
27	Andrea Pryde	UK	2002		Assistant Project Manager	PC
28	Svetlana Khromenko	Russie	2003	2003	Practice fellow	PC
29	Kevin Singleton	UK	2003	2004	Senior Practice fellow	PC
30	Christophe Bonin	Allemagne	2003	2005	Practice fellow	PC
31	Farhad Zaman	Bangladesh	2003	2005	Practice fellow	PC
32	Josef Macdonald	N. Zélande	2003	2007	Practice fellow	PC
33	Adrian Murray	Australie	2004	2005	Technical associate	Normalisateur
34	Kil-woo Lee	Korée du Sud	2004	2006	Visiting fellow	Normalisateur
35	barbara Ruane	UK	2004	2006	Industry fellow	Préparateur
36	Joan Brown	UK	2004		Project Manager	Normalisateur
37	Patrina Buchanan	UK	2004		Project Manager	PC
38	Eduardo Manso Ponte	Espagne	2005	2006	Project Manager	Normalisateur
39	Allan Cook	UK	2005	2007	IFRIC Co-ordinator	Normalisateur
40	Jeff Singleton	Australie	2005	2007	Project Manager	Préparateur
41	Jon Nelson	USA	2005	2007	Practice fellow	PC
42	Lara Pope	N. Zélande	2005	2007	Practice fellow	PC
43	Luis Medina	Nicaragua	2005	2007	Technical associate	Préparateur
44	Sarah Broad	UK	2005	2007	Project Manager	PC
45	Amanda Quiring	USA	2005	2008	Assistant Project Manager	Normalisateur
46	Jenny Lee	UK	2005	2008	Project Manager	Utilisateur
47	Michael Thomas	Afrique du Sud	2005	2008	Project Manager	PC
48	Simon Peerless	UK	2005	2008	Project Manager	Normalisateur
49	Ian Hague	canada	2005	2008	Visiting fellow	Normalisateur
50	Rebecca Villmann	Canada	2005	2008	Visiting fellow	Normalisateur

N°	Nom	Pays	Entrée	sortie	Poste occupé	Background
51	Alan Teixeira	N. Zélande	2005		Director of technical activities	Universitaire
52	Gavin Francis	UK	2005		Director of Capital Markets	Utilisateur
53	Zhang Xiangzhi	Chine	2006	2006	Visiting fellow	Normalisateur
54	Caron Hughes	UK	2006	2007	Project Manager	Préparateur
55	Candy Fong	Hong Kong	2006	2008	Practice fellow	PC
56	Colin Edwards	UK	2006	2008	Practice fellow	PC
57	Eiko Osawa	Japon	2006	2008	Visiting fellow	Normalisateur
58	Sebastien Landry	France	2006	2009	IFRIC Staff	PC
59	Denise Gomez Soto	Mexique	2006		Project Manager	Normalisateur
60	Hilary Eastman	USA	2006		Project Manager	Utilisateur
61	Li Li Lian	Malaysie	2006		Assistant Project Manager	PC
62	Michael Buschhueter	Allemagne	2006		Project Manager	PC
63	Rachel Knubley	UK	2006		Senior Project Manager	PC
64	Michael Stewart	UK	2007		Director of Implementation Activities	PC
65	Yung Wook Kim	Korée du Sud	2007	2008	Visiting fellow	Normalisateur
66	Amy Schmidt	USA	2007		Project Manager	Normalisateur
67	Carol Wong	Hong Kong	2007		Technical associate	PC
68	Christian Kusi-Yeboah	Ghana	2007		Project Manager	Préparateur
69	Dora Cheung	Hong Kong	2007		Practice fellow	PC
70	Hans van der Veen	Pays Bas	2007		Practice fellow	PC
71	Liz Figgie	USA	2007		Senior Project Manager	Normalisateur
72	Mariela Isern	Espagne	2007		Project Manager	PC
73	Michelle Fisher	UK	2007		Practice fellow	PC
74	Leng Bing	Chine	2008	2008	Visiting fellow	Normalisateur
75	Clare de Arostegui	UK	2008	2008	Practice fellow	PC
76	David Quest	UK	2008	2008	Practice fellow	PC
77	Aida Vatrenjak	Bosnie	2008		Project Manager	Préparateur
78	Barbara Ruane	USA	2008		Technical associate	Normalisateur
79	Fabienne Colignon	France	2008		Practice fellow	PC
80	Jon Baldurs	Island	2008		Project Manager	PC
81	Mark Bunting	Afrique du Sud	2008		Project Manager	Universitaire
82	Michael Kraehnke	USA	2008		Practice fellow	PC
83	Michael Mueller	Allemagne	2008		Practice fellow	PC
84	Nikolaus Starbatty	Allemagne	2008		Industry Fellow	Préparateur
85	Patricia O'Malley	Canada	2008		Director of Implementation Activities	Normalisateur
86	Shelley So	Hong Kong	2008		Practice fellow	PC
87	Sunhee Kim	Korée du Sud	2008		Technical associate	Universitaire
88	Masashi Oki	Japon	2008		Practice fellow	PC

En guise de remarque préliminaire, on note l'augmentation significative du nombre du personnel du *staff* technique au cours de la période de notre étude. Le nombre a plus que doublé : à la fin de 2003, le *staff* comportait 24 personnes ; à la fin de 2008 ce nombre a atteint 50. Cette inflation est expliquée par l'augmentation de la charge de travail qui est la conséquence de l'augmentation de la visibilité de l'IASB et de la notoriété des normes internationales.

Pour commenter le tableau 40, on peut noter d'abord que, en termes de diversité géographique, plus de 25 nationalités sont présentes dans le *staff* technique avec des proportions différentes. Ainsi, nous remarquons l'existence d'une suprématie britannique avec

23 membres (26%) qui peut être expliquée par la présence de l'IASB à Londres. Les américains aussi sont présents avec un grand nombre, mais loin derrière les Britanniques, avec 12 personnes (14%). L'Océanie est présente avec la même proportion (14%) répartie à égalité entre australiens et néo-zélandais. Mises à part ces nations, les autres pays ont au plus 4 membres au sein de cette population étudiée (le Japon, Hong Kong, le Canada et l'Allemagne ont chacun 4 représentants au sein du *staff*).

Cependant, en termes d'origines professionnelles nous remarquons qu'il y a beaucoup moins de diversité. Le tableau 41 récapitule les différents *backgrounds* du personnel du *staff* technique.

Tableau 41: Les origines professionnelles des membres du *staff* technique

Background	Nbre	%
Profession Comptable	49	56%
Préparateur	8	9%
Normalisateur	24	27%
Utilisateur	3	3%
Universitaire	4	5%
Total	**88**	**100%**

Rappelons que le *background* est déterminé d'après les dernières expériences significatives[196] des membres avant de rejoindre le normalisateur international[197]. La première constatation qu'on peut faire à la lecture du tableau est la forte présence de deux parties prenantes aux dépens des autres : la Profession comptable (56%) et les normalisateurs (27%). Cette domination des ces parties prenantes peut être expliquée par la nature du travail accompli par les membres du *staff*. En effet, la présence importante de personnes provenant du *staff* de normalisateurs locaux est compréhensible dans le sens ou ces personnes sont devenues de part leurs expériences passées des « experts en normalisation comptable » (Chantiri-Chaudemanche et Kahloul 2012). Les deux tiers de ces membres (16 sur 24) proviennent de normalisateurs anglo-saxons (Australie, Nouvelle Zélande, Canda, USA et Grande Bretagne) dont le processus de normalisation ressemble beaucoup à celui de l'IASB et dont la langue maternelle est l'anglais. Pour les membres du *staff* qui viennent de la profession comptable,

[196] Ceci veut dire qu'une personne peut ne pas être rattachée à la partie prenante dans laquelle elle a exercé sa dernière expérience si cette expérience n'était pas significative par rapport à une expérience antérieure au sein d'une autre partie prenante beaucoup plus importante. C'est le cas notamment de 3 membres (n° 44, 72 et 80 dans le tableau) qui ont été classés au sein de la profession comptable bien qu'ayant fait leurs dernières expériences en entreprises, pour les raisons évoquées ci-dessus.

[197] Une exception à cette règle concerne 3 membres (n°5, 10 et 15 dans le tableau) qui ont été classés parmi la profession comptable parce qu'ils sont allés travailler dans des cabinets d'audit **après** leur passage par le *staff* technique, et ce à cause du manque d'informations sur leur carrière avant de rejoindre le normalisateur international.

leur présence est expliquée par leur connaissance profonde des problématiques d'établissement des états financiers dans un environnement IFRS. Cette présence sera analysée plus amplement dans le paragraphe suivant.

Mais avant cela, nous nous sommes intéressés aux membres qui occupent les postes les plus importants dans la hiérarchie du *staff* (*senior staff*) à savoir les directeurs et les *Senior project manager*[198]. Le tableau suivant reprend les origines professionnelles et géographiques des 11 directeurs du *staff* et des 6 *Senior project manager* identifiés.

Tableau 42: les *senior staff* de l'IASB

N°	Nom	Poste occupé	Pays	*Background*
6	James Saloman	Directeur technique	Canada	PC
23	Sue Lloyd	Director of Capital Markets	N. Zélande	Préparateur
52	Gavin Francis	Director of Capital Markets	UK	Utilisateur
64	Michael Stewart	Director of Implementation Activities	UK	PC
85	Patricia O'Malley	Director of Implementation Activities	Canada	Normalisateur
18	Wayne Upton	Director of International Activities	USA	Normalisateur
1	Peter Clark	Director of Research	UK	PC
2	Paul Pacter	Director of standards for SME	UK	PC
12	Kevin Stevenson	Director of technical activities	Australie	Normalisateur
25	Elizabeth Hickey	Director of technical activities	N. Zélande	Normalisateur
51	Alan Teixeira	Director of technical activities	N. Zélande	Universitaire
11	Annette Kimmitt	Senior Project Manager	Australie	PC
15	Sandra Thompson	Senior Project Manager	UK	PC
17	Kimberley Crook	Senior Project Manager	N. Zélande	Normalisateur
26	Henry Rees	Senior Project Manager	UK	PC
63	Rachel Knubley	Senior Project Manager	UK	PC
71	Liz Figgie	Senior Project Manager	USA	Normalisateur

Cette population de 88 membres contient 11 directeurs et 6 chefs de projet senior[199]. Les remarques que nous avons formulées quant aux origines professionnelles et géographiques des membres du *staff* sont encore plus vraies concernant les postes les plus importants dans le *staff*. Ainsi, d'une part on remarque que tous ces *senior staff* sont anglo-saxons sans exception et d'autre part ils viennent pour leur majorité soit de normalisateurs locaux (35%) ou de la profession comptable (47%) ce qui confirme les analyses antérieures.

2.4.3. L'expérience au sein de la profession comptable des membres du *staff*

[198] Nous avons inclus les *senior project manager* dans notre analyse des *senior staff* à cause du rôle important qu'ils ont au sein du *staff* et notamment dans la conduite des projets en cours. De plus, il est assez fréquent de voir un *senior project manager* promu en directeur de *staff*. C'est le cas par exemple de Clark et Francis qui ont été promus en 2008 directeurs après des années de travail au sein du *staff*.

[199] Rappelons que cette population concerne toute la période d'étude. Pour cette raison, apparaissent par exemple 3 directeurs des activités techniques. Ce sont les personnes qui se sont succédés à ce poste entre 2001 et 2008.

Nous avons souligné dans le paragraphe précédent une présence importante au sein du *staff* technique de personnes ayant passé une grande partie de leurs carrières dans les cabinets comptables. Ainsi, 49 des 88 membres du *staff* ont été classés au sein de la profession comptable. Cela veut dire que plus de 55% de la population totale étudiée vient des cabinets d'audit (ou a fait la plus grande partie de sa carrière au sein de la Profession), ce qui représente une proportion très importante pour la profession qui ne représente qu'une partie prenante parmi tant d'autres.

A ce chiffre déjà assez révélateur, on peut ajouter 11 personnes qui ont eu un passage par la profession comptable plus tôt dans leurs carrières et qui ont été classées parmi les autres parties prenantes. Ainsi le nombre total des personnes ayant appartenu à la profession au cours de leurs carrières passe à 60 (plus de 68% des membres étudiés).

Concernant les cabinets à partir desquels ces 49 membres ont été recrutés, le tableau 43 montre qu'il s'agit pour 80% des cas de grands cabinets internationaux (dits *Big 4*). On remarque que parmi ces cabinets « *Big* », certains d'entre eux ont davantage l'habitude de constituer un vivier de recrutement pour les membres du *staff* que d'autres. Ainsi, on constate que 16 personnes ont été recrutées directement auprès du cabinet PWC et 10 auprès du cabinet KPMG.

Tableau 43: Les cabinets qui constituent un vivier pour le *staff*

Cabinet	Nombre	%
Andersen	2	4%
Deloitte	7	14%
Ernst&Young	4	8%
KPMG	10	20%
PWC	16	33%
total Big	***39***	***80%***
Autres	4	8%
Non précisé	6	12%
Total	**49**	**100%**

Le profil des membres du *staff* qui viennent des cabinets d'audit est différent de celui que nous avons caractérisé pour les autres instances. Si pour les membres de l'*IFRS Foundation*, l'IASB ou l'IFRS-IC issus de la Profession nous avons trouvé qu'ils sont généralement des associés dans des cabinets d'audit internationaux, la situation est différente pour le *staff* puisqu'on trouve que la majorité des membres du *staff* issus de la Profession sont souvent des « *senior manager* » dans leurs cabinets d'origine, c'est-à-dire avec une expérience d'au moins 8 ans dans le secteur d'audit. Il existe quelques exceptions concernant les directeurs de *staff*

qui peuvent être parfois des *partners* dans les cabinets d'audit ce qui peut être expliqué par l'importance de ce poste dans la normalisation internationale comme nous l'avons souligné en début de section.

2.5. L'étude de la composition du *Monitoring Board*

Si l'*IFRS Foundation* a, depuis 2001 et jusqu'à la révision des statuts en 2009, été l'organisme qui chapeautait seul le dispositif international, cette situation a changé suite à la crise financière internationale qui a obligé l'*IFRS Foundation* à créer le « *Monitoring Board* ». Comme nous l'avons précisé dans le premier chapitre, le rôle de cette nouvelle instance du dispositif international est d'assurer le lien entre le normalisateur représenté par la Fondation et les autorités publiques concernées par la régulation des principaux marchés financiers à l'échelle internationale.

2.5.1. La composition du *Monitoring Board* d'après les statuts

Lors de la réunion de l'*IFRS Foundation* en Inde en janvier 2009, les *trustees* ont adopté l'amendement des statuts qui a créé le *Monitoring Board* et ils ont décidé de sa composition initiale. La composition est reprise dans les statuts, dans leur version du 1er février 2009, qui prévoit que cet organisme doit être composé des représentants des cinq organisations suivantes :

- La Commission Européenne ;

- Le comité des marchés émergents de l'IOSCO ;

- Le comité technique de l'IOSCO[200] ;

- L'agence japonaise des services financiers (*Japan Financial Services Agency*, JFSA) ;

- La SEC américaine ; et

- Comme observateur (sans droit de vote), le président du comité de Bâle de la supervision bancaire.

Il est à noter que les statuts laissent au *Monitoring Board* la possibilité de revoir sa composition « de temps à autre » relativement à ses objectifs. Ce libre choix laissé à cet organisme quant à sa composition témoigne de son statut particulièrement ambigu dans la

[200] Ce comité doit être représenté par son vice-président ou toute autre personne désignée par le président exécutif de l'IOSCO dans le cas où le président du comité technique occupe une autre responsabilité qui le rend membre du *Monitoring Board*. C'est le cas par exemple où le président du comité technique est le président de la SEC car une seule personne ne doit pas représenter deux organisations au sein du *Monitoring Board*.

structure du normalisateur international. Est-ce que c'est une instance du dispositif international, comme l'est la Fondation ? Ou est-ce que c'est un organisme indépendant de celle-ci ? La réponse à cette question est nuancée. D'une part, cet organisme est cité dans les statuts de l'*IFRS Foundation* et ses prérogatives sont énumérées dans celle-ci, sans qu'il n'ait le pouvoir de la changer. D'autre part, il est libre de sa composition et sa charte de fonctionnement est signée par ses cinq membres seulement, excluant ainsi la Fondation[201]. D'ailleurs dans sa charte, le *Monitoring Board* prévoit qu'il est libre de se dissoudre sans revenir à la décision de l'*IFRS Foundation*. Le seul document commun entre les *trustees* et *Monitoring Board* est le « *Memorundum Of Understanding* » signé par ces deux parties en avril 2009 et qui prévoit la nature des relations entre ces deux instances.

Les statuts prévoient aussi que les décisions au sein du *Monitoring Board* doivent être prises à l'unanimité ce qui peut laisser planer des doutes concernant son efficacité (Colasse, 2009c) compte tenu avant tout de l'hétérogénéité géographique de sa composition et puis du fait qu'il comporte des régulateurs financiers techniques (IOSCO, JFSA, …) à côté d'une organisation inter-étatique politique (Commission européenne).

2.5.2. Le profil effectif des membres du *Monitoring Board*

Le *Monitoring Board* n'est pas une entité juridique et n'a pas de budget, son secrétariat est géré par le *staff* de la présidence qui tourne chaque deux ans. Pour cette raison, les informations concernant les réunions et les membres du *Monitoring Board* ne sont pas facilement disponibles. Le site de l'IOSCO constitue la principale source d'informations dans ce sens.

D'après la charte du *Monitoring Board*, ce sont les présidents des organismes qui forment le *Monitoring Board* qui doivent représenter leurs organisations dans les réunions. A titre exceptionnel, ceux-ci peuvent désigner une autre personne appartenant à la même organisation pour les remplacer dans les réunions du *Monitoring Board*. Contrairement à l'*IFRS Foundation* et aux autres instances que nous allons étudier, la participation dans les réunions du *Monitoring Board* n'est pas nominative. Dans la pratique, cette règle fait en sorte que la composition de cette instance change assez fréquemment. Le fait que le président du comité technique de l'IOSCO puisse être en même temps président du régulateur financier européen, japonais ou américain conduit souvent à ce qu'un autre membre de ce comité le

[201] Les informations concernant le fonctionnement et les réunions du *Monitoring Board* sont reprises dans le site Internet de l'IOSCO et non dans celui de l'IFRS Foundation (www.ifrs.org), ce qui pousse encore à croire que cet organisme n'est pas rattaché institutionnellement au dispositif international de normalisation.

représente. La Commission Européenne est en général représentée par son commissaire aux marchés intérieurs et aux services[202].

Le tableau 44 donne des informations générales concernant les personnes qui ont siégé au sein du *Monitoring Board* depuis sa création début 2009 jusqu'à la fin de notre période d'étude, c'est-à-dire fin 2010. Ces informations concernent le pays d'origine, le statut au sein du *Board* (président ou membre), l'organisation représentée (parmi les cinq citées par les statuts) et le poste occupé dans cette organisation. Nous n'avons pas inclus les personnes qui y ont siégé en tant qu'observateurs car, même si elles ont le droit de parole, elles n'ont pas de droit de vote et donc ne font pas partie du *Monitoring Board* dans son aspect décisionnel.

Tableau 44 : Liste des personnes ayant siégé au sein du *Monitoring Baord*

N°	Nom	Pays	Rôle dans le MB	Organisation représentée	Poste dans cette organisation
1	Hans Hoogervorst	Pays-Bas	président	IOSCO TC	Vice président puis président
2	Masamichi Kono	Japon	président intérimaire	IOSCO TC/ JFSA	Vice président/ Commissaire adjoint
3	Guillermo Larrain	Chilie	membre	IOSCO EMC	Président
4	Zarinah Anwar	Malaisie	membre	IOSCO EMC	Vice présidente
5	Mary Schapiro	USA	membre	SEC	Président
6	Charlie Mc Creevy	Ireland	membre	CE	Commissaire aux marchés intérieurs
7	Junichi maruyama	Japon	membre	JFSA	Commissaire adjoint
8	Katsunori Mikuniya	Japon	membre	JFSA	Commissaire
9	Michel Barnier	France	membre	CE	commissaire aux marchés intérieurs

TC : Technical Committee EMC: Emerging Markets Committee

Le tableau 44 montre que chaque organisation a été représentée par au moins deux personnes au cours de la période étudiée[203]. Le point commun entre toutes ces personnes est leur statut élevé au sein de leurs organisations et dans leurs pays respectifs, conformément aux dispositions des statuts.

Dans le tableau 45, nous avons relaté des informations concernant les expériences professionnelles des membres. Le dernier employeur est précisé ainsi que le poste que le membre occupait chez cet employeur, et toutes autres expériences significatives au cours de sa carrière. Nous avons consacré une dernière colonne pour préciser si le membre a eu une expérience significative au sein de la profession comptable ou non (et si oui où est ce qu'elle a eu lieu).

[202] En 2009, elle n'a pas désigné un représentant au sein du *Monitoring Board*.
[203] La SEC ne déroge pas à cette règle, mais nous avons choisi de ne pas inclure l'ancien président Christopher Cox car il n'a participé qu'une seule fois avant d'être remplacé dans ses fonctions par Mary Schapiro au début de 2009.

Tableau 45: Les expériences professionnelles des membres du *Monitoring Board*

N°	Nom	Organisation d'origine	Poste	Autres expériences significatives	Expérience dans la PC?
1	Hans Hoogervorst	Autorité des marchés financiers des Pays-Bas	Président	Plusieurs postes ministériels aux Pays-Bas et dans le secteur bancaire	non
2	Masamichi Kono	Agence japonnaise des services financiers	Commissaire adjoint	Plusieurs postes dans la JFSA et dans d'autres régulateurs internationaux (OMS, OECD…)	non
3	Guillermo Larrain	Autorité des marchés financiers du Chilie	Président	Universitaire et membre de plusieurs commissions gouvernementales au Chilie	non
4	Zarinah Anwar	Commission des valeurs de la Malaisie	Présidente		non
5	Mary Schapiro	SEC	Présidente	Plusieurs postes de régulateur dans l'administration américaine.	non
6	Charlie Mc Creevy	EC	Commissaire aux marchés intérieurs	Plusieurs postes politiques en Ireland (ministre, député…)	oui: Institute of Chartered Accountants Of Ireland
7	Junichi maruyama	JFSA	Commissaire adjoint		non
8	Katsunori Mikuniya	JFSA	Commissaire		non
9	Michel Barnier	Commission Européenne	Commissaire aux marchés intérieurs	Plusieurs postes politiques en France (Ministre, député…)	non

Ce tableau montre que les personnes ayant siégé en 2009 et 2010 au sein du *Monitoring Board* sont tous des régulateurs bien ancrés dans ce métier. Si le dernier emploi est « par définition »[204] celui de régulateur des marchés financiers, les autres expériences significatives au cours de leurs carrières confirment aussi cet ancrage. En effet, la majorité de ces expériences professionnelles ont eu soit dans des agences de régulations nationales et internationales, soit en tant qu'homme ou femme politique (député, ministre, haut cadre dans des commissions gouvernementales…). Le profil de ces personnes explique en partie le rôle que cette instance est supposée jouer, celui de régulateur et de lien entre des autorités publiques politiques et un acteur privé technique.

Nous remarquons par ailleurs qu'aucun de ses membres n'a eu, à notre connaissance, d'expérience significative dans la profession comptable en tant qu'auditeur ou sous n'importe quelle autre forme. L'unique exception est le cas de Mc Creevy, le commissaire européen aux marchés intérieurs, qui a une formation comptable et qui a commencé sa carrière en tant qu'expert comptable membre de la *Chartered Accountant Institute of Ireland*, avant d'avoir une longue carrière politique dans son pays et en Europe en tant que ministre et député. Mis à part ce cas, la formation académique de la plupart des membres est soit juridique soit en économie et gestion ou encore en sciences politiques. L'absence d'un passage par la

[204] D'après les statuts et l'objectif même de la création du *Monitoring Board*.

profession comptable nous contraint à ne pas faire un troisième paragraphe, comme c'est le cas pour les autres instances, concernant le passage des membres de cette instance par la profession comptable au cours de leurs carrières.

3. Discussion des résultats et retour sur l'application de la troisième dimension du pouvoir à la normalisation internationale

Après avoir présenté les résultats de notre étude de la composition des principales instances du normalisateur international, nous consacrons cette section à l'analyse, avec un esprit critique, et à la discussion de ces résultats. Un premier paragraphe est dédié à un récapitulatif des principaux résultats trouvés (3.1). Ensuite, nous situons les résultats dans une évolution temporelle qui commence avant 2001 et qui va au-delà de 2010 (3.2). Le pouvoir de la profession comptable est précisé et expliqué dans le paragraphe d'après (3.3). Enfin, un retour sur le cadre théorique adopté sera fait pour tirer les leçons de son application dans le contexte international (3.5).

3.1. Récapitulatif des principaux résultats trouvés

Le tableau 46 récapitule les principaux résultats trouvés quant à la présence des membres appartenant (ou ayant appartenu) à la profession comptable au sein des principales instances qui composent le dispositif international de normalisation. Dans la 2ème colonne de ce tableau figure le nombre total des personnes (les normalisateurs[205]) dont le profil a été étudié et qui s'élève à 197 personnes. Ces membres ont travaillé au sein du normalisateur international entre 2001 et 2010 pour des périodes différentes qui varient entre une année et 10 ans. Les résultats ne doivent donc pas être réduits aux chiffres présentés dans le tableau car il est certain que, par exemple, l'influence d'un membre qui a fait un passage d'une année ou deux par le *staff* technique ne peut pas être comparée à celle du président de l'IASB qui y est resté pendant 10 ans. L'objectif de ce tableau n'est pas de résumer les résultats mais de donner une idée sur les tendances au sein des différentes instances[206].

Dans les deux colonnes suivantes, figure le nombre et le pourcentage des membres qui ont été « recrutés [207]» directement auprès de la profession comptable (dans les grands cabinets d'audit, dans les autres cabinets comptables ou au sein des organisations qui représentent la profession). Les nombre et le pourcentage de ces membres est variable selon les instances. Ainsi, nous avons trouvé que leur proportion est assez importante dans l'IASB, l'IFRS-IC et le *staff* technique, et moins importante dans la Fondation et le *Monitoring Board*. Ainsi, il apparait que plus le travail de l'instance est technique et demande des connaissances pratiques

[205] Au sens large du mot, c'est-à-dire les personnes travaillant pour le compte du normalisateur international.
[206] Pour cette raison, nous n'allons pas analyser la dernière ligne du tableau qui donne les totaux de toutes les instances. Cette ligne a pour objectif de sommer les résultats trouvés, elle ne peut être analysée séparément.
[207] Par un contrat de travail, à temps plein ou partiel, ou par un détachement ou autre forme de recrutement.

des normes IFRS, plus la proportion des membres de la profession comptable tend à être importante au sein de cette instance.

Dans les deux colonnes d'après, nous avons ajouté à ces personnes, les membres qui ont eu un passage important par la profession comptable mais plus tôt dans leurs carrières et non comme dernier emploi avant de rejoindre le normalisateur international. Nous nous sommes intéressés à cette population parce que nous pensons qu'un passage significatif au cours de la carrière par la profession comptable (et notamment les grands cabinets d'audit) peut influencer la façon avec laquelle le membre conçoit le *reporting* financier et donc la normalisation comptable. Nous avons obtenu ainsi le nombre total (et le pourcentage par rapport à la population totale) de normalisateurs qui ont eu un passage significatif par la profession comptable au cours de la carrière. Le tableau montre, là aussi, une grande proportion dans les instances techniques du normalisateur international (plus de 58%) et une proportion beaucoup moins importante dans l'organe qui veille sur le fonctionnement du dispositif (moins de 13%).

Les deux dernières colonnes du tableau 46 précisent la part des grands cabinets d'audit (*Big*) dans les membres ayant appartenu à la profession au cours de leurs carrières, c'est-à-dire, combien de personnes ayant appartenu à la profession l'avaient été au sein d'un cabinet *Big*. Nous reviendrons plus loin dans cette section à ces chiffres pour commenter la présence des membres de *Big 4*.

Tableau 46: Récapitulatif de la présence des membres de la Profession comptable dans les différentes instances du normalisateur international

Instance étudiée	Nbre total étudié	Appartenance à la PC comme dernier emploi	%	Appartenance à la PC au cours de la carrière	%	Dont *Big*	% *Big* dans PC au cours de la carrière
IASB	26	6	23%	15	58%	14	93%
IFRS-IC	31	13	42%	18	58%	16	89%
Staff technique	88	49	56%	60	68%	39	65%
IFRS *Foundation*	52	7	13%	7	13%	5	71%
Monitoring Board	9	0	0%	1	11%	0	0%
Total	**206**	**75**	**36%**	**101**	**49%**	**74**	**73%**

Après la lecture de ce tableau récapitulatif, il convient de faire deux remarques qui doivent être prises en compte lors de l'interprétation des résultats pour ne pas faire dire à ce tableau ce qu'il ne dit pas. D'abord, il est utile de préciser que notre étude du profil des normalisateurs et leur rattachement en conséquence à une partie prenante ne signifie pas que les membres d'une même partie prenante forment un bloc uni qui a les mêmes points de vue concernant les

problématiques comptables posées. Nous avons montré dans nos analyses des lettres de commentaires dans le chapitre précédent que les acteurs que nous rassemblons sous une même partie prenante, telle que la profession comptable par exemple, ne sont pas tous d'accord sur les points clés du projet de norme. Certes, il existe des tendances que nous avons mises en évidence et qui dépendent du sujet évoqué, mais il n'y a pas de règle générale suivie dans ce sens. Nous avons même trouvé que dans un cas, deux membres de l'IASB, ayant appartenu au même cabinet d'audit, mais dans deux pays différents, ont voté différemment la norme IFRS3. Il n'y a donc pas de lien direct à faire entre l'appartenance à une partie prenante (la profession comptable par exemple) ou à un sous groupe d'une partie prenante (les *Big 4* par exemple) et la prise de position de cette partie sur un sujet quelconque. Ce qu'on peut en tirer ce sont des tendances qui doivent être confirmées par d'autres études approfondies comme celle qui a été faite dans le troisième chapitre.

Ensuite, il convient de rappeler que notre étude n'est pas quantitative, c'est à dire que notre objectif ultime n'est pas de déterminer le pourcentage des personnes qui ont un *background* spécifique et de bâtir nos conclusions sur la base de ces chiffres. L'interprétation des résultats trouvés, et notamment dans la ligne qui regroupe les totaux dans les différents tableaux présentés dans ce chapitre, doit être faite avec précaution car les expériences des membres ne se ressemblent pas et on ne doit pas les additionner ou calculer des moyennes sans donner l'importance nécessaire aux parcours individuels. Ainsi par exemple, Walton (2009) a démontré que tous les membres de l'IASB n'ont pas la même présence dans les débats et que pendant les deux premières années du travail du *Board*, cinq membres ont dominé les débats. Ces membres sont tous anglo-saxons. Il s'agit de Leisenring avec 23% de la somme des mots prononcés par les membres de l'IASB au cours des réunions officielles, O'Malley 15%, Whittington 8.5%, Barth 8% et Tweedie 8%. L'auteur n'a toutefois pas cherché à préciser si les points de vue de ces membres ont été déterminants ou pas dans la prise de décision du normalisateur. D'après cette analyse, il est évident qu'il ne faut pas prendre la présence par exemple de Leinsenring et celle de Robert Herz (0.71% de participation dans les débats (Walton, 2009)) sur le même pied d'égalité, d'autant plus que le premier a fait 10 ans de carrière dans l'IASB et que le second n'a fait qu'un court passage d'une année. Dans notre étude, nous n'avons pas cherché à pondérer la présence des membres par leur durée de travail ou leur taux de participation dans les débats car notre objectif n'est pas de chercher l'influence qu'a chaque membre ou le degré d'importance de sa présence par rapport aux

autres membres. Pour ces raisons, il convient de ne pas interpréter les résultats trouvés dans ce sens.

3.2. L'inscription des résultats dans une évolution : avant 2001 et après 2010

Un des moyens d'analyser les résultats auxquels nous sommes parvenus consiste à les comparer par rapport à la situation qui prévalait avant 2001, c'est-à-dire avant la réforme qui a mis fin à l'IASC, et à celle qui se dévoile après 2010, c'est-à-dire après la fin de la période étudiée. L'objectif d'une telle comparaison est de voir si les résultats trouvés permettent de situer les résultats dans une dynamique.

3.2.1. La composition du normalisateur avant 2001

Le fonctionnement de l'IASC reposait sur les bases suivantes. Outre l'IASC proprement dit où sont représentées l'ensemble des organisations professionnelles (dans l'assemblée générale), un comité décideur, le *Board*, a été mis en place en 1983. Le *Board* peut comprendre jusqu'à 17 membres (9 ou 10 venant de pays développés, 3 ou 4 venant de pays en développement et jusqu'à 4 autres organisations). Les « membres » sont en fait des sièges occupés par des organisations professionnelles ou représentatives, nationales ou internationales, chaque membre pouvant nommer jusqu'à trois individus qui assistent aux réunions et votent au nom de l'organisation représentée. Ce sont donc les représentants d'organisations professionnelles ou représentatives, nationales ou internationales, qui siègent au *Board* et qui adoptent les normes (Chantiri-Chaudemanche et Kahloul, 2012). Celles-ci sont élaborées par des groupes de travail réunissant des spécialistes dans le domaine, constitués essentiellement d'auditeurs associés de grands cabinets (Walton, 2001). Un secrétaire général dirige les opérations.

Les membres de l'IASC étaient donc exclusivement les représentants de la profession comptable des différents pays membres de l'IFAC. La comparaison entre le nombre de représentants de la profession comptable et ceux des autres parties prenantes à l'époque de l'IASC n'est, à ce titre, pas pertinente. Les représentants des autres parties prenantes n'étaient présents dans l'IASC qu'en tant qu'observateurs seulement, et le droit de vote était accordé uniquement aux membres de la profession au sein de cette instance.

L'analyse qu'on peut faire à ce niveau est celle de la présence des membres des grands cabinets d'audit au sein des représentants de la profession comptable. L'analyse que nous avons menée concerne les présidents du conseil uniquement à cause de l'importance de ce

poste au sein du dispositif avant 2001. Concernant les membres des délégations des différents pays qui forment l'assemblée générale de l'IASC, Camfferman et Zeff (2006) les ont énumérés pour la période qui s'étend de 1973 à 2000 en précisant leurs appartenances professionnelles dans l'annexe 3 de leur livre. Il s'avère qu'une proportion importante des membres de ces délégations proviennent des grands cabinets d'audit (dits « *Big 8* » à l'époque) notamment dans le cas des pays les plus développés. D'après nos calculs basés sur les données de Camfferman et Zeff (2006), sur 196 personnes[208] qui ont siégé dans les assemblées générales, 70 (c'est-à-dire un peu plus d'un tiers, 36%) proviennent directement des grands cabinets *Big 8*. Les autres sont issus généralement des organisations représentatives de la Profession et dans une moindre proportion des autres cabinets comptables et d'audit.

Le tableau 47 reprend les noms de tous les présidents du *Board* de l'IASC ainsi que leurs pays d'origine, la période de leurs mandats et les sociétés ou institutions auxquelles ils appartenaient au moment où ils ont rejoint le *Board* de l'IASC. Il parait d'après ce tableau que les présidents étaient presque exclusivement originaires des cabinets « *Big 8* ». Une exception à cette règle consiste dans la nomination de Thomas Jones à la tête du conseil de l'IASC, en tant que représentant de l'association internationale de l'Institut des directeurs financiers[209]. Ceci est arrivé pendant la dernière année de la vie de l'IASC, au moment où la nouvelle structure amenée par la réforme s'est précisée. Cette domination de la « grande profession comptable » n'est donc pas nouvelle, c'est une tendance qui s'est confirmée après la réforme de 2001.

Tableau 47: Les présidents du conseil de l'IASC de 1973 à 2001

N°	Nom	Pays	Mandat	Organisation/société d'origine
1	Henri Benson	UK	1973-1976	Coopers & Lybrand
2	Joseph Cummings	USA	1976-1978	Peat, Marwick Mitchell
3	John Hepworth	Australie	1978-1980	Deloitte
4	Hans Burggraff	Pays Bas	1980-1982	Binder Dijker Otte
5	Stephen Elliott	Canada	1982-1985	Arthur Andersen
6	John Kirkpatrick	UK	1985-1987	KMG Thomson McLintock
7	Georges Barthès de Ryuter	France	1987-1990	Arthur Andersen
8	Arthur Wyatt	USA	1990-1992	Arthur Andersen
9	Eiichi Shiratori	Japon	1993-1995	IONA International Corporation
10	Michael Sharpe	Australie	1995-1997	Coopers & Lybrand
11	Stig Enevoldsen	Suède	1998-2000	Deloitte & Touche
12	Thomas Jones	UK	2000-2001	Citigroup

[208] Nous n'avons pas inclus dans ces calculs les membres qui assistent en tant qu'observateurs (représentants des utilisateurs et des préparateurs).
[209] La « *Financial Excecutive Institute* » (FEI) est une association représentant les préparateurs des comptes.

Comme nous l'avons précisé, l'organisation du dispositif international de normalisation avant 2001 repose sur le bureau de l'IASC, l'assemblée générale et le *staff*. Concernant le *staff* technique, les statuts de 1973 l'ont évoqué brièvement en précisant que son recrutement est de la responsabilité de l'organisme qui représente la profession comptable en Grande Bretagne et en Ireland et que son coût sera supporté par l'IASC. Dans la pratique, le nombre de personnes travaillant dans le *staff* technique de façon permanente était assez réduit[210]. Le poste le plus important dans le *staff*, et peut être dans tout le dispositif international, est celui de secrétaire général de l'IASC. Son importance provient du fait qu'il s'agit de la personne la plus gradée dans la hiérarchie qui travaille à plein temps au sein du dispositif international.

De 1973 à 1984, le poste de secrétaire général était occupé par des personnes qui venaient exclusivement en détachement de deux ans de leurs institutions d'origine. Depuis 1985, ce poste a pris de l'ampleur et les personnes qui l'ont occupé doivent couper tout contact avec leurs employeurs d'origine ce qui a permis d'avoir une stabilité dans ce poste avec notamment l'arrivé de David Cairns comme secrétaire général (de 1985 à 1995) et ensuite de Sir Bryan Carsberg (de 1995 à 2000)[211].

Dans le tableau ci-après nous avons repris les provenances géographiques et professionnelles de tous les secrétaires généraux de l'IASC ainsi que celles de leurs assistants depuis sa création jusqu'à sa réforme de 2001. Il parait d'après ce tableau que presque toutes les personnes ayant occupé le poste de secrétaire général sont d'origine anglo-saxonne. Concernant les origines professionnelles, il existe une grande diversité entre les universitaires, les préparateurs et les membres de la profession comptable. Pour le poste d'assistant du secrétaire général, la profession comptable était beaucoup mieux représentée. Les grands cabinets sont à ce niveau aussi les plus présents parmi les autres membres de la profession comptable.

[210] Nous n'avons pas de chiffres officiels, mais c'est ce que la littérature indique (Camfferman et Zeff, 2006 ; Flower, 1997).
[211] En 1995, l'allemande Liesel Knorr a assuré une phase de transition de quelques mois. Elle occupait à cette date le poste de directeur technique au sein de l'IASC.

Tableau 48: Les senior *staff* de l'IASC de 1973 à 2000

N°	Nom	Pays	Mandat	Organisation/société d'origine
Secrétaires généraux				
1	Paul Rosenfield	USA	1973-1975	AICPA
2	John Brennan	Canada	1975-1977	Université de Saskatchewan
3	Roy Nash	USA	1977-1979	Arthur Young
4	Allan Coock	UK	1979-1981	Unilever
5	Geoffrey Mitchell	Australie	1982-1985	Université de Flinders
6	David Cairns	UK	1985-1994	Stoy Hayward
7	Liesel Knorr	Allemagne	1995-1995	KPMG
8	Sir Bryan Carsberg	UK	1995-2000	Fair Trading
Assistant des secrétaires généraux				
1	Richard Simmon	UK	1973-1975	Arthur Andersen
2	Christopher Relleen	UK	1975-1977	Deloitte
3	Hugh Richardson	UK	1977-1979	Coopers & Lybrand
4	Peter Akins	Australie	1979-1981	Deloitte
5	Brian Shearer	UK	1981-1983	Grant Thornton
6	John Bloxome	UK	1983-1985	Spicer & Pegler
7	Brian Rutherford	UK	1985-1987	University of Kent

Cet essai de comparaison vise à détecter une tendance dans les nominations au sein des postes clés de l'organisation. Les résultats montrent que si l'exclusivité dont bénéficiait la profession comptable avant 2001 dans les organes décisionnels a été perdue lors de la réforme de 2001, la présence des « représentants » de la profession, et notamment ceux des grands cabinets d'audit, dans les instances les plus importantes du dispositif reste non négligeable par rapport aux autres parties prenantes. Concernant le travail préparatoire des normes, il continue à être exécuté par des personnes dont la majorité provient de la profession comptable et plus précisément des cabinets « *Big* ».

Ces changements semblent marquer le passage d'une gouvernance professionnelle du normalisateur comptable internationale vers une gouvernance plus orientée vers les marchés financiers avec une présence plus importante des autres parties prenantes et notamment de celle des régulateurs. Dans le paragraphe suivant, nous verrons que cette nouvelle tendance semble se confirmer après la période de notre étude.

3.2.2. La composition du normalisateur après 2010

Nous n'allons pas procéder à une étude approfondie de la composition des différentes instances du normalisateur international après 2010. L'objet de ce paragraphe est de présenter quelques aspects de cette composition qui peuvent donner des signes quant à l'existence d'un

changement éventuel dans le profil des normalisateurs. Trois aspects seront présentés dans ce sens[212].

En premier lieu, la mise en place d'un *Monitoring Board* semble instaurer la première pierre dans ce qui peut être considéré comme un début de changement de paradigme dans la normalisation internationale. En effet et comme nous l'avons déjà précisé, le rôle de cette nouvelle instance est de constituer un lien entre le normalisateur international (représenté par l'*IFRS Foundation*) et les autorités publiques des plus grandes économies du monde (représentées par les organismes de régulation des marchés financiers). Le principal pouvoir dont dispose cette instance est d'approuver ou de rejeter les nominations des nouveaux *trustees* et le renouvellement de leurs mandats. Comme nous l'avons souligné dans la section précédente (2.5), la composition du *Monitoring Board* est très différente de celle des autres instances du dispositif international. Ainsi, il n'y a pas de représentants de la profession comptable et il existe une suprématie de régulateurs[213]ce qui est cohérent avec le rôle que devra jouer cette instance et ce qui va dans le sens d'un changement de paradigme vers une gouvernance orientée vers les marchés financiers.

En deuxième lieu, l'instauration de quotas géographiques pour les membres de l'IASB dans les nouveaux statuts de l'*IFRS Foundation* constitue une rupture avec les anciennes pratiques du normalisateur international. Ainsi, à partir de 2012 l'IASB comprend le même nombre de membres issus de l'Amérique du Nord, de l'Europe et de la zone Asie/Océanie (4 membres chacun). Les marchés émergents sont représentés par deux membres dont un provient de l'Afrique et l'autre de l'Amérique du Sud. Cette nouvelle composition vise à être en harmonie avec la distribution des capitaux sur la planète ce qui confirme l'importance donnée aux marchés financiers dans la nouvelle structure du normalisateur international.

En troisième lieu, la nomination du néerlandais Hans Hoogervorst comme nouveau président de l'IASB pour remplacer David Tweedie, dont le deuxième et dernier mandat est arrivé à échéance au cours de 2011, constitue un nouvel épisode de ce changement qui est en train de prendre place au sein du normalisateur international. En effet, le profil de Hoogervorst est complètement différent de celui de Tweedie puisque le nouveau président n'est ni issu de la profession comptable ni du monde anglo-saxon. Il n'est pas considéré comme technicien de la comptabilité mais plutôt comme un régulateur et un homme politique, ayant occupé plusieurs

[212] Tous ces aspects ne se sont pas produits après 2010, mais ils ont commencé avec la révision des statuts de l'*IFRS Foundation* en 2009/2010.
[213] Au sens large du mot, qui comprend les régulateurs politique, financier et banquier.

portefeuilles ministériels avant d'être nommé président de l'autorité des marchés financiers des Pays-Bas. De plus, d'après la presse professionnelle (Nixon, 2010 ; Rosemain, 2010), la présidence de l'IASB a échappé « de justesse » à Ian Mackintosh, le président néo-zélandais de l'ASB britannique, « relégué » au poste nouvellement créé de vice-président suite aux pressions de la Commission Européenne qui ne voulait pas d'un « Tweedie bis » à la tête de l'IASB (La Tribune, 2010). Mackintosh a un parcours semblable à celui de Tweedie. Il a commencé sa carrière dans la profession comptable dans un cabinet *Big 4* avant de « se spécialiser »[214] dans la normalisation comptable et de devenir vice président de l'ASB britannique (au moment où Tweedie était son président) et à partir de 2001 président de cet organisme. Il convient enfin de noter que Hoogervorst était le premier président du *Monitoring Board* ce qui confirme l'importance du rôle que peut jouer cette nouvelle instance dans la normalisation internationale.

Il semble que ces trois éléments confirment la tendance, amorcée depuis la réforme de 2001, qui veut que la normalisation comptable ne soit plus entre les mains des seuls membres de la profession et qu'elle se dirige plus vers une gouvernance tournée vers les marchés financiers avec une présence de plus en plus importante des grands acteurs de ces marchés. Ceci ne veut pas dire que la profession comptable n'a pas un grand rôle à jouer dans la normalisation internationale mais que son rôle évolue dans le temps et mérite d'être précisé et qualifié. Ceci fera l'objet du paragraphe suivant.

3.3. Le pouvoir de la profession comptable : le poids des grands cabinets d'audit

Rappelons d'abord qu'à travers l'analyse de la composition des principales instances formant le dispositif international, notre objectif n'était pas de connaître ou de mesurer le degré d'influence des membres issus de la profession comptable sur les choix du normalisateur. Notre objectif vise la compréhension du profil des personnes qui y siègent pour trancher sur leur appartenance à la profession comptable, que cette appartenance soit de nature institutionnelle, contractuelle ou même éventuellement idéologique[215]. Le postulat sous-jacent étant que la présence de plusieurs personnes ayant le même *background* professionnel influencerait indirectement les choix du normalisateur à travers les idées et les valeurs véhiculées par ces personnes.

[214] C'est-à-dire avant de travailler à temps plein pour le compte de normalisateurs.
[215] C'est le cas par exemple d'un membre qui n'appartient pas à la profession au moment de son recrutement par le normalisateur international, mais ayant fait un long passage dans sa carrière par un grand cabinet d'audit, il se trouve en position d'adopter la vision de ces cabinets pour ses choix comptables.

3.3.1. La présence renforcée de la profession comptable profite surtout aux grands cabinets d'audit

Les résultats trouvés montrent que d'une façon générale, quoi que c'est variable d'une instance à l'autre, la profession représente un vivier important pour le normalisateur dans lequel il recrute ses membres et notamment pour ses instances les plus techniques (IASB, IFRS-IC et *staff* technique). Cette présence a évolué avec le temps non seulement par rapport à son poids vis-à-vis des autres parties prenantes, mais également par rapport aux acteurs qui représentent la profession dans ces instances.

Ainsi, les organisations représentatives de la profession (comme l'IFAC à l'échelle internationale) sont moins présentes dans les différentes instances du normalisateur international mais en contre partie les grands cabinets d'audit ont conservé, si ce n'est renforcé, leur présence notamment dans les instances techniques. On peut même dire que pour le *staff* technique par exemple et l'IFRS-IC, les membres issus directement[216] des grands cabinets représentent une large majorité par rapport aux membres issus des autres parties prenantes et même des autres composantes de la profession comptable. Ainsi, le tableau 46 montre que dans toutes les instances étudiées, mis à part le *Monitoring Board*, la part des cabinets internationaux dans les membres issus de la profession comptable est très importante (plus de 65%, avec des pics avoisinant les 90% pour l'IFRS-IC et les dépassant même pour l'IASB).

Cette présence des *Big 4* peut laisser présumer qu'il existe une façon de penser les normes comptables apprises dans ces cabinets, et qui sera retrouvée au niveau du normalisateur international et de ses normes à cause de l'implication de ces personnes dans ses différentes instances. Ainsi, ces cabinets deviennent, comme l'ont montré Cooper et Robson (2006), un lieu de professionnalisation et un espace de régulation à l'instar des normalisateurs ou des agences de régulations. Cette influence « idéologique » des grands cabinets reste, cependant, présumée et nécessite une étude d'une autre nature pour qu'elle soit affirmée ou au contraire infirmée. Dans le paragraphe suivant, nous avançons quelques explications de cette situation.

3.3.2. Les raisons de la présence renforcée des grands cabinets d'audit

Les raisons de cette situation peuvent être expliquées par différents éléments qui favorisent souvent les grands cabinets d'audit par rapport aux autres composantes de la profession comptable et par rapport aux autres parties prenantes.

[216] C'est-à-dire ayant comme dernier employeur un cabinet *Big 4*.

a. La complexité technique des débats :

Si la normalisation comptable a été appréhendée comme un processus à l'intersection du technique et du politique (voir chapitre 1), l'aspect technique reste, cependant, très pesant dans les débats. Ainsi, la consultation des résumés des délibérations de l'IASB par exemple (*IStaR*) nous a montré que les débats au sein de l'IASB utilisaient souvent des termes techniques très poussés. La complexité technique des débats fait en sorte qu'un nombre restreint de personnes peut les suivre, et à *fortiori*, les diriger. Cette complexité, comme l'a souligné Colasse (2012), « appelle presque naturellement l'expertise, c'est-à-dire l'intervention de spécialistes chevronnés ». Les membres de la profession comptable, qu'ils soient auditeurs, experts comptables ou comptables libéraux, sont donc les plus aptes à participer dans ce débat, de part leur formation académique et leurs expériences pratiques.

b. La spécificité de la normalisation internationale :

Outre l'aspect fortement technique de la comptabilité en général et de la normalisation comptable en particulier, la normalisation internationale se distingue par encore plus de complexité notamment pour les non anglo-saxons à cause de son ancrage dans la tradition anglo-saxonne et à cause de sa proximité avec les marchés financiers. Cet ancrage et cette proximité se traduisent par l'utilisation de concepts et de techniques de valorisation qui sont plus difficiles à assimiler et à intégrer notamment pour les non anglo-saxons et pour les économies qui ne sont pas aussi financiarisées que les économies américaines ou britanniques. Ainsi, Walton (2002) a étudié les délibérations de l'IASB en 2002 et 2003 et a montré que les principales notions sous-jacentes au débat sont le cadre conceptuel et la juste valeur qui sont des notions que les Français, par exemple, utilisent traditionnellement beaucoup moins dans leurs débats comptables. Cette complexité supplémentaire pèse en faveur des grands cabinets d'audit qui sont d'origine anglo-saxonne et qui sont proches des grands groupes côtés et des acteurs des principaux marchés financiers mondiaux.

c. L'importance de l'expérience pratique :

La participation dans les débats concernant l'établissement des normes internationales nécessite dans une grande partie, et notamment dans le cas de l'IFRS-IC, une connaissance technique doublée d'une expérience pratique sur le terrain de l'application et de l'audit des comptes établis suivant les normes IFRS. Cette expérience est détenue par les acteurs qui utilisent d'ores et déjà ces normes. En Europe et dans la plupart des autres pays, il s'agit des

grands groupes cotés et de leurs auditeurs. Ceci favorise, encore une fois, les grands réseaux de cabinets d'audit internationaux et leurs clients.

d. L'importance des moyens financiers à mettre en œuvre :

Les explications citées ci-dessus se réfèrent toutes à l'expertise dans son double aspect des connaissances techniques et de l'expérience pratique. Une autre raison qui explique la surreprésentation des grands cabinets d'audit consiste dans le coût élevé de la participation dans les différentes instances de la normalisation internationale. Pour l'IFRS-IC par exemple, le coût consiste à prendre en charge les heures de travail du membre au sein de cette instance car le membre y travaille sans contrepartie matérielle tout en gardant son poste chez son employeur d'origine. Pour le *staff* technique, il s'agit souvent d'un contrat de détachement auprès du normalisateur qui, certes ne coûte pas de l'argent pour le cabinet d'audit, mais l'oblige à se priver de son salarié pendant un à trois ans généralement. Pour l'IASB, le coût d'opportunité est encore plus important puisque le membre va rompre toute relation contractuelle avec son cabinet, dans lequel il était souvent un associé important[217]. Concernant la Fondation, la participation est rémunérée et le membre garde son poste d'origine et compte tenu du nombre de réunions beaucoup moins important que les autres instances, on peut supposer que le coût de participation pour son employeur n'est pas aussi important que pour l'IFRS-IC par exemple. Compte tenu de l'importance des moyens à mettre en œuvre, on comprend mieux pourquoi ce sont toujours les grandes entreprises et autres institutions qui sont représentées dans les différentes instances du normalisateur international. Dans la profession comptable, on peut facilement imaginer que ce sont les membres des *Big 4* qui soient les plus présents compte tenu de l'expertise de leurs personnels et de leurs tailles importantes qui leurs permet de se priver d'un associé ou d'un *senior manager* ou de lui permettre de travailler pour le compte du normalisateur international.

e. Le travail de veille et de coopération sur la normalisation internationale :

Les grands cabinets d'audit suivent de près la normalisation internationale par différents moyens. Outre son personnel présent à l'intérieur du dispositif, les services de doctrine comptable de ces cabinets sont abonnés aux différentes publications officielles du normalisateur et même aux publications non officielles comme l'*IStaR*[218]. Ces services de doctrine sont très actifs et formulent souvent leurs points de vue et leurs interprétations

[217] Il à préciser que, souvent, les membres de l'IASB originaires des grands cabinets d'audit sont des associés retraités.
[218]Ceci a été observé au cours de notre travail au sein d'un de ces cabinets entre 2007 et 2009.

concernant les normes qui viennent de paraître pour les communiquer à leur personnel. Ils participent dans le processus en envoyant les lettres de commentaires. Ils profitent de la coopération qui existe entre les différents membres d'un même réseau pour améliorer leur compréhension des normes internationales[219]. Outre cette coopération au sein du même réseau, ces cabinets travaillent ensemble[220] pour harmoniser leurs points de vues concernant la normalisation internationale. Ils publient des rapports annuels qui expriment leurs positions communes concernant les sujets d'actualité et la relation entre normes comptables et marchés financiers (voir Global Public Policy Symposium (2006, 2008a, 2008b).

Tous ces arguments favorisent certains acteurs aux dépens d'autres dans la participation directe, c'est-à-dire en tant que membre dans l'une des instances du normalisateur international. Cet avantage va en faveur des grands acteurs en général et des grands acteurs spécialisés dans les normes internationales en particulier. Ceci explique en partie la forte présence des membres provenant des grands cabinets d'audit internationaux mais aussi des grands acteurs de la finance internationale. Ceci fera l'objet de discussions dans le paragraphe suivant.

3.3.3. Le pouvoir des grands cabinets d'audit dans le cadre des nouveaux modes de régulation

Dans notre étude de la composition des principales instances du normalisateur international, Nous avons essayé de mettre en évidence les expériences des membres dans la profession comptable parce qu'il y a plusieurs auteurs qui ont critiqué la surreprésentation des membres de cette partie prenante au sein du normalisateur international (Colasse, 2005 ; Capron et Chiapello, 2005 ; Martine-Diaz, 2005). Les résultats montrent que cette surreprésentation est bien réelle (quoique ce soit variable d'une instance à l'autre et qu'elle soit en déclin par rapport à la situation avant la réforme de 2001). Les résultats montrent aussi que la profession comptable est représentée dans une large mesure par des personnes qui travaillent ou qui ont travaillé au sein des grands cabinets internationaux.

Plusieurs auteurs ont critiqué aussi le manque de diversité au sein de l'IASB puisqu'un grand nombre de ses membres ont eu des passages plus ou moins longs au sein de ces cabinets. Or, d'après ces auteurs (Martinez-Diaz, 2005 ; Cooper et Robson, 2006), le passage, notamment lorsqu'il est long, par la profession comptable et plus particulièrement par les grands cabinets

[219] Sur le terrain, ceci se traduit par le fait que le bureau de Paris par exemple du cabinet Ernst&Young va entrer en contact avec le service de doctrine du bureau de Londres ou celui de New York pour s'entraider dans l'interprétation des normes ou pour répondre à un exposé sondage.
[220] Avec aussi les cabinets Grant Thornton et BDO.

influence le mode de pensée des acteurs et leurs préférences ainsi que la manière avec laquelle ils conçoivent les solutions aux problématiques comptables posées.

Comme l'ont souligné Chantiri-Chaudemanche et Kahloul (2012) et Martinez-Diaz (2005), le concept de communauté épistémique semble donc être très intéressant pour la normalisation internationale parce qu'il permet de caractériser collectivement les normalisateurs internationaux. Les principales idées et valeurs qui fondent cette communauté d'après ces auteurs seraient les suivantes :

- L'information comptable et financière est destinée en priorité aux actionnaires et investisseurs ;

- L'amélioration de la comparabilité des états financiers entre les pays à travers l'harmonisation comptable internationale promeut l'efficience des marchés financiers ;

- La normalisation internationale doit rester entre les mains du secteur privé.

Nous avons expliqué dans le paragraphe précédent la forte présence des membres des grands cabinets d'audit par plusieurs raisons qui tiennent pour la plupart d'entre elles à des capacités propres à ces cabinets (moyens financiers, connaissances techniques, expériences pratiques…). Cependant, l'environnement dans lequel agissent ces acteurs permet aussi de donner quelques explications à cette situation. En effet, cet environnement est caractérisé par une mondialisation accrue et par l'émergence de nouveaux modes de régulation dont nous avons présenté les principales caractéristiques dans le premier chapitre. Parmi ces caractéristiques, on note l'existence de communautés épistémiques influentes dans le processus de régulation en général et de normalisation comptable en particulier. Walton (2003) note même que l'appartenance à une communauté épistémique est une condition impérative pour une participation directe (c'est-à-dire en tant que membre) dans la normalisation internationale. Les membres de ces communautés partagent des valeurs et des croyances communes même s'ils ne sont pas nécessairement originaires d'un même *background* professionnel. Il semble donc que les membres du normalisateur international forment une communauté épistémique puisqu'ils partagent des valeurs et des croyances communes à cause de leur passage par les mêmes itinéraires professionnels. Ces itinéraires professionnels sont marqués dans la majorité des cas par un passage par ces grands cabinets, dans un pays anglophone, adoptant l'approche anglo-saxonne de comptabilité proche des marchés financiers.

L'étude que nous avons menée concernant la composition des différentes instances du normalisateur international a permis donc de qualifier et de préciser le pouvoir de la profession comptable après la réforme de 2001. Elle a permis de distinguer entre pouvoir de la profession comptable institutionnalisée et celui des grands cabinets d'audit. Les organisations qui représentent la profession (comme l'IFAC à l'échelle internationale, l'Ordre et la Compagnie en France) et les autres composantes de la profession (comme les « petits » cabinets) restent présents mais leur présence est assez timide pour les raisons que nous avons avancées précédemment. Les grands cabinets internationaux semblent préserver le pouvoir qu'ils avaient avant la réforme et le conforter même à cause de l'appartenance de leurs membres à cette communauté épistémique qui a un rôle important dans la normalisation et les nouveaux modes de gouvernance dans un contexte de mondialisation passant ainsi d'un modèle de gouvernance professionnel vers un modèle de gouvernance par les marchés financiers (Botzem et Quack, 2006).

Il semble alors que les résultats peuvent être mieux analysés non pas en opposant la profession comptable aux autres parties prenantes, mais plutôt en mettant de côté les grands acteurs privés qui forment un réseau (les grands cabinets d'audit et leurs clients les grandes entreprises cotées, les banques internationales d'investissement et d'affaires…) (Perry et Noelke, 2005) et d'un autre côté les acteurs qui ont des intérêts différents des premiers comme les organismes gouvernementaux ou les acteurs de taille moindre. En effet, les grands acteurs privés ont des valeurs communes et défendent des intérêts comptables proches qui sont la promotion de normes en harmonie avec une économie de plus en plus financiarisée et une mondialisation de plus en plus importante (Chiapello, 2005 ; Chavagneux, 2007). Ces intérêts sont proches des valeurs défendues par les membres de la communauté épistémique que nous avons cités plus haut, ce qui peut aller à l'encontre du comportement des autres acteurs qui ne partagent pas nécessairement la même vision de l'économie, de l'entreprise et donc des normes comptables.

Il apparait donc d'après notre application de la troisième dimension de Lukes que celle-ci a mis en évidence une autre question importante qui est celle du pouvoir des grands acteurs privés dans la normalisation comptable internationale. Cette problématique a été traitée par plusieurs auteurs que nous avons cités dans le premier chapitre et qui rentrent dans le champ de la régulation transnationale (Djelic et Sahlin-Anderson, 2006a, 2006b ; Botzem et Quack, 2006 ; Chavagneux, 2007…). Outre la mise en évidence de cette question, l'application de la

troisième dimension du pouvoir de Lukes dans le contexte international a eu d'autres apports que nous discuterons dans le paragraphe suivant.

3.4. Retour sur l'application de la troisième dimension du pouvoir

La question qui se pose dans ce paragraphe est de savoir si notre façon d'opérationnaliser la troisième dimension de Lukes dans le contexte de la normalisation internationale a apporté un éclairage supplémentaire sur les questions du pouvoir au sein de cet espace de régulation. Nous avons déjà répondu à cette question *a priori*, c'est-à-dire avant de commencer notre étude empirique. La réponse que nous allons donner maintenant est une réponse *a posteriori*.

Nous avons choisi l'étude de la composition des instances du normalisateur international afin de voir si les membres de la profession comptable y étaient surreprésentés ou non. Rappelons que le raisonnement sous-jacent n'était pas de dire que si une partie prenante arrive à placer plus de personnes au sein de ces instances, elle va avoir plus de pouvoir à travers les modes de prise de décision (le vote) au sein du normalisateur. Nous avons déjà avancé dans les paragraphes précédents pourquoi un tel raisonnement serait biaisé et ne reflèterait pas la réalité des enjeux de pouvoir (hétérogénéité au sein d'une même partie prenante, participation dans les débats non égalitaire entre les membres, importance de l'aspect technique dans les débats, prise en compte d'autres facteurs qui rentrent dans le processus complexe de normalisation comme l'influence de l'environnement institutionnel…).

L'idée était donc d'étudier la composition du normalisateur et d'insister sur le profil de ses membres pour détecter l'importance de la présence des expériences professionnelles au sein de la profession dans la carrière des normalisateurs. Cette présence renforcée pourrait orienter les débats et les arguments au sein du normalisateur, et donc les solutions proposées par les normes, dans un sens spécifique, créant ainsi des biais dans le système en faveur de cette partie prenante. Dans cet ordre d'idées, Colasse (2009c) remet en cause la qualité du débat au sein de l'IASB en raison de l'appartenance de ses membres au « même espace cognitif ». Il précise qu' « *un véritable débat ne peut naître entre individus indépendants que si ces individus sont différents, s'ils n'ont pas la même origine sociale, les mêmes références culturelles, la même expérience, la même formation* ». Le comité de Bâle de supervision bancaire a aussi critiqué le manque de représentativité des points de vue au sein de l'IASB en 2004, car à cette date le *Board* était composé de 10 Anglo-saxons, 3 Européens et 1 Japonais (Chiapello et Medjad, 2009).

Les résultats ont montré qu'une grande partie des expériences professionnelles des membres, même ceux qui ne font pas partie de la profession comptable au moment de leur recrutement au sein du normalisateur, sont menées dans les grands cabinets d'audit. Cela confirme une hypothèse souvent présumée dans la littérature (Colasse, 2004 ; Chiapello, 2005 ; Chiapello et Medjad, 2009 ; …) sans qu'elle ne soit validée par une étude approfondie. Cette façon d'opérationnaliser la troisième dimension du pouvoir a été utilisée, avec le même raisonnement sous-jacent, par Malsch et Gendron (2011) qui ont étudié la composition du CPAB. Ils ont trouvé que les *Big 4* constituent le principal fournisseur de cet organisme en personnel décideur et même en *staff*. Cette présence témoigne pour ces auteurs de l'existence de relations professionnelles et culturelles proches entre cet organisme et ces cabinets. Les auteurs citent l'éditorialiste d'un célèbre journal économique qui ajoute que ces personnes ont été socialisées à cause de leurs longues expériences au sein de ces cabinets, jusqu'au point où ils ont développé des liens « psycho-émotionnels » avec la profession. L'ampleur de cette socialisation conduit l'auteur à se poser des questions sur la capacité de ces membres, et sur celle du CPAB en conséquence, à adopter une position critique face à ces grands cabinets.

Il est à préciser que d'autres possibilités d'opérationnalisation de la troisième dimension du pouvoir étaient aussi possibles. Parmi ces possibilités, on peut noter l'étude des modes de fonctionnement du normalisateur international pour essayer de détecter des biais dans son fonctionnement susceptibles de favoriser certaines parties prenantes aux dépens des autres. Parmi les mécanismes qui assurent le fonctionnement du normalisateur, le mode de prise de décision constitue un point crucial pour ce genre d'organisations. Ainsi, un changement dans les conditions de quorum ou de majorité nécessaire pour voter une norme par exemple peut être à l'origine de changements des rapports de force au sein du normalisateur. Newman (1981b) a étudié, à travers des indices statistiques du pouvoir, la possibilité de former des coalitions au sein du FASB sans pouvoir cependant arriver à des conclusions satisfaisantes dans ce sens.

Le financement du dispositif international de normalisation est un autre mécanisme de fonctionnement qui peut faire l'objet d'étude dans le cadre de l'application de la troisième dimension du pouvoir. En effet, les organisations internationales du type de l'*IFRS Foundation* demeurent dépendantes de leurs bailleurs de fonds parce qu'il n'y a ni Etat ni organisme qui assure leur financement, basé pour une grande partie sur les contributions volontaires des acteurs intéressés par leur travail. Larson et Kenny (2011) ont mené une étude descriptive des origines des fonds du normalisateur international. Ils ont montré que ce

dernier dépend fortement des contributions volontaires des grands acteurs privés et notamment des grands cabinets internationaux qui ont assuré près de 30% de ses ressources après la réforme de 2001, constituant ainsi les plus importants donateurs individuels de l'*IFRS Foundation*. Cette situation peut donner à ces cabinets un pouvoir important sur le normalisateur s'il ne conçoit pas un système de financement qui garantit plus son « indépendance », chose qu'il est d'ores et déjà entrain de faire d'après Larson et Kenny (2001).

Les études en sciences politiques et en sociologie ont opérationnalisé différemment la troisième dimension du pouvoir. Ils ont eu recours aux notions de mythes, de symboles et à la construction sociale des significations. Ces notions sont difficilement transposables dans le champ de la normalisation comptable. La construction sociale de la légitimité est un concept qui peut être utilisé dans le cadre de l'opérationnalisation de la troisième dimension. Ceci revient à étudier comment et pourquoi il existe des parties prenantes qui peuvent être considérées comme plus légitimes que d'autres parties dans l'élaboration des normes internationales. Cette légitimité peut être basée sur le rôle historique de cette partie prenante dans l'élaboration des normes, comme c'est le cas de la profession comptable. Elle peut aussi se construire sur d'autres bases comme l'expertise, ou la proximité des marchés financiers considérés comme les principaux utilisateurs de l'information financière. L'opérationnalisation de cette dimension du pouvoir peut se faire aussi, à l'instar de Malsch et Gendron (2011), à travers l'introduction de la notion de discours de Foucault. Un discours est défini par Hall (1992) comme « *un ensemble d'énoncés, d'idées et de pratiques qui permettent à un langage d'avoir un sens en parlant d'un sujet particulier dans un endroit donné et à un moment donné* ». Malsch et Gendron (2011) ont étudié le discours des principaux acteurs de la régulation canadienne pour mettre en lumière son rôle dans la construction sociale des représentations. Gore (1992) a lui aussi étudié, dans le cadre de la troisième dimension, le discours de certains acteurs du FASB pour chercher le lien entre leurs discours et leur nomination au sein de cette instance.

Notre choix de l'étude de la composition des principales instances du normalisateur international a permis de mettre en évidence plusieurs aspects critiques de la normalisation (l'évolution du pouvoir de la profession comptable, le pouvoir des grands cabinets d'audit, l'inscription des enjeux de pouvoir dans un environnement plus large…). Cette étude peut être complétée par d'autres méthodes d'opérationnalisation citées ci-dessus comme par exemple l'étude du discours des membres des grands cabinets d'audit pour voir si leurs prises de

position convergent avec celles de leurs employeurs d'origine. Il est possible aussi d'associer les contributions financières des parties prenantes à leur présence au sein du normalisateur pour essayer de détecter un éventuel exercice d'influence dans ce sens.

Conclusion du chapitre 4

Parmi les principaux résultats de notre étude, on observe la mise en évidence de la perte du pouvoir de la profession comptable institutionnalisée (l'IFAC notamment, mais les autres organisations représentatives nationales aussi) lors de la réforme de 2001, en contre-partie de la conservation, voire de l'accroissement, du pouvoir des grands cabinets d'audit à travers une présence renforcée de leurs membres, ou des personnes ayant eu une expérience significative dans leurs bureaux, dans les principales instances du normalisateur international. Cette surreprésentation est particulièrement visible dans les instances techniques du normalisateur (là où les normes sont écrites). Dans l'*IFRS Foundation*, si cette présence n'est pas aussi importante, elle a une caractéristique qui témoigne de l'importance des grands cabinets pour le normalisateur international. Cette particularité est l'inscription dans les statuts mêmes, c'est-à-dire le texte le plus important régissant les structures du normalisateur, qu'au moins deux associés de ces cabinets doivent être présents au sein de la Fondation pour représenter cette partie prenante. Ce « privilège » n'est accordé à aucun autre groupe d'intérêt. Dans le *Monitoring Board*, les « représentants » des grands cabinets sont absents à cause du statut particulier de cette instance qui doit jouer un rôle de lien entre les normalisateurs et les autorités publiques.

A cause des spécificités et de l'importance de ce groupe d'intérêt, plusieurs auteurs ont étudié le rôle des grands cabinets d'audit dans le cadre de la normalisation comptable internationale (Street, 2002 ; Kenny et Larson, 2011 ; Quéro, 2006…), mais aussi dans le champ de la régulation de l'audit (Malsch et Gendron, 2011 ; Richardson, 2009…), de la régulation transnationale (Martinez-Diaz, 2005, Djelic et Sahlin, 2006 ; Botzem et Quack, 2009…), du management (Dirsmith et *al*., 1996 ; Greenwood et Suddaby, 2006) et de la sociologie des professions (Chiapello, 2005 ; Ramirez 2003, 2009…). Ces études se sont focalisées sur les grands cabinets d'audit (ou « cabinets internationaux de service » comme appelés dans certains articles) pour mettre en exergue le rôle de plus en plus important qu'ils jouent dans leur environnement institutionnel et de régulation (comptable, d'audit et autres types de régulations). Ainsi, Cooper et Robson (2006) admettent que ces cabinets sont devenus moins le sujet de la régulation, et plus l'espace dans lequel cette régulation nait et se développe défiant ainsi, d'après les auteurs, les principes fondamentaux d'un contrôle démocratique. Malsch et Gendron (2011, p.473) précisent que, si le recrutement du personnel des agences de régulation auprès de ces cabinets peut s'avérer nécessaire pour des raisons opérationnelles, ces individus constituent un moyen d'introduire la pensée et le discours de la profession,

intériorisés dans leurs esprits à travers les longues années de travail dans ces cabinets, dans l'arène du régulateur influençant ainsi ses décisions de tous les jours. Richardson (2009, p.586) a indiqué qu'une meilleure compréhension des réseaux de régulation au Canada passe par le suivi des itinéraires professionnels des personnes appartenant à plusieurs organismes en même temps et notamment celles qui proviennent des grands cabinets d'audit, ce qui pose la question de savoir le vrai rôle joué par ces acteurs dans la régulation comptable et d'audit.

Cette mise en évidence du rôle des grands cabinets nous a poussés à poser une autre question de recherche relative au pouvoir des grands acteurs privés dans la normalisation comptable internationale. Des éléments de réponse à cette question ont été donnés par des auteurs dans le champ de la régulation transnationale à l'instar de Botzem et Quack (2006) ou Djelic et Sahlin-Andersson (2006b). Ce courant de littérature permet de mettre en lumière un aspect important dans l'étude du pouvoir dans la normalisation internationale, qui est celui de l'impact de l'environnement institutionnel et des relations de pouvoir qui le caractérisent sur le normalisateur international. Ainsi, on ne peut bien comprendre la normalisation internationale sans tenir compte des développements dans des institutions comme l'IOSCO, l'Europe ou encore le FASB américain. Nous avons montré dans le chapitre 3 que la normalisation des regroupements d'entreprises au sein de l'IASB a été très marquée par le travail précurseur du normalisateur américain. Plus généralement, le travail en commun que mènent actuellement ces deux organismes sur un projet de cadre conceptuel aura un impact stratégique important sur le contenu des normes qui seront développées dans le futur au sein de ces deux organismes. Gendron et Malsch (2011) avancent dans ce sens le concept de « glocalisation » pour attirer l'attention des chercheurs sur les interactions qui existent entre les régulateurs locaux et leurs équivalents à l'échelle internationale.

Les conclusions de ces travaux donnent une importance particulière aux travaux récents sur le « *networking* » (les théories des réseaux) dans le champ de la normalisation comptable (Perry et Noelke, 2005) et dans le champ plus large de la régulation (Richardson, 2009). Ce dernier a constitué son réseau à partir des liens de pouvoir de nomination entre les organisations impliquées dans la régulation comptable et d'audit au Canada. Il suggère par ailleurs que ces réseaux peuvent aussi s'appuyer sur les flux financiers qui constituent la base de financement des régulateurs, ou encore sur les itinéraires professionnels que poursuivent les personnes influentes du réseau. Ces études qui constituent un « prolongement naturel » de l'étude du pouvoir dans la normalisation internationale témoignent de la complexité du sujet et de la

problématique posée, ce que justifie, de notre point de vue, le recours à deux études distinctes pour l'analyser.

Conclusion de la partie II

L'objectif de cette conclusion est d'interpréter les résultats des deux études que nous avons menées d'une façon plus globale et intégratrice et de mettre en évidence leurs apports et leur complémentarité.

Le point de départ de notre travail empirique est constitué par la grille d'analyse théorique que nous avons construite et présentée à la fin de la première partie de ce document. Cette grille repose sur l'opérationnalisation de la première et de la troisième dimensions du pouvoir de Lukes (1974, 2005) dans le contexte de la normalisation internationale. Les différences théoriques qui existent entre ces deux dimensions nous ont orientés vers une partie empirique avec deux niveaux d'étude et d'analyse correspondant aux chapitres 3 et 4.

Le chapitre 3 rend compte d'une étude de cas du processus de normalisation sur le projet « Regroupements d'entreprises ». Nous nous sommes focalisés dans ce chapitre sur la normalisation en tant que processus décisionnel (Chantiri, 2000). Or la prise de décision du normalisateur est, d'après la littérature, largement influencée par le *lobbying* des parties prenantes (Hope et Gray, 1982 ; Zeff, 2002 ; Jorissen et al, 2006…) et, plus particulièrement, celui de la profession comptable (Rahman et *al.*, 1998 ; Quéro, 2006…). Pour cette raison, nous avons cherché à déterminer l'influence de cette partie prenante dans le processus d'établissement de la norme IFRS 3. Les résultats ont montré que, sur les cinq questions clés du projet, l'IASB n'a pas changé de position entre l'exposé sondage et la norme finale. L'analyse de contenu des lettres de commentaires a montré pourtant un fort taux d'opposition de la part des membres de la profession comptable concernant deux des cinq questions clés.

Le chapitre 4 est consacré à l'étude de la composition des principales instances du normalisateur international pour essayer de mettre en exergue une éventuelle influence des membres de la profession comptable. Nous avons choisi d'opérationnaliser la troisième dimension de Lukes de cette façon parce que nous pensons qu'une présence massive des membres de la profession et, plus particulièrement, ceux des grands cabinets internationaux peut influencer les débats et les idées au sein du normalisateur et favoriser une certaine conception de la comptabilité et des normes comptables, une conception qui porte les intérêts des groupes qui dominent les différentes instances du normalisateur. Les résultats obtenus tendent à montrer que les *trustees* de la Fondation recrutent souvent les membres des différentes instances, notamment techniques, parmi les membres de la profession comptable et

plus particulièrement dans une catégorie particulière, auprès des grands cabinets multinationaux connus sous le nom de *Big 4*.

Les résultats des deux études peuvent, à première vue, s'avérer contradictoires et non conciliables. En effet, dans la première étude, nous avons trouvé que les grands cabinets d'audit n'ont pas pu influencer l'IASB pour changer la méthode de comptabilisation de l'écart d'acquisition bien qu'ils aient été unanimement opposés à cette méthode, alors que la deuxième étude a montré que, dans les différentes instances du normalisateur, la majorité des membres viennent directement de ces mêmes cabinets ou ils ont passé une grande partie de leurs carrières .

Existe-t-il une vraie contradiction dans les résultats ? Comment pouvons-nous concilier ces résultats et répondre à notre question de recherche ? Nous avancerons quelques idées dans ce sens qui permettront de mieux comprendre les résultats des deux études et les complémentarités qui existent entre elles.

Nous avons précisé dans le troisième chapitre que la norme finale était le fruit de l'interaction de plusieurs paramètres dans le processus de normalisation. Le *lobbying* des parties prenantes à travers l'envoi des lettres de commentaires ne constitue qu'un paramètre parmi d'autres et qui est d'ailleurs d'après certaines auteurs (Walker et Robinson, 1994 ; Chiapello et Medjad, 2007 ; LeManh, 2009) assez tardif et peu efficace. Les autres paramètres que l'IASB a, semble-t-il, pris en considération concernent notamment son environnement réglementaire et surtout les solutions adoptées (ou en voie d'adoption) par les autres normalisateurs, en particulier le FASB. Il est aussi important de rappeler que l'envoi des lettres de commentaires n'est pas l'unique possibilité de *lobbying* donnée aux parties prenantes. Il est donc possible qu'un exercice d'influence plus discret et plus efficace ait fait en sorte que l'IASB ne change pas de position sur les questions clés du projet de norme.

En ce qui concerne les résultats du quatrième chapitre, la présence des membres ayant appartenu (ou qui appartiennent toujours) à la profession et plus précisément aux grands cabinets d'audit ne signifient pas nécessairement que ceux-ci vont préparer les normes et les voter conformément aux intérêts de leurs employeurs d'origine[221]. Nos résultats n'aboutissent pas à cette conclusion et notre étude n'a pas pour objectif de faire le lien entre l'appartenance des membres et leurs prises de décision. La mise en évidence d'un tel lien nécessite une étude d'un autre genre qui emploie une méthodologie différente de celle que nous avons mise en

[221] L'exemple cité dans le chapitre 3 des deux membres de l'IASB issus d'un même réseau de cabinet et qui ont voté différemment la norme IFRS 3 illustre cet aspect.

œuvre dans le chapitre 4. L'objectif de l'étude de la composition était de découvrir le profil des normalisateurs, de chercher des tendances temporelles dans ce sens et de conclure quant à une surreprésentation d'une certaine partie prenante, en l'occurrence la profession comptable. Des études semblables à celle-ci ont été menées par d'autres auteurs à l'instar de Rocher (2011) dans son étude de la composition de l'IPSASB et Malsh et Gendron (2011) dans leur étude de la composition du CPAB. Ces auteurs montrent que l'indépendance formelle d'un organisme peut être altérée par la proximité intellectuelle et idéologique de ses membres aux grands cabinets d'audit à partir desquels la plupart d'entre eux sont issus.

Les deux études permettent d'appréhender deux aspects différents de la normalisation internationale, d'une part la gouvernance de celle-ci et, d'autre part, son processus technique d'établissement des normes. Ces deux aspects sont complémentaires et permettent d'acquérir une meilleure compréhension. Nous avons trouvé que la présence de plusieurs membres issus des *Big 4* ne les a pas aidés à avoir une norme IFRS 3 proche de leurs intérêts. Ceci montre que les origines professionnelles des membres ne suffisent pas pour connaître leurs tendances de vote[222]. Inversement, les résultats montrent que le comportement de *lobbying* des parties prenantes à travers des actions manifestes comme l'envoi des lettres de commentaires n'est pas toujours efficace et qu'il faut prendre en considération des facteurs plus structurels (comme les relations de l'IASB avec son environnement institutionnel, la composition de ses groupes de travail (LeManh, 2009), son financement (Kenny et Larson, 2011)…) pour comprendre les prises de position de l'IASB lors du processus de normalisation. C'est dans ce sens que ces deux axes sont complémentaires et leur utilisation conjointe permet une meilleure compréhension de la normalisation internationale. Les apports et les limites de cette « combinaison » ainsi que les voies de recherches futures qu'elle ouvre seront discutés dans la conclusion générale.

[222] Nous avons montré dans le chapitre 3 que Yamada a pris une position similaire à ces compatriotes et n'a pas voté la norme IFRS 3. Ceci montre que le facteur géographique et culturel a joué un rôle plus important que le facteur professionnel dans sa prise de décision.

CONCLUSION GENERALE

Dans cette conclusion générale, nous présenterons une synthèse de notre travail de recherche puis nous en exposerons les apports et les limites, ainsi que les perspectives de recherche qu'il ouvre.

1. Synthèse des principaux résultats

Dès le premier chapitre de notre travail, nous avons mis en évidence le double caractère technique et politique de la normalisation comptable. Quel que soit le contexte dans lequel il opère, le travail du normalisateur ne consiste pas seulement en la recherche d'une solution à un problème technique mais plutôt en la confrontation et le choix entre des rationalités différentes et dont les conséquences économiques sont importantes (Zeff, 1978 ; Fogarty et *al*., 1994 ; Capron et Chiapello, 2005). Cette caractéristique place le normalisateur au centre d'enjeux de pouvoir et d'exercices d'influence de la part des parties prenantes. Nous avons montré que dans le contexte international les enjeux du pouvoir sont aussi présents et qu'ils sont de plus en plus importants au vu de l'accroissement de la notoriété du normalisateur international et de l'utilisation, de plus en plus répandue, de ses normes dans le monde. Ce constat nous a conduits au choix de l'approche tri-dimensionnelle du pouvoir de Lukes (1974, 2005) pour l'étude du pouvoir de la profession comptable dans le contexte international après sa réforme de 2001. La grille d'analyse théorique que nous avons construite permet d'opérationnaliser la 1ère et la 3ème dimensions du pouvoir dans le contexte international.

L'application de cette grille sur le terrain s'est traduite par la conduite de deux études distinctes et complémentaires. Dans la première, nous avons procédé à l'instar de plusieurs autres chercheurs (Kenny et Larson, 1993, 1995 ; Larson, 2002 ; Kwok et Sharp, 2005, Jorissen et *al.*, 2006 ; LeManh, 2012…) à une étude de cas de l'élaboration de la norme sur les regroupements d'entreprises. Ce projet de norme pose plusieurs problèmes techniques quant à la méthode de comptabilisation du regroupement et aux conséquences de celle-ci par rapport à la comptabilisation de l'écart d'acquisition qui résulte du regroupement. A ces problèmes techniques, plusieurs solutions étaient envisageables. Les résultats de notre étude ont montré que l'IASB avait décidé de ne pas modifier ses choix qui étaient contenus dans l'exposé-sondage malgré le constat d'un important taux d'opposition concernant plusieurs questions. Cet état de fait a été expliqué par plusieurs facteurs. On peut citer par exemple la recherche par l'IASB d'une certaine cohérence dans son référentiel, conformément aux

conclusions de LeManh (2009, 2012) et l'influence de son environnement, notamment les travaux qu'il a menés en commun avec le FASB.

Dans la deuxième étude et conformément à la grille d'analyse théorique adoptée, nous avons mené une étude de la composition des principales instances qui forment le dispositif international de normalisation. Cette étude s'est focalisée, à l'instar d'autres recherches dans le champ de la régulation (Gore, 1992 ; Quéro, 2006 ; Malsh et Gendron, 2011 ; Rocher, 2011 ; Chantiri-Chaudemanche et Kahloul, 2012), sur les dispositions des statuts, sur le profil effectif des membres de ces instances et enfin sur l'existence d'une expérience significative de ces membres au sein de la profession comptable. Les résultats de cette étude montrent une présence importante des membres de la profession comptable dans les instances techniques du normalisateur (IASB, IFRS-IC et *staff* technique). Les membres de ces instances sont originaires, pour une grande partie, des grands cabinets d'audit. Lorsque nous avons situé ces résultats dans la continuité de l'histoire du normalisateur depuis sa création, nous avons mis en évidence le déclin important du pouvoir de la profession comptable institutionnalisée (IFAC et autres organismes qui représentent les membres de la Profession) au profit d'un pouvoir renforcé des grands cabinets d'audit, présents depuis les débuts quand la normalisation internationale était dans une logique de gouvernance professionnelle, et toujours influents aujourd'hui alors que la normalisation est passée à une logique de gouvernance par les marchés financiers.

Enfin, nous avons mis en évidence dans la conclusion de la deuxième partie les apports et les complémentarités de ces deux études et leur contribution à une meilleure compréhension du pouvoir de la profession comptable dans la normalisation internationale.

2. Les contributions de notre recherche

Les contributions de ce travail doctoral se situent, semble-t-il, à trois niveaux différents : théorique, empirique et managérial.

Les contributions théoriques

L'apport le plus important de notre recherche sur le plan théorique se situe, à notre avis, dans la mobilisation de la théorie de Lukes dans le contexte de la normalisation internationale après sa réforme de 2001. En effet, cette théorie a été utilisée par plusieurs auteurs dans divers contextes de normalisation nationaux (Hope et Gray (1982) et Weetman (2001) dans le contexte britannique ; Hussein et Ketz (1991) et Gore (1992) dans le contexte américain…). Elle a aussi été utilisée dans le contexte international (Kwok et Sharp, 2005). Mais ce dernier

article se distingue de notre travail sur deux aspects : 1) il a été effectué avant la réforme de 2001 et 2) il n'a pas appliqué le cadre de Lukes dans son intégralité mais s'est contenté d'en appliquer la première dimension. Or, d'une part, la réforme de 2001 a apporté beaucoup de changements dans la gouvernance du normalisateur international ce qui justifie notre étude (voir paragraphe 2.1 dans le chapitre 1), et d'autre part, l'apport considérable de la troisième dimension par rapport à la première nous a poussés à la prendre en compte dans notre cadre théorique.

En outre, la construction d'une grille d'analyse théorique reposant sur la théorie de Lukes constitue une contribution de notre travail sur le plan théorique. Cette grille théorique a été construite en deux temps. Dans un premier temps, nous avons proposé un cadre théorique qui permet d'opérationnaliser les trois dimensions du pouvoir de Lukes sur le terrain sans que ce cadre ne soit rattaché ni à un contexte ni à une partie prenante particuliers (voir paragraphe 4.2 du chapitre 2). Ce cadre peut être appliqué à différents contextes de normalisation nationaux (notamment ceux adoptant un processus proche du *due process* de l'IASB) pour étudier le pouvoir de la profession comptable ou de toute autre partie prenante. Dans un deuxième temps, ce cadre théorique a été affiné et adapté à la problématique du pouvoir de la profession comptable dans le contexte international de normalisation. Il est à noter que la même grille peut aussi être utilisée pour étudier le pouvoir d'autres parties prenantes comme par exemple les préparateurs, les utilisateurs ou encore les régulateurs.

Les contributions empiriques

Nous distinguerons les contributions méthodologiques des contributions à la connaissance (les résultats).

Concernant les apports méthodologiques de notre recherche, nous pouvons citer la mobilisation de deux études distinctes avec deux méthodologies différentes pour répondre à notre problématique. Ainsi nous avons utilisé dans le chapitre 3 la méthodologie de l'étude de cas qui a un fort potentiel explicatif et qui a la particularité d'être « une stratégie de recherche dynamique qui évolue en cours de route pour s'adapter aux particularités et aux opportunités du terrain » (Giroux, 2003). L'inconvénient de cette méthode réside dans son caractère particulier qui limite la capacité de généralisation des résultats. Cet inconvénient a pu être dépassé par l'emploi d'une méthodologie différente dans notre deuxième étude, basée sur l'étude de la composition du normalisateur, qui a un caractère plus systémique. Le choix de faire deux études nécessitant deux méthodologies différentes a été dicté par notre cadre

théorique et s'avère finalement riche en termes de résultats et de compréhension de la normalisation internationale.

D'autre part, l'utilisation des rapports *IStaR* comme source de données constitue un apport de notre travail. En effet, ces rapports n'ont pas été utilisés auparavant dans le cadre des études de la normalisation internationale. L'unique exception, à notre connaissance, consiste dans l'article de Walton (2009) qui a utilisé les rapports de 2001 et 2002 pour étudier les délibérations de l'IASB pendant ses deux premières années d'existence. Dans notre recherche, nous avons eu recours aux *IStaR* relatifs à la période de notre étude de cas, c'est-à-dire entre 2001 et 2004. Cette source de données s'est avérée être riche en informations et utile pour notre problématique. Elle peut être utilisée par tout chercheur qui a besoin de comptes-rendus détaillés des réunions de l'IASB et notamment les positions des différents membres sur les questions posées. Ses principaux inconvénients résident dans son coût relativement élevé et dans le fait qu'elle constitue une source indirecte d'informations.

Dans le chapitre 4 nous avons étudié de façon nous semble-t-il originale le profil effectif des membres des principales instances du normalisateur international. Cette étude constitue une contribution à la littérature à double titre. En premier lieu, nous avons étudié le profil effectif des normalisateurs, en tenant compte de leurs origines géographiques et professionnelles ainsi que de la richesse de leurs carrières, ce qui à notre connaissance n'avait pas fait l'objet de recherche approfondie auparavant. En second lieu, notre étude a porté sur une large population. Gore (1992) a mené des analyses du profil des membres du FASB mais son analyse n'a tenu compte que de quelques membres clés de l'organisation. Quéro (2006) et d'autres chercheurs ont étudié les origines géographiques et professionnelles des membres de l'IASB sans s'intéresser à l'ensemble de leurs carrières et sans tenir compte des autres instances. Nous avons étudié les membres de l'IASB, de l'IFRS-IC, de l'*IFRS-Foundation* et, de façon originale, les membres du *staff* technique et du *Monitoring Board*. Ces deux dernières instances n'ont pas bénéficié d'études approfondies auparavant, la deuxième parce qu'elle est encore nouvelle (mise en place en 2009) et la première peut-être en raison d'une sous-estimation de son rôle car elle n'est pas une instance décisionnelle. Or, les membres du *staff* jouent un rôle important dans le processus de normalisation. Dans la mesure où ils mènent l'essentiel du travail préparatoire (étude d'impact, comparaison avec les autres référentiels, rédaction), ils peuvent influencer les membres des organes décisionnels avec lesquels ils sont en contact direct, à travers la persuasion et l'argumentation. Kwok et Sharp (2005) considèrent que la persuasion est le mécanisme de pouvoir le plus utilisé dans la

normalisation internationale. Walton (2009) souligne que les membres du *staff* ont eu 50% du temps de parole dans les réunions de l'IASB en 2002 et 2003.

Concernant les contributions à la connaissance, notons qu'au-delà des conclusions auxquelles nous sommes parvenus concernant notre problématique initiale, notre travail a mis en évidence un certain nombre de résultats qui permettent de contribuer à la littérature dans plusieurs champs d'étude.

En premier lieu, notre recherche contribue aux travaux sur l'étude de la profession comptable. Elle confirme des résultats selon lesquels la profession comptable est loin de constituer un ensemble homogène (Rossignol et Saboly, 2010) Celle-ci est composée de plusieurs « mondes » dont les ressources ne sont pas comparables, les intérêts ne sont pas convergents et les profils des membres ne coïncident pas. Dans le troisième chapitre, l'analyse des lettres de commentaires envoyées par les membres de la profession a permis de mettre en évidence au moins trois sous groupes. Premièrement, les grands cabinets internationaux connus sous le nom de « *Big 4* » auxquels on peut ajouter les trois autres cabinets multinationaux qui sont de tailles moins importantes[223]. Ces cabinets ont des ressources économiques et financières très importantes qui leur permettent d'être les plus grands contributeurs dans le financement du normalisateur international (Larson et Kenny, 2011). Ils ont aussi des ressources humaines importantes en termes de nombres d'associés et de connaissances techniques et d'expertise pratique ce qui leur permet d'envoyer des réponses à pratiquement tous les exposés sondages émis par l'IASB et l'IFRS-IC (Jorissen et *al.*, 2006, 2008). Deuxièmement, les « petits » cabinets locaux qui ne sont pas groupés dans des réseaux internationaux semblent constituer « un monde à part » qui n'a pas les mêmes caractéristiques que les membres du premier groupe. Ces différences en termes financiers et de connaissances des normes IFRS rendent leur participation dans la normalisation internationale très différente. Ainsi, nous avons montré dans les chapitres 3 et 4 que des cabinets n'ont envoyé que très peu de lettres de commentaires par rapport à leur nombre total (6 lettres uniquement) et qu'ils sont quasiment absents des différentes instances du normalisateur. Ce manque de moyens à leur disposition fait en sorte peut être qu'ils préfèrent participer à travers les organisations professionnelles qui les représentent. Celles-ci constituent le troisième groupe identifié. Les résultats des deux études montrent que les organisations représentatives de la profession à l'instar de l'IFAC, de la fédération des experts comptables européens et de la CNCC, sont toujours présentes sur la scène internationale à travers l'envoi des lettres de commentaires et à travers les personnes

[223] Ces trois autres cabinets sont Mazars, BDO et Grant Thornton.

qu'elles arrivent à placer dans les instances du normalisateur. Mais il est évident que leur rôle est en déclin si on le compare à la situation avant la réforme de 2001.

La mise en évidence de l'importance du rôle que jouent les *Big 4* dans la normalisation internationale nous a orientés vers les travaux en matière de régulation transnationale. Ce cadre d'étude semble constituer un terrain d'analyse pertinent pour la normalisation comptable internationale. En effet, la mondialisation et la financiarisation des économies des pays les plus développés ont modifié les rôles joués par les différents acteurs sur la scène de la régulation transnationale. On assiste désormais à un accroissement du pouvoir des acteurs privés et plus précisément des grands acteurs de la finance internationale (Suddaby et *al.*, 2007 ; Richardson, 2009). Les résultats de notre étude confirment ces conclusions tirées du champ de la régulation transnationale (Djelic et Sahlin, 2006a, b ; Botzem et Quack, 2006) et permettent de proposer ce champ d'étude comme cadre pertinent pour l'étude de la normalisation internationale.

Dans le même ordre d'idées, nous avons mobilisé le concept de « communauté épistémique » utilisé par les auteurs dans les champs des nouveaux modes de gouvernance pour décrire les normalisateurs internationaux dans une dimension collective. Même si ce concept a été déjà utilisé par des auteurs dans le domaine de la normalisation comptable pour décrire les normalisateurs (Standish, 2003 ; Martinez-Diaz, 2005 ; Chantiri-Chaudemanche et Kahloul, 2012), nous considérons que notre analyse du profil effectif des normalisateurs permet de consolider les résultats tirés du champ de la régulation transnationale quant à la domination d'une certaine communauté (anglo-saxonne, originaire des grands cabinets et des grandes entreprises) sur les débats comptables sur la scène internationale.

Contributions managériales

Enfin, notre travail peut aussi contribuer à une meilleure compréhension du processus de normalisation pour les normalisateurs eux-mêmes en vue de l'améliorer et de tenir compte plus des besoins et attentes des différentes parties prenantes. Les normalisateurs nationaux (l'Autorité des Normes Comptables par exemple) ou internationaux peuvent utiliser les résultats de nos deux études pour améliorer leur processus de normalisation et leur gouvernance.

Ainsi, les résultats de la première étude ont mis en évidence une faiblesse quant à la prise en compte des avis des parties prenantes. Le normalisateur devrait communiquer davantage avec ses parties prenantes notamment dans le cas où il ne prend pas en considération leurs points

de vue et les solutions qu'elles proposent. Ceci permettrait une meilleure compréhension mutuelle entre les deux parties.

Les résultats de la deuxième étude ont mis en évidence un faible niveau de représentativité dans les différentes instances du normalisateur si nous tenons compte de l'ensemble de la carrière des normalisateurs et de leurs profils « effectifs ». Cet aspect de la gouvernance devrait être analysé en profondeur (ne pas se contenter de la dernière expérience professionnelle) par le normalisateur pour qu'il ne soit pas dominé par un groupe d'intérêt ou par une idéologie particulière.

3. Limites et perspectives de recherche

Notre travail doctoral souffre de limites dont nous sommes conscients et qui n'ont pas pu être surmontées pour des raisons diverses. Certaines limites sont d'ordre théorique alors que d'autres sont plutôt relatives à l'étude de terrain. Ces limites suggèrent en même temps autant de perspectives de recherche.

Sur le plan théorique, à cause de problèmes d'application sur le terrain, nous n'avons pas pris en compte dans notre grille d'analyse théorique la deuxième dimension du pouvoir préconisée par Lukes. Cette dimension permet d'étudier les raisons pour lesquelles le normalisateur a choisi d'étudier un tel projet (ou partie du projet) et de ne pas étudier un autre. Nous avons avancé rapidement dans notre étude de cas de l'élaboration de la norme IFRS 3 les raisons qui ont conduit l'IASB à mettre le projet « regroupements d'entreprises » sur son agenda. Il serait souhaitable d'inclure cette deuxième dimension dans la grille d'analyse de façon systématique, et non artisanale comme nous l'avons fait, à condition de trouver une méthodologie qui permette son opérationnalisation sur le terrain sans que l'absence de données ne constitue un handicap dans ce sens.

Sur le plan empirique, nous pouvons distinguer les limites relatives à la première étude (chapitre 3) et celles relatives à la seconde étude (chapitre 4).

Concernant l'étude d'élaboration de la norme IFRS 3 menée dans le chapitre 3, l'utilisation des données documentaires uniquement constitue une des principales limites de cette étude. Le recours à l'observation directe et aux entretiens avec les normalisateurs et les parties prenantes (les membres de la profession comptable dans notre cas) permettraient d'avoir des données pertinentes qu'on ne trouve pas dans les documents étudiés. Ainsi, des entretiens avec les membres de l'IASB permettraient de mieux comprendre la position de l'IASB et les

raisons qui l'ont poussé à ne pas tenir compte du fort taux d'opposition exprimé par certaines parties prenantes. Des entretiens avec les membres de la profession comptable permettraient de comprendre la perception de ces derniers du processus de normalisation et notamment des mécanismes d'exercice d'influence qu'ils considèrent comme les plus efficaces. L'observation d'une partie du travail de l'IASB est possible avec l'ouverture de ses réunions au public. Mais l'observation, même si elle aide à comprendre la manière avec laquelle les décisions sont prises, ne peut pas concerner le projet de norme étudié car celui-ci est achevé depuis 2004. Une autre limite de cette étude consiste dans le fait d'appréhender le normalisateur comme un bloc uni en terme de prise de décision. La prise de décision définitive des membres du *Board* est un processus assez complexe qui n'a pas fait l'objet de notre étude. Notre recherche s'est intéressée seulement à la relation qui peut exister entre les prises de position des parties prenantes, et notamment celles de la profession comptable, contenues dans leurs lettres de commentaires et celles de l'IASB contenues dans sa norme finale. Ainsi, nous n'avons pas cherché à le décomposer pour analyser les avis des membres qui ont voté en faveur de la norme IFRS 3 par exemple ce qui constitue une limite à notre analyse et un axe de recherche future prometteur. Nous avons surmonté partiellement cette limite en analysant les « *dissent opinions* », mais une telle analyse mérite d'être approfondie et étendue aux avis des membres qui ont voté la norme aussi.

Concernant la deuxième étude menée, une de ses limites consiste dans le manque de lien apparent entre les indices du pouvoir (la présence des membres de la profession dans les différentes instances du normalisateur) et les effets du pouvoir, c'est-à-dire en quoi ces indices permettent-ils à la profession comptable par exemple d'influencer les normes adoptées par l'IASB. Une façon de surmonter cette limite consiste dans l'analyse de la formation des points de vue des normalisateurs. Une telle étude permettrait de comprendre comment les membres de l'IASB peuvent-ils être influencés par les *lobbyistes* et s'ils prennent leurs décisions en toute indépendance de leurs employeurs par exemple dans le cas des membres de l'IFRS-IC qui rappelons le sont bénévoles et gardent leurs relations contractuelles avec leurs employeurs (souvent les grands cabinets d'audit). Un tel objectif ne peut être atteint qu'au moyen d'entretiens avec les membres de l'IASB. Une autre limite concernant le chapitre 4 réside dans le fait que nous avons limité l'opérationnalisation de la troisième dimension à la seule étude de la composition du normalisateur. Comme nous l'avons précisé dans le chapitre 2, d'autres possibilités d'opérationnalisation restent ouvertes comme par exemple l'étude d'un autre aspect de la gouvernance tel que le financement du dispositif (Quéro, 2006 ; Larson et

Kenny, 2011) ou l'étude des idéologies des membres à travers leurs discours et rhétoriques à l'instar de ce que proposent Fogarty et *al.* (1994)

Enfin, les récents changements (après la crise de 2007) concernant la gouvernance du normalisateur international et qui ont été présentés dans le chapitre 4 ouvrent la voie à plusieurs questions concernant l'existence d'un changement de paradigme au sein du normalisateur international (Chantiri-Chaudemanche et Kahloul, 2012). Une nouvelle étude du normalisateur international qui commencerait en 2008/2009 pourrait donner des conclusions différentes des nôtres concernant la gouvernance de l'IASB et des enjeux de pouvoir qui le caractérisent.

Table des annexes

Chapitre 1 :

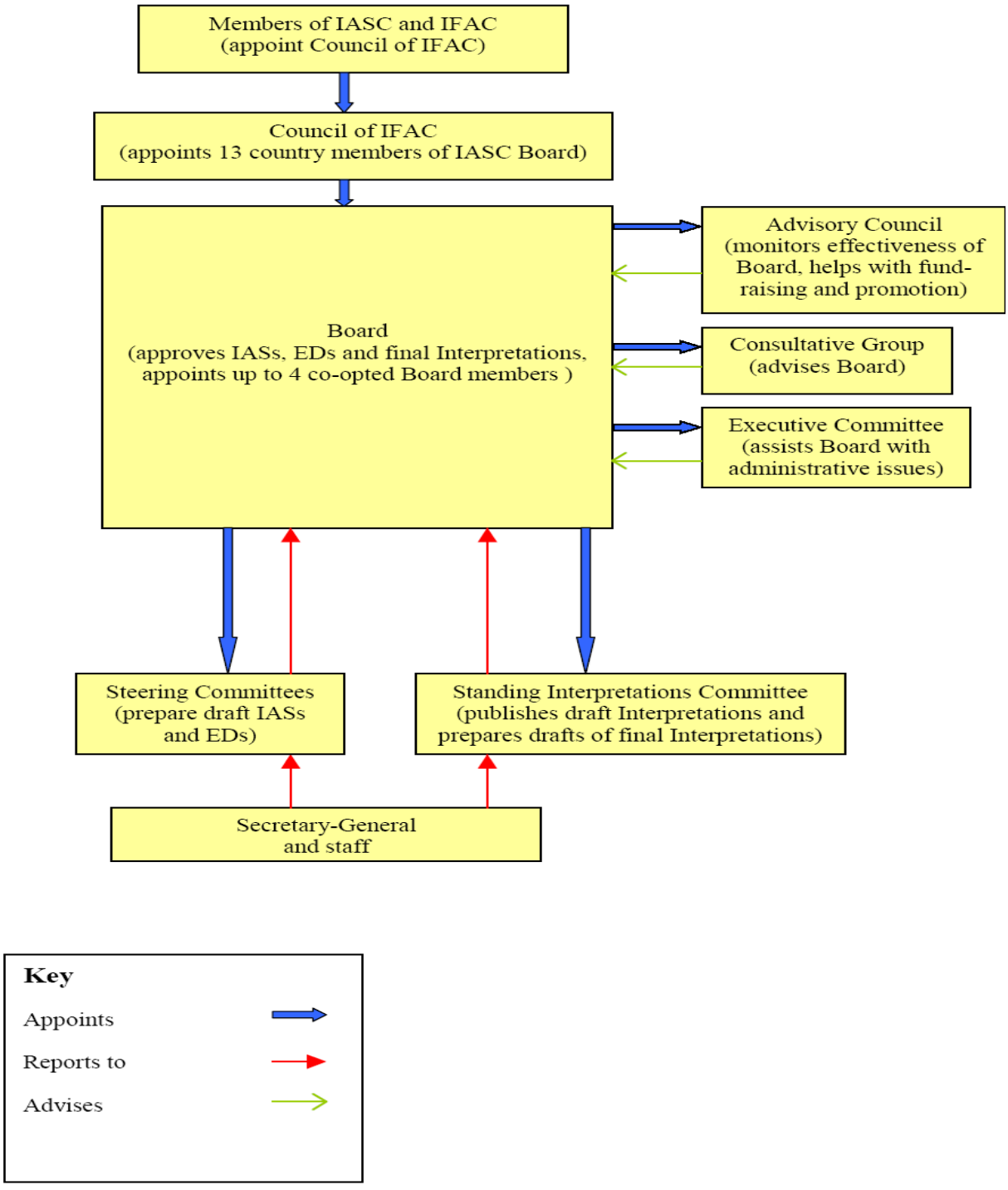
Annexe 1 : La structure de l'IASC après l'accord avec IFAC (avant réforme 2001)..... 319
Annexe 2: La composition du SWP de l'IASC..... 320
Annexe 3: La nouvelle structure de l'IASC proposée par le SWP 321

Chapitre 3 :

Annexe 4: Les 10 questions posées par l'IASB dans l'ED 3..... 322
Annexe 5: Tableau d'analyse brute de toutes les lettres de commentaires reçues en réponse à l'ED3..... 326
Annexe 6: Tableau récapitulatif de l'analyse de contenu des lettres de commentaires par partie prenante..... 329

Annexe 1 : La structure de l'IASC après l'accord avec IFAC (avant réforme 2001)

Source : Exposé sondage du SWP (1998)



Annexe 2: La composition du SWP de l'IASC

Source : Rapport du SWP (IASC, 1999)

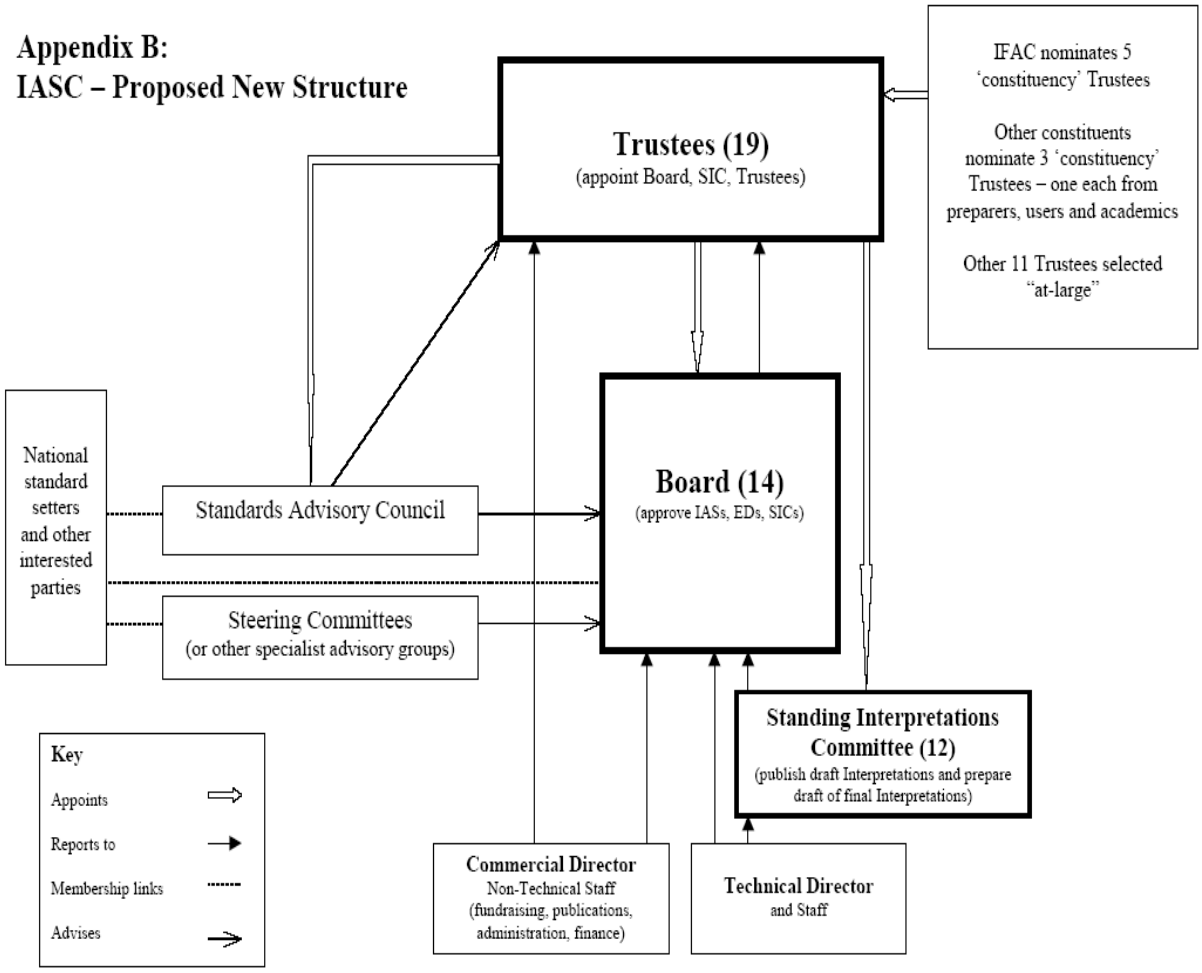
Strategy Working Party Membership

The Strategy Working Party was appointed by the Chairman and Deputy Chairman of IASC, in accordance with authority delegated by the IASC Board. Its members are:

Edward Waitzer (Chairman)	*Chairman, Stikeman, Elliott* *Former Chairman, Ontario Securities Commission* *Former Chairman, IOSCO Technical Committee*
Georges Barthès de Ruyter	*Chairman, Conseil National de la Comptabilité, France* *Former Chairman of IASC*
Sir Bryan Carsberg	*Secretary-General, IASC*
Anthony Cope	*Board Member,* *Financial Accounting Standards Board, United States*
Stig Enevoldsen	*Chairman, IASC*
Frank Harding	*President, International Federation of Accountants*
Kazuo Hiramatsu	*Professor of Accounting, Kwansei Gakuin University, Japan* *Former Member, Business Accounting Deliberation Council*
Birgitta Kantola	*Vice President, Finance and Planning,* *International Finance Corporation*
Jacques Manardo	*Global Managing Partner - Strategic Clients - Member of the Executive Group, Deloitte Touche Tohmatsu*
David S. Ruder	*Professor of Law, Northwestern University* *Trustee, Financial Accounting Foundation, United States* *Former Chairman, US Securities and Exchange Commission*
Michael Sharpe	*Past Chairman, IASC*
Sir David Tweedie	*Chairman, Accounting Standards Board, United Kingdom*

Annexe 3: La nouvelle structure de l'IASC proposée par le SWP

Source : Rapport du SWP (IASC, 1999)



Annexe 4: Les 10 questions posées par l'IASB dans l'ED 3

Question 1 Scope

The Exposure Draft proposes:

(a) to exclude from the scope of the IFRS business combinations in which separate entities or operations of entities are brought together to form a joint venture, and business combinations involving entities under common control (see proposed paragraphs 2 and 3 and paragraphs BC9-BC11 of the Basis for Conclusions).

Are these scope exclusions appropriate? If not why not?

(b) to include in the IFRS a definition of business combinations involving entities under common control, and additional guidance on identifying such transactions (see proposed paragraphs 9- 12 and Appendix A, and paragraphs BC 12- BC15 of the Basis for Conclusions).

Are the definition and additional guidance helpful in identifying transactions within the scope exclusion? If not, what additional guidance would you suggest and why?

Question 2— Method of accounting for business combinations

The Exposure Draft proposes to eliminate the use of the pooling of interests method and require all business combinations within its scope to be accounted for by applying the purchase method (see proposed paragraphs 13 - 15 and paragraphs BC18 - BC35 of the Basis for Conclusions).

Is this appropriate? If not, why not? If you believe the pooling of interests method should be applied to a particular class of transactions, what criteria should be used to distinguish those transactions from other business combinations, and why?

Question 3 - Reverse acquisitions

Under IAS 22 Business Combinations, a business combination is accounted for as a reverse acquisition when an entity (the legal parent) obtains ownership of the equity of another entity (the legal subsidiary) but, as part of the exchange transaction, issues enough voting equity as consideration for control of the combined entity to pass to the owners of the legal subsidiary. In such circumstances, the legal subsidiary is deemed to be the acquirer.

The Exposure Draft:

(a) proposes to modify the circumstances in which a business combination could be regarded as a reverse acquisition by clarifying that for all business combinations effected through an exchange of equity interests, the acquirer is the combining entity that has the power to govern the financial and operating policies of the other entity (or entities) so as to obtain benefits from its (or their)

activities. As a result, a reverse acquisition occurs when the legal subsidiary has the power to govern the financial and operating policies of the legal parent so as to obtain benefits from its activities (see proposed paragraph 21 and paragraphs BC37- BC41 of the Basis for Conclusions).

Is this an appropriate description of the circumstances in which a business combination should be accounted for as a reverse acquisition? If not, under what circumstances, if any, should a business combination be accounted for as a reverse acquisition?

(b) proposes additional guidance on the accounting for reverse acquisitions (see proposed paragraphs B1- B14 of Appendix B).

Is this additional guidance appropriate? If not, why not? Should any additional guidance be included? If so, what specific guidance should be added?

Question 4—Identifying the acquirer when a new entity is formed to effect a business combination

The Exposure Draft proposes that when a new entity is formed to issue equity instruments to effect a business combination, one of the combining entities that existed before the combination should be adjudged the acquirer on the evidence available (see proposed paragraph 22 and paragraphs BC42- BC46 of the Basis for Conclusions).

Is this appropriate? If not, why not?

Question 5— Provisions for terminating or reducing the activities of the acquiree

Under IAS 22, an acquirer must recognise as part of allocating the cost of a business combination a provision for terminating or reducing the activities of the acquiree (a restructuring provision) that was not a liability of the acquiree at the acquisition date, provided the acquirer has satisfied specified criteria.

The Exposure Draft proposes that an acquirer should recognise a restructuring provision as part of allocating the cost of a business combination only when the acquiree has, at the acquisition date, an existing liability for restructuring recognised in accordance with IAS 37 Provision Contingent Liabilities and Contingent Assets (see proposed paragraph 40 and paragraphs BC55- BC66 of the Basis for Conclusions).

Is this appropriate? If not, what criteria should an acquirer be required to satisfy to recognise a restructuring provision that was not a liability of the acquiree as part of allocating the cost of a combination, and why?

Question 6 Contingent liabilities

The Exposure Draft proposes that an acquirer should recognise separately the acquiree‘s contingent liabilities at the acquisition date as part of allocating’ the cost of a business combination, provided their fair values can be measured reliably (see proposed paragraphs 36 and 45 and paragraphs BC80- BC85 of the Basis for Conclusions).

Is this appropriate? If not, why not?

Question 7 - Measuring the identifiable assets acquired and liabilities and contingent liabilities assumed

IAS 22 includes a benchmark and an allowed alternative treatment for the initial measurement of the identifiable net assets acquired in a business combination, and therefore for the initial measurement of any minority interests.

The Exposure Draft proposes requiring the acquiree's identifiable assets, liabilities and contingent liabilities recognised as part of allocating the cost to be measured initially by the acquirer at their fair values at the acquisition date. Therefore, any minority interest in the acquiree will be stated at the minority’s proportion of the net fair values of those items. This proposal is consistent with the allowed alternative treatment in IAS 22 (see proposed paragraphs 35 and 39 and paragraphs BC88- BC95 of the Basis for Conclusions).

Is this appropriate? If not, how should the acquiree’s identifiable assets, liabilities and contingent liabilities recognised as part of allocating the cost of a business combination be measured when there is a minority interest in the acquiree, and why?

Question 8 Goodwill

The Exposure Draft proposes that goodwill acquired in a business combination should be recognised as an asset and should not be amortised Instead, it should be accounted for after initial recognition at cost less any accumulated impairment losses (see proposed paragraphs 50- 54 and paragraphs BC96- BC108 of the Basis for Conclusions).

Do you agree that goodwill acquired in a business combination should be recognised as an asset? If not, how should it be accounted for initially, and why? Should goodwill be accounted for after initial recognition at cost less any accumulated impairment losses? If not, how should it be accounted for after initial recognition, and why?

Question 9 - Excess over the cost of a business combination of the acquirer’s interest in the net fair value of the acquiree's identifiable assets, liabilities and contingent liabilities

In some business combinations, the acquirer's interest in the net fair value of the acquiree’ s identifiable assets, liabilities and contingent liabilities recognised as part of allocating the cost of

the combination exceeds that cost. The Exposure Draft proposes that when such an excess exists, the acquirer should:

(a) reassess the identification and measurement of the acquiree's identifiable assets. liabilities and contingent liabilities and the measurement of the cost of the combination; and

(b) recognise immediately in profit or loss any excess remaining after that reassessment. (See proposed paragraphs 55 and 56 and paragraphs BC109 - BC120 of the Basis for Conclusions.)

Is this treatment appropriate? If not, how should any such excess be accounted for, and why?

Question 10 - Completing the initial accounting for a business combination and subsequent adjustments to that accounting

The Exposure Draft proposes that:

(a) if the initial accounting for a business combination can be determined only provisionally by the end of the reporting period in which the combination occurs because either the fair values to be assigned to the acquiree’s identifiable assets, liabilities or contingent liabilities or the cost of the combination can be determined only provisionally, the acquirer should account for the combination using those provisional values. Any adjustment to those values as a result of completing the initial accounting is to be recognised within twelve months of the acquisition date (see proposed paragraphs 60 and 61 and paragraphs BC123 - BC 126 of the Basis for Conclusions).

Is twelve months from the acquisition date sufficient time for completing the accounting for a business combination? If not, what period would be sufficient, and why?

(b) with some exceptions carried forward as an. interim measure from IAS 22, adjustments to the initial accounting for a business combination after that accounting is complete should be recognised only to correct an error (see proposed paragraphs 62 and 63 and paragraphs BC127 - BC 132 of the Basis for Conclusions).

Is this appropriate? If not, under what other circumstances should the initial accounting be amended after it is complete, and why?

Annexe 5: Tableau d'analyse brute de toutes les lettres de commentaires reçues en réponse à l'ED3

					Question n°2				Question n°5				Question n°7				Question n°8				Question n°9			
CL n°	Nom	Appartenance	Pays	N page	Oui	Non	AVP	NRP	Oui	Non	AVP	NRP	Oui	Non	AVP	NRP	Oui	Non	AVP	NRP	Oui	Non	AVP	NRP
1	Covewood Research, LLC	Util Invest instit	USA	7		1						1				1				1				1
2	Salzgitter, AG	Prep Soc	Allemagne	9				1				1				1				1		1		
3	Recof Corporation	Prep Soc	Japon	1				1				1				1				1				1
4	María Cecilia Subelet & Carlos Javier Subelet (CPA)	PC Autre cab	Argentine	34	1				1				1				1				1			
5	AFEP-AGREF	Prep Ass	France	22				1		1				1			1				1			
6	NATIONAL ASSOCIATION OF INSURANCE COMMISSIONERS	Prep Fin Soc	USA	14			1		1							1		1				1		
7	VALUATION RESEARCH CORPORATION	Util autres valu	USA	3	1					1			1				1						1	
8	Southcorp Limited	Prep Soc	Australie	4	1					1			1				1				1			
9	Organismo Italiano di Contabilità – OIC	Reg Norma	Italie	21	1				1				1					1				1		
10	Foster's grup limited	Prep Soc	Australie	4				1		1						1	1							1
11	Chamber of Commerce and Industry of Southern Sweden	Prep Ass	Suède	4		1						1				1		1						1
12	Hugh J Osburn, FCMA, ASA, ASIP	Util autres valu	UK	14				1				1				1				1			1	
13	DOV KAHANA C.P.A	PC Autre cab	Israel	2				1				1				1				1		1		
14	Kingston Smith	PC Autre cab	UK	2			1		1						1			1						1
15	Ian Langfield-Smith Monash University	Divers Univ	Australie	31	1				1				1					1			1			
16	Michael E. Bradbury PhD, FCA, CMA UNITEC-Institute of tec	Divers Univ	Nouvelle Zeland	3	1				1				1				1				1			
17	FAR - the institute for the accountancy profession in Sweden	PC Org rep	Suède	15	1						1		1					1			1			
18	the "Intangible Assets in Accounting" working committee of the	Divers autres	Allemagne	2				1				1				1				1				1
19	Stagecoach Group plc	Prep Soc	UK	5	1				1				1					1			1			
20	IATA Accounting Policy Task Force	Prep Ass	International	2				1				1				1				1				1
21	Accounting standards board	Reg Norma	Canada	9	1				1				1				1				1			
22	NOKIA	Prep Soc	Suède	10	1					1			1				1				1			
23	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.	PC Org rep	Allemagne	20			1			1			1					1				1		
24	the Institute of Chartered Accountants of Scotland	PC Org rep	Scotland	7	1						1		1					1				1		
25	Wesfarmers Limited	Prep Soc	Australie	16		1			1				1				1					1		
26	"Bas Kleine"	Util autres	Autriche	2				1				1				1		1				1		
27	The Japanese Institut of Certified Public Accountant	PC Org rep	Japon	4	1							1				1		1						1
28	"Garth Coppin" National Director of Accounting at Ernst & Youn	PC ind	Afrique du Sud	6				1				1				1		1				1		
29	Swedish bankers association	Prep Fin Ass	Suède	26	1				1				1						1			1		
30	The Netherlands Council for Annual Reporting	Reg Norma	Pays bas	25	1				1				1					1				1		
31	UNICE "Union of Industrial and Employers' Confederations of Eu	Prep Ass	Europe	3		1				1			1				1							1
32	CHINA ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE	Reg Norma	Chine	6			1		1				1					1				1		
33	LONDON INVESTMENT BANKING ASSOCIATION	Prep Fin Ass	UK	4	1							1				1	1				1			
34	Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias E	Divers autres	Argentine	11	1				1				1				1					1		
35	The Chamber of Auditors of the Czech Republic	PC Org rep	Tchèque	4	1				1				1				1				1			
36	The Swedish Financial Accounting Standards Council	Reg Norma	Suède	19		1			1				1					1				1		
37	Mayne Group Limited	Prep Soc	Australie	5	1					1			1				1				1			
38	THE INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS OF PAKIST	PC Org rep	Pakistan	13	1				1				1					1			1			
39	Accounting Standards Board of japan	Reg Norma	Japon	6		1				1						1		1				1		
40	the International Accounting Standards Review Committee (IASF	Reg Norma	Korée	16	1				1				1						1		1			

					Question n°2				Question n°5				Question n°7				Question n°8				Question n°9			
CL n°	**Nom**	**Appartenance**	**Pays**	**N page**	**Oui**	**Non**	**AVP**	**NRP**	**Oui**	**Non**	**AVP**	**NRP**	**Oui**	**Non**	**AVP**	**NRP**	**Oui**	**Non**	**AVP**	**NRP**	**Oui**	**Non**	**AVP**	**NRP**
41	CPA Australia	PC Org rep	Australie	10	1					1			1				1				1			
42	Société Générale	Prep Fin Soc	France	20		1				1			1					1			1			
43	Virginia BEJARANO VÁZQUEZ & Enrique VILLANUEVA	Divers Univ	Espagne	1				1				1				1				1				1
44	Deloitte Touche Tohmatsu	PC BIG	International	17	1				1				1					1				1		
45	the South African Institute of Chartered Accountants	PC Org rep	Afrique du Sud	26	1				1				1					1				1		
46	Nippon Keidanren (Japan Business Federation)	Prep Ass	Japon	8	1					1				1				1				1		
47	HOLCIM	Prep Soc	Swisse	16	1					1			1					1					1	
48	"Masahiro Hoshino" Bank of Yokohama	Prep Fin Soc	Japon	2				1				1				1				1				1
49	F. Hoffmann-La Roche Ltd	Prep Soc	swisse	20	1					1			1					1					1	
50	INTANGIBLE BUSINESS LIMITED	Divers autres	UK	12				1				1				1				1				1
51	The Norwegian Accounting Standards Board	Reg Norma	Norvège	18	1				1				1				1				1			
52	Syngenta AG	Prep Soc	Swisse	18	1					1			1					1					1	
53	Institute of Certified Public Accountants of Kenya	PC Org rep	Kenya	2				1				1				1		1				1		
54	Conseil National de la Comptabilité CNC	Reg Norma	France	20			1			1			1						1			1		
55	Grant Thornton	PC Autre Cab Int	International	26	1				1				1					1				1		
56	The Royal Dutch/Shell Group	Prep Soc	UK	1				1				1				1				1				1
57	Swiss Institute of Certified Accountants and Tax Consultants	PC Org rep	Swisse	14	1				1				1					1				1		
58	Swiss Reinsurance Company	Prep Fin Soc	Swisse	4				1		1			1				1							1
59	Pitcher Partners	PC Autre cab	Australie	11	1					1			1				1				1			
60	EFRAG	Reg Norma	Europe	22	1				1				1					1				1		
61	No indication			11																				
62	ASSICURAZIONI GENERALI	Prep Fin Soc	Italie	2				1				1				1				1				1
63	KPMG	PC BIG	International	37	1				1				1					1				1		
64	SFAF	Util analyste org	France	15	1				1				1					1			1			
65	Institute of Chartered Accountants of Zimbabwe	PC Org rep	Zimbabwe	11	1				1				1				1				1			
66	CONTROLLER and AUDITOR-GENERAL "Kevin Brady"	PC Autre cab	Nouvelle Zeland	2				1				1				1		1						1
67	the Australian Bankers Association (ABA)	Prep Fin Ass	Australie	16	1					1			1				1				1			
68	BG Group plc	Prep Soc	UK	10			1		1				1					1			1			
69	The Russian Financial Reporting Council	Reg Norma	Russie	12		1			1				1					1			1			
70	GlaxoSmithKline plc	Prep Soc	UK	13		1			1				1				1				1			
71	AVIVA plc	Prep Soc	UK	3		1			1						1			1			1			
72	bigfoot	Prep Soc	Australie	3		1						1				1				1				1
73	CBI (the voice of business)	Prep Ass	UK	13		1				1			1					1			1			
74	Federation of Swiss Industrial Holding Companies	Prep Ass	Swisse	19		1				1			1					1			1			
75	ABI	Prep Fin Ass	Italie	32	1							1				1	1					1		
76	Goldman Sachs	Prep Fin Soc	USA	6	1				1				1				1				1			
77	Acteo et MEDEF	Prep Ass	France	20		1				1			1				1					1		
78	the European Round Table of Industrialists (ERT)	Prep Ass	Europe	3		1				1			1					1						1
79	Nestlé	Prep Soc	Swisse	14	1					1			1					1				1		
80	the Institute of Chartered Accountants of New Zealand	PC Org rep	Nouvelle Zeland	18	1				1				1					1				1		
81	Pfizer	Prep Soc	USA	16				1				1				1				1				1
82	the Chartered Institute of Management Accountants (CIMA)	Prep autres	International	11	1				1				1				1				1			
83	UBS	Prep Soc	Swisse	17	1				1					1			1				1			
84	PWC	PC BIG	International	34	1				1				1				1					1		
85	the 100 Group of Finance Directors	Prep Ass	UK	13		1			1				1					1			1			
86	The Association of Chartered Certified Accountants (ACCA)	PC Org rep	UK	12	1				1				1					1				1		
87	German Accounting Standards Board (GASB)	Reg Norma	Allemagne	23	1				1				1						1			1		
88	British Petroleum (BP)	Prep Soc	UK	12	1				1				1				1				1			
89	AstraZeneca PLC	Prep Soc	UK	12	1				1				1				1					1		
90	The Institute of Chartered Accountants in England and Wales	PC Org rep	UK	22	1				1				1					1			1			

					Question n°2				Question n°5				Question n°7				Question n°8				Question n°9			
CL n°	Nom	Appartenance	Pays	N page	Oui	Non	AVP	NRP	Oui	Non	AVP	NRP	Oui	Non	AVP	NRP	Oui	Non	AVP	NRP	Oui	Non	AVP	NRP
91	Epic Energy Corporate	Prep Soc	Australie	7	1				1				1				1					1		
92	American Accounting Association	Divers Univ	USA	14	1				1				1					1			1			
93	Ernst & Young	PC BIG	International	20		1			1				1					1				1		
94	Novartis International AG	Prep Soc	Swisse	24	1					1			1					1				1		
95	AWG Plc	Prep Soc	UK	19	1				1					1			1					1		
96	The Group of 100 (G100)	Prep Ass	Australie	24			1			1			1				1					1		
97	J.P. Morgan Chase & Co.	Prep Fin Soc	USA	12	1					1			1				1					1		
98	HLB Mann Judd	PC Autre cab	Australie	3				1				1				1				1				1
99	Bundesverband Deutscher banken	Prep Fin Soc	Allemagne	14	1				1				1					1				1		
100	The Hong Kong Society of Accountants (HKSA)	PC Org rep	Hong Kong	21	1				1				1					1				1		
101	the Danish Institute of State Authorised Public Accountants (FS	PC Org rep	Danemark	5	1				1				1					1			1			
102	The Council on Corporate Disclosure and Governance (CCDG)	Divers autres	Singapour	11	1				1				1				1				1			
103	The International Valuation Standards Committee	Util valuation	UK	4				1				1				1				1				1
104	Swire Pacific Limited	Prep Soc	Hong Kong	1				1				1				1				1				1
105	DoveBid Valuation Services	Util autres valu	USA	8	1							1	1				1				1			
106	The UK actuarial profession	Util autres actu	UK	3	1				1				1					1			1			
107	Investment management association (IMA)	Util invest instit	UK	7	1							1				1	1					1		
108	the Institute of Chartered Accountants in Ireland	PC Org rep	UK	17	1				1				1					1					1	
109	SIEMENS	Prep Soc	Allemagne	2	1				1				1				1				1			
110	DaimlerChrysler	Prep Soc	Allemagne	3				1			1				1					1		1		
111	Mazas	PC Autre Cab Int	France	17		1				1			1				1					1		
112	the American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)	PC Org rep	USA	18	1					1					1			1				1		
113	The Malaysian Accounting Standards Board (MASB)	Reg Norma	Malaisie	15		1			1				1					1			1			
114	The Australian accounting Standards Board (AASB)	Reg Norma	Australie	24	1					1			1				1					1		
115	ABI (Association of British Insurers)	Prep Fin Ass	UK	14		1				1			1					1				1		
116	RWE	Prep Soc	Allemagne	5				1				1				1				1				1
117	Coca-Cola HBC S.A.	Prep Soc	Grece	6	1					1			1				1				1			
118	The Institut of CPA in Ireland	PC Org rep	Ireland	14	1				1				1					1			1			
119	the Commonwealth Bank of Australia	Prep Fin Soc	Australie	17	1					1			1				1				1			
120	"DAVID DAMANT"	Util analyste soc	UK	3				1				1				1		1				1		
121	International association of Financial Executive Institutes (IAFEI	Prep Ass	International	6	1					1			1					1				1		
122	Crédit Mutuel	Prep Fin Soc	France	26				1		1			1				1					1		
123	the International Actuarial Association (IAA)	Util autres actu	International	19	1				1				1				1				1			
124	Allianz	Prep Fin Soc	Allemagne	15	1					1			1				1					1		
125	Old Mutual	Prep Fin Soc	UK	5	1					1						1				1	1			
126	Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (BBVA)	Prep Fin Soc	Espagne	1				1				1				1				1				1
127	HSBC Holdings Plc	Prep Fin Soc	UK	13	1				1				1				1				1			
128	the Institute of Management Accountants	Prep autres	USA	3	1							1				1	1							1
129	Fédération des Experts comptables Européens	PC Org rep	Europe	6	1				1				1					1				1		
130	Accounting Standards Board (ASB)	Reg Norma	UK	6		1			1							1		1			1			
131	IOSCO	Reg financier	International	4				1				1				1			1			1		
132	National Housing Federation	Prep Ass	UK	9		1						1				1				1				1
133	"Christopher B. Waldorf"	Prep autres	USA	5				1				1				1				1				1
134	the Institute of Certified Public Accountants in Israel	PC Org rep	Israel	9	1					1			1				1				1			
135	"Morten Eversen" de PWC	PC ind	Danemark	2				1				1				1				1				1
132A	BDO	PC Autre Cab Int	UK	1		1						1				1				1				1
132B	The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIP	Divers autres	UK	2				1				1				1		1						1
23A	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.	PC Org rep	Allemagne	7																				
42A	BNP Paribas	Prep Fin Soc	France	21		1				1			1					1			1			
87A	German Accounting Standards Board (GASB)	Reg Norma	Allemagne	2				1				1				1				1				1

Annexe 6: Tableau récapitulatif de l'analyse de contenu des lettres de commentaires par partie prenante

		Avis / à la question n°2				Avis / à la question n°5				Avis / à la question n°7				Avis / à la question n°8				Avis / à la question n°9			
Partie prenante	**Nbre CL**	**Pour**	**Contre**	**AVP**	**NRP**	**Pour**	**Contre**	**AVP**	**NRP**	**Pour**	**Contre**	**AVP**	**NRP**	**Pour**	**Contre**	**AVP**	**NRP**	**Pour**	**Contre**	**AVP**	**NRP**
Profession Comptable	**36**	**25**	**3**	**2**	**6**	**20**	**6**	**2**	**8**	**26**	**0**	**2**	**8**	**8**	**24**	**0**	**4**	**11**	**18**	**1**	**6**
BIG 4	**4**	3	1	0	0	4	0	0	0	4	0	0	0	1	3	0	0	0	4	0	0
Autres cabinets internationa	**3**	1	2	0	0	1	1	0	1	2	0	0	1	1	1	0	1	0	2	0	1
Autres cabinets	**6**	2	0	1	3	2	1	0	3	2	0	1	3	2	2	0	2	2	1	0	3
Associations profesionnelle	**21**	19	0	1	1	13	4	2	2	18	0	1	2	4	17	0	0	9	10	1	1
Autres	**2**	0	0	0	2	0	0	0	2	0	0	0	2	0	1	0	1	0	1	0	1
Préparateurs	**59**	**31**	**15**	**3**	**10**	**18**	**29**	**1**	**11**	**39**	**4**	**2**	**14**	**29**	**20**	**1**	**9**	**24**	**20**	**3**	**12**
Societés	**26**	16	4	1	5	11	10	1	4	17	2	2	5	13	8	0	5	11	8	3	4
Associations profesionnelle	**12**	2	8	1	1	1	9	0	2	8	2	0	2	4	7	0	1	4	4	0	4
Secteur financier	**19**	11	3	1	4	5	10	0	4	13	0	0	6	10	5	1	3	8	8	0	3
Autres	**2**	2	0	0	0	1	0	0	1	1	0	0	1	2	0	0	0	1	0	0	1
Utilisateurs	**10**	**6**	**1**	**0**	**3**	**3**	**1**	**0**	**6**	**5**	**0**	**0**	**5**	**4**	**4**	**0**	**2**	**4**	**3**	**2**	**1**
Analystes financiers	**2**	1	0	0	1	1	0	0	1	1	0	0	1	0	2	0	0	1	1	0	0
Investisseurs	**2**	1	1	0	0	0	0	0	2	0	0	0	2	1	0	0	1	0	1	0	1
Autres	**6**	4	0	0	2	2	1	0	3	4	0	0	2	3	2	0	1	3	1	2	0
Régulateurs	**16**	**8**	**5**	**2**	**1**	**12**	**3**	**0**	**1**	**13**	**0**	**0**	**3**	**3**	**9**	**4**	**0**	**6**	**10**	**0**	**0**
Normalisateurs	**15**	8	5	2	0	12	3	0	0	13	0	0	2	3	9	3	0	6	9	0	0
Régulateurs boursiers	**1**	0	0	0	1	0	0	0	1	0	0	0	1	0	0	1	0	0	1	0	0
Divers	**7**	**5**	**0**	**0**	**2**	**5**	**0**	**0**	**2**	**5**	**0**	**0**	**2**	**3**	**3**	**0**	**1**	**4**	**1**	**0**	**2**
Universitaires	**4**	3	0	0	1	3	0	0	1	3	0	0	1	1	2	0	1	3	0	0	1
Autres	**3**	2	0	0	1	2	0	0	1	2	0	0	1	2	1	0	0	1	1	0	1
Total	**128**	**75**	**24**	**7**	**22**	**58**	**39**	**3**	**28**	**88**	**4**	**4**	**32**	**47**	**60**	**5**	**16**	**49**	**52**	**6**	**21**
	100%	**59%**	**19%**	**5%**	**17%**	**45%**	**30%**	**2%**	**22%**	**69%**	**3%**	**3%**	**25%**	**37%**	**47%**	**4%**	**13%**	**38%**	**41%**	**5%**	**16%**

Liste des tableaux

Chapitre 2 :

Tableau 1: Comparaison entre les trois dimensions du pouvoir de Lukes 104
Tableau 2 : Récapitulatif des études utilisant le cadre de Lukes en sciences politiques et en sociologie 118
Tableau 3: Récapitulatif des études utilisant le cadre de Lukes dans le cadre de la normalisation comptable 129
Tableau 4 : Opérationnalisation de la première dimension du pouvoir 133
Tableau 5: Opérationnalisation de la deuxième dimension du pouvoir 135
Tableau 6 : Opérationnalisation de la troisième dimension du pouvoir 137
Tableau 7 : Grille d'analyse du pouvoir de la profession comptable dans la normalisation internationale 141

Chapitre 3 :

Tableau 8: Récapitulatif des données utilisées et des objectifs de l'analyse 155
Tableau 9 : Récapitulatif de la valorisation des sociétés dans le cas d'un regroupement d'entreprises 165
Tableau 10 : Impact des divergences entre les méthodes de comptabilisation des RE sur les comptes de la nouvelle entité 166
Tableau 11: Synthèse des 5 points clés retenus 171
Tableau 12 : Classification des parties prenantes à la normalisation internationale 177
Tableau 13 : Détermination de la population des lettres de commentaires analysées 179
Tableau 14 : Comparaison des classifications de LeManh (2009) et Bo et *al.* (2008) 180
Tableau 15 : Répartition des répondants à l'ED3 par origine professionnelle 181
Tableau 16 : Comparaison entre notre classification et celle de Jorissen et *al.* (2006) 182
Tableau 17: Répartition des répondants à l'ED 3 par pays 190
Tableau 18 : Répartition des répondants à l'ED3 par continent 191
Tableau 19 : Grille de codage des réponses à la question n°8 194
Tableau 20 : Grille de codage des réponses à la question n°2 196
Tableau 21 : Résultats de l'analyse de contenu des lettres de commentaires par partie prenante 198
Tableau 22 : Résultats de l'analyse des lettres de commentaires des membres de la profession comptable 203

Tableau 23 : Résultats de l'analyse des lettres de commentaires des préparateurs..... 203
Tableau 24 : Résultats de l'analyse des lettres de commentaires des régulateurs..... 203
Tableau 25 : La position finale de l'IASB sur les 5 questions clés..... 208

Chapitre 4 :

Tableau 26: Les principales sources des données utilisées..... 233
Tableau 27 : Liste des *trustees* de 2001 à 2010..... 238
Tableau 28: Les présidents et vice-présidents de l'*IFRS Foundation* 241
Tableau 29 : Les origines géographiques des *trustees* 242
Tableau 30 : Les expériences professionnelles des *trustees* 244
Tableau 31 : Le *background* professionnel des *trustees* 246
Tableau 32 : Les *trustees* issus directement de la profession comptable 247
Tableau 33 : Liste des personnes ayant siégé à l'IASB entre avril 2001 et juin 2010..... 254
Tableau 34 : Les expériences professionnelles des membres de l'IASB 257
Tableau 35 : Expérience dans la profession comptable et aux *Big 4* des membres de l'IASB 259
Tableau 36 : Liste des membres de l'IFRS-IC..... 264
Tableau 37 : Les expériences professionnelles des membres de l'IFRS-IC 266
Tableau 38: Le *background* professionnel des membres de l'IFRS-IC..... 267
Tableau 39 : La présence des membres de la profession comptable au sein de l'IFRS-IC ... 269
Tableau 40: Liste des membres du *staff* technique 274
Tableau 41: Les origines professionnelles des membres du *staff* technique..... 276
Tableau 42: les *senior staff* de l'IASB..... 277
Tableau 43: Les cabinets qui constituent un vivier pour le *staff*..... 278
Tableau 44 : Liste des personnes ayant siégé au sein du *Monitoring Baord* 281
Tableau 45: Les expériences professionnelles des membres du *Monitoring Board*..... 282
Tableau 46: Récapitulatif de la présence des membres de la Profession comptable dans les différentes instances du normalisateur international..... 285
Tableau 47: Les présidents du conseil de l'IASC de 1973 à 2001 288
Tableau 48: Les senior *staff* de l'IASC de 1973 à 2000 290

Liste des Schémas

Introduction générale :

Figure 1 : Articulation des chapitres de la thèse 19

Chapitre 1 :

Figure 2 : Le nouveau dispositif de normalisation international depuis 2001 68

Chapitre 2 :

Figure 3 : Une carte conceptuelle de la notion de pouvoir et des notions assimilées 103
Figure 4 : le cadre d'analyse théorique de Kwok et Sharp (2005) 121

Chapitre 3 :

Figure 5: L'histoire de la normalisation des regroupements d'entreprises au sein de l'IASC/IASB 160

BIBLIOGRAPHIE

A

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

Aboody, D., Kasznik, Z., Willaiams, M. (2000). Purchase versus pooling in stock-for-stock acquisitions: Why do firms care? *Journal of Accounting & Economics* 29 (3).

Aglietta, M., Rebérioux, A. (2004). *Dérives du capitalisme financier*. Albin Michel.

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

Allard-Poesi, F, Drucker-Godard, C., Ehlinger, S. (2003). Analyses de représentations et de discours. In *Méthodes de recherche en management* (Ed, Dunod). R-A Thiétart (Coord), 492-520.

Ayers, C.B., Lefanowicz, E.C., Robinson, J.R. (2000). The financial statement effects of eliminating the pooling-of-interests method of acquisition accounting. *Accounting Horizons* 14 (1): 1‑19.

B

Bachrach P., Baratz M.S. (1962). The Two Faces of Power. *American Political Science Review* 56: 947-52.

Bachrach, P., Baratz, M.S. (1970). *Power and Poverty: Theory and Practice*. New York: Oxford University Press.

Baker, C.R., Biondi, Y., Zhang,Q. (2010). Disharmony in international accounting standards setting: The Chinese approach to accounting for business combinations. *Critical Perspectives on Accounting* 21: 107-117.

Banzhaf, J.F. (1965). Weighted voting doesn't work: a mathematical analysis. *Rutgers Law Review* 19: 317-343.

Barbu, E. (2004). *Tracing the evolution of research on international accounting harmonization*. Document de Recherche n°2004-3, Laboratoire LOG à l'Université d'Orléans.

Bardin, L. (2001). *L'analyse de contenu*, Paris, PUF coll. le psychologue, 10ème éd.

Béland, D. (2006). Steven Lukes, Power : a radial view, second edition. *Canadian Journal of Sociology Online*, July-August 2006.

Berseford, D. R. (1993). Frustrations of a standard-setter. *Accounting Horizons* 7: 56-61.

Berseford, D. R. (2001). Congress looks at accounting for business combinations. *Accounting Horizons* 15 (1): 73-86.

Berger, P., Luckmann, T. (1966). *La construction sociale de la réalité*. Paris, Armand Colin, 1996 (version originale de 1966).

Bo, D., Boisselier, P., Dufour, D. (2008). *Analyse statistique de la discussion entre normalisateurs et praticiens sur l'IAS 1*. Actes du congrès des IAE.

Booth, P., Cocks, N. (1990). Critical research issues in accounting standard setting. *Journal of Business Finance and Accounting* 17 (4): 511-528.

Botzem, S., Quack, S. (2006). Contested rules and shifting boundaries: international standard-setting in accounting. In *Transnational governance: Institutional dynamics of regulation* (Eds, Djelic, M.L., Sahlin-Andersson, K.). Cambridge University Press, 266-286.

Botzem, S., Quack, S. (2009). (No) Limits to Anglo-American accounting? Reconstructing the history of the International Accounting Standards Committee: A review article. *Accounting, Organizations and society* 34: 988-998.

Bradshaw, A. (1976). A critique of Steven Lukes's "Power : a radical view". Sociology 10 (1): 121-127.

Brown, A.M. (2004). The Milieu of the IASB. *The Journal of American Academy of Business*, Cambridge, September 2004: 385-390.

Brown, A.M. (2006). The Financial Milieu of the IASB and the AASB. *Australian Accounting Review* Mars, p.85.

Burlaud, A. (2001). International Accounting: a French Perspective. *International Journal of Asian Management* 1 (1) : 51-59.

Burlaud, A., Colasse, B. (2010). Normalisation comptable internationale : le retour du politique ? *Comptabilité-Contrôle-Audit* 16 (3) : 153 -176.

Burlaud, A., Colasse, B. (2011). Réponse aux commentaires sur « Normalisation comptable international : Le retour du politique ? ». *Comptabilité-Contrôle-Audit* 17 (3) : 115 -128.

C

Camfferman, K., Zeff, S.A. (2006). *Financial Reporting and Global Capital Markets: A History of the International Accounting Standards Committee, 1973-2000*. Oxford University Press, 2006.

Capron, M. (2005). *Les normes comptables internationales: instruments de capitalisme financier*. Editions la découverte 2005, 188 p.

Capron, M., Chiapello, E. (2005). Les transformations institutionnelles : l'Europe recule, l'IASB s'impose. In *Les normes comptables internationales: instruments de capitalisme financier* (Eds Capron, M.). Editions la découverte 2005.

Chiapello, E. (2005). Les normes comptables comme institution du capitalisme. Une analyse du passage aux normes IFRS en Europe à partir de 2005. *Sociologie du travail* 47 : 362-382.

Chiapello, E., Medjad, K. (2007). Une privatisation inédite de la norme : Le cas de la politique comptable européenne. *Sociologie du travail* 49 : 46-64.

Chiapello, E., Medjad, K. (2009). An unprecedented privatisation of mandatory standard-setting: The case of European accounting policy. *Critical Perspectives on Accounting* 20: 448–468.

Chantiri, R. (1995). *Les recherches anglo-saxonnes sur la régulation comptable*. Cahier de recherche du CREFIGE n° 9507, Paris Dauphine.

Chantiri, R. (2000a). *Contribution à l'analyse des processus d'élaboration des normes comptables: une étude comparée des processus français et britanniques*. Doctorat en sciences de gestion, Paris: Université Paris Dauphine.

Chantiri, R. (2000b). *Le processus d'élaboration des normes comptables : proposition d'un cadre d'étude*. *Comptabilité-Contrôle-Audit* Numéro spécial : 19-29.

Chantiri-Chaudemanche, R. (2004). La normalisation comptable et ses acteurs. *Revue Science de Gestion* 43 : 51-74.

Chantiri-Chaudemanche, R. (2009). Organismes de normalisation. In Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit (Eds, Colasse B.). 2ème édition, Economica, Paris, 2009.

Chantiri-Chaudemanche, R., Bouden, I. (2007). *Setting new rules for goodwill accounting: the Britsh experience*. Actes du 28ème congrès de l'AFC, Poitiers 2007.

Chantiri-Chaudemanche, R., Kahloul, A. (2012). Les acteurs de la normalisation comptable internationale : une communauté épistémique *? Comptabilité-Contrôle-Audit* 18 (1).

Chaperon, I. (2005). Normes : l'épopée comptable de l'IASB. *Les Echos* n°19320 du 3 janvier 2005.

Chavagneux, C. (2007). Les acteurs de la normalisation. In *Les enjeux de la mondialisation : Les grandes questions économiques et sociales*. La découverte, 38-54.

Clegg, S.R. (1979). *The theory of power and organization*. Routledge and Kegan Paul, London.

Clegg S.R. (1989). *Frameworks of Power*. Sage Publications.

Crenson, M. (1971). *The Un-politics of air pollution: A study of non-decision making in the cities*. Baltimore, MD : Johns Hopkins Press.

Colasse, B. (2004). Harmonisation comptable internationale. De la résistible ascension de l'IASC/IASB. *Gérer et comprendre* 75 Mars: 30-40.

Colasse, B. (2005). La régulation comptable entre public et privé. In *Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier* (Ed, Capron, M.). Editions la Découverte, 27-48.

Colasse, B. (2009a). La normalisation comptable internationale face à la crise. *Revue d'économie financière* 95 : 387-399.

Colasse, B. (2009b). Harmonisation comptable internationale. In *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit* (Eds, Colasse, B.), 2ème édition. Economica, Paris, p.756-769

Colasse, B. (2009c). La normalisation comptable internationale face à la crise : comment répondre aux recommandations du G20. Questions à Philippe Danjou, membre de l'IASB. Débat au cours du congrès de l'AFC en 2009 à Paris.

Colasse, B. (2011a). La crise de la normalisation comptable internationale, une crise intellectuelle. *Comptabilité-Contrôle-Audit* 17 (1) : 157-164.

Colasse, B. (2011b). Réponse à la discussion de « La crise de la normalisation comptable internationale, une crise intellectuelle ». *Comptabilité-Contrôle-Audit* 17 (1) : 171-174.

Colasse, B. (2012). L'expert en comptabilité et le politique : Le cas des relations entre le normalisateur comptable international et l'Union Européenne. Intervention au colloque organisé au Sénat par le Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables le vendredi 13 janvier 2012, disponible sur le site du CREFIGE (www.crefige.dauphine.fr).

Colasse, B., Lesage, C. (2007). *Introduction à la comptabilité*. Economica, 587 pages.

Colasse, B., Pochet, C. (2009). De la genèse du nouveau Conseil National de la Comptabilité (2007) : un cas d'isomorphisme institutionnel ? *Comptabilité-Contrôle-Audit* 15 (2) : 7-37.

Cooper, D.J., Robson, K. (2006). Accounting, professions and regulation: Locating the sites of professionalization. *Accounting, Organization and Society* (31): 415-444.

D

Dahl, R. (1958). A critique of the ruling elite model. *The American Political Science Review* 52.

Dahl, R. (1961). *Who Governs? Democracy and Power in an American City*. New Haven: Yale University Press.

Danjou, P., Walton, P. (2011). La légitimité du normalisateur comptable international IASB : Commentaires sur « Normalisation comptable internationale : le retour du politique ? ». Comptabilité-Contrôle-Audit 17 (3) : 101-114.

Deegan, C., Morris, R., Stokes, D. (1990). Audit firm *lobbying* on proposed disclosure requirements. *Australian Journal of Management* 15 (2).

Deloitte (2002). *IAS Plus: Highlights of the IASB exposure drafts on Business Combinations*. December 2002.

Dezalay, Y., Garth B.G. (2002). *La mondialisation des guerres de palais*. Seuil.

Dirsmith, M.W., Heian, J.B., Covaleski, M.A. (1996). Structure and agency in an institutionalized setting: The application and social transformation of control in the Big six. *Accounting, Organisations and Society* 22 (1): 1-27.

Digeser, P. (1992). The fourth face of Power. *The journal of politics* 54 (4): 977-1007.

DiMaggio, P., Powell, W. (1983). The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review* 48: 1750-1762.

Djelic, M.L., Sahlin-Andersson, K. (2006a). Introduction: a world of governance: the rise of transantional regulation. In *Transnational governance: Institutional dynamics of regulation* (Eds, Djelic, M.L., Sahlin-Andersson, K.). Cambridge University Press, 1-30.

Djelic, M.L., Sahlin-Andersson, K. (2006b). Institutional dynamics in a re-ordering world. In *Transnational governance: Institutional dynamics of regulation* (Eds, Djelic, M.L., Sahlin- Andersson, K.). Cambridge University Press, 375-397.

Downs, A. (1957). An economic theory of democracy. New York, Harper & Row.

Dumontier, P., Teller, R. (2001). *Faire de la recherche en comptabilité financière*. Vuibert, Paris.

Durocher, S., Fortin, A., Côté, L. (2004). Pouvoir et normalisation : la perception des utilisateurs canadiens. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, Numéro thématique: 193-212.

Durocher, S., Fortin, A., Côté, L. (2007). User's participation in the accounting standard setting process: a theory building study. *Accounting, Organisations and Society* 32: 29-59.

E

EFRAG (2004). Avis du chairman d'EFRAG envoyé à la CE sur l'adoption de la norme IFRS3 par l'UE. Disponible sur le site internet de l'EFRAG.

European Commission (1995). Accounting harmonization: a new strategy vis-a-vis intemational harmonization. *Communication from the Commission Intemal document, COM95(508).*

Ernst&Young (2006). International GAAP.

F

Feroz, E. H. (1987). Financial accounting standard setting: a social science perspective. *Advances in accounting* 5: 3-14.

Flower, J. (1997). The future shape of harmonization: the EU versus the IASC versus the SEC. *The European Accounting Review* 6 (2): 281-303.

Fogarty, T.J. (1992). Financial Accounting Standard Setting as an institutionalized action field: Constraints, Opportunities and Dilemmas. *Journal of Accounting and Public Policy* 11: 331-355.

Fogarty, T.J., Hussein M. E., Ketz E. (1994). Political aspects of financial accounting standard setting in the USA. *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 7 (4): 24-46.

Fogarty, T.J. (1998). Accounting standard setting: A challenge for critical accounting researchers. *Critical Perspectives on Accounting* 9: 515-523.

Foucault, M. (1983). The subject and power. In *Michel Foucault: Beyond structuralism and hermeneutics* (Eds., H. L. Dreyfus, P. Rabinow). 2nd ed. Chicago: University of Chicago Press, p.208–226.

Foucault, M. (1986). Disciplinary power and subjection. In *Power* (Eds, S. Lukes), Oxford, England : Basil Blackwell, p.229-242.

Francis, J. (1987). *Lobbying* against proposed accounting standards: the case of employer's pension accounting. *Journal of Accounting and Public Policy* 6: 35-57.

G

Garland, D. (1990). *Punishment and modern society: A study in social theory*. Oxford: Clarendon press.

Gavard-Perret, M.L., Gotteland, D., Haon, C. (2008). *Méthodologie de la recherche: réussir son mémoire ou sa thèse en sciences de gestion*, Pearson Education France, 383 pages.

Gaventa, J. (1980). *Power and Powerlessness: Quiescence and Rebellion in a Appalachian valley*. Oxford : Clarendon Press.

Gélard, G. (2004). What can be expected from accounting standards? *Accounting in Europe* 1: 17-20.

Gélard, G. (2005). De l'IASC à l'IASB : un témoignage sur l'évolution structurelle de la normalisation comptable internationale. *Revue française de comptabilité* 380, septembre 2005.

Gélard, G. (2009). Le rapport à l'assemblée nationale sur les enjeux des nouvelles normes comptable : une lecture critique. *Revue Française de Comptabilité* 423, Juillet-Aout 2009.

Gélard, G., Pigé, B. (2010). Normalisation comptable internationale et légitimité – Commentaires sur « Normalisation comptable internationale : le retour du politique ? ». *Comptabilité-Contrôle-Audit* 17 (3) : 87-100.

Georgiou, G. (2004). Corporate *lobbying* on accounting standards: Methods, *Timing* and Perceived effectiveness. *Abacus* 40 (2): 219-235.

Gerboth, D.L. (1972). Muddling through with the APB. *Journal of Accountancy* Mai: 42-49.

Gerboth, D.L. (1973). Research, intuition, and politics in accounting inquiry. *Accounting Review* 48 (3): 475-482.

Giner, B., Arce, M. (2004). *Lobbying on accounting standards: The due process of IFRS 2 on share-based payments*. The 3rd International Workshop on Accounting and Regulation, Siena 30th September-2nd October.

Giroux, N. (2003). L'étude de cas. In *Conduire un projet de recherche : une perspective qualitative* (Eds., Yvonne Giordanno). Editions EMS, 2003, 318 p.

Global Public Policy Symposium (2006). *Global Capital Markets and the Global economy: a Vision From the CEOs of the international audit networks*. Rapport disponible sur le site : http://www.iasplus.com/resource/0611visionpaper.pdf

Global Public Policy Symposium (2008a). *Global Dialogue with Capital Market stakeholders: a report From the CEOs of the international audit Networks*. Rapport disponible sur le site: https://www.deloitte.com/view/en_GX/global/press/ceo-communications/2f8de33d390fb110VgnVCM100000ba42f00aRCRD.htm

Global Public Policy Symposium (2008b). *Principles-Based Accounting Standards*.

Gore, P. (1992). The FASB Conceptual Framework Project 1973-1985: An analysis. Manchester University Press, Manchester and New York, 189 p.

Graetz, M. J., Shapiro, I. (2005). *Death by a Thousand Cuts: The Fight over Taxing Inherited Wealth*. Princeton, NJ: Princeton University Press.

Gray, S.J. (1988). Towards a theory of cultural influences on the development of accounting systems internationally. *Abacus* 24 (1): 1-15.

Greenwood, R., Suddaby, R. (2006). Institutional entrepreneurship in mature fields: The big five accounting Firms. *Academy of Management Journal* 49 (1), p. 27-48.

H

Hall, S. (1992). The West and the rest. In *Formations of modernity* (Eds., S. Hall, B. Gieben). Cambridge, England: Polity Press, p. 275–320.

Hardy, C. (1994). Power and Politics in Organizations. In *Managing Strategic Action*, Sage Publications, p. 220-237.

Haring, J.R. (1979). Accounting rules and the accounting establishment. *Journal of Business* 52: 507-519.

Hayward, C. R. (2006). On Power and Responsibility. *Political Studies Review* 4 (2): 156–163.

Hayward, C.R., Lukes, S. (2008). Nobody to shoot? Power, structure, and agency: A dialogue. *Journal of Power* 1 (1): 5–20.

Hendrickson, H. (1998). Relevant financial reporting questions not asked by the accounting profession. *Critical Perspectives on Accounting* 9: 489-505.

Hoarau, C. (1995a). L'harmonisation comptable internationale : Vers la reconnaissance mutuelle normative. *Comptabilité-Contrôle-Audit* 1 (2): 75-88.

Hoarau, C. (1995b). International accounting harmonization: American hegemony or mutual recognition with benchmarks? *The European Accounting Review* 4 (2): 217-233.

Hoarau, C., Teller, R. (2007). IFRS: Les normes comptables du nouvel ordre économique global. *Comptabilité Contrôle Audit*, Numéro thématique, Décembre : 3-20.

Hofstede, G. (1980). *Culture's consequences: International differences in work-related values*. Beverly Hills, CA: Sage.

Hofstede, G. (1983). Dimensions on national cultures in fifty countries and three regions. In *Expiscations in Cross-Cultural Psychology* (Eds., Deregowski,J.B., Dziurawiec, S., Anniss, R.C.) Netherlands: Swets and Zeitlinger, p.335-355.

Hope, T., Gray R. (1982). Power and policy-making: the development of an R&D standard. *Journal of Business Finance and Accounting* 9 (4): 531-558.

Horngren, C.T. (1981). Uses and Limitations of a conceptual framework. *Journal of Accountancy* October : 61-66.

Horngren, C.T., Sundem, G., Elliott, J. (1996) *Introduction to Financial Accounting*. Upper Saddle River, NJ: Prentice-Hall 6th edition.

Huault, I., Leca, B. (2009). Pouvoir : une analyse par les institutions. *Revue Française de Gestion* 193: 133-149.

Humphrey, C., Loft, A. (2008). *Setting Standards, Making History: The International Federation of Accountants (IFAC), 1977-2007*. OARnet Conference, Skåne, January 2008.

Hunter, F. (1953). *Community Power structure: A study of decision makers*. Chapel Hill, NC: University of North Carolina Press.

Hussein, M.E., Ketz, J.E. (1980). Ruling Elites of the FASB: A Study of the Big Eight. *Journal of Accounting, Auditing & Finance* 3 (4): 354-367.

Hussein, M.E., Ketz, J.E. (1991). Accounting standard-setting in the US: an analysis of power and social exchange. *Journal of Accounting and Public Policy* 10 (1): 59-81.

I

IASB (2008a). *IFRS 3: Project Summary and Feedback statement*. IASCF Publications Department, London.

IASB (2008b). *IFRS 3: Basis for conclusions*. IASCF Publications Department, London.

IASC (1999). *Recommendations on Shaping the IASC to the Future: A report of the IASC's SWP*. IASC Publications Department, London.

J

Johnson, S.B., Solomons, D., (1984). Institutional Legitimacy and the FASB. Journal of Accounting and Public Policy 3: 165-183.

Johnston, D., Jones, D.A. (2006). How does accounting fit into a firm's political strategy? *Journal of Accounting and Public Policy* 25: 195-228.

Jonsson, S. (1988). *Accounting regulation and elite structures: driving forces in the development of accounting policy*. John Wiley & Sons, Chichester, 253 p.

Jorissen, A., Lybaert, N., Van de Poel, K. (2006). *Lobbying* towards a global standard setter-Do national Characteristics Matter? An Analysis of the comments letters written to the IASB. In *International regulation: Standards, Regulations and Financial Reporting* (Eds., Gregoriou, G.N. & Gaber, M.), Elsevier (2006).

Jorissen, A., Lybaert, N., Orens, R., Van der Tas, L. (2008). *A Longitudinal analysis of constituents parties participation in the due process of international accounting standard setting: a comparative study over the period 1995-2007*. *EEA Congress*, 2008.

K

Kenny, S.Y., Larson, R.K. (1993), *Lobbying* behaviour and the development of intemational accounting standards: The case of the IASC's joint venture project. *European Accounting Review* 3: 531-554.

Kenny, S.Y., Larson, R.K. (1995). The development of IAS: An analysis of constituent participation in standard-setting. *The International Journal of Accounting* 30: 283-301.

Kahloul, A. (2007). *Pouvoir et Normalisation Comptable: Etude de cas dans le contexte français*. Communication au 26ème congrès de l'AFC, Poitiers 2007.

Kirsch, R.J. (2006). *The International Accounting Standards Committee: A Political History*. Wolters Kluwer Limited, United Kingdom.

KPMG (2004). *Regroupements d'entreprises*. Collection comprendre et appliquer les normes IFRS, KPMG audit.

Kwok, W.C.C., Sharp, D. (2005). Power and international accounting standard setting: Evidence from segment reporting and intangible assets projects. *Auditing Accounting Accountability Journal* 18 (1) 74-99.

L

La Tribune (2010). Le nouveau président de l'IASB devra composer avec l'influence de Bruxelles. Article paru sur le site internet du journal, consulté le 13 Octobre 2010.

Ladrière, P. (2001). Pour une sociologie de l'éthique. Paris : PUF.

Laramée, A., Vallée, B. (1991). *La recherche en communication. Éléments de méthodologie*. Collection Communication organisationnelle Presses de l'Université du Québec.

Larson, R. K. (1997). Corporate *lobbying* of the IASC. *Journal of International Financial Management and Accounting* 8 (3).

Larson, R. K. (2002). The IASC's search for legitimacy: An analysis of the IASC's standing interpretations committee. *Advances in International Accounting* 15.

Larson, R. K. (2008). An Examination of Comment Letters to the IASC: Special Purpose Entities. *Research in Accounting Regulations* 20.

Larson, R. K., Brown, K.L. (2001). *Lobbying* the IASC: The case of construction contracts. *Advances in International Accounting* 14: 47-73.

Larson, R. K., Kenny, S. Y. (2011). The financing of the IASB: An analysis of donor diversity. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 20: 1-19.

Laughlin R.C., Puxty A.G. (1983). Accounting Regulation: an alternative perspective. *Journal of Business Finance and Accounting* 10 (3): 451-79.

LeManh, A. (2009). *Le processus de normalisation comptable par l'IASB : Le cas du résultat.* Doctorat en sciences de gestion, Paris : Conservatoire National des Arts et Métiers.

LeManh, A. (2012). Pourquoi l'IASB souhaite-il imposer le *compréhensive income* ? Une analyse du processus de normalisation du résultat comptable. *Comptabilité-Contrôle-Audit* 18 (1).

Lequesne, C., Rivaud, P. (2001). Les comités d'experts indépendants : l'expertise au service d'une démocratie supranationale ? *Revue Française de Science Politique* 51 (6): 867-880.

Lindhal, F.W. (1987). Accounting standards and Olson's theory of collective action. *Journal of accounting and public policy* 6 (1): 59-72.

Lopater, C. (2011). Convergence IFRS-US GAAP: à six mois de leurs decisions, les américains changent la donne. Site internet de l'Observatoire de l'Immatériel.

Lukes, S. (1974). *Power: a radical view*. Macmillan, 1st edition.

Lukes, S. (1976). Reply to Bradshaw. *Sociology* 10 (1): 129-132.

Lukes, S. (1977). *Essays in social theory*. Columbia University Press, New York.

Lukes, S. (2005). *Power: a radical view*. Macmillan, 2nd edition.

Lukes S. (2006). Reply to Comments. *Political Studies Review* 4 (2): 164-173.

M

MacArthur, J.B. (1988). Some implications of auditor and client *lobbying* activities: a comparative analysis. *Accounting and Business Research* 19 (73): 56-64.

MacArthur, J.B. (1996). An investigation into the influence of cultural factors in the international *lobbying* of the International Accounting Standards Committee: the case of E32, comparability of financial statements. *International Journal of Accounting* 31 (2): 213-237.

MacKee, A.J., William, P.F., Frazier, K.B. (1991). A case study of accounting firm *lobbying*: advice or consent. *Critical Perspectives in Accounting* 2: 273-294.

Madalina, G.M. (2007). *Lobbying towards IASB: Respondents' influence on the fair value option amendment*. The Annals of University of ORADEA-section Finance, Accounting and Banks.

Malsch, B., Gendron, Y. (2011). Reining in auditors: On the dynamics of power surrounding an "innovation" in the regulatory space. *Accounting, Organizations and society* 36: 456-476.

Martiniello, M. (1992). *Leadership et pouvoir dans les communautés d'origine immigrée*. CIEMI, L'Harmattan, Paris.

Martiniello, M., Poncelet, M. (1993). *Migrations et minorités ethniques dans l'espace européen*. De Boek Université, Belgique.

Martinez-Diaz, L. (2005). Strategic experts and improvising regulators: Explaining the IASC's rise to global influence, 1973-2001. *Business and Politics* 7 (3).

McGregor, W. (1999). An Insider's View of the Current State and Future Direction of International Accounting Standard Setting. *Accounting Horizons* 13 (2): 159-168.

Meier, H. H., Alam, P., Pearson, M. A. (1993). Auditor *lobbying* for accounting standards: the case of banks and saving loan associations. *Accounting and Business Research* 23 (92): 477-487.

Merelman, R. M. (1968). On the neo-elitist critique of the community power. *The American Political Science Review* 62 (2): 451-460.

Mills, C. W. (1956). *The Power Elite*. Oxford University Press.

MINEFI (2006). IFRS et Gouvernement d'entreprises. Paris, 20 juin.

Morriss, P. (2002). *Power: A Philosophical Analysis*. 2nd Ed, Manchester University Press.

N

Newman, D.P. (1981a). An investigation of the distribution of power in the APB and FASB. *Journal of Accounting Research* 19 (1): 247-262.

Newman, D.P. (1981b). Coalition formation in the APB and the FASB: Some evidence on the size principle. *The Accounting Review* 56 (4): 897-909.

Nixon, S. (2010). The politicization of global accounting. *The Wall Street Journal Online*, 12 octobre 2010.

Noel, C., Blum, V., Constantinidès, Y. (2010). La normalisation comptable internationale analysée comme un processus politique : Le cas de la prospection et de l'évaluation des ressources pétrolières. *Comptabilité-Contrôle-Audit* 16 (1), p.133-158.

O

Olson, M. (1965). *The logic of collective action*. Harvard University Press.

Owsen, D.M. (1998). Did the Big six reverse their support for the FASB's executive stock option exposure draft for preparer community support of tort reform? *Critical Perspectives on Accounting* 9: 509-513.

P

Perry, J., Noelke, A. (2005). International Accounting Standards Setting: A network approach. *Business and Politics* 7 (3).

Perry, J., Noelke, A. (2006). The political economy of international accounting standards. *Review of International Political Economy* 13 (4): 559-586.

Pfeffer J. (1992). *Managing with Power*. Harvard Business Scholl Press.

Pochet, C. (2007). La régulation de la profession d'auditeur en France et aux États-Unis: une étude comparée du H3C et du PCAOB. *Revue Française de Gouvernance d'Entreprise* 1: 93-111.

Polsby, N. (1960). How to study community Power: An alternative View. *The Journal of Politics* 22: 474-484.

Puro, M. (1984). Audit firm *lobbying* before the FASB: An empirical study. *Journal of Accounting Research* 22 (2): 624-646.

Puxty A. G., Willmott H.C., Cooper D.J., Lowe T. (1987). Modes of regulation in advanced capitalism: locating accountancy in four countries. *Accounting, Organisations and Society* 23 (3): 273-291.

Q

Quéro, J. (2006). *L'influence des cabinets internationaux d'audit dans l'élaboration des normes IFRS*. Mémoire de MBA-Comptabilité, sous la direction de Yves Gendron, Université Laval – Québec.

R

Raffournier, B. (2011). Discussion de « La crise de la normalisation comptable internationale, une crise intellectuelle». *Comptabilité-Contrôle-Audit* 17 (1): 165-170.

Rahman, A.R., Ng L.W., Tower G.D. (1994). Public choice and accounting standard setting in New Zealand: an exploratory study. *Abacus* 30 (1): 98-117.

Rahman, S.F. (1998). International Accounting Regulation by the United Nations: A power perspective. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 11 (5): 593-623.

Ramirez, C. (2003). Du commissariat aux comptes à l'audit – Les *Big 4* et la profession comptable depuis 1970. *Actes de la Recherche en Sciences Sociales* 146-147 : 62–79.

Ramirez, C. (2005). *Contribution à une théorie des modèles professionnels: le cas des comptables libéraux en France et aux Royaume-Uni*. Doctorat en sociologie. Paris: Ecole des Hautes Etudes en Sciences Sociales.

Ramirez, C. (2009). La place des grands cabinets d'audit multinationaux dans la profession comptable libérale. In *Sociologie des groupes professionnels* (Eds., Charles Gadea et Didier Demazière). La Découverte, pp. 129-139.

Richard, J., Stolowy, H., Ding, Y. (2005). *Accounting regulation and social actors: an international study on goodwill*. 28th EAA annual Congress, Göteborg, Sweden.

Richardson, A.J. (2009). Regulatory networks for accounting and auditing standards: A social network analysis of Canadian and international standard-setting. *Accounting Organizations and Society* 34:.571-588.

Richardson, A.J., Eberlein, B. (2011). Legitimating Transnational Standard-Setting: The Case of the International Accounting Standards *Board*. *Journal of Business Ethics* 98:217–245.

Roberts, C. (2007). The international accounting standards committee: a political history, Kirsh's book review. *Accounting and Business Research* 37.

Robson, K. (1991). On the arenas of accounting change: the process of translation. *Accounting, Organizations and Society* 16 (5/6): 547-570.

Robson, K. (1993). Accounting Policy Making and « Interests » : Accounting for research and development. *Critical Perspectives on Accounting* 3: 1-27.

Rocher, G. (1986). Droit, Pouvoir et Domination. *Sociologie et sociétés* 18 : 33-46.

Rocher, S. (2011). L'indépendance proclamée de l'IPSAB est-elle réelle ? *Comptabilité-Contrôle-Audit* 17 (3) : 55-84.

Rosemain, M. (2010). La présidence de l'IASB échappe aux experts de la comptabilité. *Les Echos*, 13 octobre 2010.

Rossignol, J.L., Saboly, M. (2010). La profession comptable libérale française à la recherche de l'unité : tentatives et échecs au 20ème siècle. *Journée d'Histoire de la Comptabilité et du Mangement*, France 2010.

S

Saurugger, S. (2002). L'expertise: un mode de participation des groupes d'intérêts au processus décisionnel communautaire. *Revue Française des Sciences Politiques* 52 (4): 375-401.

Schattschneider, E. E. (1960). *The Semi-Sovereign People: A realist's view of democracy in America*. New York: Holt, Rhinehart & Winston.

Selto, F.H., Grove, H.D. (1982). Voting Power Indices and the setting of financial accounting standards: Extentions. *Journal of Accounting Research* 20 (2): 676-688.

Shapley, L.S., Shubik, M. (1954). A method for evaluating the distribution of power in a committee system. *American Political Science Review* September 787-792.

Sikka, P. (2001). Regulation of accounting and the power of capital. *Critical Perspectives on Accounting* 12: 199-211.

Solomons, D. (1978). The politization of accounting, the impact of politics on accounting standards. *The Journal of Accountancy* November : 65-72.

Solomons, D. (1983). The political implications of accounting and accounting standard setting. *Accounting and Business Research* 13 (50): 107-118.

Standish, P. (2003). Evaluating national capacity for accounting regulation. *Abacus* 39 (2).

Street, D.L. (2002). Large firms envision worldwide convergence of standards. *Accounting Horizons* 16 (3): 215-218.

Street, D.L. (2005). *Inside G4+1: The working group's role in the evolution of the international accounting standard setting process*. London: ICAEW Centre for Business Performance.

Street, D.L. (2006). The G4's role in the evolution of the international accounting standard setting process and partnership with the IASB. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 15: 109–126.

Suchman, M. C. (1995). Managing legitimacy: strategic and institutional approaches. *Academy of Management Review* 20 (3): 571–610.

Suddaby, R., Cooper, D. J., Greenwood, R. (2007). *Transnational regulation of professional services: Governance dynamics of field level organizational change. Accounting, Organizations and Society* 34 (4–5): 333–362.

Susela, S.D. (1999). Interest and accounting standard setting in Malaysia. *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 12 (3): 358-387.

Sutton, T. G. (1984). *Lobbying* of accounting standard setting bodies in the UK and USA: a dowsian analysis. *Accounting, Organizations and Society* 9 (1): 81-95.

T

Tandy, P.R., Wilburn, N.L. (1992). Constituent Participation in standard-setting: The FASB's first 100 statements. *Accounting Horizons* 6: 47-58.

Tay, J.S.W., Parker, R.H. (1990). Measuring international harmonization and standardization. *Abacus* 26: 71-88.

Teller, R. (2010). Juste valeur et globalisation comptable – questions autour du processus de normalisation comptable internationale. *Sciences de Gestion* 64: 91-104.

Thouvenin, D. (2003). Regroupements d'entreprises et juste valeur. *Revue d'Economie Financière* : p.1-12

V

Vanel, G. (2010). La normalisation financière internationale face à l'émergence de nouvelles autorités épistémiques américaines : Le cas de la filière des chiffres. *Revue de la Régulation* n° 3/4.

Véron, N. (2011). La normalisation comptable internationale après David Tweedie. *Revue d'Economie Financière* : 211-222.

W

Wacheux, F. (1996). *Méthodes qualitatives et recherches en gestion*. Economica, collection Gestion, 290 p.

Walker, R.G. (1987). Australia's ASRB: A case study of political activity and regulatory capture. *Accounting and Business Research* 17 (67): 269-86.

Walker, R.G., Robinson, P. (1993). A critical-assessment of the literature on political activity and accounting regulation. *Research in accounting regulation* 7: 3-40.

Walker, R.G., Robinson, P. (1994). Competing regulatory agencies with conflicting agendas: setting standard for cash flow reporting in Australia. *Abacus* 30 (2): 119-139.

Walton, P. (2003). La normalisation comptable internationale : Origines, pratiques et enjeux. *Revue française de gestion* 6 (147): 21-32.

Walton, P. (2009). Les délibérations de l'IASB en 2002 et 2003 : une analyse statistique. *Comptabilité-Contrôle-Audit* 15 (1): 35-54.

Watts R.L., Zimmerman J.L. (1978). Towards a positive theory of the determination of accounting standards. *The Accounting Review* 53 (1): 112-134.

Watts, R.L., Zimmerman, J.L. (1979). The demand for and supply of accounting theories: the Market for excuses. *The Accounting Review* 54 (2): 274-305.

Watts R.L., Zimmerman J.L. (1982). *Auditors and the determination of the accounting standards*. Working paper #GBP 78-06, The University of Rochester, January 1982.

Watts R.L., Zimmerman J.L. (1986). *Positive Accounting Theory*. Prentice Hall, Englewood Cliffs, New Jersey, 388 p.

Weetman P., Davies E.S., Collins W. (1996). *Lobbying* on accounting issues: preparer/user imbalance in the case of operating and financial review. *Auditing Accounting and Accountability Journal* 9 (1): 59-76.

Weetman, P. (2001). Controlling the standard setting agenda: the role of FRS 3. *Auditing Accounting and Accountability Journal* 14 (1): 85-108.

Willmott H. (1984). Accounting regulation: an alternative perspective: a comment. *Journal of Business Finance and Accounting* 11 (4): 585-91.

Wolfinger, R.E. (1971). Non decision and the study of local politics. *American political science review* 65: 1063-1080.

Wallace, R. S. (1990). Survival strategies of a global organization: the case of the IASC. *Accounting Horizons* 4 (2): 97-109.

Z

Zeff, S.A. (1978). The rise of economic consequences. *The Journal of Accountancy,* December: 55-63.

Zeff, S.A. (2002). « Political » *lobbying* on proposed standards: a challenge to the IASB. *Accounting Horizons* 16 (1): 43-54.

Zeff, S.A. (2006). A comment on Brown's "The financial Milieu of the IASB and the AASB". *Australian Accounting Review* June, p.60.

Table des matières

REMERCIEMENTS 4

SOMMAIRE 8

LISTE DES ABREVIATIONS ET ACRONYMES UTILISES 11

INTRODUCTION GENERALE 13

PROBLEMATIQUE 15

LE PLAN DE LA THESE ET L'ARTICULATION DES CHAPITRES 16

PARTIE I :..... 20

LA NORMALISATION COMPTABLE A TRAVERS LES RELATIONS DU POUVOIR..... 20

INTRODUCTION DE LA PARTIE I 21

CHAPITRE 1 : 22

POUVOIR ET NORMALISATION COMPTABLE : UNE REVUE DE LA LITTERATURE..... 22

INTRODUCTION DU CHAPITRE 1 22

1. L'ETUDE DU POUVOIR DANS LA NORMALISATION COMPTABLE 23

1.1. La normalisation comptable comme un processus politique..... 23

1.1.1. Normalisation comptable : de quoi parle-t-on ?..... 23

1.1.1.1. Quelques précisions sémantiques..... 23

1.1.1.2. Les formes types de normalisation comptable 24

1.1.2. Le caractère politique de la normalisation comptable 25

1.1.2.1. En quoi la normalisation comptable est-elle politique ?..... 25

1.1.2.2. Les conséquences économiques des normes comptables..... 27

1.1.2.3. L'intervention des politiques dans la normalisation 29

1.2. La normalisation comptable comme objet d'enjeux de pouvoir..... 31

1.2.1. Les études cherchant à décrire le *lobbying* à l'encontre du normalisateur..... 31

1.2.1.1. Les caractéristiques des lobbyistes 32

1.2.1.2. Le timing et les méthodes de lobbying 34

1.2.2. L'étude du pouvoir selon l'approche « pluraliste » 36

1.2.3. L'étude du pouvoir objet de recherches plus approfondies..... 39

1.2.3.1. Etude du pouvoir au sein du normalisateur..... 39

1.2.3.2. L'étude du pouvoir dans le courant radical..... 40

1.3. La profession comptable comme acteur majeur de la normalisation 42

1.3.1. Le rôle de la profession comptable dans la normalisation 43

1.3.2. Les déterminants de l'exercice d'influence de la profession comptable..... 45

1.3.3. Le pouvoir des « *Big* » sur le normalisateur comptable..... 48

2. LA NORMALISATION INTERNATIONALE : HISTOIRE ET ENJEUX DE POUVOIR..... 50

2.1. La normalisation comptable internationale de l'IASC à l'IASB: Une histoire politique 50

2.1.1. Les tentatives d'harmonisation comptable 51
2.1.1.1. Quelques précisions sémantiques 51
2.1.1.2. Les débuts de l'harmonisation comptable 52
2.1.2. La création de l'IASC : une initiative de la profession comptable 54
2.1.2.1. De l'AISG à l'IASC: 54
2.1.2.2. Le rôle des grands cabinets d'audit dans la création de l'IASC 56
2.1.3. Le développement de l'IASC : le rôle de la profession et des autres parties prenantes 58
2.1.3.1. Le rôle de l'IFAC dans le soutien de l'IASC 58
2.1.3.2. L'accord avec l'IOSCO ou l'acceptation par les marchés financiers 60
2.1.3.3. La relation avec « G4+1 » ou la concurrence des normalisateurs anglo-saxons 63
2.1.3.4. La relation avec l'UE ou la consécration politique 64
2.1.4. La réforme du dispositif international en 2001 66
2.1.5. Les enseignements tirés de l'étude de l'histoire du normalisateur international 68
2.2. Les enjeux de pouvoir dans la normalisation internationale 70
2.2.1. Les spécificités de la normalisation internationale : de l'élaboration des normes dans un contexte de mondialisation 71
2.2.2. Les déterminants de prise de position des *lobbyistes* dans le contexte international 74
2.2.3. Le *lobbying* à l'encontre du normalisateur international selon l'approche pluraliste 77
2.2.4. L'étude du pouvoir dans la normalisation internationale dans d'autres approches 81
2.2.5. Le pouvoir « politique » et la normalisation internationale en temps de crise 85
2.2.5.1. Les pressions politiques sur fonds de crise 85
2.2.5.2. La réforme des structures du normalisateur international : une manifestation des enjeux de pouvoir 89
CONCLUSION DU CHAPITRE 1 92
CHAPITRE 2 : 94
LA THEORIE DU POUVOIR DE LUKES APPLIQUEE A LA NORMALISATION COMPTABLE 94
INTRODUCTION DU CHAPITRE 2 94
1. PRESENTATION DE QUELQUES THEORIES MOBILISEES DANS LES RECHERCHES SUR LA NORMALISATION COMPTABLE 95
2. LA PRESENTATION DE LA THEORIE DU POUVOIR DE LUKES 98
2.1. « Le débat sur le pouvoir » 98
2.1.1. Le courant élitiste 98
2.1.2. Le courant pluraliste 99
2.1.3. Le courant « néo-élitiste » 99
2.2. La contribution de Lukes (1974) 101
2.3. La « mise à jour » de la théorie de Lukes en 2005 106
2.3.1. Une nouvelle définition du pouvoir ? 106
2.3.2. Une 4ème dimension du pouvoir ? 108
2.3.3. Les critiques de la nouvelle approche de Lukes 109
3. LES APPLICATIONS EMPIRIQUES DE LA THEORIE DE LUKES 112
3.1. Les applications empiriques en sciences politiques et en sociologie 112

3.1.1. La deuxième et la troisième dimension du pouvoir appliquées au problème de pollution (Crenson, 1971) 112
3.1.2. Les trois dimensions du pouvoir appliquées aux conditions de travail des mineurs (Gaventa 1980)..... 113
3.1.3. La communication comme mécanisme de la deuxième et troisième dimension du pouvoir (Graetez et Shapiro 2005) 115
3.1.4. Les trois dimensions du pouvoir appliquées aux relations conjugales (Komter 1989) 115
3.2. Les applications empiriques dans le champ de la normalisation comptable 119
3.2.1. Les études appliquant la première dimension de Lukes 119
3.2.2. Les études appliquant la troisième dimension de Lukes 121
3.2.3. Les études appliquant le cadre tri-dimensionnel de Lukes 123
4. LA CONSTRUCTION D'UNE GRILLE D'ANALYSE THEORIQUE DU POUVOIR DANS LA NORMALISATION INTERNATIONALE 130
4.1. Le choix de la théorie du pouvoir de Lukes comme cadre théorique 130
4.2. L'opérationnalisation de la théorie de Lukes dans le cadre de la normalisation comptable .. 131
4.2.1. L'opérationnalisation de la première dimension du pouvoir 132
4.2.2. L'opérationnalisation de la deuxième dimension du pouvoir 133
4.2.3. L'opérationnalisation de la troisième dimension du pouvoir 135
4.3. La proposition d'une grille d'analyse du pouvoir de la profession comptable dans la normalisation internationale 137
4.3.1. Les limites « empiriques » du cadre « théorique » 137
4.3.2. La construction d'une grille d'analyse du pouvoir de la profession comptable dans la normalisation internationale 139
CONCLUSION DU CHAPITRE 2 142
CONCLUSION DE LA PARTIE I 144

PARTIE II : 145
LE POUVOIR DE LA PROFESSION COMPTABLE DANS LA NORMALISATION INTERNATIONALE : 145
L'APPLICATION EMPIRIQUE DE LA GRILLE DU POUVOIR DE LUKES 145

INTRODUCTION DE LA DEUXIEME PARTIE 146

CHAPITRE 3 : 147
LE POUVOIR DE LA PROFESSION COMPTABLE A TRAVERS LA PREMIERE DIMENSION DE LUKES : 147
ETUDE DE CAS DU PROCESSUS DE NORMALISATION DES REGROUPEMENTS D'ENTREPRISES 147

INTRODUCTION DU CHAPITRE 3 147
1. LE DISPOSITIF METHODOLOGIQUE 148
1.1. La démarche adoptée 148
1.2. Le choix du cas à étudier : la norme IFRS 3 sur « les regroupements des entreprises » 151
1.3. La collecte et la méthode d'analyse des données 152
2. ETUDE DU CAS D'ELABORATION DE LA NORME IFRS3 156
2.1. Histoire du projet de norme IFRS 3 sur les « regroupements d'entreprises » 156
2.2. Identification des points clés 161

2.2.1. Le processus d'identification des points clés 161
2.2.2. Les cinq points clés retenus 161
2.2.2.1. La méthode de comptabilisation des regroupements d'entreprises 162
2.2.2.2. La comptabilisation des provisions pour restructuration de l'entité acquise 166
2.2.2.3. L'évaluation initiale des actifs nets acquis et de la part attribuable aux minoritaires 167
2.2.2.4. Le traitement de l'EA positif (goodwill) 167
2.2.2.5. Le traitement de l'EA négatif (badwill) 169
2.2.2.6. Synthèse des points clés et des modifications proposées 170
2.3. Analyse de la répartition des répondants à l'exposé-sondage ED3 174
2.3.1. La classification des parties prenantes à la normalisation internationale 174
2.3.1.1. Les essais de classification dans la littérature 174
2.3.1.2. Une classification de l'IASB 176
2.3.1.3. Notre classification des répondants à l'ED3 176
2.3.2. L'analyse des origines professionnelles des répondants à l'exposé-sondage ED3 178
2.3.2.1. Présentation de la répartition et vérification de son objectivité 179
2.3.2.2. Analyses de la répartition des répondants par origine professionnelle 182
2.3.3. Répartition des répondants par origine géographique 188
2.4. Identification des avis des parties prenantes sur les points clés 191
2.4.1. Le codage des réponses 191
2.4.1.1. Exemple de codage des réponses à la question 8 192
2.4.1.2. Exemple de codage des réponses à la question 2 194
2.4.1.3. Autres remarques concernant le codage des réponses des 3 autres questions clés 197
2.4.2. Résultats de l'analyse de contenu des lettres de commentaires 197
2.4.2.1. Analyses générales des lettres de commentaires 197
2.4.2.2. La position des membres de la profession comptable 200
2.4.2.3. L'analyse de la position des autres parties prenantes 204
2.5. Analyse de la position finale de l'IASB et des raisons de son adoption 206
2.5.1. L'évolution de la position de l'IASB sur les 5 questions clés dans IFRS 3 206
2.5.2. Comment interpréter le maintien de la position de l'IASB entre ED 3 et IFRS 3 sur les 5 questions clés ? 210
2.5.3. L'exploitation des « *dissent opinions* » 213
3. DISCUSSION DES RESULTATS ET RETOUR SUR L'APPLICATION DE LA PREMIERE DIMENSION DU POUVOIR A LA NORMALISATION INTERNATIONALE 217
3.1. Synthèse des résultats de l'étude de cas d'élaboration de la norme IFRS 3 217
3.2. La comparaison de nos résultats avec la littérature 218
3.3. La non exploitation des autres moyens d'influence 219
3.4. L'influence de l'environnement institutionnel de l'IASB 221
CONCLUSION DU CHAPITRE 3 223
CHAPITRE 4 : 225
LE POUVOIR DE LA PROFESSION COMPTABLE DANS LE CADRE DE LA TROISIEME DIMENSION DE LUKES : ... 225
ETUDE DE LA COMPOSITION DU NORMALISATEUR INTERNATIONAL 225

INTRODUCTION DU CHAPITRE 4 225
1. METHODOLOGIE D'APPLICATION DE LA TROISIEME DIMENSION DU POUVOIR 226
1.1. L'étude de la composition du normalisateur comme opérationnalisation de la troisième dimension du pouvoir 226
1.2. L'approche adoptée pour l'étude de la composition 228
1.2.1. Les instances étudiées et la période d'étude 228
1.2.2. Présentation des statuts de l'*IFRS-Foundation* 230
1.2.3. l'étude du profil des participants et de leurs expériences dans la profession comptable 231
1.3. Les méthodes de collecte et d'analyse des données 232
2. LES RESULTATS DE L'ETUDE DE LA COMPOSITION DU NORMALISATEUR INTERNATIONAL 234
2.1. L'étude de la composition de l'IFRS Foundation 234
2.1.1. La composition de l'*IFRS Foundation* d'après les statuts 234
2.1.2. Le profil effectif des « *trustees* » 236
2.1.2.1. Les présidents de l'IFRS Foundation 240
2.1.2.2. Une analyse des provenances géographiques des trustees 241
2.1.2.3. Une analyse du background professionnel des trustees 242
2.1.3. L'expérience au sein de la profession comptable des membres de l'*IFRS Foundation* 246
2.2. L'étude de la composition de l'IASB 249
2.2.1. La composition de l'IASB d'après les statuts 249
2.2.2. Le profil effectif des membres de l'IASB 252
2.2.3. L'expérience au sein de la profession comptable des membres de l'IASB 258
2.3. L'étude de la composition de l'IFRS-IC 261
2.3.1. La composition de l'IFRS-IC d'après les statuts 261
2.3.2. Le profil effectif des membres de l'IFRS-IC 262
2.3.3. L'expérience au sein de la profession comptable des membres de l'IFRS-IC 268
2.4. L'étude de la composition du staff technique 270
2.4.1. La composition du *staff* d'après les statuts 270
2.4.2. Le profil effectif des membres du *staff* technique 271
2.4.3. L'expérience au sein de la profession comptable des membres du *staff* 277
2.5. L'étude de la composition du Monitoring Board 279
2.5.1. La composition du *Monitoring Board* d'après les statuts 279
2.5.2. Le profil effectif des membres du *Monitoring Board* 280
3. DISCUSSION DES RESULTATS ET RETOUR SUR L'APPLICATION DE LA TROISIEME DIMENSION DU POUVOIR A LA NORMALISATION INTERNATIONALE 284
3.1. Récapitulatif des principaux résultats trouvés 284
3.2. L'inscription des résultats dans une évolution : avant 2001 et après 2010 287
3.2.1. La composition du normalisateur avant 2001 287
3.2.2. La composition du normalisateur après 2010 290
3.3. Le pouvoir de la profession comptable : le poids des grands cabinets d'audit 292
3.3.1. La présence renforcée de la profession comptable profite surtout aux grands cabinets d'audit 293

3.3.2. Les raisons de la présence renforcée des grands cabinets d'audit 293
3.3.3. Le pouvoir des grands cabinets d'audit dans le cadre des nouveaux modes de régulation 296
3.4. Retour sur l'application de la troisième dimension du pouvoir 299
CONCLUSION DU CHAPITRE 4 303
CONCLUSION DE LA PARTIE II 306
CONCLUSION GENERALE 309
1. SYNTHESE DES PRINCIPAUX RESULTATS 309
2. LES CONTRIBUTIONS DE NOTRE RECHERCHE 310
3. LIMITES ET PERSPECTIVES DE RECHERCHE 315
TABLE DES ANNEXES 318
Annexe 1 : La structure de l'IASC après l'accord avec IFAC (avant réforme 2001) 319
Annexe 2: La composition du SWP de l'IASC 320
Annexe 3: La nouvelle structure de l'IASC proposée par le SWP 321
Annexe 5: Tableau d'analyse brute de toutes les lettres de commentaires reçues en réponse à l'ED3 326
Annexe 6: Tableau récapitulatif de l'analyse de contenu des lettres de commentaires par partie prenante 329
LISTE DES TABLEAUX 330
LISTE DES SCHEMAS 332
BIBLIOGRAPHIE 333
TABLE DES MATIERES 350

CONTRIBUTION A L'ETUDE DU POUVOIR DE LA PROFESSION COMPTABLE DANS LA NORMALISATION INTERNATIONALE

Résumé :

Cette recherche tente d'évaluer le pouvoir de la profession comptable dans le cadre de la normalisation internationale après la réforme des institutions en 2001. La normalisation comptable internationale, processus technique et politique, se prête à une étude à travers les relations de pouvoir. Une grille d'analyse théorique est construite sur la base du cadre du pouvoir de Lukes (1974, 2005). Elle est ensuite appliquée à l'étude du pouvoir de la profession comptable sur le normalisateur international, en privilégiant la première dimension de ce cadre, l'étude des conflits observables, et la troisième dimension, l'étude des conflits latents.

La première dimension est opérationnalisée à travers l'étude du développement d'un projet particulier, la norme IFRS 3 « Regroupements d'entreprises ». Les résultats montrent que l'IASB n'a pas changé sa position sur les questions clés du projet malgré l'opposition des membres de la profession comptable. La troisième dimension est opérationnalisée par l'étude de la composition des principales instances du normalisateur international. L'étude des dispositions des statuts et l'analyse du profil effectif des normalisateurs permettent de mettre en évidence une présence renforcée des membres des grands cabinets d'audit. Les résultats de ces deux études sont enfin comparés, discutés et rapprochés.

Mots clés :

Normalisation comptable, IASB, Pouvoir, *Lobbying*, Profession comptable, *Big Four*.

CONTRIBUTION TO THE STUDY OF THE POWER OF THE ACCOUNTING PROFESSION ON THE INTERNATIONAL STANDARD SETTING INSTITUTIONS

Abstract :

The aim of this research is to assess the power of the accounting profession on the international standard setting institutions after their reform in 2001. International accounting standard setting, technical and political process, can be studied through power relations. A theoretical framework is built on the basis of the theory of power of Lukes (1974, 2005). It is then applied to the study of the power of the accounting profession on the international standard-setter, focusing on the first dimension of the framework, the study of observable conflicts, and the third dimension, the study of latent conflicts.

The application of the first dimension goes through the case-study of the development of IFRS 3 "Business Combinations". The results show that the IASB has not changed its position on the key issues of the project despite opposition from members of the accounting profession. The application of the third dimension goes through the study of the composition of the main bodies of the international standard-setter. The study of IFRS Foundation's constitution and the analysis of the profile of the standard setters can highlight an increased presence of members of the large audit firms. The results of these two studies are finally compared, discussed and reconciled.

Keywords:

Accounting Standard Setting, IASB, Power, *Lobbying*, Accounting profession, Big Four.