LA NORMALISATION COMPTABLE ET SES HOMMES : VERS UNE SOCIOLOGIE DE LA NORMALISATION COMPTABLE

Rouba CHANTIRI-CHAUDEMANCHE

Maître de conférences

CREFIGE - Université de Paris-Dauphine

Place du Maréchal de Lattre de Tassigny

75775 Paris cedex 16

Tél : 01 44 05 43 52

e-mail : chantiri@crefige.dauphine.fr

Résumé :
L'objet de ce papier est d'analyser le profil des hommes qui participent à l'élaboration des normes comptables. La discussion s'articule autour de trois points : 1) l'opposition entre experts et représentants ; 2) l'émergence de plus en plus marquée de professionnels de la normalisation ; 3) le fait que les participants à la normalisation constituent un « petit monde ».

Mots-clés : normes comptables, organismes de normalisation, décision, expertise

Abstract : Who are the standard-setters – Towards a sociology of accounting standard-setting
Our purpose in this paper is to analyse the profile of people involved in accounting standard-setting. The discussion develops three aspects : 1) the opposition between expert and representative standard-setters ; 2) the more and more significant participation of professional standard-setters ; 3) the fact that participants in standard-setting constitute a network.

Key words : *accounting standards, standard-setting bodies, decision-making, expertise*

Les normes comptables sont établies pour régir le contenu et la présentation des états financiers afin, notamment, de garantir la fiabilité et la crédibilité des informations comptables publiées et de protéger ceux qui utilisent ces informations pour prendre des décisions. Il n'est donc pas étonnant qu'en période d'« affaires » et de scandales financiers, elles figurent au banc des accusés : des normes non prudentes, tournées vers la reconnaissance d'un profit immédiat ; des normes trop détaillées et, de ce fait, faciles à contourner ; des normes au service de ceux qu'elles sont censées réguler plutôt qu'au service de ceux qu'elles doivent protéger. Sont remis en cause non seulement les normes dans leur contenu et leur forme mais l'ensemble du dispositif qui encadre leur production et leur mise en application.

Comme toute règle, la norme comptable est une production humaine. La complexité technique qui accompagne certaines d'entre elles ne doit pas faire oublier que la norme est l'œuvre d'hommes et de femmes qui réfléchissent, font des recherches, discutent, donnent leur avis, décident, reviennent sur leur décision, couchent par écrit leur décision, … dans un processus qui, loin d'être « rationnel », est fait de tâtonnements, d'itérations, de pressions, un processus influencé par les personnalités et le contexte.

L'objet de cet article est de progresser dans la compréhension du processus d'élaboration des normes en tentant de mieux cerner le profil et la contribution de ceux qui participent à la normalisation et que l'on pourrait qualifier, dans un sens large, de normalisateurs.

Mais qui sont les normalisateurs ? On sait finalement peu de choses de cet ensemble d'individus qui ont en commun leur participation à l'élaboration des normes comptables. Des « experts » ou des « représentants » comme le suggèrent les travaux comparatifs en matière de systèmes de normalisation comptable ? C'est à partir de cette distinction que nous allons bâtir notre exploration du profil de normalisateur. Au fur et à mesure de la discussion, d'autres interrogations apparaissent. Sachant que beaucoup interviennent à titre partiel, à côté de leur emploi principal, quelle est la place des « professionnels de la normalisation », à savoir des individus dont le métier est d'élaborer des normes comptables ? Enfin, qu'est ce qui caractérise les participants à la normalisation comptable par rapport à l'ensemble des individus intéressés ou impliqués dans la chose comptable ?

La discussion qui suit tente d'apporter une réponse à ces questions. Elle s'inscrit dans une démarche comparative, opposant le modèle français, une variante du modèle continental, au modèle anglo-saxon. Elle s'appuie sur une expérience concrète au sein de deux organismes de

normalisation, le Conseil National de la Comptabilité (CNC) en France et l'*Accounting Standards Board* (ASB) au Royaume-Uni[1].

Ainsi, le dispositif britannique sert d'« illustration » principale au modèle anglo-saxon, supposé homogène[2]. Des références aux dispositifs américain et international[3] viennent compléter le profil du « normalisateur anglo-saxon » si tant est qu'il existe. Concernant le dispositif français, la réflexion ne se limite pas à la période d'observation sur le terrain (1994-96) mais cherche à embrasser les évolutions tant depuis la mise en place du dispositif de normalisation dans l'immédiat après-guerre que depuis la réforme de 1996-98.

1-Les normalisateurs : experts ou représentants ?

1.1- Problématique de l'« expert » et du « représentant »

On a longtemps opposé les systèmes de normalisation, ou du moins certains d'entre eux, selon qu'ils faisaient intervenir des « experts » ou des « représentants » ou plus schématiquement selon qu'ils fonctionnaient sur une base « technocratique » ou « démocratique ». L'expert est choisi pour ses compétences, auxquelles est souvent associée son indépendance et sa neutralité par opposition au représentant, mandaté pour défendre des intérêts catégoriels (modèle anglo-saxon/ modèle d'Europe continentale). Que recouvrent concrètement les notions d'« expert » et de « représentant » dans le champ de la normalisation comptable ? Une analyse des divers dispositifs et de leur fonctionnement permet de clarifier cette opposition en y associant l'étendue des parties impliquées dans l'élaboration des normes comptables. Ainsi, dans les systèmes anglo-saxons, réputés pour privilégier l'expertise, l'élaboration des normes comptables a traditionnellement été confiée à la profession comptable. Parce qu'ils connaissent bien les problèmes comptables et qu'ils y sont confrontés dans leur activité quotidienne, les comptables, qu'ils soient salariés, libéraux ou universitaires, sont les mieux placés pour élaborer les normes comptables et faire face à la complexité croissante des problèmes à traiter. En revanche, dans d'autres dispositifs, dont le système français, on estime

[1] Le processus d'élaboration des normes au sein du Conseil National de la Comptabilité et de l'*Accounting Standards Board*, a fait l'objet d'une étude approfondie reposant sur une observation sur le terrain. Celle-ci s'est déroulée entre mi-1994 et mi-1996 pour le dispositif français et entre octobre 1994 et février 1996 pour le dispositif britannique. Elle s'est traduite par le suivi de projets en cours, la reconstitution d'un processus achevé et l'étude du fonctionnement au jour le jour de l'institution chargée d'élaborer les normes comptables.

[2] Sans nier les spécificités propres à chaque dispositif, il nous semble que celles-ci n'apportent rien à la présente discussion.

[3] Le dispositif de normalisation international, autour de l'*International Accounting Standards Board* (IASB), est quasi-unanimement rattaché au modèle anglo-saxon.

nécessaire de faire participer à l'élaboration des normes l'ensemble des parties intéressées par la chose comptable, les comptables certes, préparateurs ou certificateurs de comptes mais aussi des « profanes » en matière comptable, amenés à utiliser les comptes : des représentants de l'Etat, des salariés, des banques de données, des investisseurs, …. C'est d'ailleurs sur l'exhaustivité de la représentation des parties intéressées que repose la légitimité du système français, depuis ses origines dans l'immédiat après-guerre (Scheid et Standish, 1989) L'on peut en définitive s'interroger sur ce qui définit le normalisateur : l'expertise ou la représentation ? La qualité de comptable ou l'intérêt pour la chose comptable ?

Cette interrogation est loin de ne concerner que le domaine de l'élaboration des règles comptables. Elle renvoie à une problématique beaucoup plus large, liée à l'élaboration des règles en général et, notamment, à l'élaboration des politiques publiques. De nombreux travaux concernant le fonctionnement de l'appareil politico-administratif ont soulevé la question de la participation des experts (Anderson, 1978 ; Janis et Mann, 1977) et des groupes d'intérêts au processus de formation des décisions publiques (Meny, 1993 ; Richardson et al., 1982) et noté les interactions entre l'administration, les experts extérieurs et les groupes d'intérêts. Pour Hermet et al (1996, pp. 15, 16), deux types de raisons justifient la mise en place de ces liens : d'une part, le traitement de problèmes d'une haute technicité nécessitant le recours à des sources donnant des éclairages techniques, d'autre part, le souci d'anticiper les réactions des groupes concernés par l'application des règles de manière à mieux identifier les attentes et les résistances.

C'est en gardant à l'esprit cette parenté avec la décision publique que nous allons tenter de mieux préciser le profil, en tant qu'experts ou représentants, des participants à la normalisation comptable. La discussion portera successivement sur les normalisateurs au sens strict, à savoir les membres des organismes de normalisation, détenteurs officiels du pouvoir de décision puis sur les autres participants qui interviennent au niveau du travail préparatoire.

1.2- La position des membres des organismes de normalisation

L'opposition entre le modèle anglo-saxon et le modèle continental semble valable à première vue lorsque l'on considère les membres des organismes de normalisation habilités à adopter les normes comptables. Ils n'ont objectivement pas le même profil dans les dispositifs anglo-saxons et dans le dispositif français. Dans les pays anglo-saxons, les organismes de normalisation se composent d'un nombre relativement restreint de membres : sept membres au FASB (*Financial Accounting Standards Board*), neuf ou dix membres à l'ASB

(*Accounting Standards Board*), quatorze membres à l'IASB (*International Accounting Standards Board*), respectivement organismes de normalisation américain, britannique et international. Pour le choix des individus siégeant à ces comités, la primauté est accordée, si l'on en juge par les textes fondateurs (Dearing Committee, 1988), à l'expertise, c'est-à-dire à une bonne connaissance et à une maîtrise des problèmes comptables. Les membres des organismes de normalisation sont désignés en premier lieu en raison de leurs compétences et de leur expérience en matière comptable. Ce sont en général des individus issus de postes-clés dans les cabinets d'audit, la direction comptable et financière des entreprises ou d'autres institutions (investisseurs notamment) reconnues. En revanche, en France, toutes les parties concernées ou intéressées par la comptabilité se voient en principe offrir une place au CNC : pouvoirs publics, associations et organisations professionnelles, organisations syndicales et patronales, juristes, universitaires, ... Cela se traduit par un nombre relativement élevé de membres : plus d'une centaine avant la réforme de 1996, 58 membres après. Depuis 1996, outre le président et les six-vice-présidents[4], siègent au CNC trente-cinq personnes « compétentes en matière de comptabilité et représentant le monde économique et social », cinq « personnalités qualifiées » et onze « représentants des pouvoirs publics ». A l'exception des personnalités qualifiées nommées à titre personnel en raison de leur expérience et de leurs connaissances dans le domaine comptable, les autres membres sont désignées par les parties prenantes pour siéger en leur nom et défendre leurs intérêts.

Ainsi, d'un côté des experts …, de l'autre, en majorité des représentants. Cette première réponse mérite toutefois quelques nuances. En effet, les membres des divers organismes de normalisation ne sont pas des experts ou des représentants purs, si tant est que ces positions puissent exister. Au sein du FASB ou de l'ASB, la composition des *boards* laisse la place à plusieurs sensibilités, sous la forme de diverses expériences professionnelles : directeurs financiers, auditeurs, utilisateurs de comptes. Au niveau de l'IASB, cette diversité de points de vue se traduit par ailleurs par la diversité des origines géographiques[5]. Toutefois, c'est à titre personnel, et non en tant qu'auditeur ou membre de tel cabinet ou ressortissant de tel pays, que ces individus doivent s'exprimer et prendre position[6]. Les membres des organismes

[4] Le directeur de la comptabilité publique, le président du Conseil supérieur de l'ordre des Experts-Comptables, le président de la Compagnie Nationale des commissaires aux comptes, deux représentants des entreprises, un représentant des associations.

[5] Bien entendu, le spectre plus ou moins large des origines professionnelles ou géographiques représentées reflète les conceptions dominantes. Au sein des organismes anglo-saxons, les utilisateurs de comptes sont souvent réduits aux investisseurs. Quant à l'IASB, la surreprésentation du monde anglo-saxon en son sein n'est pas anodine quant aux orientations des normes adoptées.

[6] Bon nombre de chercheurs se sont interrogés sur la possibilité que ces individus agissent en tant que représentants officieux de leur groupe d'origine (Sutton, 1984 ; Walker et Robinson, 1993).

de normalisation anglo-saxons sont donc en quelque sorte des experts représentatifs d'un point de vue particulier. Parallèlement, les membres du CNC ne sont pas des « représentants » purs. D'une manière générale, les partenaires sociaux désignent pour parler en leur nom des « techniciens de la comptabilité ». Le décret de la réforme parle de personnes « compétentes en matière de comptabilité » pour les représentants du monde économique et social. On a coutume de citer en exemple les représentants des syndicats ouvriers en la personne d'experts-comptables professeurs d'université. L'aspect représentation est censé prévaloir puisque à l'exception des personnalités qualifiées, elles doivent se prononcer au nom de leur groupe et non à titre personnel.

L'analyse du profil des membres des organismes de normalisation conduit donc à associer, plutôt qu'à opposer radicalement, l'expertise et la représentation. Cette tendance se confirme lorsque l'on étend la réflexion à l'ensemble des participants au processus d'élaboration des normes comptables.

1.3- Du statut des autres participants à la normalisation

En effet, outre les membres des organismes de normalisation, détenteurs du pouvoir de décision, bien d'autres personnes interviennent et contribuent à forger la norme.

Par exemple, au CNC, la norme est certes formellement adoptée en Assemblée plénière qui réunit l'ensemble des membres du CNC. Mais les projets d'avis et de recommandations sont préparés par les sections au sein desquelles sont répartis les différents membres du CNC. Les travaux des sections sont eux-mêmes en général préparés par des commissions et des groupes de travail qui regroupent des membres du CNC mais aussi des personnalités extérieures. Par ailleurs, tout dossier est suivi par un rapporteur qui l'instruit au fil des instances. Le rapporteur est un membre du secrétariat général, un service du ministère des Finances chargé de la gestion administrative du Conseil et de la préparation et du suivi des dossiers. Ainsi, le projet évolue en fonction de son passage à travers les instances : d'abord en groupe de travail et/ou commission qui effectuent le travail préparatoire de réflexion, de recherche de solutions et de proposition, sous le contrôle de la section ; puis en section qui avalise le projet ; avant d'être définitivement adopté en assemblée plénière (qui se réunit deux à trois fois par an).

Le processus d'élaboration des normes au sein des organismes anglo-saxons repose, quant à lui, sur l'interaction entre les membres de l'organisme de normalisation et une équipe « technique », salariée du dispositif. Prenons le cas de l'*Accounting Standards Board* britannique. Pour préparer les travaux qui seront discutés en son sein, le Board dispose d'une

équipe de « directeurs de projets »[7]. Chaque dossier est confié à un directeur de projet (ou à une équipe de directeurs de projet) chargé de le faire avancer sous le contrôle des membres du Board. En fait, le directeur de projet mène l'ensemble du travail préparatoire, à savoir les recherches et la consultation, la formulation de propositions et rédige les divers documents à publier dans le cadre du *due-process* (documents de discussion, exposés-sondages, normes). Il rend compte au Board régulièrement. Le Board se réunit deux fois par mois et discute d'un certain nombre de projets en cours, le directeur de projet concerné faisant le point par le biais d'une note préparatoire, préalablement diffusée. Ce document sert de base à la discussion en réunion : le board discute des points essentiels, prend des décisions, confirme ou réoriente certaines propositions avancées par le directeur de projet. Ainsi, le directeur de projet pilote le dossier, en le soumettant régulièrement au contrôle des membres du Board. Par ailleurs, pour aider le directeur de projet dans son travail de recherche d'information et de solution, est constitué, pour chaque dossier, un groupe de cinq ou six personnes compétentes sur le problème traité, appelés « consultants ». Tout au long du projet, le directeur de projet les réunit ou les consulte individuellement en fonction de ses besoins.

Ainsi, au CNC comme à l'ASB, la décision d'adopter une norme n'est que l'aboutissement d'un processus qui s'étend généralement sur plusieurs années. Elle nécessite un travail préparatoire qui implique des décisions préalables par les instances ou la personne participant au travail préparatoire, « *multipliant ainsi les lieux décisionnels* », pour reprendre la formule de Meny (1993). D'autres personnes tels les rapporteurs ou les membres des commissions et groupes de travail au CNC, ou bien les directeurs de projet et dans une moindre mesure les groupes de consultants à l'ASB apportent leur contribution au processus. Il convient donc de s'intéresser à ces individus et à leur qualité d'expert ou de représentant.

Nous commencerons par nous interroger sur le profil des rapporteurs du CNC et des directeurs de projets à l'ASB (ou leurs homologues au FASB ou à l'IASB) qui ont en commun la tâche de suivre les dossiers d'un bout à l'autre du processus.

Les rapporteurs sont des fonctionnaires mis à la disposition du secrétariat général par leur administration d'origine, bien souvent la Direction Générale des Impôts ou la comptabilité publique, avec en général, une formation initiale juridique ou économique. Ils arrivent donc au CNC avec une vision assez particulière des problèmes comptables, liée à la fiscalité ou à la

[7] Les directeurs de projet sont soit salariés de l'organisation, soit détachés pour une durée de quelques années (souvent deux ans) par un cabinet d'audit ou une autre institution, à qui le dispositif de normalisation reverse le salaire.

comptabilité publique. Du fait de leur formation et de leur expérience passées, ils ne peuvent donc pas véritablement être considérés comme des experts en matière comptable. Leur rôle au sein du CNC n'en fait par la suite, ni des experts ni des représentants. Il leur est demandé de « rapporter », à savoir de rendre compte, de faire le point des discussions au fil des réunions et au fil des instances. Le travail de recherche et de formulation de proposition n'incombe pas, pour l'essentiel, à eux mais à la commission ou au groupe de travail, qui apporte l'« alimentation essentielle » et d'où doit provenir les amorces de solutions. Mais entre les réunions, les rapporteurs instruisent les dossiers, formalisent les éléments de discussion et les décisions prises, par le biais de procès-verbaux de réunions, de notes de synthèse et de rapports intermédiaires. Pour cette tâche, ils sont censés faire preuve de la plus grande neutralité et mettre de côté leurs opinions personnelles. Ils mettent en perspective, pour les membres des différentes instances, tous bénévoles et souvent très occupés, les éléments issus des réunions précédentes. Ils jouent en fait le rôle de secrétaire d'instance prenant acte des décisions et font le lien entre les différentes instances, expliquant à l'instance « supérieure » les raisons du choix proposé. Difficile à placer sur l'échelle expert-représentant, le rapporteur est en fin de compte une sorte de « mémoire » de ce qui s'est dit, assurant une certaine cohérence du processus.

Venons-en aux équipes techniques employées par les organismes anglo-saxons (*technical staff*) et prenons en guise d'illustration les directeurs de projets à l'ASB[8]. Contrairement aux rapporteurs du CNC, ils ont un rôle moteur dans le pilotage du projet, avec la mission de formuler des propositions à l'égard des membres du Board. Ils semblent pouvoir être considérés comme des « experts » à plusieurs titres. Ils sont, en premier lieu, des techniciens de la comptabilité, en raison de leur profil d'origine, des experts-comptables, provenant, pour beaucoup d'entre eux de cabinets d'audit. Par ailleurs, il leur a été confié un rôle technique au sein de l'ASB consistant à mettre à la disposition du Board tous les éléments nécessaires pour réfléchir et se prononcer, ce qui suppose des recherches, des consultations, la formulation de propositions, la rédaction, … Enfin, ils sont des experts dans le sens où ils deviennent, au fil de la progression du projet, des spécialistes du dossier traité. Ils n'ont en revanche pas véritablement de rôle de représentation. Leur expertise est à mettre au service du Board et du processus. Même s'ils bénéficient d'une marge de manœuvre certaine, ils doivent en fin de compte suivre les recommandations du Board, ne prenant pas part à la décision.

[8] Des dispositions similaires existent au FASB et à l'IASB.

Ainsi, la comparaison entre rapporteurs et directeurs de projet semble confirmer l'empreinte plus technique du processus britannique et plus généralement des processus anglo-saxons, par rapport au processus français. Il faut toutefois se garder de généralisations hâtives et y déceler une évolution vers l'introduction de davantage d'expertise, au niveau du processus préparatoire. En effet, avant la réforme du dispositif britannique en 1990, largement inspirée celle du dispositif américain quelques vingt ans auparavant, l'Accounting Standards Committee (ASC), prédécesseur de l'ASB fonctionnait sur de tout autres bases. Les propositions qui arrivaient devant les membres de l'ASC étaient élaborées au sein de groupes de travail, composés dans l'ensemble de personnalités extérieures à l'organisme de normalisation. Un secrétaire d'instance, appartenant à l'équipe technique de l'ASC, suivait les travaux mais son rôle consistait à enregistrer les décisions du groupe de travail sans réelle participation aux débats, un peu comme le font les rapporteurs aujourd'hui.

La comparaison entre rapporteurs et directeurs de projet appelle une remarque complémentaire sur, non pas ce qui les oppose, mais ce qui, d'une certaine manière, les rapproche. Ils ont en commun le suivi des dossiers de bout en bout et le rôle de mettre à la disposition des membres, pourvus du pouvoir de décision, les éléments d'information dont ils auraient besoin. De manière intéressante, le terme « gardien » a été utilisé spontanément à la fois par un directeur de projet à l'ASB et par un rapporteur au CNC pour qualifier leur rôle dans le processus d'élaboration des normes comptables, celui d'assurer une certaine cohérence interne du dossier sous leur responsabilité et, plus largement, de veiller à la cohérence de l'ensemble des travaux de l'organisme de normalisation. Ainsi, au-delà de la position d'experts et de représentants, celles de gardiens de la cohérence du projet semble bien résumer le rôle de cette catégorie de participants.

Parmi les participants au processus d'élaboration des normes, il convient également d'évoquer le cas des intervenants sollicités ponctuellement sur des dossiers précis.

Au CNC, il s'agit des membres de commissions et groupes de travail, non membres du CNC. Par opposition aux membres des sections qui réunissent des techniciens « généralistes » de la comptabilité, les commissions et groupes de travail réunissent des « spécialistes » des problèmes traités, le rôle des commissions étant de préparer les travaux des sections. Les modalités de leur désignation reposent donc sur la recherche d'une certaine expertise sur le projet, même si les préoccupations de représentativité sont toujours présentes, le CNC demandant à ses partenaires de désigner les personnes qu'ils jugent les plus adéquates pour siéger en leur nom. Ils peuvent jouer de ce fait à la fois un « *rôle de témoignage* » sur les

pratiques, le terrain ou les spécificités du dossier, comme un « *rôle de gardien du temple, des tables de la loi, de la doctrine* », associant ainsi une forme d'expertise à une forme de représentation, constituant « *une voix représentative d'une expérience particulière* » (entretiens).

A l'ASB, le processus est piloté par le directeur de projet sous le contrôle régulier des membres du Board. Pour aider le directeur de projet dans son travail et éviter que le projet ne se développe dans une « tour d'ivoire », il a été prévu de constituer, pour chaque dossier, un groupe de « consultants », spécialistes du problème traité et représentant collectivement différents points de vue. Leur rôle est double. Il s'agit en premier lieu de bénéficier de l'apport de spécialistes du problème traité qui pourront rendre compte de la pratique et constituer une source d'informations et d'idées. Ils permettent par ailleurs, dans la mesure où ils reflètent individuellement divers points de vue, de prendre le pouls de l'opinion et d'apprécier comment seront acceptées les propositions par les différents parties prenantes.

Ainsi, dans un cas comme dans l'autre, il est fait appel ponctuellement à des « spécialistes » des problèmes traités, des experts apportant un témoignage sur la pratique, tout en représentant collectivement une pluralité de points de vue.

Les membres des organismes, les équipes techniques, les individus sollicités ponctuellement sur des projets précis, … il est difficile de ne retenir qu'un qualificatif (expert ou représentant) pour rendre compte du profil de l'ensemble des participants dans les dispositifs anglo-saxons (vu à travers le prisme britannique) ou français. Sans gommer des différences indéniables dans les fondements et la philosophie des systèmes, l'on peut conclure que chaque système, à des degrés divers et selon des modalités correspondant à sa tradition, associe l'expertise, qu'elle soit générale ou spécialisée, à la représentation, tout du moins à la représentation de divers points de vue. Cela se comprend aisément au regard de la nature du processus d'élaboration des normes comptables, un processus technique nécessitant de traiter de problèmes complexes mais également un processus politique qui conduit, par l'adoption d'une norme, à privilégier, parmi différentes manières de représenter la réalité, une seule (Gerboth, 1972, 1973 ; Horngren, 1973 ; Solomons, 1978 ; Zeff, 1978).

Ce bref panorama nous invite, au-delà de cette conclusion, à tenter de mieux cerner les notions d'experts et de représentants et à proposer un autre statut possible pour les normalisateurs, celui de professionnels de la normalisation.

2- Des notions d' « expert » et de « représentant » … à celle de « professionnel de la normalisation »

2.1- L'expert

La sociologie s'est intéressée à la figure de l'expert. Trepos (1996) le dépeint de deux manières, à travers sa compétence, comme un véritable professionnel ou a contrario comme intervenant dans des situations inhabituelles que le simple professionnel serait incapable de traiter. Dans la première acception, l'expert est un professionnel, une personne compétente, par opposition au profane. Si l'on définit l'expert de cette façon, il apparaît au vu de la discussion précédente, que la normalisation comptable est faite par des experts, c'est-à-dire par des individus qui ont une connaissance et une maîtrise générale des problèmes comptables, y compris dans le cadre français. La deuxième acception, quant à elle, oppose l'expert au professionnel ; l'expert « voit » là où le professionnel ne peut pas ou n'a pas le temps d'aller voir (p. 13). Il intervient dans des situations que le simple professionnel ne sait pas traiter. Cette définition semble partagée par Fritsch (cité par Bourdin, 1995) pour qui la situation d'expertise résulte de la rencontre entre une conjoncture problématique et un savoir spécialisé. Un conjoncture problématique suppose qu'« *un problème y apparaît du fait que s'avère inapplicable le régime de fonctionnement antérieur de la régulation de ce type de conjoncture* » (p. 376) ce qui engendre « *l'appel à l'extérieur, à un tiers non partie prenante de la situation* ». Comment cette acception peut-elle trouver application dans le domaine comptable ? Peut-être peut-on y relier le recours ponctuel, à des « spécialistes », sous la forme des groupes de « consultants » à l'ASB ou des membres des commissions et groupes de travail au CNC. Au cours du travail préparatoire, le besoin se fait sentir de faire appel à des individus qui ont une connaissance pointue des problèmes traités. Il convient donc de distinguer deux types d'« expertises » : une expertise reposant sur une compétence générale et une autre fondée sur un savoir spécialisé. La première concerne le niveau décisionnel - les membres des organismes de normalisation sont en général des « experts généralistes » - alors que la seconde intervient davantage au niveau du processus préparatoire.

La deuxième acception évoque le recours à un « tiers non partie prenante de la situation ». Elle trouve un écho dans une certaine conception de la normalisation comptable qui stipule que l'expert se doit d'être indépendant et neutre. Il est indéniable que cette conception est largement partagée du côté anglo-saxon où l'on comprend mal comment peut être légitimée la

prise en compte d'intérêts catégoriels déclarés (Scheid et Standish, 1989). En fin de compte, c'est la question de la neutralité et de l'indépendance du savoir qui fonde l'expertise qui est ici posée, question qui dépasse le champ de la normalisation comptable. Pour tenter d'y répondre, nous nous référerons à quelques conclusions menées dans le domaine des politiques publiques. Par exemple, sur les comités d'experts indépendants dans le cadre de l'Union européenne, Lequesne et Rivaud (2001) soulignent les limites de leur indépendance, évoquant « *l'enracinement de ses membres dans les systèmes politico-administratifs des Etats-membres* » ou encore le « *rapport dialectique marqué à la fois par de l'indépendance et de la dépendance à l'égard des gouvernements nationaux* » (p. 876). Saurugger (2002) va plus loin et montre que loin de s'opposer à la représentation, l'expertise lui est associée. « *De plus en plus souvent, les acteurs défendent leurs intérêts par le biais de l'expertise* », ce qui l'amène à parler d'une « *représentation de l'expertise* » (p. 375), l'expert constituant lui-même un groupe d'intérêt. En fait, l'expertise est une forme de représentation des intérêts, au même titre qu'une formulation claire des revendications. L'expertise est donc loin d'être neutre puisqu'elle constitue un des « *répertoires d'action des groupes d'intérêt pour construire et légitimer leurs actions* » (p. 376).

Pour en revenir à la normalisation comptable, une conclusion similaire semble s'imposer. On peut s'interroger sur l'existence même d'une expertise pure, neutre et indépendante. Les individus que nous avons pu interroger ont reconnu que la position défendue est souvent ancrée dans leur expérience et qu'il existe une pluralité de points de vue et d'expertises. Il semblerait donc que l'expertise soit associée à la représentation naturelle d'un point de vue ou d'une vision de la réalité, liés à l'expérience vécue et à la pratique de la comptabilité. Chaque individu, tout « expert » qu'il soit, représente inévitablement quelque chose, son pays, son origine professionnelle voire sa propre expérience personnelle. Si la reconnaissance d'intérêts déclarés est rejetée dans les pays anglo-saxons, celle des « sensibilités » a tout à fait sa place. Au FASB comme à l'ASB, un membre à l'expérience de préparateur de comptes est bien souvent remplacé par un membre ayant le même type d'expérience (Fogarty, Hussein et Ketz, 1992).

Cela nous amène à mettre en évidence une première forme de représentation, la représentation spontanée d'un point de vue, allant de pair avec l'expertise. Mais il existe une autre forme de représentation, celle reposant sur un mandat, avec la mission de défendre les intérêts du

groupe représenté. Si le représentant mandaté est indésirable dans les systèmes anglo-saxons[9], il bénéficie encore d'une certaine protection dans le système français. Intéressons-nous à lui pour retoucher le profil quelque peu caricatural qu'on lui brosse parfois outre-Manche et outre-Atlantique.

2.2- Le représentant mandaté

Dans la réalité observée dans le cadre du CNC - et en harmonie avec les conclusions de Jönsson (1988) sur le dispositif suédois - il s'avère que les représentants mandatés ne sont pas de simples porte-paroles, qui répètent la ligne définie par leur groupe d'appartenance. Au contraire, parce qu'ils sont en général versés dans la comptabilité, ils peuvent prendre une part active dans la formation de la position de leur groupe. Certains peuvent même être considérés comme une « autorité » au sein de leur groupe et c'est en raison de ce statut qu'ils ont été désignés pour le représenter.

En fait, le profil du représentant mandaté n'est pas homogène. Les membres du CNC ne se comportent pas tous de la même façon. Leur discours dans le cadre des réunions révèle d'ailleurs comment eux-mêmes se positionnent. Certains se considèrent clairement comme des représentants, se référant constamment au groupe représenté et demandant fréquemment un temps de réflexion avant la prise de décision finale afin de pouvoir le consulter. Ils utilisent en général une tournure collective (« nous »). D'autres se voient comme des experts, faisant référence, dans une tournure impersonnelle, à des arguments conceptuels présentés comme indiscutables, sans référence explicite à leurs intérêts en tant que partie prenante. Cette disparité dans le comportement peut s'expliquer par des différences dans les relations qu'entretiennent mandants et mandataires. Les modalités de détermination d'une position officielle au sein d'une organisation semblent être très variables : certains groupes ont une procédure détaillée, avec parfois un comité qui traite des questions comptables, voire du problème spécifique considéré et c'est au sein de ce comité que sont définies les positions officielles du groupe que le représentant doit mettre en avant lors des réunions du CNC. Le membre mandaté peut jouer au sein de ce comité interne un rôle très actif et moteur, résultat d'un intérêt pour ces questions qui l'a conduit à représenter le groupe au CNC. D'autres

[9] L'on rejette l'idée que les parties prenantes participent à la décision. Cela n'implique pas qu'elles ne soient pas entendues par le biais de procédures de consultation formelle (telles le *due-process*) ou par des canaux informels (comme les groupes de consultants). Mais la décision revient aux membres du Board. Dans le cadre du système français fonctionnant sur une base représentative, la consultation des parties prenantes est internalisée et se superpose au processus de décision.

groupes ne définissent pas de position collective, laissant aux mandataires une marge de manœuvre et une liberté de parole. Ceux-ci n'ont pas forcément besoin de rendre compte à chaque étape et d'avaliser la position à défendre. En fait, parce qu'ils sont liés professionnellement ou idéologiquement au groupe, ils partagent avec lui un certain nombre d'idées et de conceptions qui transparaissent dans leurs interventions. Enfin, certains membres constituent une autorité au sein de leur groupe et les positions avancées sont leurs positions personnelles, défendues au nom du groupe. Ainsi, selon les groupes représentés, les membres du CNC ont une marge de manœuvre plus ou moins grande et sont susceptibles de jouer un rôle plus ou moins actif et plus ou moins personnel dans la définition de la position à défendre.

La position de représentant mandaté n'est pas toujours de tout confort. Il peut vivre un conflit interne entre la position collective de son groupe et sa position personnelle (Jönsson, 1988). La différence de ton entre les travaux en sections ou en Assemblée plénière et les discussions en groupes de travail sont révélatrices. Dans le premier cadre, des positions officielles manquant parfois de nuances, dans le second, un ton modéré enclin à la négociation. Comme le note Frayssinet (1996, 140-145) au sujet du Conseil Economique et Social, le fait de travailler côte à côte produit une « solidarité fonctionnelle » qui vient contrebalancer les antagonismes et les divergences d'intérêt.

Experts représentatifs d'une expérience particulière ou représentants mandatés, voici une version plus élaborée de l'opposition formulée initialement entre experts et représentants. Encore que, nous l'avons vu, dans le dispositif français, ces deux statuts ne sont pas antinomiques. Toutefois, pour qualifier les participants à la normalisation, un autre critère nous semble de plus en plus significatif. Il s'agit de la participation continue ou discontinue à l'élaboration des normes : certains se consacrent à plein temps aux affaires de la normalisation comptable, d'autres n'interviennent que par intermittence, ayant à côté une activité principale d'auditeur, de directeur financier, de professeur, de fonctionnaire, ... On pourrait donc opposer les « professionnels de la normalisation » aux normalisateurs par intermittence.

2.3- Des « professionnels de la normalisation » et des normalisateurs par intermittence

Le statut de « professionnels de la normalisation », à savoir ceux qui, au sein de l'organisme de normalisation, se consacrent à plein temps à l'élaboration des normes comptables (Milot,

1997), nous semble prendre de l'importance du fait des tendances imprimées par les réformes des différents dispositifs de normalisation. Il semblerait que l'on se dirige vers un renforcement de l'équipe à plein temps, qu'il s'agisse des membres composant les organismes de normalisation ou de l'équipe technique qui soutient le processus.

Cette tendance a sans doute été initiée dans le cadre de la réforme du dispositif de normalisation américain dans les années 70 et a inspiré, plus tard, les réformes d'autres dispositifs anglo-saxons. Le FASB, composé de 7 membres à plein temps, confortablement rémunérés, a remplacé l'APB (*Accounting Principles Board*) reposant sur les bonnes volontés et le bénévolat. Cette réforme a été jugée nécessaire pour assurer l'indépendance des membres du Board, perçus dans le système précédent comme obéissant à des logiques professionnelles. Les membres du FASB sont salariés de l'organisation, avec une rémunération conséquente, ayant rompu tout lien avec leur employeur précédent ou leur groupe d'origine. Cette « professionalisation » s'est accompagnée d'un renforcement de l'équipe technique composée aujourd'hui de 40 à 50 membres (incluant les *managers* de projet), dont la plupart sont des salariés du dispositif, quelques autres étant détachés d'un cabinet, d'une entreprise ou d'une université pour une période de deux ans (Gore, 1992 ; Miller et al., 1994)

Le FASB offre l'exemple le plus pur dans la mesure où tous les membres du Board sont à temps plein et qu'ils ont à leur disposition une équipe technique conséquente. Cette situation est exceptionnelle, du fait de son coût, et beaucoup d'organismes ont choisi une solution intermédiaire. Au Royaume-Uni, l'ASB a remplacé l'ASC (*Accounting Standards Committee*) en 1990. L'ASC était un comité constitué par une vingtaine de membres non permanents et bénévoles et disposait de peu de moyens. En particulier, l'équipe technique ne comprenait qu'un nombre très réduit de personnes, dont une partie n'était employée qu'à temps partiel. Depuis 1990, son successeur est doté d'un comité plus restreint (9 à 10 membres) au sein duquel deux membres exercent leurs fonctions à temps plein, le président et le directeur technique. Les autres membres continuent d'avoir une activité professionnelle à côté et reçoivent une rémunération pour leur participation à la normalisation. Cette professionalisation concerne également l'équipe technique, désormais composée d'une dizaine de directeurs de projet (salariés directs ou en détachement). La tendance se confirme si l'on se tourne du côté de l'IASB dont les structures ont été réformées en 2001. Depuis 2001, sur les 14 membres, 12 sont à plein temps et une équipe technique de plus en plus étoffée se met en place. Ainsi, la nouvelle génération des organismes de normalisation anglo-saxons semble privilégier la professionalisation, à la fois au niveau décisionnel (les membres du Board) et préparatoire (l'équipe technique). Si beaucoup continuent à participer à titre

ponctuel, que ce soit au sein des autres organismes du dispositif (fondations chapeautant le dispositif, organismes de conseil, comités d'urgence) ou dans le cadre même de l'élaboration des normes, par le biais des groupes de « consultants », il est indéniable que la normalisation est de plus en plus aux mains de « professionnels de la normalisation ».

Le cas français se situe en quelque sorte en porte-à-faux avec cette évolution. La très grande majorité des intervenants ne sont pas des « professionnels de la normalisation » mais assurent une « participation discontinue », à côté d'une activité principale, dans le cadre des sections, commissions et groupes de travail. Avant la réforme, seul le secrétaire général était un membre à temps plein. Tous les autres exercaient d'autres fonctions par ailleurs, y compris le président. Ce dernier recevait une rémunération modique. La réforme de 1996 a renforcé le statut du président. Celui-ci exerce désormais une fonction permanente rémunérée et dont les fonctions sont exclusives de toute autre activité professionnelle (à l'exclusion d'activités d'enseignement ou de fonctions exercées au sein d'organismes internationaux). L'on pourrait penser que cela traduit timidement cette tendance à la professionalisation. Mais hormis le président et le secrétaire général, les 56 autres membres continuent d'intervenir par intermittence et bénévolement. Cette situation peut être mise sur le compte de la philosophie du système – on a voulu maintenir le principe de la représentation des intérêts et de surcroît celui d'une représentation qui se veut exhaustive, se traduisant par plus d'une cinquantaine de membres – comme également d'aspects financiers.

Le critère de la participation continue/discontinue semble donc conforter l'opposition entre modèles anglo-saxon et français : le premier voit se renforcer l'équipe à plein temps, avec de véritables « professionnels de la normalisation » ; le deuxième fait reposer la normalisation sur la participation discontinue de multiples acteurs, en quelque sorte des experts « d'en bas »[10].

Des représentants et des experts … Des normalisateurs « par intermittence » et des « professionnels de la normalisation » … La discussion sur les hommes et les femmes de la normalisation s'est successivement arrêtée sur les membres des organismes de normalisation, pourvus du pouvoir d'adopter une norme, puis sur l'ensemble des personnes intervenant dans le cadre de ces institutions, pour se focaliser ensuite sur ceux qui, à l'intérieur de ces organismes se consacrent à plein temps à l'élaboration des normes. Une autre caractéristique

[10] Par référence à l'expression utilisée par Serge Marti, calquée sur la France « d'en bas », (Le Monde Economie, mardi 4 juin 2002), pour désigner le Conseil Economique et Social, invitant à opposer les experts « d'en bas », ancrés dans le terrain aux experts « d'en haut ».

des acteurs de la normalisation mérite d'être soulignée. Aux dires des acteurs eux-mêmes, interrogés dans le cadre français et britannique, les participants à l'élaboration des normes comptables constituent une sorte de réseau, de cercle, « un petit monde » en quelque sorte.

3- « Un petit monde »

Un des éléments frappants au cours des réunions du Conseil National de la Comptabilité réside dans les liens qui unissent les individus présents. La plupart d'entre eux semble bien se connaître et avoir de fréquentes occasions de se rencontrer en dehors du CNC, par exemple dans le cadre d'une réunion d'un groupe de travail rattaché à l'Ordre des Experts-Comptables ou à la Compagnie nationale des commissaires aux comptes ou lors de conférences ou de débats sur un thème relatif à la comptabilité et aux règles comptables. Il n'est pas rare de faire référence dans les débats du CNC à ce qui a été dit dans d'autres enceintes où bien des participants autour de la table du CNC étaient présents. D'ailleurs, il suffit de comparer la composition des instances du CNC et des groupes de travail animé par les organes de réflexion doctrinale de la profession comptable pour se rendre compte que la plupart des noms reviennent souvent[11].

En fait, interviennent au nom d'un groupe donné, au CNC et dans d'autres enceintes traitant des règles comptables, les mêmes personnes. Ainsi, sur toute la population de comptables libéraux, seuls quelques-uns d'entre eux, toujours les mêmes, participent aux débats et aux travaux de réflexion, d'abord au sein de leurs propres instances puis dans les instances extérieures. Pareillement, ce sont souvent les mêmes entreprises, représentées par les mêmes personnes, qui sont actifs au sein du Medef ou au sein d'associations représentant les entreprises et leurs comptables, et que l'on retrouve dans ces enceintes de réflexion et de travaux en matière de comptabilité et de règles comptables. Quant aux analystes et aux juristes, leur participation se résume à quelques noms. Du côté des pouvoirs publics, les administrations intéressées (administration fiscale, chancellerie, INSEE-Banque de France-Centrale des bilans, COB) sont souvent présentes par le biais des mêmes personnes. Il y a donc, au sein de la communauté de comptables et d'individus intéressés par la chose comptable, une minorité qui s'intéresse, qui suit et qui s'implique dans les affaires de la normalisation comptable.

[11] Les organes de réflexion doctrinale de l'OEC et de la CNCC réunissent, non seulement des professionnels comptables, mais aussi des personnes provenant d'horizons divers, dans une représentation large, proche de celle du CNC.

Une conclusion relativement similaire peut être dégagée pour le système britannique. Certes, les parties prenantes sont moins directement présentes dans le processus et la séparation est plus nette entre l'organisme normalisateur et le « monde extérieur ». Mais les consultations auxquelles procède l'ASB, qu'elles soient formelles ou informelles, associent souvent les mêmes parties par le biais des mêmes personnes, que ce soient les répondants aux documents publics dans le cadre de la procédure du *due-process*, une partie des « consultants » sollicités pour intervenir sur les projets individuels, ou les bénéficiaires de rencontres régulières informelles avec des représentants de l'ASB[12]. D'une manière générale, l'ASB se trouve face aux mêmes interlocuteurs individuels. Ce cercle relativement fermé a l'occasion de se retrouver lors de dîners débats organisés par les instituts d'experts-comptables ou certaines associations ou bien lors de conférences organisées sur le thème de la comptabilité et des règles comptables. Il semblerait également que ce soit grosso modo ce même réseau qui soit sollicité par les pouvoirs publics ou par d'autres organismes de régulation (autorité boursière, autorité de réglementation des institutions financières) dans le cadre de réflexions ou de consultations sur un thème touchant à la comptabilité et à l'information comptable et financière.

Il y aurait donc, si l'on s'en tient aux cas français et britannique, une sorte de « classe normalisatrice », un réseau informel de personnes qui suivent de manière régulière les travaux en matière de comptabilité et règles comptables. Le même constat a été fait par Jönsson (1988) concernant le système suédois de normalisation. Celui-ci utilise d'ailleurs la notion « d'élite », emprunté à la science politique, pour décrire le fait qu'il existe un ensemble stable d'individus et d'organismes faisant autorité et jouant un rôle actif dans le développement des règles comptables (pp. 216-218).

Ce constat effectué au niveau national nous semble encore plus valable au niveau international. La composition des organismes du dispositif international (l'assemblée des administrateurs ou *trustees*, l'IASB, le comité d'interprétation, l'organisme de conseil) est révélatrice : beaucoup s'occupaient déjà des affaires de la normalisation soit dans leur propre pays soit au niveau international. Même l'équipe technique n'échappe pas à cette dimension réticulaire. D'après leur bref curriculum vitae fourni par les communiqués de l'IASB, il s'avère qu'un certain nombre d'entre eux ont travaillé dans des organismes de normalisation nationaux avant d'être recrutés par l'IASB.

[12] En effet, les deux membres à plein temps de l'ASB rencontrent à intervalles réguliers certaines parties prenantes. Le but est d'instaurer un dialogue, informant ces groupes des travaux et des orientations de l'ASB et recueillant leurs commentaires.

« Elite », « club », « réseau », « establishment » (Haring, 1979 ; Gore, 1992), … Il y a pléthore dans les termes utilisés par ceux qui se sont penchés sur l'élaboration des normes pour caractériser le fait que les individus qui suivent et qui s'impliquent dans la réflexion sur les règles comptables constituent une minorité au sein de la large communauté comptable (à savoir l'ensemble des personnes intéressées et/ou impliquées par la comptabilité et la chose comptable) et qu'au sein de chaque groupe ou partie prenante, seul quelques personnes suivent ces questions. Nous pourrions reprendre à notre compte la notion de réseaux d'action publique (*policy networks*) telle que définie par Le Galès et Thatcher (1995, p. 14): « *Dans un environnement complexe, les réseaux sont le résultat de la coopération plus ou moins stable, non hiérarchique, entre des organisations qui se connaissent et se reconnaissent, négocient, échangent des ressources et peuvent partager des normes et des intérêts* ». Finalement, au-delà du normalisateur institutionnel, il est possible d'identifier un normalisateur informel réunissant les membres de ce réseau.

Notre observation des processus français et britannique nous conduit à proposer une caractérisation de ce normalisateur informel. Loin de représenter un seul groupe ou une seule catégorie d'intérêt, il constitue un ensemble « pluriel » rassemblant des individus provenant d'horizons professionnels divers. Cette implication provient d'un intérêt direct du groupe d'appartenance pour les questions de la normalisation - c'est un moyen de peser sur le processus - et/ou d'un intérêt purement personnel pour ces questions. Mais, la pluralité n'exclut pas que tous ne s'impliquent pas de la même façon et que certains groupes y soient plus représentés et plus actifs que d'autres, en fonction de leurs moyens (argent, temps, personnes intéressées) et de leur intérêt pour le processus et ses conséquences. Il existe un « noyau dur » reflétant un équilibre et un rapport de forces entre les parties prenantes et il semble raisonnable d'avancer que cet équilibre est susceptible d'évoluer dans le temps. Par ailleurs, le poids des personnalités n'est pas à négliger. Certains individus parviennent à jouer un rôle moteur, imprimant un cap et des valeurs au processus d'élaboration des normes (Jönsson, 1988 ; Gore, 1992).

Conclusion

A partir d'une opposition plutôt sommaire entre la figure du normalisateur expert et du normalisateur représentant, nous avons tenté d'enrichir les profils des participants à la normalisation. Pluralité d'experts, pluralité de représentants … mais aussi professionnels de la normalisation et participants par intermittence … Ce faisant, cette discussion nous a conduits à nous interroger sur les contours du normalisateur, balayant un spectre de définitions, allant de la plus restrictive, les membres pourvus d'un pouvoir décisionnel, à la plus large, l'ensemble des individus qui participent à l'élaboration des normes comptables, en passant par les professionnels de la normalisation. Cela aboutit à la remise en cause d'une définition purement institutionnelle du normalisateur pour privilégier la notion de normalisateur informel, à savoir l'ensemble des individus qui suivent et qui s'impliquent dans la réflexion sur les règles comptables.

Cette discussion a également permis de faire ressortir un certain nombre d'évolutions relatives aux hommes et aux femmes qui font la normalisation comptable. Deux tendances ont été soulignées en particulier : davantage d'expertise technique au niveau du processus préparatoire ; une présence plus massive de professionnels de la normalisation dont le métier est d'élaborer des normes comptables. Comme nous l'avons vu, ces tendances concernent essentiellement les dispositifs anglo-saxons. Le dispositif français, quant à lui, a maintenu, au travers de la réforme de 1996-98, certaines de ces spécificités, notamment le principe d'une large représentation des intérêts, celle-ci allant de pair avec le maintien d'une participation discontinue. Dans le contexte actuel d'une mondialisation de l'économie en général et des normes comptables en particulier, cette « résistance » peut surprendre. Mais notons qu'elle concerne le normalisateur institutionnel. L'on peut s'interroger sur ce qu'il en est du normalisateur informel : ses composantes les plus actives ont-elles tendance à se rapprocher du modèle dominant ?

Références bibliographiques

Anderson C.W. (1978), « The logic of public problems : evaluation in comparative policy research », dans *Comparing public policies – New concepts and methods*, sous la direction de Ashford D.E., Sage Publications, pp. 19-41.

Bourdin A. (1995), « La figure de l'expert », dans Legrand M., Guillaume J.F. et Vrancken D., *La sociologie et ses métiers*, L'Harmattan, pp. 369-382.

Colasse B. et Standish P. (1998), « De la réforme 1996-1998 du dispositif français de normalisation comptable », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, tome 4, vol. 2, pp. 5-27.

Dearing Committee (1988), *The making of accounting standards* (Report of the review committee under the chairmanship of Sir Ron Dearing, dit rapport Dearing), ICAEW.

Flower J. et Lefebvre C. (sous la direction de) (1997), *Comparative studies in accounting regulation in Europe*, Centre for Research in European Accounting, édition Acco.

Fogarty T., Ketz J.E. et Hussein M.E. (1992), « A critical assessment of FASB due process and agenda setting », dans *Research in Accounting Regulation*, sous la direction de G.J. Previts, JAI Press, vol. 6, pp. 25-38.

Frayssinet J. (1996), *Le Conseil Economique et Social*, La documentation française.

Gerboth D.L. (1972), « 'Muddling through' with the APB », *Journal of Accountancy*, mai, pp. 42-49.

Gerboth D.L. (1973), « Research, intuition, and politics in accounting inquiry », *The Accounting Review*, vol. XLVIII, n° 3, pp. 475-482.

Gore P. (1992), *The FASB conceptual framework project 1973-1985 : An analysis*, Manchester University Press.

Haring J.R. (1979), « Accounting rules and 'the accounting establishment' », *Journal of Business*, vol. 52, n° 4, pp. 507-519.

Hermet G., Badie B., Birnbaum P. et Braud P. (1996), *Dictionnaire de la science politique et des institutions politiques*, Armand Colin, collection Cursus, série Droit et Science Politique, 2ème édition.

Horngren C.T. (1973), « The marketing of accounting standards », *Journal of Accountancy*, octobre, pp. 61-66.

Janis I.L. et Mann L. (1977), *Decision-making : a psychological analysis of conflict, choice and commitment*, Free Press.

Jönsson S. (1988), *Accounting regulation and elite structures (driving forces in the development of accounting policy)*, John Wiley & Sons.

Le Gales P. et Thatcher M. (1995) (sous la direction de), *Les réseaux de politiques publiques – Débat autour des policy networks*, L'Harmattan.

Lequesne C., Rivaud P. (2001), « Les comités d'experts indépendants : l'expertise au service d'une démocratie supranationale ? », Revue Française de Science Politique, vol. 51, n° 6, décembre, pp. 867-880.

Meny Y. (1993), *Politique comparée - Les démocraties : Allemagne, Etats-Unis, France, Grande-Bretagne, Italie*, Montchrestien, 4ème édition.

Meny Y. et Thoenig J.-C. (1989), *Politiques publiques*, Presses Universitaires de France, collection Themis.

Miller P.B.W., Redding R.J. et Bahnson P.R. (1994), *The FASB - The people, the process, and the politics*, Irwin, 3ème édition.

Milot (1997), « La présentation du nouveau dispositif de normalisation », *Revue de Droit Comptable*, n° 97-1, pp. 9-21.

Richardson J. (sous la direction de) (1982), *Policy styles in Western Europe*, George Allen et Unwin.

Saurugger S. (2002), « L'expertise : un mode de participation des groupes d'intérêt au processus décisionnel communautaire », Revue Française de Science Politique, vol. 52, n° 4, août, pp. 375-401.

Scheid J.-C. et Standish P. (1989), « La normalisation comptable : sa perception dans le monde anglophone et en France », *Revue Française de Comptabilité*, n° 201, pp. 90-99.

Solomons D. (1978), « The politicization of accounting : the impact of politics on accounting standards », *Journal of Accountancy*, novembre, pp. 65-72.

Standish P. (1997), *The French Plan Comptable – Explanation and translation*, Expert-Comptable Media.

Sutton T.G. (1984), « Lobbying of accounting standard-setting bodies in the UK and the USA : a Downsian analysis », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 9, n°1, pp. 81-95.

Trepos J.Y. (1996), *La sociologie de l'expertise*, Presses Universitaires de France, Que-Sais-Je.

Walker R.G. et Robinson P. (1993), « A critical assessment of the literature on political activity and accounting regulation », dans *Research in Accounting regulation*, sous la direction de Previts G.J., JAI Press, vol.7, pp.3-40.

Zeff S. (1978), « The rise of 'economic consequences' », *Journal of Accountancy*, décembre, pp. 56-63.