

INTRODUCTION GÉNÉRALE

**La normalisation de la comptabilité
des entreprises comme objet de recherche**

Ce recueil est composé d'un ensemble d'articles francophones dont l'objet est la normalisation de la comptabilité des entreprises. Ces articles ont en commun de s'inscrire dans un courant de la recherche que l'on qualifie de socio-organisationnel parce qu'il a pour visée d'étudier les aspects organisationnels et sociaux du phénomène comptable. Dans cette introduction générale, après avoir défini la normalisation comptable, nous situerons brièvement ce courant par rapport aux deux autres grands courants de la recherche comptable contemporaine : le courant normatif et le courant positif.¹

Normaliser la comptabilité des entreprises, qu'est-ce que c'est ?

D'un point de vue strictement technique, celui de la plupart des organismes de normalisation, c'est formuler des prescriptions (des normes) à l'intention des entreprises pour la tenue de leurs comptabilités. À quelles fins ? Pour garantir la fiabilité des états comptables qu'elles destinent aux diverses parties concernées par leurs activités, les parties dites prenantes (*stakeholders*), et rendre ainsi ces états crédibles aux yeux de ces parties ; en même temps, l'application de normes identiques par toutes les entreprises est censée rendre comparables leurs états comptables.

Le champ de ces prescriptions est plus ou moins étendu et peut couvrir la terminologie employée, les notions mobilisées, les principes appliqués (notamment en matière d'enregistrement et d'évaluation), le format et le contenu des états comptables diffusés.

Ces prescriptions peuvent être plus ou moins contraignantes selon leur source : celles d'origine étatique sont les plus contraignantes et forment un droit comptable national plus ou moins hiérarchisé ; celles d'origine non étatique, d'origine privée par exemple, le sont moins mais elles peuvent être tout aussi efficaces si elles font l'objet d'une large acceptation ou sont soutenues par une instance étatique ou interétatique.

Le statut des normes comptables a évolué avec le temps comme en témoigne l'évolution de la terminologie américaine. Les normes comptables se disent aujourd'hui *accounting standards*. Jusqu'aux années 1960-1970, il était question, aux États-Unis, de *principles* ou de *Generally Accepted Accounting Principles* (GAAP) ou encore d'opinions ou de recommandations (Gore, 1992). Le terme *stan-*

¹ Tous nos remerciements à Alain Burlaud qui a bien voulu se livrer à une relecture de cette introduction générale.

dard a été introduit dans un contexte de débat et de discussion sur ce que doit être la normalisation, contexte qui a abouti à la réforme des institutions américaines de normalisation en 1973, traduisant une évolution vers une institutionnalisation de la production de normes et un renforcement de leur caractère réglementaire.

Mais, si l'on va au-delà de cette conception technique et juridique de la normalisation comptable, il apparaît qu'elle est aussi une normalisation sociale car, *in fine*, la norme comptable oriente les comportements et les décisions de tous ceux qui préparent, contrôlent ou utilisent les comptes des entreprises.

Le seul fait, par exemple, d'imposer un format particulier pour un document tel que le bilan, le compte de résultat ou le tableau de financement² influe sur la perception de l'entreprise et le comportement de ceux qui utilisent ce document. L'imposition d'un format de document n'est pas une simple disposition à caractère technique, c'est aussi un formatage cognitif et comportemental avec des conséquences sociales plus ou moins importantes.

Sont encore plus structurants et plus déterminants socialement, les cadres conceptuels dont se dotent certains normalisateurs (*standards-setters*), pour la plupart anglo-saxons, pour accomplir leurs tâches normatives, c'est-à-dire pour élaborer les normes qu'ils édictent. Ainsi, l'organisme international de normalisation, l'*International Accounting Standards Committee* (IASB), dans son cadre conceptuel, désigne les investisseurs comme destinataires privilégiés de l'information comptable produite par les entreprises. Ceci n'a rien d'anodin. En effet, désigner les investisseurs comme destinataires privilégiés de l'information comptable, c'est les placer en surplomb des autres parties prenantes et mettre la norme comptable, en l'occurrence la norme comptable internationale, au service d'un mode particulier de gouvernance, disons actionnarial, des entreprises, avec des conséquences sur le comportement de leurs dirigeants et la façon dont ils gèrent. Ceci illustre non seulement le rôle social mais aussi idéologique de la normalisation.

Partant, parce qu'elle est aussi une normalisation sociale, la normalisation comptable est porteuse d'enjeux économiques, organisationnels et sociaux considérables. Ce qui fait *in fine* qu'elle est politique et procède de jeux de pouvoir complexes entre les acteurs les plus directement concernés par la vie des entreprises ; chaque catégorie d'acteurs cherchant à orienter la norme comptable dans le

² Colasse, B. (1987). La notion de normalisation comptable. *Revue française de comptabilité*, 182, 42-46. Non repris dans ce recueil.

sens de ses intérêts. Ces enjeux et ces jeux sont souvent méconnus par le grand public et les politiques eux-mêmes qui, le plus souvent, considèrent qu'elle est une activité strictement technique et une affaire d'experts.

La normalisation constitue donc un phénomène particulièrement riche et un objet de recherche susceptible d'être étudié sous différents aspects ; et il n'est pas étonnant que les trois grands courants de la recherche comptable contemporaine s'en soient emparés, mais avec des visées, des problématiques et des méthodologies différentes.

La recherche normative

L'émergence de la recherche comptable dans la première partie du XX^e siècle, laquelle s'est faite principalement aux États-Unis où la comptabilité est enseignée depuis la fin du XIX^e siècle dans les universités, est étroitement liée à celle de la normalisation ; les deux phénomènes sont quasi-concomitants.

C'est la crise de 1929 qui, en montrant les graves insuffisances des informations comptables publiées par les grandes sociétés cotées américaines, est à l'origine de la naissance, en 1938, à l'initiative de la profession comptable libérale, du premier normalisateur américain, le *Committee on Accounting Procedures* (CAP). Celui-ci sera remplacé en 1959 par l'*Accounting Principles Board* (APB) qui sera lui-même remplacé en 1973 par un organisme indépendant de la profession comptable, le *Financial Accounting Standards Board* (FASB), l'actuel organisme de normalisation américain. Pour mener à bien leur mission de normalisation, ces organismes sollicitent le concours technique des professeurs qui enseignent la comptabilité ou l'économie dans les universités américaines. D'où la naissance, au sein de ces universités, d'un courant de recherche qualifié de normatif (et aussi de doctrinal), parce qu'il est en symbiose donc avec la normalisation et au service de celle-ci. Il s'agit en particulier, pour les chercheurs de ce courant, d'apporter leur soutien intellectuel au normalisateur et de participer à l'élucidation et à l'énoncé des principes comptables généralement admis (*Generally Accounting Accepted Principles*) par les praticiens. Il s'agit aussi, de façon plus ambitieuse, de lui proposer des représentations comptables de l'entreprise, des « théories comptables » (*accounting theories*), bien adaptées à son environnement socio-économique, des représentations en quelque sorte « idéales », des théories dont le normalisateur pourra tirer ses normes, des théories à vocation normative. C'est

ainsi que, dans les années 1960 et 1970, divers auteurs proposent des méthodes (ou « théories ») concurrentes – telles que la méthode du pouvoir d'achat courant, la méthode du coût de remplacement ou la méthode de la valeur réalisable nette – pour remédier aux distorsions du bilan et du compte de résultat induites par l'inflation. Certaines de ces méthodes inspireront le normalisateur américain mais, surtout, celui-ci se dotera, sous le nom de cadre conceptuel (*conceptual framework*), de sa propre théorie normative ; laquelle sera reprise par le normalisateur international, l'*International Accounting Standards Committee* (IASC) devenu l'IASB.

En France, l'enseignement supérieur de la comptabilité ne prend véritablement son essor que dans les années 1960 et 1970. Jusqu'à cette époque, la comptabilité est principalement enseignée dans des établissements à vocation professionnelle. Il y a donc peu de spécialistes universitaires susceptibles d'apporter leur concours à l'élaboration après la guerre des versions successives du Plan Comptable Général (PCG), le document qui rassemble les normes comptables applicables en France par toute entité tenue, en l'absence de règlement sectoriel spécifique, d'établir des comptes annuels. Une exception cependant : Claude Pérochon qui fut membre du Conseil National de la Comptabilité dans les années 1970 et participa à l'élaboration et à la diffusion³ du PCG 1982. Il contribua également au transfert du PCG vers d'autres pays, notamment africains ; de même que Geneviève Causse⁴.

La recherche normative ne connaît donc pas en France le développement qu'elle connaît dans les pays anglo-saxons et elle est surtout le fait de grands professionnels et aussi de hauts fonctionnaires directement impliqués, le plus souvent en tant que membres, dans les travaux des organismes qui seront successivement chargés de l'élaboration du PCG. Toutefois, à la fin des années 1970 et au début des années 1980, quelques universitaires se sont attaqués, comme l'avaient fait certains chercheurs américains, aux problèmes comptables posés par l'inflation et ont proposé des solutions à ces problèmes⁵ ; mais la fin de l'inflation fut aussi la fin des comptabilités d'inflation.

3 Il est notamment l'auteur d'un guide d'application du PCG 1982 : (1983). *Présentation du plan comptable français (PCG 1982)*. Paris : Foucher.

4 Voir : Causse G. (1999). Vingt ans de normalisation comptable et de PCG. Son influence dans les pays d'Afrique francophone. *Comptabilité–Contrôle–Audit*, 5(3), 211-222 ; Causse G. (2009). Développement et comptabilité. In *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit* (Colasse B. (dir.)). Paris : Economica, 689-703.

5 Voir : Lecointre, G. (1977). *La comptabilité d'inflation*. Paris : Dunod ; Burlaud, A. (1979). *Comptabilité et inflation*. Paris : Cujas ; Boussard, D. (1983). *Comptabilité et inflation*. Paris : Masson.

Il faut noter que, si elle n'a pas connu d'importants développements en France au siècle dernier, la recherche normative est illustrée à la fin du XIX^e siècle et au début du XX^e par les écrits de trois penseurs allemands, « les trois S »⁶, dont les travaux ont inspiré non seulement la doctrine comptable européenne mais aussi la doctrine américaine.

Mais au cours des années 1970, la recherche comptable anglo-saxonne, états-unienne et britannique, connaît un grand tournant marqué par l'émergence de la recherche cognitive et le déclin de la recherche normative. Cette conception de la recherche et du rôle du chercheur est alors remise en cause par une nouvelle génération de chercheurs.

Selon ces chercheurs, la recherche normative n'est pas scientifique (elle est *unscientifique*) et les théories qu'elle produit n'en sont pas, ce sont de « pseudo-théories » ; ce sont des propositions ou des ensembles de propositions à caractère purement spéculatif. Ils considèrent que la recherche ne doit pas être normative et focalisée sur les besoins du normalisateur mais, au contraire, être cognitive et détachée des préoccupations des normalisateurs. Naissent alors deux nouveaux courants de recherche dont la visée est de fournir des explications ou simplement des interprétations des pratiques et des comportements comptables observables : le courant positif et le courant socio-organisationnel. Pratiques et comportements comptables sont pris comme objets de recherche et de théorisation. Le mot théorie va changer de sens⁷ : il ne s'agit plus de proposer des méthodes ou des modèles comptables « idéaux », des théories *normatives*, à la pratique mais de tenter de théoriser celle-ci et de produire des théories susceptibles de l'expliquer, des théories *explicatives* ; des théories *sur* et non plus des théories *pour* la pratique comptable.

Les tenants de ces deux courants de recherche rejettent donc la recherche normative et la considèrent au mieux comme une forme d'ingénierie, au pire comme du « bricolage » intellectuel. Il ne s'agit pas, selon eux, de dire ce que devrait être la pratique mais ce qu'elle est, ce que devraient faire les comptables mais ce qu'ils font. Mais, s'ils ont la même visée cognitive et partagent le même rejet de la recherche normative, ces deux courants adoptent des points de vue

6 Richard, J. (2005). Herman Veit Simon, Eugen Schmalenbach et Fritz Schmidt : « les trois S » de la pensée comptable allemande. In *Les grands auteurs en comptabilité* (Colasse, B. (dir.)). Caen : EMS, 73-90.

7 Colasse B. (2009), Théories comptables. In *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit* (Colasse, B. (dir.)). Paris : Economica, 1402-1414.

très différents sur la comptabilité et sur sa normalisation ; ils font également appel à des méthodologies et à des outils de recherche différents.

Pour autant, bien qu'elle soit remise en cause sur le plan académique et aujourd'hui complètement ignorée par les grandes revues « scientifiques », la recherche normative n'est pas morte, sans doute parce qu'elle correspond à un besoin et une demande réels des normalisateurs et qu'elle est, à ce titre, utile. Aux États-Unis, l'organisme de normalisation continue de faire appel à des universitaires dans le contexte de l'élaboration de ses normes ; de plus, d'une certaine façon, il s'est approprié la recherche normative en se dotant d'un cadre conceptuel. En France, depuis quelques années, l'actuel organisme de normalisation, l'Autorité des Normes Comptables (ANC), à l'instar du normalisateur américain, lance des appels à la recherche sur des sujets qui sont à son ordre du jour. Un certain nombre de chercheurs répondent à ces appels et perpétuent la tradition normative. Par ailleurs, certains d'entre eux, rares cependant, n'ont pas renoncé à proposer de nouveaux modèles comptables de l'entreprise pour adapter celle-ci aux problématiques du temps. Témoignent en France de cette ambition persistante les travaux de Jacques Richard sur la comptabilité environnementale. Sa proposition d'un modèle de comptabilité d'entreprise, concurrent du cadre conceptuel de l'IASB et adapté à la nouvelle donne écologique, le modèle CARE (Comptabilité Adaptée au Renouvellement de l'Environnement)⁸, constitue potentiellement une source d'inspiration pour les normalisateurs, ou des réformateurs de l'entreprise⁹, et relève typiquement de cette recherche normative trop rapidement assimilée à de l'ingénierie comptable.

Recherche positive et normalisation

C'est l'économiste Michael Jensen (1976) qui, à l'occasion d'une conférence sur la recherche comptable et la régulation comptable prononcée à l'Université de Stanford¹⁰, définit, par opposition à celui de la recherche normative, l'objet de la recherche positive ; il s'agit selon lui d'expliquer « ...*pourquoi la comptabilité est ce qu'elle est,*

8 Voir Richard J. (2012). *Comptabilité et développement durable*. Chapitre 8. Paris : Economica.

9 Ce modèle est d'ailleurs cité dans le rapport Notat-Senart (2018), « L'entreprise, objet d'intérêt collectif » qui vise, au-delà du seul profit, à mieux intégrer les enjeux sociaux et environnementaux dans les stratégies des entreprises.

10 *Reflections on the State of Accounting Research and the Regulation of Accounting*. Stanford Lectures In Accounting, 11-19. Disponible sur : <https://ssrn.com/abstract=321522> ou <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.321522>

pourquoi les comptables font ce qu'ils font, et quels effets ces phénomènes ont sur les gens et l'utilisation des ressources »¹¹. Jensen reprend semble-t-il la distinction ancienne faite par John Neville Keynes¹², le père de John Maynard, entre science positive (« *corps systématisé de connaissances sur ce qui est* ») et science normative (« *corps systématisé de connaissances discutant des critères de ce qui doit être* »).

Mais on doit le développement proprement dit de la recherche positive à deux chercheurs de l'Université de Rochester, Ross L. Watts et Jerold L. Zimmerman.

Pour ceux-ci, la comptabilité est un instrument qui participe à l'allocation des ressources économiques. Par conséquent, la normalisation comptable, en ce qu'elle est susceptible d'influer sur l'allocation des ressources économiques, est l'occasion d'affrontements d'intérêts économiques et le comportement des acteurs de cette normalisation, supposés rationnels, s'expliquent en termes de défense de leurs intérêts. Une norme est acceptée ou rejetée par une catégorie d'acteurs de la normalisation selon l'impact qu'elle est susceptible d'avoir sur ses intérêts. Ces conflits d'intérêts et les comportements des acteurs qui leur sont associés sont étudiés dans le cadre de la théorie économique de l'agence qui joue le rôle de générateur d'hypothèses ; pour la théorie de l'agence, les acteurs économiques, par exemple les actionnaires et les dirigeants d'une société, sont liés entre eux par des contrats de délégation de pouvoirs qui permettent de faire des hypothèses sur leurs comportements.

Leur article fondateur intitulé « *Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards* » (1978) rompt délibérément avec la recherche normative. Il a justement trait à la normalisation. Ils y tentent d'expliquer les réactions des dirigeants des entreprises à un projet de norme, en l'occurrence à un projet de norme du FASB publié en 1974 et ayant pour objet l'indexation des comptabilités sur le niveau général des prix ; ce projet de norme a pour objet de remédier aux effets déformants de l'inflation, importante à l'époque, sur les bilans et les comptes de résultats. Sont, selon eux, particulièrement concernés par un tel projet les managers dont la rémunération dépend des résultats réalisés par leur entreprise : si, toutes choses égales par ailleurs, la norme entraîne une baisse de ces résultats, on peut supposer qu'ils s'y opposeront ; si elle les fait augmenter, on peut supposer qu'ils y seront favorables. L'impact

11 "...why accounting is what it is, why accountants do what they do, and what effects these phenomena have on people and resource utilization".

12 (1891). *The Scope and Method of Political Economy*. London : Macmillan, 34-35.

d'un tel projet sur les résultats des entreprises dépend évidemment de multiples variables plus ou moins liées entre elles : les modalités du contrat d'intéressement des dirigeants, la réaction (politique) des pouvoirs publics en cas de fort accroissement des bénéfiques, la fiscalité de ces bénéfiques, la taille de l'entreprise, etc.

La démarche suivie par Watts et Zimmerman, puis par leurs très nombreux disciples, est de nature hypothético-déductive : leurs hypothèses sur le comportement des managers sont déduites de la théorie de l'agence puis testées statistiquement et économétriquement sur échantillon. En l'occurrence, Watts et Zimmerman testent leurs hypothèses sur un échantillon de 52 grandes entreprises américaines subdivisé en deux sous-échantillons : d'une part, les entreprises dont la norme, si elle est adoptée, diminue les bénéfiques ; d'autre part, les entreprises dont la norme, si elle est adoptée, augmente les bénéfiques. Ils montrent *in fine* que la majorité des entreprises de leur échantillon qui connaissent une augmentation de leurs bénéfiques rejettent le projet (ce qui tend à montrer que les variables politique et fiscale ont plus d'incidence que la variable intéressement). Ils montrent également que la taille de l'entreprise a une grande influence sur le comportement de son dirigeant, la taille étant prise comme indicateur (*proxy*) de l'exposition politique de l'entreprise.

L'article de Watts et Zimmerman constitue la matrice méthodologique de ce courant qui peut être aujourd'hui considéré comme le courant principal (le *mainstream*) de la recherche comptable contemporaine. Il irrigue en articles toutes les grandes revues académiques américaines : *The Journal of Accounting and Economics* (JAE), la revue créée par Watts et Zimmerman, *The Journal Of Accounting Research* (JAR), *The Accounting Review* (TAR).

Outre aux choix de normalisation, ce courant s'est également intéressé aux choix comptables des dirigeants des entreprises en matière de gestion des résultats (*management earnings*). Ils ont en particulier étudié l'influence des contrats d'intéressement incitatifs dont bénéficient les dirigeants, de l'endettement de l'entreprise et d'éventuelles interventions des pouvoirs publics (génératrices de ce qu'il est convenu d'appeler des coûts « politiques ») sur ces choix. Voici trois hypothèses « classiques » régulièrement testées par les chercheurs de ce courant :

« *Toutes choses égales par ailleurs, les dirigeants d'une entreprise qui bénéficient de contrats d'intéressement incitatifs donneront leur préférence à des méthodes comptables qui augmentent ses résultats présents au détriment de ses résultats futurs.* »

« Toutes choses égales par ailleurs, les dirigeants d'une entreprise très endettée où à la limite de sa capacité d'endettement donneront leur préférence à des méthodes comptables susceptibles d'accroître ses bénéfices présents au détriment de ses bénéfices futurs (par exemple pour pouvoir continuer à emprunter). »

« Toutes choses égales par ailleurs, les dirigeants d'une entreprise exposée à des coûts politiques, plutôt une grande entreprise, donneront leur préférence à des méthodes comptables susceptibles de différer dans le temps l'apparition de ses bénéfices (afin d'atténuer sa visibilité). »

Dès son émergence¹³, ce courant a fait l'objet de nombreuses critiques qu'il serait trop long de détailler ici¹⁴ : épistémologiques (l'acteur comme *homo œconomicus* désocialisé, l'interprétation de son comportement dans le cadre étroit de la théorie de l'agence), méthodologiques (le manque d'universalité de ses hypothèses, très influencées par le contexte états-unien) et techniques (l'étroitesse de certains échantillons, une opérationnalisation sommaire des variables, des modèles complexes mais qui cependant ne saisissent qu'un nombre limité de variables, d'où des résultats souvent « mitigés »). Ces critiques valent tout particulièrement pour les recherches ayant trait à la normalisation, un objet d'étude particulièrement complexe. Pour l'étude d'un tel phénomène, le courant socio-organisationnel se présente comme une alternative du courant positif.

Recherche socio-organisationnelle et normalisation

Nous qualifions ce courant de socio-organisationnel tout simplement parce qu'il traite de la comptabilité en tant que phénomène social et organisationnel et pas exclusivement en tant qu'un instrument d'allocation des ressources économiques, comme le font les chercheurs du courant positiviste. Certains chercheurs du *mainstream* qui se considèrent implicitement comme les gardiens de l'orthodoxie scientifique le qualifient d'« hétérodoxe »¹⁵. Ce qui est certain, c'est qu'il se distingue fortement du courant « orthodoxe ».

13 Voir par exemple : Christenson, C. (1983). The Methodology of Positive Accounting. *The Accounting Review*, 3(June), 1-22.

14 Voir Jeanjean T. (1999). Théorie positive de la comptabilité : une revue des critiques. *Cahier de recherches du CEREG*, 99-12, Université Paris-Dauphine.

15 Dans un ouvrage récent (2018) dédié à *La théorie de la comptabilité financière* et publié chez Économica, Bernard Raffournier consacre neuf chapitres aux recherches positives, considérées par lui comme le principal ferment de la théorie de la comptabilité financière, et un seul chapitre aux approches qu'il qualifie d'« hétérodoxes » ...

Il est né en Grande-Bretagne dans les années 1970. Bien que ses origines soient diverses, on peut considérer que l'article fondateur de ce courant est un article signé par cinq auteurs (Stuart Burchell, Colin Clubb, Anthony Hopwood, John Hughes et Janine Nahapiet) intitulé *The Roles of Accounting in Organizations and Society*. Cet article a été publié en 1980 dans la revue *Accounting, Organizations and Society* (AOS)¹⁶, créée en 1976 par l'un des cinq auteurs, Anthony Hopwood (1944-2010) ; ce dernier, notamment par le biais de ses éditoriaux dans AOS, peut être considéré comme le porte-parole et la figure de proue du courant socio-organisationnel¹⁷.

Dans leur article, un article de nature programmatique, les auteurs mettent l'accent sur des rôles, jusqu'ici plus ou moins ignorés par les chercheurs, de l'information comptable dans les organisations et dans la Société. Au sein même des organisations : son rôle comme instrument de calcul (au sens large du mot) et de préparation des décisions, son rôle comme instrument d'apprentissage organisationnel, son rôle comme support de discussion et d'argumentation, son rôle comme instrument de rationalisation des décisions. Au sein de la Société : son rôle comme instrument idéologique, son rôle comme instrument de régulation (notamment des marchés), son rôle d'accompagnement des évolutions du système économique ; ces rôles sociaux de la comptabilité mis en avant par les auteurs de cet article donnent incontestablement une dimension politique à sa pratique et à sa normalisation. Les auteurs concluent leur article en invitant les chercheurs en comptabilité à étudier ces différents rôles et, dans cette perspective, à faire appel aux outils des sciences de l'homme et de la Société ; une telle invitation contraste avec l'utilisation intensive des outils de la science économique que font les chercheurs du courant dominant.

Cette vision de la comptabilité comme phénomène organisationnel et social est la marque de ce courant qui, par ailleurs, est caractérisé par une très grande diversité thématique, théorique et méthodologique.

D'un point de vue thématique, outre la normalisation, sont abordés des sujets aussi divers que les relations entre la comptabilité et le système économique, la comptabilité sociale et environnementale, l'histoire et l'organisation des professions comptables, les rôles de l'audit, la place des femmes dans la profession comptable, l'impact

16 Vol 5, n° 1, pp. 5-27.

17 Lefrancq, S. (2004). Recherche et action : la comptabilité dans son contexte. Une étude de la politique éditoriale d'*Accounting, Organizations and Society*. *Comptabilité, Contrôle, Audit* Numéro thématique, 297-315.

du genre sur la pratique comptable, le rôle de la comptabilité dans la colonisation, etc.

D'un point de vue théorique, les références de ce courant sont multiples, avec une prédilection qui peut paraître surprenante¹⁸ pour certains philosophes et sociologues français comme Foucault, Bourdieu, Latour, Dezalay, Derrida, Callon, Baudrillard, Lyotard, etc.

D'un point de vue méthodologique, ce courant recourt en particulier à une méthode en usage en sociologie depuis Max Weber, la méthode interprétative ; aussi est-il quelquefois qualifié d'interprétatif. Cette méthode consiste pour le chercheur à tenter de comprendre la ou les significations que les acteurs (par exemple le normalisateur ou l'auditeur) donnent à leur action ou qu'ils attribuent à l'objet de recherche (par exemple à la notion comptable de prudence) et à valider ses interprétations avec les acteurs eux-mêmes. Les outils de recherche utilisés, conformément à l'invitation lancée par S. Burchell et ses co-auteurs à la fin de leur article, sont principalement empruntés à la sociologie, la psychologie sociale, l'ethnographie, l'histoire : études documentaires, enquêtes (essentiellement par entretiens) auprès des acteurs, études sur archives, études en immersion, élaboration de monographies, récits de vie, etc.

Enfin, les travaux menés par certains chercheurs de ce courant ont une dimension critique et engagée plus ou moins revendiquée, quelquefois inspirée du marxisme (la comptabilité comme masque de l'appropriation de la plus-value), et une visée de changement de la réalité étudiée ; cette visée de changement est d'ailleurs partagée, notons-le, avec certains chercheurs du courant normatif.

Les chercheurs « orthodoxes » ne manquent pas de reprocher à ce courant son éclectisme thématique et théorique, son hétérogénéité méthodologique et son caractère idéologique qui contrastent avec la relative unité et l'apparente neutralité de leur courant.

La normalisation est l'un de ses thèmes privilégiés. Elle s'y prête bien dans la mesure où elle peut être appréhendée comme la manifestation d'un phénomène plus large, la formation de règles. En effet, elle partage de nombreuses problématiques avec l'élaboration de règles en général et la décision publique : la place des experts, les jeux d'intérêt et de pouvoir, les questions de légitimité de l'action, le rôle de l'Etat, la transformation du rôle de l'Etat dans une économie globale. Cette vision plus large de la normalisation, au-delà de

18 Voir Gendron, Y. et Baker, R. (2001). Par-delà les frontières disciplinaires et linguistiques : l'influence des penseurs français sur la recherche en comptabilité. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 7(2), 5-23.

l'objet qu'elle est censée encadrer, se traduit par la référence à des cadres théoriques issus d'autres champs disciplinaires (économie, sociologie, science politique, théories des organisations, ...) et par l'intérêt suscité au-delà de la recherche comptable. Les évolutions récentes et les débats autour de la normalisation comptable internationale, de l'émergence de l'IASB et de la diffusion des normes IFRS ont suscité de nombreux travaux, de la part de chercheurs en comptabilité mais également de chercheurs venus de la science politique, de la sociologie ou du droit, intéressés par l'étude de la formation de règles au niveau international.

Le courant socio-organisationnel étudie la normalisation comptable au sens strict (*accounting standard-setting*), entendue comme le processus par lequel les normes comptables sont développées et appliquées mais aussi plus largement la régulation comptable (*accounting regulation*), à savoir le processus de changement de la place et du rôle de la comptabilité dans la société (Cooper et Robson, 2006¹⁹). L'accent est mis sur son rôle idéologique, son rôle régulateur et son rôle d'accompagnateur des évolutions du système économique. L'exploration de ces rôles implique en particulier que soient étudiés les organismes de normalisation comme institutions politiques : leur insertion dans leur environnement sociopolitique, leur interaction avec cet environnement, leurs modes de fonctionnement, ainsi que leurs sources de légitimation. Il existe une autre approche de la normalisation comptable, consistant à examiner les normes en elles-mêmes, leurs fondements théoriques et techniques, leur application en pratique. Citons dans cette perspective les travaux d'Hervé Stolowy²⁰. Les travaux qui s'inscrivent dans le courant socio-organisationnel mettent davantage l'accent sur la dimension sociale, politique voire idéologique des normes ; l'étude du contenu théorique ou technique des normes et de leur traduction pratique ne constitue qu'un préalable ou un « prétexte » en vue de l'étude d'un objet plus large.

Cette approche de la normalisation comptable est celle de nombreux travaux de recherche menés en Grande-Bretagne et est illustrée depuis quarante ans par un grand nombre d'articles publiés dans la revue *Accounting, Organizations and Society* (AOS), ainsi que dans des revues plus récentes comme *Critical Perspectives on*

19 Cooper, D.J. et Robson, K. (2006). Accounting, professions and regulation: Locating the sites of professionalization. *Accounting, Organizations and Society*, 31, 415-444.

20 Voir Simon C. et Stolowy H. (1999). Vingt ans d'harmonisation comptable internationale. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 5(3), 45-60 ; Stolowy H., Haller A. et Klockhaus V. (2001). La comptabilisation des marques : en France, en Allemagne et selon les règles de l'IASC. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 7(1), 41-60.

Accounting (CPA) et Audit, Auditing and Accountability Journal (AAAJ).

Plus récemment, à partir des années 1990, il a également inspiré un certain nombre de travaux de réflexion et de recherche en France et dans les pays francophones ; ces travaux ont été publiés dans des supports divers. Parce qu'ils sont dispersés dans des supports divers, il nous a semblé utile de rassembler dans un même recueil, comparable aux *readings* anglo-saxons, les principaux textes qui s'inscrivent dans cette perspective. Accessoirement, ce recueil montre la contribution des chercheurs francophones à l'étude de la normalisation comptable.

Ce recueil couvre une période de vingt années au cours de laquelle la normalisation comptable française s'est transformée en même temps que la normalisation comptable internationale montait en puissance, offrant ainsi aux chercheurs, l'une et l'autre, de nombreux sujets de réflexion et d'investigation.

Il est divisé en trois parties.

Dans une première partie, sont présentés des articles qui traitent des organismes au sein desquels se fabrique la norme comptable. La question des arrangements institutionnels, entre public et privé par exemple, ou de l'évolution des formes institutionnelles en constituent les thèmes centraux.

Dans une deuxième partie, sont présentés des articles consacrés à une étude du processus d'élaboration des normes et au fonctionnement des organismes de normalisation : l'analyse des acteurs de la normalisation, des procédures mises en place ou des étapes informelles contribuent à une meilleure compréhension du processus.

Dans une troisième partie, sont présentés des articles qui questionnent la fabrication de la norme comptable en termes de pouvoir, de légitimité et d'idéologie à travers l'étude des mécanismes de gouvernance du dispositif ou de ses *outputs* tels que le cadre conceptuel.

Il va de soi que, bien que la sélection des articles présentés dans ce recueil ait fait l'objet de discussions avec nos collègues, elle comporte une part de subjectivité et d'arbitraire que nous assumons.

Liste des articles²¹

Partie 1 : Les dispositifs institutionnels

Chapitre 1.1. : Colasse, B., Standish, P. (1998). De la réforme 1996-1998 du dispositif français de normalisation comptable. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 4(2), 5-28.

Chapitre 1.2. : Colasse, B. (2004). Harmonisation comptable internationale : la résistible ascension de l'IASB. *Annales des Mines, Gérer et Comprendre*, 75, 30-40.

Chapitre 1.3. : Colasse, B. (2005). La régulation comptable entre privé et public. In *Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier* (Capron M. (dir.)), Paris : La Découverte, 27-48.

Chapitre 1.4. : Chiapello, È., Medjad, K. (2007). Une privatisation inédite de la norme : le cas de la politique comptable européenne. *Sociologie du travail*, 49(1), 46-64.

Chapitre 1.5. : 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), 7-36.

Partie 2 : La fabrique de la norme : acteurs et processus

Chapitre 2.1. : Chantiri-Chaudemanche, R. (2004). La normalisation comptable et ses acteurs. *Revue Sciences de Gestion*, 43, 51-74.

Chapitre 2.2. : Noël, 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), 133-158.

Chapitre 2.3. : Chantiri-Chaudemanche, R., Kahloul, A. (2012). Les acteurs de la normalisation comptable internationale : une communauté épistémique ?. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 18(1), 9-37.

Chapitre 2.4. : Le Manh A. (2012). Une analyse du *due process* dans le cadre de la normalisation comptable : le cas du projet de *comprehensive income* de l'IASB. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 18(1), 93-120.

Chapitre 2.5. : Kohler, H., Le Manh, A. (2018). Une analyse de la participation de l'industrie des télécommunications au *due process* de l'IASB à l'aune de la théorie de la traduction. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 24(1), 43-79.

Partie 3 : Pouvoir, légitimité, idéologie

Chapitre 3.1. : Raybaud-Turrillo, B. (2001). La juste valeur, un grain de sable dans les processus de normalisation comptable ? In *Juste valeur* :

21 Classés, à l'intérieur de chaque partie, en chapitres, par ordre de publication, du plus ancien au plus récent.

enjeux techniques et politiques (Casta, J.-F., Colasse, B. (dirs)). Paris : Économica, 239-269.

Chapitre 3.2. : Durocher, S., Fortin, A., Côté, L. (2004). Pouvoir et normalisation : la perception des utilisateurs canadiens. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 10(3), 193-212.

Chapitre 3.3. : Burlaud, A., Colasse, B. (2010). Normalisation comptable internationale : le retour du politique ? *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 16(3), 153-176.

Chapitre 3.4. : Colasse B. (2012). Le cadre conceptuel de l'IASC/IASB comme instrument de gouvernance. In *Comptabilité, contrôle et société* (Hoarau, C., Malo, J.-L., Simon, C. (dirs)). Paris : Foucher, 101-110.

Chapitre 3.5. : Chantiri-Chaudemanche, R. (2013). L'élaboration des normes comptables ou l'art de persuader : la rhétorique du normalisateur à travers la littérature. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 19(3), 35-58.

Nous remercions vivement les auteurs, et leurs éditeurs, de nous avoir autorisés à reproduire leurs articles ou chapitres d'ouvrages.