

La profession comptable française : entre mimétisme et rivalité ?

Frédérique Déjean

IAE - Université Toulouse 1 sciences sociales

Place Anatole France

31 042 Toulouse Cedex

Frederique.Dejean@univ-tlse1.fr

Michèle Saboly

IAE - Université Toulouse 1 sciences sociales

Place Anatole-France

31042 Toulouse cedex

michele.saboly@univ-tlse1.fr

Résumé

L'analyse de la création, en 2004 en France, de l'Académie des Sciences et Techniques Comptables et Financières (ASTCF) et l'Institut des Professionnels Associés à l'Ordre des Experts-Comptables (IPAO) s'appuie sur une recherche documentaire complétée par un entretien auprès du principal acteur à l'origine de cette création. Cette fondation résulte-t-elle d'un isomorphisme organisationnel ou d'une stratégie pro-active visant à transformer l'environnement et l'organisation de la profession comptable ? Les recherches en comptabilité internationale et l'observation du cas du Royaume-Uni montrent que les pays anglo-saxons disposent d'institutions professionnelles comptables plus fortes et plus influentes sur la normalisation et la réglementation que leurs consœurs non anglo-saxonnes. Nous montrons que le regroupement de la profession française s'inscrit dans une démarche d'appropriation du modèle britannique, considéré par l'ordre des experts-comptables (OEC) comme une « réussite exceptionnelle ». Nous avançons également l'idée qu'au delà de l'attraction pour un modèle actuellement légitime et dominant, le volontarisme des acteurs fait face à un environnement menaçant et s'inscrit dans un cadre institutionnel contraignant. La création de ces deux organismes est aussi le résultat de choix rationnels d'acteurs cherchant à faire évoluer les règles du jeu, contraintes institutionnelles et formes organisationnelles.

Mots clés

France, institution, isomorphisme, mimétisme, profession comptable, Ordre des Experts-Comptables, ordre professionnel,

Introduction

Le 15 septembre 2004, le conseil supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables français (OEC) lance officiellement l'Académie des Sciences et Techniques Comptables et Financières (ASTCF) et l'Institut des Professionnels Associés à l'Ordre des Experts-Comptables (IPAO) en présence du ministre de l'économie. L'objectif affiché de l'OEC est de fédérer, grâce à ces deux organisations professionnelles, les membres de la profession comptable et financière. Les organisations représentant les professions ont des caractéristiques qui peuvent varier d'un pays à l'autre ou d'un institut à l'autre : affiliation obligatoire ou facultative, protection du titre, monopole d'exercice, exercice d'un pouvoir disciplinaire sur les membres, reconnaissance d'une contribution à l'élaboration des normes d'audit, voire des normes comptables. L'existence d'un modèle dominant conduit à s'interroger sur l'homogénéisation des formes d'organisations professionnelles vers ce modèle. La question qui sous-tend cette recherche est la suivante : la création de l'ASTCF et de l'IPAO résulte-t-elle d'un isomorphisme institutionnel ou d'une stratégie pro-active visant à transformer l'organisation de la profession comptable ? Notre analyse s'appuie sur une recherche documentaire complétée par un entretien auprès du principal acteur à l'origine de la création des deux organisations, William Nahum. Nous montrons que si la volonté de regrouper la profession française s'inscrit bien dans une démarche d'appropriation du modèle britannique, considéré par l'OEC comme une « réussite exceptionnelle », elle est aussi le résultat de choix rationnels d'acteurs cherchant à faire évoluer les contraintes institutionnelles autant que les formes organisationnelles.

1. Problématique : quel processus à l'origine de la création de l'Académie ?

1.1. L'objet de la recherche

1.1.1 Les caractéristiques de l'environnement

Dans les mois qui précèdent la création, deux thèmes dominent les discours du monde comptable français : l'adoption et la mise en place des normes comptables internationales d'une part, la sécurité financière d'autre part. Ces préoccupations réglementaires et pratiques ne reflètent qu'une partie des menaces et des enjeux liés aux évolutions auxquelles se trouve

confrontée la profession comptable française. Les menaces se révèlent porter sur deux « fronts » : la contribution de la profession comptable française à l'élaboration d'une normalisation, la frontière intra-professionnelle.

Sur le premier front, les tensions sont dues à l'évolution de l'harmonisation comptable internationale. La normalisation comptable internationale s'avère consacrer l'affaiblissement de l'influence de la France et de l'Europe continentale tout autant que celle des instances professionnelles comptables.

En 2000-2001, la structure adoptée par le normalisateur international traduit la préférence pour un modèle d'experts plutôt que pour une conception politico-représentative qui avait la faveur des européens (Gélard, 2005) ; elle sanctionne également l'échec de l'Union à obtenir une représentation géographique. Le « modèle d'experts » traduit aussi un relâchement du lien entre profession comptable et normalisateur, relâchement qui avait de toute façon été initié au milieu des années 1980, quand l'IFAC (International Federation of Accountants) avait renoncé à contrôler la normalisation comptable. En octobre 2002, l'accord de convergence entre le FASB et l'IASB entraîne le référentiel international encore un peu plus loin des modèles comptables continentaux et des possibilités d'influence française et européenne. Plusieurs choix ont donc pour conséquence l'éviction des comptables français d'un rôle dans la normalisation comptable : les choix français pour l'intégration européenne et ceux portant sur la structure de normalisation (Conseil National de la Comptabilité - Comité de la Réglementation Comptable), les choix européens pour l'IASB et enfin l'évolution même de l'IASB.

La défense de l'autonomie et du territoire professionnels constitue un second front. A l'intérieur même de la profession comptable française, d'autres changements et projets renforcent les évolutions déjà évoquées. Ils sont soit induits par la tendance vers la globalisation du marché des services soit dus à des tensions entre les différents acteurs du monde comptable.

La globalisation du marché des services au plan européen comme au plan mondial se poursuit, menaçante pour les praticiens libéraux français comme pour leurs instances professionnelles. Les réglementations procurant aux professions des protections de dimension nationale à l'aide d'exigences de qualifications et de diplômes sont destinées à être éliminées sous la pression notamment des cabinets d'audit et des groupes transnationaux (Arnold, 2004). En 2004-2005,

est introduite en droit français¹ la possibilité pour les ressortissants de l'Union Européenne ou de pays tiers de s'inscrire au tableau de l'ordre en qualité d'expert-comptable sous certaines conditions.

L'Etat et les professionnels libéraux composent les acteurs principaux du monde comptable français. La période précédant la création de l'IPAO et de l'Académie voit des initiatives de l'Etat changer les règles du jeu. En 2003, est créé le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes qui témoigne de la volonté de l'Etat de participer à la co-régulation de la profession².

En 2004, la Chancellerie annonce son intention de créer un diplôme de commissaire aux comptes, donc de séparer les cursus de formation (et les professions) d'expert-comptable et de commissaire aux comptes. En France, si les activités d'expertise - comptable et d'audit légal sont nettement séparées comme le sont les instances professionnelles les représentant, Compagnie de commissaires aux comptes d'une part, Ordre des Experts-Comptables et son conseil supérieur de l'autre, en revanche, l'accès au contrôle légal des comptes se fait principalement par la voie du diplôme d'expertise comptable. Une réaction hostile du conseil supérieur ne tarde pas à s'exprimer : l'ordre veut maintenir le lien entre les deux professions.

1.1.2. Genèse d'une organisation

L'Académie et l'IPAO ont été créés sous l'égide de l'OEC. William Nahum, président de l'OEC de 2003 à 2005, reste le principal acteur à l'origine de ce projet.

La décision de créer l'ASTCF et l'IPAO a longuement été réfléchi au sein de l'OEC. William Nahum explique que dès la fin des années 1980, certains membres de l'OEC évoquaient déjà la possibilité de réformer la profession comptable française. En effet, à l'époque, en matière de doctrine surtout, la France apparaissait moins productive que le monde anglo-saxon. Membre du *board* de l'IFAC, William Nahum est depuis longtemps impliqué dans les relations internationales et, à ce titre, a une très bonne connaissance du modèle anglo-saxon. En 1986, il avait d'ailleurs entrepris avec des collègues un voyage d'études aux USA. Le différentiel du nombre de membres dans la profession était déjà

¹ Ordonnance 2004-279 et décret 2005-1118.

² Comme aux Etats-Unis avec le Public Company Accounting Oversight Board ; de même la 8^e directive européenne relative au contrôle légal, révisée en 2005, préconise un contrôle public de la profession.

nettement en défaveur de la France. Toutefois, à ce moment là, William Nahum n'avait pas les moyens d'actions nécessaires pour faire évoluer la profession dans le sens où il l'entendait. Dès son élection au début de 2003, William Nahum organise un certain nombre de réunions, animées par des consultants, à l'issue desquelles il est décidé d'entamer un processus de benchmarking avec les britanniques. Pour ce faire, William Nahum, accompagné par deux chargés de mission, effectue un voyage d'études en Grande-Bretagne qui lui permet d'alimenter les réflexions stratégiques au cours des réunions précédant la création de l'Académie et de l'Institut. Il remarque encore une fois le différentiel en défaveur de la France. Par exemple, en Grande-Bretagne, les instituts professionnels de comptabilité, audit, gestion et finance regroupent près de 350 000 membres contre 17 000 en France. William Nahum attribue cette différence à la logique d'Etat nation qui prévaut en France.

En juin 2004, la création des deux institutions, dépendantes financièrement de l'OEC, a été votée. Tout d'abord, l'IPAO qui, en rassemblant les professionnels du secteur comptable et financier, joue le rôle de gestionnaire de fichiers auprès de la profession comptable. L'IPAO contribue aussi à diffuser l'image de l'OEC, notamment grâce à l'appellation « Professionnel associé à l'Ordre des Experts-Comptables » dont peuvent se prévaloir la majorité de ses membres. Ensuite, l'ASTCF, construite comme un ensemble de services offerts aux membres : des manifestations sur des sujets d'actualité, des revues de presse, des bases de données et des groupes de travail pluridisciplinaires (actuellement, on en dénombre 13, rassemblant chacun 10 à 50 personnes) dont les résultats doivent faire l'objet de publications régulières.

Dans le premier bulletin de l'IPAO³, les objectifs de l'OEC sont ainsi expliqués : « *Rassembler les énergies pour créer de la valeur ajoutée en multipliant les échanges et en élargissant les thèmes de réflexion, c'est le pari que lance l'Ordre des Experts-Comptables, en créant l'IPAO* ». L'objectif est donc de fédérer les professionnels et l'ASTCF est présentée comme le moyen pour l'atteindre. L'Académie doit permettre « *d'actualiser et de renforcer les compétences des professionnels de la comptabilité, de la finance, de l'audit et de la gestion par une production doctrinale et technique de haut niveau, résultant de l'échange d'expériences sur les thématiques d'actualité transversales du secteur. Elle vise également à renforcer l'excellence de la filière et son rayonnement international, dans l'intérêt des entreprises et de l'économie française* »⁴. Visant à faciliter le regroupement de la profession, ces deux institutions offrent des conditions d'adhésion peu restrictives mais encadrées par un

³ Bulletin IPAO, N°1, Juin 2004 – *Comptabilité, Audit, Gestion, Finance : les professionnels se rassemblent.*

⁴ Document de présentation des activités de l'Académie.

comité ad hoc s'appuyant sur des critères de diplôme et d'expérience professionnelle. Ainsi, peuvent adhérer à l'IPAO toute organisation ou personne physique impliquée dans les métiers de la comptabilité, de l'audit, de la gestion et de la finance. L'Académie rassemble davantage de membres que l'IPAO : les membres de l'OEC, de l'IPAO et toute autre personne souhaitant participer aux groupes de travail pluridisciplinaires.

La création de ces institutions a été suivie par le monde économique et financier et on compte parmi les membres d'honneur des acteurs diversifiés et reconnus institutionnellement : par exemple, l'Autorité des Marchés Financiers, l'Association Francophone de Comptabilité, le Ministère de l'Education Nationale, la Cour des Comptes, des universités et des écoles de commerce.

1.2. La perspective de la recherche

1.2.1. Les travaux en comptabilité internationale

Les chercheurs en comptabilité internationale ont montré que les différences entre systèmes comptables nationaux s'expliquent par des facteurs juridiques, politiques, économiques et culturels. Comment les travaux de classification comptables traitent-ils de la profession comptable et des organismes professionnels ?

Mueller en 1967 utilise la profession comptable comme trait distinctif de classification : le rôle primordial qu'elle exerce sur les objectifs et pratiques comptables permet d'identifier un des groupes de pays appelé « modèle indépendant » illustré par le Royaume-Uni et les Etats-Unis (Rossignol et Walliser, 2001).

Mais la profession comptable est principalement envisagée comme un facteur d'environnement susceptible d'expliquer les différences comptables nationales. Ainsi Nobes l'identifie dès ses premiers travaux comme un des quatre facteurs environnementaux de différenciation ; puis il identifie l'âge et la taille des professions comptables et de ses organisations comme un des facteurs proposés par la littérature. Enfin, il focalise son modèle hiérarchique explicatif des différences nationales sur le facteur du mode de financement dominant dans un pays. Nobes (1998) y subordonne le rôle du facteur « profession » : la profession comptable est développée et puissante quand les besoins d'information et d'audit sont élevés, c'est-à-dire lorsque les « outsiders » contribuent principalement à l'allocation des fonds nécessaires aux entreprises. Ceci correspond au modèle d'inspiration « micro-économique » illustré par les pays anglo-saxons, où la profession comptable se regroupe dans

des organismes puissants et influents par opposition au modèle « macro » auquel appartiendrait la France.

Gray (1988) dégage explicitement la culture des autres facteurs d'influence. La nature de la réglementation, étatique ou professionnelle, est un des éléments qui caractérisent une culture nationale. Là encore, l'importance du rôle des professionnels dans la réglementation comptable est caractéristique de cultures illustrées par des pays anglo-saxons.

Ces différentes recherches montrent que, pour des raisons économiques ou culturelles, les pays anglo-saxons sont associés à des institutions professionnelles comptables plus fortes et plus influentes sur la normalisation et la réglementation que leurs consœurs non anglo-saxonnes. Ces travaux peuvent accréditer la thèse d'un modèle dominant d'organisation professionnelle.

1.2.2. La théorie néo-institutionnelle

A l'instar des travaux institutionnalistes, dont Commons et Selznick sont les précurseurs, l'approche néo-institutionnelle revendique l'importance des institutions pour expliquer les faits sociaux et économiques, tout en se focalisant sur une analyse inter-organisationnelle. Une des caractéristiques essentielles du courant néo-institutionnel est que l'analyse n'est pas menée par rapport à une organisation mais par rapport à un champ organisationnel. Ce dernier est défini comme « un groupe d'organisations constituant une sphère particulière de la sphère institutionnelle. Il rassemble les fournisseurs, les consommateurs, les autorités de régulation et les organisations qui opèrent dans le même domaine d'activité » (DiMaggio et Powell, 1983, p.148). Les recherches issues de ce courant accordent une importance particulière aux processus par lesquels les organisations assurent la légitimité de leurs actions : l'organisation formelle d'une entreprise n'a pas seulement pour objet la recherche d'efficience mais elle a aussi pour fonction de donner une légitimité aux actions organisationnelles. Dans le cadre de l'approche néo-institutionnelle, la rationalité organisationnelle est envisagée de façon originale. Elle est en partie fondée sur la recherche d'adéquation avec les attentes de la société. Autrement dit, la rationalité organisationnelle s'exerce en vue de l'obtention de la légitimité organisationnelle. En suivant cette logique, les entités doivent adopter les formes et les pratiques organisationnelles qui leur permettent d'être légitimes vis-à-vis de la société.

La notion de légitimité organisationnelle est inhérente à une vision socio-politique des relations entre les entreprises et leur environnement. La perspective néo-institutionnelle se focalise sur la construction sociale de la légitimité, mais elle n'en réfute pas pour autant le

caractère stratégique. Habituellement, les travaux néo-institutionnels considèrent que les organisations sont contraintes par leur environnement qui tend à leur imposer une conformité. Les organisations légitimes sont celles qui respectent un isomorphisme institutionnel. Pour Meyer et Rowan (1977), l'homogénéisation des structures formelles et des normes de fonctionnement rationnelles traduit des mythes et des cérémonies dissociés des activités réelles. Meyer et Scott (1983) démontrent que les rites et les mythes participent à la création et au maintien de la légitimité. Ils expliquent que les organisations ne doivent pas seulement s'adapter à leur environnement. Elles doivent aussi acquérir leur légitimité à partir des règles, considérées comme des mythes rationnels, en vigueur dans l'environnement institutionnel. A partir de la contribution initiale de Meyer et Rowan (1977), ils assimilent les règles institutionnelles à des mythes rationnels, considérant que leur réalité est socialement construite.

DiMaggio et Powell (1983) prolongent l'analyse de Meyer et Rowan (1977) et identifient trois processus d'isomorphisme institutionnel permettant d'expliquer la tendance à la conformité organisationnelle, stade préalable à l'acquisition de légitimité : les pressions coercitives, les pressions normatives et les pressions mimétiques. *L'isomorphisme coercitif* résulte de pressions formelles et informelles exercées par les institutions ou les autres organisations du champ. L'institution est ainsi définie comme un ensemble de règles et comme un système de sanctions qui contraint le comportement des acteurs. *L'isomorphisme normatif* est fondé non plus sur la règle mais sur la norme. La norme ne contraint pas le comportement des organisations mais l'oriente en leur servant de critère de décision. Plus les normes sont admises par une forte proportion d'organisations, plus les autres organisations sont contraintes d'y adhérer. L'isomorphisme normatif est le résultat du phénomène de professionnalisation que les auteurs définissent comme « l'ensemble des efforts collectifs des membres d'une profession à la fois pour définir les conditions et les méthodes de travail et pour établir une base cognitive légitime à leurs activités, leur procurant un degré d'autonomie suffisant » (DiMaggio et Powell, 1983, p.152). Les auteurs accordent ainsi beaucoup d'importance aux réseaux professionnels par lesquels les pratiques organisationnelles se diffusent. Par exemple, le comportement des membres d'une profession est guidé par la recherche de la conformité avec les normes produites par la structure sociale. En favorisant la multiplication des structures jugées légitimes, la reproduction des normes engendre finalement une homogénéisation des structures organisationnelles. A titre d'exemple, Carpenter et Feroz (2001) mettent clairement en évidence l'influence des associations professionnelles dans l'adoption des principes comptables (GAAP) par certains états

américains. Enfin, *l'isomorphisme mimétique* révèle que les organisations confrontées à des situations incertaines ont tendance à rechercher dans leur environnement des modèles qui ont fait leurs preuves dans des situations similaires. De fait, elles ont tendance à copier les organisations qui apparaissent comme les plus légitimes. Ce mécanisme mimétique peut également jouer en l'absence d'incertitude : dès qu'une proportion significative d'organisations a adopté une innovation, celle-ci devient largement admise et s'étend rapidement aux autres organisations. Le processus d'innovation est donc davantage influencé par les tendances à l'isomorphisme mimétique que par la recherche de la performance économique. DiMaggio et Powell (1983) expliquent que « le comportement d'imitation est parfois inconscient. Il peut s'expliquer en partie par la rotation du personnel ou par la présence de cabinets de consultant et d'associations professionnelles » (DiMaggio et Powell, 1983, p.151).

1.2.3. L'entrepreneur institutionnel

Plus récemment, la théorie des organisations a montré que l'un des problèmes majeurs du développement de nouvelles activités reste l'acquisition de légitimité (Aldrich et Fiol, 1994 ; Zimmerman et Zeitz, 2002). Les entrepreneurs débutant une activité nouvelle doivent en effet obtenir la confiance de leurs principales parties prenantes, notamment celles qui disposent de ressources indispensables à la survie de l'organisation. Or, ces parties prenantes peuvent être méfiantes puisqu'il n'existe aucun passé permettant de juger de la fiabilité de cette nouvelle activité. Il faut donc que des acteurs interviennent pour développer des dispositifs permettant de légitimer ces nouvelles activités vis-à-vis de ces parties prenantes. Les travaux récents de la théorie des organisations appellent ces acteurs des « entrepreneurs institutionnels ». Ce sont des acteurs qui créent des normes cognitives ou techniques, des modèles, des types de comportement, correspondant à leurs valeurs et à leurs intérêts et qui les établissent comme standards et légitimes vis-à-vis d'autres acteurs (DiMaggio, 1988 ; Zimmerman et Zeitz, 2002).

La création de l'Académie à l'initiative de l'OEC pose la question de la nature du processus qui sous-tend cette décision : résulte-t-elle d'un isomorphisme institutionnel ou d'une stratégie pro-active visant à transformer l'organisation de la profession comptable ?

2. Les résultats : un processus dual

2.1. Description de la méthode de recherche

L'analyse proposée dans cet article s'appuie sur une recherche documentaire. Les documents officiels relatifs à la création de l'Académie et de l'IPAO ont été consultés : les sites Internet de l'OEC et de l'Académie et l'intégralité des publications de l'Académie (disponibles sur support numérique). Nous avons également recueilli de nombreux articles dans la presse généraliste et spécialisée (Le Monde, Le Figaro, Libération, La Tribune, Les Echos) en interrogeant la base de données EUROPRESS.

Ces éléments ont été complétés par un entretien semi-directif avec le fondateur de l'Académie, William Nahum. Cet entretien, d'une durée de 90 minutes, a été mené en décembre 2005. Au cours de cet entretien, nous avons récupéré des documents internes afin de pouvoir trianguler les sources de données.

2.2. Un mimétisme organisationnel

Le regroupement des professionnels au sein de l'Académie et de l'IPAO est explicitement argumenté par la recherche pour la France d'avantages similaires à ceux du modèle britannique, plus légitime. Confrontée à une situation incertaine, la profession comptable française tend vers un isomorphisme mimétique.

2.2.1. Les institutions formelles en France : profession et représentation ordinale

Si la Société Académique de France (ultérieurement Société de Comptabilité de France), créée en 1881, tenta de rassembler des comptables salariés et des comptables indépendants, la Compagnie des Experts-Comptables de Paris, à partir de 1912, privilégia l'exercice libéral de la profession (Degos, 2004). Pour ce groupement, la référence était la profession d'avocat (Bocqueraz, 2000). Bien qu'à cette période, il existât des comptables industriels, ils ne constituèrent pas une organisation professionnelle comparable à l'ICWA au Royaume-Uni (Berland et al., 2002).

En 1942 puis en 1945, c'est la profession libérale d'expert-comptable qui est organisée et comme alors pour les autres professions libérales, c'est la forme d'un ordre professionnel qui

est retenue pour structurer sa représentation (ordonnance 45-2138 du 19 septembre 1945). On s'attachera donc ici aux traits caractéristiques de la situation française, plus particulièrement aux natures juridiques de la profession « libérale » et de l'organisme qui la représente : l'ordre professionnel.

S'il n'existe pas en droit français de définition de la profession libérale, deux critères objectifs permettent de considérer qu'une profession est « libérale » : l'un d'ordre social, il s'agit d'une activité non salariée, l'autre d'ordre fiscal, la déclaration des revenus en bénéfices non commerciaux (BNC), il s'agit d'une activité civile. Les traits caractéristiques suivants sont communément admis (Chambonnaud et Daigre, 1995) : professions indépendantes, de caractère intellectuel, reposant sur un rapport direct avec le client et une responsabilité personnelle, organisées en ordres, compagnies ou chambres détenant un pouvoir disciplinaire, soumises à une déontologie.

Les ordres professionnels français sont les modes de regroupement et de représentation des professions libérales en France. Alors que dans les périodes précédentes, les groupements professionnels connurent des fortunes diverses, le gouvernement de Vichy fut favorable aux idées corporatistes et même à la propagation de cette idéologie : il créa entre 1940 et 1944 huit ordres professionnels (Puech-Coutouly, 2005, p.22-50) dont celui des experts-comptables et comptables agréés.

Les ordres professionnels regroupent des professionnels exerçant des activités à titre libéral. Ce sont des organismes dotés de la personnalité juridique et de prérogatives de puissance publique. L'ordre remplit des missions de service public relatives à l'organisation, au fonctionnement et à la déontologie d'une profession. Il lui est conféré des pouvoirs « semblables, à une échelle plus réduite, à ceux dont disposent les organes étatiques » (Puech-Coutouly, p.91) : le contrôle de l'accès à la profession, le pouvoir de percevoir des cotisations, le pouvoir réglementaire. A sa tête est placé un conseil supérieur de l'ordre. Pour l'ensemble des professions libérales, le contrôle de l'accès à la profession s'opère par l'inscription au tableau, ce dernier comportant la liste des membres inscrits à l'ordre, c'est à dire soumis à sa discipline ; l'inscription est obligatoire pour toute profession réglementée par un ordre (Puech-Coutouly, 2005, p.309).

L'ordre des experts-comptables français groupe les professionnels habilités à exercer la fonction d'expert-comptable⁵, c'est-à-dire ceux qui font profession habituelle de tenir,

⁵ Notons toutefois que depuis l'ordonnance 2004-279, les centres de gestion agréés habilités à tenir la comptabilité de leurs adhérents pourront se transformer en associations de gestion et de comptabilité qui, tout en

surveiller, réviser ou apprécier les comptes des entreprises et organismes auxquels ils ne sont pas liés par un contrat de travail. Ainsi, par son origine historique et sa nature juridique, l'ordre français n'a pas pour membres les comptables, contrôleurs de gestion, directeurs de comptabilité et autres consolideurs exerçant la comptabilité comme salariés dans une entreprise.

Outre la compagnie nationale des commissaires aux comptes qui réunit les professionnels du commissariat aux comptes, deux autres types de groupements professionnels existent que la nature ordinale ne permet pas d'inclure : les syndicats de praticiens libéraux⁶ (IFEC - institut français des experts-comptables et commissaires aux comptes- et ECF - experts-comptables de France) et les associations ou instituts professionnels de comptables salariés (ECE-UDEC - institut des diplômés experts-comptables en entreprise ; IFACI - institut français de l'audit et du contrôle internes ; APDC - association des directeurs de comptabilité et de gestion ; DFCG - association nationale des directeurs financiers et de contrôle de gestion).

2.2.2. Le modèle idéalisé

La question se pose d'abord du choix de l'étalon de comparaison, à savoir la Grande-Bretagne. Pour William Nahum, le choix a semblé s'imposer, la Grande-Bretagne étant un pays anglo-saxon de taille comparable à celle de la France⁷. En outre, étant depuis longtemps impliqué dans les relations internationales au sein de l'OEC, il possède une très bonne connaissance du modèle de la profession comptable britannique. La création de l'IPAO et de l'ASTCF repose donc avant tout sur un modèle proche de celui de la Grande-Bretagne. William Nahum résume ainsi la situation au moment de la création : « *Les professions de la comptabilité, de l'audit, de la finance et de la gestion française sont trop cloisonnées dans différentes catégories professionnelles, formations ou secteurs d'activités (...). Ce sentiment de dispersion est d'autant plus fort au regard de la situation des professionnels anglo-saxons,*

exerçant l'activité d'expertise ne sont pas membres de l'ordre des experts-comptables ; les experts-comptables stagiaires pourront y effectuer leur stage de formation professionnelle.

⁶ Deux associations regroupent aussi les futurs ou les jeunes professionnels libéraux : ANECS et CJEC.

⁷ Notons que la référence choisie n'est pas les Etats-Unis avec l'AICPA (american institute of certified public accountants), l'institut professionnel comptable le plus reconnu des EU. Cet organisme, qui comporte environ 400 000 membres dont 45 % exercent en libéral, est en fait un syndicat professionnel garantissant un label de qualité mais ni protection du titre, ni monopole d'exercice.

et plus particulièrement des chartered accountants britanniques, qui représentent en fait un véritable modèle »⁸.

Une des premières publications⁹ de l'Académie, à la fin de 2004, concerne les résultats de l'analyse du modèle britannique. La présentation des chartered accountants telle qu'elle est faite dans ce document témoigne de la volonté de l'OEC de se rapprocher de ce modèle. Par exemple, il est indiqué :

- Les professionnels britanniques représentent un groupe professionnel homogène, structuré et unifié, reposant sur un diplôme commun.
- La nature fédératrice de la famille professionnelle fluidifie le processus de fonctionnement du secteur financier.
- Les chartered accountants sont nombreux ce qui impacte positivement des ratios économiques essentiels.

Finalement, l'organisation de la profession britannique est qualifiée de « réussite exceptionnelle ».

En effet, les instituts professionnels britanniques sont connus pour être les plus anciens, nombreux et puissants¹⁰. S'il n'est pas envisageable de réduire en quelques mots ou phrases l'histoire multiple et complexe de ces instituts professionnels, il nous est quand même possible de dégager quelques épisodes majeurs qui font apparaître les grands traits d'évolution : l'Institute of chartered accountants of England and Wales - ICAEW - fera l'objet de ce survol.

En 1880, l'ICAEW se forme par la fusion de cinq associations professionnelles parmi lesquelles la Society of Accountants. Dès lors, l'institut est confronté au dilemme fondamental d'une profession et de son organisme représentatif : où tracer la limite de la communauté professionnelle ? Trop étroitement et c'est le risque de constituer un réservoir potentiel de futurs rivaux, trop largement et c'est risquer de perdre les bénéfiques attachés à la délimitation de la profession (Edwards, Anderson et Chandler, 2005).

Dès la fin du 19^e siècle, l'ICAEW compte parmi ses membres des salariés de cabinets et des praticiens établis à l'étranger (Parker et Carnegie, 1997). Alors qu'une organisation

⁸ Extrait de l'Avant Propos de William Nahum dans *Rassemblés, nombreux et internationalisés pour participer efficacement à l'effort économique national* – 24/09/2004.

⁹ « Pourquoi rassembler les professionnels de la comptabilité, de l'audit, de la gestion et de la finance ? Public-Privé-Profession libérale, France et International : Le modèle anglo-saxon », L'académie, 24/09/2004, 35 pages.

¹⁰ En 2002, les six premiers instituts du Royaume-Uni et Irlande regroupent 245 000 membres dont 69 400 exerçant en libéral.

professionnelle des comptables de gestion, l'ICWA¹¹ est créée en 1919, l'ICAEW, dont les membres n'exercent les calculs de coûts qu'à titre accessoire, entretient avec le nouvel institut des relations distantes voire hostiles (Berland et al., 2002, p.174). Par la suite, dans la période de l'entre-deux guerres, l'ICAEW intègre les comptables d'entreprises industrielles travaillant sur les calculs de coûts. La co-existence de ces deux types de membres ne va pas sans créer d'ailleurs des tensions internes relatives à la formulation des valeurs professionnelles et des principes comptables (Noguchi et Edwards, 2004).

De 1950 aux années 1980, l'institut poursuit son projet de « croissance externe » en intégrant d'autres acteurs du monde professionnel comptable (Ramirez, 2003). En 2000, l'ICAEW compte 120 000 membres dont un tiers exerce sous forme libérale, parmi lesquels 14 000 sont des experts-comptables individuels. En 2001, l'ICAEW et cinq autres instituts professionnels¹² du Royaume-Uni créent l'Accountancy Foundation¹³, organisation privée qui vise d'une part à organiser de façon commune les professions d'auditeur et de comptable et d'autre part à faire participer à ce projet d'autres parties intéressées : parmi lesquelles les banques, le régulateur boursier, le patronat et les syndicats de salariés, les investisseurs institutionnels. En 2004-2005, l'ICAEW s'engage dans un projet de fusion avec l'institut professionnel des comptables publics, le CIPFA.

L'ICAEW peut donc parfaitement illustrer ce que sont les organismes professionnels comptables britanniques : des groupements étendus au delà de la seule activité libérale et de la comptabilité financière des entreprises privées, un modèle désirable pour la profession française.

2.3. Un processus proactif de changement institutionnel ?

Au delà de la recherche de conformité au modèle anglo-saxon dominant, la création de l'Académie et de l'IPAO témoignent d'une offensive pour tenter d'éviter le déclin et la marginalisation. René Ricol, président sortant de l'IFAC, affirme « si nous n'allons pas changer la donne dans les rapports de force, nous allons pouvoir jouer complètement la partie sans donner de points »¹⁴. Cette démarche proactive comporte plusieurs axes relatifs aux

¹¹ L'institut deviendra en 1986 le Chartered institute of management accountants (CIMA)

¹² Il s'agit du CIPFA (Chartered institute of public finance accountants), de l'Association of chartered certified accountants (ACCA) qui compte 105 000 membres dans 160 pays, du Chartered institute of management accountants (CIMA), de l'Institute of chartered accountants of Scotland (ICAS) et de l'Institute of chartered accountants of Ireland (ICAI).

¹³ www.accountancyfoundation.com.uk

¹⁴ La Tribune, 17 septembre 2004.

contraintes institutionnelles : la superposition d'une profession recomposée sur une structure ordinale, l'effort de désenclavement national, l'ambition de générer un nouveau réseau.

La volonté de l'Académie et de l'Institut est avant tout de pouvoir rassembler l'ensemble des professionnels « du chiffre », ce qui ne peut se faire dans le cadre d'un ordre professionnel. Ce projet fédérateur concerne donc à la fois la profession libérale, les salariés d'entreprise et les universitaires. Ce rassemblement est considéré comme propice à la réflexion propre à la profession. A ce titre, il doit favoriser une meilleure cohésion entre les membres de la profession. Au final, cette dimension fédératrice apparaît comme un moyen pour l'OEC de jouer un rôle prépondérant dans la production de la doctrine comptable. Il s'agit notamment pour l'Ordre d'acquérir une dimension plus active dans la production des règles et des principes comptables, alors que la normalisation est élaborée par les organisations internationales relayées par les structures supra-étatiques européennes et les pouvoirs publics français. Signalons dans le même sens une autre initiative de l'OEC : la création en juin 2005 d'un observatoire sur les IFRS qui a pour mission de réaliser des enquêtes dans les entreprises et des mesures d'impact des nouvelles normes¹⁵.

Selon William Nahum, l'internationalisation de la profession britannique favorise la diffusion de leur modèle professionnel et l'export de services comptables et financiers. Il précise que « *le plus remarquable est sans doute que cette internationalisation s'effectue sur l'ensemble de la planète et pas uniquement dans les pays issus du commonwealth* »¹⁶. La volonté de rattraper le retard pris sur la profession britannique est maintes fois réaffirmé dans les documents qui ont précédé la création des deux institutions mais aussi dans les premières publications de l'Académie. A titre d'exemple, en juin 2004, William Nahum affirme : « *Bientôt la France aura rattrapé une grande partie de l'énorme handicap qu'elle accuse aujourd'hui, tant au niveau national qu'international dans le domaine des prestations intellectuelles comptables et financières. Nous proposerons cette évolution à tous les pays qui ont le regard tourné vers nous. La France jouera ainsi un rôle moteur en Europe et dans le monde en faisant émerger une véritable filière industrielle de la finance créatrice d'attractivité, d'emplois et de richesse* »¹⁷. Il ressort de ces propos une nette volonté d'ouvrir la profession comptable au monde francophone et, pour reprendre les propos de William

¹⁵ La première restitution d'enquête portant sur les sociétés du compartiment C d'Euronext Paris a eu lieu lors du congrès 2005 de l'OAC.

¹⁶ Extrait de l'Avant Propos de William Nahum dans *Rassemblés, nombreux et internationalisés pour participer efficacement à l'effort économique national* – 24/09/2004.

¹⁷ Bulletin IPAO, N°1, Juin 2004 – *Comptabilité, Audit, Gestion, Finance : les professionnels se rassemblent*.

Nahum, francophile. D'ailleurs, 15% des experts-comptables marocains et belges sont actuellement membres de l'Académie. A terme, l'objectif affiché des instances dirigeantes des deux institutions est de regrouper plusieurs dizaines de milliers de membres et d'opter pour une communication en langues anglaise, espagnole et française.

Finalement, l'IPAO et l'ASTCF constituent des outils au service de l'OEC qui permettent de renforcer l'image de la profession comptable. En d'autres termes, ces institutions devraient permettre de (re)conquérir des parts de marché à la fois sur le marché national et international.

Au delà de l'élargissement des activités et des zones d'influence géographique, il s'agit aussi explicitement de saisir l'opportunité de dépasser les limites historiques et disciplinaires de la profession, même comprise au sens le plus extensif. En affirmant s'ouvrir vers les professionnels de la finance, le président prône une « démarche multi-professionnelle » et ambitionne la constitution d'une « nouvelle communauté professionnelle »¹⁸, celle « du chiffre et de la finance »¹⁹. Il intervient donc pour développer un dispositif permettant de (re)légitimer la comptabilité vis-à-vis des parties prenantes. Cette démarche pro-active vise à développer un nouveau modèle professionnel²⁰, légitime vis-à-vis d'autres acteurs, les investisseurs, les sociétés cotées, le régulateur boursier, etc.

Conclusion

L'ordre des experts-comptables français, organisme de droit privé doté de la personnalité juridique et de prérogatives de puissance publique, regroupe les professionnels habilités à exercer la fonction d'expert-comptable dans le cadre juridique d'une profession libérale. Il s'est donc par nature limité à une certaine catégorie de comptables, excluant de fait salariés, contrôleurs de gestion et comptables publics. Il entreprend la fondation en 2004 de l'ASTCF et de l'IPAO. L'objectif de cette étude était d'examiner la genèse de ces deux nouvelles organisations. Notre démarche de recherche a doublé une focalisation sur le contextualisme des institutions et des organisations avec une perspective court terme visant à observer le volontarisme d'acteurs s'efforçant de faire évoluer les institutions. La profession comptable française se révèle évoluer sous l'effet de deux forces : le mimétisme et la réaction contre les

¹⁸ Rapport 2004, p.34.

¹⁹ La Tribune, 17 septembre 2004.

²⁰ Notons le sous-titre d'une plaquette d'information de l'Académie pour une opération de mécénat artistique : « La profession financière se mobilise pour le mécénat culturel ».

contraintes et les rivaux, particulièrement en opérant un rapprochement avec le monde des financiers.

Bibliographie

Aldrich H., Fiol C.H. 1994, Fools rush in ? The institutional context of industry creation, *Academy of Management Review*, vol.19, p.645-670.

Arnold P. J. 2004, Disciplining domestic regulations : the World Trade Organization and the market for professional services, *Accounting Organizations and Society*, May, vol. 30,n°4, p. 299-330.

Berland N., Boyns T. Zimnovitch H., 2002, Influence de la profession comptable sur la diffusion des coûts standards en Grande-Bretagne et en France : 1880-1950, *Comptabilité-Contrôle-Audit*, n° spécial Aspects internationaux, p.169-188.

Bocqueraz C., 2000, *The professionalisation project of french accountancy practioners before the second world war*, Thèse de doctorat en sciences de gestion, université de Nantes.

Carpenter V.L., Feroz E.H. 2001, Institutional theory and accounting rule choice : an analysis of four US state governments' decisions to adopt generally accepted accounting principles, *Accounting, Organizations and Society*, vol.26, p.565-596.

Meyer J.W., Rowan B. 1977, Institutionalized organizations : formal structure as myth and ceremony, *American Journal of Sociology*, vol.83, n°2, p.340-363.

Meyer J.W., Scott W.R. 1983, Centralization and the legitimacy problems of local government, In. Meyer J.W. et Scott W.R. (Ed.), *Organizational environments : ritual and rationality*, Sage Publications, Beverly Hills, CA.

Chambonnaud C., Daigre J.J., 1995, Les professions libérales et les marchands, *Gazette du palais*, 9-10 juin, doct. p.2.

Degos J.G., 2004, Un aspect trop peu connu de l'histoire financière : les diplômes d'expertise comptable français, *Revue du Financier*.

DiMaggio, P. J. (1998), « Interest and agency in institutional theory », In L.G. Zucker (Ed), *Research on institutional patterns and organizations : Culture and environment*, Cambridge MA: Ballinger, pp. 3-22.

DiMaggio P.J. et Powell W.W (1983), « The iron cage revisited : institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields », *American Sociological Review*, vol.°48, n°2, p.147-160.

Edwards J. R., Anderson M., Chandler R., 2005, How not to mount a professional project: the formation of the ICAEW, *Accounting & Business Research*, vol. 35, n°3, p.229-248.

Gélar G. 2005, De l'IASC à l'IASB : un témoignage sur l'évolution structurelle de la normalisation comptable internationale, *Revue Française de Comptabilité*, 380, p. 14-16.

Gray S.J. « Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally », *Abacus*, vol.24, n°1.

Nobes C., 1998, Towards a general model of the reasons for international differences in financial reporting, *Abacus*, vol.34, n°2.

Noguchi M., Edwards J.R., 2004, Accounting principles, internal conflict and the State : the case of the ICAEW 1948-1966, *Abacus*, vol.40, n°3.

Parker R. H., Carnegie G.D., 1997, Accountants and Empire : the case of co-membership of Australian and UK Accountancy Bodies.

Puech-Coutouly L., 2005, *Droit et déontologie des professions libérales*, Thèse de doctorat en droit, université de Toulouse 1 sciences sociales.

Ramirez C., "Constructing the governable small practitioner: the changing nature of professional bodies and the management of professional accountants' identities in the UK", *Cahier de Recherche du Groupe HEC*, n° 782/2003.

Rossignol J.L., Walliser E., 2000, Les classifications comptables : nature et pertinence, Faire de la recherche en comptabilité financière, Vuibert-FNEGE.

Zimmerman M.A. et Zeitz G.J. (2002), « Beyond survival : Acquiring new venture growth by building legitimacy », *Academy of Management Review*, vol.27, p.414-431.