

La normalisation comptable entre public et privé

Corine Eyraud

*Département de Sociologie, Laboratoire d'Économie et de Sociologie du Travail
(LEST), Aix-Marseille Université*

Cet article traite de la question des « métamorphoses des relations État/Entreprise », ou plus exactement des transformations des relations entre secteur public et secteur privé, à partir d'un champ particulier, celui de la production des normes comptables. L'analyse des changements survenus depuis les années 1970 en ce qui concerne les acteurs de cette normalisation, tant pour le secteur privé que pour le secteur public, permet de rendre visible un double processus : celui de « privatisation du pouvoir normatif » (Supiot, 2015) et celui de dédifférenciation du secteur public (Eyraud, 2013).

1- La production de normes comptables pour le secteur privé

Jusqu'aux années 1970, la normalisation comptable s'est essentiellement développée dans l'espace d'un pays, d'où l'existence d'une pluralité de systèmes normatifs nationaux. On peut, comme le font les spécialistes en recherches comptables reprenant la distinction entre capitalisme anglo-saxon et capitalisme rhénan (Albert, 1991), les classer en deux grands types de dispositifs : le modèle comptable anglo-saxon et plus particulièrement britannique et le modèle franco-allemand ou européen continental. Ils se différencient, entre autres choses, par les acteurs de la normalisation comptable¹. Dans le premier modèle, les normes sont élaborées soit par des organismes directement liés à la profession comptable libérale, c'était le cas de la Grande-Bretagne jusqu'en 1990, soit par des collèges d'experts qui officient dans le cadre d'une autorité indépendante, c'est le cas aux États-Unis. Dans les deux cas, le poids de la profession comptable libérale est prépondérant, et en particulier celui des grands cabinets d'audit appelés les *Big Four*². Nous pouvons, pour le second modèle, prendre l'exemple de la France. L'organisme en charge de l'élaboration des normes s'est appelé de 1957 à 2007 le

¹ Pour une analyse plus complète de leurs différences, on peut se reporter à Colasse, 2007, p. 50-56 ou Eyraud, 2013, p. 73-81.

² Ernst&Young, KPMG, PriceWaterhouseCoopers et Deloitte-Touche-Tohmatsu. On parlait jusqu'en 2002 des *Big Five* y ajoutant la firme Arthur Andersen qui a disparu en 2002 suite à l'affaire Enron.

Conseil national de la comptabilité (CNC). Il s'agissait d'un organisme consultatif auprès du ministère de l'Économie et des Finances, mais dont les avis étaient le plus souvent adoptés. C'était l'État, en la personne du ministre chargé de l'Économie, qui fixait par décret sa composition, décidant ainsi des parties prenantes admises à se faire entendre, et désignait le président et les personnalités qualifiées. Il était composé de représentants des pouvoirs publics (dont l'INSEE), de représentants des entreprises, des professions comptables, des organisations patronales et des syndicats de salariés³. On peut ainsi parler de normalisation « partenariale sous la tutelle de l'État » (Colasse, 2005, p. 40).

Les années 1970 signent les débuts d'une harmonisation internationale, l'eupéanisation et la mondialisation économique et financière poussant à une plus grande comparabilité des documents comptables. Cela a d'abord été le fait de l'Union européenne dans le cadre de directives à partir de la fin des années 1970. Un acteur international créé en 1973 par les organisations de la profession comptable libérale, va par la suite jouer un rôle déterminant, il s'agit de l'*International Accounting Standards Committee* (IASC), transformé en 2001 en IASB (*International Accounting Standards Board*). Il va travailler à produire des normes internationales pour le secteur privé : les *International Financial Reporting Standards* ou IFRS qui reprennent les principes généraux du modèle anglo-saxon et y ajoutent une nouvelle forme de valorisation monétaire : une valorisation à la juste valeur ou valeur de marché. On peut retenir trois caractéristiques à ces normes⁴ : il s'agit d'une comptabilité réalisée pour l'actionnaire en tant qu'investisseur à court terme, qui prend comme référence essentielle le marché, qui est porteuse d'un certain modèle d'entreprise : « l'entreprise comme marchandise » (Mangenot, 2005, p. 160) et qui renseigne donc « sur ce que pourrait rapporter sa liquidation immédiate, son démembrement par unité » (Aglietta, Rébérioux, 2004, p. 172). De nombreux analystes considèrent ainsi que ces normes participent des *Dérives du capitalisme financier* (Aglietta, Rébérioux, 2004) et en sont « *les instruments* (Capron, 2005).

Début 2017, sept des quatorze membres de l'IASB sont issus du monde anglo-saxon (et pays du Commonwealth), la majorité a passé une partie de sa carrière au sein de grandes

³ Toutefois, dans sa nouvelle configuration (réformes de 1996, 1998), les entreprises, en particulier les grands groupes internationaux, et la profession comptable libérale en partie issue des grands cabinets d'audit, y joue un rôle croissant, voire prépondérant. En 2007, une autorité indépendante, l'Autorité des normes comptables (ANC) remplace le CNC. Cette réforme « ne correspond pas à l'éviction de l'État, mais bien davantage à celle des parties prenantes qui se trouvent exclues de l'instance décisionnaire (le collège) » (Jubé, p. 163).

⁴ On trouve une analyse de ces normes basée sur une revue de la littérature dans Eyraud, 2013, p. 89-101.

banques et/ou grands cabinets d'audit⁵ ; ces derniers apportent, à côté essentiellement des contributions volontaires de grandes entreprises, environ 30 % du budget de l'IASB, tandis que les cotisations des organisations internationales, banques centrales et gouvernements représentent moins de 15 % du total. Ainsi, « des décisions – essentielles pour le fonctionnement des entreprises – qui jusqu'à maintenant relevaient des autorités publiques se voient confiées à un organisme privé, financé sur capitaux privés, qui est, de surcroît, largement sous l'influence de la culture anglo-saxonne et (...) des grands cabinets d'audit » (Capron, Chiapello, 2005, p. 85).

Cela peut sembler paradoxal mais c'est la Communauté européenne qui a permis à l'IASB d'asseoir sa légitimité. En décidant en 2002 de lui confier l'élaboration des normes pour les comptes consolidés de ses sociétés cotées, elle a contribué à en faire le normalisateur international. Ce « paradoxe » a été bien étudié et analysé ; Jubé écrivait ainsi à propos de la normalisation comptable : « la Commission européenne devient l'instrument d'une inféodation de l'Union européenne et par conséquent des États membres (à l'IASB) » (2011, p. 160) ; Salais quant à lui écrivait, de manière plus générale, « La construction de l'Europe est devenue une machine à détricoter l'État sans offrir de contrepartie au niveau européen » (2015, p. 246). D'autres organisations internationales ont également apporté leur soutien à l'IASB : l'ONU s'est formellement engagée à promouvoir l'utilisation des normes IFRS, en particulier auprès des pays en voie de développement et en transition ; la Banque mondiale exige que les comptes annuels de tout projet qui bénéficie d'un de ses prêts respectent ces normes, jouant ainsi un rôle important dans leur diffusion.

2- La production de normes comptables pour le secteur public

2.1 Au niveau international

Jusqu'aux années 1990, la comptabilité des États était elle aussi élaborée dans un cadre national, mais basée sur les mêmes principes à travers le monde. Il s'agissait d'une comptabilité publique spécifique qui avait pour fonctions essentielles de permettre au Parlement de s'assurer que les impôts avaient été recouverts et les dépenses effectuées

⁵ <http://www.ifrs.org/About-us/IASB/Members/Pages/Members-of-the-IASB.aspx> consulté le 9 février 2017. Il y aurait beaucoup à dire sur la composition de l'IASB. Par exemple sa répartition géographique : zone Europe : 4, zone Asie – Océanie : 4, zone Amérique : 4, zone Afrique : 1, zone « *at-large* » (?) : 1, en sachant que la place octroyée à l'Afrique est prise par un Sud-Africain. Il y a d'autre part trois femmes parmi ces quatorze membres.

conformément à l'autorisation définie par le budget, de prévenir les fraudes et les détournements. Basée sur la notion de fonds publics, elle en retraçait les entrées et sorties sur l'année ; on parle de « comptabilité de caisse ». Les biens immobiliers et mobiliers existaient sous la forme de listes et d'inventaires, soit de manière non quantifiée, tandis que les stocks existaient sous forme de quantification physique (tant d'hectolitres de carburant par exemple). C'est un peu comme si l'on retraçait ses comptes à travers le seul relevé de son compte bancaire courant.

À partir des années 1990, de plus en plus d'États passent de cette comptabilité publique spécifique à une comptabilité privée d'entreprise. C'est le cas de la France avec l'entrée en vigueur de la Loi organique relative aux lois de finances (la LOLF) au 1^{er} janvier 2006. La nouvelle comptabilité est une comptabilité patrimoniale qui comptabilise et valorise monétairement tous les actifs (immobilisations, stocks, créances et disponibilités) et tous les passifs (dettes et provisions), et élabore à partir de là un bilan. Elle met en correspondance les charges et les produits d'une période de référence (l'exercice, qui est annuel), afin de calculer un revenu, autrement dit un profit ou une perte sur la période. Ce principe est à la base de l'élaboration du compte de résultat.

Un autre organisme international va jouer un rôle prépondérant dans l'élaboration de nouvelles normes comptables internationales pour le secteur public dans le cadre de cette nouvelle comptabilité : l'*International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) qui est un comité de l'IFAC (*International Federation of Accountants*). Cette dernière est une organisation créée en 1977, visant à regrouper au niveau international les organisations professionnelles comptables ; elle n'a au départ aucune visée de normalisation, elle se veut un lieu d'échanges, de production et de diffusion des normes d'activité de la profession : les normes d'audit. Elle regroupe aujourd'hui plus de 175 organisations professionnelles provenant de plus de 130 pays.

Début 2017, l'IPSASB était composé de 18 membres des pays suivants : Australie, Canada (2), Nouvelle-Zélande (la vice-présidente), Afrique du Sud, Grande-Bretagne (le Président), États-Unis, France, Allemagne, Italie, Suisse, Japon, Chine, Panama, Brésil, Nigéria, Autriche et Roumanie ; auxquels s'ajoutent des observateurs, sans droit de vote : l'IASB, la Banque de développement asiatique (ADB), le FMI, l'OCDE, la Banque mondiale, le PNUD et l'ONU, ces cinq dernières organisations interétatiques prenant la place qui pourrait être dévolue à l'État dans un comité national, mais sans droit de vote. Le processus

de nomination des 18 membres de l'IPSASB est opaque : le site Internet de l'IFAC indique que « Les membres de l'IPSASB peuvent être proposés par toute partie prenante, y compris les organismes membres de l'IFAC, le Forum des entreprises, des organisations internationales, les institutions gouvernementales et le grand public »⁶, dans les faits ils semblent nommés par les organismes membres de l'IFAC, soit des organisations professionnelles comptables (le représentant française a été nommé par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes). Huit des dix-huit membres proviennent de pays anglo-saxons ou d'anciennes colonies britanniques ; ils ont tous des expériences d'audit tant dans le secteur privé que dans le secteur public, leurs brefs CV disponibles sur le site internet font état, pour cinq d'entre eux dont le président, d'expérience au sein des grands cabinets d'audit, pour trois autres des passages par des grandes banques⁷. Le financement du processus de fabrication des normes est assuré par le FMI, la Banque mondiale, le PNUD et l'ADB.

C'est donc un groupe multinational issu des associations professionnelles de comptables libéraux qui élaborent les normes comptables pour les gouvernements. Dans les pays anglo-saxons, la différence entre la profession de comptable privé et celle de comptable public n'existe pas ou peu. Il n'empêche que ce n'est que depuis le milieu des années 1980, que les associations de comptables privés s'intéressent à la comptabilité publique. On peut penser qu'il sont venus y chercher de nouveaux marchés⁸ ? On peut également penser que l'IFAC y est venu chercher un espace et une influence que l'IASB a conquis dans le domaine de la comptabilité d'entreprise.

Les normes produites par l'IPSAS Board, les IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*) vont devenir la référence dans le processus d'adoption par les États des bases d'une comptabilité privée, et ce sont celles que promeuvent le FMI et la Banque mondiale auprès des pays en transition et en voie de développement. La plupart des grandes organisations internationales les ont adoptées pour elles-mêmes : la Commission européenne, l'OCDE, l'OTAN, l'ONU, l'Unesco et tous les autres satellites de l'ONU (HCR, OMS,

⁶ <https://www.ipsasb.org/about-ipsasb/members> consulté le 9 février 2017.

⁷ Là aussi la composition et le CV des membres (suivre le lien ci-dessus) mériteraient plus ample analyse. Il y a ainsi quatre femmes parmi ces dix-huit membres. À part le représentant français pour lequel on retrouve les particularités de la Noblesse d'État (il est énarque, conseiller auprès de la Cour des Comptes, a travaillé à la COB, au Crédit Lyonnais, dans une banque d'affaire, est membre de l'Autorité des marchés financiers), ils sont tous diplômés de comptabilité, trois d'entre eux ont un doctorat, les autres ont des diplômes de comptables et de « *business administration* ».

⁸ Cette ouverture du secteur public aux cabinets d'expertise comptable est en France bien réelle, avec l'obligation qui est faite à de plus en plus d'établissements publics (par exemple les universités) de faire certifier leurs comptes par des commissaires aux comptes.

FAO...). Or, elles s'inspirent largement des IFRS, le champ d'application de la valorisation à la juste valeur y est même plus étendu. L'IPSASB se présente ainsi sur son site internet : « L'un des éléments essentiels de notre stratégie est de faire converger les IPSAS avec les IFRS », et recommande de recourir aux IFRS lorsque le texte des IPSAS n'est pas assez complet. On est donc bien devant un phénomène international d'importation des cadres et normes comptables privés dans les secteurs publics. Et, rappelons-le, les normes en question ont été élaborées en grande partie par la profession libérale, sous une forte influence de la conception anglo-saxonne et des grands cabinets d'audit, et sont analysées par de nombreux auteurs comme en adéquation profonde avec le capitalisme financier.

2.2 En France

La LOLF est votée en 2001, pour une entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2006. Elle introduit, aux côtés de la comptabilité de caisse, une « comptabilité générale » ; l'article 30 stipule que « les règles applicables à la comptabilité générale de l'État ne se distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison des spécificités de son action ». Le rapprochement de la comptabilité publique avec la comptabilité privée est un processus ancien en France, que l'on peut dater au moins des années 1950 avec l'adoption par les entités publiques de la comptabilité en partie double et d'une nomenclature qui s'inspire très largement du Plan comptable général (Eyraud, 2013, p. 38-51). Mais la LOLF inverse les termes de l'échange : « Par delà les différences maintenues (...), le rapprochement est présenté comme la règle et la spécificité l'exception, ce qui ne peut que tendre une nouvelle fois à démontrer la dimension des glissements intervenus » (Orsoni, 2005, p. 647).

Les nouvelles normes comptables pour l'État français vont être élaborées par le Comité des normes de comptabilité publique, organisme consultatif placé auprès du ministre chargé du Budget⁹. Sa composition est fixée par arrêté ministériel en mars 2002, le président est Michel Prada ; il est composé des six principaux directeurs du ministère des Finances¹⁰, de trois représentants des corps de contrôle (dont un représentant de la Cour des comptes), de trois directeurs des affaires financières de ministères (défense, équipement, intérieur), d'un

⁹ C'est essentiellement au sein de ce comité que nous avons réalisé des entretiens lors de nos deux années de travail de terrain.

¹⁰ Directeur de la Réforme budgétaire, directeur général de la Comptabilité publique, directeur du Budget, directeur du Trésor, directeur général des Impôts, directeur général de l'INSEE

comptable public, de quatre représentants du monde comptable¹¹ et de trois personnalités qualifiées prises dans le monde des entreprises, en particulier deux personnes de grands cabinets comptables (Mazars et Ernst & Young).

Il s'agit finalement d'un comité à large majorité publique (14 personnes sur 21) avec de nombreux représentants du ministère des Finances, et avec les spécificités de la « noblesse d'État » française (Bourdieu, 1989), le président Michel Prada en est un parfait exemple : énarque, inspecteur général des finances, il a été directeur de la Comptabilité publique, directeur du Budget, président de la Commission des opérations de bourse (COB), puis président de l'Autorité des marchés financiers (AMF). Il connaît donc bien les marchés financiers et les normes comptables internationales privées. Les membres du comité sont nommés par le ministre du Budget, comme l'indique un de nos interlocuteurs : « L'IASB et l'IFAC, cela n'a rien à voir avec le Comité des normes français, les membres y sont nommés par arrêté ministériel, là on sait clairement où est l'autorité de référence, et à ma connaissance ce n'est pas le cas non plus pour les normalisateurs nationaux de comptabilité publique dans les pays anglo-saxons. » Le Comité va travailler de 2002 à fin 2003 à la production du *Recueil des normes comptables de l'État*, qui est adopté par le Comité en janvier 2004, validé par le Conseil national de la comptabilité en avril, fait l'objet d'un arrêté pris le 21 mai 2004 par le ministre de l'Économie et des finances et est publié au *Journal officiel* en juillet. Ces normes vont servir de base à l'élaboration du bilan d'ouverture de l'État au 1^{er} janvier 2006. Nous pouvons, en matière de spécificités françaises, retenir : un comité à très large majorité publique, organisme consultatif placé auprès du ministre chargé du Budget, dont les membres sont nommés par le ministre et qui produit des normes qui sont arrêtées par le ministre.

Ceci étant, cela n'empêche pas le Comité et ses membres d'être influencés par les normes internationales qu'elles soient privées ou publiques. Comme l'indique un de nos interlocuteurs : « Nous sommes quand même obligés de nous cadrer sur ce que font les autres États ». Les marges de manœuvre ont toutefois existé, en particulier car de nombreuses normes IPSAS n'étaient pas encore élaborées en 2002-2003. Elles continuent d'exister quand les enjeux sont particulièrement importants. Ainsi la France n'a pas choisi d'inscrire les retraites des fonctionnaires au passif de l'État même si c'est ce que préconisent les IFRS et les IPSAS et ce que font de nombreux pays. Cela nous conduirait à afficher un endettement

¹¹ Le président du Conseil national de la comptabilité, le président du Conseil supérieur de l'ordre comptable, le président de la Compagnie des commissaires aux comptes, le président de l'Association française de comptabilité (association regroupant plutôt des universitaires et des chercheurs).

public beaucoup plus conséquent. Le *Recueil* annonce que ce choix fera l'objet de réexamens réguliers, mais la décision de les comptabiliser en hors bilan est à chaque fois maintenue par le ministère des Finances.

Conclusion

Jusqu'aux années 1970, la normalisation de la comptabilité des entreprises était, surtout en Europe continentale, une prérogative des États ; en France, elle était élaborée au sein d'un organisme (le CNC) regroupant, sous la tutelle de l'État, toutes les parties prenantes de l'entreprise. Elle est devenue progressivement le fait d'un organisme international, l'IASB, émanation des organisations de professions comptables libérales. La comptabilité des États et établissements publics était, quant à elle, une comptabilité complètement différente de la comptabilité privée, son élaboration était l'œuvre des gouvernements et parlements nationaux. Depuis les années 1990 et progressivement jusqu'à aujourd'hui, son normalisateur est un organisme international, l'IPSASB, lui aussi émanation des organisations de professions comptables libérales. Pour les pays sans tradition d'une implication des comptables libéraux dans le management des finances publiques, cela signifie que le régulé devient le régulateur, et le régulateur le régulé. Certains acteurs dominants du capitalisme financier (*les Big Four*) deviennent ainsi des acteurs prédominants de la normalisation du secteur public. La transformation des rapports de force entre secteurs publics nationaux et acteurs privés internationaux et internationalisés, au profit de ces derniers est évidente. Le domaine comptable est ainsi marqué par un phénomène de « privatisation du pouvoir normatif » (Supiot, 2015). Même si, en France, l'État a limité son dessaisissement, au moins du point de vue institutionnel par la mise en place d'un comité très largement public et l'adoption des normes par arrêté ministériel.

En matière de normes à proprement parler, on a affaire à un quasi-alignement des normes du secteur public sur celles du secteur privé. On ne peut s'empêcher de mettre en parallèle ce processus avec les changements à l'œuvre en matière de droit administratif, étudiés par de nombreux juristes. Ainsi, l'évolution de l'État, ici français, tant au niveau comptable que juridique, donc finalement au niveau normatif, est marquée par sa « banalisation », par un fort rapprochement au « droit commun » (celui des entreprises), par le déclin de son « domaine d'exception », de son « exorbitance », pour reprendre les termes utilisés par les juristes. L'histoire de ces vingt dernières années est marquée, probablement dans tous les pays

occidentaux même s'ils ne partaient pas de la même configuration, par un processus de dédifférenciation du secteur public (Eyraud, 2013). Le degré de cette dédifférenciation et surtout ses effets constituent un enjeu majeur : est-elle à même de défaire ce que l'exorbitance avait permis, « maintenir tout un secteur des rapports sociaux hors de la logique marchande » (Caillosse, 2010, p. 934) ? Nous pensons qu'elle n'est pas à même de le défaire par elle seule : elle n'est pas une condition suffisante, quand bien même elle en est une condition nécessaire. Cela ne peut être défait que par un ensemble de pratiques d'acteurs (y compris, et probablement même surtout, publiques) à de multiples niveaux, et de décisions politiques hors du champ du droit et de la comptabilité¹².

Bibliographie :

Aglietta, M., Rebérioux, A., *Dérives du capitalisme financier*, Paris, Albin Michel, 2004.

Albert, M., *Capitalisme contre Capitalisme*, Paris, Seuil, 1991.

Bourdieu, P., *La noblesse d'État*, Paris, Éditions de Minuit, 1989.

Caillosse, J., « Sur quelques problèmes actuels du droit administratif français. Bref essai de mise en perspective », *Actualités juridiques de droit administratif (AJDA)*, p. 931-937, 2010.

Capron, M., Chiapello, È., « Les transformations institutionnelles : l'Europe recule, l'IASB s'impose », In M. Capron (dir.), *Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier*, Paris, La Découverte, p. 49-87, 2005.

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

Colasse B., *Les fondements de la comptabilité*, La Découverte, 2007.

Eyraud C., *Le capitalisme au cœur de l'État. Comptabilité privée et action publique*, Bellecombe-en-Bauges, Éditions du Croquant, 2013.

¹² Notre rapide analyse des usages de la réforme de la comptabilité publique en France d'une part et au Royaume Uni et Nouvelle Zélande d'autre part montre bien à quel point la nouvelle comptabilité s'intègre dans une configuration plus globale qui en explique les potentiels effets (Eyraud, 2016).

Eyraud C., « Quantification Devices and Political or Social Philosophies. Thoughts Inspired by the French State Accounting Reform », *Historical Social Research*, Special Issue « Conventions and Quantification – Transdisciplinary Perspectives on Statistics and Classifications », 2016, vol. 41, n°2, p. 178-195.

Jubé S., *Droit social et normalisation comptable*, Paris, L.G.D.J., 2011.

Mangenot M., « Philosophie, origine, objectifs des normes internationales », in M. Capron (dir.), *Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier*, Paris, La Découverte, p. 151-181, 2005.

Orsoni, G., « Les finances publiques sont-elles encore les finances de l'État ? » *In Mélanges Paul Amselek*, Bruxelles, Bruylant, p. 631-650, 2005.

Salais R., « Revisiter la question de l'État à la lumière de la crise de l'Europe. État extérieur, situé ou absent », *Revue française de Socio-économie*, hors série, second semestre 2015, p. 245-262.

Supiot A., *La gouvernance par les nombres*, Paris, Fayard, 2015.