



HAL
open science

La normalisation comptable publique est-elle démocratique? : Analyse du processus d'élaboration du cadre conceptuel par l'IPSASB

Walid Amalou

► To cite this version:

Walid Amalou. La normalisation comptable publique est-elle démocratique? : Analyse du processus d'élaboration du cadre conceptuel par l'IPSASB. Gestion et management. Université de Lorraine, 2017. Français. NNT : 2017LORR0316 . tel-01743741

HAL Id: tel-01743741

<https://theses.hal.science/tel-01743741>

Submitted on 26 Mar 2018

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.



AVERTISSEMENT

Ce document est le fruit d'un long travail approuvé par le jury de soutenance et mis à disposition de l'ensemble de la communauté universitaire élargie.

Il est soumis à la propriété intellectuelle de l'auteur. Ceci implique une obligation de citation et de référencement lors de l'utilisation de ce document.

D'autre part, toute contrefaçon, plagiat, reproduction illicite encourt une poursuite pénale.

Contact : ddoc-theses-contact@univ-lorraine.fr

LIENS

Code de la Propriété Intellectuelle. articles L 122. 4

Code de la Propriété Intellectuelle. articles L 335.2- L 335.10

http://www.cfcopies.com/V2/leg/leg_droi.php

<http://www.culture.gouv.fr/culture/infos-pratiques/droits/protection.htm>



Université de Lorraine
Ecole Doctorale Sciences Juridiques, Politiques, Economiques et de Gestion
Centre de recherche en économie financière et gestion des entreprises

La normalisation comptable publique est-elle démocratique ?

Analyse du processus d'élaboration du cadre conceptuel par l'IPSASB

Travaux financés par le Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts Comptables (CSOEC) en liaison avec l'Association Francophone de Comptabilité (AFC)

Thèse pour l'obtention du titre de
Docteur en sciences de gestion
(arrêté du 7 août 2006)

Soutenue publiquement par
Monsieur **Walid AMALOU**
le 6 décembre 2017

Jury

- Directeur de thèse :** **Monsieur Sébastien ROCHER**
Professeur des Universités, Université de Lorraine
- Rapporteurs :** **Madame Evelyne LANDE**
Professeur des Universités, Université de Poitiers
- Monsieur Régis DUMOULIN**
Professeur des Universités, Université d'Angers
- Suffragants :** **Madame Stéphanie CHÂTELAIN-PONROY**
Professeur des Universités, CNAM
- Monsieur Bernard COLASSE**
Professeur des Universités, Université Paris-Dauphine

06 Décembre 2017

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

Remerciements

Je tiens à remercier mon directeur de thèse, le Professeur Sébastien ROCHER, pour la confiance qu'il m'a accordée en acceptant de diriger mon travail ainsi que pour son soutien indéfectible et ses précieux conseils m'ayant aidé à mener à terme ce travail de recherche.

Je remercie les Professeurs Evelyne LANDE et Régis DUMOULIN d'avoir accepté de participer à ce jury de thèse en qualité de rapporteurs.

Je remercie également les Professeurs Bernard COLASSE et Stéphanie CHÂTELIN-PONROY d'avoir également accepté de prendre part au jury.

Je remercie le Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables (CSOEC) pour avoir financé la présente recherche. J'adresse également toute ma gratitude aux membres de l'Association Francophone de Comptabilité (AFC) pour l'organisation des nombreuses rencontres et ateliers doctoraux qui ont contribué à faire avancer ma réflexion.

Enfin, je ne saurais oublier ma famille et mes amis qui m'ont soutenu tout au long de la réalisation de ce travail.

Liste des abréviations et acronymes utilisés

AMF	Autoritédesmarchésfinanciers.
ANC	AutoritédesNormesComptables.
APB	Accounting Principles Board.
BC	Basis for Conclusions.
CNDP	CommissionNationaleduDébatPublic.
CNoCP	ConseildeNormalisationdesComptesPublics.
CP	ConsultationPaper.
ED	Exposure-Draft.
EPSAS	EuropeanPublicSectorAccountingStandards.
FASB	FinancialAccountingStandardsBoard.
FEE	FédérationEuropéennedesExperts-comptables.
FMI	FondMonétaireInternationale.
FRSB	Financial Reporting Standards Board.
GPFR	GeneralPurposeFinancialReports.
GPFS	GeneralPurposeFinancialStatements.
IAS	InternationalAccountingStandards.
IASB	InternationalAccountingStandardsBoard.
IASC	InternationalAccountingStandardsCommittee.
IFAC	InternationalFederationofAccountants.
IFRS	InternationalFinancialReportingStandards.
IPSAS	InternationalPublicSectorAccountingStandards.
IPSASB	InternationalPublicSectorAccountingBoard.
LOLF	LoiOrganiquerelativeauxLoisdeFinances.
NPM	NewPublicManagement.
OCDE	OrganisationdeCoopérationetdeDéveloppementEconomiques.
ONU	OrganisationdesNationsUnies.
PCG	PlanComptableGénéral.
PSC	PublicSectorCommittee.
SEC	SecurityExchangeCommission.
UAE	United Arab Emirates.
UE	UnionEuropéenne.
UK	UnitedKingdom.

Sommaire

REMERCIEMENTS	4
LISTE DES ABREVIATIONS ET ACRONYMES UTILISES.....	5
SOMMAIRE.....	6
INTRODUCTION GENERALE	8
PARTIE 1 : POSITIONNEMENT THEORIQUE POUR L'ETUDE DU PROCESSUS DE NORMALISATION DE L'IPSASB	21
CHAPITRE 1 : LES ENJEUX DE LA NORMALISATION COMPTABLE INTERNATIONALE.....	26
1. LE BESOIN D'UNE NORMALISATION COMPTABLE INTERNATIONALE	29
2. EN REPONSE, L'ELABORATION D'UN REFERENTIEL IPSAS.....	34
3. LE DEVELOPPEMENT D'UN CADRE CONCEPTUEL COMPTABLE.....	56
4. LE PROCESSUS DE NORMALISATION PAR LE <i>DUE PROCESS</i> , UNE PROCEDURE SEQUENTIELLE.....	67
CHAPITRE 2 : LA NORMALISATION PARTICIPATIVE, UNE LECTURE POLITIQUE.....	80
1. LA DEMOCRATIE PARTICIPATIVE DANS L'ETUDE DE LA NORMALISATION	84
2. LA THEORIE DU POUVOIR MULTIDIMENSIONNEL	100
3. APPLICATION DE LA THEORIE DU POUVOIR AU <i>DUE PROCESS</i> DE L'IPSASB.....	122
PARTIE 2 : ANALYSE DU <i>DUE PROCESS</i> DE L'IPSASB, LE CAS DU DEVELOPPEMENT D'UN CADRE CONCEPTUEL.....	141
CHAPITRE 3 : LES MODALITES DE COLLECTE ET D'ANALYSE DES CONSULTATIONS PUBLIQUES	146
1. LA PRESENTATION DU TERRAIN DE RECHERCHE	150
2. LA METHODOLOGIE D'ANALYSE DES PARTICIPANTS A L'ELABORATION DU CADRE CONCEPTUEL	158
3. METHODOLOGIE D'ANALYSE DES REPONSES AUX CONSULTATIONS PUBLIQUES	187
CHAPITRE 4 : LA PRESENTATION DES RESULTATS ET DISCUSSIONS	217
1. LES PARTICIPANTS A L'ELABORATION DU CADRE CONCEPTUEL DE L'IPSASB	221
2. LES POSITIONS DES REpondANTS LORS DU PAPIER DE CONSULTATION N°1	249
3. ANALYSE DES POSITIONS DES ACTEURS LORS DE L'EXPOSE-SONDAGE N° 1	267
4. LA NORMALISATION PARTICIPATIVE, ENTRE DISPOSITIF DEMOCRATIQUE ET SYSTEME CONSERVATEUR	285
CONCLUSION GENERALE	308
TABLE DES ILLUSTRATIONS.....	320
ANNEXES	322
BIBLIOGRAPHIE.....	339
TABLE DES MATIERES	353
RESUME DE LA RECHERCHE.....	357

Introduction générale

La question de la gouvernance mondiale a trouvé une dynamique nouvelle avec l'ouverture des frontières et l'étiollement des souverainetés nationales à l'ère de la mondialisation. Selon Attali (2011), les nombreuses tentatives de conquérir le monde, par la foi, puis par la force et enfin par le marché, laissent place aujourd'hui à une gouvernance contractuelle qui serait en phase de contenir les problèmes mondiaux de demain. En effet, après une période de soumission à des forces supérieures (la Nature, les Dieux, puis le Dieu), le projet de maîtrise du monde a été repris par les empires qui finirent pas s'effondrer à défaut d'une réelle domination désignant la capacité de gouverner. Selon Badie (2016), la puissance des empires ne serait que « *la manifestation visible et coercitive du pouvoir* ». La régulation par le marché n'est également pas envisageable, précise Attali (2011), du fait de l'absence d'un État de droit mondial et démocratique qui en garantit l'efficacité.

Dès lors, l'administration du monde est remise aux organisations internationales qui, rendues de véritables institutions par la transformation et la politisation de leurs mécanismes décisionnels (Touraine 1973), se reconnaissent dans la définition de la gouvernance multiple et reprennent à leur compte la gestion de tous les problèmes d'ordre technique, politique, économique, culturel et social. La montée en puissance de ces entités est ponctuée par les conflits et crises de diverses natures amenant à une intégration des États qui n'est pas sans poser de question quant à la souveraineté de ces derniers. S'il est admis que l'intégration désigne le transfert des compétences étatiques au profit d'une organisation internationale, l'appréciation d'une telle pratique reste mitigée. En effet, certains auteurs voient en l'intégration un abandon de la souveraineté (Dobelle *et al.* 2011) tandis que d'autres la considèrent comme faisant partie des attributs même de la souveraineté (Quoc dinh *et al.* 2009). L'intégration, dans ce deuxième cas, ne serait pas un abandon mais uniquement une limitation de la souveraineté, consentie, en échange d'avantages impossibles à acquérir seul dans le monde moderne.

Quoi qu'il en soit, la souveraineté n'est plus absolue du fait de l'amoindrissement des capacités des États et de la mise en concurrence des acteurs sur la scène internationale (Badie 1999). Cette évolution, de nature néolibérale, en ce sens qu'elle transgresse la suprématie des autorités publiques et influence les règles qui fondent la gouvernance (Plihon 2016), traduit une multiplication des sources de pouvoir permettant aux acteurs internationaux d'exister et d'exercer leurs fonctions hors de tout support territorial (Badie 1992). Le monde économique

et, au sein de celui-ci, la sphère comptable, n'échappent pas à ce constat si l'on se focalise sur l'émergence et l'acceptation d'une normalisation internationale de la comptabilité (Colasse 2004). Ainsi, le comité des normes comptables internationales (IASB), créé en 1973, est devenu une référence incontournable en matière de comptabilité privée, suite à la décision de l'Union Européenne de rendre obligatoire l'application des IFRS pour toutes les sociétés cotées (Hoarau et Teller 2007). Le choix de l'Union européenne n'est pas une exception à travers le monde, et ce mouvement de fond combinant trois éléments clés, à savoir une dimension internationale, une gouvernance entièrement privée et un impact économique significatif (Véron 2007), ne peut s'expliquer par une quelconque suprématie du normalisateur comptable (Colasse 2004).

À l'instar d'autres organisations internationales (le FMI ou encore la Banque mondiale), critiquées pour leur manque d'indépendance et leur fonctionnement peu démocratique¹ (Plihon 2016), l'IASB est passé par une phase de légitimation en remaniant sa structure (pour devenir Conseil de normalisation, IASB) et en mettant en avant le caractère démocratique de son processus d'élaboration des normes (Richardson et Eberlein 2011, Ram et Newberry 2013). Par ailleurs, si la question de la perte de la souveraineté européenne (Raffournier 2007, Capron 2007) ou encore la responsabilité dans l'amplification des crises financières (Boris et Pébereau 2013, cité par Marion et Gélard 2015) sont autant d'invectives contre le normalisateur, les crises à répétition confirment le besoin du référentiel de l'IASB à défaut d'une meilleure alternative. Ces mêmes crises, suivies de nombreuses reprises par des crises souveraines du fait de l'interdépendance entre les deux secteurs (Laeven et Valencia 2008, Reinhart et Rogoff 2009), élargissent le besoin d'une meilleure information financière et d'une meilleure gestion des ressources au secteur public. Pour la comptabilité publique, la question de la normalisation n'est pas moins importante puisque les rapports financiers se destinent à une large gamme d'utilisateurs (les contribuables, les citoyens, les élus, les acheteurs de la dette et les médias) et servent aux prises de décisions économiques, sociales et politiques.

Le comité secteur public (PSC) s'engage alors, dès 1996, dans l'élaboration des normes comptables propres au secteur public avec, pour objectif, d'améliorer la qualité de l'information financière des États et de favoriser l'harmonisation à l'échelle internationale des

¹ Le déficit du FMI demeure entier puisque la réforme de 2008, décidée pour augmenter les droits de vote, n'a pas corrigé la sous-représentation des pays les plus pauvres (Plihon 2016).

informations diffusées (Dye 1989). Pour qu'il soit applicable, à défaut de pouvoir être imposé, un référentiel normatif doit être accepté (Péron 2010), d'autant plus qu'il n'est pas issu d'un processus exclusivement technique. Sa nature politique suppose un jugement de valeur favorisant l'une des visions comptables existantes (Solomons 1978, Zeff 1978, Baker 2005) et faisant de ce dernier une préoccupation sociétale (May et Sundem 1976). En ce sens, le comité se transforme en Conseil de la normalisation internationale (IPSASB) en 2004, mobilise le même *Due Process* démocratique que son homologue privé et adopte une stratégie de convergence qui a donné naissance à un référentiel normatif largement inspiré des normes de l'IASB. En effet, si l'adaptation des normes privées au secteur public a permis au normalisateur d'accroître sa légitimité et de s'imposer comme le normalisateur international, elle s'est révélée contreproductive puisqu'elle ne lui a pas permis d'accroître sa légitimité politique par l'application de ses normes (Rocher 2017). Bien que l'IPSASB soit devenu la référence mondiale en matière de normalisation publique (Chan 2008), la Commission européenne, dans son rapport du 6 mars 2013 appréciant l'applicabilité des IPSAS en Europe, met l'accent sur le manque de considération des spécificités publiques ainsi que sur la lenteur du processus de normalisation, deux éléments en lien direct avec la politique de convergence vers les normes privées (Commission européenne 2013).

En octobre 2014, la publication du premier cadre conceptuel de la comptabilité par l'IPSASB met fin à la primauté de la convergence puisque le traitement des spécificités publiques occupe désormais la majeure partie du programme de travail du normalisateur sur la période 2015–2019 (IPSASB 2014). Ce projet marque ainsi la dernière orientation stratégique prise par l'IPSASB (Ghysels 2013) après une phase de convergence qualifiée par certains auteurs « d'erreur stratégique » (Chan 2004) et, par d'autres, de « stratégie inévitable » (Rocher 2013). Il est également porteur d'enjeux majeurs tant pour le normalisateur que pour ses parties prenantes vu qu'il offre une doctrine comptable et vient, par là-même, compléter et mettre en cohérence le référentiel IPSAS. Hormis ces enjeux explicites, le cadre conceptuel serait, sur le plan de la légitimation, l'un des éléments de l'*Ethos*², soit un outil marketing au service du normalisateur (Chantiri 2013). Autrement dit, si l'IPSASB ne dispose d'aucun

² Chantiri-Chaudemanche (2013) rapporte l'existence de trois ressorts pour faire accepter les normes, à savoir le « Logos » désignant les arguments (conceptuels, théoriques et techniques), l'« Ethos » faisant du marketing en faveur d'une meilleure image (par un service d'intérêt général, une structure et des modalités de fonctionnement démocratiques et un cadre conceptuel en guise de démarche scientifique) et le « Pathos » désignant la légitimation par les émotions (menaces par les crises ou d'autres normalisateurs).

pouvoir coercitif pour imposer l'application des normes IPSAS, l'élaboration d'un cadre conceptuel serait l'un des ressorts utilisés pour faire accepter son référentiel en plus de l'affichage d'un objectif d'intérêt général et d'une structure et de modalités de fonctionnement démocratiques (*Due Process*).

Le principe du *Due Process* comptable a été introduit par le normalisateur américain, le FASB. Il repose sur un mécanisme participatif consistant à ouvrir la participation à toute partie prenante intéressée par la normalisation inscrivant le processus de normalisation dans le champ de la démocratie participative. Cette dernière, connue pour ses dispositifs longs et coûteux, permet de faire de la normalisation une procédure formelle, transparente et ouverte à tous en vue de garantir l'objectivité et l'impartialité des décisions prises à son issue (Heem et Aonzo 2003). Toutefois, à l'image des dispositifs participatifs déployés dans le champ politique, à savoir le débat public ou encore le budget participatif, le recours à la démocratie participative dans le champ de la normalisation comptable traduit une quête de légitimité. Ainsi, il est clair que l'enjeu de la légitimation démontré par le FASB (Johnson et Solomons 1984) puis par l'IASB (Heem et Aonzo 2003, LeManh 2009, Burlaud et Colasse 2010, Noël et al. 2010) l'emporte sur la lourdeur des négociations et les contraintes d'accès au processus de consultation.

La participation permet alors au normalisateur d'atteindre ses objectifs en conjuguant les deux dimensions, technique et politique, inhérentes à la normalisation. Raybaud (2001) rappelle que, si le *Due Process* est destiné à la recherche d'un consensus et vise à rassurer sur le caractère démocratique du processus, il permet au normalisateur d'imposer des changements comptables importants malgré la forte opposition à laquelle il pourrait se heurter. Dans le même ordre d'idées, Colasse (2012, p. 65) précise que le *Due Process* « est une façon d'organiser et de pacifier le lobbying et les jeux de pouvoir qui entourent la normalisation du modèle comptable ». Dans ce cas, les enjeux du *Due Process* ne sont pas unilatéraux si l'on admet, en accord avec Raffournier (2007), qu'il est difficile pour les parties prenantes d'exercer des actions de *lobbying* sur le normalisateur en dehors des consultations publiques. Selon cet auteur, il serait même plus efficace d'utiliser la procédure en place en répondant aux appels à commentaires du normalisateur. Toutefois, la participation des parties prenantes au processus de normalisation ne saurait être que « symbolique » au vu de la non-dilution du pouvoir de décision.

Les recherches menées dans le secteur privé démontrent que ce mécanisme participatif ne s'est pas révélé garant d'une prise en compte effective des avis des participants, ce qui a remis en cause l'indépendance du normalisateur et la neutralité du modèle de normalisation. Ces travaux démontrent une normalisation dominée par des pays anglo-saxons ainsi que par la profession comptable. En ce sens, Burlaud et Colasse (2010) concluent que la normalisation de l'IASB n'est pas démocratique du fait qu'elle reste réservée aux acteurs disposant de suffisamment de ressources financières et intellectuelles. En plus des restrictions d'accès aux travaux de la normalisation de l'IASB, Noël *et al.* (2010) dénoncent un *Due Process* réunissant les conditions d'une éthique de la discussion uniquement en apparence. Enfin, le *Due Process* de l'IASB est déclaré non démocratique du fait qu'il légitime la pugnacité du normalisateur face aux critiques de ses parties prenantes (Heem et Aonzo 2003, LeManh 2009).

Dans le secteur public, où l'IPSASB n'a pu faire l'économie d'un processus de normalisation participatif pour des raisons de légitimité procédurale, la question de la démocratie est prépondérante mais reste néanmoins inexplorée. Dès lors, il convient de s'intéresser à la dimension externe de la normalisation pour apporter un éclairage sur le processus de normalisation publique et d'apprécier la nature et le fonctionnement de son *Due Process*. Plusieurs raisons motivent un tel choix d'étude. D'abord, l'analyse du *Due Process* comptable assure le parallèle avec des travaux antérieurs menés à un niveau national ou international n'ayant pas trouvé écho dans le secteur public (Watts et Zimmerman 1986, Hussein et Ketz 1991, Gore 1992, Durocher *et al.* 2004, Lemanh 2009, Kahloul 2012). Par ailleurs, l'étude s'inscrit dans la continuité des travaux menés dans le secteur public (Nistor et Cristea 2010, Nistor 2011), notamment ceux de Rocher (2011) démontrant une influence culturelle susceptible de remettre en cause l'indépendance de l'IPSASB.

Objet de recherche et questionnements

La présente recherche analyse le processus de normalisation publique et, plus précisément, le processus de consultation précédant l'élaboration du projet du cadre conceptuel par l'IPSASB. Le *Due Process* prévoit une consultation publique, et ce, quelle que soit la nature du projet engagé. Mais, à défaut d'étudier toutes les normes produites, le projet du cadre conceptuel a été retenu, et ce choix peut s'expliquer par plusieurs raisons. Tout d'abord, ce document représente un outil de mise en cohérence de toutes les normes produites jusqu'ici et celles restant à produire et à réviser dans le futur. De ce fait, il vient fixer la dernière

orientation stratégique prise quant au degré de convergence par rapport aux travaux de normalisation privée, ce qui met fin à un louvoiement stratégique qui a été préjudiciable au normalisateur (Ghysels 2013). Quant aux attributs propres au cadre conceptuel, ils font de ce dernier l'un des projets les plus anciens (IPSASB 2002) mais également un projet d'actualité puisqu'il n'a pas été finalisé avant octobre 2014. De plus, ce projet se distingue par sa nature participative enregistrant, dès sa conception, la collaboration de l'IPSASB avec 14 normalisateurs nationaux et d'autres organisations similaires, et mobilisant d'importantes ressources temporelles, techniques et financières (IPSASB 2006). Dans le même ordre d'idées, le développement d'un cadre conceptuel en plusieurs phases traduit un renouvellement de l'offre de participation faite aux acteurs de la normalisation, et ce, à neuf reprises (4 papiers de consultation et 5 exposés-sondages). Dès lors, la présente étude visera à apporter des éléments de réponse à la question de recherche suivante : **Le cadre conceptuel de l'IPSASB est-il issu d'un *Due Process* démocratique ?**

L'analyse du processus d'élaboration des normes publiques représente l'occasion d'introduire la notion de normalisation participative pour comprendre le fonctionnement d'une organisation au travers de l'analyse des chaînes de décisions. En accord avec cela, l'analyse des consultations comptables doit considérer les règles de fonctionnement communes à tous les dispositifs participatifs, ce qui revient à préciser la question de recherche grâce au triptyque « Qui ? Comment ? Pour quoi ? » proposé par Fung (2006) :

- Le « Qui ? » de la participation permet de savoir qui sont les acteurs qui prennent part aux travaux de normalisation ;
- Le « Comment ? » désigne les positions prises par les participants en réponse aux énoncés des consultations comptables et les arguments avancés en vue d'influencer le résultat des consultations ;
- Le « Pour quoi ? » interroge le résultat des consultations afin d'expliquer le comportement de l'IPSASB face à l'influence de ses parties prenantes.

Ces questions marquent trois temps dans la présente recherche, à savoir l'identification des participants, l'analyse du pouvoir exercé sur l'arène publique et les conséquences de son exercice sur le résultat des consultations comptables. Toutefois, cette approche participationniste se limite, par définition, à l'analyse des relations de pouvoir visibles sur la scène publique. Au regard de cette limite, commune à de nombreuses recherches se limitant à

une analyse unidimensionnelle du Due process, la présente étude mobilise la théorie du pouvoir tridimensionnel de Lukes (1974 [2005]) qui vient compléter l'approche participationniste, afin d'apprécier le poids des mécanismes de pouvoir qui s'exercent en amont et en parallèle du Due Process comptable (le pouvoir caché et le pouvoir latent). De nombreuses recherches ont eu recours à cette théorie tridimensionnelle du pouvoir, dans le champ de la normalisation ou en dehors de celui-ci, mais rares sont celles qui parviennent à opérationnaliser la théorie du pouvoir dans son ensemble (Hussein et Ketz 1992, Gore 1992, Weetman 2001). Cela s'explique par des problèmes méthodologiques inhérents à la nature du pouvoir qui est, par définition, cachée ou latente (Hope et Gray 1982, Hussein et Ketz 1991, Kwok et Sharp 2005, Lorenzi 2006).

Dans le cas de l'IPSASB, en vue de dépasser ces limites et d'opérationnaliser la théorie du pouvoir de Lukes (1974 [2005]) dans son ensemble, le normalisateur est considéré comme acteur de la normalisation au même titre que toute autre partie prenante. Cela participe à une meilleure compréhension du *Due Process* et permet de dépasser les limites d'une vision de pouvoir à sens unique (réciprocité du pouvoir). Ainsi, la première dimension du pouvoir (pouvoir visible de décision) s'intéresse aux mécanismes de pouvoir visibles sur l'arène publique, soit le *lobbying* exercé lors des consultations publiques par les acteurs en présence et son résultat direct sur le repositionnement de l'IPSASB en guise de contre-pouvoir. La seconde dimension du pouvoir (pouvoir caché de non-décision) se focalise sur les mécanismes cachés du pouvoir, c'est-à-dire le pouvoir qui s'exerce en dehors des espaces de consultations publiques. Le *Due Process* bidimensionnel considère en ce sens le pouvoir des acteurs dont la participation n'est pas visible et dont l'objectif est d'écarter les thèmes importants de l'ordre du jour. Quant à la troisième dimension du pouvoir, elle se saisit du pouvoir latent dont l'existence se passerait de l'exercice d'une action. Autrement dit, la forme latente renvoie au pouvoir inhérent à la structure même du normalisateur.

Organisation de la recherche

La présente recherche est composée de deux parties comptant deux chapitres chacune.

La première partie est dédiée au positionnement théorique dans lequel s'inscrit cette étude. Dans un premier chapitre, le besoin de la normalisation comptable publique ainsi que la réponse de l'IPSASB par une stratégie de convergence vers les normes privées sont exposés de façon à expliquer la stratégie de normalisation à l'origine de l'élaboration d'un jeu de

normes IPSAS puis d'un cadre conceptuel *a posteriori*. L'histoire de la normalisation publique révèle d'importants enjeux en lien avec cette approche, notamment au regard du caractère participatif du *Due Process* et du degré de participation des acteurs dans les décisions comptables. Ainsi, ce chapitre montre en quoi l'élaboration d'un cadre conceptuel, par le biais d'un *Due Process* formant une arène de conflit au sein de laquelle des forces de pouvoir s'opposent et font de la normalisation un dispositif participatif, répond à un besoin de normalisation exprimé à l'échelle internationale.

En accord avec la nature affichée du processus de normalisation, le second chapitre inscrit la normalisation comptable dans un cadrage théorique politique, d'abord par la théorie de la démocratie participative, puis par la théorie du pouvoir de Lukes (1974 [2005]). Pour ce faire, les premières sections retracent l'origine de la participation et montrent comment cette dernière devient une caractéristique qualitative de tout processus décisionnel. En dressant le parallèle avec les principaux dispositifs participatifs existants, à savoir le débat public, le budget participatif ou encore le jury citoyen (Blondiaux 2008), il a été possible de mobiliser le triptyque « Qui ? Comment ? Pour quoi ? » (Fung 2006) pour décrire et distinguer les différentes dimensions de la normalisation. Dans un deuxième temps, ce chapitre passe en revue les principaux cadres retenus dans l'étude des normalisations et montre en quoi l'approche par le pouvoir tridimensionnel est la plus adaptée pour le cas de l'IPSASB. Enfin, la dernière section expose plus en détail la théorie tridimensionnelle de Lukes (1974 [2005]) et procède à son adaptation théorique pour le cas du cadre conceptuel public.

La deuxième partie est réservée à la méthodologie et aux résultats de la recherche. Le troisième chapitre débute par un inventaire de tous les moyens de pression mis à la disposition des parties prenantes, il en propose une critique avant d'expliquer le choix de retenir les lettres de réponses aux appels à commentaires comme principale source de collecte de données. Dans sa seconde section, les méthodes d'analyse des lettres de réponses mobilisées par les recherches antérieures sont passées en revue et une typologie de codage est conçue pour identifier les positions des acteurs. Cette typologie est, par la suite, testée sur une première série de réponses (55 lettres reçues par l'IPSASB à l'occasion de son premier papier de consultation) et ajustée en conséquence afin de considérer toutes les formes discursives.

Le quatrième chapitre restitue l'analyse des données en trois sections. La première décrit la face visible du processus de normalisation et procède à la classification des répondants. Les premiers résultats identifient certaines concentrations de réponses ainsi qu'une tendance de

participations (sur neuf consultations) permettant de distinguer plusieurs types de répondants. La seconde section se focalise sur le contenu des lettres de réponses pour analyser l'influence exercée par les parties prenantes sur l'IPSASB. En accord avec la méthodologie de la recherche, le degré de changement souhaité par les répondants est identifié pour chaque répondant, pour chaque thème objet de consultation et pour chaque document de consultation (papier de consultation et exposé-sondage). Une fois les positions des acteurs identifiées, la dernière section procède à la comparaison des différentes versions du cadre conceptuel ainsi qu'à la confrontation des changements observés avec les demandes de changement formulées par les répondants.

La figure 1 présente une vue synthétique de l'enchaînement des différentes parties de cette thèse, reflétant ainsi sa construction.

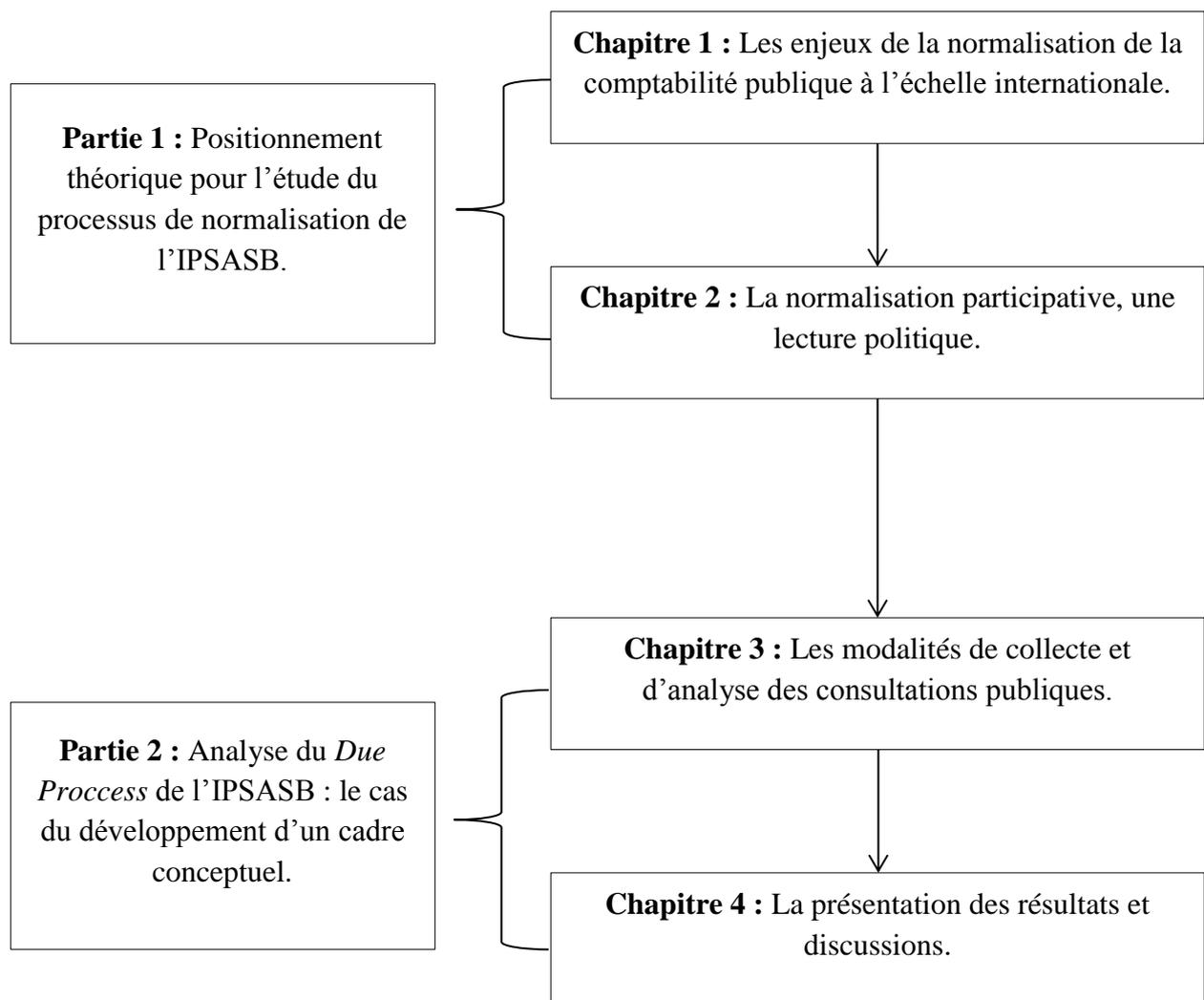


Figure 1: Organisation de la thèse.

**Partie 1 : Positionnement théorique pour
l'étude du processus de normalisation de
l'IPSASB**

Introduction de la partie 1

La première partie de la thèse a pour objectif de préciser le champ théorique dans lequel s'inscrit la présente recherche. L'objet de recherche est spécifié dans un premier temps, puis le positionnement théorique retenu pour l'analyse du processus de normalisation comptable de l'IPSASB est justifié.

Dans le premier chapitre, sont posés quelques éléments de contexte qui permettent de mieux comprendre la place de l'IPSASB en tant qu'organisation internationale et l'importance de son *Due Process* dans la sphère comptable. Ce chapitre met en exergue le besoin d'une normalisation comptable publique et la réponse à ce besoin par la création d'un référentiel IPSAS. En ce sens, il interroge le rapprochement entre comptabilité publique et comptabilité privée et dresse la chronologie de la normalisation publique en tenant compte de la prééminence du monde anglo-saxon et de la transposition des pratiques originellement américaines faisant du *Due Process* un dispositif participatif incontournable à l'échelle internationale.

Le deuxième chapitre commence par analyser l'aspect participationniste du *Due Process* et souligne la pertinence d'une approche politique en vue de comprendre la nature, l'organisation et le fonctionnement du processus de normalisation comptable. La revue de la littérature dressée dans ce chapitre permet de confirmer l'importance de l'approche politique dans l'analyse du processus de normalisation comptable déclaré démocratique. Enfin, en cohérence avec la démocratie participative, le cadre du pouvoir de Lukes (1974 [2005]) est retenu et adapté au cas de l'IPSASB au vu de l'existence de rapports de force dans et derrière l'arène politique publique.

La figure 2 présente la structuration de la première partie en deux chapitres permettant, respectivement, de présenter l'objet et le positionnement théorique de la présente recherche.

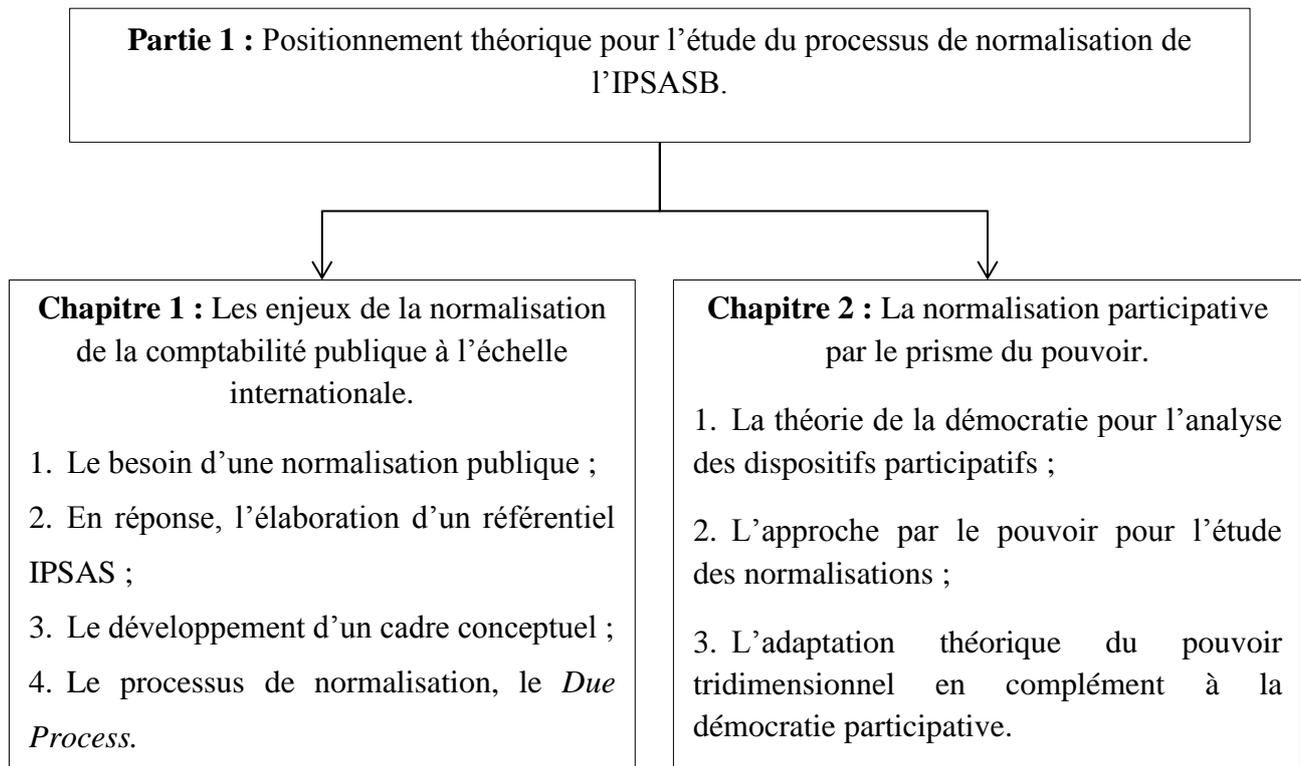


Figure 2 : Organisation de la partie 1.

Chapitre 1 : Les enjeux de la normalisation comptable internationale

Introduction du chapitre 1

Le PSC, devenu IPSASB en 2004, est l'organisme en charge de la normalisation comptable du secteur public, et ce, depuis 1996. Cet engagement est venu répondre à un besoin d'élaboration d'états financiers de qualité et d'une harmonisation des pratiques comptables. Mais la normalisation publique, intervenant postérieurement aux travaux de normalisation entrepris dans le secteur privé par l'IASB, est marquée par une forte proximité avec le référentiel privé qui, lui-même, préserve une proximité avec le FASB américain.

Ce chapitre commence par exposer, dans une première section, la genèse de la normalisation des comptes publics et la proximité observée avec la pratique du secteur privé. L'alignement sur les travaux de normalisation antérieurs s'apprécie au niveau de la structure du comité, soit sa composition et sa gouvernance, au niveau de son fonctionnement par le *Due Process* mais aussi par ses productions (Chantiri 2009). Dans l'ombre de ce rapprochement entre les différentes normalisations, la chronologie de la normalisation publique affiche une dépendance de sentier au sens de Rocher (2017). Autrement dit, l'adoption par l'IPSASB d'une stratégie de normalisation entre convergence et distanciation lui permet de répondre à ses attributs en matière de normalisation publique tout en occupant la scène en tant qu'instance de normalisation internationale (Schollum 2008) et de profiter de la crédibilité des normes privées (Colasse 2004). Ce n'est qu'en octobre 2014 que les questions autour de la stratégie de convergence ont trouvé réponse avec la publication d'un cadre conceptuel propre au secteur public.

La seconde section s'intéresse à ce cadre conceptuel produit en 2014, document venant fixer durablement la stratégie de normalisation (Ghysels 2013), et interroge les différents choix justifiant une normalisation axée sur l'élaboration d'un jeu de normes suivi par un cadre conceptuel *a posteriori*. Pour ce faire, elle commence par présenter les enjeux d'un cadre conceptuel pour tout normalisateur et pour l'IPSASB en particulier. Puis, la dernière section passe en revue les étapes de son élaboration de manière à orienter la réflexion sur la nature et le fonctionnement du *Due Process* comptable de manière à positionner la problématique de recherche.

1. Le besoin d'une normalisation comptable internationale

Le développement de la normalisation comptable internationale fait suite à une prise de conscience quant aux limites des informations comptables et financières produites par les entités publiques (Danaee et Anvary 2007). En ce sens, le référentiel IPSAS, attendu pour améliorer la reddition des comptes publics et revoir à la hausse le niveau de confiance dans les gouvernements, a été recommandé par de nombreuses institutions influentes, notamment la Banque mondiale, le Fonds monétaire international ou encore le G8 (Chan 2003).

1.1. L'IFAC, institution à l'origine de la normalisation publique

La normalisation comptable est une réponse tardive à un besoin qui s'est fait connaître dès les années 1960. Elle n'a cessé de faire parler d'elle pendant les congrès quinquennaux de la comptabilité (Camfferman et Zeff 2007) mais ce n'est qu'en 1977 que l'idée de mettre en place une institution pour le développement de la comptabilité à l'échelle internationale a été concrétisée³. L'*International Federation Of Accountants* (IFAC) fut créée à l'occasion du congrès international de la comptabilité qui s'est tenu à Munich (Allemagne) le 7 octobre 1977. À cette époque, l'IFAC comptait 63 organismes membres représentant 51 pays et avait pour but de servir l'intérêt général par la production et la promotion de normes professionnelles de haute qualité. La fédération n'a cessé de croître pour afficher aujourd'hui l'adhésion de 175 organismes originaires de 130 pays.

L'IFAC œuvre à travers ses conseils (Standard-Setting Boards) et comités (Committee), dont la gouvernance et le fonctionnement ont été revus en réponse aux crises et scandales financiers, et dont certains sont en charge de la production de référentiels normatifs à portée internationale. Dès sa création, quatre comités ont vu le jour, à savoir⁴ :

- L'International Auditing Practices Committee, devenu l'International Auditing and Assurance Standards Board avec pour mission l'élaboration des normes d'audit et d'assurance. En 2009, cet organisme finalisa son projet « Clarity » et proposa un jeu de normes d'audit (International Standards on Audit) ainsi que des normes de contrôle qualité (International Standards on Quality Control).

³ Site de l'IFAC : www.ifac.org.

⁴ Les informations sur chaque conseil ou comité sont disponibles sur des rubriques dédiées. Source : www.ifac.org.

- L'Education Committee proposant les normes internationales de formation a été renommé International Accounting Education Standards Board.

- L'Ethics Committee a, quant à lui, été transformé en International Ethics Standards Board for Accountants et ce en vue de proposer un code d'éthique harmonisé pour tous les membres de l'IFAC.

- Le Management Accounting Committee, devenu le Financial and Management Accounting Committee, puis le Professional Accountants in Business Committee, propose aujourd'hui un guide des bonnes pratiques internationales à destination des professionnels comptables.

Quelques années plus tard, un cinquième comité a été créé spécifiquement pour la comptabilité du secteur public sous le nom de Public Sector Committee (PSC), et ce, en 1986. Ce comité commença par publier des études et des directives (Studies) puis se lança dans la production d'un référentiel normatif en 1996, tâche référée à l'IPSASB depuis 2004. Le conseil de normalisation de la comptabilité publique n'est pas le dernier né de l'IFAC puisque d'autres instances ont été créées à partir des années 2000, à savoir le Transnational Auditors Committee, le Compliance Advisory Panel, le Professional Accountancy Organization Development Committee et, enfin, le Small and Medium Practices Committee.

1.2. La mise en place du normalisateur public, l'IPSASB

Dans sa version originelle, le PSC assurait diverses tâches dépassant le thème de la normalisation comptable. Il était en charge de l'élaboration et de la diffusion des normes de comptabilité mais également des normes d'audit et du développement des programmes d'éducation en plus des recommandations quant à l'information financière de nature publique (Dye 1988). Il en a été ainsi jusqu'en 1996, date à laquelle, les fonctions du PSC ont été limitées à la normalisation de la comptabilité publique à l'échelle internationale. À cette époque, l'idée d'une harmonisation comptable n'est guère une révolution puisqu'un mouvement d'harmonisation à l'échelle internationale était déjà engagé par l'IASC dans le secteur privé. De même, la stratégie du PSC axée sur la convergence avec les pratiques comptables des entités privées n'est pas une première puisque le mérite de l'introduction de la comptabilité d'exercice, jusque-là réservée aux entités privées, revient à la Nouvelle-Zélande et à l'Australie, dès les années 1980 (Pina et Torres 2003). C'est ainsi que la mise en place – tardive – d'un organisme de normalisation en charge des questions publiques a contraint

l'IPSASB à prendre des positions de suiveur par rapport à l'IASC. Mais, si la création de ce dernier marque le début de l'histoire de la normalisation internationale, force est de constater que le FASB est à l'origine des organismes de normalisation tels qu'ils se présentent aujourd'hui. Le mimétisme est tel que les normalisateurs se ressemblent tant sur la structure que sur le fonctionnement et les documents produits (Chantiri 2009).

En effet, le krach boursier de 1929 initia l'idée d'un organisme de surveillance censé garantir la qualité des informations produites par les entreprises ou, du moins, y veiller. C'est en 1934 que la Security Exchange Commission (SEC), l'équivalent de l'Autorité des Marchés Financiers (AMF) en France, fut mise en place. Cette dernière délégua le pouvoir de normalisation à la profession comptable, représentée par l'*American Institute of Certified Public Accountants*, qui se chargea de mettre en place la normalisation américaine quelques années plus tard à travers le *Committee of Accounting Procedures* en 1938, devenu l'*Accounting Principles Board* en 1959 et, enfin, le FASB en 1972. La création du FASB, siégeant à Norwalk (Connecticut) et produisant les *Generally Accepted Accounting Principles*, traduit alors une longue mutation de ses prédécesseurs mais aussi une réponse aux limites prononcées à leur encontre sur le plan institutionnel (surreprésentation de la profession comptable) et technique (production de normes peu élaborées, incomplètes et parfois contradictoires) (Colasse 2009). Avec une structure revue pour recevoir des membres nommés pour leurs compétences techniques, et un fonctionnement qui repose sur un *Due Process* ouvrant le processus de normalisation à la participation de toute partie prenante intéressée⁵, le modèle américain a pu gagner en légitimité (technique et procédurale) et s'institutionnaliser. L'expérience américaine devint alors le standard en matière de normalisation dont l'IASB peut témoigner. Ce dernier, appelé IASC jusqu'en 2001, fut créé en 1973 dans le but d'élaborer et de diffuser des normes comptables destinées aux entités privées, les *International Financial Reporting Standards (IFRS)*. Il opta pour une structure qui s'inspire fortement de celle du FASB, à savoir un organisme conçu de façon à être et à paraître indépendant (cf. Figure 3).

⁵ <http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176154526495>

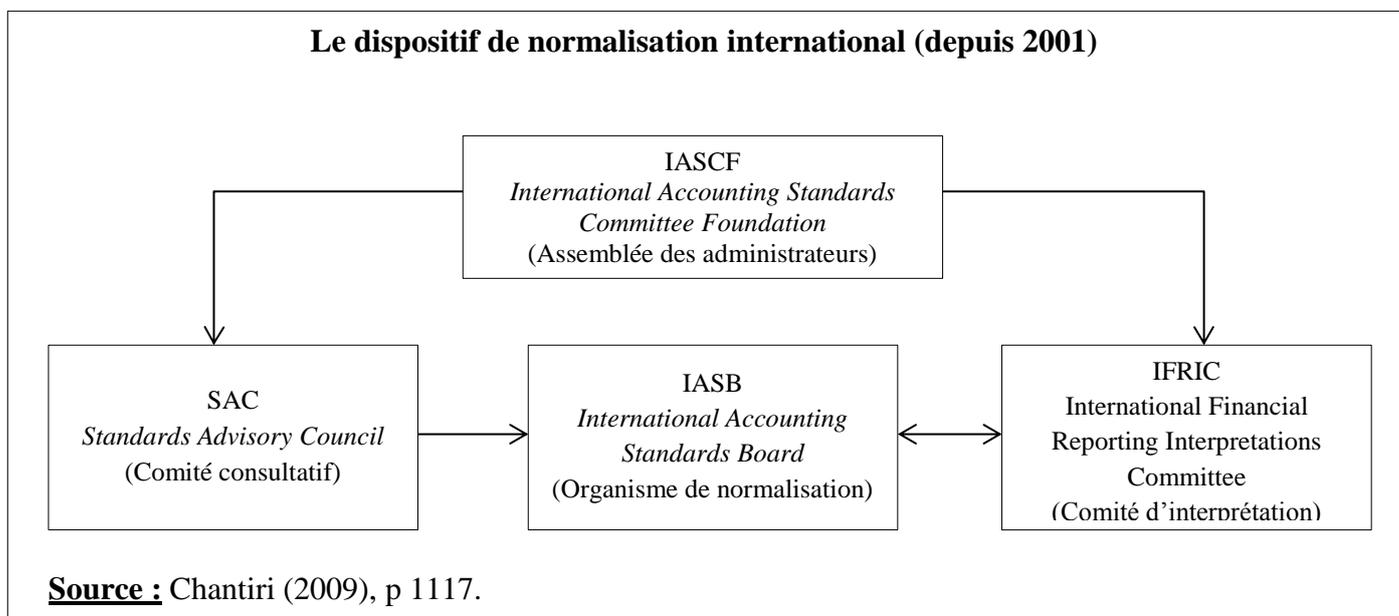
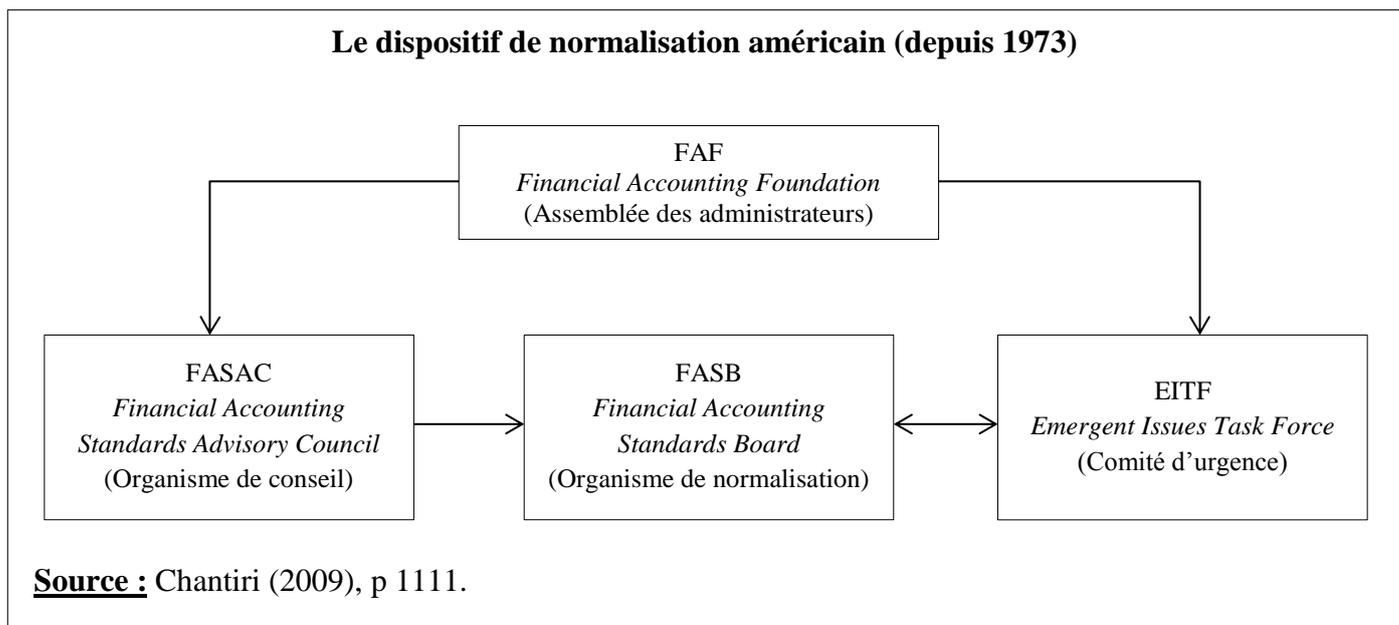


Figure 3 : L'alignement des modèles de normalisation sur le modèle américain.

L'exportation du processus de normalisation du FASB conduit à une forme de standardisation des processus de normalisation à travers le monde. De même, les limites du modèle américain ont été reconduites, notamment pour le manque de représentativité des membres et la prise en compte sélective des avis des participants au *Due Process*. Selon Chantiri (2009, p. 1118), la proximité des systèmes de normalisation allant au-delà du mimétisme institutionnel et ayant pour conséquence une uniformisation de la pensée comptable soulève des questions quant à la neutralité du modèle de normalisation : « *Sert-il les intérêts de tous ou reflète-t-il les intérêts privilégiés aux États-Unis et la conception américaine de la normalisation ?* ».

Ainsi, la proposition d'un organisme de normalisation public s'entend comme une réponse interrogatoire. La normalisation, selon le PSC, se présente comme un instrument au service de la modernisation de la gestion publique, qui énonce des objectifs ambitieux en matière de performance organisationnelle, alors même qu'elle va de pair avec des questions conceptuelles et techniques remettant en cause la possible conciliation de la comptabilité publique avec celle qui est appliquée par les entités privées (au regard des spécificités publiques questionnant le bien-fondé d'un organisme sous l'égide de l'IFAC). En réponse, et à l'image des autres comités transformés en conseils, notamment l'IASC qui est devenu l'IASB, le PSC deviendra l'IPSASB en 2004 (IFAC 2004). Le changement de dénomination est loin de porter uniquement sur la forme puisqu'il s'inscrit dans une réforme de fond en accord avec les résultats de la consultation externe organisée par l'IFAC en 2003 (Externally Chaired Review Panel) sur la gouvernance, le rôle et l'organisation du PSC. Les résultats de la consultation mettent en avant la nécessité d'un organisme de normalisation indépendant et corroborent les prises de position du PSC, notamment celles qui consistent à converger avec les normes privées.

Aujourd'hui, l'IPSASB propose un jeu de 38 normes IPSAS, une norme sur la comptabilité de caisse ainsi que 3 directives portant sur les informations autres que financières (IPSASB 2016). Toutes les productions du *Board* sont issues d'un même processus de normalisation, similaire à celui de l'IASB et, de fait, à celui du FASB, ce qui a exposé le normalisateur aux mêmes critiques concernant l'origine de ses membres (Rocher 2013) ainsi que sa stratégie (Chan 2004). En effet, si aucune recherche ne vient démontrer l'influence de certains acteurs sur l'IPSASB, les critiques à l'encontre de la proximité préservée avec le référentiel privé font sens au regard de la stratégie du normalisateur qui favorisait tantôt la convergence, tantôt la distanciation, et ce, depuis 1996. En octobre 2014, la publication du premier cadre conceptuel de l'IPSASB vient stabiliser son référentiel normatif et répondre aux critiques en lien avec la stratégie de normalisation observée.

2. En réponse, l'élaboration d'un référentiel IPSAS

L'histoire de la normalisation comptable publique est marquée par de nombreux changements stratégiques opérés par le PSC, puis par l'IPSASB, et qui ont pris fin avec la publication du cadre conceptuel. Ce projet annonce un positionnement durable mais surtout la complétion d'un référentiel normatif permettant de distinguer un avant-cadre conceptuel très mouvementé et un après-cadre conceptuel qui s'annonce assez stable. Cette sous-section s'attachera à présenter les événements caractéristiques de cette période dite mouvementée dont le début remonte à l'engagement du PSC dans les travaux de normalisation en 1996.

2.1. L'adoption d'une comptabilité d'exercice pour les comptes publics

Le défi de l'harmonisation comptable publique est de rendre comparables les différents documents comptables à une échelle internationale et de faire évoluer le rôle de la comptabilité, se limitant jusque-là à la reddition des comptes, pour en faire un réel outil de comparaison des performances organisationnelles. Dans ces conditions, l'abandon d'une comptabilité de caisse, au profit d'une comptabilité d'exercice ou des comptabilités modifiées, s'impose de fait.

2.1.1. Les limites de la comptabilité de caisse

La tenue d'une comptabilité financière est obligatoire pour toute entreprise privée afin de rendre des comptes aux investisseurs et de les tenir informés de ce qu'il en est de leurs investissements. Le terme « comptabilité » suffit, dans ce secteur, pour désigner à lui seul une comptabilité fondée sur les principes de constatation des droits et obligations, et ce, quel que soit le pays dans lequel siègent les entreprises. Mais il n'en est pas de même pour les entités publiques. Plusieurs systèmes comptables coexistent et leur tenue diffère selon que le pays en question opte pour une comptabilité de caisse, une comptabilité d'exercice ou pour des comptabilités intermédiaires dites modifiées.

Eyraud (2011) rappelle que la comptabilité de caisse se limite à enregistrer des flux monétaires. Tout encaissement est, dans ce cas, considéré comme recette, qu'elle soit prélevée sous forme d'impôts ou d'emprunts sur les marchés publics. Pareillement, l'ensemble des décaissements sont considérés comme des dépenses, qu'ils comprennent la masse salariale, les achats de stocks ou encore les immobilisations. *A contrario*, une comptabilité publique fondée sur le principe des droits constatés serait vue comme un outil de gestion et permettrait

de gérer les organismes publics de la même façon qu'une entreprise privée avec la prétention d'avoir une gestion une gestion publique de meilleure qualité. Il s'agit alors de dépasser le simple enregistrement des flux monétaires limitant le rôle de la comptabilité au fait de s'assurer que les ressources ont été allouées conformément aux budgets (Rocher 2010). Toutefois, la comptabilité d'exercice n'a pas été, ou n'est pas encore, adoptée par tous les pays, et ce, à cause de certains éléments propres au secteur public. L'auteur cite, en ce sens, quelques limites conceptuelles à savoir les droits (comme le droit de lever l'impôt, de disposer du domaine public ou des ressources naturelles) et les obligations des États (à l'image de la scolarité pour tous, de la sécurité ou encore de la continuité du service public) pour lesquels la comptabilité d'exercice ne prévoit aucun traitement.

Une étude sur la comptabilité publique mondiale démontre qu'à défaut d'intégrer ces spécificités propres au secteur, de nombreux pays maintiennent une comptabilité de caisse ou adoptent au mieux des comptabilités modifiées (entre alignement sur la comptabilité d'exercice, dite sophistiquée, et distanciation forte par le maintien d'une comptabilité de caisse simple) (PwC 2013). Ainsi, l'étude reprend les quatre types de comptabilités identifiées par le PSC (IFAC 2000, Study-11, p. 4) et les classe en fonction de leur degré de sophistication (PwC 2013, p. 8) :

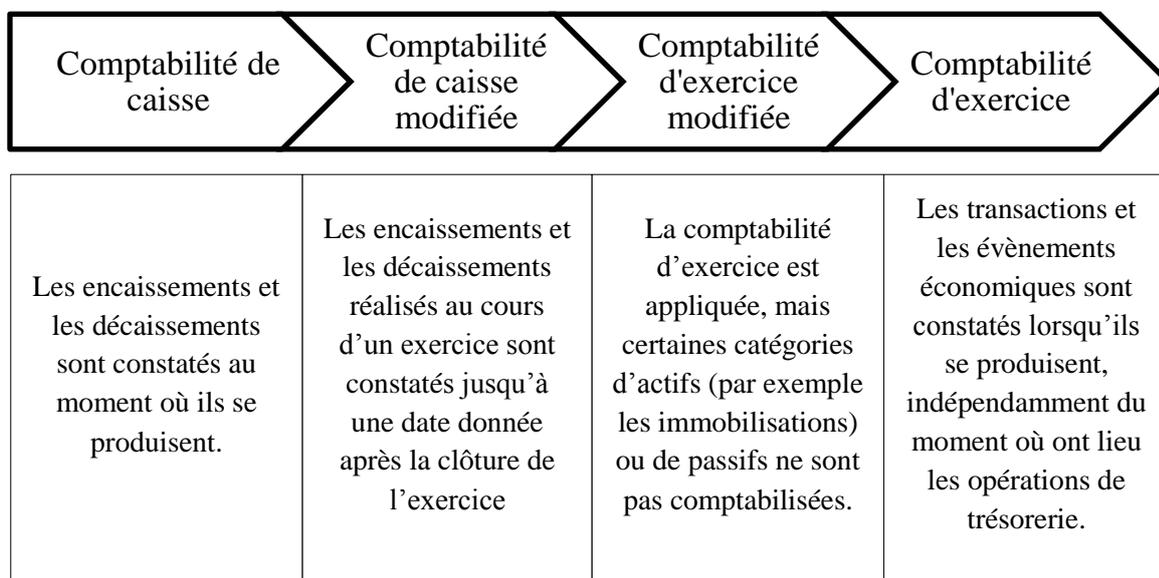


Figure 4 : Éventail des méthodes de comptabilité publique (PwC 2013, p. 8).

Ghysels (2013) identifie les mêmes formes de comptabilité sans faire allusion à une sophistication quelconque entre les différentes catégories. En effet, s'agissant du secteur public, un tel constat serait difficilement tenable. Du moment que ce n'est pas aux spécificités

de s'adapter au système comptable mais bien le contraire, les comptabilités modifiées viennent en réponse à une demande de sophistication que la comptabilité d'exercice n'a pu satisfaire. Dans l'absolu, si le caractère sophistiqué d'une comptabilité s'apprécie au regard des avantages qu'elle procure, la comptabilité d'exercice ne saurait être, dans l'état, suffisamment sophistiquée pour répondre aux besoins du secteur public à l'échelle internationale. Quoi qu'il en soit, l'étude de PwC (2013) sur la comptabilité publique confirme que la convergence vers une comptabilité d'exercice se poursuit de façon graduelle mais certaine.

2.1.2. L'alignement sur une comptabilité d'exercice

La comptabilité privée (appelée également comptabilité d'entreprise ou comptabilité commerciale) peut être présentée comme une technique comptable qui poursuit un objectif double : décrire la situation patrimoniale et mesurer le résultat de l'exercice comptable. En revanche, la comptabilité publique est présentée par Bouinot (1971, p. 7) comme un « *instrument d'observation au service de l'administration [...] conçue comme un dispositif de contrôle pour surveiller la manipulation des deniers publics* ». Cette définition réduit, selon l'auteur, la comptabilité publique à l'unique fonction de contrôle où « *la régularité des opérations importe plus que leur opportunité* ». La primauté de la dimension de contrôle est telle que différentes étapes doivent être observées pour toute opération, y compris une simple opération d'achat (cf. *infra*). L'auteur rapporte alors que, si les recettes sont générées par les dépenses dans le secteur privé (les biens achetés sont destinés à la revente, notamment après transformation), la dépense publique « *est la cause de la recette* » puisqu'elle se propose de satisfaire gratuitement un besoin collectif (Trotabas 1969, rapporté par Bouinot 1971).

Stades	Description	Documents produits	Comptabilités
Prévision	Ouverture d'un crédit	Budget, Décrets de répartition	Comptabilité de prévision
Engagement	Passation de commande	Bon de commande	Comptabilité de décision
Constataion	Réception	Bon de livraison	Comptabilité de créances et de dettes
Liquidation	Fixation de la dette	Facture	
Ordonnancement	Ordre de paiement	Mandat de paiement	
Paieient	Solde de la dette	Quittance de paiement	Comptabilité de caisse

Tableau 1 : Procédure d'achat en comptabilité publique (adaptation de Bouinot 1971, pp. 18-19).

Indépendamment des différences conceptuelles entre les deux systèmes comptables, ces derniers restent liés par l'objectif d'enregistrement et de gestion qui leur est commun (Bouinot 1971). L'auteur identifie également des tendances de rapprochement entre les deux comptabilités (notamment suite à l'adoption d'une nomenclature commune, PCG) et annonce une convergence qu'il appelle « *affinement mutuel des instruments comptables* ». Ce constat est partagé par Magnet (2001) qui présente une définition laissant place à d'autres éléments à l'origine de l'évolution de la comptabilité publique. En effet, à partir des actes législatifs et réglementaires (notamment le règlement général de la comptabilité), l'auteur définit la comptabilité publique comme « *l'ensemble des règles juridiques et techniques applicables à l'exécution, à la description et au contrôle des opérations financières des organismes publics* ». Tout en réservant une place importante à la dimension de contrôle, la comptabilité publique délaisse peu à peu les principes de la comptabilité de caisse pour se rapprocher davantage de ceux des droits constatés, démarche qui s'inscrit dans une quête de transparence et de fiabilité.

La définition proposée ci-dessus est à l'image de l'évolution de la comptabilité publique sous l'impulsion du *New Public Management* (NPM), venant confirmer la convergence de la comptabilité publique vers une comptabilité d'exercice par le rapprochement de leurs objectifs, des opérations qu'elles traitent et même de la nomenclature qu'elles utilisent. Dans le même ordre d'idées, Eyraud (2011) a mené une analyse sociologique de l'application d'une

comptabilité d'entreprise aux États et laisse entendre qu'à partir de 1990, la comptabilité publique commençait à se montrer sous d'autres formes, à savoir la comptabilité patrimoniale, en distinguant les actifs des dépenses et les passifs des recettes, ou encore une comptabilité d'exercice telle qu'elle est utilisée par les entreprises du secteur privé.

Ainsi, l'objectif de la comptabilité publique ne se limiterait plus à la vérification de la régularité des opérations financières des organismes publics mais s'étendrait à la description et au contrôle de ces opérations. Inglebert (2009) confirme également l'élargissement du périmètre de certains acteurs en accord avec l'élargissement des objectifs de la comptabilité publique (notamment le rôle de la Cour des comptes qui ne se limite plus à un « contrôle du bon emploi des crédits, fonds et valeurs » mais qui s'étend à la certification de la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes étatiques⁶). L'exemple de la Cour des comptes française est stipulé dans la loi organique relative aux lois de finances (LOLF : promulguée en 2001 et entrée en vigueur en 2006) qui réserve 5 articles au volet comptable pour s'assurer que les comptes de l'État sont « réguliers, sincères et reflètent l'image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière ⁷ ».

Cette convergence vers le référentiel privé ne remet pas en question les avantages de la comptabilité de caisse, à savoir une rapide centralisation des comptes (rythme hebdomadaire), mais de fortes lacunes persistent (au regard des attentes d'une gestion publique fondée sur les principes de sincérité et de transparence). Selon Inglebert (2009), la principale limite d'une comptabilité de caisse demeure son incapacité à évaluer de façon fiable le patrimoine de l'État. Il précise, par exemple, que la comptabilité de caisse ne permet pas d'évaluer les dotations aux amortissements, ce qui rend difficile la gestion des immobilisations de l'État du fait de la non-prise en compte de leur vieillissement. Il en est de même pour la valorisation des stocks. En ce sens, l'article 30 de la LOLF présente la convergence (partielle) comme inévitable. Il s'agit de tenir une comptabilité générale semblable à celle qui est tenue par les entreprises et donc de respecter le principe des droits constatés, sauf lorsque des spécificités du secteur public ne le permettent pas. À cette occasion, en plus des limites conceptuelles citées *supra*, le CNPC⁸ identifie plusieurs domaines qui ne sont pas traités par la comptabilité privée et qui sont donc spécifiques à l'État, à savoir : les créances et recettes fiscales, les

⁶ Article 58 (alinéa 5) de la LOLF.

⁷ Article 27 de la LOLF.

⁸ Comité des Normes de la Comptabilité Publique créé conformément à l'article 30 de la LOLF.

charges d'intervention, les immobilisations spécifiques à l'État (les actifs historiques, les actifs militaires, les immobilisations incorporelles telles que les licences UMTS, les immobilisations financières telles que les dotations aux établissements publics administratifs, et les engagements spécifiques à l'État).

La comptabilité publique a été contrainte d'évoluer et de converger vers la comptabilité d'entreprise sans jamais s'y conformer totalement. Cette stratégie de convergence s'est accompagnée de la définition des normes comptables, elles aussi issues des normes privées à l'image des normes IPSAS (Inglebert 2009, PwC 2013). Si certains voient dans cette approche par la convergence un choix imposé (Rocher 2013), d'autres la présentent comme une erreur stratégique (Chan 2004) faisant de l'IPSASB un « concepteur international de la nouvelle comptabilité des États », tout comme un importateur de cadres et de normes comptables correspondant au capitalisme financier (Eyraud 2011).

2.1.3. Les enjeux de l'application d'une comptabilité d'exercice dans le secteur public

Le développement des comptabilités modifiées répond aux limites de la comptabilité de caisse, d'un côté, et aux difficultés liées à l'adoption d'une comptabilité d'exercice, de l'autre. Certes, un système de comptabilité modifiée représente une avancée considérable mais il demeure limité et revêt un caractère provisoire ou de transition. Ghysels (2013) cite, à titre d'exemple, le cas de l'AIEA⁹ qui appliquait les normes UNSAS¹⁰ jusqu'en 2010 (comme plusieurs autres organisations du système des Nations Unies, à savoir l'OIT¹¹ ou encore l'OMS¹²) alors que ces normes ne répondaient pas pleinement aux attentes des parties prenantes bien qu'elles reposent, en grande partie, sur le principe de la comptabilité d'exercice.

Le passage vers une comptabilité d'exercice intégrale devient alors obligatoire. En ce sens, le Conseil des chefs de secrétariat des organismes des Nations Unies pour la coordination a approuvé, lors de sa 60^e session de juillet 2006, la proposition faite par l'équipe spéciale sur les normes comptables, qui consistait à adopter une comptabilité d'exercice intégrale avant 2010 avec, comme guide de passage, les normes IPSAS, à défaut d'autres initiatives

⁹ Agence Internationale de l'Énergie Atomique.

¹⁰ United Nations System Accounting Standards.

¹¹ Organisation Internationale du Travail.

¹² Organisation Mondiale de la Santé.

publiques existantes. Selon le directeur général de l'AIEA, les états financiers préparés selon les normes IPSAS, selon donc une comptabilité d'exercice intégrale, « *donnent un bien meilleur aperçu des actifs, passifs, produits et charges de l'Agence. L'augmentation de la transparence des actifs et passifs aboutit à un renforcement des contrôles internes et de la gestion des ressources. L'information résultant des IPSAS relative aux produits et aux charges étaye mieux la prise de décisions et renforce la planification stratégique* » (Ghysels 2013, p. 20). Il ajoute également que les premiers états financiers, suite à l'adoption des normes IPSAS en 2011, « *représentent, en effet, un travail indiscutablement exemplaire et de très grande qualité ! On peut même dire que ces comptes annuels ont valeur d'exemple pour les comptables publics de tous pays.* ».

2.1.3.1. Les avantages d'une comptabilité de caisse

Parallèlement à ce discours, de nombreux pays, notamment européens, ne sont pas du même avis quant aux avantages des normes IPSAS. Indépendamment de ces critiques propres aux normes IPSAS, les avantages de la comptabilité d'exercice sont, quant à eux, bien effectifs. Ghysels (2013) résume ainsi les bénéfices du passage vers une comptabilité d'engagement à partir de la 14^e étude de l'IPSASB (IFAC 2003, Study 14, pp. 12-15) :

- Mieux rendre compte, tant sur le court terme que sur le long terme :
 - des emplois (utilisation, affectation ou destination des ressources)
 - des ressources (en capital par moyens propres ou apports, en subventionnements reçus et en revenus du travail par prestations tarifées)
- Permettre de déterminer précisément le patrimoine et son évolution dans le long terme :
 - tant en termes de mutations patrimoniales (modification de la structure du patrimoine sans modification de la valeur nette de celui-ci)
 - que de variations patrimoniales (modification de la valeur brute ou nette du patrimoine et de sa structure impliquant un enrichissement ou un appauvrissement de celui-ci).
- Mieux évaluer la position de trésorerie et les performances financières, de même que les cash-flows, notamment au niveau des multiples ratios de bilan et de résultats, grâce à des analyses financières plus complètes et plus illustratives.

- Aider à de meilleures décisions en termes de ressources et aux différents choix d'opportunité en termes d'emplois et mieux valoriser sur le long terme :
 - les coûts d'entretien, de réparation et d'extension d'investissements
 - les coûts d'exploitation ou financiers d'engagements pris.
- Permettre de rendre compte, par des tableaux de financement, de l'origine et de la destination des fonds.
- Permettre de mesurer l'équilibre entre le fonds de roulement, le besoin en fonds de roulement et la position de trésorerie (et non pas simplement la trésorerie).
- Favoriser une meilleure perception de la pérennité du financement à long terme des investissements et des charges ou des dépenses d'exploitation consécutives à ces investissements.
- Fixer l'inventaire des droits et engagements hors bilan.
- Favoriser et enrichir la démonstration de la bonne gestion des ressources.
- Faciliter la mesure de l'évaluation des coûts de revient.

Il apparaît clairement que l'adoption d'une comptabilité d'exercice permettra de parler non seulement d'efficacité de l'action publique mais également de son efficience. Toutefois, l'adoption d'une comptabilité d'exercice n'est qu'un volet parmi tant d'autres au sein d'un ensemble complexe et consommateur de ressources. En effet, offrir aux usagers des services de meilleure qualité parallèlement à une gestion efficace des ressources de l'État implique également des réformes en matière de contrôle, de systèmes d'information mais également dans le domaine des ressources humaines. Ainsi, l'adoption d'une comptabilité d'exercice reste une opération fort complexe qui nécessite une réelle gestion au regard de ses enjeux. À partir des travaux qui se sont intéressés au rapprochement entre comptabilité publique et comptabilité privée, les difficultés rencontrées peuvent être classées en deux catégories, à savoir les difficultés organisationnelles et les difficultés techniques. La première catégorie regroupe l'ensemble des éléments en lien avec le changement, c'est-à-dire la culture et les ressources technologiques et humaines. Quant aux difficultés techniques, elles désignent les problèmes d'ordre comptable inhérents à l'observation et à l'enregistrement des opérations.

2.1.3.2. Un défi organisationnel

Khan et Mayes (2009) évoquent quelques éléments qui conditionnent le passage vers une comptabilité d'engagement. En plus de la nécessité d'avoir un système comptable permettant de produire une information financière fiable (à défaut, il serait nécessaire d'améliorer le système comptable actuel avant d'envisager la transition), les auteurs estiment important d'instaurer une politique de changement à tous les niveaux de l'organisation et pas uniquement au top management. Par ailleurs, ils réservent une place importante dans la réussite du projet de transition aux capacités techniques des gouvernements à mobiliser ou à recruter du personnel suffisamment qualifié (comptabilité, IT, etc.) et même à recourir à des consultants externes. Enfin, il est fortement conseillé que l'adoption d'une comptabilité d'engagement s'accompagne de progiciels de gestion suffisamment développés.

L'étude menée par PwC (2013, pp. 26-29) propose d'autres pistes sous forme de points d'entrave qu'il convient de considérer avant d'engager le projet de transition. Ces points sont les suivants :

- *manque de personnel formé* : La comptabilité d'exercice étant plus complexe que celle qui est basée sur les flux (traitement des instruments financiers, des avantages aux personnels, etc.), elle requiert une expertise technique plus importante et une implication plus forte du personnel non comptable dans le processus de décision ;

- *exigences en matière de systèmes informatiques* : La transition nécessite la mise en place de systèmes informatiques adaptés (considérant davantage de détails concernant les biens et les services, les nouvelles techniques de reporting, etc.) en vue d'enregistrer et de transmettre les données selon les principes de la comptabilité d'exercice ;

- *manque d'engagement des dirigeants et de la classe politique* : Avec une approche globale (systémique, ne concernant pas uniquement le service comptable), un engagement fort de la part des dirigeants et de la classe politique est essentiel pour susciter l'adhésion des acteurs et prétendre ainsi à une gestion efficace du changement. Il s'agit de transformer la culture organisationnelle qui s'incarne par la mentalité des dirigeants, du personnel et des autres parties prenantes ;

- *coût de la transition* : Le coût de l'opération représente l'un des défis de la transition puisque cette dernière nécessite de lourds investissements en matière de systèmes informatiques et en développement des capacités ;

- *l'impact attendu sur la situation financière* : La divulgation des passifs publics (engagements de retraites, résultats des transactions financières, etc.) représente également l'un des défis de la transition vers la comptabilité d'exercice.

Axer la comptabilité publique sur le principe des droits et des obligations représente alors, et avant tout, un projet sur le long terme. Les résultats de l'étude précédemment citée viennent confirmer que le passage à une comptabilité d'exercice n'est pas qu'une simple mesure comptable mais qu'elle affecte l'ensemble de l'organisation. Ils révèlent qu'au-delà du service comptable, la transition implique la modification des systèmes, la reconfiguration des processus et la redéfinition des rôles et des responsabilités, ce qui nécessite, en moyenne, 3 années. Cette période moyenne, qui est de 3 à 10 ans pour Khan et Mayes (2009) selon le niveau de développement du pays concerné et ses capacités à mobiliser les ressources nécessaires, correspond à la période nécessaire pour l'adoption et l'implémentation totale d'une comptabilité d'exercice.

Khan et Mayes (2009) proposent une méthodologie de transition (*Sequencing of reform steps*) dont le contenu est le suivant :

- *Analyse des écarts et feuille de route* : L'analyse des écarts consiste à faire apparaître les différences (impacts et points d'entraves) entre la situation actuelle et la situation cible (sous une comptabilité d'exercice) de l'organisation et à dresser une feuille de route en vue d'une transition réussie.

- *Transition* : La deuxième phase consiste à lancer une première transition, dite initiale, pour produire les premiers états financiers avec une comptabilité d'exercice et à identifier les éventuels ajustements à apporter pour une transition totale.

- *Intégration* : La dernière phase vise à mettre en adéquation les systèmes, les processus, les règles et les comportements en vue d'un reporting optimal.

Grâce au retour d'expérience des pays ayant déjà adopté une comptabilité d'exercice, l'étude de PwC (2013) reprend la même méthodologie que celle qui est exposée *supra* pour

schématiser l'adoption des normes IPSAS comme un outil de passage vers une comptabilité d'exercice (cf. Figure 5).

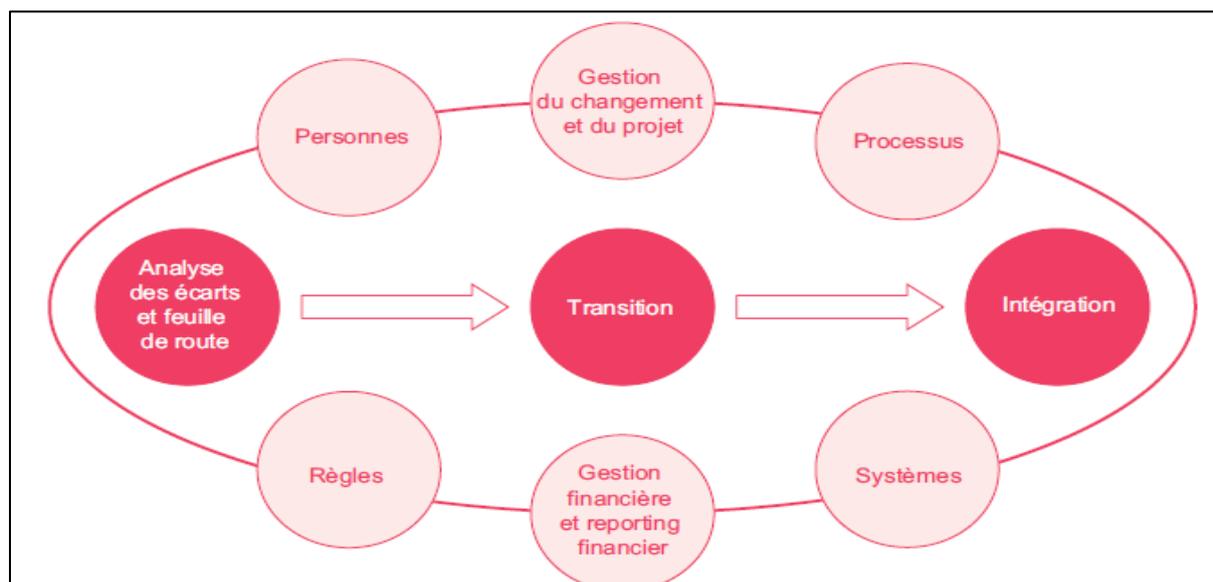


Figure 5 : Méthodologie de PwC pour l'adoption des normes IPSAS (PwC 2013, p. 25).

2.1.3.3. Un défi technique

Hormis les défis de type organisationnel, les difficultés liées à la transition se manifestent au niveau comptable. Le passage d'une comptabilité de caisse à une comptabilité d'exercice se traduit par la modification du principe de base du système comptable. Le fait générateur n'est plus désigné par un mouvement de trésorerie mais plutôt par un engagement pris par l'organisation. De la même manière, les opérations à enregistrer ne se limitent plus aux encaissements et aux décaissements mais il s'agit d'enregistrer les opérations de fin d'exercice telles que les amortissements, les dépréciations et les provisions ainsi que les opérations de régularisations et de variations de stocks (Ghysels 2013). Au regard de la pratique comptable dans le secteur privé, qui repose depuis longtemps sur une comptabilité d'exercice, Rocher (2013) a pu identifier plusieurs questions conceptuelles qui se posent lors de la transition vers une comptabilité d'exercice et qui peuvent, dans certains cas, trouver réponse par le biais du référentiel comptable privé (IAS/IFRS). L'auteur précise que ces questions découlent naturellement du changement opéré au niveau du fait générateur (cf. Tableau 2).

Catégories	Problèmes liés au passage vers une comptabilité d'exercice	Référentiel comptable applicable
1	Questions communes pouvant être traitées avec les IAS/IFRS	Transposition du référentiel de l'IASB
2	Questions communes ne pouvant pas être traitées directement par les IAS/IFRS du fait des spécificités du secteur public	Adaptation du référentiel de l'IASB
3	Questions spécifiques aux organisations publiques	Obligation de développer un jeu de normes propre au secteur public

Tableau 2 : Les trois catégories de problèmes inhérents à l'adoption d'une comptabilité d'exercice pour les comptes publics.

- *La première catégorie :* Cette catégorie regroupe les questions comptables auxquelles se trouvent confrontées les organisations publiques au même titre que les entreprises du secteur privé, et pour lesquelles le référentiel de l'IASB propose une réponse adéquate. À part quelques adaptations, notamment sémantiques, apportées aux normes privées, ces dernières peuvent être directement transposées dans le secteur public. L'auteur cite comme exemple les opérations avec contrepartie, à savoir des opérations d'achat ou de vente des biens et des services.

- *Les questions, communes aux deux secteurs, ne trouvant pas de réponse dans le référentiel privé :* La deuxième catégorie désigne les mêmes questions regroupées dans la première catégorie, c'est-à-dire des questions communes aux deux secteurs, sauf que ces dernières ne peuvent être traitées directement avec le référentiel de l'IASB. Bien plus que des adaptations sémantiques, l'auteur précise que les normes privées nécessitent des adaptations plus techniques car en l'état, elles restent insatisfaisantes et inadaptées au secteur public. L'exemple donné est celui des biens étatiques non générateurs de flux de trésorerie et pour lesquels la définition d'un actif retenue dans le secteur privé doit être revue.

- *Les questions comptables spécifiques au secteur public* : Enfin, la dernière catégorie regroupe les questions qui n'ont pas été posées auparavant dans le secteur privé, du fait de leur caractère spécifique aux opérations publiques, et pour lesquelles le référentiel de l'IASB ne propose aucun traitement. C'est ainsi que l'IPSASB, organisme soutenu par de nombreuses instances telles que le FMI, la Banque mondiale, la Banque de développement asiatique ou encore l'Union européenne (Rakoto et Lande 2008), a vu son référentiel gagner en légitimité, ce qui lui a permis de devenir l'accompagnateur de la nouvelle comptabilité publique.

2.2. Une chronologie de la normalisation comptable publique

Le passage vers une comptabilité d'exercice s'est accompagné de la diffusion d'un référentiel comptable produit par l'IPSASB (Inglebert 2009). Toutefois, outre les contraintes précédemment citées ainsi que des réticences liées à l'application des IPSAS dans certains pays (Christiaens *et al.* 2010, Pwc 2013), l'IPSASB n'a pas été qualifié de concepteur international de la nouvelle comptabilité publique de façon systématique. Bien que la tendance d'harmonisation révèle que la majorité des pays adhèrent déjà ou adhéreront dans les années à venir à la stratégie de l'IPSASB (PwC 2013), une acceptation générale des normes IPSAS n'a pas été confirmée. De fait, Christiaens *et al.* (2010) préfèrent l'appellation de facilitateur, plutôt que celle de normalisateur international, qui « *développe des normes afin de faciliter et de rationaliser* » les réformes de la gestion publique, d'autant plus que ce dernier ne jouit d'aucun pouvoir coercitif.

Quel que soit le qualificatif retenu, plusieurs phases peuvent être observées entre le début des travaux de normalisation et la publication d'un cadre conceptuel (cf. Figure 6).

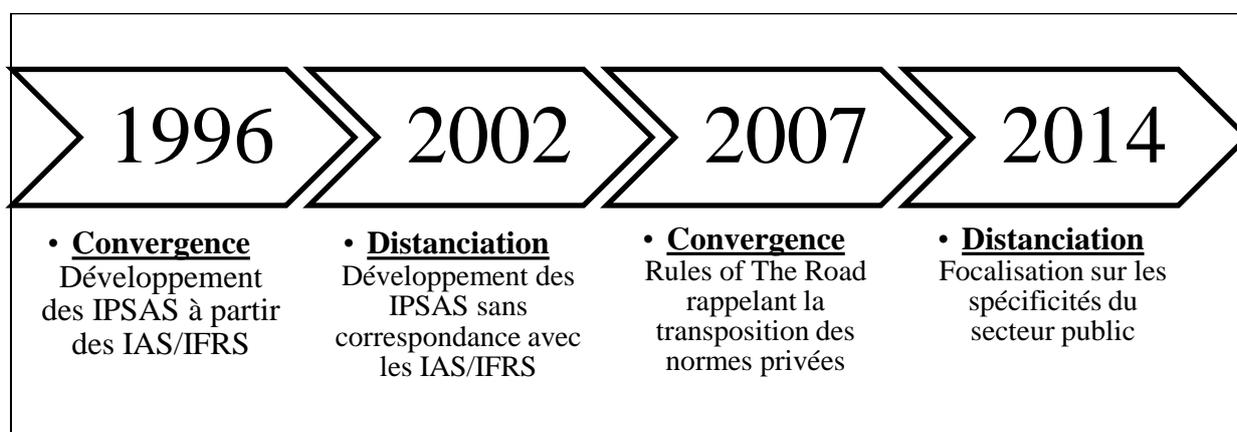


Figure 6 : Synthèse de la stratégie du normalisateur public.

2.2.1. De 1996 à 2002, la convergence comme réponse aux exigences de la comptabilité d'exercice

Face aux enjeux de l'application d'une comptabilité d'exercice dans le secteur public, le PSC devait proposer des normes comptables susceptibles de répondre aux trois catégories de problèmes, à savoir les questions communes aux deux secteurs et trouvant réponse dans le référentiel privé, les questions communes pour lesquelles le référentiel privé est incapable de répondre et, enfin, les questions propres au secteur public. Pour la première catégorie, il aurait été irrationnel de créer des normes spécifiques alors que des normes sont déjà en place à cet effet. En revanche, le traitement des deux autres catégories nécessitait une réflexion plus approfondie. Ainsi, la stratégie diffère selon que l'une des deux catégories restantes est jugée plus importante.

D'abord, les normes IPSAS pouvaient être créées à partir de la transposition directe des normes privées déjà existantes et appliquées pour les comptes publics telles quelles (convergences totales). Cette option demeure la plus simple, la plus rapide à mettre en œuvre et la moins consommatrice de ressources (temps, ressources humaines et financières) mais dans ce cas, les questions spécifiques aux organisations publiques ne trouveraient pas de réponse. *A contrario*, il était possible, pour le PSC, d'axer sa stratégie sur la création de normes comptables propres au secteur public sans avoir recours aux normes déjà existantes dans le secteur privé. Le normalisateur serait alors dans une approche de distanciation maximale. Dans ce deuxième cas de figure, le PSC aurait été contraint d'engager des ressources colossales alors que ces dernières étaient limitées.

Cela revient à dire, de façon caricaturale, qu'entre une stratégie où « *il n'y avait rien à faire* », dans le premier cas, et une stratégie où « *tout était à faire* », dans le second, le PSC a choisi une solution intermédiaire. Dans la mesure où ce dernier ne pouvait ignorer les normes développées dans le secteur privé par souci de cohérence avec les pratiques d'une comptabilité d'exercice (IFAC 2000, Study-11) et où il était convaincu que « *l'objectif ultime de l'information financière est le même pour les secteurs public et privé* » (Christiaens *et al.* 2010, p566), le recours au référentiel de l'IASC est apparu comme inévitable (Rocher 2017). Ainsi, la création des normes IPSAS par l'adaptation des normes privées et le traitement des spécificités publiques a permis au PSC de proposer un référentiel comptable pour accompagner la réforme de la gestion publique sans avoir à « *réinventer la roue pour le secteur public* » (Christiaens *et al.* 2010).

Le choix d'une stratégie dite de « *convergence partielle* » vers le référentiel privé a été, et est encore aujourd'hui, critiquée par certains auteurs. Chan (2004, p. 29) précise que, dès le départ, « *le PSC commit une erreur stratégique et décida de construire le premier ensemble de normes en partant des normes existantes privées de l'IASC* ». La position de Chan (2004) par rapport au choix du PSC laisse entendre que ce dernier aurait dû choisir d'autres options pour assurer ses fonctions de normalisateur, avis qui reste discutable car le choix du PSC n'était peut-être pas le meilleur choix mais il reste quand même un choix tout à fait rationnel (Rocher 2010). Selon cet auteur, la stratégie de normalisation dont il est question découle d'un choix à deux niveaux. D'abord, il s'agissait de choisir entre une normalisation déductive où la production d'un cadre conceptuel précédait la production des normes et la production d'un cadre conceptuel postérieurement à un jeu de normes. Une fois cette seconde alternative retenue pour des raisons qui seront exposées dans la prochaine section, le PSC devait se positionner sur l'un des trois choix possibles, à savoir :

- l'élaboration des normes spécifiques au secteur public avec un renvoi aux normes privées lorsque ces dernières s'appliquent ;
- la transposition des normes privées moyennant une redéfinition du champ d'application ;
- ou la création des IPSAS pour chacune des normes IAS, moyennant quelques modifications.

L'auteur précise que, dans leur contexte de l'époque (au début des années 90), plusieurs raisons montrent comment la troisième alternative s'est imposée naturellement. En premier lieu, l'auteur y voit un choix fait en vue d'une meilleure légitimité puisqu'une convergence partielle vers le référentiel privé a permis au PSC de contourner le caractère complexe de la normalisation dû au fait qu'aucun précédent n'existait en termes de comptabilité publique internationale (Dye 1989). Ce choix lui a donc permis de produire rapidement un jeu de normes cohérent, faisant référence à un cadre conceptuel déjà installé et reconnu, qui est celui de l'IASB, lui permettant de légitimer les normes IPSAS (Schollum 2008). Enfin, outre les raisons institutionnelles, ce choix serait également le résultat d'une influence politique initiée par les membres du *Board*, notamment néo-zélandais, pour lesquels la convergence est un modèle gagnant.

Le PSC a suivi la même stratégie de convergence vers le référentiel privé, et ce, jusqu'en 2002, ce qui l'a obligé à mettre de côté les questions propres au secteur public et à les réserver pour une 2^e phase de normalisation. Par cette stratégie, 20 normes IPSAS, toutes issues de la

transposition des normes IAS/IFRS, ont été publiées, permettant au normalisateur de jouir de son propre « *Core set of Accounting* ». Quant à la 2^e phase de normalisation, allant de 2002 à 2007, l'intérêt porté aux spécificités publiques a été effectif mais très bref à cause du besoin d'actualisation des normes IPSAS.

2.2.2. Du PSC à l'IPSASB, une brève focalisation sur les spécificités publiques

Après la publication du premier jeu de normes, Chan (2004) estimait que le plus dur restait à faire puisque la stratégie de convergence, faisant des normes privées l'ossature du référentiel public, normes qui devaient être actualisées, contraint le normalisateur à revoir ses normes de façon mécanique. Rocher (2010) précise également que la consultation de l'IASB en 2002 sur le besoin d'actualisation des IAS (disponibles en 1997) a donné naissance aux mêmes types de réflexions du côté du PSC, le mettant face à un choix stratégique, encore une fois. Il devait donc prendre la décision d'actualiser les IPSAS ou, au contraire, de maintenir son référentiel en l'état. Quelle que soit la décision à prendre, des conséquences significatives, à moyen et long terme, lui sont inhérentes. Refuser d'actualiser le référentiel public aurait permis de passer plus rapidement à la deuxième étape de son planning qui consistait à traiter les spécificités du secteur public. Toutefois, le normalisateur risquait de voir son référentiel basé sur des normes déjà obsolètes en plus des incohérences stratégiques (cette décision serait contraire à sa stratégie de départ qui consistait à s'aligner avec le référentiel privé et à s'en écarter lorsque des spécificités publiques l'obligeaient). De la même façon, l'actualisation du référentiel public est consommatrice de ressources et risque d'être à l'origine des retards quant à l'atteinte des objectifs en matière de traitement des spécificités du secteur public. De plus, le choix d'actualiser les normes IPSAS engage le normalisateur à préserver une certaine proximité en ajustant ses normes à chaque fois que le référentiel privé est amené à changer.

En 2004, l'actualisation des normes IPSAS a été décidée et a confirmé la dépendance envers l'IASB (IPSASB 2004). Cela dit, le normalisateur était contraint de faire évoluer son référentiel au gré des modifications apportées au référentiel privé, chose qui a été observée à différentes reprises en 2007, en 2009, en 2010 ou encore en 2011. Mais la dépendance censée assurer la cohérence du référentiel normatif n'a cessé d'attiser les critiques quant à la stabilité du référentiel et au rôle pour lequel il a été mis en place. De nombreux acteurs ont fait entendre leur mécontentement quant à cette proximité avec le référentiel privé amenant un normalisateur public à délaisser les spécificités du secteur public alors même qu'il a été mis

en place à cet effet (Eurostat 2012). C'est alors que le PSC s'engagea pendant cette 2^e phase de normalisation dans le traitement des spécificités du secteur public.

En 2004, l'inversion de l'ordre des priorités est confirmée par le nouveau programme du normalisateur qui affichait le traitement des spécificités publiques en première position (IPSASB 2004, IPSASB 2006). À cette époque, le normalisateur s'était engagé dans la production des normes comptables spécifiques au secteur public, soit des normes qui dérogent au principe de convergence. Trois normes sans correspondance avec les normes privées ont été publiées sur la présentation des informations financières relatives aux administrations publiques (IPSAS 22), sur les produits des opérations sans contrepartie (IPSAS 23) et sur la présentation de l'information budgétaire dans les états financiers (IPSAS 24)¹³. Durant la même année, il a été décidé de transformer le comité en conseil. Le PSC a donc cédé sa place à un normalisateur comptable public portant le nom de « IPSASB » mais ce n'est pas pour autant que cet organisme a mis au cœur de sa stratégie le traitement des questions publiques. D'ailleurs, à l'issue de cette 2^e phase de normalisation, l'IPSASB n'a pas réussi à faire taire les critiques pointant un référentiel déséquilibré (sur les 23 normes IPSAS publiées, seulement trois traitent des spécificités publiques). De plus, la focalisation sur le traitement des spécificités publiques n'a été que temporaire.

Dès 2007, un repositionnement sur la stratégie de convergence a été observé (IPSASB 2007). Le programme de travail du normalisateur affiche, de nouveau, l'importance de l'adaptation des normes privées dans la construction du référentiel normatif et assume pleinement sa dépendance et sa position de suiveur par rapport à son homologue privé (*position of playing 'catch-up'*)¹⁴. Dans ce contexte de dépendance, la convergence vers le référentiel privé est alors vue comme un outil permettant à l'IPSASB de construire son propre référentiel mais aussi comme une finalité à atteindre (Rocher 2013). Ce constat se confirme davantage avec la publication des « *Rules of the Road* », code de conduite formalisant et inscrivant la convergence au cœur du processus de normalisation.

¹³ IPSAS 22 : Disclosure of Financial Information About the General Government Sector; IPSAS 23 : Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers); et IPSAS 24 : Presentation of Budget Information in Financial Statements.

¹⁴ « *The link between the IPSASs and IFRSs has been eroded and the IPSASB is now in a position of playing "catch up"* » (2007a, p. 7).

2.2.3. La formalisation de la stratégie de convergence

En réponse aux critiques en lien avec la stratégie de convergence déployée par l'IPSASB, ce dernier formalisa, lors de la réunion de novembre 2007 qui s'est tenue à Beijing (Chine), des règles d'établissement des normes IPSAS sous forme d'un code de conduite appelé « Rules of the Road ». Suite à une courte période réservée au traitement des questions publiques, le normalisateur entend rattraper le retard cumulé par rapport à son homologue privé. Le premier mot d'ordre est, dès lors, repris : transposer les normes privées et s'en écarter lorsque des spécificités du secteur public l'obligent. Naturellement, tout acteur était en mesure de concevoir que la stratégie de convergence représentait bien un gage d'efficacité sur le plan technique et conceptuel mais il n'en reste pas moins que le degré (élevé) de convergence ne fait pas l'unanimité.

La formalisation de la convergence s'est donc faite à travers une méthodologie, soucieuse de la cohérence du référentiel, qui établit les règles que le staff devra appliquer pour identifier les cas nécessitant une dérogation par rapport à la trame de l'IASC (cf. Figure 7).

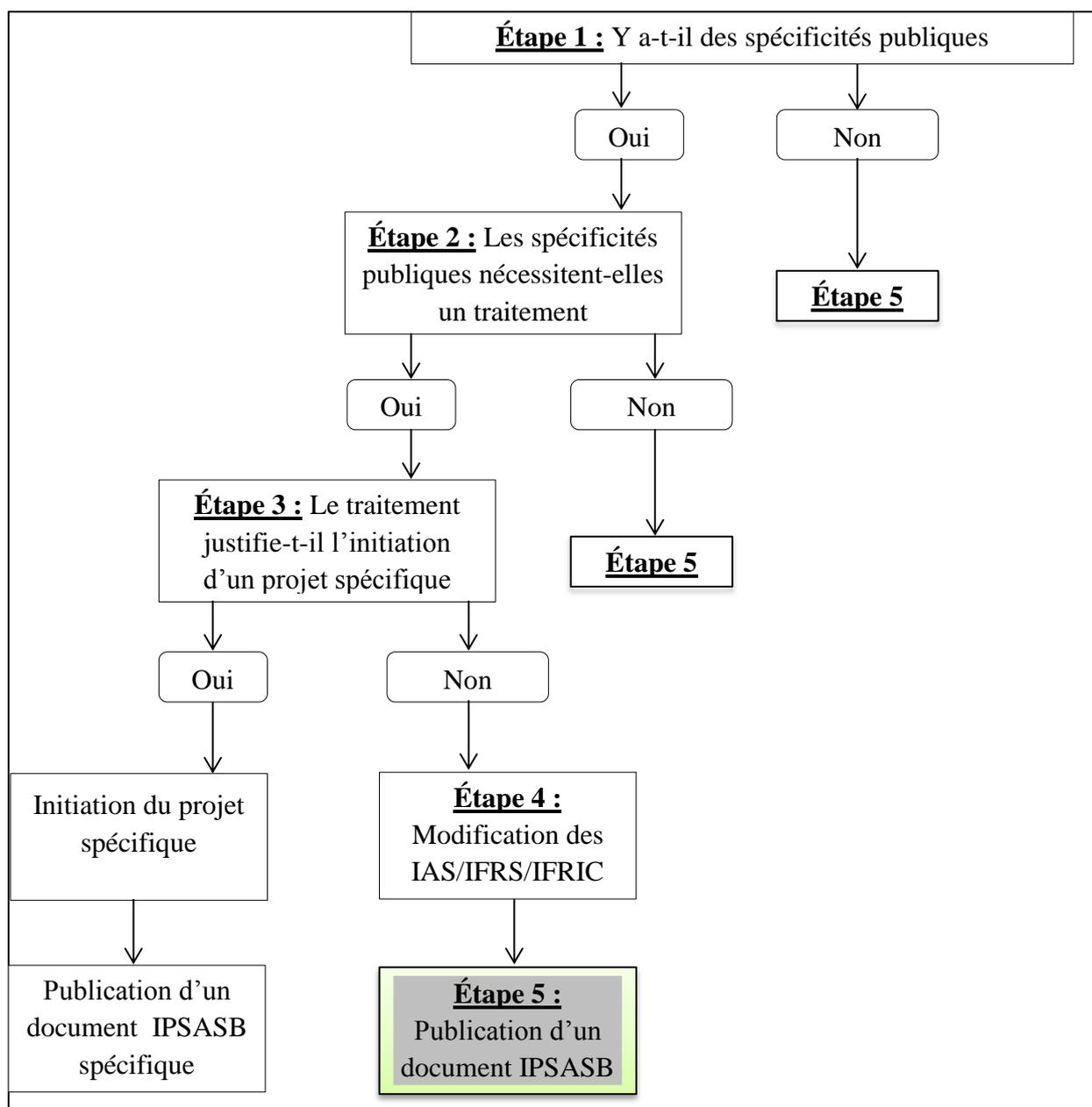


Figure 7 : Politique de modification des documents de l’IASB pour le secteur public (IPSASB Meeting – November 2007, p. 12.)

La politique de transposition des normes IFRS favorise une méthodologie à double face. Avec une approche de « Management Project », les différents jalons permettent au staff de l’IPSASB de dupliquer les normes privées dans le secteur public et d’isoler les thèmes spécifiques au secteur public pour un traitement spécifique. La frontière tracée entre les deux catégories de documents à produire découvre une normalisation publique à deux vitesses. Il s’agit d’une transposition du référentiel privé caractérisée par une rapidité d’exécution et une consommation de ressource moindre du fait de l’existence d’une pépinière de normes privées. Cette approche semble représenter une normalisation de première importance comme en

témoigne le développement des « *Rules of the Road* » puisque le programme de travail du normalisateur contenant davantage de normes privées produites très vite (sept nouvelles normes issues des IFRS en 2011 :IPSAS25, IPSAS26, IPSAS27, IPSAS28, IPSAS29, IPSAS30 et IPSAS31). La seconde facette de la méthodologie présente une normalisation publique plus lente et moins prioritaire. En effet, parallèlement aux sept normes transposées (IPSAS25 to IPSAS31), une seule norme (IPSAS32)¹⁵ a été développée spécifiquement pour le secteur public en septembre 2011 sachant que l'initiation du projet remonte à mars 2007.

Ce repositionnement sur une stratégie de convergence, dont les enjeux sont multiples, a été maintenu jusqu'en 2014. L'efficacité d'une telle politique peut s'apprécier au regard du nombre des IPSAS transposées permettant à l'IPSASB de réduire l'écart avec le référentiel privé et de prétendre ainsi à un référentiel plus complet et plus cohérent. Toutefois, la cohérence qui s'est construite par la convergence s'est avérée plus que préjudiciable, notamment au niveau européen. Les résultats de la consultation organisée par la Commission européenne, ayant porté sur l'applicabilité des normes IPSAS dans les pays membres¹⁶, mettent en évidence plusieurs limites (Eurostat 2012). Considérant l'application des normes IPSAS comme un abandon de la normalisation d'un domaine régalien à « *une autorité extérieure à l'Union européenne et dépourvue de légitimité, y compris technique s'agissant de la comptabilité publique* »¹⁷, la réponse des autorités françaises est à l'image des répondants les plus réfractaires. Si tous les répondants ne partagent pas les critiques prononcées par les autorités françaises, le traitement des spécificités du secteur public ainsi que la production du cadre conceptuel impliquant une révision *a posteriori* obligatoire des normes IPSAS s'avèrent être des avis partagés (Eurostat 2012, p. 5).

Le débat autour de la nature et de la stratégie de l'IPSASB est né avec l'idée même de l'harmonisation des normes comptables à l'échelle internationale et il se poursuit à ce jour. Mais, dans son rapport du 6 mars 2013, la CE semble mettre l'accent sur deux éléments qui pèsent en défaveur de l'IPSASB. Il s'agit du manque de considération des spécificités publiques ainsi que de la lenteur du processus de normalisation, deux éléments en lien direct

¹⁵ IPSAS32 : Service Concession Arrangements : Grantor.

¹⁶ En accord avec l'article 16-3 de la directive n°2011/85/UE précisant que la Commission européenne est tenue d'évaluer l'adéquation, pour les pays membres, des normes comptables internationales pour le secteur public (IPSAS). En ce sens, Eurostat a été chargé de mener à bien cette évaluation par le biais d'une consultation des autorités gouvernementales européennes dont les résultats ont été publiés en décembre 2012.

¹⁷ Extrait de la réponse des autorités françaises au papier de consultation d'Eurostat. Page 2. Mai 2012.

avec la politique de convergence définie en 2007. En somme, le rapport de la commission précise qu'au regard des difficultés d'application des normes IPSAS, des normes européennes (EPSAS) seront développées au vu d'un meilleur traitement des spécificités publiques et d'une rapidité accrue de l'harmonisation comptable (Commission européenne 2013).

En 2014, la publication du premier cadre conceptuel de la comptabilité par l'IPSASB a mis fin à la primauté de la convergence. En effet, l'ordre des priorités a été revu et, cette fois-ci, le traitement des spécificités publiques occupe la majeure partie du programme de travail du normalisateur sur la période 2015–2019 (cf. Figure 8). Ce repositionnement stratégique diffère de ceux qui l'ont précédé du fait qu'il marque une réelle rupture qui s'annonce à la fois durable et définitive. Il en est ainsi car le document du cadre conceptuel organisera désormais la normalisation publique en accord avec les concepts et définitions qui le composent. Mais l'ampleur du projet, les ressources consommées en vue de sa production ainsi que la périodicité choisie pour sa production et sa publication posent des questions.

Tout d'abord, si l'IPSASB œuvre pour une meilleure cohérence de ses normes, le fait que certaines normes doivent être révisées après sa publication peut amener à se questionner sur le bien-fondé d'un cadre conceptuel publié à cette période. Cependant, il est à noter que la publication, *a posteriori*, d'un jeu de normes IPSAS, est légitime dans la mesure où ça répond à l'engagement pris par le PSC en 1996 (stratégie initiale). De plus, si l'IASB a vu sa légitimité gagner quelques points suite à la décision de l'Union européenne de rendre obligatoire l'application des IFRS pour toutes les sociétés cotées (Hoarau et Teller 2007), la publication d'un cadre conceptuel de l'IPSASB peut s'interpréter comme une réponse à une perte de terrain annoncée par la création des normes EPSAS. L'enjeu de la pérennité l'emporterait alors sur l'enjeu de l'actualisation des normes IPSAS mais, quand bien cette hypothèse serait vérifiable, la publication du cadre conceptuel, qui n'intervient que dix-sept ans après le début de la normalisation, appelle un deuxième niveau de questionnement. Pourquoi le projet du cadre conceptuel n'a-t-il pas été initié suite à la publication du premier jeu de normes IPSAS alors même qu'une idée en ce sens n'a cessé de revenir lors des réunions du *Board* entre 2002 et 2008 ? De la même façon, il convient de rechercher les raisons qui justifient le report de la date de lancement jusqu'en 2008.

Pour tenter de répondre à ces questions, la section suivante étudie les enjeux d'un cadre conceptuel et passe en revue tous les comptes rendus des réunions du normalisateur afin

d'identifier les dates clés et de dresser une chronologie d'élaboration du document du cadre conceptuel par l'IPSASB.

Projects to Address Public Sector Specific Issues	Projects to Maintain Existing IPSASs	Projects to converge with IFRS	Other Projects
<i>Biological assets held for the provision or supply of services</i>	<i>Borrowing Costs IPSAS 5</i>	<i>Extractive Industries (IFRS 6 interim standard but no comparable IPSAS)</i>	<i>Differential Reporting</i>
<i>Heritage assets</i>	<i>Construction Contracts IPSAS 11</i>		<i>Integrated Reporting</i>
<i>Infrastructure assets</i>	<i>Disclosure of Financial Information about the General Government Sector IPSAS 22</i>	<i>Insurance Contracts (IFRS 4 interim standard but no comparable IPSAS)</i>	<i>Interim Financial Reporting</i>
<i>Intangible assets – public sector specific</i>	<i>Employee Benefits IPSAS 25</i>	<i>Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations (IFRS 5 but no comparable IPSAS)</i>	
<i>Measurement – public sector specific</i>	<i>Improvements to IPSAS 23 Non-Exchange Revenues</i>	<i>Rate Regulated Industries</i>	
<i>Military assets</i>	<i>Leases IPSAS 13</i>		
<i>Natural resources</i>	<i>Presentation of Financial Statements IPSAS 1</i>		
<i>Non-exchange expenses</i>	<i>Related Party Transactions IPSAS 20</i>		
<i>Role of government as owner rather than government</i>	<i>Revenue IPSAS 9</i>		
<i>Sovereign powers and their impact on financial reporting</i>	<i>Segment Reporting IPSAS 18</i>		
<i>Trust funds</i>			

Figure 8 : Programme de travail de la période 2015-2019 (IPSASB Strategy Consultation. 2014).

3. Le développement d'un cadre conceptuel comptable

Un cadre conceptuel est un « environnement organisé, pertinent, cohérent et stable dans lequel sont énoncés les objectifs des états financiers, les principes comptables, les définitions et les mesures nécessaires à leur préparation et à leur présentation en vue d'atteindre les objectifs fixés » (Stettler et Gherbi 2005). Adopté en premier par le FASB comme moyen de justification pour des normes comptables et de clarification du rôle du normalisateur (Gélar 2006), ce document s'est institutionnalisé à l'image du modèle de normalisation américain dont il fait partie. Il devient incontournable pour « créer les conditions d'une pratique comptable saine » (Lande 2005).

Les définitions proposées sont assez récentes par rapport aux origines du cadre conceptuel qui, selon Zeff (1999), remontent aux années 1940, mais ce n'est que dans les années 1970 que le cadre conceptuel a réellement trouvé sa place dans la normalisation comptable. Ce document suscite toujours autant d'intérêt et il est souvent remis à l'ordre du jour pour son établissement dans le secteur public ou son actualisation (pour ce qui se rapporte au secteur privé, notamment suite à l'idée de repenser un cadre conceptuel commun par l'IASB et le FASB¹⁸). Si le projet commun de l'IASB et du FASB a été abandonné en 2010, l'IASB confirma le besoin de cohérence et lança l'actualisation de son cadre en 2012. L'IPSASB a également inscrit un projet relatif au cadre conceptuel qui se distingue de celui de l'IASB à deux niveaux. D'abord, le projet de l'IPSASB est un projet d'élaboration d'un premier cadre conceptuel et non pas un projet d'actualisation. Deuxièmement, six années ont été nécessaires pour approuver l'inscription du projet à l'agenda (2002 – 2008) et sept autres pour le produire (2008 – 2014). Dès lors, les questions posées précédemment sur les raisons qui justifient les conditions d'élaboration du cadre conceptuel (périodicité et influence sur le cadre conceptuel) trouvent tout leur sens.

Les prochaines sous-sections s'organisent en deux parties. Tout d'abord, une première partie analyse dans quelle mesure l'outil du cadre conceptuel est indispensable pour tout projet de normalisation et quels sont ses enjeux tant pour le normalisateur que pour les parties prenantes. Ensuite, une deuxième sous-section s'intéressera à la périodicité du cadre conceptuel et dressera une chronologie d'élaboration du cadre conceptuel par l'IPSASB.

¹⁸ Le projet d'un cadre conceptuel commun entre l'IASB et le FASB s'inscrit dans le cadre de l'accord de Norwalk du 18 novembre 2002 portant sur la convergence des IFRS avec les US-GAAP.

3.1. Les enjeux d'un cadre conceptuel

L'avantage d'un cadre conceptuel n'est plus à démontrer, et ce, au regard de la place qui lui est réservée par les organismes en charge de la normalisation. Mais, en même temps, certains chercheurs ne voient pas en ce document un facteur indispensable pour les normalisateurs. Gélard (2006) précise, à cet effet, qu'un cadre conceptuel n'est pas garant, à lui seul, de la pérennité d'un normalisateur. Il souligne la nécessité d'avoir un cadre conceptuel mais il cite également l'existence de certains facteurs, notamment culturels, qui font que le cadre conceptuel « *est nécessaire mais non suffisant pour la pérennité d'une normalisation fondée sur des principes et qui se limite à eux* » (Gélard 2006, p. 39). Quand bien même cet auteur relativise l'importance de ce document, il a un positionnement plutôt modéré au regard du débat qui oppose Solomons (1983) et Horngren (1981), défenseurs du caractère vital du cadre conceptuel d'un côté, et Miller (1985), de l'autre, qui réfute complètement cette idée. Ce dernier, dans le contexte américain, ne trouve aucune relation entre le développement d'un cadre conceptuel et la survie ou la disparition du normalisateur. Il précise que des facteurs autres que le cadre conceptuel sont à l'origine de la disparition de l'APB, précurseur du FASB.

La réflexion faite par Miller (1985) peut sembler séduisante au regard de l'absence d'un cadre conceptuel pour le cas de l'IPSASB, et ce, pendant dix-huit ans de travaux de normalisation (1996-2014). Toutefois, la publication d'un cadre conceptuel *a posteriori* d'un jeu de normes ne réduit en rien son rôle de générateur de normes. Selon Colasse (2009), le cadre conceptuel est un instrument intellectuel dont le rôle primaire est de générer des normes comptables par déduction mais pas uniquement. Pour preuve, le cadre conceptuel de l'IPSASB déroge à cette définition du fait qu'il nourrit une approche inductive. Sa fonction primaire se voit alors élargie pour assurer la génération déductive des normes à partir de l'exercice 2014, en plus d'une actualisation des normes produites avant cette date.

L'approche inductive se détache de l'idée qu'un cadre conceptuel doit obligatoirement réguler l'élaboration des normes et suppose que la production des normes ainsi que le résultat de leur confrontation au terrain doivent être considérés par le normalisateur lors de l'élaboration du cadre conceptuel. Rocher (2012b) précise à cet effet que, même s'il paraît illogique de développer des normes sans connaître les objectifs attendus de l'information produite, l'approche inductive demeure la plus répandue et la plus privilégiée dans les pays où la normalisation comptable est prise en charge par un organisme indépendant. Selon l'auteur,

cette approche inductive ne renvoie pas obligatoirement à une longue réflexion de la part du normalisateur en vue d'élaborer un cadre solide et acceptable mais répond plutôt à une situation d'urgence où le normalisateur se doit de publier des normes et de s'affirmer en tant que normalisateur en attendant l'élaboration du cadre conceptuel. À défaut d'une telle manœuvre stratégique, un normalisateur se verra confronté à des situations conflictuelles au risque de perdre le pouvoir de normalisation au profit d'un autre organisme ou de l'État (Hines 1989).

Si les enjeux d'un cadre conceptuel cités jusqu'ici sont valables pour tout normalisateur, les enjeux en lien avec la fonction primaire du cadre de l'IPSASB sont encore plus importants. En effet, l'un des faits marquants dans l'histoire de la comptabilité publique est le passage d'une comptabilité de caisse vers une comptabilité d'engagement. Le projet du cadre conceptuel a, pour objectif, d'établir et d'explicitier les concepts mobilisés pour la production de l'information financière sous ce nouveau principe. Alors, auprès d'entités publiques habituées aux seules opérations d'encaissement et de décaissement, le cadre conceptuel garantit l'acceptation de nouveaux concepts et assure l'accompagnement de la transition. Il s'agit donc d'un apport en termes de cohérence du référentiel normatif et de légitimité, qu'elle soit procédurale, technique ou politique.

Colasse (2009) identifie d'autres fonctions pour un cadre conceptuel, cette fois-ci, au profit de ses utilisateurs. Il aurait une fonction explicative, évaluative et prédictive. Il représente une grille d'interprétation des comptes au service des utilisateurs de l'information financière, un instrument d'évaluation pour les contrôleurs et un outil (de prédiction) permettant aux préparateurs de trouver des solutions aux questions non encore traitées par les normes comptables. Rocher (2012a,b) complète le recensement des enjeux, tant explicites qu'implicites, d'un cadre conceptuel (cf. Tableau 3). Le document joue le rôle d'intermédiaire entre le normalisateur et l'ensemble des parties prenantes pour permettre à ces derniers de comprendre et d'utiliser les normes comptables. Il leur permet également d'utiliser le cadre conceptuel comme source et moyen d'argumentation pour répondre à toute proposition de norme, document de consultation ou exposé-sondage (Ketz et Kunitake 1988). En résumé, le cadre conceptuel offre la possibilité aux parties prenantes de partager le même langage que le normalisateur, d'une part pour le comprendre et, d'autre part, pour l'influencer.

Par enjeux, l'auteur n'entend pas uniquement des points positifs explicitement rattachés à la mise en place et au développement d'un cadre conceptuel. Loftus (2003) et Booth (2003),

dans le contexte australien, ou encore Deegan et Unerman (2006) au Royaume-Uni témoignent des incohérences relevées entre les normes comptables et les cadres conceptuels qui les chapeautent. Ces limites sont le résultat du mimétisme dénoncé quant aux travaux du FASB. Ainsi, les limites formulées à l'encontre du cadre conceptuel américain se transposent, de façon mécanique, dans d'autres contextes (Gore 1995, Mozes 1998). Colasse (2009) confirme également ce point et cite quelques limites du cadre américain, à savoir un document peu novateur ne répondant pas à certaines questions fondamentales ; Il serait également porteur de définitions floues et de notions peu opératoires.

		Catégories d'acteurs	
		Normalisateur qui élabore le cadre conceptuel	Utilisateur du cadre conceptuel
Natures des enjeux	Explicites	<ul style="list-style-type: none"> • Cohérence entre les membres du normalisateur ; • Cohérence du référentiel normatif ; • Cadre de décision du normalisateur ; • Moyen d'améliorer la communication interne et externe ; • Source d'efficacité du processus de normalisation. 	<ul style="list-style-type: none"> • Rôle explicatif pour les utilisateurs ; • Fonction heuristique pour les producteurs des comptes ; • Objectif pédagogique / éducatif pour les professionnels actuels et futurs ; • Cadre méthodologique pour les universitaires ; • Communication avec le normalisateur pour l'ensemble des acteurs externes.
	Implicites	<ul style="list-style-type: none"> • Autorité des normes et du normalisateur ; • Élaboration d'un cadre conceptuel national comme argument d'autorité pour les normalisateurs nationaux ; • Justification des normes existantes et de la politique de normalisation, moyen de gouvernance ; • Légitimité politique du normalisateur ; • Légitimité technique du normalisateur. 	<ul style="list-style-type: none"> • Recours au cadre conceptuel comme source de validité des arguments exposés dans les réponses envoyées au normalisateur ; • Vecteur d'une réflexion théorique plus large.

Tableau 3 : Enjeux d'un cadre conceptuel (adaptation de Rocher 2012a, 2012b).

De fait, le cadre conceptuel de l'IPSASB a essuyé, avant même sa finalisation, les mêmes critiques. Certains répondants aux papiers de consultation et aux exposés-sondages ont fait part de leur mécontentement quant aux mêmes limites que celles qui ont été citées

précédemment, à savoir des définitions floues et des notions peu opératoires ou encore une forte proximité avec le cadre conceptuel de l'IASB (cf. Partie 2). L'IPSASB reçut alors les mêmes critiques que ses homologues privés et américains à cause d'une forte proximité entretenue par une politique de normalisation axée sur la convergence. Toutefois, si une stratégie de convergence couplée à un isomorphisme mimétique explique certaines similitudes entre les différents cadres conceptuels, notamment sur la forme du document, celui de l'IPSASB se révèle différent du fait qu'il repositionne la normalisation publique sur le traitement des spécificités du secteur public.

Afin d'apprécier l'influence de la politique de normalisation adoptée par l'IPSASB sur son document du cadre conceptuel et la façon dont ce dernier l'a influencé en retour, dès sa finalisation, la prochaine section passe en revue les différentes étapes ayant précédé la finalisation du cadre conceptuel public.

3.2. L'élaboration d'un cadre conceptuel par l'IPSASB

Le projet d'élaboration du cadre conceptuel par l'IPSASB représente probablement l'un des projets les plus importants jamais inscrits dans l'agenda du normalisateur public. Outre les ressources considérables dont il a bénéficié, l'intérêt qu'il a suscité chez les parties prenantes, l'élément qui rend ce projet unique est le temps nécessaire à son élaboration. En effet, l'histoire de ce projet ancien et d'actualité (2002 – 2014) enregistre un démarrage difficile en raison d'un manque de ressources, un passage de PSC à IPSASB confirmant le besoin d'un cadre conceptuel, un démarrage effectif mais tardif de même qu'une finalisation tardive. Dans ce qui suit, chacune des étapes sera brièvement résumée.

3.2.1. La contrainte des ressources

Le projet du cadre conceptuel a été initié en juillet 2006 mais ce n'est qu'en octobre 2014 qu'il a été publié sous sa version définitive. Il a donc fallu à l'IPSASB plus de 8 ans pour finaliser son projet dit « collaboratif » puisqu'il est issu d'une importante collaboration entre l'IPSASB et 14 normalisateurs nationaux (Argentine, Australie, Canada, France, Israël, Malaisie, Italie, Pays-Bas, Nouvelle-Zélande, Espagne, Afrique du sud, Suisse, Royaume-Uni et USA) ainsi que d'autres organismes, à savoir la Fédération des Experts comptables

Européens (FEE), l'IASB, le Task Force on the Harmonisation of the Public Sector Accounting (TFHPSA) et Eurostat¹⁹.

En réalité, les discussions autour de ce projet ainsi que les préconisations quant à l'adoption d'un cadre conceptuel public sont bien antérieures à l'exercice 2006. En effet, durant la réunion du PSC, qui a eu lieu à Hong-Kong en novembre 2002 (IFAC 2002), le normalisateur reçut divers documents laissant apparaître l'attention dont bénéficiait ce projet, à savoir des résumés sur l'état des cadres conceptuels dans les juridictions respectives des membres du PSC, une synthèse sur l'étude comparative menée par la FEE sur les cadres conceptuels européens ou encore une copie du cadre conceptuel de l'IASB. À cette époque, le PSC entend bien les enjeux liés à ce projet mais ne peut s'engager dans sa réalisation à défaut de ressources. Il décida de ne pas lancer le projet du cadre conceptuel dans l'immédiat mais s'engagea à revoir cette décision ultérieurement. En attendant, il commande la production d'un document reprenant les concepts et définitions utilisés dans les normes IPSAS existantes, pouvant former une base au futur cadre conceptuel, et il procède à leur comparaison par rapport au référentiel de l'IASB.

Jusqu'en 2004, les premières discussions autour des définitions et concepts sous-jacents aux normes IPSAS ont été observées à travers des documents de comparaison avec l'équivalent dans le secteur privé, soit le cadre conceptuel de l'IASB. Il a été convenu que les états de comparaison, qui, à cette période, laissent apparaître des différences mineures, devront être revus et actualisés de façon périodique afin qu'ils intègrent tout nouveau concept ou définition qui émergerait des projets spécifiques au secteur public (notamment les projets autour des politiques sociales et les revenus sans contreparties qui étaient au centre des débats au sein du PSC à cette époque). Pareillement, les ressources limitées ainsi que l'inévitable actualisation des normes IPSAS, qui s'est avérée très consommatrice de ressources, contraignent le PSC à repousser encore une fois le début du projet à une date ultérieure.

Le rapport publié en juin 2004 à l'issue de l'*External Review Panel* (consultation externe commandée par l'IFAC en 2003) vient confirmer les contraintes empêchant le PSC de s'engager dans un tel projet et ajoute que le normalisateur souhaitait attendre les résultats de la consultation avant de décider le lancement ou l'annulation du projet. Dans ce cas,

¹⁹ Minutes from the IPSASB Meeting in July 2006 in Paris, France

contrairement à l'élaboration d'une norme comptable, le normalisateur fit preuve d'une extrême prudence quant à la décision d'élaborer un cadre conceptuel en élargissant la réflexion et en faisant participer un public plus large que celui composé par ses membres.

3.2.2. L'affirmation du besoin d'un cadre conceptuel

L'une des recommandations du rapport de consultation sur le PSC a été le changement de sa dénomination. Pour renforcer son autorité en tant que normalisateur et mieux refléter sa principale fonction concernant l'établissement de normes comptables internationales pour le secteur public, le PSC devient donc IPSASB en 2004 (Rapport ERP 2004). En ce qui concerne son programme de travail, le comité consultatif s'est prononcé en faveur du maintien de la focalisation sur le traitement des spécificités publiques et du retour vers la convergence dans une période ultérieure. Le projet du cadre conceptuel, quant à lui, n'a pas convaincu le comité qui estimait qu'à cette période, les priorités du normalisateur (traitement des sujets propres au secteur public et actualisation des normes IPSAS) et ses moyens limités ne lui permettraient pas de mener à bien ce projet, d'autant que ce dernier est un projet volumineux et, par conséquent, chronophage. Même si la majorité des répondants à la consultation externe s'accorde avec les membres du PSC et soutient l'idée d'un cadre conceptuel propre au secteur public, le rapport recommande de ne pas en développer un et de favoriser une autre alternative (la transposition du cadre conceptuel de l'IASB dans le contexte public ou alors le travail conjoint avec les normalisateurs nationaux qui, eux, travaillent déjà sur les mêmes problématiques).

Lors de la réunion de New York en juillet 2004, les membres du PSC se sont exprimés sur les recommandations qui figuraient dans le rapport de la consultation externe de l'IFAC. Contrairement à la forte adhésion manifestée de leur part quant aux différentes recommandations qui figurent dans le rapport, notamment le changement de dénomination cité précédemment, ils n'adhèrent guère à l'idée que le PSC doit renoncer au développement de son propre cadre conceptuel et se limiter à la transposition du cadre conceptuel de l'IASB. Ils reconnaissent que le cadre conceptuel de l'IASB ne peut être ignoré mais estiment toutefois que la production d'un cadre conceptuel propre au secteur public demeure un projet incontournable puisqu'il est garant de la cohérence des normes IPSAS (IFAC 2004).

La volonté d'élaborer un cadre conceptuel se confirme lors de la réunion de novembre de la même année à New Delhi, en Inde (IFAC 2004), mais son démarrage effectif n'a pas été

prononcé. Durant cette réunion, et suite à la collaboration entre l'IASB et le FASB pour l'élaboration d'un cadre conceptuel commun et dont le périmètre sera élargi aux entreprises à but non lucratif (avec un éventuel chevauchement avec le secteur public), il a été convenu que le normalisateur désormais IPSASB exprimerait à l'IASB le souhait d'une future collaboration en ce sens. Ainsi, avant même le début du projet d'élaboration du cadre conceptuel, il est implicitement admis que le futur cadre conceptuel de l'IPSASB ne pourra échapper à une forte convergence avec les cadres conceptuels déjà existants. De son côté, le normalisateur public continue son recensement quant aux concepts et définitions qui formeront la base de son futur cadre conceptuel, mais ces derniers ne se révèlent pas différents de ceux exposés par l'IASB du fait que les IPSAS elles-mêmes sont issues du référentiel privé.

La situation précaire de l'IPSASB l'a emporté sur la volonté de lancer le projet du cadre conceptuel. Il est à noter que, si d'autres raisons peuvent justifier la période de flottement enregistrée entre les premières discussions autour du projet du cadre conceptuel qui ont eu lieu en 2002 et le démarrage effectif du projet en 2006, le manque de ressources reste la seule raison clairement mise en avant par le normalisateur. En effet, le normalisateur se devait de prioriser certains projets, notamment le projet d'amélioration des normes IPSAS (au risque qu'elles soient atteintes d'obsolescence alors qu'elles venaient d'être finalisées) en attendant d'avoir accès à des ressources plus importantes. Il est à supposer que, si le projet du cadre conceptuel avait été lancé en 2002, dans les mêmes conditions et au détriment du projet d'amélioration des normes IPSAS, l'IPSASB se serait retrouvé avec un jeu de normes obsolète et un projet du cadre conceptuel interminable, ce qui aurait été fortement nuisible à un normalisateur en quête de légitimité.

Dès 2005, l'IPSASB bénéficiait des rapports des organismes de normalisateurs nationaux intervenant à l'occasion du projet commun entre l'IASB et le FASB. Les travaux de ces organismes nationaux se sont avérés très utiles pour l'IPSASB quant à la coordination des travaux sur le projet du premier cadre conceptuel propre au secteur public (IPSASB-Update-2005). En termes d'alignement et de convergence, le résultat a été visible dès le début du projet puisque l'IPSASB commença l'élaboration effective de son cadre conceptuel en 2006 et, à l'instar de l'IASB, il prévoit de le concevoir en plusieurs phases. La proximité avec le référentiel privé est également apparente au niveau des comptes rendus de réunions où l'avancement des travaux de l'IASB ainsi que les échanges avec les normalisateurs nationaux sont classés dans une rubrique réservée à la convergence « *IASB UPDATE AND*

CONVERGENCE OF IPSASs WITH IASs/IFRSs ». Selon Rocher (2013a), l'IPSASB n'avait d'autre choix que de reprendre un modèle du cadre conceptuel communément accepté (à défaut d'en créer un qui serait à la fois différent et meilleur que les cadres existants) du fait de la pertinence des questions fondamentales qu'il pose (Solomons 1983) et de la prédominance des cadres privés (Jones 1992) qui, eux-mêmes, subissent une prédominance du cadre américain.

3.2.3. L'approbation et le démarrage effectif du projet du cadre conceptuel

Lors de la première réunion de l'exercice 2006 à Tokyo, le *Board* reçut les résultats du questionnaire censé l'informer sur les cadres conceptuels déjà existants ou en cours d'élaboration dans les pays respectifs de ses membres. Sans surprise, les résultats ont révélé de fortes similitudes entre les différents cadres conceptuels. Le staff, à son tour, lui présenta une série d'éléments lui permettant de développer sa stratégie pour élaborer son cadre conceptuel. S'apparentant au management de projet, les éléments portés à l'attention du *Board* se présentent sous forme de questions relatives à l'initiation du projet mais aussi à sa nature, à son contenu et à son champ d'application.

Avant l'inscription d'un tel projet à l'agenda, un certain nombre de questions ont été posées, à savoir les questions relatives au cadre conceptuel en tant que nouveau projet²⁰ :

- 1- *Un cadre conceptuel est-il nécessaire ?*
- 2- *Si oui, devrait-il être lancé à ce stade ?*
- 3- *L'IPSASB devrait-il l'initier sous forme de projet commun avec d'autres normalisateurs comptables nationaux ?*
- 4- *Comment le projet sera-t-il financé ?*
- 5- *Comment le projet sera-t-il développé, un sous-comité sera-t-il utilisé en ce sens ? Si oui, comment le travail de ce sous-comité sera-t-il partagé et influencé par les avis de l'IPSASB ?*

²⁰ Notre traduction. Source : IPSASB (2006), Memo on conceptual framework. Tokyo.

D'autres questions, cette fois-ci relatives à la nature du cadre conceptuel, à son contenu et à son champ d'application, ont été présentées comme suit :

- 6- *Le cadre conceptuel devrait-il traiter la comptabilité d'exercice ainsi que la comptabilité de caisse ?*
- 7- *Doit-il prévaloir sur les normes ?*
- 8- *Les spécificités abordées dans le cadre conceptuel.*
- 9- *Faudra-t-il prévoir un papier de consultation en guise de première phase ou faudra-t-il passer directement à un exposé-sondage (ou une série d'exposés-sondages) ?*

Une réponse positive à la première question, confirmant le besoin d'un cadre conceptuel propre à la comptabilité publique internationale, expose l'IPSASB aux éventuelles critiques d'un cadre conceptuel inductif (contrairement à un cadre conceptuel déductif). Les discussions autour de cette première question ne semblent pas considérer cette pratique (inductive) comme nuisible à la légitimité du normalisateur, bien au contraire. Cette approche semble se conformer à une pratique largement partagée par différents normalisateurs nationaux.

Une fois la question du besoin étayée, le *Board* devait se pencher sur d'autres éléments discriminants. Il fallait s'assurer que le moment était propice pour la production d'un cadre conceptuel, que l'IPSASB pouvait, sinon devait, collaborer avec d'autres organisations pour mener à bien ce projet, mais il était aussi important de s'interroger sur les ressources nécessaires (temps de travail, ressources financières et techniques), le mode d'organisation et le contenu du projet. Le staff était d'avis de lancer le projet malgré l'omniprésence de la question des ressources (limitées) et l'engagement simultané de l'IPSASB sur de nombreux projets. Il estimait le moment propice au regard de l'expérience de l'IPSASB ainsi que de sa maîtrise des concepts et définitions (sous-jacents aux normes) et de leur application dans le secteur public. Par ailleurs, la collaboration avec d'autres organisations (normalisateurs nationaux et autres organisations similaires), notamment celles qui interviennent pour le projet commun de l'IASB et du FASB, représentait une opportunité à saisir. En d'autres termes, le staff encourageait la collaboration de l'IPSASB (par le biais de sous-comités) avec d'autres organisations compétentes, au plus tôt, pour bénéficier de leur expertise mais aussi de leur travaux qui ont une implication sur le secteur public, et ce, jusqu'à la fin du projet IASB-FASB.

Les réponses apportées par le staff, en plus des résultats du questionnaire précédemment cité, ont permis aux membres du *Board* de voter en faveur du projet et de poser ainsi un premier protocole d'élaboration du cadre conceptuel en tant que projet collaboratif. À la fin de l'année, l'IPSASB approuva les résumés de projets qui lui ont été présentés par les groupes de travail et amorça officiellement le projet du cadre conceptuel en précisant son mode de production et ses caractéristiques, notamment son application pour les rapports financiers (et pas seulement aux états financiers) et sa construction sur un modèle comptable basé sur l'engagement (le *Cash-basis* sera considéré à la fin du projet).

À fin 2006, un premier calendrier prévisionnel a été affiché et joint au résumé du projet. Le planning annonçait la fin du projet pour l'exercice 2012 (avec réserves). En ce sens, la taille du projet et le développement en plusieurs phases ont repoussé la finalisation du projet à octobre 2014 (cf. Figure 9).

Décembre 2006	• Début du projet
Septembre 2008	• Papier de consultation (Phase 1)
Décembre 2009	• Accélération du projet
Décembre 2010	• Exposé-sondage (Phase 1)
Décembre 2010	• Papiers de consultation (Phase 2 +3)
Avril 2011	• Exposé-sondage (Préface)
Janvier 2012	• Papier de consultation (phase 4)
Janvier 2013	• Publication (phase 1)
Avril 2013	• Exposé-sondage (phase 4)
Septembre 2014	• Approbation (Phase 2+3+préface)
Octobre 2014	• Publication du Cadre Conceptuel Complet

Figure 9 : Chronologie d'élaboration du Cadre Conceptuel par l'IPSASB²¹.

La figure supra laisse apparaître un processus de normalisation séquencé en plusieurs phases. Indépendamment de la phase portant sur la préface du cadre conceptuel (*Key Characteristics of public sector*) ayant été validée par un seul appel à commentaires (exposé-sondage), la validation des quatre autres phases s'est effectuée en deux temps : d'abord un papier de

²¹ IFAC 2017 – IPSASB Overview of the conceptual framework.

consultation, puis un exposé-sondage. Si le séquençage obéit à une logique de simplification du projet, la consultation des parties prenantes se conforme au « *Due Process* » censé rendre le processus de normalisation public et transparent. Ainsi, à l'occasion de chaque phase, les parties prenantes étaient invitées à communiquer leurs avis et critiques par rapport aux prises de position du normalisateur, et ce, sur chacun des thèmes traités.

Le *Due Process* comptable adopté par l'IPSASB est similaire à celui de l'IASB ou encore du FASB. La littérature comptable abonde de critiques à l'encontre de ces deux derniers malgré leur nature dite démocratique. Les causes avancées sont une surreprésentation d'acteurs anglo-saxons et une prise en compte sélective, voire la non-considération des avis des répondants (Heem 2003, LeManh 2009, Burlaud et Colasse 2010, Noël *et al.* 2010). Pour le cas de l'IPSASB, il n'a pas été possible de se prononcer sur le pouvoir d'une catégorie d'acteurs à travers le *Due Process* du fait que très peu de recherches se sont intéressées à son étude. En ce sens, avant de se donner les outils pour apprécier sa nature et son fonctionnement dans les prochains chapitres, le *Due Process* comptable sera présenté dans la section suivante.

4. Le processus de normalisation par le *Due Process*, une procédure séquentielle

À l'origine, le *Due process* est créé en réponse à une concentration de pouvoir. Ce dernier devant être dilué pour légitimer la décision à prendre auprès de ceux qui vont subir ses conséquences, l'ouverture de la participation et la dilution du pouvoir de décision renvoient à une démocratie athénienne. Autrement dit, il s'agit d'une démocratie directe permettant au peuple de participer à la décision mais cette vision ne représenterait qu'un idéal (Rancière 2005). Le *Due Process* fait sa première apparition en tant que procédure formelle dans le domaine du droit sous forme de diptyque mettant en avant une première facette instrumentale censée contrôler l'exercice du pouvoir et une deuxième symbolique pour légitimer ce dernier (Richardson 2008). L'auteur rattache la première utilisation du *Due Process* à la rédaction de la Magna Carta (Grande Charte), en 1225, en vue de limiter le pouvoir des monarques au Royaume-Uni. Ce n'est que dans les années 1970 que cette procédure a été importée dans le domaine de la normalisation comptable pour répondre au manque de légitimité des normalisateurs (LeManh 2016).

4.1. L'organisation du *Due Process* comptable

Le *Due process* est aujourd'hui au cœur de la normalisation comptable internationale puisqu'il permet au normalisateur d'atteindre son principal objectif qui est de « *servir l'intérêt public en élaborant des normes comptables de haute qualité ainsi que d'autres publications à l'intention des entités du secteur public à travers le monde, et ce, dans le but d'améliorer la qualité et la transparence des informations financières* » (IPSASB 2012). Pour un normalisateur international, le processus de consultation joue un rôle crucial qui est de porter aux yeux des parties prenantes une image d'un normalisateur expérimenté, indépendant et transparent. S'inscrivant dans le 3^e type de normalisation selon Colasse (2005), la normalisation menée par l'IASB ou encore par l'IPSASB n'est sous la tutelle, *a priori*, d'aucun État ni de la profession comptable ; il se doit alors de faire participer toute partie prenante intéressée par les travaux de normalisation afin de se construire, de gérer et de préserver sa légitimité.

Le processus d'élaboration des normes revêt le caractère standard depuis son initiation par le FASB en réponse aux limites (manque d'indépendance) de son prédécesseur l'APB (Zeff 2005). Il s'agit d'une procédure caractéristique de la normalisation américaine qui prévoit d'ouvrir au public la discussion, l'étude, la consultation et, enfin, la prise de décision (Hoarau 2003). Le *Due Process* peut être résumé en trois grandes phases, à savoir l'inscription du projet à l'agenda, la publication des documents de consultation pour orienter la proposition de norme et, enfin, la proposition de norme à proprement parler (Burlaud et Colasse 2010). En réalité, le dispositif se présente sous forme d'une procédure séquentielle à 6 étapes dont la majorité est dite ouverte à la participation du grand public (cf. Figure 10).

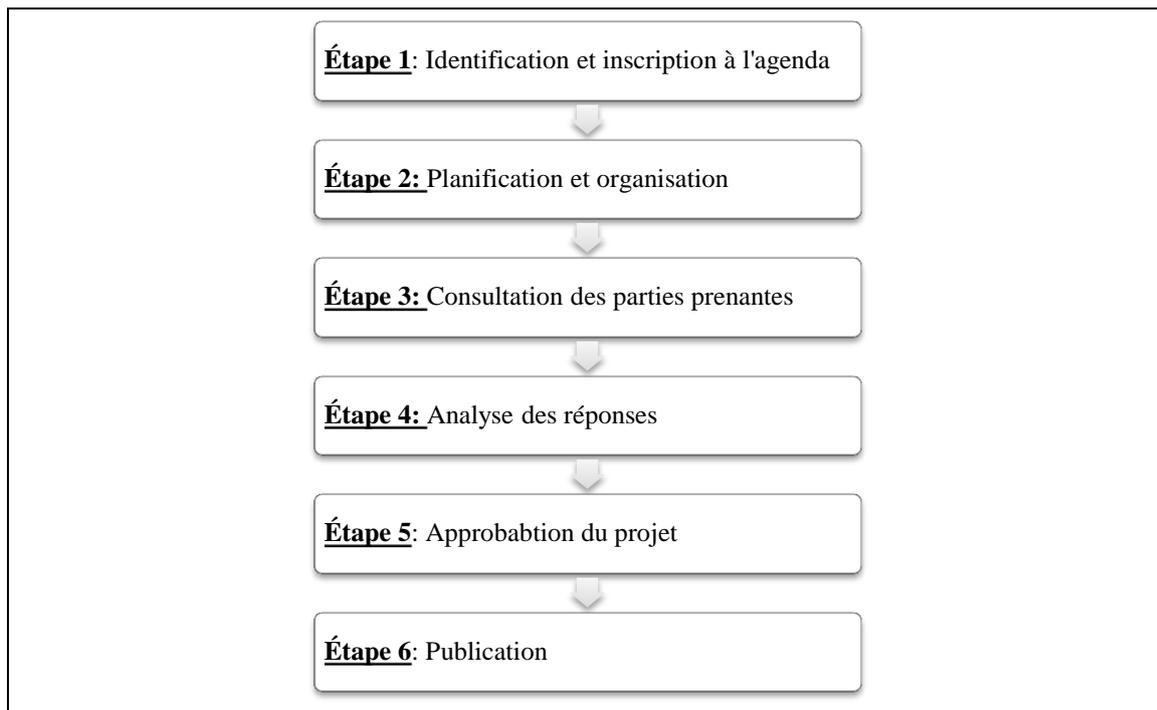


Figure 10 : Le processus de normalisation comptable internationale (IPSASB 2010).

4.1.1. Étape 1 : Identification du sujet et inscription du projet à l'agenda

La première étape est initiée suite à l'identification d'un problème comptable par les membres du *board* ou par l'une des parties prenantes intéressée par la normalisation comptable. Dans les deux cas, le projet de norme doit être jugé important pour qu'il puisse être inscrit à l'agenda du normalisateur.

4.1.2. Étape 2 : Planification et organisation du projet

Dès lors qu'un projet de norme est retenu par le normalisateur, l'équipe du *board* étudie toutes les dispositions et les pratiques relatives au projet de norme retenu en échangeant avec des acteurs externes (normalisateurs nationaux et d'autres organisations compétentes). Parallèlement, des acteurs internes ou externes au normalisateur se présentant sous forme de groupes de travail et de comités (Steering committees...), obligatoirement présidés par un membre du *Board*, sont sollicités afin qu'ils apportent leur contribution à cette phase de planification. À ce niveau, la question de la diversité des participants est encore une fois remise au premier plan.

Le normalisateur peut laisser libre et publique la participation à cette deuxième phase en publiant un document de consultation afin de collecter les avis de tout acteur susceptible de l'éclairer sur le projet de norme. La publication des documents de consultation n'est pas systématique, ce qui traduit le jugement porté par les membres du *Board* sur la qualité suffisante ou non des informations recueillies auprès des acteurs cités ci-dessus (internes et externes).

4.1.3. Étape 3 : Consultation des parties prenantes

La consultation des parties prenantes se fait par le biais d'appels à commentaires. L'objectif étant de recueillir l'avis de toute partie prenante intéressée par la normalisation comptable, cette procédure se fait de façon tout à fait transparente puisque le normalisateur publie un appel à commentaires sur son site internet et invite tous les acteurs à y participer afin que la norme retenue en fin de processus réponde aux attentes de la majorité des acteurs. Tournée vers l'intérêt public, la procédure prévoit obligatoirement la publication d'un exposé-sondage mais ce dernier peut être précédé par un autre document de consultation appelé « *Consultation paper* ». Ce document de consultation, représentant un premier *Draft* du projet, est similaire à un exposé-sondage et vise le recueil d'avis et de critiques de la part des parties prenantes en vue d'une meilleure prise en compte des avis et d'une meilleure représentation des intérêts. Étant optionnelle, la publication d'un papier de consultation ne se fait pas de façon systématique mais uniquement lorsque le projet en cours de développement est jugé important et qu'il mériterait la consultation du public à au moins deux reprises.

4.1.4. Étape 4 : Analyse des réponses reçues

L'appel à commentaires est ouvert pendant une durée minimale de quatre mois pour laisser suffisamment de temps à l'ensemble des parties prenantes pour réagir aux questions clés de chaque projet de norme. Une fois toutes les lettres de réponses collectées, l'initiateur des appels à commentaires procède à l'analyse des réponses et réajuste le projet en développement lorsqu'il juge que les critiques sont fondées et ne vont pas à l'encontre des objectifs préalablement fixés.

4.1.5. Étapes 5 et 6 : L’approbation et la publication du projet de norme

L’approbation des normes se fait par un vote à la majorité suite à l’étude de toutes les lettres de réponses reçues de la part des parties prenantes. Une fois la norme jugée utile et conforme aux objectifs du normalisateur, ce dernier procède à sa publication ce qui renvoie à l’affichage et la justification de ses choix à travers un document de synthèse et de conclusion (*Final Pronouncement*). La sixième étape se résume à une phase de publication de la norme produite et clôt le processus de normalisation.

4.2. Les limites du *Due Process* comptable

À l’origine, le *Due Process* a été conçu de façon à ouvrir la normalisation américaine à la participation de tous et à permettre ainsi au FASB d’être et de paraître indépendant. Naturellement, la reprise de ce modèle par les autres normalisateurs les a exposés aux mêmes critiques. Hormis la dernière étape qui ne représente qu’une phase de publication dénuée de tout enjeu de pouvoir, toutes les phases du *Due Process* affichent des limites en lien avec l’influence de certaines parties prenantes, y compris les membres du *Board*.

Le démarrage du processus (étape 1) peut être synonyme d’une concentration de pouvoir puisqu’une prédominance anglo-saxonne ou de la part de la profession comptable peut tout à fait avoir une influence sur le choix des projets à inscrire à l’agenda du normalisateur. Les résultats de Rocher (2011) montrent que la nomination des membres, axée sur leur compétence au détriment de leur origine, n’est pas anodine en termes de choix du projet à traiter. Kahloul (2012) a également étudié la structure sociale du normalisateur privé et a conclu que la proposition et la sélection des projets de normes seront influencées par la nature et l’origine des membres du *board*, même si ces derniers sont indépendants. Dans le même ordre d’idées, Burlaud et Colasse (2010) signalent une « *subtile complicité intellectuelle* » car les membres, aussi indépendants qu’ils soient, viennent principalement des grands cabinets, ont une culture anglo-saxonne et une formation économique néo-classique. Une fois le projet inscrit à l’agenda, la seconde étape ne laisse pas systématiquement libre et publique la participation à la planification (par des consultations publiques), ce qui peut s’interpréter comme un évitement des questions controversées pouvant même remettre en question l’inscription du projet à l’agenda. Par ailleurs, l’ambivalence des énoncés proposés à la consultation (LeManh 2009) peut être la conséquence d’un manque de participation des acteurs de la normalisation aux phases préalables du projet.

Quant aux phases relatives à la consultation du public et à la prise en compte de ses avis (étapes 3, 4 et 5), de nombreux points de concentration de pouvoir peuvent être identifiés. En effet, la procédure de consultation écrite souffre de nombreuses limites conceptuelles²². Les attributs procéduraux de la consultation, notamment la durée de la consultation, la langue de consultation ou encore le jargon utilisé, limitent la participation à certains acteurs qui disposent de suffisamment de ressources (temporelles, techniques et financières). En ce sens, Burlaud et Colasse (2010) précisent que la consultation ne peut être un sondage au sens propre du terme du moment que les répondants ne sont pas pris au hasard. Selon ces auteurs, les consultations comptables posent deux questions fondamentales : les acteurs sont-ils en mesure de percevoir un intérêt direct et disposent-ils de ressources suffisantes ?

L'atteinte du degré de saturation (recueil de données suffisantes) justifiant l'arrêt des consultations pose également des questions. Le choix de limiter la consultation à un seul exposé-sondage (sans papier de consultation) peut traduire une normalisation uniquement formelle réservée aux représentants du « *Cercle d'Initiés* »²³ au sens de Rocher (2013a). Par ailleurs, en plus d'un faible taux de participation, la prise en compte des avis n'apparaît pas comme effective. Dans le secteur privé, pour n'en citer qu'un seul exemple, le comportement du normalisateur suite à l'analyse des lettres de commentaires n'est pas jugé bénéfique pour l'ensemble des parties prenantes mais seulement pour certains acteurs. L'étude menée par LeManh (2009) démontre la pugnacité de l'IASB à imposer une norme malgré un fort niveau de désaccord de la part des participants à l'*Exposure draft*.

Il est alors clair que le processus de normalisation laisse place à la concentration du pouvoir à différents moments et pour différentes parties prenantes. Mais, malgré la multitude des phases préalables à la production d'une norme comptable, la majeure partie des recherches se focalise sur les phases de consultations publiques et sur la prise en compte des avis par le normalisateur (étapes 3, 4 et 5), et ce, au regard du caractère conflictuel qu'elles revêtent. L'analyse de la participation met à découvert les limites cachées du processus de consultation car, selon Richardson (2008), plus le public destinataire des normes produites est hétérogène (ce qui implique aussi l'hétérogénéité des participants au *Due Process*), plus ces normes sont de qualité et répondent aux objectifs du normalisateur. Dans ce cas, le *Due Process* comptable, processus officiel pour élaborer les normes, cacherait d'autres mécanismes

²² Pour plus de détails, voir chapitre 4 (résultats).

²³ Par initié, l'auteur désigne les acteurs qui participent de façon systématique aux appels à commentaires.

officieux (Walton 2003) qui en feraient un instrument au service du capitalisme (Chiapello 2005).

Si le *Due Process* est vu, à travers ses consultations orientées, comme un moyen de gouvernance réservé aux experts (Pigé et Paper 2009), Burlaud et Colasse (2010) le présentent comme une option réservée à une certaine élite, ce qui a pour conséquence de concentrer le pouvoir de normalisation entre des acteurs sélectionnés qui partagent le même « *espace cognitif* » et une forme de connivence intellectuelle. Ils ajoutent que ce processus se résume à « *un vote sur des questions d'une grande technicité avec une participation payante au scrutin et sans que le résultat de ce vote ait une valeur contraignante pour celui qui l'organise* » (Burlaud et Colasse 2010, p160). De plus, les modalités de prise en compte des avis des participants ne sont que très peu précisées, elles viendraient davantage limiter la participation du grand public. La critique ne s'arrête pas là puisque Chantiri et Kahloul (2012) rejoignent ces propos et qualifient les acteurs présents (en majorité dominants) comme une communauté épistémique. Selon ces auteurs, les représentants de la communauté auraient en commun une expertise et des valeurs, « *ce qui les mène à adhérer à la même façon d'élaborer les normes* ».

Les critiques du *Due Process* comptable ne sont pas récentes puisqu'elles datent, pour la plupart, de la première mise en place du processus de consultation par le FASB. Mais alors, comment un processus aussi controversé demeure-t-il indispensable à la normalisation ?

Un début de réponse est donné par les défenseurs du *Due Process* dans leur réaction aux critiques énoncées précédemment. Les normes internationales seraient, en ce sens, préparées dans un souci d'intérêt général et, malgré les carences manifestes du processus de normalisation, il serait garant d'une légitimité politique, procédurale et substantielle (Gélard et Pigé 2011). Au regard des études qui ne cessent de nourrir le courant critique et les tentatives d'argumentation qui peinent à convaincre, l'importance accordée au *Due Process* appelle à s'interroger sur les enjeux de ce dernier.

4.3. Les enjeux du *Due Process* comptable

L'analyse du *Due Process* est au cœur de la normalisation comptable et elle est essentielle à sa compréhension. Johnson et Solomons (1984) montrent comment ce processus a permis au FASB américain, jouissant déjà d'une légitimité technique, de se construire une légitimité politique en affichant un processus démocratique ouvert au public. Malgré les critiques qui le définissent comme un processus non démocratique ne jouant pas son rôle de procédure transparente du fait d'un manque de représentativité et de prise en compte des avis des répondants, la pratique américaine a su s'imposer pour les normalisations du monde entier. Le mimétisme entre pays anglo-saxons s'explique par le partage d'une même conception de la comptabilité axée sur la place prépondérante donnée à l'investisseur (Chantiri 2009). L'auteur rapporte également l'existence du même phénomène dans les pays dits « continentaux » où le système est défini comme étant partenarial du fait de l'intégration de plusieurs parties prenantes et pas uniquement l'investisseur (notamment le Japon et l'Allemagne). Le *Due Process* viendrait alors tempérer le choc culturel inhérent à l'importation de la comptabilité américaine mettant l'investisseur au centre des toutes les préoccupations (Heem et Aonzo 2004).

Par ailleurs, il est alors clair que les avantages du *Due Process* démontrés par le FASB (Johnson et Solomons 1984) l'emportent sur la lourdeur des négociations et les contraintes d'accès au processus de consultation citées précédemment. Dès lors, il devient un instrument au service des normalisateurs qui leur permet d'atteindre leurs objectifs en conjuguant les deux dimensions, technique et politique, inhérentes à la normalisation comptable. Alors, le *Due Process* participe aux trois niveaux de légitimité à savoir l'indépendance du normalisateur, la transparence et l'impartialité quant à son fonctionnement et l'acceptation de ses productions.

Sur le plan de l'indépendance, la participation du public fait bénéficier le normalisateur d'avis et de critiques lui permettant d'adapter ses prises de position mais surtout de répondre au manque de représentativité géographique et professionnelle de ses membres (Chiapello et Medjad 2009). Par la même, l'ouverture du processus de normalisation fait de la normalisation une procédure formelle, transparente et ouverte à tous en vue de garantir l'objectivité et l'impartialité des décisions prises à son issue (Heem et Aonzo 2003). La confiance qu'inspire cette procédure de confrontation des intérêts amène à produire des normes mieux acceptées puisque la légitimité des normes découle de la procédure mise en

place pour leur élaboration (Raybaud 2001). L'auteur rappelle que, si le *Due Process* est destiné à la recherche d'un consensus et s'il vise à rassurer sur le caractère démocratique du processus, il permet au normalisateur d'imposer des changements comptables importants malgré la forte opposition à laquelle il pourrait se heurter. Dans le même ordre d'idées, Colasse (2012, p65) précise que « *le Due Process est une façon d'organiser et de pacifier le lobbying et les jeux de pouvoir qui entourent la normalisation du modèle comptable* ». La recherche de consensus se rapporte alors à tout dispositif participatif où le mécanisme de la participation légitime l'initiateur de la consultation ainsi que ses productions. Pour ces dernières, la prise de conscience de la part des normalisateurs en accord avec les valeurs démocratiques permet de faciliter l'acceptation des normes puisqu'elles résultent de la collaboration de leurs destinataires (Haudeville et Wolff 2004).

Les enjeux du *Due Process* ne sont pas unilatéraux si l'on admet, en accord avec Raffournier (2007), qu'il est difficile, pour les parties prenantes, d'exercer des actions de *lobbying* sur le normalisateur en dehors des consultations publiques. Selon l'auteur, il serait même plus efficace d'utiliser la procédure en place en répondant aux appels à commentaires du normalisateur. Toutefois, la participation des parties prenantes au moyen de lettres de réponses aux documents de consultation est qualifiée, à tort, de collaboration et de participation à la décision. L'échelle de participation d'Arnstein (1969) exposée infra (cf. Figure 11), permet de voir que la consultation ne saurait être uniquement une participation « symbolique » au vu de la non-dilution du pouvoir de décision. Offrir la possibilité aux parties prenantes de participer au processus de décision via des consultations ne garantit donc pas une prise en compte des avis ni un changement du statu quo. Alors, les consultations comptables, selon l'échelle proposée par cet auteur, relèveraient du « *Tokenism* », c'est-à-dire un mécanisme en trompe-l'œil affichant un partage de décision uniquement en apparence.

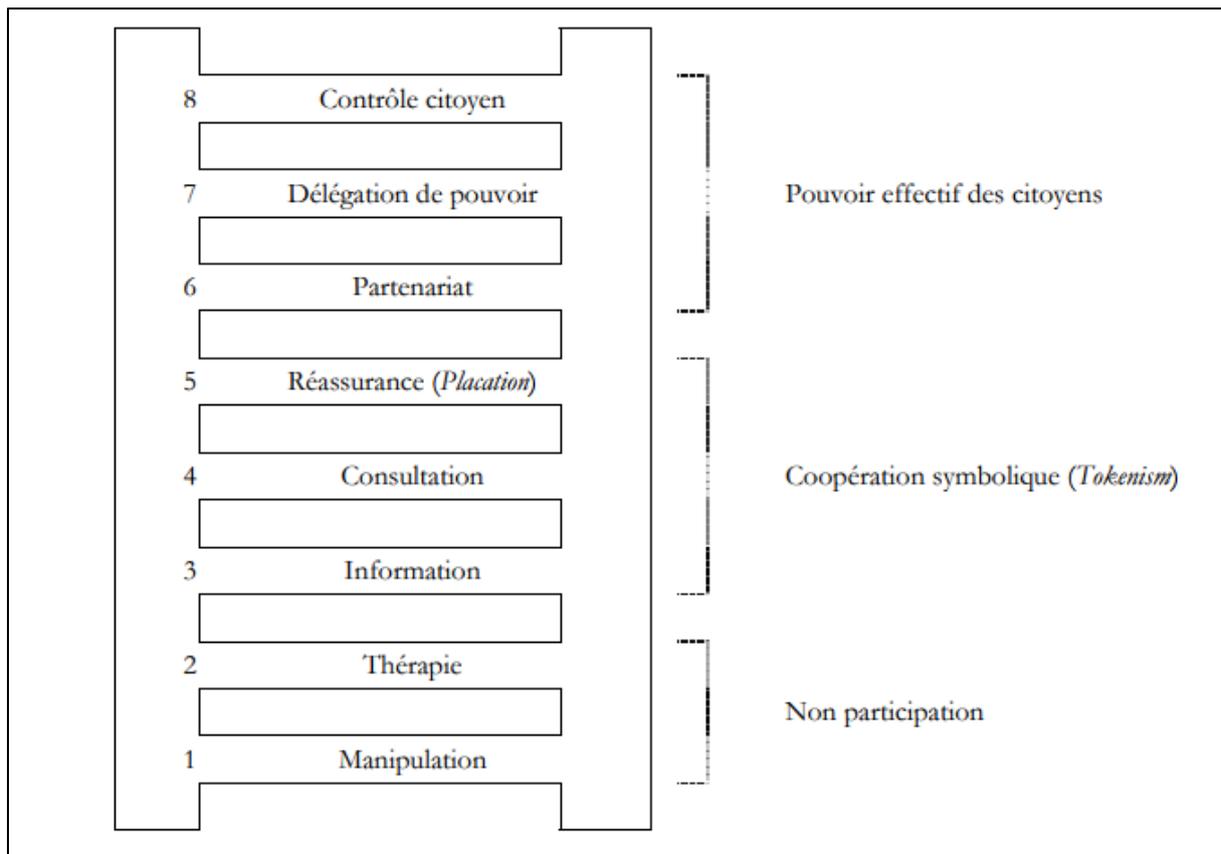


Figure 11 : L'échelle de participation selon Arnstein²⁴ (1969, p. 217).

Si cet aspect symbolique de la participation a été démontré à maintes reprises pour le cas de l'IASB, du FASB et d'autres normalisateurs (Heem et Aonzo 2003, Pigé et Paper 2009, LeManh 2009, Burlaud et Colasse 2010, Noël *et al.* 2010), force est de constater que l'entrée par la participation dans le secteur public est très peu empruntée. Dès lors, il convient de questionner la nature et le fonctionnement du processus de normalisation publique : le *Due Process* de l'IPSASB est-il en phase avec les valeurs d'une démocratie ?

²⁴ Traduction proposée dans un article du Comité d'évaluation et de suivi de l'Agence Nationale pour la Rénovation Urbaine (ANRU) « Une échelle de participation citoyenne –Sherry Arnstein ». Mars 2006.

Conclusion du chapitre 1

Ce premier chapitre remet le *Due Process* participatif de l'IPSASB dans son contexte de façon à mieux comprendre le processus de normalisation et à mieux préciser la problématique de recherche. Il débute par rappeler le besoin d'une normalisation comptable dans le secteur public et la réponse à ce besoin par la création du PSC en 1986, puis de l'IPSASB en 2004. À l'image de toute organisation internationale, le normalisateur public s'est doté d'une structure affichant son indépendance et d'un processus d'élaboration des normes démocratiques de façon à être et à paraître indépendant (Colasse 2005). Mais l'intervention de la normalisation publique, postérieurement à une normalisation privée bien engagée, a contraint l'IPSASB à se mettre en position de suiveur par rapport à son homologue privé (IASB) et à préserver cette dépendance (Rocher 2017). D'un côté, la stratégie de convergence représente un gage d'efficacité puisqu'elle a permis à l'IPSASB de proposer très vite un jeu de normes comptables à partir de la transposition des normes IFRS déjà existantes, mais de l'autre, cette stratégie a été source de critiques à l'encontre d'un référentiel déséquilibré qui ne considère pas suffisamment les spécificités du secteur public (Commission européenne 2013).

La chronologie de la normalisation dressée dans la deuxième section permet de confirmer cette dépendance envers le référentiel privé, et ce, jusqu'à l'élaboration par l'IPSASB de son propre cadre conceptuel. Ce document fait l'objet de la troisième section qui montre en quoi ce projet représente un tournant significatif dans l'histoire de la normalisation publique et identifie les enjeux en lien avec l'élaboration d'un tel document tant pour le normalisateur que pour ses parties prenantes. Outre les enjeux généralement rattachés à un cadre conceptuel comptable, ce dernier s'avère être un outil marketing incontournable pour les normalisateurs, d'autant qu'il est issu d'un dispositif participatif (*Due Process*) qui, lui-même, est un outil de légitimation (Horngren 1973). La dernière section se focalise sur le *Due Process* comptable, présente ses différentes phases, identifie ses enjeux et montre en quoi la participation publique au cœur de ce dispositif appelle l'application de théories politiques pour analyser la dimension démocratique du processus de normalisation.

Chapitre 2 : La normalisation participative, une lecture politique

Introduction du chapitre 2

Au vu de son fonctionnement, le *Due Process* représente avant tout un dispositif participatif permettant aux acteurs de la normalisation de participer à une prise de décision qui les concerne directement ou indirectement. Ce mécanisme rappelle la définition de la démocratie participative qui consiste à ouvrir à la participation des citoyens les décisions qui les concernent.

En comptabilité, la participation des parties prenantes aux décisions en lien avec la normalisation est souvent ramenée à une participation purement formelle sans conséquences sur le résultat du processus de normalisation. En ce sens, Burlaud et Colasse (2010) concluent que le processus de normalisation mené par l'IASB n'est pas démocratique. Il est alors possible de penser, au regard des fortes similitudes entre le *Due Process* de l'IASB et celui de l'IPSASB, que, de la même façon, le processus de normalisation public est non démocratique. Toutefois, une telle conclusion ne peut être tirée avant l'analyse de la sensibilité du normalisateur aux avis de ses parties prenantes. Dès lors, un ajustement des productions du normalisateur suite au processus de consultation est susceptible de remettre en question l'axiome de départ. De même, les critiques de la théorie de la démocratie réfutent la possibilité d'atteinte d'un idéal politique qui ne serait autre qu'un simulacre de dilution de pouvoir et un moyen de perpétuer un système représentatif maintenant un différentiel de pouvoir entre acteurs (Blatrix 2011).

Ainsi, la compréhension du processus de normalisation ne pouvant se passer de l'analyse du *Due Process* précédant une prise de décision, le présent chapitre propose un cadre explicatif liant pouvoir et participation. En ce sens, la première section pose les fondements d'une démocratie participative et montre comment cette dernière se retrouve au cœur de la normalisation comptable par le mécanisme de la participation. Si les recherches dans le secteur privé démontrent un processus d'élaboration des normes non démocratiques (Heem 2003, LeManh 2009, Burlaud et Colasse 2010, Noël *et al.* 2010), cette section propose de faire de la démocratie participative un outil d'analyse du dispositif participatif qu'est le *Due Process* mais appelle la mobilisation d'une théorie complémentaire du fait de l'existence de plusieurs types de pouvoir qui existent en dehors de l'arène de participation.

La seconde section passe en revue les principaux cadres théoriques mobilisés pour l'étude des normalisations et montre qu'une approche par le pouvoir, notamment tridimensionnelle selon la vision de Lukes (1974 [2005]), s'impose lors de l'analyse d'un processus décisionnel axé sur la participation publique. La dernière section vient, quant à elle, présenter plus en détail les trois dimensions du pouvoir de Lukes (1974 [2005]) et leur application théorique au cas de la normalisation comptable de l'IPSASB.

1. La démocratie participative dans l'étude de la normalisation

L'introduction de la démocratie dans l'analyse de la normalisation publique s'accorde avec le caractère conflictuel de la normalisation comptable et fait de l'approche participationniste un outil d'analyse. Cette démarche vient, par là même, répondre au besoin manifesté par Blondiaux (2008) ainsi que Berland et Pezet (2009) d'inventorier les différents dispositifs participatifs et d'analyser leur fonctionnement afin de nourrir, sur le plan théorique, une ambition politique quant à la nature des changements que les acteurs de la normalisation sont en droit d'attendre de la diffusion de cette forme de participation.

1.1. L'avènement de la démocratie

La démocratie désigne un régime politique où le peuple est souverain. La souveraineté populaire se traduit par un régime dans lequel les citoyens sont à l'origine des décisions qui s'imposent à eux. En principe donc, étant née des dispositifs participatifs, la démocratie ne peut être que participative mais pléthore de notions coexistent aujourd'hui, à savoir, entre autres, la démocratie directe, la démocratie représentative et la démocratie participative. L'ajout d'un adjectif de participation à un système, fondé lui-même sur la participation, vient donc répondre à un manque de dilution du pouvoir de décision.

1.1.1. Le principe de dilution de pouvoir

Ce foisonnement de dérivés démocratiques rappelle la difficulté d'apposer une définition claire à la notion de démocratie qui serait fondée de nos jours. En citant Rosanvallon(2008)²⁵, Martin (2010, p. 15) rattache la tendance qui consiste à accompagner la démocratie d'un adjectif au besoin de la définir de façon plus précise, « *comme si [...] la démocratie n'avait de vraie consistance qu'en étant spécifiée "libérale", "populaire", "réelle", "républicaine", "radicale" ou "socialiste"*. ». L'auteur rappelle qu'à côté de cette catégorisation par nature, il est possible de trouver d'autres catégorisations de la démocratie, cette fois-ci sur son fonctionnement, à savoir une démocratie directe et indirecte. Dans sa première forme, renvoyant à la démocratie athénienne, le pouvoir est exercé directement par le citoyen. Dans la seconde, plus moderne, le pouvoir des citoyens s'exerce de façon indirecte en passant par des représentants élus. C'est donc la démocratie représentative (Manin 1996).

²⁵ Rosanvallon, P. (2008). *La légitimité démocratique. Réflexivité, Proximité*. Seuil.

À cette dernière forme s'ajoute une troisième qui n'est pas considérée comme telle dans la littérature du fait de la difficulté à justifier son indépendance en tant que forme de démocratie. De forme hybride, entre une démocratie directe idéale et une démocratie représentative réelle, il s'agit de la démocratie participative. C'est une démocratie récente qui viendrait répondre aux limites d'une démocratie directe, dans laquelle le *dèmos* (le peuple) ne comprenait pas l'ensemble de la population, et d'une démocratie représentative où, cette fois-ci, le *kratos* (le pouvoir) n'était pas suffisamment dilué. Lenoir (2008) rappelle qu'il ne suffit pas de voir le pouvoir du peuple comme un simple idéal de l'imagination mais qu'il faudrait questionner le lien entre le peuple et pouvoir comme deux concepts qui tendent à se limiter et à s'exclure.

Étymologiquement, la démocratie (*dèmos-kratos*) désigne le pouvoir du peuple. Il est, dans ce cas, légitime de penser que la démocratie participative ne peut être que positive (bénéfique) puisqu'elle mise en place pour une équité en termes de pouvoir et donc de répartition des richesses. Pourtant, des critiques quant aux fondements même de la démocratie se font entendre. Au-delà des critiques montrant la démocratie comme une illusion et les dispositifs participatifs comme ne servant qu'à maintenir l'équilibre déjà en place (les dominants demeurent dominants), d'autres critiques la présentent comme pouvant avoir des effets encore plus néfastes. Elle serait même dangereuse dans le sens où elle libère la volonté du peuple alors que cette dernière peut être irrationnelle et donc mauvaise pour l'équilibre assurant le fonctionnement d'une société. Sintomer (2008, pp. 115-116) rapporte, à cet effet, les propos opposés de John Dewey et de Joseph Shumpeter dont le premier annonce que « *c'est la personne qui porte la chaussure qui sait le mieux si elle fait mal et où elle fait mal [...]* » auquel le second vient répondre en précisant que « *le citoyen typique tombe à un niveau inférieur de performance mentale dès qu'il entre dans le champ politique. Il argumente et analyse d'une façon qu'il reconnaîtrait immédiatement comme infantile dans la sphère de ses intérêts réels. Il redevient un primitif. Sa pensée devient associative et affective.* » Selon le degré des critiques, la démocratie serait alors, au moins, inutile et, au pire, mauvaise mais ce n'est pas pour autant qu'elle doit être abandonnée puisqu'elle puise sa force de son ambivalence qui permet d'éviter d'« *avoir des exercices de consultation purement formels, aux ficelles trop visibles, (qui) finiraient invariablement par tourner à vide, faute d'avoir atteint un seuil de crédibilité minimal. À l'inverse, des structures de participation menaçant de s'ériger en contre-pouvoir, inversant les rôles établis, bousculant les règles du jeu institutionnel, perdraient rapidement le soutien des acteurs politiques en place.* » (Blondiaux 2008, p. 48)

Selon Lenoir (2008), qu'elle soit antique ou moderne, la démocratie reposerait sur un « raté politique » qui justifie un « impossible pouvoir du peuple » soit une contradiction qui se trouve dans son étymologie même. Le raté politique dont il est question peut s'analyser par une vision machiavélienne qui mettrait en avant l'existence d'un décalage entre les intentions politiques et leurs réalités (le peuple désire ne pas être gouverné et les gouvernants désirent gouverner le peuple). Tenter d'établir un équilibre entre les deux serait une illusion, d'autant plus qu'il n'est de pouvoir sans dédoublement de l'espace politique (gouvernés / gouvernants) qui, selon l'auteur, est « nécessaire, légitime et problématique ». Si les deux premières dimensions se passeraient de justifications, répondre à la dimension problématique inhérente à ce dédoublement, pouvant créer une coupure entre la volonté des deux parties, implique une représentation élargie qui appelle à son tour la « participation » comme variable correctrice (et non régulatrice). Si la représentation porte en elle les limites de la démocratie, elle s'avère être, pour les défenseurs du courant, primordiale à l'existence du peuple et de son pouvoir d'agir qui ne peut s'imaginer qu'au travers des représentants qui sont plus enclins à s'exprimer en faveur du « bien public » que le peuple lui-même²⁶.

Si la multiplication et la démocratisation des dispositifs de la démocratie participative semblent solutionner un raté démocratique, certains auteurs ne sont pas de cet avis et présentent même cette solution comme une nouvelle façon de perpétuer une démocratie représentative (Blatrix 2011). Avant d'exposer plus amplement ce courant critique, il convient de revenir sur les fondements conceptuels des dispositifs participatifs.

1.1.2. L'institutionnalisation de la participation

L'apparition de la démocratie sous son appellation de participative est assez récente mais cette dernière a toujours existé sous d'autres formes : en tant qu'objectif à atteindre ou même comme un objectif inatteignable, un rêve, un idéal politique que partagent gouvernants et gouvernés. Sous sa forme la plus archaïque, la démocratie participative était un simple projet participatif mêlant, de près ou de loin, l'avis de ceux qui subissaient les conséquences d'un tel projet. La simplicité dont il est question n'est pas évoquée à l'égard de la nature des projets participatifs ni de leur portée mais plutôt en référence au principe de base qui les régissait.

²⁶ Rapporté par Blondiaux (2008, p. 13).

Autrement dit, le recours à ces projets participatifs n'était pas une finalité en soi mais un moyen logique et surtout légitime de résolution des problèmes.

Aujourd'hui, la démocratie participative ne repose plus sur de « simples » projets participatifs. Ces derniers revêtent un caractère plus institutionnel faisant d'eux des dispositifs participatifs acceptés, qui bordent la vie quotidienne sur le plan politique, social, économique. Ils l'encadrent également sur plusieurs niveaux. Sur le plan local, il est possible d'évoquer l'exemple des « conseils de quartier » dont l'objet est une autogestion au niveau local. Sur le plan national (voire international), certaines décisions, dont on dit qu'elles émanent du peuple, sont prises au moyen de référendums ou d'élections²⁷. En effet, l'objet de recherche n'est pas d'apprécier si la décision prise est bonne ou mauvaise mais, ce qui importe, c'est qu'elle soit bien légitime puisqu'elle représente la voix du peuple (issue d'une délibération publique). Au moyen d'une vision simpliste, la décision peut être bonne puisqu'elle a permis une prise de décision par les Britanniques et pour eux-mêmes. Pareillement, elle serait mauvaise si elle émanait d'une majorité ne disposant pas de compétences suffisantes pour se saisir des enjeux d'une telle décision. Elle serait d'autant plus mauvaise si les enjeux d'une telle décision concernaient aussi bien le peuple britannique que les peuples voisins, remettant en question l'équilibre de toute l'Europe. Dès lors, en plus des limites propres à chaque thème sujet à décision et outre l'incertitude inhérente à une décision politique, la multiplication des mouvements de contestation à l'encontre d'un choix politique (suite au Brexit, notamment) vient remettre en question l'efficacité d'un tel dispositif participatif et donc la légitimité de ce qui fut le choix du peuple.

Le passage d'un projet à un dispositif participatif révèle en creux l'institutionnalisation de la démocratie participative. En ce qui concerne la démocratie, qu'elle soit participative ou représentative, antique ou moderne, certaines notions de base reviennent de façon récurrente dans la littérature, à savoir la participation et la prise de décision. Ces deux notions sont difficilement séparables car aucune prise de décision (délibération) ne se passerait de la participation. De la même façon, nulle participation n'est une finalité en soi, elle est faite en vue d'une décision. Et pourtant, ces deux notions ont été conceptualisées séparément. Les limites de la démocratie représentative sont à l'origine de la démocratie participative. Manin (1996) présente l'évolution de la démocratie représentative, notamment française, et son

²⁷ Le « Brexit » est un exemple récent d'une décision démocratique à portée internationale, du moins sur la forme.

glissement d'un modèle de « Parlementarisme » à un modèle de « démocratie du public » en passant par le modèle des « partis ». Ces trois modèles, désignant respectivement la mouvance du pouvoir, se succèdent en vue d'une meilleure place pour la délibération consentie du peuple avec une omniprésence du principe de représentation.

1.1.2.1. Le caractère élitiste de la représentation

Les prémices d'une démocratie participative remontent aux années 1960 où elle vient combler les manquements de la démocratie représentative. C'est donc du besoin d'une décision de nouvelle forme incrémentée par l'apport des profanes (par opposition à la professionnalisation et l'expertise de la politique) qu'est apparue (ou réapparue) la démocratie participative (Blondiaux 2008).

Si les mouvements de contestation des étudiants américains des années 1960/1970 répondent au malaise de la représentation (Gaudin 2013), la participation ne tarde pas à émerger en France, parfois même de la bouche même des hommes politiques. En effet, entre 1960 et 1970 des Groupes d'Action Municipale sont créés pour donner la possibilité aux citoyens de prendre en charge les problèmes de leur cité pour lesquels les réponses du système politique traditionnel se sont avérées inadaptées (Bernard *et al.* 1972). Pierre Mendès France (1962), quant à lui, introduisit la notion de participation en complétion de la représentation : « *La démocratie ne consiste pas à mettre épisodiquement un bulletin dans une urne, à déléguer les pouvoirs à un ou plusieurs élus puis à se désintéresser, s'abstenir, se taire pendant cinq ans. Elle est action continue du citoyen non seulement sur les affaires de l'État, mais sur celles de la région, de la commune, de la coopérative, de l'association, de la profession.* »²⁸.

La chronologie de la démocratie participative enregistre alors deux grands moments, à savoir l'apparition et l'émergence de la démocratie participative par le bas (par les gouvernés) et la résurgence de la démocratie participative des gouvernants. C'est ce que Blondiaux (2008) appelle, respectivement, démocratie ascendante (ou par le bas) et descendante (ou par le haut).

²⁸ Rapporté par Chatriot, A. (2015). *Pierre Mendès France : pour une république moderne*. Armand Colin.

1.1.2.2. La démocratie « par le bas », un idéal politique

En termes démocratiques, la démocratie participative par le bas, au sens de Blondiaux (2008), définit la participation comme un instrument de contestation des systèmes politiques en place. Pateman (1970) a conceptualisé la participation dans les années 1970 au moyen de l'« Empowerment ». Cette notion, difficilement traduisible en français, représente le moyen d'éduquer les citoyens et de faire d'eux des individus éclairés et engagés. Cette dimension émancipatrice du peuple, qui passe d'abord par la politique à l'échelle locale, n'est pas explicitement rattachée à une prise de décision, même si l'idée de base reste malgré tout la participation des citoyens dans des décisions qui les concernent. Barber (1997) a rejoint un peu plus tard ce mouvement participationniste. Avec une logique autogestionnaire, il prône la création d'une citoyenneté politiquement engagée. Là encore, la participation n'est pas une finalité mais elle est le moyen d'élargir la communauté démocratique en y intégrant des citoyens, certes ordinaires, mais avec des capacités d'expression et d'action susceptibles de leur permettre de résoudre des problèmes qui sont les leurs.

La démocratie participative compte également un second niveau de conceptualisation chez Habermas (1992) qui, quant à lui, ne s'intéresse pas, en premier lieu, à la participation des citoyens mais plutôt à la décision prise suite à cette participation. En effet, pour Habermas (1992) une décision légitime (démocratique) doit nécessairement être délibérée par tous les citoyens. Par cette voie, associant tous les individus concernés par la décision mais qui ne poursuivent pas forcément le même intérêt, la décision résultante devrait répondre à un intérêt général. L'idéal délibératif donc, mêlant démocratie représentative et démocratie directe, même s'il emprunte une entrée d'analyse différente, s'avère être très proche de l'idéal participatif. En effet, il renvoie à un processus dont le moteur est l'argumentaire des acteurs (via une participation élargie) et dont la résultante est une décision consensuelle.

Ces deux conceptions, participative et délibérative, semblent diverger du fait de leurs finalités différentes mais elles défendent la même ambition. En effet, si la première vise à créer une citoyenneté éclairée et politisée tandis que la deuxième vise une meilleure légitimité construite par le débat contradictoire, elles ne sauraient être différentes, d'autant plus qu'une délibération est difficilement imaginable sans individus politisés (participation) et, de même, une participation serait dénuée de sens si elle se cantonnait à sa dimension émancipatrice.

1.1.2.3. La démocratie « par le haut », une résolution politique

Très vite, la démocratie participative est passée d'un simple instrument de contestation à une résolution politique. À partir des années 1990, les élus politiques se sont emparés en masse de cet idéal participatif pour prétendre à une légitimité ébranlée par la démocratie représentative (Bacqué et Sintomer 2011). C'est ainsi que cet idéal politique s'est incarné dans la législation et il est devenu incontournable. C'était au tour des « gouvernants » de promouvoir ce type de démocratie participative par le haut, soit descendante au sens de Blondiaux (2008).

Plusieurs lois, à travers le monde, permettent de montrer l'organisation et l'introduction progressive de la démocratie participative. En France, il est possible de citer la décentralisation débutée en 1992 (Loi Administration Territoriale de la République) par la création des communautés de communes. Si la loi de 1992 annonce une démocratie locale, elle reste limitée puisqu'elle donne uniquement un droit d'information et de consultation aux citoyens. La démocratie participative affirme son ascension institutionnelle par la loi de 1995, dite loi Barnier, en référence à Michel Barnier (ministre de l'Environnement sous le gouvernement d'Édouard Balladur du temps de François Mitterrand), par la création de la Commission Nationale du Débat Public (CNDP). En 2002, la loi relative à la démocratie de proximité met l'accent sur la participation des citoyens aux décisions locales. Elle rend obligatoire la création de conseils de quartiers dans toute commune comptant plus de 80 000 habitants. Ces derniers sont alors associés aux fonctionnaires de la mairie pour des questions qui concernent leur commune. La participation des citoyens est présentée sur le site de la CNDP (www.debatpublic.fr) comme « un gage de vitalité démocratique ». D'après la présentation qu'en fait cet organisme, sans toutefois donner au citoyen un pouvoir décisionnaire, une grande place semble lui être réservée lorsqu'il souhaite prendre part à l'étude de grands projets. L'État reconnaît alors le droit au citoyen d'être informé des projets, de les critiquer et de participer à leur amélioration, voire à leur abandon.

Depuis, la démocratie participative ne cesse de s'inviter dans la vie politique, notamment pour légitimer les programmes des élus (notamment des candidats aux élections présidentielles).

Les élections présidentielles en France sont marquées par une forte présence de la démocratie participative (notamment le projet de Ségolène Royale en 2007²⁹). Ainsi, quelle que soit l'appartenance politique, la participation des citoyens reste un fort gage de légitimité. Mais alors une question se pose : les critiques prononcées à l'encontre de la démocratie laissant entendre qu'elle ne serait qu'un simulacre et que la participation ne saurait être effective, sont-elles vérifiables lorsque la démocratie est clamée aussi haut et aussi fort ? Un début de réponse est formulé par Lefebvre (2007)³⁰ qui présente la démarche participationniste comme faisant suite à un besoin de renouvellement des pratiques politiques, à une demande sociale de participation et à un discrédit politique grandissant mais « *l'idéal de la démocratie de la participation est plus honoré que véritablement pratiqué* ». Selon l'auteur, l'idéal participatif, même lors d'un programme présidentiel, se serait limité à produire un effet d'annonce et de légitimité car, malgré l'introduction d'un dispositif participatif aucun détail sur le statut de ce dispositif ni de ses objectifs n'est communiqué. Cela rappelle l'absence de conditions dans lesquelles doit être menée une démocratie participative, ce qui réduit cette dernière à une procédure purement consultative (Blondiaux 2008).

1.2. Les limites de la démocratie participative

La pérennité de la démocratie réside en partie dans la multiplication des dispositifs participatifs. Ces dispositifs, aussi nombreux qu'ils soient, partagent un point commun, à savoir un déploiement limité, « *la participation active des citoyens ordinaires à l'élaboration des choix collectifs se vit aujourd'hui à travers le monde essentiellement à l'échelle locale, sinon micro locale* » (Blondiaux 2008, p. 49). Le nombre et le caractère institutionnel de ces dispositifs rendant difficile leur recensement (conférences de consensus, tirage au sort, référendum locaux, etc.), la présente étude emprunte à l'auteur cité *supra* l'identification des trois types de dispositifs d'implication des citoyens dans la prise de décision, ayant pour principales caractéristiques d'être largement répandus, considérés comme prêts à l'emploi et surtout transposables dans d'autres domaines, notamment dans le domaine comptable (*Due Process*).

²⁹ Lefebvre, R. (2007). La démocratie participative selon Ségolène Royal. Revue *Projet* (consulté le 24/11/2016 à 15h 30).

³⁰ *op. cit.*

1.2.1. Les principaux dispositifs participatifs

Les principaux dispositifs participatifs sont les budgets participatifs, les débats publics et les jurys citoyens. Suite à de nombreux dispositifs uniquement consultatifs, le budget participatif représente une vraie révolution dans le champ de la démocratie participative. Inventé et testé pour la première fois au Brésil (Porto Alegre) en 1988 (Genro et De Suza 1998), il s'est exporté partout à travers le monde. L'essor qu'a connu ce dispositif tient à sa conception même qui consiste à transférer aux habitants une partie du pouvoir, autrefois réservé aux représentants, pour décider de l'affectation d'une partie du budget de leur commune.

La démarche du débat public, selon le contexte de son déploiement, peut revêtir plusieurs appellations : enquêtes publiques, débats, forums, assises, etc. L'idée de base est d'offrir aux habitants d'une zone géographique donnée la possibilité de se prononcer sur des projets préalablement définis pendant un laps de temps limité. En France, la forme la plus récente de ce modèle de participation est représentée par la Commission Nationale du Débat Public (CNDP). Cette dernière a mené des enquêtes publiques sur plusieurs projets, notamment sur le projet d'aéroport de Notre-Dame-des-Landes (450 millions d'euros, 7420 participants, 16 réunions publiques) ou encore le projet Grand Paris Express (23,5 milliards d'euros, 15 000 participants, 55 réunions publiques...). Plutôt axé sur la délibération, le débat public prône l'ouverture des discussions précédant des décisions (concernant de grands projets) à tous les individus concernés (Blondiaux 2008). Malgré les reproches faits à ce mode de consultation, l'auteur rappelle que ce modèle participatif est porteur de nombreux changements en abaissant le coût d'entrée dans la participation et en codifiant différents outils de participation.

À l'image des deux précédents modèles participatifs exposés, le jury citoyen regroupe plusieurs démarches comme les conférences de consensus ou encore les cellules de planification. Dans tous les cas, il s'agit là encore d'associer les citoyens mais l'intervention de ces derniers n'est que consultative. Le jury citoyen est alors une consultation formelle des citoyens dits ordinaires. Ces derniers, du fait de leur nature profane, peuvent auditionner des experts afin de formuler des opinions éclairées susceptibles d'être retenues par l'organe décideur. De nombreux exemples de jurys citoyens peuvent être cités, à savoir la consultation sur les organismes génétiquement modifiés qui s'est tenue en 1998, celle sur le changement climatique en 2000 ou, plus récemment, sur les nanotechnologies en 2006.

Ces 3 types de dispositifs participatifs montrent les 3 principales stratégies d'institutionnalisation de la participation ainsi que toutes les stratégies pouvant être dérivées de ces dernières. Selon le modèle adopté, le processus de décision a tendance à favoriser la participation par la formation de public éclairé, ou la délibération par le maintien d'un public profane, mais quel que soit le modèle favorisé, la démocratie participative « *est le lieu où les contradictions de l'ordre démocratique peuvent se déployer* » (Blodiaux 2008, p. 48). Ces trois types de dispositifs ont l'avantage d'être emblématiques dans l'histoire de la démocratie participative et peuvent à eux seuls expliquer la majorité des dispositifs participatifs déployés en dehors du champ de la politique. Dans le cas de la normalisation comptable, le *Due Process* est un dispositif participatif qui semble se rapprocher davantage des budgets participatifs et des débats publics.

1.2.2. La prédominance de la représentation

Les critiques de la démocratie participative sont caractérisées par leur nombre et leur hétérogénéité. L'inexistence d'une théorie critique homogène, au même titre de l'inexistence d'un seul *main-stream*, permet la prolifération de critiques d'ordre normatif, empirique et théorique (Gourgues 2013).

En principe, la démocratie participative vient répondre aux limites d'un gouvernement représentatif et elle est porteuse d'enjeux multiples. Au-delà d'une dimension émancipatrice des citoyens, la création d'un capital social est mise en avant (Putnam 2000). Manin (1992) présente un gouvernement représentatif comme entretenant des relations démocratiques entre représentants et représentés alors qu'il est pensé en opposition à une démocratie. Il rappelle alors la mouvance du pouvoir traduisant la mutation de la représentation vers un modèle laissant plus de place à la participation censée associer les citoyens à la décision. Blatrix (2011) n'est pas contre le principe même d'une démocratie participative qui viendrait en complétion des dispositifs anciens de la démocratie représentative mais elle dénonce l'emprise de cette dernière sur la participation. Selon l'auteur, quel que soit le dispositif participatif retenu, la participation est inévitablement absorbée dans la représentation en perpétuant le jeu de la délégation ou en créant de nouveaux représentants. Ce processus obéit alors à deux logiques, à savoir l'impossibilité d'une démarche de participation d'échapper à la création de nouveaux élus (représentants) et l'impossibilité d'échapper aux enjeux d'une compétition politique. Ainsi, le passage de la démocratie représentative à la démocratie

participative n'en est pas un puisqu'il s'agit, selon Blatrix (2011), d'un ensemble d'instruments qui vise à régénérer la démocratie représentative.

Ces critiques, dites « académiques », font écho à des critiques relevées, cette fois-ci, dans la pratique de la démocratie participative (Gourgues 2013). Elles sont nettement plus virulentes, d'autant qu'elles résument le résultat des nombreux dispositifs participatifs déployés dans plusieurs pays représentant autant de contextes différents que de périodes de déploiement différentes. La démocratie participative s'avère avoir de très faibles conséquences sur la prise de décision même pour les dispositifs les plus prometteurs comme le budget participatif. À l'image d'une participation qui ne serait efficace qu'à un niveau local, la démarche du budget participatif s'est révélée uniquement consultative, conservant ainsi le pouvoir des élus (Koebel 2006). Pour le cas de Porto Alegre, qui demeure un cas exemplaire, et en 15 ans d'application, seulement 10 % de la population de Porto Alegre a pu prendre part à l'élaboration des budgets (Blondiaux 2008). L'exportation de ce dispositif n'a pas réduit ses limites mais, bien au contraire, elle n'a fait qu'amplifier ses défauts puisqu'il s'est généralement agi de donner la possibilité aux habitants d'une commune de décider d'une infime fraction du budget de leur commune et de se prononcer pour des projets porteurs d'intérêt moindre, « [...] tout juste suffisante pour investir dans un banc ou quelques jardinières » (Blondiaux 2008, p.31).

Le débat public, le jury citoyen ainsi que tous les autres dispositifs dérivés n'ont pas échappé à la critique. En effet, s'il n'est pas possible de reprocher au débat public de limiter la participation des citoyens à des projets peu importants, ces dispositifs ne garantissent pas une véritable écoute du citoyen. La CNDP affirme être à l'écoute du citoyen et prendre en considération son avis mais les projets discutés sont des projets dont l'élaboration est déjà prévue. L'aéroport de Notre-Dame-des-Landes est un exemple très récent dont la future élaboration résulte de deux débats publics, très critiques. S'il s'agit d'un projet d'actualité, ce dernier ne l'est pas vraiment puisqu'il a été question d'implanter un aéroport dans les années 1970³¹ et l'échec d'un débat public peut s'apprécier au regard des fortes oppositions au projet. Les limites des débats publics sont généralisables pour d'autres dispositifs faisant partie du jury citoyen. Dans ce cas, la participation des profanes peut être bénéfique pour une démocratie mais les projets discutés sont d'ores et déjà concrétisés. Par ailleurs, un paradoxe

³¹ <http://www.vie-publique.fr/actualite/alaune/notre-dame-landes-dossier-officiel-information-pour-electeurs-est-ligne.html>

est inhérent au processus de consultation puisque le recours à des experts, afin d'éclairer les citoyens ordinaires tirés au sort (pour leur permettre d'instruire leurs positions) et leur donner les moyens de formuler des prises de position fondées, pose la question de la légitimité du processus. Le paradoxe de la participation au sens de Blondiaux (2008) implique que les positions des citoyens ne sont légitimes que si elles sont éclairées par les experts mais l'intervention de ces derniers prive les participants de leur statut de profanes.

D'autres limites, cette fois-ci techniques, caractérisent les dispositifs de participation. Le caractère trop intrusif et la limite de la participation au niveau micro s'imposent de façon mécanique au regard des risques liés à l'afflux de demandes de participation, au ralentissement de l'action publique, voire à la délégitimation du rôle des élus (Gourgues 2013). Alors, l'adoption en masse de ces derniers ne serait pas synonyme d'une démocratie en bonne santé mais traduirait plutôt une mise en scène politique, un simulacre. Une instrumentalisation des dispositifs participatifs est alors dénoncée. Ils seraient devenus de simples consultations organisées par les élus dans le but d'apprécier le degré de résistance aux projets qui seront, quel que soit le résultat de la consultation, menés à terme (Paoletti 1997, Rui 2004). La démocratie participative serait alors devenue un label de communication pour les dominants, faisant en sorte que rien ne change ou qu'au mieux, seuls des changements modestes apparaissent (Bacqué et Sintomer 2011). La démocratie participative fait de sa définition floue une force, accompagnée par de forts discours la montrant comme nécessaire, elle « *se vit aussi comme une figure de communication visant simplement à reproduire l'apparence d'un gouvernement proche du peuple* » (Blondiaux 2008, p. 20).

Au-delà des critiques qui pullulent quant au fonctionnement et aux résultats de la participation en tant qu'idéal démocratique, des critiques d'ordre théorique peuvent viser la nature même de cette pratique qui viendrait bousculer un équilibre politique qu'est la démocratie. Cette dernière serait alors vue comme un régime institutionnel stable (de par une participation marginale des citoyens) que la participation, au-delà d'une participation ponctuelle et limitée laissant place aux élites (au-delà du vote), viendrait déstabiliser (Rancière 2005). La démocratie participative est limitée pour ce qu'elle produit mais elle le serait davantage pour ce qu'elle est. Sur le plan conceptuel, deux critiques sont à signaler quant à l'imposition d'une démocratie participative par des représentants qui, eux-mêmes, luttent contre elle. Premièrement, Blondiaux (2008) rappelle que la loi de proximité, dans sa version initiale, prévoyait la création de conseils de quartiers pour toute commune comptant plus de 20 000 habitants, la désignation des représentants communaux au suffrage universel et une certaine

ouverture dans l'organisation de ces conseils. Or, tout semble être fait pour marginaliser la participation puisque le nombre d'habitants a été ramené à 80 000 habitants, les représentants communaux ne sont pas désignés au suffrage universel et ces derniers détiennent la maîtrise totale de l'organisation des conseils de quartiers. À ce sujet, le conférencier Viktorovitch (2015)³² rapporte l'exemple d'élus proclamant la participation mais restant sévèrement attachés à une pratique représentative en s'opposant aux lois interdisant le cumul des mandats. Cet auteur décrit alors la deuxième limite conceptuelle en questionnant la possibilité que cet idéal participatif ne soit autre qu'un « *fantasme du chercheur* » (absence de demande de participation). Pour justifier cette interrogation, il évoque les conseils de quartiers qui se tiennent pour des sujets bien précis, notamment la « drogue », et où les principaux concernés (toxicomanes) sont toujours absents. Blatrix (2011) qualifie cet échec des procédures participatives, résultant de l'écart entre l'offre et la demande de participation, de procédure « en panne de public ».

Le décalage latent entre l'offre et la demande de participation qui s'est opéré au rythme de sa démocratisation est problématique pour certains (Nonjon 2006, Gourgues et Sainty 2011, Blatrix 2011) et tout à fait normal pour d'autres, voire voulu (Hibbing et Theiss-Morse 2002). Pour reprendre les propos de Clément Viktorovitch (2015)³³ quant à la démocratie participative, « *seulement certaines personnes en parlent et en cherchent, les citoyens eux n'en veulent pas* ». En effet, s'il incombe aux citoyens d'être politisés ou, au contraire, de croire en la délégation (bonne représentation), Blondiaux (2008) rappelle tout de même la nécessité de s'assurer que la désertification des dispositifs participatifs n'est pas due aux conditions dans lesquelles ces derniers sont menés et qui peuvent laisser les citoyens croire (ou prendre conscience) que « tout est joué d'avance ».

1.3. L'établissement de la démocratie dans le champ de la normalisation comptable

Si la démocratie trouve ses meilleurs exemples dans le champ politique, ces derniers ne sont pas moins importants ni moins nombreux dans d'autres domaines. Légalisée ou juste empruntée aux « best practices », la démocratie s'est largement démocratisée en dehors du champ purement politique, notamment en sciences de gestion. Toutefois, ce terme peut être

³² Conférence intitulée « La démocratie participative est-elle un conte de fées ? », enregistrée le 7 mars 2015 à Paris.

³³ *op. cit.*

utilisé à tort pour désigner des notions relevant de la gouvernance de l'organisation et où seul le top management est concerné alors que la démocratie, dans le contexte organisationnel, exige une participation ouverte aux employés mais également aux autres parties prenantes (les clients, les fournisseurs, les managers, les investisseurs, etc.).

La démocratie a été introduite peu à peu dans les entreprises grâce à la démocratie industrielle (Charles et Zimmermann 2013). Encore une fois, et à l'image de la démocratie sous sa forme originelle dans le champ politique, la démocratie dans les entreprises ne se détache pas des adjectifs qui viennent la qualifier et affiner son champ d'application. La démocratie « industrielle » regroupe ainsi un ensemble de procédures prévues pour contrer les pratiques du taylorisme par la participation des employés. De façon générale, la participation peut être directe ou indirecte allant de la simple information à la coopération, évoquant ainsi une démocratie représentative (délégués du personnel, comités d'entreprises, sections syndicales, etc.), ou une démocratie participative dite « management participatif ». Cette approche est pensée pour transformer l'organisation mais des limites se dessinent très vite au regard de l'hétérogénéité des éventuels participants et à la non-séparation de la propriété et du pouvoir.

Au regard des objectifs de rentabilité et de performance motivant la mise en place des démarches participatives au sein des organisations, la démocratie dans les organisations privées et même publiques risque de troquer le partage de pouvoir contre l'enrôlement des employés. En ce sens, Lafarge *et al.* (2011), dans leur introduction à un numéro réservé à la démocratie administrative, voient en la concertation censée représenter une participation des employés à un degré très élevé, une recherche de consensus ayant pour seul but un pilotage optimal. La participation dans le contexte organisationnel nourrit alors des enjeux managériaux et communicationnels faisant de la participation un idéal participatif mais à des fins différentes par rapport à la conception d'un idéal démocratique dans le champ politique. En effet, si la participation au sens de Pateman (1970) vise la production d'une citoyenneté éclairée et politisée (à des fins de décision), la participation au sein des organisations risque de se détacher de toute décision et rester intimement rattachée aux objectifs managériaux préalablement fixés.

L'idéal délibératif est également présent au sein des organisations. À titre d'exemple, les comités d'hygiène, de sécurité et des conditions de travail sont des organes que les employeurs doivent consulter pour tout projet ayant des conséquences sur l'hygiène, la sécurité et les conditions de travail des employés. Sur le plan légal, les employeurs sont

contraints de consulter ces organes même si une réponse négative de leur part ne saurait obliger les employeurs à renoncer au déploiement des projets objets de consultation. Encore une fois, et malgré l'apport probant de ce comité pour la santé au travail, la participation des employés semble rester en marge de la décision à l'image des autres dispositifs participatifs purement politiques. Mais, qu'elle soit participative ou délibérative, la démocratie est très peu évoquée dans le domaine de la comptabilité alors même que cette dernière est omniprésente en démocratie.

En étudiant le renouveau dont a bénéficié la comptabilité à partir des années 1950, Berland et Pezet (2009) rapportent que cette dernière colonise des pans entiers de l'économie et de la société (Power 1999). D'un autre côté, les auteurs rappellent que la comptabilité n'est plus un simple outil (technique) mais plutôt un phénomène social, un objet organisationnel et comportemental (Hopwood 1974). Avec ce nouveau statut, il convient de voir ce qu'est, ou ce que pourrait être, une démocratie comptable. En effet, deux acceptions coexistent. La première désigne une comptabilité « à la française » perdue³⁴ au sens de Colasse et Standish (1998), soit un système collégial associant un grand nombre d'acteurs (professionnels de la comptabilité en plus des acteurs économiques et sociaux). *A contrario*, la deuxième acception ne voit pas en l'adjectif « comptable » la traduction d'un système démocratique mais plutôt une démocratie qui est elle-même comptable, soit un système frappé d'hérésie.

Dans le même ordre d'idées, Berland et Pezet (2009) soulignent que le contexte comptable ne peut désormais être considéré comme neutre mais plutôt comme le reflet du capitalisme et de la modernité où les changements ne s'expliquent pas uniquement par la technologie et la concurrence mais aussi par des rivalités interprofessionnelles et où la comptabilité est négociée dans le cadre des résistances (Cooper et Hopper 2007)³⁵. Les auteurs ajoutent que le pouvoir et le conflit sont au centre des explications, éléments qui rappellent les limites propres à une démocratie moderne. En dressant un panorama des études critiques et en mettant en avant la limite du modèle de l'agence réduisant la relation aux couples mandants-

³⁴ Selon Colasse et Standish (1998), la refonte du système français en 1996 marque une rupture et une remise en cause des équilibres entre les différents acteurs et annonce une nouvelle reconfiguration des relations de pouvoir (système tourné vers les investisseurs uniquement).

³⁵ Cooper, D- J., et Hopper, T. (2007). Critical Theorizing in Management Accounting Research. Dans *Handbooks of Management Accounting Research* (Dir. Chapman, C. Hopwood, A-G., et Shields, M). London, Elsevier. (1), pp. 207-245.

mandataires³⁶, les auteurs questionnent la possibilité d'associer différents acteurs à la décision en matière de convention et de parler d'une démocratie comptable dans son acception positive.

À l'image des autres démocraties citées *supra*, les modèles de participation dans les travaux de normalisation, qu'ils portent sur la comptabilité ou d'autres domaines (menée notamment par l'International Organization for Standardization – Iso), ne sont pas considérés comme démocratiques (Berland et Pezet 2009). Ces auteurs précisent que la sous-traitance de la normalisation comptable à des organismes privés généralise la « culture du résultat » et réduit la participation à un débat d'experts. Malgré le fait qu'aucune normalisation comptable ne saurait se passer des mécanismes de participation, qui s'inscrivent de par leur nature dans une approche démocratique permettant aux normalisateurs de construire et de préserver une certaine légitimité, nombreux sont les auteurs qui se sont prononcés sur leur caractère non démocratique, et ce, pour plusieurs raisons.

Burlaud et Colasse (2010) mentionnent le caractère éminemment politique du processus de normalisation de l'IASB et concluent que ce dernier est loin d'être une procédure démocratique. Comme explication, les auteurs citent l'élaboration des normes qui reste réservée aux seules parties prenantes qui disposent de suffisamment de ressources financières et intellectuelles pour une participation efficace. Les autres acteurs ne seraient que spectateurs. D'autres auteurs ont pu valider ce constat en identifiant des limites d'accès à la participation, réservant cette dernière à une élite (Rocher 2013) formant ainsi une communauté épistémique (Chantiri et Kahloul 2012). Noël *et al.* (2010) confirment ces propos, non pour les restrictions d'accès à la participation mais plutôt pour un processus perméable aux rapports de force qui le rend incompatible avec les valeurs d'une société démocratique. Par une théorie de la démocratie³⁷, ces auteurs confirment que le *Due Process* ne réunit qu'en apparence les conditions d'une réalisation d'une éthique de la discussion³⁸.

Il peut sembler possible de transposer les critiques énoncées précédemment pour le cas de la normalisation comptable du secteur public du moment que l'IPSASB a une nature et un

³⁶ « la discussion autour de la comptabilité est fermée, non pas par la comptabilité elle-même, mais par ce face-à-face qui laisse peu de place aux autres acteurs » (Berland et Pezet 2009, pp. 16-17).

³⁷ Selon la théorie de l'Agir Communicationnel initiée par Habermas, une décision légitime démocratiquement est une décision qui a été délibérée par tous.

³⁸ L'éthique de la discussion dans la pensée habermasienne entend une transparence des débats et une implication de tous les acteurs et à tous les niveaux.

fonctionnement similaires à ceux des autres organismes privés. Mais le caractère flou de la démocratie ne permet pas une telle extrapolation puisqu'elle ne serait pas systématiquement bénéfique comme l'entend sa définition. Dans ce cas, l'ambivalence inhérente à la démocratie, lui valant de reposer sur un « raté politique » (Lenoir 2008) ou encore d'être qualifiée de « procédure en panne de public » (Blatrix 2011), permet d'avancer que, si un dispositif participatif ne peut pas être démocratique, il serait plus intéressant de dépasser la simple conclusion et de faire de la démocratie participative un outil d'analyse pour une meilleure compréhension du processus de normalisation comptable.

Pour ce faire, la prochaine section revient sur les principaux cadres retenus pour l'étude des normalisations, avant de mettre en évidence les raisons pour lesquelles il est difficilement concevable de faire l'économie d'une approche par le pouvoir pour l'analyse d'un processus de normalisation comptable de nature participative.

2. La théorie du pouvoir multidimensionnel

La normalisation comptable désigne le processus de production des normes comptables qui constitue un sous-processus de la régulation comptable. Cette dernière comprend donc le processus de production des normes (la normalisation comptable) mais également le contrôle et la mise en œuvre des normes. Ainsi, selon que la production de normes porte sur un champ national, supranational ou international, la mise en œuvre et le contrôle s'accorderont en conséquence (Colasse et Pochet 2009). Enfin, l'harmonisation comptable est souvent confondue avec la notion de standardisation. Cette dernière renvoie à l'uniformisation totale qui implique l'adoption d'une norme commune au niveau international (Garrido *et al.* 2002). Damak-Ayadi (2009) présente la standardisation comme un processus d'harmonisation qui se fait au niveau international. Elle cite les travaux de Nobes et Parker (2008), les premiers à avoir identifié l'harmonisation comptable comme un « *processus destiné à accroître la compatibilité des pratiques comptables grâce à une limitation de leur niveau de variabilité* ». Colasse (2000) rajoute à la précédente définition que le principal objectif de l'harmonisation est de « *faciliter la comparaison des états comptables produits par des entreprises de pays différents* ».

Le dépassement de ces écueils sémantiques permet de découvrir un processus marqué par une complexité technique amplifiée par la mondialisation à laquelle se joint une complexité politique inhérente aux choix dits arbitraires en termes d'alternatives comptables et de conflits

d'intérêt (Fortin 1989, Colasse 2010). Ces attributs ont fait naître et ont participé à perpétuer la double dimension technique et politique de la normalisation. Ce faisant, leur analyse s'est tour à tour fondée sur la mobilisation des sciences économiques, de la sociologie ainsi que des sciences politiques (Bollecker et Azan 2009) bien que la majorité des études n'affichent pas les théories qu'elles mobilisent de façon explicite (Nikitin et Ragaigne 2012). Chantiri (1995) identifie trois perspectives d'étude : économique, socio-politique et sociologique. La première regroupe les études considérant la régulation comme un phénomène économique posant l'information comptable comme un bien (individuel et collectif) échangé. La perspective socio-politique considère l'exercice du pouvoir au sein d'un processus de décision et, enfin, la perspective sociologique voit en la régulation un phénomène plus large en lien avec l'ordre et le changement sur le plan social. Malgré ce découpage disciplinaire, proposé notamment par Gore (1992) qui met les théories économiques face aux théories du pouvoir (théories politiques et sociologie), ce dernier confirme qu'une franche dichotomie ne peut être relevée entre ces différentes perspectives. Selon cet auteur, le politique ne peut se détacher de l'économique puisque il découle de la répartition des richesses au sein de la société.

2.1. Les approches économiques de la normalisation comptable

Chantiri (1995) rappelle que, dans la conception économique, les acteurs sont dits rationnels et n'interviennent que si les bénéfices tirés de leurs actions excèdent les coûts engagés en ce sens. Ainsi, la mobilisation des théories économiques a largement servi à l'analyse des positions des acteurs de la normalisation et de leur comportement dans le processus de normalisation. D'abord, les parties prenantes de chaque normalisateur, qui sont systématiquement invitées à participer aux travaux de normalisation, peuvent répondre positivement à l'invitation ou s'abstenir de répondre. Dans le premier cas, leur participation peut être présentée comme une tentative d'influence afin d'orienter la distribution de richesses en leur faveur. Watts et Zimmermann (1978) initient cette approche dans le cadre de la normalisation américaine afin d'analyser et de prédire les actions de *lobbying* exercées à l'encontre du FASB par les grandes firmes. Ils étudient les déterminants du comportement lobbyiste, approche reprise par de nombreux chercheurs dans d'autres contextes et en complément à d'autres théories (Kenny et Larson 1995, Larson et Brown 2001, Jorissen *et al.* 2006).

Le second cas, lorsque les parties prenantes ne prenaient pas part au processus de normalisation, a également été analysé par le biais de théories économiques. A côté de

l'analyse de l'abstention par des approches politiques et sociologiques (cf. *infra*), Feroz (1987) a mobilisé la théorie de l'action collective initiée par Olson (1965) afin d'analyser la non-participation de certains acteurs aux travaux de normalisation. Vu la nature collective du bien échangé (information comptable) et des coûts de participation, les acteurs dans les grands groupes n'estiment pas nécessaire une intervention et entendent profiter d'une influence déjà exercée. Kahloul (2012) rappelle que ce phénomène de « *Free Riding* » est appelé par le paradigme du « *billet gratuit* » ou du « *passager clandestin* ».

L'intérêt porté à la normalisation comptable ne s'est pas limité à l'étude du comportement des parties prenantes. Il s'est également agi d'étudier le comportement du normalisateur en tant qu'organisation en quête de légitimité. L'approche néo-institutionnelle est largement mobilisée car elle permet d'identifier et d'apprécier les stratégies mises en place par les normalisateurs, nationaux (par exemple Fogarty 1992, pour l'étude du FASB) ou internationaux (tal Larson 2002, étudiant le cas de l'IASC), en vue de se construire et de préserver un certain niveau de légitimité. De même, la théorie néo-institutionnelle est utilisée pour analyser le comportement des normalisateurs en réponse aux actions de *lobbying* exercées à leur encontre. Elle est également utilisée comme théorie complémentaire³⁹ afin d'enrichir l'analyse apportée par une théorie retenue *a priori*. Dans ce cadre, les travaux de LeManh (2009) ont été menés en vue d'analyser le comportement de l'IASB et d'expliquer la pugnacité de ce dernier à vouloir imposer une norme relative au résultat comptable, malgré le fort désaccord qu'elle a suscité auprès des participants. La théorie néo-institutionnelle pour le cas de l'IASB vient en complétion de la théorie de l'agence (permettant l'identification des acteurs et leurs prises de position) pour relier la volonté d'imposer une norme comptable à une quête de légitimité de la part du normalisateur international.

Indéniablement, les approches économiques proposent des entrées d'analyse séduisantes comme en témoignent les nombreuses études dans le champ de la normalisation. Mais ces approches ne sont pas sans limites. Bien que les investisseurs demeurent les destinataires privilégiés de l'information financière et comptable, ce qui rend tout à fait légitime d'inscrire la normalisation dans les approches contractuelles, notamment la théorie de l'agence, Burlaud

³⁹ À l'instar de Nash (2006) qui précise que l'étude d'un phénomène ne peut se faire sous un seul angle. Sur ce point, l'auteur cite Koing (1993) pour montrer l'importance de recourir à différentes approches afin de saisir les aspects des réalités complexes dans les sciences de l'organisation.

et Colasse (2010) réfutent l'utilisation de cette dernière pour diverses raisons. Selon ces auteurs, cette approche voit l'organisation comme un ensemble de contrats qui se traduit par une somme de délégations associées à des contrôles (investisseurs-agents), mais elle est loin de la considérer comme un groupe social et encore moins comme une organisation économique et sociale ayant des objectifs complexes qui s'étendent au-delà des seuls aspects économiques. Ainsi, la théorie de l'agence ne fournirait qu'une vision sommaire de l'entreprise et elle est considérée comme réductrice et obsolète.

Par ailleurs, la théorie néo-institutionnelle se distingue par sa flexibilité et sa facilité d'adaptation (notamment aux terrains déjà investis par d'autres théories) mais des critiques similaires à celles citées précédemment sont prononcées à son encontre. La principale limite réside dans le fort attachement au volontarisme des acteurs qui ne permettrait pas l'accès à une vision assez large pour considérer le comportement des parties prenantes en même temps que celui de l'institution qui se trouve en face d'eux. Pour ce faire, Huault et Leca (2009) mobilisent l'approche par le pouvoir en complément de la théorie néo-institutionnelle afin de dépasser les limites imposées par cette dernière (analyse des relations entre agents). La non-consideration du processus de normalisation comme un ensemble en mouvement qui existe pour et par ses parties prenantes est également le point faible de la théorie positive de la comptabilité. Deux autres limites sont à signaler, à savoir la focalisation sur les aspects formels et manifestes du *lobbying* ainsi que l'explication de ce dernier par la notion d'intérêt dont la complexité n'est pas suffisamment considérée (LeManh, 2009).

La notion d'intérêt a été fortement critiquée par les chercheurs (Jeanjean 1999) qui réfutent l'idée des intérêts personnels des lobbyistes. Dès lors, ce n'est pas la notion même d'intérêt qui est au centre des critiques mais c'est plutôt le caractère personnel qui lui a été attribué. Le débat autour de cette notion, dû en partie à la multitude des formes qu'elle est en droit de revêtir, est toujours d'actualité (ANC 2015⁴⁰, CNOCP/CRDP 2016⁴¹). Lukes (1974 [2005]) rappelle l'existence d'intérêts réels (ou objectifs) et subjectifs, ces derniers sont perçus comme réels par les acteurs alors qu'en fait, ce sont les intérêts réels des acteurs dominants. Le rapprochement inconscient des intérêts des acteurs ne peut être vu qu'à travers l'analyse

⁴⁰ Autorité des Normes Comptables : 5èmes États Généraux de la Recherche Comptable. 11 décembre 2015- Ministères des Finances.

⁴¹ Conseil de Normalisation des Comptes Publics et Centre de Recherche en Droit Public : Colloque « Les interactions entre comptabilité et droit public ». 25/26 Janvier 2016- Ministères des Finances.

des structures sociales impliquant un dépassement de l'analyse comportementale, de même que la notion d'intérêt ne peut expliquer de façon isolée les phénomènes comportementaux observés lors du processus de normalisation comptable.

L'approche économique de la normalisation comptable reconnaît sa double appartenance technique et politique mais les actions de *lobbying* sont expliquées au seul moyen d'arguments économiques liant la notion d'intérêt à celle des coûts et des bénéfices (Kahloul 2012). Pour autant, l'entrée par le volet politique n'est pas restée inexplorée puisque d'autres chercheurs se sont détachés des aspects purement économiques pour s'intéresser de plus près au caractère politique de la normalisation comptable (Hoarau 1995, Barbu 2005, Solomons 1983, Luther 1996, Horngren 1973, Noel *et al.* 2010, Newman 1981a, Kahloul 2012). Les théories sociologiques et politiques mobilisées à cette occasion offre une vision des intérêts du normalisateur et à ceux des parties prenantes sans pour autant isoler le normalisateur de ses parties prenantes. Le cœur même de telles analyses est bâti sur les relations qui les relient ensemble.

2.2. Les approches politiques de la normalisation

L'histoire de la normalisation, dont une partie a été exposée supra (cf. Chapitre 1), laisse apparaître de forts enjeux politiques qui se traduisent par des relations stratégiques. Au-delà de la création et des mutations que peuvent connaître les normalisateurs, leur quotidien est imbu de pouvoir ce qui conditionne les résultats de leurs travaux. Une récente étude menée par Kahloul (2012) vient s'ajouter aux travaux antérieurs pour signaler des formes de *lobbying* de la part d'acteurs influents qu'il a été possible de catégoriser soit par appartenance géographique ou professionnelle, soit par appartenance à un groupe d'intérêt (les frontières entre l'appartenance professionnelle et l'appartenance à un groupe d'intérêt sont parfois difficilement identifiables. cf. Partie méthodologique). En termes de pouvoir et d'influence, la profession comptable et les préparateurs de comptes d'origine anglo-saxonne sont identifiés de façon quasi systématique comme des acteurs majeurs de la normalisation internationale (Cooper et Robson 2006).

L'attention portée à l'approche politique ne traduit aucunement une nouveauté en termes de phénomènes organisationnels car la notion de pouvoir a été au centre des débats dès le début

des années 50 et ne cesse de l'être⁴². Plusieurs théories se proposent d'expliquer le processus de normalisation comptable mais de nombreuses théories se sont révélées insuffisantes, voire problématiques en matière d'opérationnalisation empirique au niveau international. En effet, les premières réflexions autour du pouvoir élitiste (Milles 2000[1956], Hunter 1953) permettent d'étudier le pouvoir des acteurs mais se limitent à étudier l'intervention d'une catégorie d'acteurs dits dominants. En réponse à cette limite, il est possible d'élargir le champ d'analyse au moyen de l'approche pluraliste qui réfute la « capture » de la société par une élite et qui analyse le pouvoir de plusieurs groupes d'acteurs simultanément (Dahl 1957). Ces cadres sont facilement applicables pour le cas de la normalisation internationale mais restent critiquables du fait qu'ils se limitent à analyser les relations visibles dans l'arène publique lors des prises de décisions. De ces limites est né le courant néo-élitiste (Bachrach et Baratz 1962) mais, malgré sa bidimensionnalité (*non issues*), il demeure insuffisant et n'offre pas une analyse complète du pouvoir et de l'exercice d'influence. C'est alors que sont apparues toutes les approches du pouvoir connues aujourd'hui et qui se fondent sur des analyses tridimensionnelles, voire multidimensionnelles.

Ces approches, joignant les deux notions de pouvoir et d'intérêt, s'étendent à l'analyse des zones non observables en se détachant de l'arène publique où les conflits sont observables. Il est possible de citer le cadre de Pfeffer (1981) qui identifie plusieurs conditions nécessaires à l'utilisation du pouvoir dans le contexte organisationnel et énonce les stratégies de son application (rapporté par Horngren 1985). Cet auteur précise que ce cadre peut tout à fait s'appliquer au cas de la normalisation comptable américaine et, par conséquent, à une normalisation internationale au vu des fortes similitudes entre les différentes normalisations. Lukes (1974 [2005]) propose également une vision multidimensionnelle du pouvoir. Les deux premières dimensions de sa théorie sont réservées aux conflits observables, qu'ils soient apparents ou cachés, tandis que la dernière dimension traite du pouvoir latent. Hardy (1994) reprend ce cadre tridimensionnel qu'elle nomme respectivement le pouvoir instrumental, symbolique et systémique.

Durocher *et al.* (2004) permettent, à travers l'adaptation du cadre de Hardy (1994) à la normalisation comptable dans le contexte canadien, de distinguer plus facilement les différences conceptuelles entre les divers cadres théoriques présentés. En effet, Hardy (1994)

⁴² La prochaine section revient plus en détail sur le débat sur le pouvoir (cf. Section 3 du présent chapitre).

signale que les approches par le pouvoir existantes se limitent au pouvoir instrumental, ce dernier se rapportant à la capacité d'agir sur les résultats au sein d'une situation conflictuelle. Au sein même de la dimension instrumentale, le cadre de Lukes (1974 [2005]) se démarque de ceux qui le précèdent par l'étude de l'influence à travers les structures sociales lors des situations conflictuelles (et seulement au sein de celles-ci). Hardy (1994) critique alors cette idée d'absence de pouvoir en dehors des situations conflictuelles et propose d'étudier, à travers ses dimensions symbolique et systémique, les éléments rhétoriques et idéologiques afin de mettre en exergue l'acceptation inconsciente des valeurs, cultures et usages des autres parties prenantes. Le cadre de Hardy (1994) semble donc le plus développé puisqu'il répond aux limites perçues dans l'approche de Lukes (1974 [2005]) et propose une vision plus large sur les relations de pouvoir et de domination. Mais son opérationnalisation empirique impose des conditions particulières (Fogarty 1998) qu'il est difficile de réunir pour l'étude de la normalisation, notamment suite au positionnement de la présente étude sur la dimension externe du processus.

2.3. Le choix d'étude de la normalisation par le prisme du pouvoir

Le caractère politique de la normalisation comptable désigne la prise de décision ou la non-décision (cf. *infra*) par le normalisateur traduisant un choix entre plusieurs possibilités. Tout choix est loin d'être neutre et déstabilise par conséquent la répartition de richesses entre les acteurs (Durocher et *al.* 2004). Cet attribut à double face se retrouve même au niveau de la définition de la normalisation puisque Hoarau (1995) la définit comme un « *processus politique visant à réduire les différences de pratiques comptables à travers le monde afin d'accroître leur compatibilité et leur comparabilité* ». Par ailleurs, l'importance de l'aspect politique dans le processus d'élaboration des normes est confirmé par la majorité des chercheurs ayant étudié la normalisation (Hoarau 1995).

Horngren (1973) précise que la création des normes comptables représente avant tout le « *produit de l'action politique* ». Au regard du processus de production des normes internationales, il est question d'échanges et de négociation entre différents acteurs dont l'attente principale est l'impulsion d'un changement au sein du processus de normalisation. Muller (1988) précise que cette négociation, dans les simples relations quotidiennes, est dite efficace lorsque le changement se réalise. En accord avec cette vision, l'efficacité de la production des normes comptables dépend de l'efficacité du pouvoir exercé par les acteurs et donc de leur capacité à imposer un changement de façon légitime. Raybaud (2001) rappelle

que la régulation comptable, au sens de normalisation, s'organise selon un « *principe circulaire d'efficacité, fondé essentiellement sur un processus de négociation entre les différentes parties prenantes intéressées par la normalisation* ».

Selon Muller (1988), le pouvoir serait essentiellement rationnel mais pas uniquement. Il n'existerait que par l'agir sur autrui en vue de la production d'un changement à l'issue d'une négociation entre les différents acteurs. En ce sens, Seignour et Dubois (1997) citent Giddens (1976), qui définit le pouvoir comme étant toujours lié à la « *capacité transformatrice inhérente à l'action humaine* ». Les auteurs font également référence à la dimension relationnelle selon laquelle l'énonciateur d'une injonction conçoit la possibilité de recevoir une pression de celui qui la reçoit. En accord avec Muller (1988), Diangitukwa (2004) confirme, à son tour, l'inexistence du pouvoir sans la capacité d'agir qui revêt un caractère visible et invisible (diluée dans un réseau social). Selon cet auteur, le pouvoir a besoin d'être reconnu pour exister et il a besoin de force pour s'exercer de façon effective. La force du pouvoir dont il est question s'abreuve « *d'une large gamme de moyens qui s'étend de la persuasion jusqu'à la coercition* »⁴³. Ainsi, le pouvoir s'acquiert et se conserve en s'institutionnalisant (en se dépersonnalisant) par « *des stratégies maîtrisées et réfléchies mêlant la domination et la violence, mais aussi en inculquant chez les sujets l'amour du maître* » (Diangitukwa 2004, p. 36). La notion d'amour du maître se rapporte à l'inaction qui est observée au nom de l'intérêt commun (l'acceptation du statut du dominant par le dominé).

L'aspect politique de la normalisation dépasse le champ d'action des acteurs. Barbu (2005) identifie sept types de facteurs qui influencent l'environnement comptable, qui, à son tour, influence et interagit avec le processus d'harmonisation comptable internationale. L'auteur rapporte l'existence de plusieurs facteurs, notamment sociaux, culturels ou économiques, qui sont susceptibles d'influencer l'environnement comptable mais elle ne manque pas de signaler toute l'importance que revêt le facteur politique. Ce dernier désigne les conflits et les tentatives de domination permanents entre les diverses parties prenantes intéressées par le processus d'harmonisation. Solomons (1983), étudie l'impact de l'unique facteur politique sur le processus de production des normes comptables et confirme le poids et l'effet du facteur politique sur le normalisateur. Par ailleurs, Luther (1996) étudie le développement de la réglementation comptable dans le secteur de l'industrie extractive et affirme que le facteur

⁴³ Rapporté par Diangitukwa (2004) sur M-G Smith, p. 22.

politique explique la lenteur du processus d'harmonisation comptable et qu'il en est responsable.

Dans le cadre d'une analyse autour de l'éthique de la discussion, Noel *et al.* (2010) analysent la réglementation comptable à travers l'étude de la norme IFRS 6 concernant les coûts d'exploration pétrolière et soulignent le caractère politique de la normalisation comptable internationale. Par une approche habermasienne mettant en avant l'agir stratégique et l'agir communicationnel, les auteurs rapportent les problèmes susceptibles de se poser sur le plan de l'éthique en lien avec la nature du *Due Process* comptable qui dépend largement des rapports d'intérêt entre les acteurs économiques dominants. En opposition aux objectifs annoncés des normes IFRS, le caractère éminemment politique du processus comptable risque de réduire la comptabilité au rang d'un instrument au service de certains secteurs ou activités.

Newman (1981a) rejoint également le courant politique et analyse l'arène du conflit à travers l'étude des coalitions formées pendant le processus de normalisation comptable. Il met en évidence l'influence apparente de l'aspect politique sur le processus de création des normes comptables. Pour ce faire, il emprunte aux sciences politiques le modèle « *size principal* » afin d'analyser la taille des coalitions gagnantes au sein du processus de normalisation. L'auteur cite d'autres chercheurs qui ont démontré la même influence politique, à savoir, entre autres, Horngren (1973), Meyer (1974) et May et Sundem (1976). En parallèle, Newman (1981b) analyse l'influence qu'exerce la SEC (Securities Exchange Commission) sur le processus de production des normes comptables internationales. Cela confirme l'existence des enjeux de pouvoir, non seulement entre les parties prenantes et le normalisateur international mais aussi entre le normalisateur américain et le normalisateur international. Zeff (1998) confirme lui aussi cette présence de relations conflictuelles entre le secteur privé et la SEC dans le contexte américain ce qui a, par conséquent, un impact sur le normalisateur international.

Les travaux cités ne représentent qu'une partie de la littérature existante autour du sujet et reflètent l'abondance des études autour du processus de consultation et l'intérêt porté à la normalisation comptable en tant que processus politique. Chantiri et Kahloul (2012) rapportent que, suite aux critiques qui se sont fait entendre sur le poids du monde anglo-saxon, la question en termes de pouvoir semble être parfaitement justifiée. Colett *et al.* (2001) rapportent en ce sens que « *sous la bannière de l'harmonisation comptable se cachent de forts intérêts politiques* ». De son côté, Colasse (2010) exprime le besoin de délaisser les cadres

classiques (économiques) qui affichent aujourd'hui leur obsolescence pour favoriser une approche par le pouvoir⁴⁴. Ce glissement est possible puisque, même dans les approches dites contractuelles, l'existence des phénomènes de pouvoir n'est jamais remise en question. En effet, pour les théories contractuelles des organisations au sens de Charreaux (1999), les acteurs concernés ne sont pas censés être en situation d'égalité quant aux termes de l'échange. Prise à titre d'exemple, la théorie positive de l'agence suppose préalablement et explicitement l'existence d'une asymétrie d'informations et du pouvoir du principal qui impose à l'agent son objectif de façon négociée. Charreaux (1999), fervent défenseur de la théorie de l'agence, s'accorde alors avec Pfeffer (1981) et Williamson (1993, 1995) pour signaler cette situation d'inégalité entre les acteurs et ne manque pas de la qualifier de « *différentiel de pouvoir* ».

Cette notion est empruntée à la théorie de la dépendance des ressources qui suppose une dépendance entre les acteurs. La réalisation des objectifs de l'acteur B dans une relation d'échange ou de coopération dépend des ressources dont dispose l'acteur A, ce qui confère à ce dernier un différentiel de pouvoir favorable. Durocher *et al.* (2004) ajoutent qu'actuellement, dans un contexte au sein duquel la normalisation comptable est prise en charge par le secteur privé, d'autant plus si les résultats du processus de normalisation sont exclusivement destinés au secteur public, notamment pour le cas des travaux de l'IPSASB, il convient de prendre en compte l'environnement économique et social très politisé et d'utiliser un modèle de pouvoir pour étudier l'activité de normalisation.

Ainsi, la deuxième voie d'analyse quant au processus de normalisation, consistant à voir ce dernier comme un processus politique, paraît plus intéressante. À partir des approches présentées jusqu'ici, il est possible d'identifier les 3 entrées d'analyse possibles (Rouleau 2007) : l'analyse des ressources, l'analyse stratégique et, enfin, l'analyse des coalitions. Les deux premières catégories regroupent des théories telles que la théorie de dépendance par les ressources ou encore l'analyse stratégique des organisations dont l'opérationnalisation contraint la présente recherche à quitter la dimension externe sur laquelle elle se positionne pour étudier l'influence des acteurs. Le troisième volet porte sur l'analyse des coalitions et permet de voir l'organisation comme « *un système dont les agents ont des intérêts si divers qu'ils la transforment en une arène politique arbitraire sans finalité et dévorée par le conflit* » (Rouleau 2007, p115). À partir de cette conception négative du pouvoir et du

⁴⁴ IPSAS/IFRS Conférence-débat, 2010

caractère conflictuel et complexe des relations à une échelle internationale, un certain nombre de théories se voient exclues, notamment pour leur considération positive et omniprésente du pouvoir ou encore pour des problèmes d'ordre méthodologique liés à leur opérationnalisation.

2.3.1. Les théories du pouvoir multidimensionnel

L'inscription de la présente étude dans le champ politique s'est alors imposée naturellement. Mais plusieurs théories relevant de ce champ se proposent de répondre à la problématique de recherche. Parmi les théories qui demeurent les plus mobilisées et qui reviennent de façon récurrente dans la littérature comptable, il convient de citer la théorie de Hardy (1994) et la théorie de Lukes (1974 [2005]). Hardy (1994) propose un cadre théorique qui offre la possibilité de capter la complexité de la normalisation comptable en mettant à nu, grâce à ses dimensions instrumentale, symbolique et systémique, le pouvoir instrumental ainsi que les éléments rhétoriques et idéologiques. Fogarty *et al.* (1994) affirment la nécessité de considérer à la fois le pouvoir, la rhétorique et l'idéologie mais ils ne manquent pas de préciser qu'un positionnement au centre du processus de normalisation est impératif à la saisie des perceptions des acteurs. À défaut, il serait difficile de prétendre à une compréhension suffisante de la normalisation (Fogarty 1998). En accord avec cela, Durocher *et al.* (2004) ont dû se placer du côté des participants au processus de normalisation pour pouvoir adapter le cadre de Hardy (1994) à leur étude (afin de capter les perceptions des acteurs quant à l'organisme de normalisation, ses membres et son mode de fonctionnement).

Ainsi, les difficultés inhérentes à l'application du cadre de Hardy (1994) se voient augmentées dans le cadre d'une normalisation à l'échelle internationale. Il est difficile de concevoir une analyse des perceptions de l'ensemble des parties prenantes intéressées par le processus de normalisation sans être plongés dans les coulisses de la normalisation, d'autant plus si le normalisateur est considéré comme partie prenante au même titre que les autres acteurs. En effet, la normalisation comptable repose sur un processus de négociation qui lie l'ensemble des parties prenantes intéressées (Raybaud 2001) ; considérer l'ensemble des parties prenantes implique la considération de l'ensemble des éléments rhétoriques et idéologiques et nécessite de les analyser en vue des caractéristiques culturelles, géographiques, professionnelles et autres, et ce, pour chaque participant. Par ailleurs, il est à souligner que le cadre de Hardy (1994) se fonde uniquement sur l'approche constructive des travaux de Foucault alors que ce dernier considère également une deuxième approche répressive plus disposée à représenter le processus de normalisation (Kahloul 2012).

À la différence de l'approche constructive qui renvoie à une vision positive du pouvoir où l'intérêt public prime, l'approche répressive de Foucault correspond au pouvoir sous sa forme négative. En accord avec Kahloul (2012) et en vue des conclusions de ses travaux dans le secteur privé, le cas de la normalisation comptable internationale semble loin d'être positif. L'approche répressive est susceptible de mieux imaginer le processus de normalisation, processus au sein duquel les acteurs influencent le normalisateur ainsi que les autres parties prenantes afin de tirer profit des normes comptables votées. C'est alors que le cadre de Lukes (1974 [2005]) apparaît, d'une part, comme un cadre permettant de se saisir des enjeux de pouvoirs inhérents à la normalisation comptable et, d'autre part, comme un cadre facilement adaptable au cas de la normalisation de l'IPSASB.

2.3.2. Le pouvoir, une vision alternative selon Lukes

À l'image de tous les autres cadres cités, le cadre de Lukes (1974 [2005]) n'est pas sans limites puisque Chazel (1983) rapporte quelques critiques au regard des types de relations entre les parties prenantes décrites par ce cadre, à savoir l'analyse des relations simples au sein d'une structure complexe. Quant aux critiques destinées de façon directe à la théorie de Lukes (1974 [2005]), il est possible de citer l'un des numéros de la revue politique « Political studies review »⁴⁵ qui regroupe un certain nombre d'articles s'adonnant à cet exercice juste après la publication par Steven Lukes de sa nouvelle édition en 2005. Si certaines limites relatives notamment aux difficultés d'application empirique sont signalées, l'initiateur de la théorie du pouvoir profita de l'édition de 2005 pour corriger les incohérences dont souffrait sa première édition mais également pour confirmer et défendre son approche tridimensionnelle du pouvoir, en se montrant particulièrement sensible aux travaux des penseurs français Bourdieu et Foucault (Swart 2005). Le cadre d'analyse de Lukes (1974 [2005]) reste tout de même un cadre théorique à la fois simple, complet et surtout flexible, notamment au regard de ses multiples adaptations effectuées par différents chercheurs dans la normalisation mais également en sciences humaines (cf. *infra*). Indépendamment de sa large utilisation, le cadre du pouvoir s'avère être adapté au vu de la nature politique du processus de normalisation comptable, de la participation d'une multitude d'acteurs à ce dernier, le transformant en une arène de conflits, mais également au vu de la prédominance de certaines parties prenantes démontrée à maintes reprises par les études de la normalisation.

⁴⁵ Political Studies Review. Issue 2. 2006.

Avant de présenter l'application de la théorie du pouvoir de Lukes (1974 [2005]) au cas de la normalisation publique, il convient de présenter l'origine du débat autour du pouvoir ayant mis à l'ordre du jour le besoin d'une conception tridimensionnelle du pouvoir.

2.3.2.1. Le besoin d'une théorie tridimensionnelle du pouvoir

La notion de pouvoir semble défier les chercheurs par son caractère polymorphe et les multiples entrées d'analyse qu'elle offre. Goetschy (1981) dresse une synthèse autour des débats sur le pouvoir à travers deux questions fondamentales : la première est de savoir si le pouvoir est une relation ou plutôt une capacité générale d'un système. Quant à la deuxième, elle consiste à se demander si le pouvoir est une capacité potentielle ou l'exercice effectif de cette capacité. La revue présentée par l'auteur n'a pas pour ambition de restituer le débat sur le pouvoir de façon exhaustive mais permet de percevoir les différentes approches par le pouvoir et l'évolution de la réflexion à l'origine des théories multidimensionnelles. En effet, les deux questions posées ne sont pas complètement déconnectées car il est difficilement concevable d'affirmer que le pouvoir est une relation ou seulement un attribut de la société sans le considérer comme action effective ou potentielle, et vice versa.

Pour la première question, la capacité d'atteindre les objectifs forcément collectifs, dans les approches systémiques ou fonctionnalistes (parsoniennes), incombe au système et à son pouvoir (qui lui est inhérent) de mobiliser les ressources nécessaires et de les orienter en ce sens. *A contrario*, pour les théories relationnelles (wébériennes) du pouvoir, l'existence de ce dernier est intimement liée à l'existence d'une relation entre individus ou groupes d'individus. L'auteur rapporte plusieurs définitions du pouvoir, notamment celle de Max Weber « *Le pouvoir est la probabilité pour un acteur d'être en mesure d'imposer sa volonté dans le cadre d'une relation sociale* », ou encore celle de R. Dahl « *A exerce du pouvoir sur B dans la mesure où il peut obtenir que B fasse quelque chose que B n'aurait pas fait sans l'intervention de A* », et précise qu'il est reproché à ce type de définitions de rattacher le pouvoir aux acteurs en relation et non à la relation même qui les lie. La critique est également nourrie par Bachrach et Baratz (1963) quant au fait d'ignorer les autres phénomènes du pouvoir « insidieux » écartant certains sujets (épineux) des espaces de débat afin de conserver des domaines sûrs qui ne remettent pas en cause leurs intérêts. Il s'agit d'un pouvoir de restriction des domaines décisionnels.

Ces critiques concernent aussi bien le questionnement sur la nature du pouvoir relationnel ou au contraire systémique, que la deuxième question fondamentale qui est de savoir si le pouvoir est une action ou une capacité d'action. Pour ce deuxième niveau de questionnement, il s'agit de trancher entre le pouvoir manifeste (l'exercice effectif du pouvoir) et le pouvoir latent (la capacité d'exercice du pouvoir). Là encore, Geotchy (1981) rapporte l'existence de plusieurs approches venant porter cette deuxième dimension du pouvoir, à savoir les approches wébériennes, pour lesquelles la menace représente le fondement essentiel (menace précédant la force sachant que l'exercice de cette dernière invaliderait le pouvoir), et les approches marxistes qui relient les caractéristiques des groupes sociaux aux sources du pouvoir (le nombre d'individus, l'organisation, les ressources).

Balzacq *et al.* (2014, p. 69) vont encore plus loin dans la catégorisation des différents types de pouvoir en posant la question suivante : « *Quelles sont les modalités qui produisent sur les acteurs un changement de sentiment ou de comportement ?* » En réponse, ils proposent, au sein même de l'approche relationnelle, trois dimensions de la relation du pouvoir, à savoir le pouvoir discursif, le pouvoir structurel et le pouvoir rationaliste. D'autres typologies figurent dans la littérature, notamment celle proposée par Crewe (1974) consistant à distinguer des approches dont l'objet traite des images, des positions ou des instances de pouvoir (rapportée par Scott 2004 et complétée par Balzacq *et al.*, 2014), mais il reste difficile de les recenser toutes, et encore plus de les considérer.

Dans ce qui suit, une focalisation sera opérée sur l'évolution de la pensée relationnelle (et principalement rationaliste) ayant donné naissance aux théories du pouvoir multidimensionnelles. Cette approche a été favorisée pour l'analyse de la normalisation comptable pour plusieurs raisons. D'abord, l'approche relationnelle est favorisée au regard de la nature participative du processus de normalisation qui vise l'élaboration des normes comptables par une mise en relation des acteurs (y compris l'IPSASB). Quant à l'aspect rationaliste du pouvoir, il s'impose au regard de la vision, quelque peu négative et asymétrique, que dégage le *Due Process* comptable, sans cesse démontrée pour les normalisations privées (IASB, FASB et autres normalisations nationales). Pour reprendre les arguments de Balzacq *et al.* (2014), le mode de normalisation repose sur des interactions entre acteurs rationnels, autonomes et individualistes puisque « *les acteurs sont des stratèges qui mobilisent instrumentalement leur rationalité pour atteindre des objectifs susceptibles de maximiser leurs intérêts au détriment des autres* » (Balzacq *et al.* 2014, p. 70).

Indépendamment des débats concernant les approches systémiques et les approches relationnelles, l'histoire du pouvoir rationaliste est marquée, d'abord par une succession des courants de pensée opposant l'élitisme au pluralisme, puis par l'opposition du pouvoir manifeste au pouvoir latent.

2.3.2.2. Le pouvoir pluraliste

Initialement, le courant dominant était « élitiste ». Ce courant défendait l'existence d'une minorité d'acteurs qui se réservait le pouvoir de décision. Hunter (1953) ou encore Mills (1956) sont cités systématiquement pour représenter ce courant. Les travaux de Mills (1956), à titre d'exemple, portant sur la société américaine des années 1950, présentent le pouvoir comme étant détenu par une élite. Par élite, il faut entendre les individus occupant les plus hautes positions institutionnelles et disposant du pouvoir de prendre des décisions importantes. Selon cette conception, le pouvoir s'apprécie par la position sociale des individus et n'est pas défini par la prise de décision (importante) mais plutôt par la capacité à prendre cette décision.

D'autres études menées pendant la même période, notamment par Dahl (1958) ou Polsby (1960), viennent remettre en question la thèse élitiste. En effet, outre les décalages dus au flou des définitions (pouvoir, domination...), la méthodologie élitiste utilisée pour l'appréciation du pouvoir et l'étude de sa (non) répartition au sein de la société américaine a été déclarée inefficace. Cela s'explique par le fait que les résultats de Dahl (1958) ne rendent compte d'aucune concentration de pouvoir au niveau des positions hiérarchiques comme le rapportent les élitistes (institutions politiques, économiques et militaires). Au contraire, Dahl (1958) fait état d'une société pluraliste où les groupes identifiés comme étant l'élite de la société américaine ne l'étaient pas. De fait, les tenants du courant pluraliste ne s'attachent plus à « qui a le pouvoir ? » et déplacent la question fondamentale à « quelqu'un a-t-il du pouvoir ? ». Autrement dit, la capacité de décider laisse place à l'action de décider.

2.3.2.3. Le pouvoir radical, multidimensionnel

Au-delà des questions sur la primauté de la décision ou sur la capacité de décision, un deuxième niveau de critique est formulé. Bachrach et Baratz (1962) trouvent qu'il existe une deuxième facette du pouvoir que les approches pluraliste et élitiste ne parviennent pas à saisir. Il s'agit du pouvoir du « *Non Decision* ». Ces auteurs initient alors une nouvelle conception du pouvoir, cette fois-ci bidimensionnelle, contrairement au pouvoir unidimensionnel

concentré sur la prise de décision lors des conflits naissant sur la place publique. Le pouvoir néo-élitiste concerne donc le pouvoir des acteurs à écarter, au préalable, des thèmes importants de l'espace de débat, ce qui correspond à une délimitation du champ de la décision.

Balzacq *et al.* (2014) précisent que l'avantage de cette facette du pouvoir réside en ce qu'elle attire l'attention sur une forme de pouvoir empêchant la politisation de certaines problématiques et, par conséquent, favorisant les intérêts de certains acteurs au détriment des autres. Cela est possible par la maîtrise des biais du système qui permettent aux acteurs bénéficiant de suffisamment de pouvoir (de seconde dimension) de s'imposer. Les auteurs rappellent ainsi la principale faiblesse de l'approche « décisionniste », incapable de distinguer, de façon objective, les décisions clés des décisions dites de routine politique.

Quelques années plus tard, les courants portés par les théoriciens de la décision et les théoriciens de la non-décision ont également essuyé des critiques quant à une troisième facette du pouvoir non encore investie. En ce sens, Steven Lukes ne vient pas réfuter les deux théories pluraliste et néo-élitiste mais il suggère une réflexion plus poussée quant à l'analyse au-delà du pouvoir manifeste. À cette époque, il n'était pas le seul à plaider pour une vision plus élargie du pouvoir (au-delà de la bidimensionnalité du pouvoir) mais son intervention a suscité beaucoup de réactions tant positives que négatives au regard du pouvoir latent, notion jusque-là méconnue, ayant donné naissance à la théorie tridimensionnelle du pouvoir.

En partant des travaux antérieurs, le théoricien construit sa réflexion à partir des fondements de l'approche pluraliste ainsi que de ceux de l'approche néo-élitiste. La première dimension du cadre du pouvoir s'apparente à l'approche pluraliste du fait qu'elle reprend l'idée de l'influence d'une prise de décision par les acteurs au sein de l'arène du conflit. Dans cet espace d'échange, les acteurs aussi hétérogènes qu'ils soient (de par leur culture, leur appartenance, leurs compétences...) entrent en conflit et affichent leur accord ou leur désaccord en fonction des intérêts qui les animent. Le pouvoir dont il est question à ce niveau est dit « observable » car il est, par définition, apparent en vue des actions intentionnelles engagées par les acteurs en présence. La seconde dimension, quant à elle, se saisit du pouvoir dit « non-observable » pour la simple raison que ce dernier s'exerce en dehors de l'espace d'échange public. Le pouvoir au sein de cette seconde facette du pouvoir s'apprécie également au regard d'un exercice d'un pouvoir manifeste visant à porter une influence et à engendrer des changements à son issue. Enfin, à ces deux facettes s'ajoute une troisième

facette du pouvoir latent, n'impliquant aucune action. C'est en cela que réside la nouveauté apportée par Lukes (1974 [2005]) à savoir le couplage d'une approche actionniste, au sein de laquelle le pouvoir n'existe que par l'exercice d'un *lobbying* dans et derrière l'arène du conflit, avec une approche marxienne dite radicale, consistant à joindre un pouvoir qui se passerait d'actions et qui serait une propriété des classes sociales. Selon Goetschy (1981), le pouvoir latent dans la pensée marxiste trouve de nombreuses sources, notamment le nombre d'individus composant les classes sociales, son organisation et ses ressources.

2.4. La théorie du pouvoir radical selon Lukes (1974 [2005])

Comme précisé précédemment, l'approche radicale annoncée par Lukes (1974 [2005]) concerne principalement la troisième dimension du pouvoir. Cela dit, l'approche tridimensionnelle ne vient pas réfuter les approches antérieures mais seulement les compléter. Ainsi, les perspectives unidimensionnelle et bidimensionnelle s'accordent respectivement avec les visions pluraliste et néo-élitiste du pouvoir.

2.4.1. La vision unidimensionnelle du pouvoir

Elle se focalise sur le comportement des acteurs dans la prise de décision « *Decision Making* ». Celle-là s'organise autour des questions identifiées et se prend suite à un conflit manifeste et observable quant à des préférences dites subjectives (révélées par la participation des acteurs) directement dans l'arène publique. Dans un système où le détenteur du pouvoir prévaut dans le processus décisionnel, cette dimension voit alors l'exercice du *lobbying* comme un attribut comportemental portant sur la capacité des acteurs à modifier le comportement d'autrui.

Cette première dimension se caractérise par sa simplicité et son opérationnalisation qui ne pose aucun problème particulier sur le plan méthodologique. Elle se prête facilement à une analyse empirique. L'encadré suivant expose les éléments fondateurs de la première dimension du pouvoir.

La vision unidimensionnelle du pouvoir

- a) Comportement
- b) Prise de décision
- c) Questions (clés)
- d) Conflit observable (manifeste)
- e) Intérêts (subjectifs), considérés comme préférences révélées par la participation politique

Figure 12 : La 1^{re} dimension du pouvoir (Lukes 2005: Power : A radical view. p. 29⁴⁶).

2.4.2. La vision bidimensionnelle du pouvoir

La seconde dimension, quant à elle, se concentre sur la « non-décision » qu'elle joint à la première dimension. En réalité, cette 2^e facette du pouvoir n'est pas complètement déconnectée de la « *decision making* » puisqu'il n'est pas possible de concevoir l'exercice d'un quelconque *lobbying* sans finalité, mais elle n'intervient pas directement, ou du moins pas de façon visible dans la phase de prise de décision de façon publique. Il s'agit des conflits observables mais pas forcément apparents (cachés). Ces conflits cachés naissent suite à des questions controversées qui traduisent le *lobbying* exercé par certains acteurs, non pas dans mais derrière l'arène politique, pour que les résultats des conflits leurs soient favorables. L'exercice du pouvoir de seconde dimension consiste alors à écarter les thèmes sujets à débat (sujets épineux) de l'ordre du jour.

La vision bidimensionnelle est avancée en réfutation à l'idée selon laquelle le pouvoir n'est représenté qu'à travers la prise de décisions publiques. Le champ du pouvoir s'élargit puisqu'il se reflète lors des prises de décisions mais également lorsqu'il s'agit de limiter la prise de décisions à des thèmes importants. Cette perspective a été introduite, d'abord par Schattschneider (1960), ensuite par Bachrach et Baratz (1962) pour souligner qu'il est également question de pouvoir lorsque les acteurs créent ou renforcent des obstacles à la diffusion publique des conflits politiques. Selon ces auteurs⁴⁷, les (mauvaises) questions que se sont posées les tenants du courant unidimensionnel sont à l'origine des limites de leurs

⁴⁶ Notre traduction.

⁴⁷ Dans leur livre critique de Dahl « Two faces of power » (1962).

travaux et surtout des divergences dans les résultats de leurs études (le premier conclut que la société est élitiste alors que le deuxième conclut qu'elle est pluraliste). En effet, si les élitistes tentent de répondre à la question « Who run the community? » en prenant comme axiome de départ la détention du pouvoir, les pluralistes opposent uniquement le pouvoir manifeste à une tout autre question qui est « Does anyone run this country? ». En réponse à ces limites, la bidimensionnalité du pouvoir limite l'ouverture des conflits et restreint par conséquent le champ décisionnel et même les préférences des acteurs en lien avec les thèmes écartés.

La face cachée du pouvoir comporte alors un pouvoir qui s'exerce derrière des portes fermées au grand public, permettant non seulement de prendre les décisions mais aussi de prévenir les prises de décisions au moyen de stratégies, notamment d'évitement. Si le pouvoir est reconnu comme pluraliste dans l'arène publique, le pouvoir qui s'exerce derrière celle-ci est dit élitiste (néo-élitiste) du fait de l'existence des « *biais du système*⁴⁸ » mobilisables dans le but de favoriser certains acteurs. La figure suivante reprend les fondements des deux dimensions du pouvoir et présente la perspective bidimensionnelle.

La vision bidimensionnelle du pouvoir

Critique de la focalisation sur le comportement :

- a) Prise de décision, le contrôle de l'agenda (pas nécessairement à travers des décisions)
- b) Questions clés et questions potentielles
- c) Conflit observable (manifeste ou caché)
- d) Intérêts (subjectifs), considérés comme préférences au sein et en dehors de l'arène politique

Figure 13 : La 2^e dimension du pouvoir (Lukes 2005: Power : A radical view. p. 29⁴⁹).

Les deux premières dimensions analysent les conflits dans et derrière l'arène politique publique naissant suite à l'exercice d'un *lobbying*. Mais elles se limitent à l'étude des conflits sous leur forme observable (conflits apparents ou conflits cachés), ce qui renvoie au pouvoir manifeste. Lukes (1974 [2005]) ne manque pas de souligner l'importance des travaux de Bachrach et Baratz (1962) et du pouvoir bidimensionnel mais le fait d'ignorer une forme

⁴⁸ La notion de « biais du système » correspond à la notion de « Mobilization of Bias » signalée par Schattschneider (1962. Page 71) afin d'expliquer la capacité des acteurs à exploiter certains conflits et à en supprimer d'autres.

⁴⁹ Notre traduction.

effective et insidieuse du pouvoir représente une vraie limite selon le théoricien. Il s'agit de la possibilité que des acteurs puissent être influencés sans qu'aucun contact ou aucune action ne surviennent (le pouvoir sous forme d'influence et non de *lobbying*). L'auteur signale, dans ce cas, contrairement à ce qu'avancent les représentants du courant néo-élitiste, que l'exercice du pouvoir derrière l'arène du conflit n'a pas pour seul but d'orienter les résultats d'un conflit déjà présent mais l'exercice du pouvoir caché peut prétendre à un objectif plus large et plus ambitieux qui est d'influencer la perception des intérêts réels des acteurs. En ce sens, la troisième dimension vient combler ce manque et donner naissance à la vision tridimensionnelle du pouvoir résumée dans la figure ci-dessous.

2.4.3. La vision tridimensionnelle du pouvoir

<u>La vision tridimensionnelle du pouvoir</u>
Critique de la focalisation sur le comportement :
a) Prise de décision, le contrôle de l'agenda (pas nécessairement à travers des décisions)
b) Questions clés et questions potentielles
c) Conflit observable (manifeste ou caché) et conflit latent
d) Intérêts subjectifs et réels

Figure 14 : La 3^e dimension du pouvoir (Lukes 2005: Power : A radical view. p. 29⁵⁰).

L'approche tridimensionnelle permet alors l'analyse des relations de pouvoir sous toutes ses formes, qu'elles soient initiées entre individus ou à un niveau plus macro entre organisations. Cette approche a l'avantage d'offrir un cadre d'analyse des conflits observables (apparents et cachés) mais aussi des conflits latents naissant suite à la confrontation des intérêts réels et subjectifs que peuvent avoir les individus ou les groupes d'individus représentés par une institution. La 3^e facette du pouvoir explique donc comment les détenteurs du pouvoir (acteurs dominants) peuvent influencer les acteurs dominés afin de modifier leur perception et, par conséquent, leurs préférences de manière à rapprocher leurs intérêts réels de ceux des détenteurs de pouvoir. En effet, lors des situations qui ne s'affichent pas comme conflictuelles dans l'arène publique, l'influence ne peut être négligée en cas d'acceptation inconsciente (Hardy 1994) ou en cas de « free riding » (Feroz 1987) puisque les préférences de certains acteurs peuvent s'accorder délibérément avec les intérêts d'un groupe social jouissant d'une

⁵⁰ Notre traduction.

légitimité politique ou structurelle leur permettant d'anticiper et d'éviter l'apparition du conflit.

Avec cette vision tridimensionnelle du pouvoir, nettement plus élargie que les approches pluralistes et néo-élitistes, la remarquable contribution de Steven Lukes dans l'étude du pouvoir est communément reconnue. Toutefois, à l'instar de toutes les approches existantes, du fait notamment du caractère polymorphe du pouvoir, le pouvoir radical n'a pu échapper à la critique. Le théoricien profita de la seconde édition publiée en 2005 pour défendre son approche ainsi que pour revoir quelques-unes de ses positions, notamment sur la définition du pouvoir. Ce dernier n'est plus présenté comme seulement asymétrique (négatif) mais aussi positif, à l'instar de Foucault (Swartz 2005). Des questions restent néanmoins posées quant à la seconde et à la troisième dimension.

Lorenzi (2006) rappelle les problèmes liés à l'opérationnalisation de la 2^e dimension du fait que le pouvoir est, par définition, caché. Cette limite concerne aussi bien les cadres multidimensionnels que les cadres bidimensionnels, évoquant, eux aussi, la face cachée du pouvoir. Les problèmes méthodologiques posés par cette dimension sont signalés de façon unanime par tous les chercheurs, y compris par Lukes lui-même (Lukes 1974 [2005], Hope et Gray 1982, Hussein et Ketz 1991, Kwok et Sharp 2005, Kahloul 2012). L'auteur précise également que le volet latent de la 3^e dimension du pouvoir est considéré comme révolutionnaire sur le plan théorique mais son opérationnalisation sur le plan empirique interroge toujours la façon de trouver un lien causal entre l'inaction et ses conséquences, autrement dit, la manière d'appréhender le pouvoir inconscient (qui ne s'apprécie que postérieurement au changement.) ainsi que le déterminisme institutionnel (Lorenzi 2006). De plus, une partie des critiques s'inspirent du volet dit non conflictuel, d'autant plus que les frontières entre les différentes notions utilisées, à savoir, entre autres, le pouvoir, l'influence, la persuasion ne sont pas facilement identifiables, ce qui rend encore plus complexes les relations de pouvoir. Le théoricien reconnaît que les critiques formulées à l'encontre de sa théorie sont fondées et précise qu'en cas d'absence de conflit d'intérêt, les éléments d'influence, à savoir la persuasion, l'encouragement ou encore l'incitation, visant à contribuer au résultat des conflits, seront pris en considération par la troisième dimension. La figure suivante (cf. Figure 15) résume le pouvoir radical et trace les frontières des situations non conflictuelles ne laissant pas place au pouvoir.

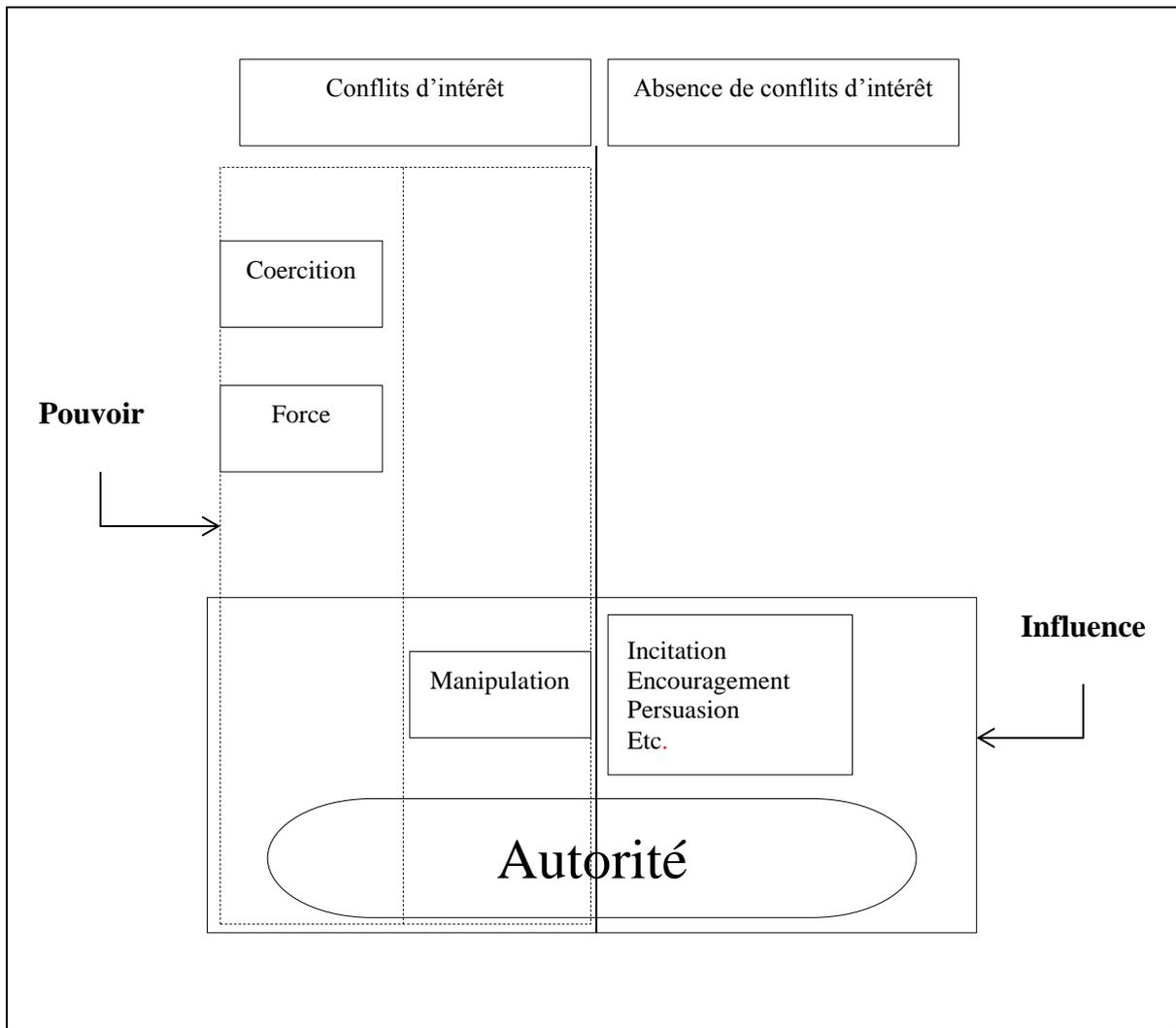


Figure 15 : Carte conceptuel du pouvoir et notions assimilées (Lukes 2005: Power : A radical view. p. 29⁵¹).

⁵¹ Notre traduction.

3. Application de la théorie du pouvoir au *Due Process* de l'IPSASB

Au vu de la nature du processus de normalisation, l'analyse du *Due Process* de l'IPSASB s'inscrit, de fait, dans le champ de la démocratie participative. Ainsi, en accord avec Fung (2006), questionner la nature et le degré de participation dans une démocratie contemporaine revient à poser trois principales questions : Qui participe ? Comment ? Et pour quoi ?

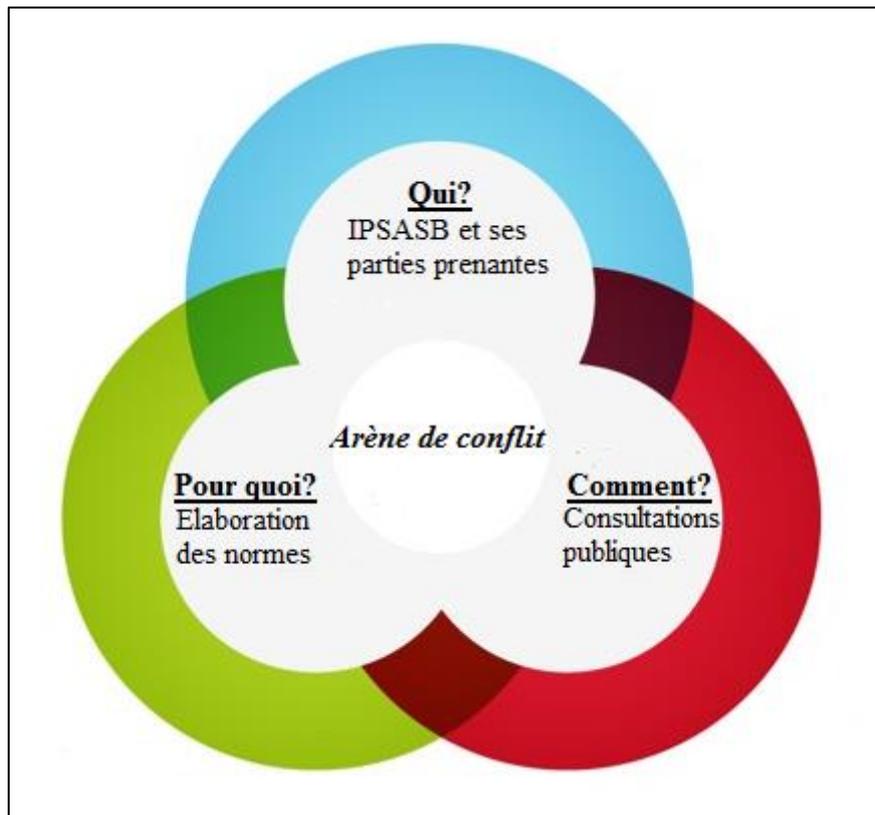


Figure 16 : Qui ? Comment ? Pour quoi ? Une lecture politique du *Due Process* (adapté de Fung 2006).

Ces questions permettent de bien organiser la réflexion autour des mécanismes participatifs en interrogeant le profil des participants (Qui ?) les moyens mis en œuvre pour faire entendre leurs avis (Comment ?) et les résultats de leur participation (Pour quoi ?). Toutefois, pour le cas du *Due Process* comptable, un cadrage théorique exclusivement participationniste risque de limiter l'analyse du processus d'établissement des normes aux participations visibles dans l'arène publique. En effet, le processus de normalisation est ouvert à la participation de tous mais, en pratique, seules les phases de consultations publiques semblent rencontrer une demande de participation effective de la part des acteurs. Il convient ainsi de considérer plusieurs types de participations (voire de non-participation).

La figure 17 montre qu'il existe bien différents moments de participation (potentiels et effectifs) mais le processus de normalisation ne réunit les conditions d'une démocratie participative qu'à l'occasion des consultations publiques, soit en fin de processus. Dans ce cas, les mécanismes qui régissent la normalisation en amont des consultations publiques et parallèlement à celles-ci échapperaient à toute approche qui se limiterait à analyser la face publique de l'arène de conflit. En ce sens, la théorie du pouvoir tridimensionnel vient en complétion à l'approche participationniste afin de saisir l'exercice du pouvoir sous sa forme visible, cachée et latente.

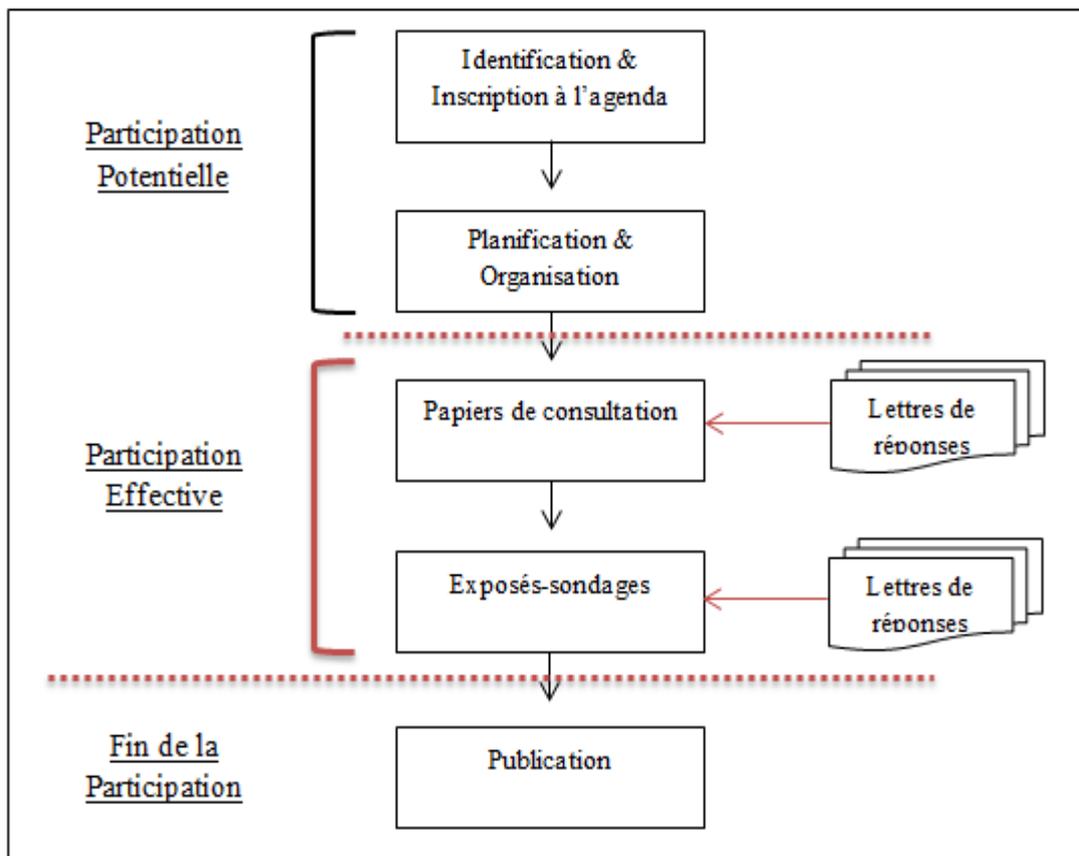


Figure 17 : Les participations dans le *Due Process* comptable.

3.1. Les préalables à l'application de la théorie du pouvoir

Le cadre de Lukes (1974 [2005]) est mobilisé en réponse à deux principales limites relevées dans l'approche participationniste. Il permet la saisine du pouvoir qui s'exerce en dehors des phases de consultations publiques (2^e dimension). Par là même, il prend en compte l'influence des préférences subjectives des acteurs en lien avec leurs origines, cultures ainsi que d'autres facteurs discriminants (3^e dimension). La figure infra expose une vision tridimensionnelle du processus de normalisation.

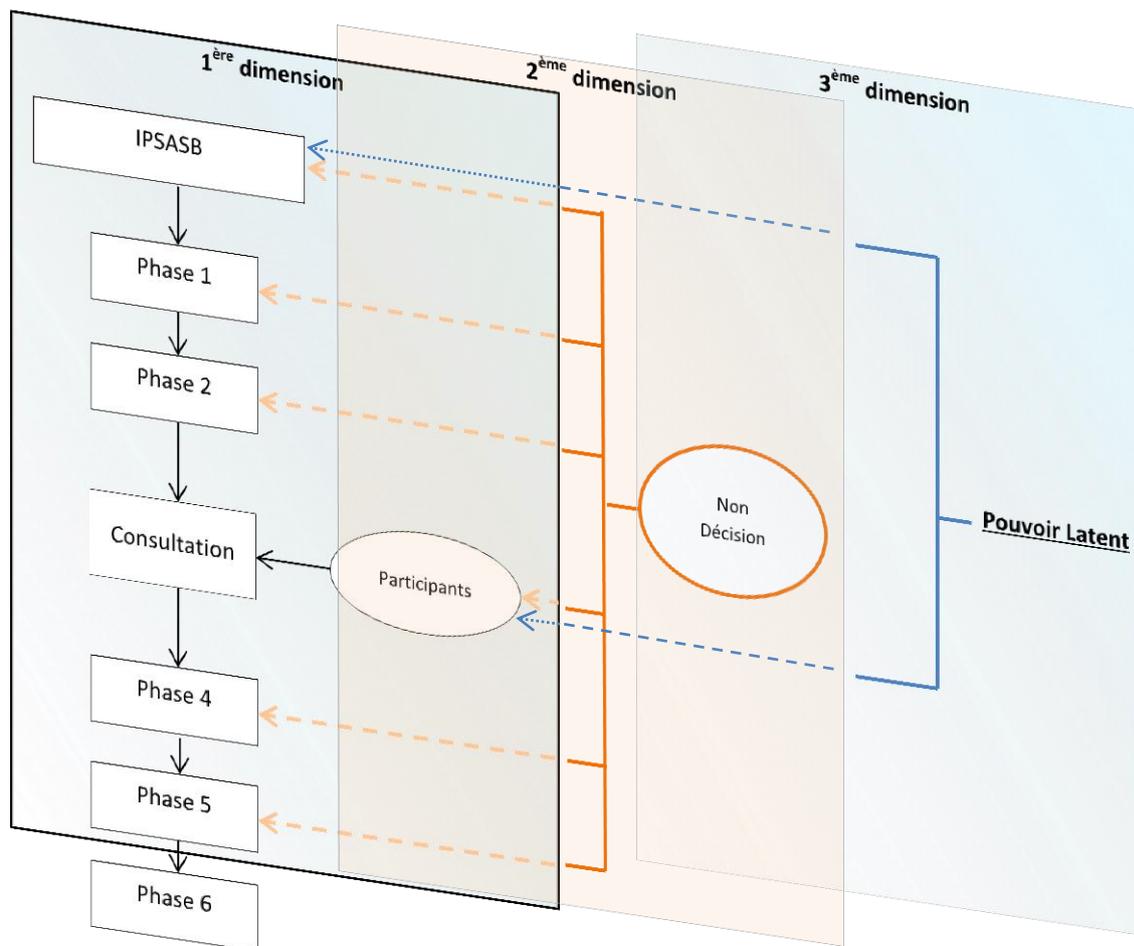


Figure 18 : Les 3 dimensions du *Due Process* comptable.

Bien que complexe, la théorie du pouvoir tridimensionnel a subi de nombreuses adaptations pour des thèmes traitant la prise de décision : Robinson (2006) identifie quelques études à savoir Crenson (1971), Dearlove (1973) ou encore Graventa (1980). Cette large utilisation du cadre du pouvoir témoigne de sa flexibilité mais ne réduit en rien les difficultés de son adaptation. En effet, nombreuses sont les recherches qui renoncent à opérationnaliser les trois dimensions simultanément, et ce, pour des problèmes d'ordre méthodologique (pouvoir par définition non observable). Quant aux travaux ayant réussi à mobiliser le cadre du pouvoir dans son ensemble, il est possible de citer ceux de Gore (1992) qui analyse les enjeux de pouvoir lors de l'élaboration du cadre conceptuel du FASB ou encore Weetman (2001) qui analyse et explique le comportement de l'ASB britannique.

À l'image des études mobilisant une approche multidimensionnelle dans son ensemble, la présente recherche tente de dépasser les limites inhérentes à l'étude du pouvoir et d'analyser le *Due Process* de l'IPSASB au moyen des trois dimensions. Pour ce faire, deux conditions

semblent s'imposer. La première consiste à se détacher de l'image d'un pouvoir à sens unique et à reconnaître, plus explicitement, la réciprocité du pouvoir. Autrement dit, si la littérature comptable découvre des études qui cherchent à démontrer exclusivement une influence portée à l'encontre des normalisateurs (pour influencer le résultat de la normalisation, *in fine*), il semble important, dans le cas de la normalisation internationale, d'admettre une potentielle influence de l'IPSASB sur ses parties prenantes ou sur le processus qu'il mène. Dans la continuité de la première condition, la seconde s'appuie sur la différence avec les approches contractuelles en ce sens que l'IPSASB ne se retrouve pas pris dans un face-à-face relationnel du type mandant-mandataire ou principal-agent. Si donc les caractéristiques de l'IPSASB (neutralité, indépendance, réserve sur les conflits d'intérêts) en tant que normalisateur justifient le fait qu'il ne soit pas considéré comme partie prenante à part entière, elles seraient vides de sens au regard des enjeux de la normalisation et plus précisément du cadre conceptuel objet de cet étude. Dès lors, l'IPSASB est à considérer comme une partie prenante, au même titre que les autres acteurs de la normalisation, apte à influencer et à être influencée (cf. Figure 19).

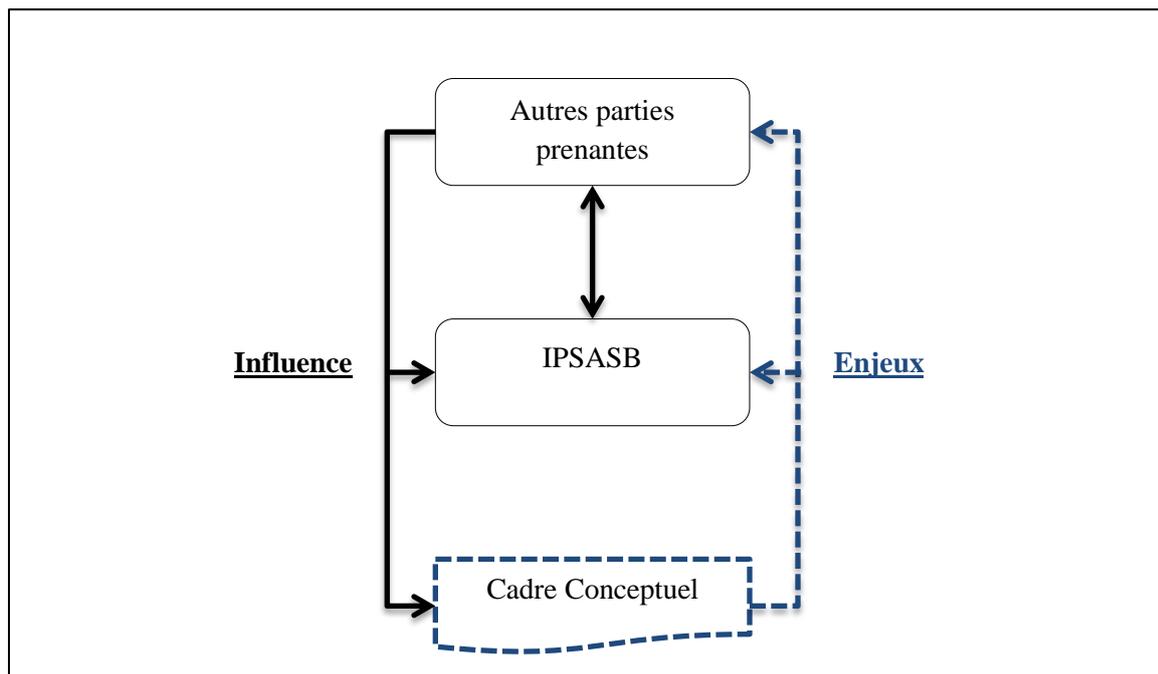


Figure 19 : Cartographie des acteurs de la normalisation publique.

3.2. Application de la 1^{re} dimension du pouvoir, la normalisation unidimensionnelle

La première dimension du pouvoir est aisément applicable pour le cas de la normalisation. En accord avec sa conceptualisation pluraliste, le pouvoir unidimensionnel nécessite la réunion de certaines conditions à savoir : une situation débouchant sur une prise de décision sur l'arène publique suite à un conflit manifeste et observable entre les préférences des acteurs, et ce, sur des questions clés clairement identifiées.

L'opérationnalisation de la 1^{re} dimension se fait principalement par l'analyse des lettres de réponses envoyées par les acteurs en présence lors des consultations comptables (publiques)⁵². De cette façon, Hope et Gray (1982) s'interrogent sur les raisons qui justifient le changement de positionnement de la part de l'ASC quant au thème des frais de recherche et de développement. Kwok et Sharp (2005) ainsi que Kahloul (2012) s'intéressent aux mêmes questions quant à l'IASC puis l'IASB mais ils engagent la réflexion avec des objets différents. Les premiers posent la question de savoir qui, parmi les acteurs de la normalisation, a le plus d'influence, tandis que le deuxième s'intéresse spécifiquement au pouvoir de la profession comptable (experts-comptables et commissaires aux comptes) dans l'élaboration des normes.

Théoriquement, la normalisation comptable menée par l'IPSASB diffère de celle étudiée dans le secteur privé, au même titre que la participation internationale (menée par l'IASB) devrait différer de la normalisation américaine (menée par le FASB) au regard des spécificités de chacune d'entre elles (d'où l'existence, d'ailleurs, de plusieurs organismes spécialisés pour la normalisation publique, privée et américaine ou encore européenne). Mais l'engouement pour une forte transposition des pratiques démocratisées par les stratégies de convergence et d'alignement répond à des logiques avant tout économiques, techniques mais encore coercitives⁵³. Ainsi, la méthodologie, simple et efficace, consistant en l'étude des lettres de réponses aux appels à commentaire du normalisateur sera retenue.

Plusieurs raisons justifient ce choix. D'abord, les lettres de réponses envoyées dans le cadre des consultations comptables représentent le meilleur moyen de pression mis à la disposition des acteurs de la normalisation (Raffournier 2007). De plus, leur utilisation est fortement

⁵² Les cas mobilisant la 1^{re} dimension par le biais des lettres de réponses ont été résumés par Kahloul (2012, p. 129).

⁵³ Le rapprochement des pratiques de normalisation représente autant de choix imposés au vu des thèmes partagés que de conséquences d'influence anglo-saxonne.

corrélée avec la saisine des autres moyens de pression sur le normalisateur et elle est donc représentative du pouvoir exercé à l'encontre du *Board* (Georgiou 2004, Jorissen *et al.* 2006). Sur le plan empirique, elles se révèlent d'autant plus intéressantes qu'en général, elles sont organisées en fonction des questions clés (*Key Issues*) qui animent le conflit étudié. Ce dernier, condition *sine qua non* de l'analyse en perspective unidimensionnelle, est initié par le normalisateur qui prend le soin, par les mêmes questions clés, de définir sa portée et ses frontières. Sur le plan conceptuel, les lettres de réponses répondent positivement à toutes les conditions d'observation du *lobbying* sur l'arène publique. En tant qu'attribut comportemental dont le résultat d'exercice se manifeste par un changement (ou non) apporté à l'issue des consultations comptables, le *lobbying* ne peut être évoqué qu'à l'égard des parties prenantes autres que l'IPSASB. En effet, le normalisateur ne peut exercer une action de *lobbying* sur lui-même si ce n'est de la résistance pour défendre ses prises de position préliminaires (et sauf en cas de *lobbying* par un membre exercé à titre personnel et non au nom du *Board*). Pour tout autre cas, l'action de l'IPSASB relèverait obligatoirement de la 2^e et de la 3^e dimension.

La revue des lettres de réponses envoyées par les participants au *Due Process* ne suffit pas à l'étude du pouvoir unidimensionnel. En sus, il convient d'identifier les changements apportés au document de consultation afin d'apprécier l'efficacité du *lobbying* et de se prononcer sur la domination par un ou plusieurs acteurs. En pratique, l'opérationnalisation de la 1^{re} dimension du pouvoir s'effectue exclusivement dans le contexte des consultations comptables organisées lors de l'élaboration d'un projet par l'IPSASB. Il en sera ainsi du fait que le processus de consultation écrite représente le seul espace dans lequel les préférences (divergentes) des acteurs s'affichent publiquement autour des questions clés amenant le normalisateur à trancher et à favoriser certains intérêts au détriment des autres (cf. Figure n° 20).

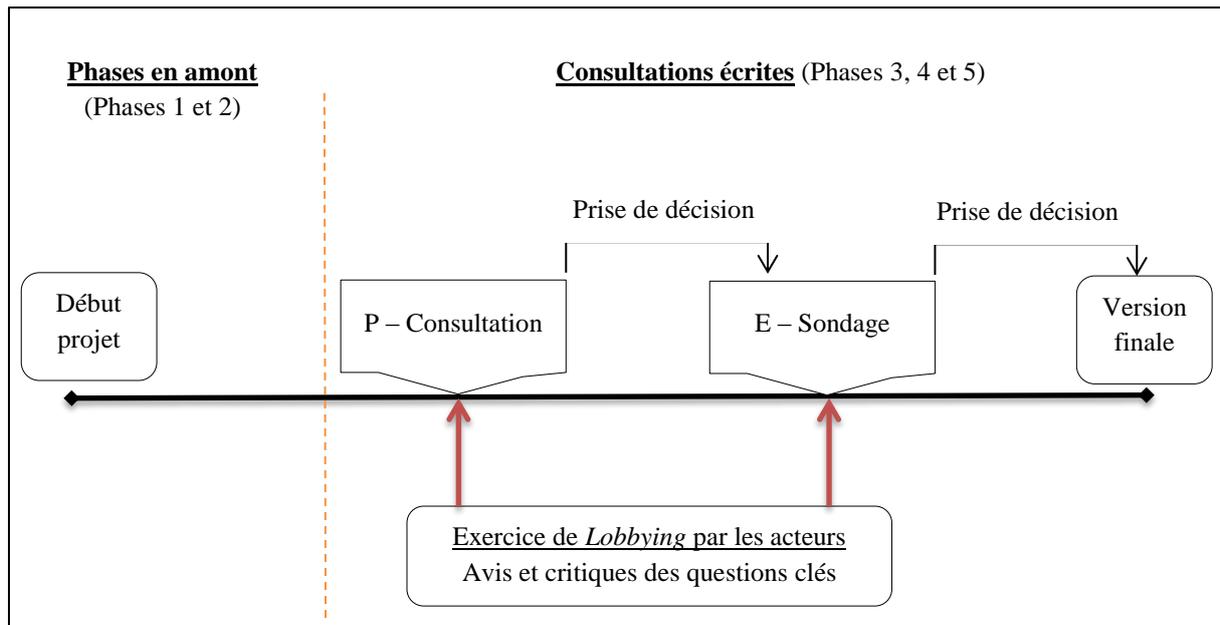


Figure 20 : Opérationnalisation du pouvoir unidimensionnel.

Il est clair que l'exercice d'influence est réservé aux acteurs en présence tandis que la prise en considération des avis est limitée aux questions clés. À ce niveau, de nombreuses questions se posent et appellent une analyse multidimensionnelle à propos de toute action (ou inaction) observée en dehors de cette arène publique.

3.3. Application de la 2^e dimension du pouvoir, la normalisation bidimensionnelle

Après avoir mobilisé la 1^{re} dimension du pouvoir, et contrairement aux autres études, Gore (1992) a focalisé son analyse sur la prise de décision à travers l'analyse de la tendance du vote des membres du FASB lors de l'élaboration du cadre conceptuel américain (à la place des lettres de réponses aux appels à commentaires). L'intérêt était d'identifier toute coalition potentielle en matière de vote, puis de reconduire cette méthodologie sous la 2^e dimension afin qu'elle permette d'identifier l'éventuelle influence qu'a pu subir le FASB en dehors de l'arène de conflit. Weetman (2001) confirme, lui aussi, le besoin d'aller au-delà de la première dimension pour comprendre les enjeux de pouvoir au sein de la normalisation britannique. Pour ce faire, il propose de saisir la face cachée du pouvoir par l'analyse du contexte amenant l'ASB, récent successeur de l'ASC, à inscrire la norme FRS 3 à l'agenda.

En accord avec cela, et quel que soit le résultat de la 1^{re} dimension à savoir un normalisateur sensible aux critiques de ses parties prenantes évoquant un *Due Process* démocratique ou, au contraire, un normalisateur insensible à la critique dans le cadre d'une normalisation

conservatrice, les mécanismes en amont de la décision publique ne peuvent être ignorés. Toutefois, les méthodes d'opérationnalisation citées ci-dessus, bien que très séduisantes, demeurent très compliquées à mettre en œuvre. La méthodologie de Gore (1992), de Weetman (2001) ainsi que d'autres méthodologies déployées dans d'autres champs disciplinaires peuvent être trop subjectives pour être transposées en l'état dans le champ de la normalisation publique.

Afin d'accéder au « non-dit » de la normalisation, il convient de poser les questions inhérentes aux relations de pouvoir qui ne s'expriment pas sur la scène publique. Avant d'évoquer les questions fondamentales en lien avec la bidimensionnalité du pouvoir, il est à noter que toute thématique proposée en consultation et qui se voit maintenue telle quelle suite au processus renvoie principalement à deux situations. La première désigne la non-sensibilité du normalisateur à la participation des acteurs, soit une normalisation conservatrice. La seconde possibilité, moins probable, traduit une forte adhésion aux énoncés de la consultation, ramenant la consultation écrite à une situation non conflictuelle (absence de pouvoir). Cependant, dans le cas où des modifications sont apportées suivant la consultation, les raisons qui justifient un tel changement ne traduisent pas forcément une nature démocratique du processus de normalisation. En effet, hormis une sensibilité aux avis qui serait justifiée par des arguments fournis sur la scène publique, les modifications apportées au document de consultation peuvent ne pas s'expliquer par les arguments envoyés par les répondants. Il s'agit dans ce cas d'une influence exercée derrière l'arène publique. À l'origine de cette injonction invisible, il est possible de trouver des répondants, des abstentionnistes ou même l'IPSASB agissant en tant que partie prenante de la normalisation.

Dans le même ordre d'idées, un deuxième niveau de questionnement s'impose. La 2^e dimension est dite problématique du fait, principalement, qu'elle se prête à l'analyse d'un pouvoir qui n'est pas visible (mais manifeste). En resituant cette dimension dans son contexte d'origine, elle s'avère conçue pour l'analyse des non-décisions (*Non Decision Making*), qui semblent non visibles sur la scène publique. Cela dit, il serait tout à fait légitime de mettre la focale sur le pouvoir des acteurs à écarter un sujet du champ décisionnel plutôt que sur la capacité à le faire derrière l'arène publique (de façon cachée). Dès lors, l'exercice du pouvoir afin d'écarter des thèmes sujets à décision des documents de consultation au sein de l'arène de conflit témoigne bien de la volonté des acteurs (ou de l'IPSASB lui-même) à éviter le débat et la remise en cause de ces thèmes par le commun des participants. La temporalité de l'exercice d'influence est également à considérer puisqu'il est possible de voir dans le pouvoir de 1^{re}

dimension un moyen d'identifier les sujets épineux qu'il convient d'écartier au moyen du pouvoir de seconde dimension. En saisissant donc la partie manifeste de la seconde dimension, il est possible de mieux comprendre le fonctionnement de la normalisation comptable et, par là même, de nourrir le cadrage de la démocratie participative quant à une participation publique réservée aux thèmes considérés comme étant d'importance moindre.

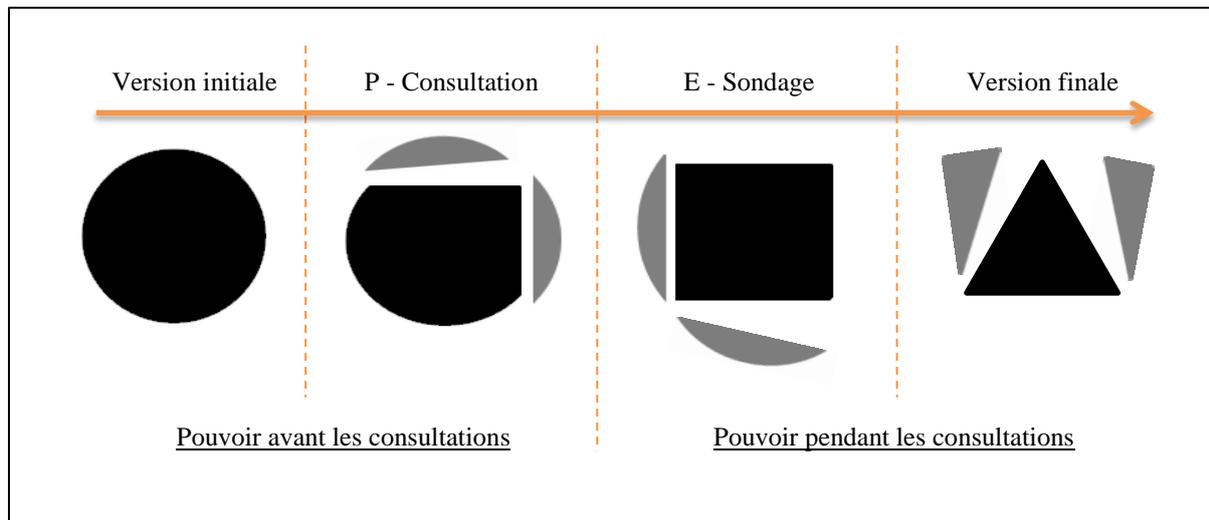


Figure 21 : La 2^e dimension du pouvoir dans le cas de la normalisation.

Écartier un sujet du champ décisionnel peut intervenir pendant le processus de consultation ou avant celui-ci (cf. Figure 21). La temporalité, dans ce deuxième cas de figure, implique l'existence d'une part de pouvoir qui ne peut être capturée. Une influence exercée dès l'inscription du projet à l'agenda du normalisateur, amenant ce dernier à modifier ses positions (renoncer à la forme circulaire. cf. Encadré supra), n'est pas exclue. Il est également possible de présumer l'exercice d'une telle influence encore plus en amont pour décider de l'inscription ou non du projet de norme à l'agenda. L'inscription du projet du cadre conceptuel de l'IPSASB représente un bon exemple pour illustrer cette limite : les incessants reports du démarrage du projet d'élaboration du cadre conceptuel ne s'expliquent-ils pas, en plus des problèmes de ressources, par une influence de seconde dimension ?

Quand bien même la vision bidimensionnelle ouvre de larges perspectives en matière d'analyse, un autre type de pouvoir, non pas rationaliste mais plutôt structurel, est à signaler. Il s'agit du pouvoir de troisième dimension, soit le pouvoir latent. Dans l'encadré supra, le pouvoir expliquerait pourquoi la version initiale du projet s'affiche sous cette forme (circulaire) et pourquoi elle serait acceptée telle quelle.

3.4. Application de la 3^e dimension du pouvoir, la normalisation tridimensionnelle

L'apport de Lukes (1974 [2005]) réside dans le dépassement du pouvoir relationnel. La 3^e dimension du pouvoir (pouvoir radical) critique la focalisation des deux premières dimensions sur le pouvoir d'un acteur A sur un acteur B. En plus, donc, de la première question fondamentale opposant l'exercice du pouvoir à la capacité de son exercice, la vision tridimensionnelle se penche sur la 2^e question (relation vs capacité générale d'un système) et ajoute une perspective structurelle. En ce sens, le fonctionnement d'une organisation (société) serait préétabli par un ensemble d'éléments issus des conflits latents. Ces derniers seraient à l'origine du rapprochement entre les intérêts réels des acteurs dominés et ceux des acteurs dominants. Il s'agit alors d'un consentement spontané.

La dimension structurelle marxienne⁵⁴ présuppose l'existence d'une relation de type élitiste puisqu'elle voit dans la situation sociale d'un acteur un indicateur du pouvoir dont il dispose et qu'il peut mobiliser (Balzacq *et al.* 2014). Il y aurait deux conséquences indissociables à cela, une première sur le plan subjectif et une deuxième sur le plan de l'action. Lukes (1974 [2005]) est cité pour évoquer la subjectivité qui serait à l'origine de la construction de l'identité des acteurs et de la fixation de leurs intérêts, tandis que Barnett et Duvall (2005) sont cités pour avancer que les structures sociales déterminent les avantages des acteurs et, par conséquent, leurs capacités d'action.

L'adaptation de cette approche dans l'étude de la normalisation s'est faite par l'élargissement du champ d'analyse au-delà des parties prenantes qui ne comprenaient pas le normalisateur jusque-là. Ce n'est que dans la 3^e dimension qu'il a été question d'intégrer le normalisateur comptable et de considérer l'influence qu'il peut avoir. Il s'est agi alors d'étudier les structures de normalisation, à savoir la composition, la gouvernance ou encore le *Due Process* (Gore 1992). Étant assez proches, voire similaires, du fait de l'institutionnalisation et de la standardisation de la normalisation américaine, les éléments qui sous-tendent le fonctionnement des normalisations, à savoir la structure (gouvernance et composition) et le mode de fonctionnement (*Due Process*), expliqueraient l'absence de rejet radical des productions (forme du document et son contenu).

⁵⁴ À côté du pouvoir symbolique de Bourdieu, la tradition marxienne avance que les positions sociales, politiques et économiques sont prescrites par les attributs matériels d'une structure sociale (Balzacq *et al.*, 2014, p. 74).

Pour le cas de la normalisation publique, les conflits latents revêtent une importance particulière. En plus des conflits naissant suite à des questions techniques, notamment fournir davantage d'informations au profit des utilisateurs pour une meilleure vision de l'entreprise contre le fait d'en fournir moins afin de réduire les contraintes (économiques) des préparateurs, un deuxième niveau de conflit s'impose avec l'élaboration du premier cadre conceptuel. En effet, pour un normalisateur qui se cherche et qui est en passe de devenir autonome (cf. Chapitre 1), un positionnement entre distanciation et convergence par rapport au référentiel de l'IASB est probablement la source première du conflit latent.

Partant du postulat élitiste selon lequel la structure et le fonctionnement de l'IPSASB seraient très proches de ceux des autres normalisateurs du fait de l'institutionnalisation de la pratique américaine (cf. Chapitre 1), le cadre conceptuel public ne pouvait être très différent, tant sur la forme que sur le fond. Rocher (2013b) rappelle qu'en plus de la prédominance historique des cadres privés, l'alignement sur un modèle-type du cadre conceptuel serait un gage de pertinence et s'en écarter nécessiterait de déconstruire un modèle communément accepté et de justifier d'un meilleur modèle. Ainsi, une force extérieure au processus de normalisation expliquerait pourquoi le positionnement préliminaire de l'IPSASB favoriserait inévitablement la convergence (3^e dimension) et comment les tentatives de modification, qu'elles soient cachées ou manifestes (2^e et 3^e dimensions du pouvoir), vers plus de convergence ou plus de distanciation, ne sauraient remettre en question le positionnement initial. L'encadré ci-dessous schématise l'équilibre des pouvoirs dont il est question (cf. Figure 22).

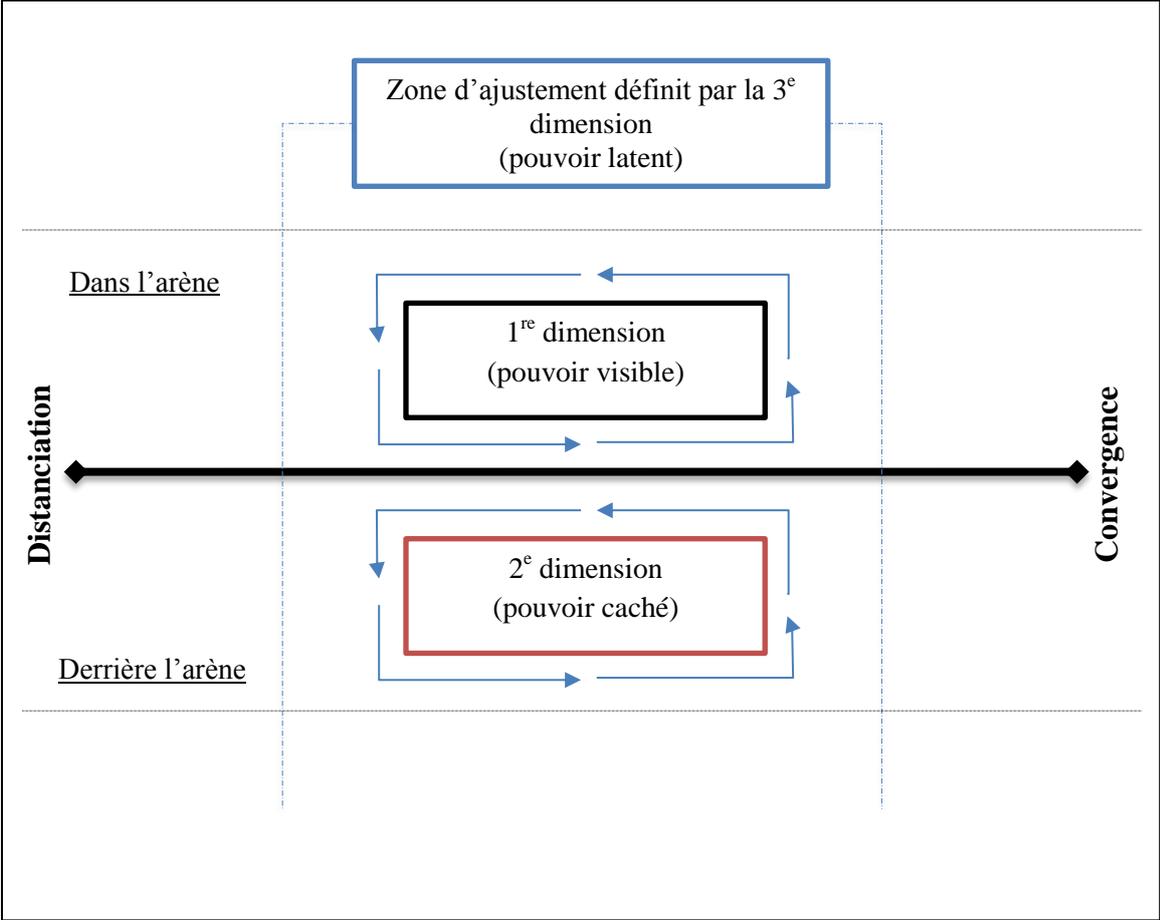


Figure 22 : L'équilibre des pouvoirs dans la normalisation comptable.

Conclusion du chapitre 2

Ce deuxième chapitre propose un cadrage théorique pour l'analyse de la normalisation comptable internationale. D'abord, à partir du fonctionnement du *Due Process* comptable, il a été possible d'introduire la notion de démocratie participative afin d'expliquer le résultat de la consultation des participants aux travaux de normalisation. En effet, l'acte de participation purement formel ainsi qu'une influence marginale sur les décisions comptables prises par les normalisateurs incessamment dénoncés, notamment pour le cas de l'IASB, conduisent à interroger la nature et le fonctionnement du *Due Process* comptable au moyen d'une approche politique. La première section montre alors comment la démocratie, par le recours à la participation, se retrouve au cœur de la normalisation comptable et dans quelle mesure une telle approche permet d'analyser la face visible du processus d'élaboration des normes comptables.

En plus des mécanismes de participation, rendant plus compréhensible le rôle des acteurs de la normalisation et leur comportement tout au long du *Due Process* comptable, la seconde section met en avant le caractère éminemment politique de la normalisation et présente les avantages des approches politiques dans l'analyse d'un phénomène de la normalisation comptable. La théorie proposée par Lukes (1974 [2005]) est alors retenue pour expliquer la normalisation au moyen d'une conception tridimensionnelle du pouvoir. Cette approche a l'avantage de considérer l'ensemble des relations de pouvoir, quelles que soient leurs formes. La première dimension de cette théorie traite le pouvoir visible et observable sur l'arène publique. Elle permet d'identifier et d'analyser l'exercice d'influence de la part des acteurs de la normalisation publiquement. La deuxième dimension, en complétion à l'analyse du pouvoir visible, se focalise sur le pouvoir qui s'exerce derrière l'arène publique. Caché par définition, le pouvoir de seconde dimension désigne la capacité des acteurs à écarter certains sujets de l'espace de prise de décision. Parallèlement aux deux premières dimensions dites relationnelles, la troisième dimension analyse le pouvoir latent, qui est structurel. C'est-à-dire, un pouvoir qui ne s'apprécie pas au regard de l'exercice d'une action (de la part d'un individu) mais plutôt du rapprochement entre les intérêts réels des acteurs, au sein d'une société dont le fonctionnement serait préétabli par un ensemble de facteurs à savoir historiques, culturels, techniques etc.

Enfin, la dernière section est une réflexion sur la pertinence et la possibilité d'adaptation du cadre théorique de la démocratie au processus de normalisation de l'IPSASB, complété par la

théorie tridimensionnelle de Lukes (1974 [2005]) en vue de considérer l'influence exercée en dehors de l'arène publique. Cette application théorique présente un double avantage. Premièrement, le recours à la démocratie permet l'introduction de la notion de « normalisation participative » qui est susceptible de mieux expliquer la nature et le fonctionnement d'un dispositif participatif. Deuxièmement, l'application théorique du pouvoir tridimensionnel traduit un dépassement des limites méthodologiques signalées par les précédentes études.

Conclusion de la partie 1

Cette première partie était l'occasion de poser un cadrage théorique pour l'étude du processus de normalisation comptable dans le secteur public. Pour ce faire, le premier chapitre commence par contextualiser le besoin d'un normalisateur comptable à l'échelle internationale et exposer la réponse à ce besoin par l'élaboration d'un référentiel normatif par l'IPSASB. En dressant une chronologie de la normalisation publique, ce chapitre met en exergue la dépendance de l'IPSASB envers son homologue privé l'IASB ainsi que les différents changements stratégiques opérés entre le début des travaux de normalisation en 1996 et la publication d'un cadre conceptuel en 2014. Il montre également l'importance du document du cadre conceptuel produit postérieurement à un jeu de normes issues en majorité de la transposition des normes IFRS ainsi que le processus de consultation publique précédant son élaboration. En effet, ce *Due Process*, devenu indispensable pour tout projet de normalisation et plus encore pour le projet du cadre conceptuel, appelle la mobilisation de cadres théoriques politiques au regard des luttes de pouvoir visibles qui lui sont inhérentes.

En ce sens, le deuxième chapitre confirme l'intérêt de l'approche politique pour le cas de la normalisation comptable. Suite à une revue de la littérature, la théorie de la démocratie participative est mobilisée pour expliquer la face visible du dispositif participatif qu'est le *Due Process*. Puis, la théorie du pouvoir tridimensionnel de Lukes (1974 [2005]) est mobilisée en complément afin de saisir le pouvoir qui s'exerce en dehors et parallèlement aux consultations publiques. Ainsi, il a été possible d'identifier trois éléments fondateurs d'un processus démocratique et porteurs d'enjeux de pouvoir multidimensionnels. Il s'agit d'abord de l'exercice du *lobbying* qui se matérialise par un acte de participation public, un acte de participation caché ou encore l'abstention (pouvant traduire une délégation de représentation ou encore une forme d'opposition). Le second élément concerne l'influence exercée via les participations (publiques ou cachées) pour modifier des thèmes discutés lors des consultations publiques ou empêcher que ces thèmes soient discutés publiquement. Enfin, le troisième élément désigne l'existence d'un pouvoir latent inhérent aux biais du système de la normalisation et préservant un équilibre essentiel au fonctionnement du *Due Process*. L'application théorique de ce cadrage pour le cas du cadre conceptuel de l'IPSASB est l'occasion d'introduire la notion de « normalisation participative » permettant d'analyser la nature et l'organisation des consultations publiques, de dépasser les limites inhérentes au déploiement d'une théorie du pouvoir tridimensionnel, de compléter l'analyse de la

normalisation par la saisine du pouvoir de seconde et de troisième dimension (le pouvoir caché et latent) et d'annoncer les voies méthodologiques pour l'analyse proprement dite du *Due Process*.

**Partie 2 : Analyse du *Due Process* de
l'IPSASB, le cas du développement d'un cadre
conceptuel**

Introduction de la partie 2

Dans cette deuxième partie, la démarche de recherche est tout d'abord décrite (chapitre 3) puis les résultats obtenus sont présentés (chapitre 4).

Le troisième chapitre opérationnalise le cadre de la démocratie couplé à la théorie du pouvoir. Il commence par dresser une revue de la littérature afin de recenser et d'apprécier l'applicabilité des différentes méthodologies existantes pour l'analyse du processus de normalisation. Le choix de retenir une analyse thématique de contenu des appels à commentaires publiés par l'IPSASB et les réponses formulées par les participants à ces consultations publiques est ensuite justifié. Puis, en accord avec les principales questions posées quant au fonctionnement des dispositifs participatifs (Qui ? Comment ? Pour Quoi ?), une méthodologie d'identification et de classification des répondants par origine géographique et professionnelle est proposée, afin d'identifier l'éventuelle prédominance de certaines zones géographiques ou d'acteurs dans le *Due Process* de l'IPSASB. Dans un deuxième temps, une méthodologie de codage du contenu des lettres de réponses est exposée. L'analyse de contenu permet ainsi d'identifier les positions des acteurs par rapport aux énoncés des appels à commentaires (Pour, Contre, Avis partagés, Non réponse) en guise de tentative d'influencer le normalisateur. Enfin, une confrontation entre les positions des acteurs et les changements apportés par le normalisateur permet d'apprécier la sensibilité du normalisateur et par conséquent, la nature du *Due Process*.

Dans le chapitre 4, sont présentés les résultats de l'analyse menée puis leur interprétation au regard du prisme théorique de la démocratie participative et du pouvoir tridimensionnel. Il ressort qu'en matière de participation, une forte présence des acteurs anglo-saxons apparaît, à l'image de la normalisation de l'IASB. Cependant, au regard du faible nombre réponses reçues par le normalisateur dans le cadre du processus de consultation d'un projet aussi fédérateur et important que peut être un cadre conceptuel, tous les répondants dont la participation n'a été que faible ou moyenne (répondants ayant adressé moins de 5 réponses aux 9 consultations observées tout au long du projet) ont été interrogés afin d'identifier les raisons justifiant cette faible participation.

Ensuite, les réponses se focalisant sur la première phase de consultation ont été étudiées dans le but d'identifier les demandes de changement formulées par les répondants, puis la réponse apportée par l'IPSASB au regard des éventuelles modifications de son cadre conceptuel en réponse à ces critiques. Cela a permis de mettre en lumière que de nombreux changements ne

peuvent être directement rattachés à l'exercice d'un pouvoir sur l'arène publique. La dimension du pouvoir caché ainsi que celle du pouvoir latent permettent d'expliquer certains thèmes ayant été écartés des consultations (2^e dimension du pouvoir) ou encore des thèmes acceptés tels quels par les répondants (3^e dimension du pouvoir). Dès lors, la confrontation des demandes de changement avec le changement effectivement apporté par l'IPSASB permet de conclure que le processus de consultation mis en place par l'IPSASB reste un dispositif participatif conservateur.

La figure 23 reprend l'architecture de ce chapitre.

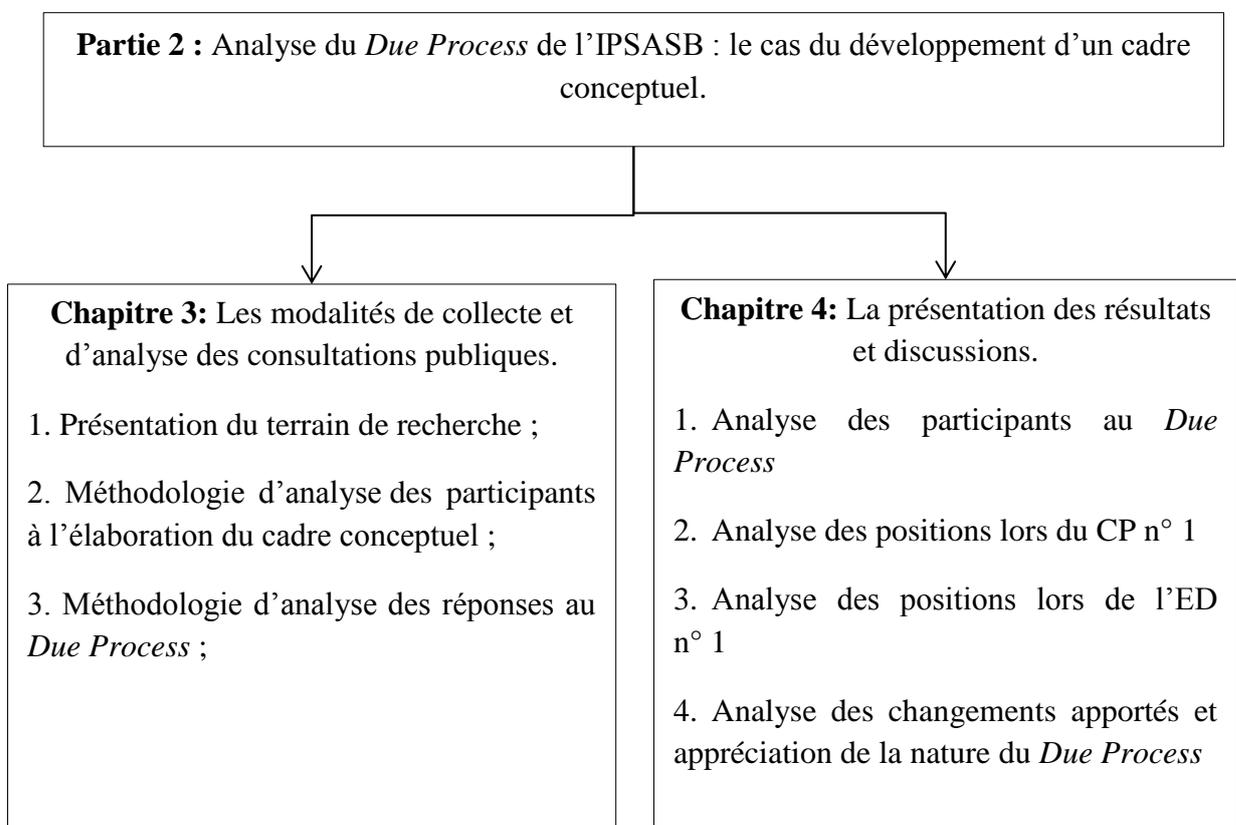


Figure 23 : Organisation de la partie 2.

Chapitre 3 : Les modalités de collecte et d'analyse des consultations publiques

Introduction du chapitre 3

Ce chapitre fait suite à l'application théorique de la démocratie et du pouvoir tridimensionnel et propose un positionnement méthodologique relatif à l'étude de la normalisation comptable à l'échelle internationale. Au cœur de ce dispositif méthodologique, le couple « Pouvoir-Participation » favorise une entrée par les acteurs permettant de décrire le dispositif participatif puis d'analyser les relations de pouvoir qui s'opèrent en son sein. Cette approche politique impose l'étude d'un cas controversé et, de fait, faisant participer un grand nombre de répondants pour se conformer à la condition d'observation du pouvoir dans et en dehors de l'arène publique. Ainsi, le cadrage méthodologique superpose le pouvoir visible (1^{re} dimension) sur l'approche participationniste de la démocratie (visible par définition) et la complète avec le pouvoir caché et latent (2^e et 3^e dimensions).

Le présent chapitre se compose de trois sections. La première présente le terrain de recherche et expose les raisons pour lesquelles le projet d'élaboration du cadre conceptuel par l'IPSASB représente un projet d'analyse incontournable pour l'étude du pouvoir au sein d'un dispositif démocratique. En accord avec ce projet, les méthodes de collecte et d'analyse des données sont passées en revue afin d'identifier les plus appropriées en termes de pouvoir et de participation. Ainsi, l'analyse de contenu thématique des appels à commentaires et des réponses reçues par l'IPSASB à l'occasion de ces consultations est retenue pour le présent cas. Les deux sections qui suivent présentent l'opérationnalisation des trois éléments qui fondent le dispositif participatif et proposent de dépasser les limites méthodologiques inhérentes à l'étude du pouvoir en vue d'étudier un processus démocratique par le déploiement des trois dimensions du pouvoir de Lukes (1974 [2005]). Dans la deuxième section, une revue de littérature est présentée autour de l'identification des participants au *Due Process* comptable et une typologie de classification des répondants par origine géographique et professionnelle est retenue (Qui participe?). La troisième section présente également une revue de la littérature autour des typologies de codage permettant l'identification et l'analyse des positions des acteurs dans le *Due Process* et la réponse du normalisateur à l'issue des consultations (Comment ? Pour Quoi ?). Après avoir défini des catégories de codage et les modalités d'analyse, un test de la méthodologie a été effectué sur une première série de réponses adressées à l'IPSASB. Les résultats de la pré-analyse permettent d'ajuster les règles d'attribution des codes, de déplacer l'objet de l'analyse pour s'intéresser au degré de changement souhaité par les répondants (et non l'analyse du degré d'acceptation ou de refus

des positions des répondants), et de confirmer l'intérêt de focaliser l'analyse sur la première phase d'élaboration du cadre conceptuel.

1. La présentation du terrain de recherche

Dans cette partie, le choix d'étudier le projet d'élaboration du cadre conceptuel sera justifié et les modalités de collecte et d'analyse des données exposées.

1.1. L'étude du projet d'élaboration du cadre conceptuel

Le normalisateur public, au même titre que ses homologues du secteur privé, qu'il s'agisse de l'IASB ou du FASB, a mis en place un processus de normalisation⁵⁵ quelle que soit la nature du projet engagé. Toutefois, à défaut de pouvoir étudier toutes les normes produites par l'IPSASB, seul le projet du cadre conceptuel a été retenu, et ce, pour plusieurs raisons. Tout d'abord, le cadre conceptuel représente un carrefour où se rencontrent toutes les normes comptables publiques. C'est un outil de mise en cohérence de toutes les normes produites jusqu'ici et des normes restant à produire et à réviser dans le futur. Il représente ainsi un point pivot entre le passé et l'avenir de la normalisation comptable propre au secteur public. De ce fait, il est porteur d'enjeux significatifs tant pour les acteurs de la normalisation en leur offrant une doctrine comptable que pour le normalisateur lui-même par l'accroissement de sa légitimité.

De la même façon, le programme de travail du normalisateur public sur la période 2015 – 2019 annonce un fort détachement de la stratégie de convergence avec les normes IFRS et une focalisation sur les thématiques propres au secteur public (IPSASB 2014). En effet, le cadre conceptuel semble mettre fin aux questions autour de sa stratégie de normalisation et fixer la 3^e et dernière orientation stratégique prise par l'IPSASB (Ghysels 2013).

Quant aux attributs propres au projet du cadre conceptuel public, ils font de ce dernier un projet unique en ce sens qu'il est l'un des projets les plus anciens mais également un projet d'actualité. En effet, s'il était question d'élaborer un cadre conceptuel dès l'année 2002⁵⁶, le démarrage effectif du projet n'a été observé qu'en 2006 pour une finalisation en octobre 2014. Indépendamment des ressources temporelles, financières et techniques consommées lors de l'élaboration du cadre conceptuel, ce dernier se distingue des autres projets par sa nature

⁵⁵ Procédure séquentielle à 6 étapes présentée dans le chapitre 1.

⁵⁶ Il n'est pas exclu que les membres de l'IPSASB aient pu faire référence à ce projet avant la réunion de 2002, voire que des échanges des membres du PSC aient pu concerner déjà la question du développement d'un cadre conceptuel propre au secteur public, mais l'indisponibilité des documents de travail et des comptes rendus avant la date mentionnée ne permet de se prononcer avec certitude sur le sujet.

collaborative. Sa conception a enregistré la collaboration de l'IPSASB avec 14 normalisateurs nationaux et d'autres organisations similaires. Dans le même ordre d'idées, son développement en plusieurs phases traduit un renouvellement de l'offre de participation faite aux acteurs de la normalisation, et ce, à neuf reprises (4 papiers de consultation et 5 exposés-sondages). Cette possibilité de participation a rencontré une demande significative puisque le projet du cadre conceptuel enregistre un nombre de participations record au regard des autres projets du normalisateur (370 lettres de réponses).

En accord avec le couple pouvoir-participation au cœur du cadrage théorique précédemment présenté, il semble donc intéressant de saisir l'opportunité d'un tel projet participatif et controversé pour analyser la normalisation comptable publique internationale.

1.2. Modalités de collecte de données

Les acteurs de la normalisation disposent de plusieurs moyens leur permettant de prendre part aux travaux de la normalisation et de faire pression sur le *Board* (Jorissen *et al.* 2006). Ces moyens de pression sur le normalisateur (directs, indirects, publics ou non) sont parfaitement transposables dans le cas de l'IPSASB, à savoir la participation dans le développement des points de vue des membres, dans les tables rondes, à des visites de terrain ou en tant que conseillers du normalisateur. Toutefois, ces canaux d'influence restent non exploités au profit de l'analyse des lettres de réponses aux papiers de consultation et aux exposés-sondages (Tandy et Wilburn 1992, Kenny et Larson 1993, Kenny et Larson 1995, Mc Arthur 1996, Larson et Brown 2001, Georgiou 2004, Kahloul 2012). Ces auteurs témoignent de la difficulté d'étudier des moyens de pression autres que les lettres de réponses aux appels à commentaires du fait des restrictions d'accès qui leur sont inhérentes. Quand bien même les limites de la collecte de données sont dépassées, l'analyse de ces dernières est susceptible de se heurter à de nombreuses difficultés liées à leur interprétation (degré de subjectivité significatif).

L'analyse des lettres de réponses aux appels à commentaires est ainsi devenue une méthode prisée par les chercheurs. Elle permet l'accès aux données produites à chaque *Due Process* de façon systématique mais c'est aussi un moyen de réduction de la subjectivité qui n'est pas négligeable. C'est pour les mêmes raisons que la présente étude se focalise sur l'analyse des lettres de réponses aux papiers de consultations et aux exposés-sondages adressées à l'IPSASB à l'occasion de l'élaboration du cadre conceptuel. Ces données sont d'autant plus importantes pour la présente recherche (positionnée sur une approche politique) qu'elles sont

représentatives du pouvoir exercé dans le *Due Process* comptable. Fortin (1987) rappelle, à cet effet, que la consultation écrite est une étape déterminante dans l'élaboration des projets d'un normalisateur. Par ailleurs, s'il peut sembler insuffisant de se limiter à l'étude des lettres de réponses aux exposés-sondages, les travaux de Georgiou (2004) et de Jorissen *et al.* (2006) plaident pour le contraire puisqu'ils confirment l'existence d'une forte corrélation entre l'utilisation des lettres de réponses aux appels à commentaires et l'utilisation des autres moyens de pression.

Blanc *et al.* (2014) présentent d'autres avantages à cette approche. Ils précisent que la méthode documentaire permet d'éviter les problèmes de fiabilité généralement liés à la phase de collecte de données. De plus, cette méthode évite un travail de retranscription considérable. Il s'agit alors d'analyser un corpus qualitatif homogène et structuré, soit des réponses concernant les mêmes questions, organisées et ordonnées selon la même trame (questions clés notamment) et rédigées dans la même langue (l'anglais). Cela est possible grâce aux instructions données par le normalisateur, devenues une norme acceptée et partagée par toutes les parties prenantes pour répondre aux appels à commentaires. Les lettres de réponses ont également un autre avantage qui est celui d'être disponibles gratuitement et en téléchargement libre sur le site internet du normalisateur (www.ipsasb.org).

Ces arguments ne sauraient masquer toutefois les limites inhérentes à l'analyse des lettres de réponses aux appels à commentaires. En effet, comme pour toute méthode documentaire, le risque d'incertitude liée à la restitution (correcte restitution par écrit) de la pensée des répondants ne peut être mesuré ni réduit (Blanc *et al.* 2014). De même, ces données présentent l'avantage de respecter les conditions d'observation du *lobbying*, c'est-à-dire l'influence qui s'exerce dans l'arène politique (pouvoir de 1^{re} dimension) mais elles ne sauraient analyser l'influence qui s'exerce derrière l'arène publique (pouvoir caché de 2^e dimension) ni celle qui est inhérente aux structures sociales (pouvoir latent de 3^e dimension). Cette deuxième limite est susceptible de remettre en question la pertinence du cadrage théorique retenu dans le chapitre précédent. Dès lors, l'analyse des lettres de réponses aux appels à commentaires a été complétée par l'analyse des appels à commentaires eux-mêmes (papiers de consultation, exposés-sondages, version finale du cadre conceptuel) de façon à apprécier les relations de pouvoir quelles que soient leurs formes. De cette façon, l'opérationnalisation du cadre du pouvoir considère le comportement du normalisateur face aux actions de *lobbying* exercées à son encontre.

Pour le cas du cadre conceptuel, développé en plusieurs phases, le normalisateur public a procédé à la publication d'un papier de consultation et d'un exposé-sondage pour chacune des phases à l'exception de la 5^e phase (préface du cadre conceptuel) qui s'est limitée à consulter les parties prenantes via un seul exposé-sondage. Le tableau 4 synthétise les différentes phases du projet avec le nombre de participations pour chaque appel à commentaire.

Phases	Contenu	Nb Rép CP	Nb Rép ED
<u>1</u>	- Rôle et autorité du cadre conceptuel ; - Objectifs et utilisateurs des rapports financiers ; - Caractéristiques qualitatives des informations ; - Entités présentant les rapports financiers.	<u>55</u>	<u>55</u>
2	Définition et comptabilisation des « éléments » présentés dans les états financiers	35	40
3	Évaluation des actifs et des passifs dans les états financiers	37	39
4	Présentation des états financiers	39	33
Préface	Caractéristiques clés du secteur public	-	37
Totaux		166	204
		370	

Tableau 4 : Les participations au projet d'élaboration du cadre conceptuel de l'IPSASB.

En plus de ces deux types de documents collectés, les comptes rendus de réunion de l'IPSASB ont été collectés afin de contextualiser le *Due Process* comptable et d'inscrire la construction du cadre conceptuel dans une chronologie qui l'a vu naître (cf. Chapitre 1).

1.3. Modalités d'analyse des données

Le choix de la méthode d'analyse doit être fait au regard des objectifs que la présente recherche se fixe. La nature des données recueillies représente également un facteur décisif dans le choix de la méthode d'analyse à retenir. Pour le cas du cadre conceptuel, les objectifs de la recherche ainsi que la nature des données recueillies éliminent certaines méthodes d'analyse mais une multitude de méthodes de codage des données reste possible. La phase de recueil des données étant toujours suivie d'une phase de codage avant d'entamer l'analyse de données à proprement parler (Blanc *et al.* 2014), plusieurs typologies de classification et de codage ont été passées en revue à partir de la littérature comptable. Puis, une classification géographique et professionnelle a été retenue dans le but d'identifier les participants au

processus de normalisation, en plus d'un codage servant à l'identification des positions des acteurs par rapport aux prises de position préliminaires de l'IPSASB (cf. *infra*).

L'objectif était alors de pouvoir analyser des données non structurées sous forme de communications écrites (Grenier et Josserand 2014). Dans ces conditions, l'analyse de contenu thématique a d'abord été retenue pour étudier les réactions des parties prenantes suite à la prise de position préliminaire de l'IPSASB (positionnement pris dans ses papiers de consultation et ses exposés-sondages). Dans un second temps, l'analyse a été centrée sur la réaction de l'IPSASB et sur ses repositionnements visibles dans la version finale du cadre conceptuel.

La méthode d'analyse de contenu thématique considère la temporalité du processus de normalisation de l'IPSASB et la rattache à l'évolution des positions des acteurs de la normalisation. En effet, l'objectif de l'analyse de contenu thématique ne se limite pas à identifier les positions des acteurs de la normalisation à un instant t mais s'étend également à l'étude de l'évolution des positions occupées par ces acteurs tout au long du *Due Process* public. L'objectif n'était pas non plus de mener une étude longitudinale mais de privilégier un chevauchement entre une approche sur le processus et une approche sur le contenu. L'analyse du *Due Process* à deux moments différents représente ainsi un point central de la présente recherche (*Consultation Paper* et *Exposure Draft*).

Une distinction est à faire entre la recherche sur le contenu, qui est une méthode de recherche tout comme la recherche sur le processus, et l'analyse de contenu qui est une méthode d'analyse des données. Cette dernière a été développée dans les années 1920 en vue d'analyser les articles de presse et les discours politiques (Blanc *et al* 2014). Elle s'intéresse aux éléments d'expression, écrite ou orale, utilisés par les acteurs dans une situation donnée dans le but de défendre leurs intérêts ou de faire entendre leurs revendications. Toutes les définitions de l'analyse de contenu à travers la littérature présentent cette méthode d'analyse comme efficace et simple, deux aspects qui constituent aussi sa principale limite puisqu'elle se focalise sur le contenu manifeste des communications (écrites et orales) et néglige le « non-dit ». Néanmoins, cette méthode demeure bien en phase avec le cadrage théorique retenu puisque l'analyse n'est pas processuelle mais plutôt saccadée par phases. Ainsi, chaque série de consultation révèle des relations de pouvoir et de contre-pouvoir comme exposées *infra* :

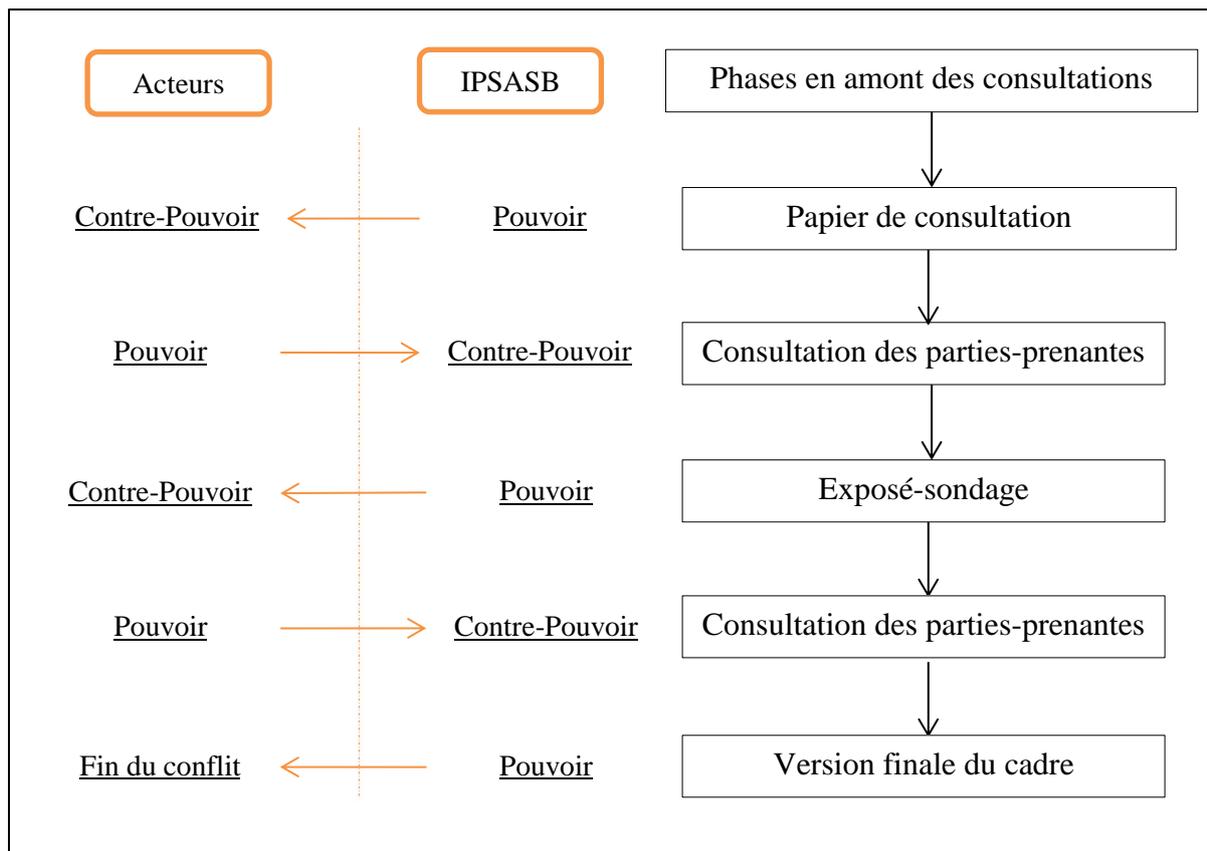


Figure 24 : La réciprocité du pouvoir au sein du *Due Process* comptable.

La figure 24 synthétise les relations de pouvoir au sein du processus de normalisation comptable et montre la réciprocité du pouvoir. En effet, au moment de la publication des appels à commentaires, l'IPSASB, en tant que partie prenante de la normalisation au même titre que tout autre acteur, exerce son pouvoir par des prises de positions (préliminaires lors des appels à commentaires et définitives au niveau de la version finale du cadre conceptuel). Les destinataires des appels à commentaires se voient alors en situation de contre-pouvoir. Cette relation s'inverse par les avis et critiques des participants en guise d'exercice de pouvoir mettant l'IPSASB en situation de contre-pouvoir. Il en est ainsi jusqu'en fin de processus où la fin du conflit est marquée par la publication de la version finale du cadre conceptuel.

L'analyse de contenu thématique se révèle alors pertinente, et ce, pour deux raisons. Premièrement, ce sont des notions telles que « processus politique, pouvoir, influence, etc. » qui ont fait naître le besoin de créer une analyse de contenu dans le but de les identifier, de les analyser mais aussi de mesurer leur poids dans les discours. Deuxièmement, l'analyse de contenu a été conçue pour analyser des données qui sont par définition publiques (articles de presse, discours politiques, etc.) et donc de même nature que les données collectées à l'occasion de l'étude du *Due Process* de l'IPSASB. Il apparaît ainsi que l'analyse de contenu

thématique représente une méthode d'analyse parfaitement adaptée à l'étude du pouvoir visible et observable au sens de Lukes (1974 [2005]).

Indépendamment du degré de cohérence obtenu suite à un tel accord entre le cadrage théorique et méthodologique, l'utilisation d'une telle méthode serait, à la fois, un moyen de légitimation et un outil pour revoir à la hausse et renforcer la scientificité d'une démarche de recherche. Mucchielli (2006) précise que l'analyse de contenu a été développée dans le but d'éviter le recours à l'intuition, aux impressions personnelles et pour éliminer la subjectivité des chercheurs. L'auteur rapporte que les anciens théoriciens avaient tiré le signal d'alarme quant au caractère subjectif des analyses effectuées à leur époque et ils ont fait naître le besoin d'une méthode d'analyse présentant un certain nombre de qualités nécessaires, à savoir une analyse :

- objective : par une méthode considérant les données comme des objets pouvant être étudiés de façon scientifique ;
- exhaustive : par une méthode qui est constamment en lien avec son objet de recherche ;
- méthodique : par une méthode soumise à des règles strictes et structurées par ces dernières ;
- et enfin quantitative : par son appartenance aux méthodes qualitatives, sans exclure le fait que l'analyse doit aboutir à des mesures et des calculs aussi précis que possible.

Comme son appellation l'indique, l'analyse de contenu thématique se réfère à des unités d'analyses qui se composent d'un ensemble de « thèmes ». L'analyse de contenu manuelle des lettres de commentaires vise à identifier les points les plus controversés traduisant le conflit au sens de Lukes (1974 [2005]). Certains chercheurs proposent une analyse de contenu axée plutôt sur des unités d'analyse composées d'un ensemble de « mots » et non pas de « thèmes », la transformant en une méthode d'analyse lexicale. Toutefois, les résultats de l'analyse textuelle des lettres de commentaires de l'IASB, censés être plus précis, n'ont pas été pour autant satisfaisants. LeManh (2009) rapporte que l'analyse textuelle automatisée (en utilisant le logiciel WordMapper) menée par Dufour *et al.* (2008) autour du *Comprehensive income* n'a apporté aucun élément nouveau par rapport à l'analyse thématique manuelle menée par ses soins.

Les critiques de l'analyse thématique dénoncent la lenteur de l'analyse manuelle. L'analyse lexicale a, en effet, l'avantage d'être largement réalisée de façon automatisée grâce à des

logiciels conçus à cet effet. L'utilisation de ces logiciels de traitement permet de réduire le temps de traitement des données et elle est reconnue comme un moyen efficace pour réduire les biais d'interprétation⁵⁷. Dans l'étude des lettres de commentaires d'un normalisateur comptable, l'efficacité d'une méthode automatisée s'apprécierait en cas d'étude discursive. Dans ce dernier cas, la recherche aurait pour objet d'étudier l'influence du style langagier sur le normalisateur en identifiant des liens entre les mots et non plus entre les thèmes. Certes, cette technique permet d'emprunter une nouvelle entrée par le pouvoir mais qui sort de l'objet de la présente recherche.

Pour l'étude du *Due Process* de l'IPSASB, l'analyse automatisée est donc exclue, au profit d'une analyse thématique manuelle, et ce, pour plusieurs raisons. Premièrement, le corpus devant être étudié est déjà rédigé par les répondants et il est correctement structuré sous forme de corpus homogène grâce aux questions clés au niveau de chaque appel à commentaires. Deuxièmement, les thèmes à analyser sont préalablement identifiés et correspondent aux questions clés proposées par l'IPSASB. Enfin, l'importance accordée aux biais d'interprétation se verra réduite en vue de l'objectif de la présente recherche qui s'éloigne de la volonté d'identifier des concepts nouveaux et novateurs.

Il est à noter que l'analyse de contenu, qu'elle soit thématique ou lexicale, inscrit la présente recherche dans un champ de recherche assez riche puisque l'utilisation de l'analyse de contenu est largement répandue dans le champ des études qualitatives, notamment en sciences de gestion. Gavard-Perret et Helme-Guizon (2008) ont pu dresser une liste d'utilisations majeures de ce type d'analyse dans le domaine de la gestion dont certains points correspondent aux objectifs poursuivis dans la présente recherche, à savoir :

- L'identification des attitudes et des intentions des acteurs ;
- La comparaison des réponses en termes de centres d'intérêt, d'opinion et d'attentes exprimés par les groupes d'acteurs ;
- La construction des typologies de répondants à partir des points révélés par l'analyse et qui leurs sont communs.

⁵⁷ Peyrat-Guillard.D (2006) est arrivée à faire ressortir des concepts nouveaux et inattendus en croisant les résultats de deux logiciels différents, Alceste et WordMapper.

Quand bien même cette méthode d'analyse permettrait d'identifier les acteurs, de connaître leurs positions par rapports aux documents de l'IPSASB et d'apprécier le poids de leurs arguments, ses résultats ne prennent sens qu'au regard d'une classification préalable de ces acteurs. Cette classification est d'autant plus importante pour le projet du cadre conceptuel du moment qu'il représente l'un des projets les plus importants ayant enregistré un nombre de participations record lors des consultations. Ainsi, l'appréciation du pouvoir des parties prenantes et de leur influence sur le processus de normalisation est conditionnée par l'identification des origines des répondants sur le plan géographique et professionnel. En ce sens, la prochaine section procède à l'identification des participants à l'élaboration du cadre conceptuel selon leur appartenance géographique et professionnelle.

2. La méthodologie d'analyse des participants à l'élaboration du cadre conceptuel

L'analyse de contenu vise la description, la comparaison, l'explication et, dans un horizon plus lointain, la prédiction (Blanc *et al.* 2014). Les trois premiers objectifs décrits sont explicitement présents dans cette recherche. La description servira à détailler la structure de ce qui est généralement entendu par processus de normalisation, son fonctionnement ainsi que ses participants et leurs prises de position. Dans le cas de l'IPSASB, la description correspond à l'identification des parties prenantes et de leur position vis-à-vis du nouveau cadre conceptuel. Une fois les différentes positions identifiées et leurs porteurs catégorisés, le deuxième objectif amènera la présente étude à procéder à une comparaison entre les différents positionnements et à suivre leur évolution pour en déduire l'influence exercée tout au long du processus. Enfin, le troisième objectif vise l'explication des résultats des consultations écrites au regard de l'approche politique. Ces deux derniers objectifs seront traités dans les prochaines sections.

2.1. L'identification des acteurs en présence

L'étude de l'influence exercée par les parties prenantes sur l'IPSASB passe en premier lieu par l'identification des parties prenantes qui se sont manifestées lors du processus de production du cadre conceptuel. L'identification de ces acteurs est une tâche simple à réaliser puisqu'il suffit d'identifier le nom ou la dénomination sociale de chaque participant à partir du site internet du normalisateur⁵⁸. L'identification de certains acteurs, peu ou pas connus, a nécessité une recherche en ligne plus approfondie afin de se renseigner sur leur statut et la nature de leur activité (consultation du site *corporate* pour les personnes morales et le profil des personnes physiques dans les réseaux sociaux professionnels).

Un certain nombre de difficultés peuvent survenir au moment de l'identification des acteurs, amenant le chercheur à faire des choix parfois subjectifs. L'exemple typique des limites d'identification est celui des réponses groupées qui ne peuvent être attribuées à un seul répondant. Dans le cas de l'IPSASB, les difficultés rencontrées lors de l'identification des acteurs de la normalisation furent les suivantes :

- Le répondant adresse à l'IPSASB une lettre de réponse dans laquelle n'apparaît aucune indication quant à l'expéditeur. Dans ce cas, la seule et unique solution était de recourir à l'identification des répondants par le normalisateur au niveau de son site internet⁵⁹.
- Les réponses groupées données par deux ou plusieurs personnes ou organisations. S'agissant d'organisations, les réponses groupées sont de deux natures, il peut s'agir de réponses conjointes (issues du regroupement de plusieurs organisations de même nature créant une entité distincte, à savoir l' « Australia Joint Accounting Bodies » qui regroupe CPA Australia, The Institute of Chartered Accountants in Australia et le National Intitute of Accoutants) ou de réponses de représentation (issues des organisations suprêmes qui centralisent les réponses de toutes les autres organisations, à savoir le CNOCP en France qui regroupe les réponses des autres institutions financières, notamment la Cour des comptes et la Direction générale des finances publiques). Pour la première forme de réponse, l'origine des réponses est attribuée aux entités créées à cet effet, tandis que pour la deuxième forme de réponses, le nom de l'organisation principale est retenu puisque c'est en son sein qu'un consensus s'opère et que

⁵⁸ www.ipsasb.org.

⁵⁹ ipsasb.org/publications and ressources

ce dernier n'est pas communiqué de façon officielle et systématique comme résultant d'une consultation préalable.

- Quant aux réponses provenant de personnes physiques, leur traitement s'est avéré plus complexe. En effet, certains répondants proposent des réponses groupées en précisant qu'il s'agit des positions qui sont les leurs et non celles de l'organisation qu'ils représentent. C'est notamment le cas du Staff du PSAB⁶⁰ qui a été identifié comme un normalisateur puisque ses positions sont similaires à celles du *Board* qu'il sert⁶¹. D'autres personnes, notamment les universitaires, proposent des réponses dont l'origine ne peut être identifiée de façon précise au regard de l'appartenance de ces répondants à des universités différentes. Dans ce dernier cas, l'origine des répondants demeure limitée à un positionnement universitaire national, c'est le cas notamment d'*Eugenio Anessi-Pessina* de l'Università Cattolica (Rome) dont la réponse est jointe à celles de trois autres répondants de l'Università Bocconi (Milan). Ce choix trouve rapidement ses limites lorsque certains universitaires décident de réagir seuls ou de joindre leurs réponses à celles d'autres universitaires (différents d'une consultation à une autre). Un seul répondant a pu être identifié ainsi, c'est *Richard Macve* qui propose, pour le même appel à commentaires (CP n°3), une lettre dont il est l'unique expéditeur et une deuxième lettre co-écrite.

2.2. L'importance des origines des participants au *Due Process*

À la suite de ce premier travail d'identification, la littérature révèle qu'une autre étape de classification des parties prenantes en sous-groupes est effectuée de façon systématique avant de passer à la comparaison des différentes positions prises par les acteurs (Larson 1997, Kahloul 2012, LeManh 2009, Jorissen *et al.* 2006, Kwok et Sharp 2005). Deux formes de classifications ont pu être relevées. La première correspond à une classification dite standard et la deuxième correspond à une classification, basée certes sur une typologie standard, mais adaptée aux cas étudiés. Dans les deux cas, la classification consiste à catégoriser les parties prenantes dans des sous-groupes sur la base de leur localisation géographique et de leur appartenance à des groupes d'intérêts (ou groupes professionnels). Si la classification géographique paraît d'utilité limitée dans certaines études, la classification professionnelle, quant à elle, demeure indispensable. Avant de citer quelques exemple de classification, d'en

⁶⁰ Public Sector Accounting Board est le normalisateur comptable canadien.

⁶¹ Positionnement confirmé en interrogeant l'un des membres du PSAB.

évaluer la pertinence et d'en retenir une pour le présent cas, il convient tout d'abord de questionner le bien-fondé de cette pratique de classification des acteurs en sous-groupes.

En accord avec les questions qui guident la réflexion sur le processus de normalisation de l'IPSASB, l'objectif poursuivi ne se limite pas au recensement des acteurs. L'objectif s'étend à l'identification des positions des acteurs et de l'appréciation du degré d'influence qu'ils ont sur le normalisateur. Ainsi, l'atteinte de ces objectifs implique le passage d'une analyse des lettres de réponses aux appels à commentaires révélant les positions des acteurs à une analyse susceptible de les comparer, de suivre leur évolution, de les expliquer et d'en évaluer l'influence sur le *Due Process*. Au regard du manque de représentativité géographique ainsi que de la présence en masse de répondants anglo-saxons dénoncés à maintes reprises pour le cas de l'IASB, l'appartenance géographique des répondants n'est pas neutre. Saunder (2003) entend ces difficultés engendrées par la nature des données qualitatives et précise que ces dernières doivent être classées en catégories avant de pouvoir être analysées de manière significative (rapporté par Gavard-Perret *et al* 2008). Ainsi, grouper les participants au *Due Process* s'inscrit dans une quête de sens inhérente aux recherches qualitatives.

En résumé, cette pratique de classification représente un passage obligatoire pour le travail descriptif autour des acteurs servant également une analyse plus approfondie des positions.

2.3. La classification par appartenance géographique

Contrairement à une classification par groupes d'intérêt regroupant les acteurs ayant les mêmes intérêts ou des intérêts proches, la classification géographique se limite à catégoriser les participants au *Due Process* au regard de leur zone géographique. Ainsi, les positions des acteurs catégorisés appartenant à une même zone géographique peuvent être différentes, voire opposées. Ce type de classification reste néanmoins très répandu à l'échelle internationale car il permet, dans un premier temps, d'apprécier l'importance accordée aux projets étudiés dans chaque zone (continent, pays, région). Dans un second temps, il permet d'identifier et d'apprécier la représentativité de chaque zone géographique et, par conséquent, son éventuelle influence sur le normalisateur.

2.3.1. La classification géographique dans l'étude des processus de normalisation

Dans le secteur privé, tous les chercheurs retraçant l'origine géographique des répondants aux appels à commentaires de l'IASC, ou ceux de l'IASB pour les plus récents (Larson 1997, Jorissen *et al.* 2008, LeManh 2009), ont fait ressortir le poids de certains pays dans la normalisation comptable. Quel que soit le projet traité, la représentativité des pays anglo-saxons est toujours notoire. Le Royaume-Uni, les États-Unis ou encore l'Australie sont des pays qui dominent largement le processus de normalisation en termes de participation par voie directe et publique (au moyen de lettres de réponses aux exposés-sondages).

Une récente étude réalisée par Kahloul (2012) identifie 32 pays participants au *Due Process* de l'IASB et fait ressortir le poids des pays anglo-saxons. À cette liste de 32 pays identifiés, le tableau ci-dessus rajoute deux catégories « *International* » et « *Europe* » pour classer les participations qui proviennent respectivement d'organisations internationales et européennes. La création de ces deux dernières catégories reflète une part de subjectivité qui est propre à ce type de classifications. En effet, l'auteur classe les *Big4* ainsi que le cabinet Grand Thornton dans la catégorie « *International* » et précise que ces derniers peuvent aussi être rattachés à l'Angleterre à partir du moment où les bureaux qui s'occupent de répondre aux appels à commentaires y sont installés. Il en est de même pour les réponses provenant des organisations européennes.

Dans le secteur public, deux récentes études proposent de catégoriser les répondants de l'IPSASB selon leur origine géographique. La première est menée par Nistor (2011) qui s'est intéressée au premier papier de consultation du projet du cadre conceptuel de l'IPSASB, c'est-à-dire le même projet que celui qui est retenu par la présente recherche. L'auteur a pu identifier l'origine des réponses et recenser le nombre de pays participants, et ce, pour chaque continent (cf. figure n° 25). Pour ce travail de classification, l'auteur ne donne aucune indication sur la typologie retenue pour classer les organisations qui sont présentes dans différents pays (internationales et supranationales, européennes). Mais, à partir des résultats qui n'affichent aucune organisation représentée dans plusieurs continents, notamment la Fédération des Experts-Comptables Européen (FEE) ou encore les Nations Unies, il est clair

que l'auteur a repris la classification de l'IPSASB consistant à attribuer une origine à tous les répondants en fonction de la localisation des sièges sociaux⁶².

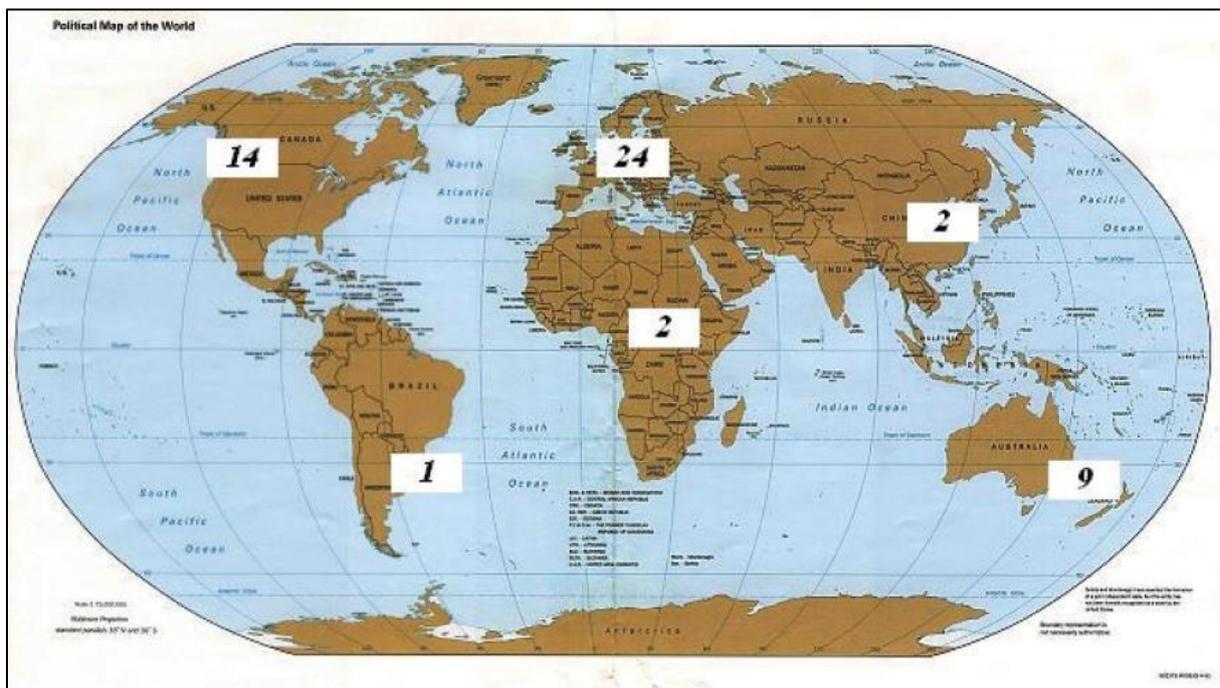


Figure 25 : La classification des participants au projet du cadre conceptuel par Nistor (2011, p. 607).

Cette première classification est, certes, originale puisqu'elle permet de visualiser la représentativité de chaque continent directement sur une carte mais elle affiche deux limites. Premièrement, elle n'identifie pas l'origine de l'ensemble des participations ni ne propose d'explications quant à leur nombre (52) qui reste inférieur au nombre réel de participations (55 réponses). Deuxièmement, elle reste très peu précise par rapport aux classifications effectuées dans le secteur privé. Ces dernières sont davantage détaillées puisqu'elles recensent le nombre de pays participants par continent ainsi que le nombre de répondants par pays. La deuxième étude qui s'est intéressée aux répondants de l'IPSASB a été menée, cette fois-ci, par Rocher (2013a). L'auteur s'est intéressé au premier appel à commentaires du projet de cadre conceptuel mais également à 19 autres projets menés par l'IPSASB entre 2005 et 2011. Avec un échantillon plus large et une participation plus importante de la part des

⁶² Il est tout à fait possible que l'auteur ait repris les règles d'attribution des origines géographiques visibles sur le site web du normalisateur à partir du 2^e appel à commentaires (ED n° 1).

organisations internationales, l'auteur fit le choix d'adopter une classification plus précise en distinguant les organisations nationales des organisations internationales.

Il est clair qu'à partir des trois typologies de classification citées, et quel que soit le degré de précision de la classification géographique retenue, cette dernière demeure non moins importante dans le secteur public. En effet, son intérêt ne se limite pas à l'analyse de la représentativité des répondants en général mais il consiste aussi à faire ressortir le poids des pays anglo-saxons incessamment dénoncé pour le cas de l'IASB. Cependant, si la classification géographique affiche la représentativité des pays anglo-saxons et donc le poids effectif de ces acteurs en termes de présence et de nombre de réponses, elle n'a pas pour vocation d'avancer une appréciation quant à l'existence et à l'efficacité du *lobbying* exercé par ces derniers sur le normalisateur.

2.3.2. De la pertinence d'une classification géographique pour le cas de l'IPSASB

L'intérêt d'une classification selon le critère géographique pour le cas de l'IPSASB est double. D'abord, il est possible d'exposer et d'analyser l'évolution de la représentativité des pays dans le projet du cadre conceptuel dans son ensemble puis dans chacune de ses phases de production. Il serait alors possible de prétendre à la complétion de l'identification initiée⁶³ par Nistor (2011) et Rocher (2013a) et d'analyser l'évolution de la représentativité d'un appel à commentaires à un autre tout au long du processus de normalisation. En second lieu, si la participation des pays anglo-saxons est massive dans le *Due Process* de l'IASB, la classification géographique permet de confirmer ou d'infirmer cette tendance de participation pour le processus de normalisation de l'IPSASB.

À l'image de toutes les classifications rapportées dans la littérature comptable, les mêmes limites sont à signaler. Avant d'évoquer la difficulté inhérente à la catégorisation des organisations internationales, il convient de clarifier les termes qui peuvent être retrouvés dans la littérature à savoir « organisation internationale », « organisation supranationale », « organisation multinationale » ainsi que d'autres termes similaires. Dans la normalisation publique, et plus précisément pour le projet du cadre conceptuel, il est assez simple de distinguer les organisations nationales des autres organisations dites internationales. En

⁶³ Analyse initiée uniquement pour la première phase d'élaboration du cadre conceptuel à cause d'un projet en cours d'élaboration, et ce, jusqu'en octobre 2014.

réalité, c'est ce dernier type d'organisations qui pose un certain nombre de problèmes et implique des choix parfois subjectifs. En effet, les organisations considérées comme internationales se présentent en réalité sous trois formes différentes. Il s'agit des cabinets d'audit (notamment les *Big 4*), des organisations supranationales (recouvrant les intérêts d'un ensemble de pays dans une région géographique donnée) et des organisations internationales (Banque mondiale, Nations Unies, etc.).

2.3.2.1. La notion de multi-nationalité

L'une des pratiques communes dans la répartition des répondants consiste à attribuer les origines géographiques aux cabinets en fonction de la localisation des bureaux qui s'occupent des réponses adressées au normalisateur. Malgré le recours de l'IPSASB à cette méthode pour l'identification des répondants, chose qui confère à cette typologie de classification une certaine légitimité, ce choix reste discutable sur deux principaux points, à savoir le principe même d'attribution des origines géographiques à des organisations représentées dans plusieurs États et les règles d'attribution des origines à ces dernières.

À titre d'exemple, le cabinet Ernst & Young a été identifié à trois reprises par l'IPSASB. Les trois réponses en provenance du cabinet comptable sont clairement visibles sur le site web du *Board* mais l'analyse de leur contenu révèle quelques limites liées à la typologie du normalisateur. En effet, la première lettre de réponses provient du bureau kenyan mais le répondant précise qu'il s'agit bien de sa réponse personnelle et non de celle du cabinet comptable, d'autant plus que la lettre n'est pas rédigée sur papier à entête. Les deux autres lettres, provenant respectivement du Royaume-Uni (lettre n°32-CP1) et de l'Allemagne (lettre n°22-CP2), affichent les positions de l'organisation et non pas celles du bureau ayant répondu : « *The global organization of Ernst & Young is pleased to respond to the above consultation paper* ». La première lettre comporte deux signatures exclusivement allemandes tandis que la deuxième est signée par un collaborateur allemand ainsi que par une collaboratrice du Royaume-Uni, ce qui rend difficile l'affectation directe des réponses à l'un des deux pays. Le même problème se pose quant à l'analyse des lettres provenant du cabinet KPMG puisque, dès l'introduction, les répondants précisent que les avis sont ceux du réseau et non pas ceux d'un seul cabinet « *We have consulted within KPMG network in respect of this letter, which represents views of KPMG network* ».

Face à ces difficultés, certains chercheurs maintiennent la classification selon l'origine des réponses ou désignent le siège social du groupe comme étant à l'origine des positions affichées dans les réponses. L'un des moyens de détourner le problème est de qualifier les grands cabinets d'audit d'organisations internationales. Cette pratique, observée dans les travaux de Kahloul (2012), paraît logique puisque ces cabinets sont présents dans de nombreux pays dans le monde mais il serait plus judicieux de parler d'entreprises multinationales. Le terme multinational semble mieux définir ce qu'est un cabinet d'audit par rapport à la notion d'« organisation internationale », et ce, pour deux raisons principales. Premièrement, la nature de l'organisation d'un cabinet d'audit diffère de la nature des organisations dites internationales. En théorie donc, un cabinet d'audit ne peut représenter une organisation internationale, au sens d'organisation inter-gouvernementale, à défaut de relever du droit public. En plus de leurs importantes contributions à l'échelle nationale, supranationale (profession comptable) et internationale (harmonisation comptable), le fonctionnement des cabinets d'audit obéit à une logique d'entreprise (marchande) qui demeure significativement décalée par rapport à l'objet des organisations internationales. Deuxièmement, les cabinets d'audit n'ont pas de vocation *universelle* ou *régionale*. En d'autres termes, ce sont les cabinets (sièges) qui choisissent où s'implanter en fonction du marché. Avec une vision assez simpliste, un cabinet reflète l'image d'une organisation internationale non pas parce qu'il représente un certain nombre de pays mais plutôt parce qu'il est, lui-même, représenté dans ces pays.

Ainsi, quand bien même les cabinets seraient implantés dans plusieurs pays à travers le globe, il convient d'évoquer la multi-nationalité à leur égard plutôt que l'internationalité. Quant à l'origine de leurs réponses, elle ne peut être que multinationale pour les mêmes raisons que celles évoquées précédemment. Ce choix reste discutable puisque la position d'un acteur évoque sa préférence parmi un certain nombre de choix comptables qui ne peuvent être conciliés à un niveau international, sinon le *Due Process* de l'IPSASB serait dénué de sens. Alors, il n'est pas exclu que les positions défendues par un cabinet comptable en tant qu'organisation multinationale favorisent les intérêts de certains cabinets pour se rapprocher des positions nationales. Il est probable que le cabinet local chargé de répondre à l'IPSASB (Allemagne pour E&Y et Royaume-Uni pour KPMG), désigné notamment au regard de l'expérience de ses membres en matière de comptabilité publique, ait une certaine influence dans la réponse du groupe, d'autant que le rachat ou la fusion avec des cabinets locaux, porteurs d'une certaine culture comptable, pourrait avoir une influence sur les réponses des

répondants. Mais l'existence d'un processus de consultation interne au sein des cabinets comptables, visant à produire une position commune avant de la porter à l'attention du normalisateur, exclut une réponse émanant d'un seul cabinet et réduit les risques évoqués ci-dessus.

2.3.2.2. La notion d'inter-nationalité

Une fois les cabinets comptables qualifiés d'organisations multinationales, il convient de regarder de plus près les caractéristiques des organisations internationales proprement dites. Dans le domaine comptable, Avenel (2005) recense 4 types d'organismes de normalisation internationaux parmi lesquels figurent les organisations multinationales, les institutions régionales, les organisations privées et les organisations professionnelles privées. La multi-nationalité au sens d'Avenel (2005), qui caractérise l'ONU et l'OCDE, diffère de celle attribuée aux cabinets comptables puisqu'elle vient s'opposer aux institutions régionales qui, elles, se limitent à un périmètre (territorial) donné. Par organisation multinationale, l'auteur entend une organisation dont les actions ne se limitent pas à une seule région géographique comme l'Union européenne pour les pays d'Europe. Parallèlement, l'auteur cite les organisations professionnelles privées, à savoir la Fédération des Experts Comptables Européens (FEE), la Fédération des pays d'Asie du Sud-Est (ASEANFA) ou encore la Fédération Internationale des Experts-Comptables (IFAC).

Si les critères de classification retenus par Avenel (2005) semblent confus au regard des organisations privées qui sont également régionales ou multinationales, le critère d'« internationalité » demeure commun à tous les types d'organisations identifiés. Devin et Smouts (2013) réagissent à ce type de catégorisation des organisations et précisent qu'à cet effet, « *aucun critère simple et isolé n'est satisfaisant* » ; pour cause, la littérature abonde de termes et de notions tels que, entre autres, organisation intergouvernementale, universelle, normative, de coopération. Les auteurs présentent néanmoins quelques types d'organisations internationales synthétisés dans le tableau 5.

Critères	Type	Caractéristiques
Composition	Organisation Inter Gouvernementale (OIG)	Regroupe des États en tant que membres
	Organisation Non Gouvernementale (ONG)	Regroupe des associations privées en tant que membres
Dimension	Universelle	A la vocation d'accueillir tous les États (ex : ONU)
	Régionale	Accueille les États appartenant à un espace géographique (ex : UE, OEA, UA, ASEN)
	Restreinte	Réunit un nombre limité d'États qui partagent les mêmes caractéristiques (ex : OCDE)
L'étendue des activités	Générale	Lorsqu'elle exerce une compétence non spécialisée (Politique : ONU)
	Sectorielle	Faciliter la coopération dans un secteur particulier (Technique : OMS, FAO...)
Nature des activités	Normative	Lorsqu'elle se borne à faciliter l'harmonisation des comportements en fournissant un cadre de discussion et des moyens pour négocier un accord sur des normes communes (ex : CNUCED, OCDE)
	Opérationnelle	Engage des actions décidées par elle-même, selon ses propres modalités, avec ses propres moyens (ex : FMI, Banque mondiale)
	D'intégration	Lorsqu'elle vise l'intégration des politiques dans la mesure où les États membres abandonnent une partie de leurs compétences au profit d'institutions communes dotées de pouvoirs propres dont les décisions s'appliquent directement dans les États membres (ex : Union européenne)
	De Coopération	Se contente d'organiser les échanges sans prétendre éroder les souverainetés (ex : ASEAN)

Tableau 5 : Les différents types d'organisations internationales (Devis et Smouts, 2013).

La difficulté liée à la classification des organisations internationales est sans cesse évoquée par Devis et Smouts (2013) dans leur travail. En effet, les auteurs confirment qu’au regard du caractère rudimentaire de certains critères de classification, il est possible de classer une organisation dans plusieurs catégories à la fois. L’Organisation des Nations Unies (ONU) peut être une organisation universelle et générale en même temps. Le même exemple peut être cité pour le cas de l’Union européenne (UE) qui ferait partie simultanément des organisations régionales et d’intégration. Quoi qu’il en soit, les critères proposés par Devis et Smouts (2013) sont simples et synthétiques mais seul le critère de « dimension » sera retenu dans la présente recherche puisqu’il permet une claire distinction entre les organisations participantes dans le processus de normalisation publique.

Pour le cas de l’IPSASB, la catégorie des organisations nationales regroupe toutes les organisations, quelle que soit leur nature, de droit public ou privé, alors que la catégorie des organisations « *inter-nationales* » comprend les trois types d’organisations (régionales, multinationales, internationales) dont le point commun est d’agréger un territoire plus grand que celui d’un seul État. Ainsi, pour les répondants de l’IPSASB, il a été possible de retenir la typologie de classification suivante :

<u>Catégorie</u>	<u>Périmètre</u>	<u>Type d’organisation</u>
Nationale	Un seul État	Toute organisation
Inter-Nationale	Deux ou plusieurs États	Organisations régionales (FEE, UE, etc.)
		Organisations multinationales (Grands cabinets comptables, notamment les <i>Big4</i>).
		Organisations internationales (ONU, FMI, Banque mondiale).

Tableau 6 : La composition de la catégorie des organisations internationales.

La typologie de classification n’a pas été retenue directement à la suite d’une revue de la littérature mais résulte d’un processus itératif. Une pré-analyse⁶⁴ des lettres de réponses a été nécessaire pour tester différentes classifications et en proposer une qui tienne compte des spécificités des consultations organisées à une échelle internationale. Il a été possible de

⁶⁴ La pré-analyse, exposée dans la 3^e section du présent chapitre, procède à l’analyse de 55 lettres de réponses adressées à l’IPSASB à l’occasion du premier papier de consultation, et ce, pour tester le cadrage méthodologique dans son ensemble (typologies de classification et typologies de codage).

proposer une typologie qui recouvre toutes les participations au *Due Process*, quelles que soient leurs origines. Toutefois, la reprise de cette typologie dans d'autres recherches nécessite la considération de certains points, notamment les participations groupées. À titre d'exemple, la réponse des « Joint Accounting Bodies » prend la forme d'une seule lettre mais affiche en réalité les positions de trois organisations australiennes, à savoir CPA Australia, Institute of Chartered Accountants in Australia et le National Institute of Accountants. La réponse groupée adressée à l'IPSASB ne pose aucune difficulté méthodologique puisque les trois organisations partagent des positions proches ou similaires (d'où leur participation groupée suite à une consultation préalable), appartiennent à la même zone géographique et à la même catégorie professionnelle. Pour d'autres normalisations, il convient de considérer les réponses groupées émanant d'organisations différentes en termes d'appartenance géographique et professionnelle.

2.4. La classification par appartenance professionnelle

Cette deuxième forme de classification crée des catégories de répondants en fonction de leur origine professionnelle mais pas uniquement. Du fait de leur taille, de leur spécialisation sur des secteurs d'activités ou de tout autre élément pouvant les différencier en termes d'intérêt, certains répondants ayant la même origine professionnelle seront classés dans différentes catégories. En ce sens, il est possible de distinguer différentes formes de classifications, allant de la plus simple qui fait ressortir seulement 3 groupes, jusqu'à celle qui dépasse les 10 catégories et sous-catégories.

2.4.1. Quelques classifications professionnelles dans la littérature comptable

Parmi les classifications les plus simples qui peuvent être retrouvées dans la littérature, il est possible de citer la classification réalisée par Kwok et Sharp (2005) lors de leur étude du *Due Process* de l'IASC. La classification adoptée un peu plus tard par Larson (1997) pour l'étude de l'Exposé-Sondage de l'IFRIC est également à citer. La simplicité de ce genre de classification réside dans le fait de classer les acteurs externes (par opposition aux acteurs internes désignant les membres du normalisateur) en seulement trois groupes, à savoir :

- Les utilisateurs des états financiers ;
- Les préparateurs des comptes ;

- La profession comptable et les régulateurs.

La mise en œuvre d'une telle typologie de classification est simple mais il reste possible de lui reprocher un manque de précision manifeste. En effet, le regroupement des acteurs est assez grossier mais sa pertinence n'est jamais remise en cause (Kahloul 2012). Selon l'objectif poursuivi, la nature du projet étudié et les enjeux qui lui sont propres, le besoin d'affiner cette classification évolue.

Weetman *et al.* (1996) reprennent une classification à trois catégories mais qui est sensiblement différente de la classification précédemment exposée. Les auteurs revoient l'affectation des membres de la profession comptable et ajoutent une catégorie « individuels ». Par la suite, chaque catégorie reçoit des sous-catégories correspondant aux différents groupes d'intérêt, ce qui forme ainsi 8 sous-catégories, à savoir :

- Préparateurs : réparateurs de comptes, associations professionnelles liées aux préparateurs, cabinets comptables et autres répondants affiliés à des préparateurs ;

- Utilisateurs : utilisateurs, organisations d'utilisateurs ;

- Individuels : individuels, répondants mixtes (préparateurs/utilisateurs).

En proposant cette typologie, les auteurs répondent à certaines critiques prononcées à l'encontre des classifications généralement retenues à leur époque. En effet, la catégorie des « répondants mixtes » résout les questions autour de la classification de certains acteurs qui peuvent être préparateurs et utilisateurs en même temps mais, une fois de plus, il est difficile de qualifier l'approche de vraie solution ou de la considérer uniquement comme un moyen de déplacer le problème. Par ailleurs, ces auteurs ont catégorisé les cabinets comptables dans le groupe des préparateurs de comptes, ce qui, au sens de LeManh (2009), n'est pas tout à fait correct. Elle précise que ce choix traduit l'adhésion des chercheurs au principe implicite de la théorie de l'agence selon lequel les cabinets comptables ne peuvent avoir des intérêts différents de ceux de leurs clients. Selon ce principe, les cabinets comptables se prononcent obligatoirement en faveur des méthodes comptables déjà retenues par leurs clients (les préparateurs de comptes) et s'opposent de façon tout aussi mécanique aux nouvelles méthodes méconnues ou rejetées par leurs clients.

Pour légitimer cette position, LeManh (2009) rappelle que Puro (1984) avait réussi à démontrer que le *lobbying* exercé par les cabinets comptables n'est pas exclusivement tourné

vers la défense des intérêts de leurs clients. Défendre leurs propres intérêts dans le processus de normalisation fait des cabinets comptables des parties prenantes à part entière. Ainsi, pour étudier l'exposé-sondage publié à l'occasion du projet du *Comprehensive income* par l'IASB, LeManh (2009) a défini une catégorie exclusivement réservée aux cabinets comptables. Kahloul (2012) va encore plus loin et précise qu'au sein même de cette catégorie réservée aux cabinets comptables, plusieurs groupes d'intérêt cohabitent et peuvent être classés en plusieurs sous-groupes.

Selon cet auteur, la catégorie des cabinets comptables ne peut recevoir tous les cabinets, quelle que soit leur taille, car les attentes des petits cabinets diffèrent de celles des grands cabinets internationaux. Cela a mené l'auteur à créer d'autres catégories dans le but de distinguer, au sein de la catégorie des cabinets comptables, les différents groupes d'intérêt. La critique s'étend également aux autres organisations telles que les banques et les assurances. D'abord, il s'est agi pour LeManh (2009) de distinguer les banques et les assurances des autres entreprises, qu'elles soient industrielles ou commerciales. Ensuite, la distinction faite par Kahloul (2012) ne repose pas seulement sur l'intérêt que portent les banques et les assurances à une norme en particulier mais sur leurs préoccupations générales en matière de comptabilité.

Ce ne sont que certaines critiques prononcées à l'encontre des classifications professionnelles mais qui ne peuvent être généralisables sans considérer l'objet de recherche de chacune des études menées. Alors, si son objet de recherche et les objectifs visés le lui permettent, le chercheur peut tout à fait se limiter aux classifications proposées par les normalisateurs comptables (cf. *infra*). À défaut, il convient d'adopter une classification détaillée permettant une analyse suffisamment profonde et de l'adapter au cas étudié.

2.4.1.1. Typologies standard proposées par les normalisateurs comptables

La classification a été présentée jusqu'ici comme un exercice qui s'impose à tout chercheur souhaitant réduire la complexité des données qualitatives et donner du sens aux résultats de sa recherche. En réalité, les chercheurs ne sont pas les seuls à se livrer à ce travail de classification. Le travail de classification selon l'appartenance géographique et professionnelle représente une étape tout aussi importante pour le normalisateur comptable.

Le normalisateur australien AASB procède au classement de ces acteurs en adoptant une typologie à six catégories avant même d'analyser les réponses de ses parties prenantes et d'ajuster la norme en fonction de leurs commentaires. La typologie proposée est la suivante :

- Entreprises industrielles et commerciales ;
- Firmes comptables ;
- Membres de la communauté académique ;
- Organisations gouvernementales ;
- Associations ;
- Individuels.

Cette typologie, nettement plus détaillée par rapport à la typologie proposée par Kwok et Sharp (2005) et Larson (1997), gagne en légitimité du moment que le normalisateur australien la retient dans son *Due Process*. LeManh (2009) confirme que cette typologie est certes légitime, notamment au regard de son utilisation dans d'autres recherches (Coombes et Stoke 1985, reprise plus tard par Tuttici *et al.* 1994), mais elle précise qu'une telle typologie néglige certains points. Selon elle, cette typologie ne permet pas d'identifier les utilisateurs de comptes car certains apparaissent sous la rubrique « Individuels » quand ils répondent en leur nom propre, tandis que tous les autres sont inclus dans la catégorie « Associations ».

Pour l'étude de l'exposé-sondage publié à l'occasion de l'IFRS 3, Kahloul (2012) n'a pas réussi à retrouver la typologie retenue par l'IASB pour produire la norme en question. Cependant, il a pu avoir accès à la typologie retenue lors de l'élaboration de l'IFRS 7 (typologie qui est probablement standard pour tous les projets de l'IASB), qui est une typologie assez détaillée laissant apparaître 10 catégories de répondants :

- Utilisateurs ;
- Préparateurs du secteur financier (sociétés, organismes représentatifs) ;
- Préparateurs du secteur non financier (sociétés, organismes représentatifs) ;
- Cabinets ;

- Regroupements professionnels de la profession comptable ;
- Normalisateurs ;
- Régulateurs ;
- Autres.

Cette typologie est visiblement plus détaillée que celle retenue par le normalisateur australien mais le niveau de détail se justifie au regard du nombre et de la nature des parties prenantes au niveau international (contrairement au niveau national australien). Toutefois, pour l'analyse des commentaires émis lors de l'élaboration de l'IFRS 3, Kahloul (2012) a préféré retenir une typologie encore plus détaillée (une typologie à 16 sous-groupes) que celle utilisée par l'IASB (cf. *infra*). Si l'IASB donne une grande importance aux préparateurs des comptes, l'auteur maintient l'idée selon laquelle l'ensemble des cabinets comptables ne peuvent être classés dans le même groupe d'intérêt sans considérer leur taille, leurs spécialisations ainsi que d'autres éléments qui les différencient.

Il est clair que, quelles que soient les critiques prononcées à l'encontre des classifications, l'une des solutions systématiquement proposées consiste à affiner davantage la classification de façon à faire ressortir le maximum de sous-groupes. Toutefois, les classifications, y compris les plus récentes, conservent toujours une catégorie « Autres » pour les acteurs dont la classification demeure problématique. Ainsi donc, toute classification demeure discutable, notamment pour le maintien de la catégorie « Autres » qui, souvent, est réservée aux acteurs répondant en leur nom propre. Si cette alternative permet de résoudre le problème de classification en lien avec le statut affiché par le répondant lors du *Due Process*, la solution n'apporte aucune modification quant au fond du problème. En effet, avant d'exclure un répondant d'une catégorie donnée, il convient de s'assurer que les positions qu'il défend en son nom propre diffèrent de celles défendues au nom de son organisation. Dans le secteur public, le même questionnement est effectif quant aux réponses individuelles (en nom propre).

2.4.1.2. Les typologies adaptées aux cas de la normalisation privée

Toute typologie de classification proposant plus de trois catégories peut être considérée comme une typologie améliorée ou adaptée. À défaut de citer toutes les classifications qui affichent plus de trois catégories, seules les typologies adoptées par LeManh (2009) et Kahloul (2012) seront passées en revue. Le choix de limiter l'analyse à ces deux typologies s'est fait pour trois raisons principales. Premièrement, les deux typologies sont très proches et suffisamment détaillées. Deuxièmement, les deux chercheurs cités se basent sur les principales typologies de classification antérieures pour lesquelles ils proposent des ajustements. Enfin, l'objet de recherche des deux études est significativement proche de celui retenu par la présente recherche. Il était donc intéressant de voir quels acteurs ont été identifiés et comment la catégorisation s'est faite.

Pour analyser l'exposé-sondage du *Comprehensive Income*, LeManh (2009) a opté pour l'adaptation de la typologie à neuf catégories retenue notamment par Jorissen *et al.* (2008). Elle n'est pas la seule à favoriser une telle typologie puisque Bo *et al.* (2008) avaient retenu la même typologie pour mener la même étude sur le *Comprehensive Income*. Le résultat de l'adaptation donne une typologie à 8 catégories, comme suit :

- Préparateurs dans le secteur financier ;
- Préparateurs hors secteur financier ;
- Profession comptable : Cabinets ;
- Profession comptable : Associations professionnelles ;
- Utilisateurs ;
- Normalisateurs nationaux ;
- Régulateurs boursiers ;
- Autres (comprenant les gouvernements, les individuels, les universitaires et les autres).

À la base, Jorissen *et al.* (2008) avaient retenu une typologie aussi détaillée dans le but de pouvoir dresser le profil des répondants aux exposés-sondages de l'IASB, ce qui explique le niveau de détail recherché. Le positionnement assez critique pris par LeManh (2009) par

rapport aux typologies précédemment citées est clairement visible à trois niveaux différents. Selon LeManh (2009), les cabinets comptables ne partagent pas les mêmes intérêts que les autres préparateurs. Les banques et les assurances sont, quant à elles, identifiées comme préparatrices et utilisatrices à la fois. Enfin, la rubrique « Autres » a été élargie à tous les individuels, les académiques et les gouvernements. Malgré les modifications apportées par LeManh (2009), retenir la typologie de Jorissen *et al.* (2008) telle quelle reste un choix judicieux puisque cette typologie a permis à ces chercheurs de dresser le profil assez détaillé des répondants après une analyse effectuée sur 6 561 lettres de réponses reçues par le normalisateur pendant douze ans.

Kahloul (2012), de son côté, a préféré étudier l'exposé-sondage de l'IFRS 3 avec une typologie encore plus détaillée. En partant des typologies retenues au niveau international ainsi que la typologie proposée par l'IASB à l'occasion de l'IFRS 7, l'auteur propose une typologie à 5 catégories avec des sous-groupes, pour un total de 16 sous-groupes d'acteurs, comme suit :

<u>Profession comptable</u>	- Big 4
	- Autres cabinets internationaux
	- Autres cabinets
	- Associations professionnelles (OEC, CNC, etc.)
	- Autres
<u>Préparateurs</u>	- Sociétés
	- Associations professionnelles (Medef, Afep, etc.)
	- Secteur financier
	- Autres
<u>Utilisateurs</u>	- Analystes financiers
	- Investisseurs
	- Autres
<u>Régulateurs</u>	- Normalisateurs comptables
	- Régulateurs boursiers
<u>Divers</u>	- Universitaires
	- Autres

Tableau 7 : Classification par origine professionnelle retenue par Kahloul (2012).

De la même façon que LeManh (2009), Kahloul (2012) une typologie qui rappelle les critiques formulées par ce dernier à l'encontre des typologies précédemment présentées et laisse apparaître les ajustements et les adaptations pour l'étude de l'IFRS 3. L'un des points sur lesquels Kahloul (2012) insiste est celui de la classification des cabinets comptables. Il précise que les grands cabinets internationaux ne peuvent partager les mêmes intérêts que les petits cabinets, d'où la catégorie des « Big 4 » et celle des « Autres cabinets ». La question ne se pose pas pour tous les cabinets internationaux mais seulement pour les Big 4 (KPMG, Deloitte, E&Y et PwC). Les autres cabinets qui suivent ces derniers dans le classement en termes d'effectifs et de chiffre d'affaires (BDO, Grand Thornton, Mazars) sont classés dans une catégorie intermédiaire qui est la catégorie des « Autres grands cabinets ».

L'intérêt porté par Kahloul (2012) au poids des cabinets comptables est grand, notamment par la création de trois catégories rien que pour les cabinets comptables. La création de la catégorie intermédiaire réservée aux trois cabinets BDO, Grand Thornton et Mazars se justifie par le rapport de l'IASCF qui désigne ces trois cabinets comme donateurs très importants. Parallèlement, le groupe des préparateurs, pourtant reconnu comme le plus actif dans le *Due Process*, n'a pas bénéficié de la même attention de la part du chercheur. La catégorie des sociétés reçoit toutes les entreprises qui répondent individuellement, celle des associations professionnelles réunit les groupements sectoriels et, enfin, les banques et les assurances sont classées dans le secteur financier, qu'elles soient préparatrices ou utilisatrices. Il en est de même pour les autres groupes.

Indépendamment des efforts fournis pour identifier un maximum de groupes d'intérêt (16 groupes), la typologie proposée par Kahloul (2012) reste assez atypique car elle réserve un sous-groupe « Autres » pour chaque catégorie, y compris pour la catégorie « Divers ». Cette dernière regroupe les répondants qui ne forment pas une communauté homogène. Ces *Autres* répondants, dont les universitaires, ne semblent pas jouir d'une voix prépondérante dans le *Due Process*, d'autant plus que certaines recherches ne procèdent pas (ou seulement de façon sommaire) à l'analyse des réponses données par les acteurs qui sont classés dans ces catégories (Autres).

Il est clair que, dans la typologie de Kahloul (2012) les catégories « Autres » sont présentes au niveau de chaque groupe principalement pour des raisons préventives. En effet, la typologie de classification a été adaptée et mise en place en amont. Autrement dit, l'auteur a fixé les sous-groupes avant de procéder à l'analyse des données, au risque de se retrouver avec des

catégories non utilisées ou encore en manque de catégories. L'analyse des lettres de réponses émises à l'occasion de l'exposé-sondage de l'IFRS 3 permettait alors d'identifier les répondants et de les classer systématiquement dans des catégories prédéterminées. Ainsi, en l'absence d'un processus itératif, l'auteur se devait de prévoir des sous-groupes « Autres » afin de recevoir d'éventuels répondants qui ne pouvaient être classés dans aucune des catégories prédéterminées.

Enfin, pour s'assurer de l'objectivité de sa typologie, Kahloul (2012) a procédé au rapprochement de sa typologie avec la typologie proposée par Jorissen *et al.* (2006). Les résultats du rapprochement n'ont pas révélé des écarts significatifs, c'est-à-dire que les répondants ont été catégorisés de façon plus ou moins similaire mais il est clair que la subjectivité du chercheur sera perpétuellement mise à rude épreuve. En effet, du moment que la classification se fait selon un critère qui est, par définition, confus et subjectif, la classification selon l'appartenance professionnelle diverge d'une recherche à l'autre.

2.4.2. La classification professionnelle retenue pour le cas de l'IPSASB

Au regard du chevauchement entre appartenance professionnelle et appartenance à des groupes d'intérêt, il est important de faire précéder de quelques précisions la classification des acteurs de la normalisation publique. En effet, la classification des répondants dans la présente étude ne se fait pas en fonction de leur appartenance à des groupes d'intérêt mais plutôt par appartenance professionnelle. La principale raison justifiant la non-utilisation de la notion d'intérêt est la difficulté de se prononcer sur l'existence de groupes d'intérêt à une échelle internationale. Quand bien même ces derniers existeraient, il serait difficile d'identifier avec certitude les intérêts communs à un certain nombre d'organisations et de suivre leur évolution dans le temps au risque de créer autant de catégories professionnelles qu'il y a d'organisations. Par ailleurs, le temps nécessaire à l'élaboration des projets comptables ainsi que l'évolution de la nature des organisations, de leurs activités, de leur taille ou de tout autre critère en lien avec l'intérêt qu'elles poursuivent, remettrait en question une typologie de classification construite sur des groupes d'intérêt.

2.4.2.1. Une distinction par les rapports à l'information financière

La présente recherche favorise la notion d'appartenance professionnelle pour cartographier tous les acteurs de la normalisation et identifier les relations liant l'ensemble. Elle s'inspire du modèle de Capron *et al.* (2005) pour voir la comptabilité comme source d'enjeux entre un certain nombre d'acteurs qui se regroupent en fonction de l'intérêt qu'ils ont par rapport à l'information financière. La notion d'intérêt au sens de Capron *et al.* (2005) renvoie au rôle et à l'attente que les acteurs ont par rapport à l'information financière. Ainsi, ils identifient quatre catégories d'acteurs à savoir (1) les producteurs de l'information financière, en tant que mandataires, tenus sur le plan contractuel ou légal de « rendre compte » aux (2) utilisateurs de l'information financière, afin que ces derniers puissent émettre une opinion sur la gestion des biens confiés à des fins de « reddition des comptes ». La relation entre producteur et utilisateurs de l'information financière repose sur une confiance garantie par une 3^e catégorie d'acteurs qui sont (3) les auditeurs dont l'apport serait insuffisant sans les principes, conventions et règles posés par (4) les normalisateurs en amont du processus comptable.

Le modèle de Capron *et al.* (2005) semble s'adapter au processus de normalisation comptable internationale mais son application directe pose quelques difficultés. En effet, les acteurs présents au niveau international et les relations qu'ils entretiennent entre eux ne sont pas sans incidences sur le modèle de Capron *et al.* (2005). Il est difficile de maintenir les quatre catégories d'acteurs telles qu'elles ont été prédéfinies, et ce, pour plusieurs raisons. Premièrement, plusieurs acteurs peuvent se charger de la normalisation (Colasse 2005), il peut s'agir d'un organisme étatique (normalisateur national), indépendant (normalisateur international) ou privé (association professionnelle). Ainsi, seules certaines associations professionnelles peuvent être considérées comme normalisatrices et maintenues dans la 4^e catégorie (Normalisateurs) mais pas toutes. Vu le nombre considérable d'associations professionnelles à travers le monde qui ne sont pas chargées de la normalisation, il serait irrationnel de considérer toutes les associations comme faisant partie des normalisateurs. Deuxièmement, les cabinets comptables peuvent figurer simultanément dans la catégorie des auditeurs ainsi que dans celle des préparateurs. Or, vu la nature de leur organisation et de leurs activités, il est compliqué, voire impossible, de savoir s'ils se manifestent en tant qu'auditeurs ou en tant que préparateurs de comptes. De plus, la notion de préparateur de comptes dans le secteur public peut exclure les cabinets comptables de nature privée et multinationale mais ces derniers jouissent aisément du titre de préparateurs dans le secteur

privé. Ainsi donc, au nom de l'intérêt général, tous les acteurs de la normalisation, quel que soit leur statut, sont susceptibles de participer à l'élaboration du cadre conceptuel rendant nécessaire l'adoption d'une typologie capable de comprendre l'ensemble des répondants et d'identifier leur rôle par rapport à l'information financière.

Dans ces conditions, un avancement par itération et le recours à la pré-analyse se sont révélés plus que nécessaires. La typologie de Capron *et al.* (2005) a été testée et ajustée grâce aux résultats obtenus suite à la pré-analyse. D'abord, il était question d'identifier les répondants à partir des lettres de réponses aux appels à commentaires de l'IPSASB. Dans la majorité des cas, les répondants s'expriment au travers de lettres à entête permettant d'identifier très rapidement le répondant. Toutefois, une attention particulière devait être prêtée à ce type de lettres dont les expéditeurs paraissent, *a priori*, facilement identifiables. En effet, certaines lettres portent le logo d'une organisation donnée mais leurs expéditeurs précisent que les positions affichées dans le corps de ces lettres sont les leurs et non celles de l'organisation qu'ils représentent. Quant aux répondants dont la nature et l'activité n'étaient pas directement identifiables à partir des lettres, il était essentiel de parcourir leur profil sur internet pour connaître avec précision leur statut et la nature de leurs activités. Cela amène l'étude à se focaliser également sur la nature des activités assurées par les acteurs et pas seulement sur leur dénomination. C'est pour cela que la typologie de classification des répondants aux appels à commentaires de l'IPSASB a retenu 6 catégories, comme suit :

- Producteurs de l'information : regroupe tous les mandataires tenus de rendre compte aux utilisateurs de l'information (organisations locales, nationales et internationales).

- Utilisateurs de l'information : regroupe tous les acteurs ayant des besoins d'information, qu'il s'agisse d'universitaires ou de tout autre individu ayant manifesté un quelconque intérêt, de façon individuelle ou groupée, et dont les positions leur sont propres.

- Auditeurs : regroupe tous les organismes de contrôle dont l'objectif est de garantir la qualité des informations transmises aux utilisateurs (organisations locales, nationales et internationales).

- Cabinets : regroupe tous les cabinets qu'ils soient comptables ou de conseil, quelles que soient leur taille ou leur nature (cabinet local, multinational).

- Associations professionnelles : regroupe toutes les organisations professionnelles, privées ou publiques, nationales ou internationales, n'ayant pas été désignées pour mener des travaux de normalisation.

- Normalisateurs : regroupe tous les organismes de normalisation qu'ils soient publics (nationaux) ou privés (associations professionnelles).

Les six catégories exposées ci-dessus répondent au besoin d'adopter une typologie de classification professionnelle suffisamment détaillée qui serait susceptible de recenser les acteurs mais aussi de minimiser les risques de chevauchement entre les différentes catégories.

La cartographie des acteurs selon cette méthode serait la suivante :

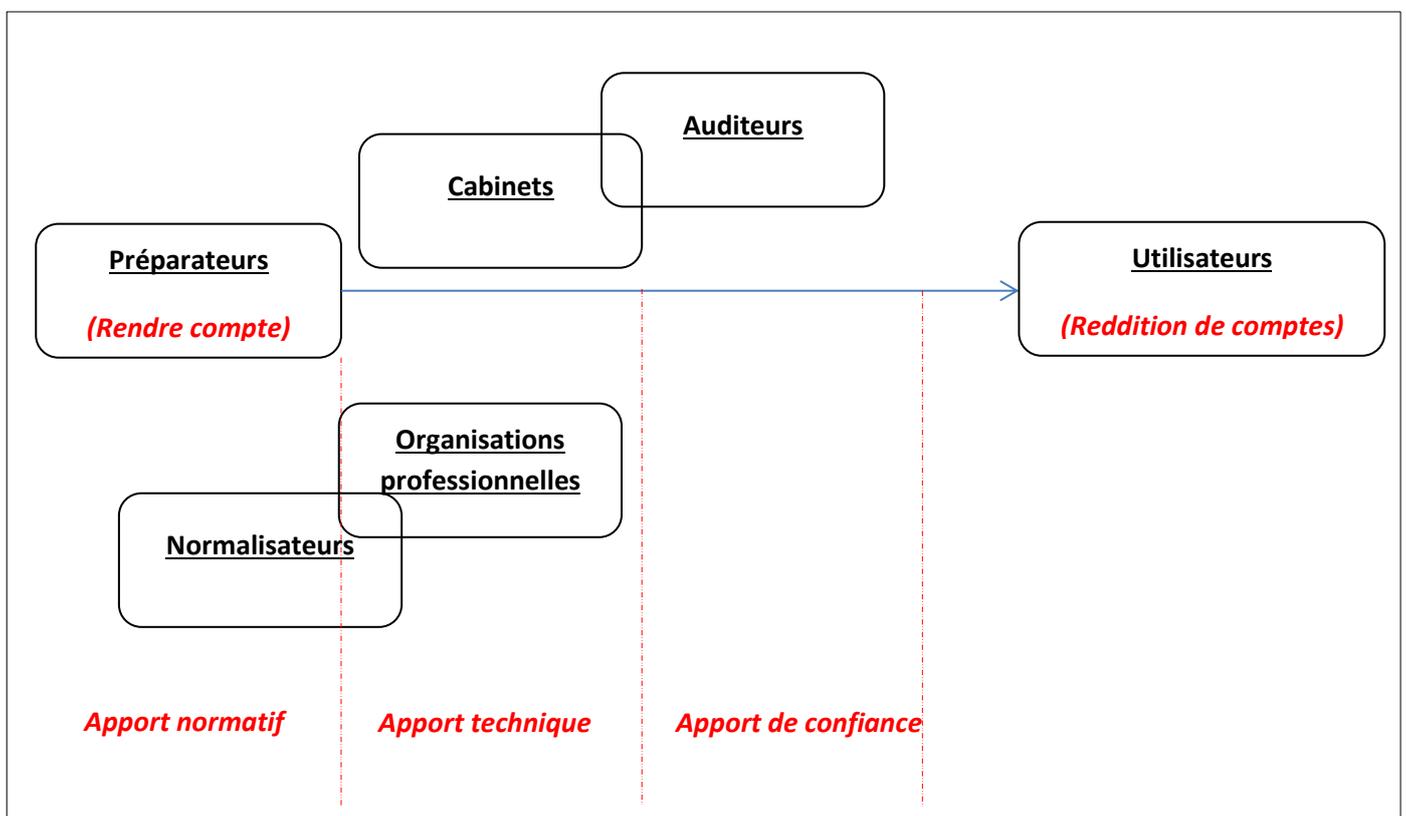


Figure 26 : Classification des acteurs par origine professionnelle adaptée du modèle de Capron et al. (2005).

Plusieurs points ressortent de cette typologie à six catégories. Tout d'abord, la définition des catégories représente le résultat d'une pré-analyse. Contrairement aux autres typologies posées *a priori*, la présente typologie a été fixée *a posteriori*. Autrement dit, la définition des catégories n'a été complétée qu'après avoir passé en revue l'ensemble des participants dans le *Due Process* de l'IPSASB. De plus, cette méthode a permis de concevoir une typologie

suffisamment précise pour qu'il ne soit pas nécessaire de prévoir des sous-catégories recevant des répondants dits hétérogènes ou inclassables. Un second point est à signaler quant à la classification des organisations internationales. En effet, la pré-analyse a révélé la participation de diverses organisations internationales qu'il a été possible de classer selon leurs activités. Toutefois, la classification de certaines organisations s'est avérée compliquée. Il s'agit du groupe de travail sur les normes comptables de l'ONU, du FMI et de la Banque mondiale. Entre associations professionnelles et préparateurs de comptes, ces parties prenantes ont été jugées plus proches des préparateurs de comptes au regard de leurs objectifs qui sont en lien avec la mise en place des normes IPSAS.

Le groupe de travail sur les normes comptables de l'ONU (Task Force) a été classé avec les préparateurs de comptes puisqu'il est chargé, et ce depuis 2005, de faciliter l'adoption des normes IPSAS par les membres des Nations Unies « *The Task Force on Accounting Standards (Task Force) was established by the High Level Committee on Management of the Chief Executives Board for Coordination of the United Nations system in 2002 and in 2005 was mandated to provide support, coordination and leadership to the implementation of International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) in the United Nations (UN) system* » (www.unsceb.org). Le FMI et la Banque mondiale sont également considérés comme préparateurs de l'information de par leur statut d'institutions du système des Nations Unies. Ils jouent également un rôle important dans la promotion et la mise en place des normes comptables et déterminent « *dans quelle mesure les pays membres respectent ces normes* » et les aident « *à mettre en œuvre les réformes nécessaires* » à cette fin⁶⁵. À cet objectif de promotion de la stabilité de l'économie et des finances mondiales, la Commission européenne se joint aux préparateurs en mettant en place des programmes d'assistance technique (DesRobert et Colibert 2008). À ce niveau, ces organisations peuvent être dites utilisatrices tout en étant classées sous la catégorie des préparateurs. En effet, ces termes peuvent prêter à confusion car la notion d'« utilisateur » porte deux concepts ; le premier concerne l'utilisation des normes IPSAS (c'est notamment le cas de ces organisations internationales) et le deuxième concerne l'utilisation de l'information financière résultant de l'utilisation des normes IPSAS.

⁶⁵ www.imf.org

La catégorie des utilisateurs de l'information financière, contrairement au secteur privé où les utilisateurs peuvent être facilement identifiables, nécessite quelques précisions. La littérature comptable permet de constater qu'une catégorie, généralement nommée « Autres », est souvent réservée aux répondants dits « *hétérogènes* » ainsi qu'aux répondants qui se prononcent en leur nom propre. Ceux-là forment donc une communauté de répondants qui ne peuvent être classés avec les autres (les universitaires s'y retrouvent systématiquement catégorisés, par exemple). Cette catégorie, appelée « Autres », « Divers » ou encore « Individuels », se retrouve dans plusieurs typologies de classification, à savoir la typologie proposée par l'AASB australien, la typologie proposée par l'IASB à l'occasion de l'élaboration de l'IFRS7, la typologie de Weetman *et al.* (1996) ou encore la typologie de Jorissen *et al.* (2008).

Au regard des nombreuses réponses qui peuvent être catégorisées dans la catégorie des autres répondants, des questions se posent :

- Est-ce que les universitaires qui précisent que leurs réponses leur sont personnelles (et pas celles de l'université) peuvent être considérés comme universitaires ? À titre d'exemple, « *I should begin by stating that the comments here reflect personal views and observations and should not necessarily be taken to represent those of the University of Sheffield or any other professional or academic organizations with whom i wok* » (lettre n° 7, CP n° 1). Le répondant affiche clairement sa volonté de se distinguer des organisations au sein desquelles il exerce ses fonctions, y compris de l'université. En d'autres termes, la réponse sera à la fois citoyenne et professionnelle.

- Est-ce que la réponse du staff du PSAB⁶⁶ doit être catégorisée avec les normalisateurs ? Pour ce deuxième exemple, le staff du normalisateur canadien précise que sa réponse affiche les positions du staff et non pas celles du normalisateur (des membres) « *Note that these comments are views of PSAB staff and not those of the PSAB* » (lettre n° 5, CP n° 1). Le staff peut être vu comme une sous-organisation plus ou moins informelle qui défend des intérêts différents, ou du moins indépendants, de ceux du PSAB. Mais, officiellement, le staff du PSAB n'existe pas en dehors du normalisateur. Pour ce cas précis, le PSAB a été consulté⁶⁷ sur le statut et les positions du staff et ses réponses permettent de regrouper les deux acteurs

⁶⁶ Public Sector Accounting Board du Canada.

⁶⁷ Échanges de mails le 12-02-2016 ainsi que le 22-02-2016 avec le directeur M. Puskaric.

sous la même catégorie. En effet, les réponses du staff lui sont propres mais ne sont pas synonymes d'un désaccord du PSAB avec les positions de ses permanents. De plus, le directeur de l'organisme précise que, dans la plupart des cas, le PSAB est mis au courant du contenu de ces réponses lors des réunions avec le staff.

Ce type de questions n'est pas propre au secteur public, Larson (1997) a rencontré le même problème lors de la catégorisation des répondants de l'IASC. L'auteur décrit les réponses des acteurs dits « *individuels* » et précise que ces derniers sont à catégoriser par rapport à l'organisation qu'ils représentent dès qu'un lien les reliant à cette dernière est identifié : « *by an approach similar to that used by Kenny et Larson (1995), individuals with ties to specific organizations were grouped with those organizations* » (Larson 1997). Cette méthode résout le problème de classification mais reste discutable puisqu'elle admet, de façon implicite, que les intérêts individuels des répondants ne peuvent que converger avec les intérêts de leurs organisations respectives.

Ainsi, pour le cas de l'IPSASB, il était important de repositionner l'étude dans son contexte, c'est-à-dire l'étude de la normalisation publique qui, *in fine*, intéresse toutes les parties prenantes, même celles qui ne se manifestent jamais dans le secteur privé, à savoir les citoyens. Les répondants disposant d'un statut peu clair ou qui est alors double ou multiple (à la fois normalisateur, universitaire, citoyen, etc.) seront classés dans la catégorie des « Utilisateurs » car, aussi subjectif que le choix de la classification puisse paraître, ces acteurs sont tous citoyens éclairés⁶⁸ et capables de donner un avis de manière raisonnée.

Enfin, la typologie retenue propose d'analyser l'influence des parties prenantes de l'IPSASB sans retenir une catégorie réservée à la profession comptable (au sens large). Comme précisé précédemment, la profession comptable peut regrouper la quasi-totalité des répondants. Hormis la catégorie des utilisateurs, la catégorie des professionnels comptables aurait regroupé toutes les autres catégories et réduit la typologie de classification à seulement deux catégories d'acteurs (Utilisateurs, Profession comptable), ce qui justifie l'exclusion de la notion de profession comptable. De la même façon, l'absence de la catégorie des professionnels comptables contraint la présente typologie à considérer un éventuel

⁶⁸ La notion de « citoyen éclairé » a été favorisée par rapport à la notion de « citoyen » au regard des connaissances ciblées dont disposent les participants. À défaut, l'utilisation de la notion de « citoyen » impliquerait la participation d'une population pas forcément capable de se saisir des questions comptables traitées dans le cadre conceptuel.

chevauchement entre plusieurs catégories, qui s'avère inhérent à toutes les typologies de classification retenues dans le secteur privé et public.

2.4.2.2. Une analyse des non-participations

Avant de poursuivre l'opérationnalisation de la grille d'analyse, il convient de signaler, en plus des limites liées au choix des catégories géographiques et professionnelles, la difficulté à identifier tous les acteurs intéressés par les travaux de normalisation. En effet, l'abstention est inhérente à tout dispositif participatif, notamment celui de la normalisation, mais aucune des typologies citées ne parvient à se saisir de la non-participation. Selon Beresford (1993), la faible participation serait essentiellement due à un manque de ressources (techniques, financières et temporelles). Weetman *et al* (1996), suite à des entretiens avec des acteurs n'ayant pas pris part à la normalisation, confirment l'importance des ressources dans la participation et ajoutent à cela la culture de la participation ainsi que la participation non publique (derrière l'arène du conflit).

Bien que cette approche soit originale du fait de l'absence de recherches autour de la non-participation des acteurs, sa pertinence n'est pas hors d'atteinte. Compte tenu du nombre d'acteurs susceptibles d'être intéressés par la normalisation, il est difficile de mener des entretiens avec les acteurs de toutes les catégories professionnelles et géographiques. Ainsi, à défaut d'interroger toutes les personnes intéressées par l'élaboration d'un cadre conceptuel public à l'échelle planétaire, la présente étude questionne tous les acteurs dont la participation s'est révélée faible afin d'en comprendre les raisons. Pour ce faire, il a été nécessaire de se détacher du contenu des lettres réponses et de s'intéresser au taux de participation de chaque répondant. L'analyse des répondants repose essentiellement sur l'analyse des scores, soit le nombre de fois que chaque répondant renouvelle sa participation. Le score dont il est question varie entre 1 et 9 points puisque neuf consultations publiques ont été organisées lors de l'élaboration du cadre conceptuel. À partir du calcul des scores de participation (cf. Chapitre 4), il a été possible de catégoriser les répondants comme suit :

- Les répondants « One & Only » sont les répondants qui n'ont participé qu'à une seule consultation ;

- Les répondants « Occasionnels » sont les répondants dont la participation a été renouvelée entre 1 et 3 fois⁶⁹ ;
- Les répondants « Initiés » sont les acteurs qui répondent systématiquement aux appels à commentaires. Les initiés de la normalisation, faisant partie du « Cercle d’Initiés » au sens de Rocher (2013a) ou d’une « Communauté Épistémique » au sens de Chantiri et Kahloul (2012), sont souvent désignés comme acteurs dominants.
- La catégorie des « Absents » regroupe tous les acteurs disposant d’un minimum de connaissances leur permettant de prendre part aux travaux de normalisation (public éclairé) mais qui ne le font à aucun moment durant le processus d’élaboration du cadre conceptuel.

L’analyse des taux de participation présente un avantage double. Couplée aux précédentes classifications géographiques et professionnelles dans un premier temps, elle permet d’identifier les différents types de participation et d’apprécier l’intérêt porté aux thèmes de la normalisation, et ce, par chaque groupe de répondants. Dans un deuxième temps, elle permet d’isoler les acteurs dont la participation est faible (les répondants One & Only et les Occasionnels) puis de les interroger afin d’éclairer les raisons de la non-participation des « Absents ».

Pour s’assurer de recevoir un minimum de réponses, un contact par mail a été favorisé. Les adresses de messagerie des répondants ou des personnes remplaçantes ont été prélevées directement sur les lettres de réponses ou demandées aux anciennes administrations des répondants (dans le cas où les répondants n’occupent plus le même poste ou ne sont plus en mesure de répondre). Quant au contenu des emails envoyés, en adoptant une approche exploratoire censée éclairer les freins à la participation des acteurs dans la normalisation, il semblait plus judicieux de favoriser une question ouverte, rédigée en français (à l’attention des répondants francophones) et en anglais (pour tous les autres répondants). Cependant, deux limites sont à signaler. Les explications données par les répondants dont la participation est faible peuvent expliquer la non-participation de façon partielle et parcellaire (du fait qu’ils ne font pas partie de la catégorie des « Absents »). Enfin, la non-participation peut être involontaire (au regard notamment du manque de ressources précédemment cité) ou de nature

⁶⁹ L’analyse des participations a révélé qu’un score inférieur ou égal à 4 désigne les acteurs dont la participation est faible mais ciblée sur certains thèmes. *A contrario*, un score supérieur à 4 traduit un intérêt porté sur tous les thèmes objets de consultations. Ainsi, la catégorie des « Initiés » reçoit les répondants ayant un score entre 5 et 9.

abstentionniste (volontaire) traduisant une forme d'opposition aux énoncés des appels à commentaires.

3. Méthodologie d'analyse des réponses aux consultations publiques

L'identification des participants au *Due Process* de l'IPSASB est suivie de l'identification de leurs prises de position ainsi que de l'analyse de l'évolution de ces dernières tout au long du processus de consultation. L'objectif est d'analyser comment les acteurs tentent d'influencer le processus de normalisation et quelles sont les conséquences de cette attitude. De fait, le « Comment ? » et le « Pour Quoi ? » de la normalisation s'apprécient par l'analyse respective des positions des répondants et de celles du normalisateur. Le fonctionnement des consultations comptables implique l'alternance de l'analyse des positions puisqu'il incombe au normalisateur de revoir ses positions suite aux réponses des participants. L'analyse commence alors par identifier les positions préliminaires du normalisateur prises dans son papier de consultation, celles des répondants prises à l'encontre de ce premier appel à commentaires (Comment ?) et, enfin, le repositionnement (ou non) du normalisateur dans son exposé-sondage (Pour Quoi ?). La même procédure est réitérée autant de fois qu'il existe des appels à commentaires. La figure 27 synthétise l'alternance des prises de position et l'organisation de l'analyse de contenu jusqu'à la date de finalisation du projet du cadre conceptuel.

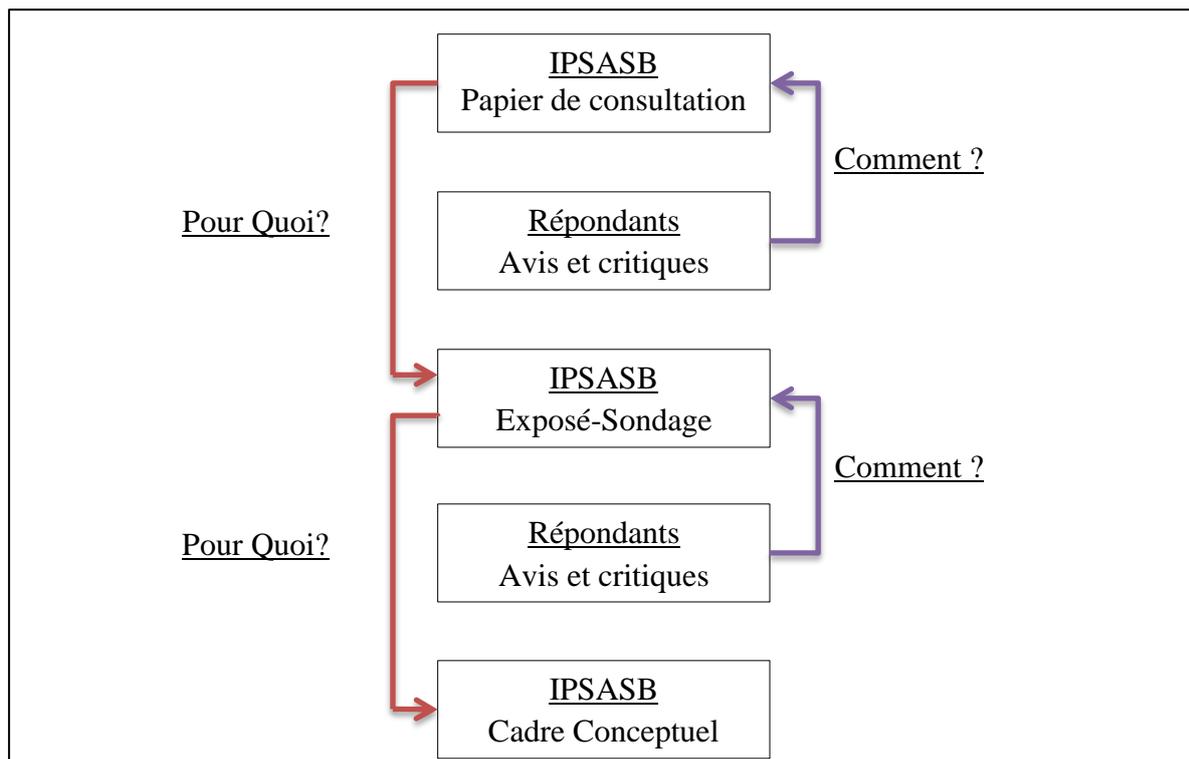


Figure 27 : Les phases d’analyse des positions des acteurs de la normalisation.

3.1. De la limite des catégories d’analyse prédéterminées

L’analyse des positions des répondants se fait au moyen de l’analyse de contenu thématique manuelle. Les thèmes ainsi que les catégories d’analyse peuvent être identifiés *a priori* ou *a posteriori*, de l’analyse à proprement parler. Dans le cas présent, l’IPSASB invite ses parties prenantes à commenter des appels à commentaires composés d’un ensemble de chapitres parsemés de questions clés. Ces derniers vont donc organiser l’analyse de contenu thématique permettant de fixer les thèmes de l’analyse *a priori*. Une fois les thèmes identifiés, il convient de faire ressortir les catégories d’analyse. Encore une fois, l’IPSASB propose à ses parties prenantes une grille de réponse prédéterminée, ce qui permet à la présente recherche de se positionner sur un codage *a priori*. Autrement dit, il offre la possibilité de fixer les catégories d’analyse avant même de commencer l’analyse des données. Les catégories apparentes⁷⁰ désignent l’accord ou le désaccord des parties prenantes avec les énoncés des appels à commentaires du normalisateur. Le recours à l’analyse thématique de contenu permet

⁷⁰ La pré-analyse par le biais de ces deux catégories fixées par l’IPSASB a conduit la présente recherche à détailler davantage ces catégories et à en ajouter deux autres, à savoir la catégorie des avis partagés et la catégorie des non-réponses (cf. Section 2 du présent chapitre).

également l'identification et le suivi des positions du normalisateur en réponse aux avis et critiques de ses parties prenantes. Il s'agit de retenir le contenu du premier document de consultation comme référence pour identifier tout changement apporté, suite aux consultations écrites.

Cette approche présente de nombreux avantages. Elle réduit considérablement le temps de traitement des données puisque les thèmes ainsi que les catégories d'analyse sont fixées en amont. De même, l'alignement sur les thèmes et les catégories proposés par le normalisateur permet de réduire, voire d'éliminer, l'éventuelle subjectivité liée à l'interprétation des résultats. Toutefois, malgré l'existence de catégories d'analyse prédéterminées par l'IPSASB facilitant le travail de codage, la présente étude ne peut se limiter à un codage dual des réponses (accord – désaccord) compte tenu de l'objectif de l'analyse qui vise l'identification du degré de changement souhaité par les acteurs (et non l'acceptabilité ou le refus des positions de l'IPSASB).

En effet, l'analyse vise à identifier les changements entre les différents documents produits par l'IPSASB entre la publication du premier papier de consultation en 2008 et la version finale du cadre conceptuel publiée en 2014. L'objectif est de mettre en évidence la sensibilité du normalisateur aux avis et critiques de ses parties prenantes par la confrontation entre les changements souhaités (exprimés par les répondants dans leurs lettres de réponses) et les changements effectivement opérés par le normalisateur. À l'image des travaux de Brown et Feroz (1992) sur la normalisation américaine ou de ceux de LeManh (2009) et Kahloul (2012) sur la normalisation privée, l'influence des répondants sur le normalisateur sera dite effective si les changements identifiés sont en phase avec les positions prises par les répondants dans leurs lettres de réponses. Ainsi, il convient de passer en revue les principales typologies de codage retenues dans l'analyse des processus de normalisation et d'apprécier leur pertinence pour le cas de l'IPSASB.

3.2. Le développement des typologies de codage pour l'étude de la normalisation

L'analyse de contenu thématique n'étudie pas la récurrence d'un thème donné dans un corpus mais s'intéresse à son contenu pour apprécier l'influence des parties prenantes qui serait diluée dans leurs réponses. Les thèmes d'analyse exposés précédemment (questions clés ou thèmes par chapitre) représentent l'ossature du corpus à analyser. Ils permettent de reclasser les commentaires des parties prenantes selon les thèmes abordés dans les appels à

commentaires avant de les analyser. Il s'agit de passer d'un seul bloc composé de lettres de réponses à plusieurs corpus correspondant au nombre de questions clés ou au nombre de thèmes dans chaque chapitre du cadre conceptuel. Ensuite, des catégories d'analyse doivent être fixées pour analyser toutes les réponses, identifier les positions des parties prenantes et apprécier leur influence à travers la force de leur positionnement.

Blanc *et al.* (2014) rappellent que les catégories d'analyse dépendent de l'unité de codage retenue. Selon le degré de précision souhaité, une catégorie peut s'analyser sous forme d'un concept qui regroupe un ensemble de mots ayant une signification proche (type de codage plutôt réservé à l'analyse lexicale) ou d'un thème plus large comprenant un ensemble de mots ou de phrases. Ainsi, les catégories dans le *Due Process* comptable peuvent être assimilées à un seul mot (oui, non, etc.) ou même à l'absence de mots (le silence est assimilé par certains chercheurs à l'accord du répondant). Indépendamment de la nature des catégories d'analyse, deux types de codages existent, à savoir un codage *a priori* et un codage *a posteriori*. Cette deuxième méthode consiste en la définition des catégories au même moment que le codage du corpus (l'émergence des catégories s'observe pendant le codage). La phase de codage ne peut être séparée de celle de la définition des catégories, ce qui renvoie à la théorie enracinée au sens de Glazer et Strauss (1967). Quant au codage *a priori*, la définition des catégories d'analyse précède la phase de codage des données qualitatives. Blanc *et al.* (2014) rapportent que cette dernière méthode a été retenue par plusieurs chercheurs dans le domaine de la gestion (Gioia et Sims 1986 et Boland et Pody 1986). Ils précisent également que les catégories dans ce type de codage sont définies à partir d'expériences ou de résultats de recherches antérieures. Il s'agit alors de passer en revue les différentes typologies existantes, de les tester et de les ajuster en fonction des besoins de la recherche.

3.2.1. Les typologies à codage dual

À l'exception des recherches n'ayant pas étudié les lettres de réponses aux appels à commentaires (Gore 1992), toutes les recherches autour du processus de normalisation ont eu recours au codage *a priori*. Toutefois, le nombre de catégories retenu pour chaque codage est différent selon les besoins de chaque étude.

La majorité des études favorisent des typologies de codage à trois catégories mais d'autres typologies existent, à savoir des typologies contenant deux, trois, voire quatre catégories de réponses. Si la multiplication des catégories d'analyse traduit une recherche de précision, le

nombre de catégories ne peut être inférieur à deux puisque les normalisateurs invitent leurs parties prenantes à faire part de leur accord ou désaccord vis-à-vis des thèmes objets de consultation. En ce sens, Watts et Zimmerman (1978) retiennent un codage à deux catégories pour analyser l'exposé-sondage à l'occasion de la norme GPLA⁷¹. « +1 » et « 0 » sont les deux codes utilisés pour désigner respectivement l'accord et le désaccord des répondants.

La même typologie a été retenue par Nistor et Carstea (2010) pour étudier l'ED 36 de l'IPSASB sur l'agriculture. Les auteurs avaient pour seul objectif de déterminer le degré d'acceptation de la norme par toutes les parties prenantes (*As a Hole*) et par zone géographique (*by Country*). Encore une fois, l'objet de recherche détermine le degré de précision souhaité mais la simplicité risque de se faire au détriment de l'efficacité de l'analyse. Cela dit, pour la présente recherche, qui s'intéresse au « qui ? » (qui exerce de l'influence) et au « comment ? » (comment l'influence est-elle exercée) et, enfin, au « Pour Quoi ? » (pour quel résultat), il est difficile de prétendre à des résultats satisfaisants avec une typologie de codage à deux catégories.

3.2.2. Les typologies à codage multiple

Saemann (1995) décide d'ajouter une troisième catégorie pour étudier la réactivité du FASB à l'occasion du *Pension Account Project* (SFAS n° 87)⁷². L'auteur précise que les répondants peuvent tout à fait être en accord ou en désaccord avec les énoncés des exposés-sondages mais avec un degré de soutien ou d'opposition assez faible. Il s'est donc agi de considérer deux autres positions intermédiaires, à savoir un « Soutien doux » ainsi qu'une « Faible opposition » et de les ramener au même statut. L'apport méthodologique de Saemann (1995) est indiscutable. Les récentes études n'évoquent plus le soutien doux ni la faible opposition mais considèrent les « Avis partagés » au même titre que les deux précédentes catégories intermédiaires. La typologie proposée par Saemann (1995) apparaît comme précise et innovante par rapport à la typologie à deux catégories mais reste critiquable du fait que l'appréciation du degré de soutien ou d'opposition des répondants demeure subjective. Par ailleurs, les réponses neutres ou abstraites relevées dans certaines lettres ainsi que les non-réponses ne sont pas intégrées dans l'analyse alors même qu'elles peuvent désigner l'accord,

⁷¹ General Price Level Adjustment

⁷² SFAS n° 87 (FASB87), correspondant à l'IAS19, traite du projet des fonds de pension.

le désaccord ou informer *a minima* sur le degré d'intérêt que les questions suscitent chez les répondants.

Dans une récente étude qui s'est intéressée au cadre conceptuel de l'IPSASB, Nistor (2011) reprend encore une fois une typologie de codage à deux catégories mais elle précise que le silence des répondants (non réponse) doit être considéré comme un accord des répondants. Les deux catégories correspondant à l'accord et au désaccord des répondants ont reçu des codes standard à savoir, respectivement, « 1 » et « 0 » (les non-réponses ont reçu le code « 1 » au même titre que les réponses positives). En considérant le silence des répondants, l'auteur met en avant le degré de précision requis pour analyser le projet d'élaboration du cadre conceptuel (par rapport à la recherche de 2010 menée conjointement avec Carstea⁷³).

L'auteur fait ressortir un élément important en précisant que le silence des répondants n'est pas sans intérêt mais l'interpréter comme un accord de façon systématique reste critiquable. Certes, il est possible de penser qu'un répondant s'abstienne de répondre à une question si l'énoncé de la question lui paraît en accord avec ses intérêts et que ces derniers sont correctement représentés. Dans ce dernier cas, la lettre du répondant devrait contenir uniquement des réponses négatives (puisque le répondant réagit uniquement aux questions en désaccord avec ses intérêts). Or, le normalisateur invite les parties prenantes à s'exprimer même si elles ne sont pas d'accord avec les énoncés de l'exposé-sondage. Par ailleurs, les non-réponses ne peuvent être considérées comme des réponses positives, de façon mécanique, du moment que les lettres de réponses contiennent à la fois des réponses positives, négatives ainsi que des non-réponses. Ainsi, dans le cas où le silence des répondants évoquerait leur accord de façon systématique, les répondants n'auraient eu à donner que des réponses négatives.

D'un autre point de vue, le silence d'un répondant peut tout à fait traduire une incompréhension des énoncés de l'appel à commentaires, surtout si ces derniers n'ont pas été clairement formulés par le normalisateur ou s'avèrent ambigus. Plusieurs chercheurs rapportent que les questions formulées dans les exposés-sondages par des normalisateurs privés ou publics sont parfois très confuses (Nistor 2011, LeManh 2009, Kahloul 2012). Un manque de moyens (temps, technicité, savoirs) ou, tout simplement, un manque d'intérêt pour

⁷³ Nistor et Carstea (2010).

certaines questions peut justifier le fait de laisser ces dernières sans réponses. Ainsi, considérer toutes les non-réponses comme étant des réponses positives risque de biaiser les résultats de l'analyse. L'une des solutions qui pourrait résoudre le problème des non-réponses, ou du moins réduire le biais d'interprétation, serait d'identifier les questions confuses et de les écarter lors de l'analyse. Au mieux, cette méthode évite d'interpréter à tort certaines positions. Mais, si l'objet de recherche consiste à apprécier le degré d'acceptation ou de refus des énoncés, une telle méthode ne serait pas envisageable.

La littérature comptable révèle que certains chercheurs retiennent l'ensemble des questions, y compris celles qui ont reçu des non-réponses ou des réponses abstraites. Pour ce faire, ils retiennent des typologies de codage plus détaillées (à trois et à quatre catégories) à travers lesquelles ils considèrent le silence des répondants ainsi que leurs avis partagés dans des catégories à part. Kahloul (2012), à titre d'exemple, retient une typologie à quatre catégories, à savoir :

- « Pour » : le répondant est entièrement d'accord ;
- « Contre » : le répondant exprime clairement son désaccord ;
- « AVP » : le répondant exprime un avis partagé impossible à classer de façon satisfaisante ;
- « NRP » : le répondant reste silencieux.

LeManh (2009) est restée, quant à elle, sur une typologie à trois catégories qui ne différencie pas les avis partagés des non-réponses. Pour chaque question clé, l'auteur code les positions des répondants comme suit :

- « Oui » : quand le répondant est d'accord ;
- « Non » : quand le répondant n'est pas d'accord ;
- « NSP » : quand le répondant donne un avis partagé ou ne répond pas.

Cette typologie reste critiquable au regard des différentes formes que peuvent prendre les réponses des acteurs de la normalisation. Pour le cas de l'IPSASB, il est possible de voir des répondants qui peuvent participer par l'envoi d'articles académiques ou de rapports, ce qui sera considéré comme une non-réponse afin d'éviter des interprétations, inévitablement subjectives. Dans ce cas, une non-réponse ne peut en aucun cas être considérée comme un

avis partagé. Quand bien même la typologie de LeManh (2009) paraît moins précise que celle retenue par Kahloul (2012), elle reste l'une des typologies les plus précises, notamment au regard de sa tridimensionnalité. En effet, LeManh (2009) ne se limite pas à coder les réponses aux questions du normalisateur mais procède à un codage tridimensionnel, à savoir :

- Le codage des réponses aux questions clés (cf. *supra*) ;
- Le codage de l'avis général exprimé par les répondants ;
- Le codage des arguments justifiant les positions des répondants.

Si le codage des réponses aux questions clés (1^{re} dimension du codage) est un exercice auquel tous les chercheurs se sont livrés, le codage des avis généraux ainsi que le codage des arguments présentés par les répondants ne sont pas très courants (2^e et 3^e dimensions du codage). Selon LeManh (2009), l'objectif du codage des avis généraux est multiple. L'intérêt serait d'abord de comparer les deux codages et d'expliquer les divergences, d'identifier les erreurs d'interprétation en imposant une relecture supplémentaire par rapport à l'analyse de contenu et, enfin, identifier les éventuelles incohérences dans les réponses. Ensuite, le codage des arguments, d'une part, vient confirmer la position du répondant mais il permet aussi de mesurer la force des réponses et, par conséquent, le degré d'influence exercée par les parties prenantes lors du *Due Process*.

Il est possible de procéder au codage des avis généraux, et ce, quel que soit l'appel à commentaires étudié. En règle générale, les répondants ne se limitent pas à répondre aux questions du normalisateur et proposent un avis qui se présente sous forme d'introduction ou de résumé de toutes les réponses affichées dans le corps des lettres.

Pour cette 2^e dimension du codage retenue par LeManh (2009), il s'est agi d'attribuer aux avis généraux les mêmes codes que ceux attribués aux réponses des répondants (Oui, Non, NSP). Il convient de voir cette 2^e dimension comme un moyen supplémentaire (ou complémentaire) utilisé par les parties prenantes pour exercer une influence sur le normalisateur. Il faut alors analyser les avis généraux pour confirmer les positions des acteurs affichées dans le corps des lettres. En revanche, il est nécessaire de définir un score pour chaque lettre car, à défaut, il sera impossible de comparer le positionnement de l'avis général (une seule position) avec les différentes positions prises à chaque question clé. En effet, au-delà de deux questions clés

($N > 2$), chaque répondant peut prendre 3 positions différentes (Pour, Contre, Sans réponse et Avis Partagé) qu'il faudra comparer à une position globale prise dans l'avis général.

Définir un score pour chaque lettre revient à résumer la position globale à partir d'un ensemble de positions prises sur des questions parfois très différentes. Face à l'impossibilité d'attribuer un score unique à un ensemble de réponses, certains chercheurs proposent de considérer le code d'une seule question jugée suffisamment controversée et essentielle dans l'exposé-sondage (Puro 1984). Si cette méthode devait être retenue pour le cas de l'IPSASB, la question clé n° 7 aurait été désignée puisqu'elle enregistre le plus faible taux d'acceptation de la part des parties prenantes, selon Nistor (2011). Toutefois, cette méthode ne serait légitime que si toutes les parties prenantes prenaient les mêmes positions sur toutes les autres questions clés de l'exposé-sondage alors que ce n'est jamais le cas. LeManh (2009) rejoint alors Francis (1987) pour dénoncer cette méthode, dite arbitraire, qui consiste à appréhender le positionnement global du répondant en se référant à une seule de ses réponses. Il était donc nécessaire d'adopter d'autres méthodes pour définir la position globale du répondant en considérant sa position sur plusieurs questions clés, si ce n'est sur tout l'exposé-sondage.

L'idée de définir une position globale à partir d'un certain nombre de questions clés implique l'utilisation d'un deuxième codage qui vient se superposer sur le premier codage utilisé pour analyser les réponses aux questions clés. Cette deuxième couche de codage comporte généralement le même nombre de catégories que le premier codage qui lui sert d'ossature. En effet, Tuttici *et al.* (1994) ont retenu un codage à deux catégories pour étudier l'ED49 publié par le normalisateur australien. Le deuxième codage comporte également deux catégories, positive et négative, dont la somme détermine la position des répondants. De la même façon, Brown et Feroz (1992) ainsi que LeManh (2009) ont attribué un nombre entier à chaque catégorie de réponse, soit un « +1 » aux réponses favorables, un « -1 » aux réponses défavorables et un « 0 » aux réponses neutres et au silence des répondants, dont l'addition permettait de calculer le score propre à chaque répondant et donc sa position. La somme du codage permet de positionner le répondant comme suit :

- « Oui » : le répondant est pour les énoncés de l'ED si la somme est > 0 ;
- « Contre » : le répondant est contre les énoncés de l'ED si la somme est < 0 ;
- « NSP » : le répondant exprime un avis partagé ou ne s'exprime pas si la somme est $= 0$.

La somme du codage n'est pas l'unique moyen pour définir et comparer des prises de position. Certains auteurs, notamment Bo *et al.* (2008), préfèrent retenir le pourcentage d'adhésion des répondants ou encore la moyenne du codage plutôt que la somme du codage des lettres de réponses.

Quant à la 3^e dimension du codage, elle consiste en l'appréciation des arguments proposés par les répondants afin de soutenir leur position. Dans son étude, LeManh (2009) rejoint Tutticci *et al.* (1994) pour identifier deux types d'arguments, à savoir des arguments conceptuels portant sur la cohérence (ou pas) des propositions figurant dans la consultation, et les arguments portant sur la pertinence (ou pas) de ces propositions. L'auteur fait le choix de coder les arguments fournis par les répondants en citant Brown (1982) qui, étant membre du FASB, rapporte que le *Board* est sensible à la nature et à la force des arguments de ses parties prenantes. Toutefois, dans son étude sur les 8 questions clés, seuls les arguments fournis pour 4 questions ont été retenus pour codage. Ce choix serait dû au peu d'arguments donnés pour les autres questions, d'une part, mais aussi à la nature des thèmes abordés par ces questions (qui n'abordent pas directement la question du *Comprehensive Income*, selon l'auteur), d'autre part.

3.3. L'analyse des réponses adressées à l'IPSASB

Compte tenu de la taille du projet du cadre conceptuel justifiant les neuf consultations écrites (4 phases d'élaboration comptant deux consultations chacune et une consultation pour la phase de préface), l'analyse se focalise sur la première phase d'élaboration du cadre conceptuel, soit sur l'analyse de 3 documents produits par l'IPSASB à savoir un premier papier de consultation, un premier exposé-sondage et une version finale du cadre conceptuel pour un total de 110 lettres de réponses.

3.3.1. Une focalisation sur la première phase du cadre conceptuel

Si l'analyse des participations s'intéresse à la population ayant pris part à l'élaboration du cadre conceptuel dans son ensemble (370 réponses données par 109 répondants), l'analyse du contenu de ces participations focalise sur la première phase d'élaboration du cadre conceptuel. Plusieurs raisons sont à l'origine de ce choix. D'abord, la première phase se distingue par le nombre et la nature conceptuelle des thèmes qu'elle traite, à savoir : (1) Rôle et Autorité du Cadre Conceptuel, (2) Objectifs et Utilisateurs des rapports financiers, (3) Caractéristiques

qualitatives de l'information et (4) Entités présentant les rapports financiers. Contrairement aux autres phases portant sur des thèmes techniques, la première phase offre l'avantage d'analyser des points de chevauchement controversés avec le cadre de l'IASB. Elle est également caractérisée par le nombre de réponses en ce sens qu'elle a reçu, pour chacune de ses deux consultations, 55 réponses soit 30 % de l'ensemble des réponses reçues durant tout le processus de normalisation.

En plus de leur nombre significatif, les réponses reçues restent constantes entre le premier papier de consultation et le premier exposé-sondage, ce qui laisse entrevoir tout l'intérêt que portent les acteurs de la normalisation à cette première phase. Ainsi, une phase de consultation traitant des thèmes les plus importants et faisant réagir un plus grand nombre d'acteurs est une phase qui est susceptible de soulever davantage de controverses par rapport aux autres phases du cadre conceptuel. Par conséquent, la focalisation de l'analyse sur des groupes de répondants marqués par une plus grande diversité (géographique et professionnelle, de par leur nombre important pour une même phase) offre l'avantage de mieux éclairer les luttes de pouvoir au sein du *Due Process* de l'IPSASB.

Indépendamment de l'intérêt que suscite la première phase chez les acteurs de la normalisation, la pré-analyse exposée *infra* permet d'observer plusieurs changements (de fond et forme) pendant et à l'issue de cette première phase. Le passage en revue des deux premiers appels à commentaires (CP n° 1 et ED n° 1) révèle que l'IPSASB a modifié son approche de consultation lors de la première phase et seulement pendant celle-ci. En effet, la consultation bilingue (en langue anglaise et en langue française) a été abandonnée suite au premier papier de consultation. De même, le second document de consultation (ED n° 1) a été réorganisé et raccourci. Parallèlement aux appels à commentaires, l'IPSASB décida de publier un résumé « At a Glance » reprenant, en quelques pages, les points essentiels des documents de consultation.

Des changements s'annonçaient également du côté des répondants au vu de l'allègement des attributs procéduraux de la participation. Le nouveau guide des réponses (Request For Comments) rend possible une soumission via la plateforme web du normalisateur⁷⁴, par e-mail mais aussi par courrier. À côté de ces changements favorisant l'aspect quantitatif,

⁷⁴ Le guide propose les explications nécessaires à la création d'un compte et à la soumission des lettres.

d'autres requêtes, d'ordre qualitatif cette fois-ci, sont formulées, à savoir des précisions sur l'utilité des commentaires qui est conditionnée par un contenu qui se doit d'être clair, rationnel et qui suggère des changements applicables. La stratégie de consultation a, elle aussi, été revue. Alors que le papier de consultation limitait l'intervention des parties prenantes à des commentaires sur la base des questions clés identifiées par l'IPSASB⁷⁵, l'exposé-sondage donne la possibilité de commenter des chapitres entiers⁷⁶.

Ces éléments rendent intéressant la focalisation sur la première phase d'élaboration du cadre conceptuel mais elle demeure plus complexe en matière de codage, et ce, au regard de la modification des thèmes d'analyse (passage des questions clés aux consultations par chapitre). L'analyse des données étant conditionnée par la qualité du codage, ce dernier doit être homogène dans les deux consultations (CP n° 1 et ED n° 1).

3.3.2. Le codage retenu pour le cas de l'IPSASB

Comme prévu par le *Due Process*, l'IPSASB appelle ses parties prenantes à prendre part à l'élaboration du cadre conceptuel via des consultations publiques. A l'occasion de la première phase du projet, les acteurs de la normalisation étaient invités à donner leur avis sur des questions clés lors du papier de consultation, dans un premier temps, puis sur l'ensemble du premier exposé-sondage, dans un second temps. Au regard des différentes réponses possibles, une typologie de codage à deux catégories contraindrait la présente recherche à ignorer les réponses neutres et le silence des répondants et à ne procéder qu'à une analyse partielle portant exclusivement sur l'accord et le désaccord des répondants. Ainsi, une typologie à trois catégories, *a minima*, s'impose dans l'analyse du processus de normalisation de l'IPSASB.

Parmi les typologies à trois catégories, celle proposée par Saemann (1995) portant sur l'accord des répondants, leur désaccord ainsi que sur la faible opposition (ou le soutien doux) ne peut être retenue du fait que les avis partagés et les non-réponses sont exclus de l'analyse. La typologie mobilisée par LeManh (2009) s'adapte également au cas étudié mais le niveau

⁷⁵ « *The IPSASB has developed Preliminary Views on nine key issues. The IPSASB would particularly welcome comment on each of these Preliminary Views. (Paragraph numbers identify the location of the Preliminary View in the text.)* » (IPSASB 2008, p8).

⁷⁶ « *The IPSASB would welcome comments on all the proposals in the Exposure Draft. Comments are most helpful if they indicate the specific paragraph or group of paragraphs to which they relate, contain a clear rationale and, where applicable, provide a suggestion for proposed changes to the Exposure Draft.* ». (IPSASB 2010, p6).

de précision obtenu avec le codage de sa première dimension est insuffisant car la troisième catégorie (NSP) ne distingue pas le silence des répondants de leurs avis partagés. Cependant, la 2^e et la 3^e dimensions de cette typologie, portant respectivement sur le codage des avis partagés ainsi que sur les arguments avancés par les répondants, sont intéressantes. Dans ce qui suit, la conception d'une typologie à partir de la littérature sera exposée. Puis, la pré-analyse procèdera au test de cette typologie sur le terrain, test dont les résultats permettront d'apporter des ajustements nécessaires à l'analyse des relations de pouvoir.

3.3.2.1. La conception d'une typologie de codage

À partir de la revue des typologies exposée *supra*, le codage tridimensionnel proposé par LeManh (2009) semble s'adapter au cas de l'IPSASB moyennant des modifications au niveau de sa première dimension. L'avantage d'une typologie multidimensionnelle réside dans la possibilité de saisir toutes les positions des parties prenantes, quelle que soit la forme discursive des réponses reçues.

3.3.2.1.1. Les réponses aux questions clés, une 1^{re} dimension du codage

La première dimension concerne le codage des questions clés. Dans sa version originale, la première dimension à 3 catégories (Oui, Non, NSP) ignorait le silence des répondants. De fait, l'utilisation des catégories proposées par Kahloul (2012), soit une typologie à 4 catégories, permet d'identifier l'accord des répondants, leur désaccord, les avis partagés et d'isoler leur silence, comme suit :

- « Pour » : le répondant est d'accord avec les énoncés de l'exposé-sondage ;
- « Contre » : le répondant est contre les énoncés de l'exposé-sondage ;
- « AVP » : le répondant émet un avis partagé difficile à classer dans l'une des deux premières catégories ;
- « NRP » : le répondant ne répond pas aux questions de l'exposé-sondage.

Le codage ci-dessus a été préféré aux autres types de codages pour plusieurs raisons. Tout d'abord, il considère les réponses quelle que soit la forme sous laquelle elles se présentent. Les non-réponses sont catégorisées dans une catégorie à part du fait qu'elles traduisent plusieurs possibilités à savoir une mauvaise voire non-compréhension des énoncés des

questions, une réponse groupée figurant dans une lettre différente et dont le renouvellement paraît inutile aux yeux des répondants, un manque d'intérêt porté à certaines questions ou encore une simple omission de la part des répondants.

3.3.2.1.2. Les avis généraux, une 2^e dimension du codage

Le codage de deuxième dimension porte sur le codage des avis généraux. Le déploiement de cette dimension est conditionné par la présence des avis généraux dans les lettres de réponses aux appels à commentaires. En effet, la présence d'un avis général dans une lettre de réponses peut être interprétée de plusieurs façons :

- Le répondant rédige un avis général par souci de synthèse et de clarté des propos ;
- Le répondant souhaite légitimer (justifier les positions) son discours (renforcer son positionnement) ;
- Le répondant estime nécessaire la rédaction d'un avis général pour se conformer aux usages (condition pour que son avis soit recevable) ;
- Le répondant souhaite attirer l'attention du normalisateur sur certains points importants selon lui (plus que les autres) ;
- Le répondant souhaite s'exprimer sur des points autres non abordés par le normalisateur.

Quelles que soient les raisons qui peuvent justifier la rédaction d'un avis général, ce dernier est susceptible de représenter un moyen d'influence supplémentaire mis à la disposition des parties prenantes. Le codage retenu pour les avis généraux reprend une typologie à 3 catégories (Pour, Contre, AVP) puisque la 4^e catégorie ajoutée au niveau des questions clés répond à l'unique objectif de dresser un profil suffisamment détaillé des participants et de mieux analyser leur positionnement. Par ailleurs, il est inutile d'identifier 4 catégories au niveau des avis généraux puisque la 4^e catégorie (NRP) désigne le silence des répondants, ce qui, pour un avis général, traduit la non-participation au *Due Process* de l'IPSASB.

L'objectif premier de cette 2^e dimension de codage consiste à comparer les positions des répondants visibles au niveau des questions clés avec celles des avis généraux, ce qui implique une comparaison au niveau des typologies. Le passage d'une typologie à 4 catégories à une typologie à 3 catégories est possible en considérant le silence des répondants

comme un avis partagé (LeManh 2009) ou encore comme une réponse positive (Nistor 2011) et en attribuant un score unique à chaque lettre de réponse. Le calcul du score unique à chaque répondant serait alors le suivant :

Catégories de réponses	Code attribué	Position à comparer avec l'avis général
« Pour »	+1	« Pour » si la somme est $>$ à 0
« Contre »	-1	« Contre » si la somme est $<$ à 0
« AVP »	0	« AVP » si la somme est = 0
« NRP »		

Tableau 8 : Rapprochement entre le codage des questions clés et le codage des avis généraux.

Le calcul des scores semble être un bon moyen pour déterminer le positionnement des acteurs de la normalisation, même si cette méthode reste critiquable. En effet, le principe de base est séduisant mais la fixation des seuils au-delà desquels les répondants seraient pour ou contre les énoncés de l'exposé-sondage manque de précision. Dans l'absolu, une somme supérieure à zéro (>0) traduit l'accord du répondant avec les énoncés de l'exposé-sondage, inférieure à zéro (< 0) elle traduit son désaccord, et nulle ($= 0$) un avis partagé. Les sommes supérieures ou inférieures à zéro devraient subir un deuxième niveau d'analyse pour déterminer le degré de soutien ou d'opposition à l'exposé-sondage. L'intervalle des résultats étant de $[-9, +9]$ pour le cas du premier appel à commentaires de l'IPSASB (9 questions clés), le degré d'opposition ou de soutien d'un répondant affichant un score de « -9 » ou de « +9 » devrait être différent d'un score de « -1 » ou de « +1 ». La même remarque est à faire quant aux scores nuls puisqu'ils peuvent être le résultat d'un ensemble de réponses neutres (AVP) et de non-réponses (NRP), comme ils peuvent résulter d'un même degré de soutien et d'opposition sur un nombre équivalent de questions clés (0, -4, +4 / 0, -3, +3/ etc.).

En dehors de ces limites, le score qui restitue le positionnement global au niveau des questions clés est comparé avec le positionnement global pris au niveau de l'avis général. Le rapprochement dont il est question pourra être réalisé seulement si le codage attribué aux avis généraux est identique à celui attribué aux questions clés, à savoir :

- « Pour » lorsque le répondant s'exprime globalement en faveur de l'exposé-sondage, même si quelques points mineurs de désaccord apparaissent ;
- « Contre » lorsqu'il s'exprime contre les énoncés de l'exposé-sondage, même si quelques points favorables persistent ;

- « AVP » lorsqu'il émet un avis partagé ou n'émet pas d'opinion.

Emprunté à LeManh (2009), ce codage reste subjectif au regard des points d'accord ou de désaccord qualifiés de mineurs. L'auteur rappelle que les avis généraux peuvent tout à fait être défavorables (Contre) alors même que la majorité des réponses aux questions clés sont favorables (Pour). Ainsi, ces réponses favorables sont jugées de moindre importance par rapport aux réponses défavorables. Par ailleurs, elle remet en cause le caractère ambigu des questions posées par le normalisateur et dénonce ainsi leurs éventuelles conséquences sur l'affirmation des positions de la part des répondants.

3.3.2.1.3. Les arguments, une 3^e dimension du codage

L'analyse test se penchera, en dernier lieu, sur la 3^e dimension du codage pour s'assurer de la possibilité de coder et d'apprécier la force des arguments et leur conséquence sur les décisions de l'IPSASB. Comme précisé dans la précédente partie, LeManh (2009) distingue deux types d'arguments, à savoir les arguments portant sur la pertinence et ceux portant sur la cohérence des énoncés. L'auteur rapporte également deux autres types de codages proposés par Mac Arthur (1988) et Tutticci *et al.* (1999). Le premier codage consiste à identifier les arguments pointant des conséquences économiques et des conséquences politiques. Le second codage ajoute à ces derniers un codage pour les arguments à caractère conceptuel. Pour cette dernière dimension, la pré-analyse ne retient aucun codage du fait de la faible (voire de la non) généralisation des arguments relevés dans la littérature pour tous les processus de normalisation. Elle est, dans ce cas, purement exploratoire puisqu'elle se limite à identifier les arguments et la possibilité de les qualifier (arguments conceptuels, techniques, politiques, économiques et autres).

Le tableau ci-dessous synthétise la typologie tridimensionnelle à tester :

Codage de 1 ^{re} dimension	Codage de 2 ^e dimension	Codage de 3 ^e dimension
Pour	Pour	Tentative d'identification et de qualification des arguments.
Contre	Contre	
AVP	AVP	
NRP		

Tableau 9 : Typologie de codage retenue pour test.

3.4. Le test de la méthodologie

La pré-analyse a pour objectif de tester la typologie conçue à partir de la littérature ainsi que son applicabilité et d'apporter des ajustements afin de saisir les relations de pouvoir qui s'exercent au sein du *Due Process* de l'IPSASB. Cela dit, les difficultés de codage rencontrées dès les premières lettres de réponses remettent en question l'adaptabilité (théorique) de la typologie de codage tridimensionnelle dont la subjectivité s'est avérée significative.

3.4.1. Une subjectivité liée à l'appréciation de la force des arguments

Le codage de 3^e dimension s'est révélé particulièrement délicat puisque tous les arguments présentés par les acteurs ont une connotation conceptuelle. Si Mac Arthur (1988) ou encore Tutticci *et al.* (1999) distinguent aisément les arguments économiques, politiques et conceptuels, dans le cas de l'IPSASB, il est difficile de se prononcer sur la nature des arguments, notamment au regard de la nature du projet étudié. De la même façon, la pré-analyse remet en question la méthode retenue par Kahloul (2012) consistant dans l'appréciation de la force des arguments. La longueur peut, en effet, renvoyer à des lettres rédigées sur un nombre de pages important mais dont la quantité se justifie (quasi systématiquement) par la reprise, au préalable, des paragraphes objets de consultation. Par ailleurs, retenir une telle méthode reviendrait à emprunter le chemin inverse consistant à apprécier la force des arguments à partir des réponses au lieu de la déduire à partir des changements apportés au document du cadre conceptuel final.

3.4.2. Un manque de pertinence du codage des avis généraux

La 2^e dimension portant sur le codage des avis généraux est, elle aussi, à écarter de la méthodologie. Si le codage des avis généraux ne pose pas de problème, son rapprochement avec le codage des lettres s'est avéré excessivement subjectif. Il est à noter que toutes les limites inhérentes à ce type de codage (cf. *supra*) ont été accentuées par le changement de stratégie de consultation initié par l'IPSASB (le passage d'une consultation sur questions clés à une consultation sur des chapitres entiers rend impossible le calcul des scores). Cependant, l'analyse des avis généraux (indépendamment de son codage) reste non moins importante dans l'analyse du processus de normalisation puisqu'elle permet de confirmer les positions des acteurs (en cas de positions opposées identifiées dans le corps des lettres), d'identifier les

thèmes les plus importants pour les parties prenantes et d'identifier les partisans d'une forte convergence ou, au contraire, d'une forte distanciation.

3.4.3. Un besoin de focalisation sur le degré de changement souhaité

Des modifications s'imposent également pour la 1^{re} dimension du codage. Au vu de la diversité des styles langagiers employés par les répondants, le codage initial doit être revu pour réduire la subjectivité liée à l'interprétation des données. En réalité, la révision du codage n'implique pas la révision des codes adoptés mais plutôt celle des règles d'attribution de ces codes prédéfinis. La principale difficulté réside dans le codage des réponses évoquant à la fois l'accord et le désaccord des répondants ce qui rend difficile l'étude du degré d'acceptation ou de refus des prises de position du normalisateur. Cela confirme le besoin, pour cette étude, de se focaliser sur le besoin de changement exprimé par les répondants. A cet effet, il est possible de citer quelques réponses ayant fait ressortir les limites des typologies de codage généralement retenues dans l'étude des processus de normalisation comme suit :

- Les réponses laissant apparaître, clairement, l'accord du répondant mais qui suggèrent l'apport de quelques modifications de forme ou de fond en vue d'éclaircir les énoncés de l'IPSASB ou de leur conférer un caractère plus précis « *I Agree [...] However, i suggest ...* »;
- Les réponses laissant apparaître, clairement, l'accord du répondant mais qui estiment nécessaire l'apport de modifications pour les mêmes raisons que celles citées ci-dessus « *I Agree [...] However, IPSASB should modify...* »;
- Les réponses ne laissant pas apparaître la position du répondant mais qui suggèrent néanmoins une modification « *I suggest ...* » ;
- Les réponses ne laissant pas apparaître la position du répondant mais qui estiment nécessaire l'apport de modifications « *IPSASB should ...* » ;
- Les réponses positives et négatives à la fois. En effet, le répondant peut afficher son accord avec une partie de la prise de position en même temps qu'un désaccord avec une autre partie. Cet exemple évoque clairement un avis partagé et semble se classer naturellement dans la catégorie « AVP ». Néanmoins, ce cas demeure assez subtil dans le cas d'un thème comportant des sous questions « *I agree, [...], However i désagree with point n°X* » ;

- Les réponses évoquant un désaccord avec une partie des énoncés de l'IPSASB sans se prononcer sur l'ensemble de la question clé « *I disagree with point n°X* » ;
- Les réponses positives prononcées sous réserve « *I agree with qualification...* ».

En attribuant un code « AVP » à toutes les réponses dont le codage s'est révélé compliqué, les premiers résultats de l'analyse des données deviennent difficilement exploitables, voire inexploitable au regard du nombre élevé des avis partagés enregistrés. En l'état, l'étude des positions et de l'évolution de ces dernières ne sera que partielle. L'objectif est alors d'obtenir un minimum de positions « AVP » devant être écartées de l'analyse. Autrement dit, moins les résultats du codage contiennent d'avis partagés, plus l'interprétation des résultats sera précise. Ainsi, la définition d'un codage plus précis semble solutionner ce problème, et ce, en définissant des sous-codes pour chaque question. À titre d'exemple, la prise de position préliminaire n° 4 du conseil portant sur les objectifs des rapports financiers permet de percevoir l'intérêt des sous-codes (cf. Tableau10).

Preliminary View 4- The Objectives of Financial Reporting

The objectives of financial reporting by public sector entities are to provide information about the reporting entity useful to users of GPFs for:

- accountability purposes; and
- making resource allocation, political and social decisions.

Tableau 10 : Prise de position préliminaire nécessitant des sous-codes.

Cette prise de position préliminaire affiche deux points sur lesquels l'IPSASB consulte ses parties prenantes. Les sous-codes devraient alors saisir le positionnement des acteurs sur chacun des deux thèmes séparément. Plusieurs combinaisons peuvent être imaginées, à savoir « Pour » les deux thèmes, « Pour » le premier point et « Contre » le 2^e point (ou le contraire) ou encore « Contre » les deux thèmes. Toutefois les limites des sous-codes est manifeste dès que les énoncés deviennent plus compliqués, à savoir pour la prise de position préliminaire n° 7 du conseil. Cette prise de position laisse apparaître deux paragraphes bien distincts concernant les caractéristiques qualitatives (7 caractéristiques sans aucune hiérarchie) ainsi que les contraintes pesant sur l'information en question (cf. Tableau 11).

Preliminary View 7 - The Qualitative Characteristics of Information Included in GPFs

The qualitative characteristics of information included in GPFs of public sector entities are:

- relevance, which encompasses confirmatory value, predictive value, or both;
- faithful representation, which is attained when depiction of economic or other phenomena is complete, neutral, and free from material error;
- understandability;
- timeliness;
- comparability; and
- verifiability (including supportability).

Constraints on financial reporting are materiality, cost, and achieving an appropriate balance between the qualitative characteristics.

Tableau 11 : Prise de position montrant les limites des sous-codes.

L'utilisation des sous-codes implique le codage des deux paragraphes séparément mais aussi le contenu de chaque paragraphe (un code pour chaque caractéristique pour le premier paragraphe, et un code pour chaque contrainte quant au deuxième paragraphe). De plus, la pré-analyse révèle que la majeure partie des critiques prononcées à l'encontre de la 7^e question clé concernent des points qui ne sont pas évoqués dans les énoncés, à savoir l'absence de hiérarchie entre les caractéristiques qualitatives de l'information financière et l'absence de distinction entre les caractéristiques fondamentales et secondaires. Ces deux derniers points échappent au codage initial et même aux sous-codes, rendant ainsi l'adoption d'un codage plus précis inutile.

3.4.4. Un nécessaire ajustement des règles d'attribution des codes

La pré-analyse a permis de tester diverses solutions, notamment l'ajout d'un codage intermédiaire pour mieux répartir les positions jusqu'ici considérées comme partagées. Toutefois, l'identification des positions des acteurs ne représente pas une finalité pour la présente recherche mais plutôt un moyen d'analyser l'exercice d'influence durant le *Due Process* de l'IPSASB. Ainsi, la typologie de codage à quatre catégories sera maintenue mais les règles d'attribution de ces codes sont revues afin d'harmoniser le codage pour tous types de réponses, et ce, pour les deux appels à commentaires. En ce sens, l'ajustement des règles d'attribution des codes s'est effectué de la façon suivante :

- Toute réponse en accord avec tout ou partie des énoncés de l'appel à commentaires et n'apportant aucune modification de fond aux énoncés existants recevra le code « Pour » ;
- Toute réponse en accord avec tout ou partie des énoncés de l'appel à commentaires impliquant la modification des prises de position de l'IPSASB recevra le code « Contre ».

La pré-analyse a révélé l'existence d'une autre limite non traitée jusqu'ici par les typologies les plus fréquemment utilisées. Il s'agit des avis concernant des thèmes non abordés par le normalisateur dans ses appels à commentaires. En effet, toutes les typologies recensées proposent des typologies plus ou moins précises mais toutes se limitent à coder des thèmes fixés *a priori*. Autrement dit, toutes les typologies prévoient d'affecter des catégories d'analyse à des thèmes connus à l'avance. Or, il est tout à fait possible que les répondants évoquent des thèmes ne figurant pas sur le document de consultation. Ces thèmes non abordés par le normalisateur peuvent être évoqués dans le corps de la lettre (accompagnant des questions clés ou des chapitres jugés correspondants), dans les avis généraux ou alors sous forme de commentaires complémentaires en guise de conclusion aux lettres de réponses, auquel cas il convient de les identifier comme une demande de changement manifestée par les participants au *Due Process*.

En résumé, les résultats de la pré-analyse attirent l'attention sur la nécessité de maintenir une typologie unidimensionnelle susceptible de recenser les positions des répondants sur tous les thèmes abordés par l'IPSASB. Les règles d'attribution des codes doivent être revues en accord avec l'objectif de la présente recherche. Si les typologies testées et non retenues visent à apprécier le taux d'accord ou de désaccord avec les énoncés des appels à commentaires, la présente étude tente d'apprécier le degré de changement souhaité par les répondants afin de mesurer la sensibilité de l'IPSASB à la participation des parties prenantes. Il convient de préciser que le retour vers une typologie unidimensionnelle n'exclut pas une analyse des avis généraux et des commentaires complémentaires à des fins de confirmation (des positions identifiées dans le corps des lettres de réponses) ou d'identification des éventuels thèmes qui n'auraient pas été évoqués dans les appels à commentaires.

L'importance de cette forme d'influence se dessine au regard de la place qu'elle occupe dans les lettres de réponses aux appels à commentaires. En effet, ces avis se placent en prolongement des réponses à des fins de légitimation (composition du collège de répondants, le statut du répondant, la qualité de ses membres, etc.). Le Chartered Institute of Public

Finance and Accountancy (CIPFA) affiche, par exemple, un encadré de présentation laissant apparaître de nombreux points forts susceptibles de rendre son avis prépondérant (taille de l'organisation, nombre et expertises de ses membres, etc.). À côté de ce type d'organisation, la présentation de certains autres acteurs peut paraître quelque peu faible. À titre d'exemple, Keith Dixon (University of Canterbury) présente la réponse de six étudiants et précise que ces derniers sont de jeunes adultes, ce qui réduit le poids de leurs réponses par rapport aux réponses du CIPFA. Ce différentiel de légitimité s'accroît notamment au regard du style de langage employé : « *All six authors are young adults and although what they have to say may reflect some immaturity in knowledge and understanding of accounting, it also reflects what they see as significant long-term issues, ones that will still be with them when this writer and the members of the IPSASB have passed on. So, I hope that what they have to say is given due weight.* ».

3.4.2. Le retour vers une typologie de codage simple

Au moyen des nouvelles règles d'attribution des codes, seules les réponses visant une modification du document du cadre conceptuel seront considérées comme opposées aux positions de l'IPSASB. Le codage à 4 catégories est présenté dans les parties suivantes.

3.4.2.1. L'accord des répondants

Le code « Pour » est attribué à chaque fois qu'un répondant présente une réponse positive et clairement formulée. La réponse en question peut être courte et concise ou se présenter sous forme d'un long paragraphe mais, quelle que soit la forme choisie par le répondant, la position de ce dernier est facilement identifiable. Les réponses courtes se présentent sous plusieurs formes, à savoir : « I agree ... » quand le répondant parle en son nom, ou alors « We agree... » ou « we support the view ... » quand le répondant parle au nom d'une organisation.

Il existe d'autres formes de réponse, sous forme de paragraphes plus ou moins longs, mais la position du répondant reste facilement identifiable, à savoir [Ne pouvez-vous pas dire plutôt « par exemple » ?] : « *The Joint Accounting Bodies welcome the decision of the IPSASB to address this issue now. We consider the IPSASB definition appropriate. We consider it appropriately acknowledges the importance in this sector of reporting non-financial*

information and prospective information»⁷⁷ ou encore «Agree. The key characteristic of a reporting entity proposed in PV 8 provides a logical and reasonable guideline that allows for exercise of professional judgment. Logically, there is no reason to prepare a GPFRR if no one is interested in it or needs it. When a reporting entity does not have a separate legal identity, the challenge is in choosing a boundary such that the GPFRR of that reporting entity would provide meaningful information for accountability and decision making purposes. Given the wide range of administrative structure in different jurisdictions, we agree that public sector reporting entities should not be limited to those with a separate legal identity»⁷⁸.

En accord avec l'objectif du codage consistant à isoler les demandes de changements, il est possible de citer les propositions d'amélioration des énoncés qui ne remettent pas en questions les énoncés des appels à commentaires : « *We agree that [...]. We also believe the preliminary view would be more helpful if it identified some other, more neutral, criteria for a reporting entity [...]* »⁷⁹.

3.4.2.2. Les demandes de changement

Le code « Contre » est réservé aux réponses négatives. Le désaccord des répondants est toujours suivi (ou devancé) d'arguments qui sont, dans la plupart des cas, assez longs. Plusieurs formes de réponses ont été identifiées. Premièrement, un désaccord exprimé clairement, notamment par le ministère des Finances des Pays-Bas, permet de voir la première forme citée précédemment comme suit « *[...] Unfortunately, we can not agree with this view. [...]* »⁸⁰. La deuxième forme présente une opposition diluée dans la réponse, à savoir : « *The Consultation paper presents the qualitative characteristics of information included in GPFRRs, but the presentation has remained incomplete and partly shallow in view of developing a logical conceptual framework. [...] Simply listing the qualitative characteristics of information is not enough. [...] they should be defined according to their normal scientific*

⁷⁷ Réponse collective (CPA, ICAA and NSA from Australia) à la 5^e prise de position préliminaire de l'IPSASB lors du papier de consultation n° 1. Page 4.

⁷⁸ Réponse du Public Sector Accounting Board (PSAB Canada) à la 8^e prise de position préliminaire de l'IPSASB dans le papier de consultation n° 1. Page 5.

⁷⁹ Réponse du UK ASB à la 8^e prise de position préliminaire de l'IPSASB dans le papier de consultation n° 1. Page 7.

⁸⁰ Réponse du Ministerie Van Financiën (Pays-Bas) à la 2^e prise de position de l'IPSASB. Page 1.

meaning »⁸¹. Enfin, les répondants peuvent manifester leur opposition en reformulant les prises de position du normalisateur comme suit :

Prise de position n° 9 (IPSASB)	Prise de position n° 9 (Répondant) ⁸²
<p>A group reporting entity will comprise the government (or other public sector entity) and other entities when the government (or other public sector entity):</p> <ul style="list-style-type: none"> • has the power to govern the strategic financing and operating policies of the other entities (a “power criterion”); and • can benefit from the activities of the other entities, or is exposed to a financial burden that can arise as a result of the operations or actions of those entities; and can use its power to increase, maintain, or protect the amount of those benefits, or maintain, reduce, or otherwise influence the financial burden that may arise as a result of the operations or actions of those entities (a “benefit or financial burden/loss” criterion) 	<p>The general government sector for financial reporting is defined to include :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Administrative units of Central state or local government Units; • Social security Funds; • Nonmarket Non Profit Institution s controlled and Mainly Financed by Government Units. <p>At sub-national level the concept of control as set out in preliminary view 9 can be used.</p> <p>For supra national groupings the groups own definition of its composition and parameters should be used if GPFs are required.</p>

Tableau 12 : Critiques par reformulation des positions de l’IPSASB.

Indépendamment des réponses négatives exposées ci-dessus, d’autres positions, cette fois-ci plus subtiles, sont exprimées par les répondants, à savoir un accord suivi d’un désaccord sur différents énoncés. Ce type de réponse se présente comme suit : « *We largely agree with [...] However, we have one suggestion [...] the first and the second bullet points of preliminary view 5 should be broadened to encompass all resources...* »⁸³. D’autres réponses relèveraient davantage d’un avis partagé mais, encore une fois, la typologie de codage consiste à identifier toute demande de changement : « *We believe that the primary objective of financial*

⁸¹ Réponse du Finnish State Accounting Board (Finlande) à la 7^e prise de position préliminaire de l’IPSASB. Pages 2-3.

⁸² Réponse de Michael Parry à la 9^e prise de position de l’IPSASB. Pages 9-10.

⁸³ Réponse de Controller and Auditor-General (New Zealand) à 5^e position de l’IPSASB. Page 5.

statements is accountability ; we do not agree that financial statements are used to make resource allocation, political or social decisions »⁸⁴.

Le désaccord des répondants est également exprimé sans qu'il y ait de réelle ni de forte opposition : « *The treasury concurs that the key characteristic of a reporting entity is the existence of users dependent [...] We reiterate our concern with the expression "resource allocation, political, and social decisions". We consider that the term "resource allocation decisions" alone is both more appropriate and sufficient »⁸⁵. Dans ce cas, l'opposition paraît fondée uniquement sur des différences sémantiques mais, au regard des nombreuses réponses, qui viennent elles aussi préconiser la suppression des « *décisions sociales et politiques* », le débat dépasse les réflexions d'ordre sémantique. Cela n'exclut pas les réponses négatives basées uniquement sur les différences sémantiques, à savoir la réponse du Controller and Auditor-General (New Zealand) « *Supportability should be used rather than verifiability* ». Cette réponse vient en réaction aux caractéristiques qualitatives de l'information financière proposées par l'IPSASB dans son premier papier de consultation. L'IPSASB précise toutefois ceci : « *[...]Que l'on utilise le terme de vérifiabilité ou de soutenabilité, la caractéristique implique que l'information financière est vérifiable, suppose que différents observateurs bien informés et indépendants pourraient aboutir à un consensus général [...]* » (CP n° 1, p. 39).*

À partir des fragments de lettres présentés jusqu'ici, il est clair que la règle d'attribution des codes « Contre » ne tient pas compte des différents styles langagiers. Ainsi, le codage des réponses négatives est directement assimilé à un changement potentiel au niveau des futures prises de position du normalisateur.

3.4.2.3. Les non réponses

Les questions qui n'ont pas trouvé de réponses sont identifiées par un code « NRP ». Il aurait été possible de leur attribuer, à l'instar des autres chercheurs, le code « AVP » ou encore le code « Pour » mais, comme exposé *supra*, ce choix risque de biaiser les résultats. Une lettre de réponse contenant des questions sans réponse ne renvoie pas automatiquement à une lettre de réponse incomplète qu'il faut éliminer pour éviter de biaiser les résultats de l'analyse, bien au contraire. Dans le cadre de l'élaboration du cadre conceptuel, elle a l'avantage d'informer

⁸⁴ Réponse de British Columbia à la 4^e position de l'IPSASB. Page 4.

⁸⁵ Réponse de Treasury (New-Zealand) à la 8^e PV de l'IPSASB. Page 7.

le chercheur sur l'ordre des priorités établi par le répondant quant à l'importance des questions clés. De plus, la pré-analyse révèle que les questions laissées sans réponses diffèrent des questions pour lesquelles les répondants expriment des avis positifs ou encore des avis partagés. En effet, si le répondant précise, dans son avis général, que ses réponses concernent uniquement les points problématiques, à son sens, il serait logique d'attribuer un code « Pour » pour toute non-réponse, comme en témoigne la réponse du ministère des Finances canadien : « *Generally, we agree with the preliminary views presented in the Consultation Paper [...] we do have some concerns with the scope of the proposed framework, [...] »*⁸⁶. Toutefois, la première revue des lettres a permis de constater que la majeure partie des lettres de réponses peuvent contenir également des positions positives, négatives et partagées, alors même que le répondant précise qu'il est d'accord avec les énoncés de l'appel à commentaires. Cela remet en question l'attribution d'un code « Pour » à toute non-réponse.

Dans le même ordre d'idées, les répondants laissant des questions sans réponse précisent dès l'introduction que les réponses données concernent les questions les plus importantes, sans laisser entendre leur accord ou leur désaccord avec les autres questions jugées d'une importance moindre « *We do not consider it appropriate to comment on all aspects of the conceptual framework »*⁸⁷. Enfin, sont considérées comme des non-réponses toutes les réponses qui dérogent au modèle conventionnel, poussant le chercheur à interpréter le non-dit de façon formelle. Ce type de réponse se présente sous différentes formes, notamment sous forme d'articles publiés ou encore de parties de thèses soutenues : « *As a possible contribution to the finalization of the conceptual framework, i herewith submit a paper on accountability which i presented at a CIGAR-Workshop in September 2008 (Tilbury). [...] I also include a summary of my PhD-thesis on external reporting by public sector entities »*⁸⁸.

3.4.2.4. Les avis partagés

Le code « AVP » est censé désigner les réponses qui ne permettent pas au chercheur de se prononcer sur le positionnement pris par leurs auteurs. Mais l'utilité de ce type de codage s'est révélée très limitée suite aux résultats de la pré-analyse. En effet, plus les données contiennent d'avis partagés, moins l'interprétation des résultats est fiable. Ainsi, après avoir

⁸⁶ Réponse du ministère des Finances canadien. Lettre n° 46, page 1.

⁸⁷ Avis général de la part du Office of the Scottish Charity Regulator à l'attention de l'IPSASB. Lettre n° 9, page 1.

⁸⁸ Réponse du Pr Martin Dees au premier papier de consultation de l'IPSASB.

posé les règles d'attribution des autres codes (Pour, Contre, NRP), le champ des codes « AVP » s'est vu largement réduit. À présent, les avis partagés se limitent au codage des réponses dans lesquelles aucune prise de position n'apparaît clairement ou alors aux réponses *interrogatives*.

La catégorie des avis partagés regroupe aussi certaines réponses d'apparence positive mais qui nécessitent une prise de position lors du codage, puisque l'auteur de la réponse affiche son accord sous réserve que les définitions proposées dans le cadre conceptuel soient conformes aux définitions présentes au niveau des normes IPSAS. La lettre n° 23 permet d'illustrer ce type de réponse : « *I agree with preliminary view 7 if "The Qualitative Characteristics of Information Included in GPFR's" aren't diferents of IPSAS1 "Appendix B : Qualitative Characteristics of Financial Reporting" which is an integral part of the standard* ». Un deuxième exemple est à citer dans la même lettre : « *I agree with prelimonary view 9 if the definition of group is in conformity with IPSAS6 and 8* »⁸⁹. À travers ces exemples, l'accord du répondant semble évident. Néanmoins, ces réponses reçoivent un code « AVP » suite aux réserves exprimées par le répondant qui obligent le chercheur à statuer sur la conformité et la compatibilité du cadre conceptuel avec les normes IPSAS déjà existantes.

⁸⁹ Réponses de Jean-Bernard Mattret à 1^{re}, 7^e et 9^e question de l'IPSASB dans son premier papier de consultation.

Conclusion du chapitre 3

Ce chapitre avait pour objectif d'expliquer l'opérationnalisation du cadre du pouvoir en vue de l'analyse de la dimension démocratique du processus de consultation de l'IPSASB à l'occasion du projet d'élaboration d'un cadre conceptuel. Les difficultés rencontrées lors de la première confrontation avec le terrain de recherche ont permis de tester et d'ajuster la méthode d'analyse des données afin de concevoir une typologie de codage mieux adaptée au cas de la normalisation comptable.

Le test de la méthodologie directement sur des données empiriques présente de nombreux avantages. D'abord, l'ajustement de la typologie de codage permet d'éviter tout jugement ou interprétation par rapport aux réponses des parties prenantes, ce qui réduit significativement la subjectivité relevée jusqu'ici dans la littérature. De plus, la typologie adoptée semble être à l'épreuve des changements initiés au niveau de la stratégie de la consultation. Le codage devient alors adaptable, quel que soit le mode de consultation (Consultation sur questions clés / Consultations sur chapitres entiers) et peut ainsi s'appliquer pour d'autres processus de normalisation. Enfin, la sensibilité du codage permet de déplacer le curseur d'une étude qui se focalise sur le degré d'acceptation des prises de positions du normalisateur (Nistor et Cristea 2010, Nistor 2011) vers une étude qui s'intéresse au degré de changement souhaité suite au *Due Process* comptable.

Sur le plan de la scientificité, la fiabilité du codage occupe une place primordiale. Selon Blanc *et al.* (2014) la fiabilité du codage s'apprécie au regard de sa stabilité, de sa reproductibilité et de sa précision. La stabilité désigne l'étendue avec laquelle les résultats demeurent inchangés lorsque les mêmes données sont codées à différents moments par le même codeur. En ce sens, l'ajustement des règles des codes répond positivement à ce premier critère de fiabilité. Il en est de même pour la reproductibilité (fiabilité inter-codeurs) qui est également vérifiée. Quant au 3^e facteur de précision, sa vérification s'avère difficile, et ce, en l'absence d'un protocole de codage communément reconnu et accepté par la communauté académique.

Le prochain chapitre met en application cette méthodologie, au regard du cadre du pouvoir et de la démocratie participative, et présente les résultats de la recherche.

Chapitre 4 : La présentation des résultats et discussions

Introduction du chapitre 4

Ce dernier chapitre a pour objectif de questionner le résultat du processus de normalisation de l'IPSASB. En ce sens, il répond à la question suivante : Le cadre conceptuel est-il issu d'un *Due Process* démocratique ?

Pour se prononcer sur la nature, l'organisation et le fonctionnement du processus de normalisation, le questionnement initial est affiné par trois sous-questions formulées à partir du cadrage théorique retenu :

- Quelles sont les parties prenantes en présence lors de l'élaboration du cadre conceptuel ?
- Comment tentent-elles d'influencer le normalisateur lors des consultations publiques ?
- Quel est le résultat des consultations publiques ?

Ces trois questions définissent le processus démocratique de la normalisation et, de fait, la première dimension du pouvoir (exercice de lobbying sur la scène publique) à laquelle s'ajoute le pouvoir de non décision (2^e dimension) ainsi que le pouvoir latent (3^e dimension) :

Pouvoir tridimensionnel Démocratie participative	1^{re} dimension	2^e dimension	3^e dimension
Qui participe ?	Dans l'arène publique	-	-
Comment ?	Critiques des sujets discutés lors des consultations	Exclusion des sujets avant et pendant les consultations	-
Pour Quoi ?	Changement symbolique	Non changement pour les sujets exclus du champ décisionnel	Changement cantonné aux marges prédéfinies par le système

Tableau 13 : Transposition de la démocratie participative et du pouvoir tridimensionnel au cas de l'IPSASB.

En accord avec les questions ci-dessus, ce chapitre s'organise en quatre sections. La première procède à l'identification et la classification des acteurs de la normalisation afin d'en

apprécier la représentativité géographique et professionnelle, et ce, pour tout le projet (9 consultations écrites publiées par l'IPSASB). À partir de la seconde section, une focalisation est faite sur la première phase d'élaboration du cadre conceptuel afin d'analyser les positions prises par les participants dans leurs lettres de réponses. Ainsi, la deuxième et la troisième section analysent, respectivement, les positions des répondants face au premier papier de consultation ainsi que le premier exposé-sondage. Enfin, la dernière section commence par identifier les changements apportés au cadre conceptuel suite aux deux consultations écrites. Puis, les changements observés sont confrontés aux positions des acteurs afin de conclure à une influence effective ou non des participants.

1. Les participants à l'élaboration du cadre conceptuel de l'IPSASB

L'analyse des données répond à un objectif de description du *Due Process* de l'IPSASB. Cela consiste en l'identification de l'origine des lettres de réponses reçues à l'occasion de l'élaboration du cadre conceptuel. Puis, les résultats sont complétés par une analyse des profils des répondants en fonction du taux de leur participation.

1.1. Répartition des réponses par origine

L'identification des participants au *Due Process* se fait par origine géographique et professionnelle. Les deux classifications sont, par la suite, couplées afin d'identifier d'éventuels blocs de réponses.

1.1.1. La classification géographique

La classification géographique respecte la typologie de l'IPSASB sauf pour les organisations « inter- nationales ». En effet, dans le but d'harmoniser les règles d'attribution des origines géographiques pour l'ensemble des phases, la Commission européenne, l'ONU et les grands cabinets comptables sont considérés, contrairement à l'IPSASB, comme des organisations internationales (régionales ou multinationales). Ainsi, l'analyse révèle que les 370⁹⁰ lettres de réponses sont données par 109 participants répartis sur 33⁹¹ origines géographiques différentes, comme suit :

Continent	Afrique	Amérique	Asie	Europe	Océanie	Inter national	Totaux
Nb de pays	6 (18%)	5 (15%)	6 (18%)	13 (39%)	2 (6%)	1 (3%)	33 (100%)
Nb Participants	9 (8%)	25 (23%)	8 (7%)	42 (38%)	15 (14%)	10 (9%)	109
Nb Réponses	24	93	21	130	64	38	370
Moyenne réponses par pays	4	19	4	10	32	-	-

Tableau 14 : Participation au *Due process* de l'IPSASB par continent.

⁹⁰ Sans les doublons (Une seule réponse en double).

⁹¹ 33 origines correspondent à 32 pays plus les répondants d'origine internationale et multinationale qui sont considérés de la même origine à savoir « inter-nationale » (cf. *supra*).

Il apparaît clairement que les parties prenantes d'origine européenne sont, de loin, les acteurs les plus intéressés par le projet d'élaboration du cadre conceptuel. Avec 13 pays ayant manifesté leur intérêt pour les appels à commentaires de l'IPSASB, le continent européen représente, à lui seul, un peu moins de la moitié de toutes les participations, toutes zones géographiques confondues.

La représentativité des zones géographiques par continent reste assez parcellaire puisqu'elle n'offre qu'une vision limitée des participations des acteurs de la normalisation. En effet, la représentativité au sein de certains continents peut paraître faible, notamment en ce qui concerne le continent océanien qui ne compte que deux pays (l'Australie et la Nouvelle-Zélande). Toutefois, le taux de participation de ce continent est largement supérieur à d'autres continents qui sont surreprésentés par le nombre de pays participants. L'Océanie, rien qu'avec la participation de l'Australie et de la Nouvelle-Zélande, enregistre deux fois plus de réponses que l'Asie et l'Afrique réunies (64 réponses contre, respectivement, 24 et 21 réponses). Par conséquent, plus la participation est élevée, plus la moyenne de réponses par pays est importante.

Le même phénomène est observé entre les deux continents américain et européen. Le nombre de pays européens est largement supérieur à celui des pays américains, de près de trois fois (13 pays contre 5), alors que le nombre de réponses données par l'Europe n'est supérieur à celui de l'Amérique que de 35 % (130 réponses contre 93). Naturellement, la forte présence des pays européens dans le processus de normalisation fait que la moyenne de participation par pays européen est nettement inférieure à celle enregistrée par le continent américain (10 % contre 19 %). Ce constat ne fait que confirmer la présence en masse des acteurs anglo-saxons dans le champ de la normalisation.

Pour aller plus loin et identifier les zones géographiques les plus actives dans le *Due Process* de l'IPSASB⁹², il convient d'analyser la représentativité des pays en fonction du nombre de participations. Le tableau 15 suivant reclasse les pays en fonction de leur taux de participation.

⁹² Pour l'ensemble du processus d'élaboration du cadre conceptuel (4 phases + phase de préface).

Zones géographiques	Nombre de réponses	Représentativité
Canada	59	16%
UK	50	14%
Australie	44	12%
international	38	10%
France	27	7%
New Zealand	20	5%
USA	17	5%
South Africa	11	3%
Sweden	10	3%
Brazil	9	2%
Germany	9	2%
Japan	9	2%
Switzerland	9	2%
Netherlands	5	NS
Zambia	5	NS
Argentina	4	NS
Belgium	4	NS
Denmark	4	NS
Jamaica	4	NS
Kenya	4	NS
Malaysia	4	NS
Malta	4	NS
Finland	3	NS
Pakistan	3	NS
UAE	3	NS
Irland	2	NS
Italy	2	NS
Nigeria	2	NS
China	1	NS
Russia	1	NS
Rwanda	1	NS
Sierra leone	1	NS
Spain	1	NS
Total	370	100%

Tableau 15 : Représentativité des zones géographiques dans le processus de normalisation.

D'importants écarts de participation sont à signaler. En effet, la participation de certaines zones, à savoir la Suisse avec 9 réponses, la Suède avec 10 réponses ou même l'Afrique du Sud avec 11 réponses, demeure anecdotique face aux 59 réponses canadiennes, 50 réponses du Royaume-Uni ou encore 44 réponses australiennes. Les résultats de la classification permettent de faire un deuxième constat. Il s'agit du gap entre le taux de participation des pays anglo-saxons et la quasi-totalité des autres pays. Il ressort que pas loin de la moitié de l'ensemble des réponses proviennent de 3 principales zones géographiques, à savoir le

Canada, le Royaume-Uni et l’Australie (42 %). Autrement dit, la participation de ces 3 zones, dites les plus actives dans le *Due Process*, équivalent à la participation des 30⁹³ autres zones identifiées (dont des pays anglo-saxons).

Une fois la supériorité numérique des réponses anglo-saxonnes démontrée au niveau du processus dans son ensemble, il était intéressant de voir si la même prédominance était réelle au niveau de chaque phase d’élaboration du cadre conceptuel. Le tableau suivant synthétise la participation par zone, et ce, pour chaque phase du projet.

⁹³ Les organisations internationales n’ont pas été retenues lors du classement des zones géographiques les plus actives car elles regroupent les organisations internationales (ONU, FMI, etc.), régionales (européennes) et multinationales (cabinets comptables).

CP1		ED1		CP2		ED2		CP3		ED3		CP4		ED4		Key Characteristics	
Pays	N Part	Pays	N Part														
Canada	10	Canada	11	Canada	7	international	7	Canada	7	Australie	5	Canada	7	international	5	Canada	8
UK	9	UK	9	Australie	5	Australie	5	UK	6	international	5	UK	6	Australie	4	Australie	5
Australie	6	Australie	5	UK	4	UK	4	Australie	5	UK	4	Australie	4	UK	4	UK	4
France	5	international	5	international	3	Canada	3	France	3	Canada	3	international	4	Canada	3	international	4
Netherlands	3	New Zealand	4	France	2	France	3	international	2	France	3	Brazil	2	France	3	France	3
New Zealand	3	France	3	New Zealand	2	New Zealand	3	New Zealand	2	New Zealand	3	France	2	Malaysia	2	USA	3
international	3	USA	3	USA	2	USA	2	USA	2	USA	2	Sweden	2	South Africa	2	Brazil	1
Finland	2	Japan	2	Argentina	1	Belgium	1	Argentina	1	Belgium	1	Germany	1	Belgium	1	Denmark	1
Sweden	2	South Africa	2	Brazil	1	Brazil	1	Brazil	1	Brazil	1	Irland	1	Brazil	1	Germany	1
USA	2	Argentina	1	Denmark	1	Germany	1	Denmark	1	Finland	1	Jamaica	1	Germany	1	Italy	1
Argentina	1	Brazil	1	Germany	1	Jamaica	1	Germany	1	Germany	1	Japan	1	Jamaica	1	Kenya	1
Belgium	1	Denmark	1	Japan	1	Japan	1	Japan	1	Jamaica	1	Kenya	1	Japan	1	Netherlands	1
China	1	Germany	1	Malta	1	Kenya	1	Malta	1	Japan	1	Malta	1	New Zealand	1	New Zealand	1
Germany	1	Malta	1	Pakistan	1	Malaysia	1	Pakistan	1	Kenya	1	New Zealand	1	Sweden	1	South Africa	1
Irland	1	Netherlands	1	South Africa	1	Nigeria	1	South Africa	1	Malaysia	1	Russia	1	Switzerland	1	Switzerland	1
Italy	1	Pakistan	1	Sweden	1	South Africa	1	Sweden	1	Nigeria	1	Rwanda	1	USA	1	Zambia	1
Japan	1	Spain	1	Switzerland	1	Sweden	1	Switzerland	1	South Africa	1	South Africa	1	Zambia	1	Argentina	0
Sierra leone	1	Sweden	1	Belgium	0	Switzerland	1	Belgium	0	Sweden	1	Switzerland	1	Argentina	0	Belgium	0
South Africa	1	Switzerland	1	China	0	UAE	1	China	0	Switzerland	1	UAE	1	China	0	China	0
Switzerland	1	Zambia	1	Finland	0	Zambia	1	Finland	0	UAE	1	Argentina	0	Denmark	0	Finland	0
Brazil	0	Belgium	0	Irland	0	Argentina	0	Irland	0	Zambia	1	Belgium	0	Finland	0	Irland	0

Tableau 16 : Participation des zones géographiques par phase de consultation.

La forte participation des pays anglo-saxons ainsi que le fort décalage entre les taux de participation, identifiés lors de l'analyse globale des réponses, sont effectifs même au niveau de chaque phase de consultation analysée séparément. Il apparaît clairement que le Canada, le Royaume-Uni et l'Australie sont les trois zones géographiques les plus actives dans le processus de normalisation.

Les résultats de la classification géographique font apparaître plusieurs points. En premier lieu, la répartition des répondants permet de situer ces derniers et d'avoir un premier visuel sur l'éventuel exercice du pouvoir émanant de la part de ces acteurs (cf. Figure 28). Comme le montre la carte exposée infra, la classification géographique représente également un excellent moyen de confirmer la prééminence du monde anglo-saxon sur le processus de normalisation déjà démontrée dans le secteur privé (Kwok et Sharp 2005, Larson 2006, LeManh 2009, Kahloul 2012). Enfin, il ressort que la première phase se distingue des autres phases en termes de nombre de participations (55 réponses), de nombre de pays participants (20 pays⁹⁴) mais aussi, et surtout, du point de vue de l'intérêt qu'elle suscite chez les acteurs de la normalisation. Il convient alors, d'une part, de s'interroger sur les raisons réelles pouvant justifier cette prédominance des pays anglo-saxons dans le secteur public et, d'autre part, de savoir comment s'expliquent les écarts de participation entre la première phase d'élaboration du cadre conceptuel et celles qui la suivent.



Figure 28 : Répartition géographique des réponses.

⁹⁴ Y compris les organisations « inter-nationales ».

Avant de répondre à ces questions, il est intéressant de voir si la prédominance de certains groupes professionnels est confirmée dans le secteur public et si elle coïncide avec la prédominance des pays anglo-saxons. Ainsi, l'analyse des réponses se poursuit par la répartition des répondants, cette fois-ci en fonction de leur appartenance professionnelle.

1.1.2. Répartition des réponses par origine professionnelle

La revue de la littérature a révélé l'existence de plusieurs typologies de classification mais aussi l'inexistence de « *la meilleure typologie de répartition* ». De même, il est courant de voir des recherches adopter des typologies de classification prédéfinies pour l'analyse du processus de normalisation comptable et procéder par la suite à leur comparaison avec d'autres typologies adoptées pour les mêmes études de cas. Dans une récente étude, LeManh (2009) a comparé les résultats de la répartition effectuée par ses soins avec ceux de Bo *et al.* (2008) sur le *Comprehensive Income*. De la même façon, Kahloul (2012) a rapproché ses résultats de ceux de Jorissen *et al.* (2006). À défaut de se livrer à cet exercice de comparaison, la présente recherche tente de légitimer la typologie de classification *ad hoc* en ne fixant les catégories d'analyse que postérieurement à une pré-analyse. L'objectif est de concevoir une typologie, de la tester et de procéder aux ajustements nécessaires (réduire au mieux, voire pallier les limites des typologies recensées à partir de la littérature comptable) en fonction des résultats de la première analyse des lettres de réponses. Ci-dessous, un tableau récapitulatif de la répartition des répondants sur les six catégories :

Catégories	Auditeurs	Cabinets	Normalisateurs	Organisations professionnelles	Préparateurs	Utilisateurs	Total
Participants	17	5	14	24	31	18	109
Représentativité	16 %	5 %	13 %	22 %	28 %	17 %	100 %
Réponses	52	13	76	90	105	34	370
Part relative	14 %	4 %	21 %	24 %	28 %	9 %	100 %

Tableau 17 : Répartition des répondants par origine professionnelle.

En termes de catégories professionnelles, le tableau ci-dessus permet de faire trois principales observations. Plus de la moitié des réponses sont formulées par les préparateurs de comptes (28 %) et les organisations professionnelles (22 %). Deuxièmement, la représentativité de ces deux catégories est significative en comparaison des quatre autres catégories. En effet, les

normalisateurs, les auditeurs et les utilisateurs sont tous les trois représentés d'une façon plus ou moins équivalente mais qui demeure moindre par rapport aux deux premières catégories. Enfin, très peu de cabinets participent à l'élaboration du cadre conceptuel puisque que la représentativité de ces derniers n'excède pas 5 %.

Pour la plupart des catégories, le poids des acteurs participants relativement à leur nombre équivaut à leur poids en termes de récurrence de participation. Autrement dit, les préparateurs représentent 28 % de l'ensemble des acteurs participants et la même part relative en termes de réponses données par ces derniers. Il en est de même pour les auditeurs, les cabinets et les organisations professionnelles dont la part relative, en termes de réponses données, est respectivement de 14 %, de 4 % et de 24 %. Les normalisateurs et les utilisateurs, quant à eux, se distinguent par d'importants écarts entre leur nombre et leur taux de réponses. En effet, les normalisateurs représentent 13 % des participants mais leur taux de réponses est de 21 %. *A contrario*, les utilisateurs sont plus nombreux (16 % de l'ensemble des répondants) mais leur participation est moins importante (9 %). Ces écarts de participation s'expliquent par la récurrence ou non des réponses émanant d'un nombre donné d'acteurs et seront analysés en détail dans la prochaine sous-section (cf. sous-section 1.2)

À l'image de la classification géographique, les résultats obtenus suite à la classification des répondants selon leur origine professionnelle coïncident avec les résultats des études menées dans le secteur privé (Tandy et Wilburn 1992, Weetman 1996, Jorissen *et al.* 2008, LeManh 2009, Kahloul 2012). Les préparateurs de comptes sont, en effet, toujours les plus actifs dans le *Due Process* comptable, qu'il soit de nature privée ou publique. Cependant, certains résultats peuvent paraître spécifiques au secteur public, si ce n'est au projet du cadre conceptuel. Il s'agit de l'importante participation des normalisateurs ainsi que des utilisateurs. La catégorie des normalisateurs est considérablement représentée dans le processus de normalisation de l'IPSASB. Le même constat peut être avancé pour la catégorie des utilisateurs. Alors, pourquoi ces résultats sont-ils réellement spécifiques au secteur public, de façon générale, et au cadre conceptuel plus précisément ?

Le fort intérêt manifesté par les normalisateurs nationaux à l'attention d'un normalisateur international paraît logique du moment qu'ils sont directement concernés par l'élaboration d'un cadre conceptuel venant encadrer des normes IPSAS déjà adoptées (ou en cours d'adoption par leurs soins) ou modifiées en vue de former des référentiels nationaux. Par ailleurs, les enjeux liés à la mise en place d'un cadre conceptuel comptable peuvent inciter les

normalisateurs nationaux à participer à l'élaboration de ce projet. En plus d'une cohérence conférée aux normes, la participation des normalisateurs comptables nationaux peut traduire l'intérêt porté à un document explicatif d'un référentiel comptable récemment adopté ou en cours d'adoption (au niveau local). En effet, le cadre conceptuel devient une référence vers laquelle se tourner en cas d'incompatibilité, de manque ou de difficultés liées à l'adaptation des normes IPSAS aux différents contextes locaux (nationaux).

Il est également possible de voir que la nature « *collective* » du projet du cadre conceptuel, ayant suscité la participation de nombreux normalisateurs pour sa conception, incite cette catégorie d'acteurs à s'intéresser davantage à ce projet⁹⁵. En effet, la participation des normalisateurs est différente de celle des autres catégories d'acteurs car, plus que de simples parties prenantes, les normalisateurs comptables sont aussi et avant tout ses concepteurs. Impliqués dans le processus dès le début du projet, ces acteurs deviennent, à la fois, les producteurs et les destinataires du cadre conceptuel. La catégorie des utilisateurs reste, quant à elle, atypique. Si elle a la particularité de regrouper des répondants qui semblent hétérogènes, elle leur trouve un statut commun qui est celui de citoyens. Cette catégorie se compose quasi-exclusivement d'universitaires et de répondants au nom de leur université ou en leur nom propre. Elle regroupe également certains professionnels comptables dont les positions leur sont propres, et ce, avant tout, en tant que citoyens utilisateurs de l'information financière. Les répondants dits hétérogènes sont catégorisés dans une catégorie « Autre » alors que souvent cette dernière regroupe un nombre d'acteurs non significatif par rapport aux autres catégories, telles que les préparateurs, les auditeurs ou les cabinets. Or, dans le cas du cadre conceptuel, un taux de participation de 18 % traduit clairement l'intérêt des citoyens (du moins ceux qui sont universitaires ou professionnels comptables) qui aurait été moindre pour un projet menée par l'IASB.

La forte participation de la part des normalisateurs et des citoyens paraissant normale à présent lors de l'élaboration du cadre conceptuel public, il convient de s'interroger sur la stabilité de ces résultats pour tous les projets de l'IPSASB. Pour ce faire, les tendances relevées par la présente recherche ont été rapprochées des résultats de l'étude de Rocher (2013a). Cette dernière consiste à analyser les participants au *Due Process* de l'IPSASB, et

⁹⁵ La conception du cadre conceptuel a enregistré la participation de 14 normalisateurs nationaux ainsi que d'autres organisations similaires (IPSASB, 2008).

ce, pour 20 projets entre 2005 et 2011 (cf. Encadré infra). La comparaison n'a pas pour objectif de rapprocher le nombre de participants⁹⁶ ni de réviser la typologie de classification retenue⁹⁷ mais seulement de confirmer que le taux (élevé) de participation des normalisateurs et des universitaires est propre au cadre conceptuel.

Catégories	Projets analysés (cf. tableau 1)																				Total
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	
Normalisateurs	5	5	7	7	7	8	7	5	6	5	1	7	1	6	12	4	7	0	2	6	108
Part relative (en %)	14	33	13	20	19	24	22	50	43	28	25	24	20	40	22	12	23	0	6	26	21
Auditeurs	4	1	9	7	7	6	6	0	1	3	0	3	0	0	7	7	4	0	4	3	72
Part relative (en %)	11	7	17	20	20	18	19	0	7	17	0	10	0	0	13	21	13	0	13	13	14
Cabinets comptables	2	1	1	1	0	3	1	0	0	1	0	0	0	0	1	0	0	1	1	0	13
Associations professionnelles	5	2	10	6	6	7	7	3	4	3	2	7	2	4	7	7	6	1	7	7	103
Prof. Comptable (total)	7	3	11	7	6	10	8	3	4	4	2	7	2	4	8	7	6	2	8	7	116
Part relative (en %)	19	20	20	20	16	31	25	30	29	22	50	24	40	27	15	21	20	50	26	30	22
Organisations internationales	3	1	4	2	2	1	2	1	0	2	0	4	1	1	2	4	4	0	4	1	39
Organisations nationales	7	3	9	5	6	4	6	1	1	2	0	3	0	1	10	6	4	0	7	2	77
Collectivités territoriales	5	0	6	4	4	1	2	0	1	1	1	4	1	1	7	3	2	0	0	3	46
Préparateurs (total)	15	4	19	11	12	6	10	2	2	5	1	11	2	3	19	13	10	0	11	6	162
Part relative (en %)	40	27	35	31	33	18	31	20	14	28	25	38	40	20	35	40	34	0	35	26	32
Entreprises	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	2
Utilisateurs (réponse en leur nom)	2	1	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	2	0	6	0	15
Universitaires	3	1	7	2	3	3	1	0	1	1	0	1	0	1	7	2	1	2	0	1	37
Autres (total)	6	2	8	3	4	3	1	0	1	1	0	1	0	2	8	2	3	2	6	1	54
Part relative (en %)	16	13	15	9	12	9	3	0	7	5	0	4	0	13	15	6	10	50	20	54	11
Total	37	15	54	35	36	33	32	10	14	18	4	29	5	15	54	33	30	4	31	23	512
Total (en %)	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100

Tableau 18 : Répartition des réponses par Rocher (2013, p. 5).

La participation des normalisateurs et des utilisateurs aux 20 consultations écrites étudiées par Rocher (2013a) est plus élevée pour les 5 consultations propres au projet du cadre conceptuel qui sont présentées dans le tableau 19.

⁹⁶ Les 20 consultations écrites analysées par Rocher (2013a) ne comprennent pas toutes les phases d'élaboration du cadre conceptuel du fait que ce dernier n'a pas été finalisé avant octobre 2014.

⁹⁷ En raison de l'adoption de règles d'attribution des origines professionnelles différentes.

Référence projet	Désignation de la phase de consultation
1	Caractéristiques clés du secteur public susceptibles d'avoir une incidence sur les rapports financiers.
3	Exposé-sondage n° 1
4	Papier de consultation n° 2
5	Papier de consultation n° 3
15	Papier de consultation n° 1

Tableau 19 : Les 5 consultations en lien avec le cadre conceptuel retenues dans l'étude de Rocher (2013a).

Parmi les 20 consultations proposées entre 2005 et 2011 par l'IPSASB, le projet du cadre conceptuel enregistre des taux de participation élevés de la part des normalisateurs ainsi que des universitaires. Encore une fois, en complétant l'analyse des participations aux phases non traitées dans les travaux de Rocher (2013a), la première phase de consultation semble avoir un intérêt considérable auprès des normalisateurs et des utilisateurs. Le tableau ci-dessous expose les taux de participation sur l'ensemble des consultations, soit les 9 phases.

Catégories / Phases	Phase 1		Phase 2		Phase 3		Phase 4		Key Charact	Totaux
	CPn°1	EDn°1	CPn°2	EDn°2	CPn°3	EDn°3	CPn°4	EDn°4	ED	
Auditeurs	6	7	6	7	6	5	6	5	4	52
Part relative	11%	13%	17%	18%	16%	13%	15%	15%	11%	-
Cabinets	1	1	1	2	0	3	1	2	2	13
Part relative	2%	2%	3%	5%	0%	8%	3%	6%	5%	-
Normalisateurs	13	9	8	8	8	9	8	8	5	76
Part relative	24%	16%	23%	20%	22%	23%	21%	24%	14%	-
Organisations - Pro	10	13	7	12	7	12	10	12	7	90
Part relative	18%	24%	20%	30%	19%	31%	26%	36%	19%	-
Préparateurs	18	18	11	9	12	7	11	5	14	105
Part relative	33%	33%	31%	23%	32%	18%	28%	15%	38%	-
Utilisateurs	7	7	2	2	4	3	3	1	5	34
Part relative	13%	13%	6%	5%	11%	8%	8%	3%	14%	-
Total	55	55	35	40	37	39	39	33	37	370

Tableau 20 : Répartition des réponses par appartenance professionnelle et par phase de consultation.

Ce tableau permet d'affiner davantage les résultats exposés précédemment. En effet, le taux de participation est élevé pour la première phase, et ce, quelle que soit la catégorie professionnelle concernée. À l'image du secteur privé, la supériorité numérique des préparateurs fait de ces derniers les acteurs les plus actifs lors de l'élaboration du cadre conceptuel. La participation des normalisateurs est elle aussi élevée mais ne peut caractériser la normalisation publique. En effet, LeManh (2009) a procédé à l'analyse de la participation sur 1828 lettres de réponses correspondant à 20 exposés-sondages de l'IASB et les résultats classent les normalisateurs parmi les plus actifs, juste après les entreprises (les préparateurs) et les associations professionnelles comptables. Cependant, la forte présence des utilisateurs lors de la première phase du cadre conceptuel reste étonnante du fait que toutes les études antérieures signalent une très faible participation de ces acteurs. Les résultats de LeManh (2009) confirment la faible présence des utilisateurs du fait que ces derniers ne seraient concernés que par les projets visant la réduction de l'asymétrie informationnelle (Bersford 1993). D'autres raisons sont avancées, notamment le manque de ressources techniques ou encore l'absence de la culture de participation (Weetman *et al.* 1996). Ces raisons sont transposables pour le cas de la normalisation publique, d'autant plus que la participation à la première phase ne nécessite pas de fortes compétences techniques (en comparaison des autres phases du cadre conceptuel) pouvant expliquer la forte présence des utilisateurs.

1.1.3. L'identification des concentrations de réponses

Les résultats des deux classifications (géographique et professionnelle) interprétés séparément ont permis d'identifier, respectivement, une participation massive de la part des régions anglophones ainsi qu'un taux de participation important de la part des préparateurs de comptes et d'organisations professionnelles. Une fois les deux analyses couplées (cf. *infra*), il est intéressant de voir que les concentrations de réponses identifiées séparément, qu'elles soient géographiques ou professionnelles, concernent en réalité le même type de réponses. Autrement dit, les blocs de réponses concernent les réponses des préparateurs et des organisations professionnelles d'origine anglo-saxonne.

Ces résultats confirment la prédominance géographique et professionnelle de la normalisation dénoncée dans la littérature mais il convient de s'interroger sur les raisons qui justifient une telle domination dans le secteur public. Plusieurs facteurs peuvent expliquer l'origine des écarts relevés dans les taux de participation, notamment l'existence de plusieurs États (USA)

ou provinces (Canada), la superficie ou encore le niveau de développement des pays. Mais, au-delà des éléments indépendants des travaux de normalisation, l'existence d'une culture de la participation (Raffournier 2007) explique la participation massive de certaines catégories professionnelles qui explique à son tour la prédominance géographique de certains pays. L'institutionnalisation des pratiques de normalisation (américaine) ainsi que le rapprochement entre les différentes normalisations au nom de l'harmonisation (l'alignement sur les travaux de l'IASB et, de fait, sur ceux du FASB) peuvent également expliquer la présence d'initiés de la normalisation. À cela s'ajoutent des explications d'ordre historique. Selon Rocher (2013a), les pays anglo-saxons seraient habitués à déléguer la normalisation à des organismes spécialisés et disposant des ressources nécessaires à cet effet. *A contrario*, les autres pays seraient plutôt dans une démarche de découverte de la normalisation, ce qui explique la lenteur des transformations apportées à leurs systèmes et, par conséquent, leur faible présence lors des projets tels que le cadre conceptuel.

Enfin, Kahloul (2012) rappelle que certains normalisateurs nationaux sont à l'origine de la prédominance du fait qu'ils appellent leurs parties prenantes à la participation, créant ainsi cette culture de participation. L'auteur cite, en ce sens, le cas du Royaume-Uni et de l'Australie dont les normalisateurs nationaux respectifs (ASB et AASB) ont lancé une consultation sur l'exposé-sondage de l'IPSASB au vu des impacts futurs sur les normes locales. Les normalisateurs nationaux peuvent, en effet, jouer le rôle d'acteurs moteurs pour véhiculer la culture participationniste. Même s'il n'y a pas eu de consultations organisées par les normalisateurs nationaux pour le cas de l'IPSASB, certains acteurs restent surreprésentés. À titre d'exemple, la participation systématique du normalisateur canadien s'explique par l'élaboration de son propre cadre conceptuel d'où l'intérêt manifesté à l'égard des travaux de l'IPSASB⁹⁸. Il n'en est pas de même pour l'Australie puisqu'elle se positionne sur le *Neutral Sector Accounting* qui rend applicable le référentiel de l'IASB tant pour le secteur privé que pour le secteur public. Toutefois, l'intérêt porté aux travaux de l'IPSASB pourrait trouver deux explications. Premièrement, il est possible de voir les acteurs australiens comme partisans d'une convergence totale, auquel cas ils seraient dans une posture de *lobbyistes*. Deuxièmement, l'intérêt dont il est question pourrait révéler un intérêt pour les spécificités publiques dont le référentiel de l'IASB ne peut se saisir.

⁹⁸ Selon le directeur du PSAB canadien interrogé par email dans le cadre de l'analyse des participations.

Quoi qu'il en soit, la normalisation serait contrainte par les positions de ces acteurs dits dominants alors qu'un cadre conceptuel à portée internationale devrait susciter la participation de tous les pays ou, du moins, de ceux qui ont déjà adopté des normes IPSAS ou sont en cours d'adoption de celles-ci. En réalité, et malgré le fait que plus de 80 pays sont directement concernés par le référentiel de l'IPSASB (IPSASB 2012), seulement 32 pays⁹⁹ sont représentés. Cela amène la présente étude à poser de nombreuses questions : pourquoi très peu de pays sont-ils représentés (32 pays) ? Pourquoi très peu de répondants participent-ils (109 répondants) ? Et pourquoi la majorité de ces répondants ne participent-ils pas à l'ensemble du processus de consultation ?

Certes, ces questions présentent un scénario de normalisation assez pessimiste mais l'inverse ne serait pas sans poser de questions à son tour. Autrement dit, dans un idéal démocratique où tous les acteurs intéressés par la normalisation prendraient part au *Due Process*¹⁰⁰, l'IPSASB pourrait-il traiter toutes les participations au regard des ressources dont il dispose ? Si la prochaine sous-section apporte des éléments de réponse aux questions relatives à la faible participation, la capacité du normalisateur à gérer la sur-participation est une question dont la réponse reste à découvrir.

⁹⁹ 32 pays sans compter les organisations internationales.

¹⁰⁰ En écartant l'hypothèse selon laquelle le normalisateur formulerait des questions de nature ambiguë en vue de limiter la participation à certains acteurs (LeManh 2009).

Zones géographiques	Auditeurs	Cabinets	Normalisateurs	O- Pro	Préparateurs	Utilisateurs	Total
Argentina	-	-	-	4	-	-	4
Australie	9	1	9	9	16	-	44
Belgium	3	-	-	-	1	-	4
Brazil	1	-	-	-	-	8	9
Canada	3	-	9	1	46	-	59
China	-	-	-	-	1	-	1
Denmark	-	-	-	-	4	-	4
Finland	-	-	1	-	-	2	3
France	9	-	9	-	8	1	27
Germany	-	-	-	9	-	-	9
international	1	-	-	6	20	-	27
Irland	-	-	-	2	-	-	2
Italy	1	-	-	-	-	1	2
Jamaica	-	-	-	4	-	-	4
Japan	-	-	-	8	-	1	9
Kenya	-	-	-	2	-	2	4
Malaysia	-	-	-	4	-	-	4
Malta	4	-	-	-	-	-	4
multinationale	-	11	-	-	-	-	11
Netherlands	-	-	1	-	1	3	5
New Zealand	4	-	8	-	4	4	20
Nigeria	-	-	-	2	-	-	2
Pakistan	-	-	-	3	-	-	3
Russia	-	-	-	-	-	1	1
Rwanda	-	-	-	1	-	-	1
Sierra leone	-	-	-	1	-	-	1
South Africa	1	-	9	1	-	-	11
Spain	-	-	-	1	-	-	1
Sweden	1	-	9	-	-	-	10
Switzerland	-	-	9	-	-	-	9
UAE	3	-	-	-	-	-	3
UK	8	1	9	22	4	6	50
USA	4	-	3	5	-	5	17
Zambia	-	-	-	5	-	-	5
Total	52	13	76	90	105	34	370

Tableau 21 : Identification des concentrations de réponses.

Indépendamment des acteurs surreprésentés, ceux qui ne le sont pas n'affichent aucune concentration au niveau d'une zone géographique donnée. Les participations ont alors de multiples origines. Toutefois, il est à noter que les participations de ces catégories peu présentes dans le *Due Process* proviennent d'un nombre limité de pays dont la majorité est anglo-saxonne. Il convient également de signaler, aussi paradoxalement que cela puisse paraître, que la concentration des grands cabinets comptables au niveau international n'en est pas une puisque la notion d'internationalité évoque justement la non-concentration de réponses sur une seule zone géographique (cf. Chapitre 3). Quant à la catégorie des utilisateurs, elle se distingue des autres catégories en ce sens qu'elle enregistre des participations d'origines très variées.

Pour mieux comprendre la configuration des participations et prétendre à une meilleure interprétation des résultats obtenus, il est nécessaire de se détacher des réponses et de s'intéresser aux 109 acteurs qui sont à l'origine de ces réponses. Ainsi, la prochaine sous-section s'intéresse aux acteurs qui répondent aux invitations de l'IPSASB.

1.2. Analyse des répondants au *Due Process* de l'IPSASB

L'analyse des répondants repose essentiellement sur l'analyse des scores de chaque répondant. Le score dont il est question correspond au nombre de fois où chaque répondant renouvelle sa participation. Ainsi, il est possible de recenser des scores allant de 1 (une seule participation) à 9 points (participation à tout le processus) comme suit :

Scores Nb Participations	1	2	3	4	5	6	7	8	9	Total
Auditeurs	8	-	4	2	-	-	1	1	1	17
Cabinets	2	1	-	1	1	-	-	-	-	5
Normalisateurs	5	-	1	-	-	-	-	4	4	14
Org - Pro	7	4	2	3	2	2	-	1	3	24
Préparateurs	11	5	3	4	2	1	-	2	3	31
Utilisateurs	12	3	1	-	1	-	-	1	-	18
Total	45	13	11	10	6	3	1	9	11	109
%	41 %	12 %	10 %	9 %	6 %	3 %	1 %	8 %	10 %	100 %

Tableau 22 : Classification des répondants par score de répétition de réponses.

En accord avec les précédents résultats, le taux de participation baisse au fur et à mesure que le nombre de consultations augmente. Sur 109 répondants ayant participé au processus de consultation, 45 répondants, soit 41 % des participants, se limitent à donner une seule réponse entre le début et la fin du projet (catégorie des répondants « One & Only »). Puis, la répétition des réponses s'avère négativement corrélée avec le nombre de consultations. La tendance de participation demeure à la baisse jusqu'à 7 consultations où elle n'enregistre qu'un seul participant (catégorie des répondants « Occasionnels »). Une fois ce plus bas niveau atteint, la tendance s'inverse pour enregistrer 20 participations pour 8 et 9 consultations (catégorie des répondants « Initiés »).

Parallèlement à ce phénomène, il est possible d'en observer deux autres. Premièrement, on remarque le gap important entre les répondants ayant participé une seule fois et tous les

autres, ce qui n'est pas sans poser de questions quant aux raisons qui freinent la participation. Deuxièmement, on observe un gap entre les acteurs faisant partie du « cercle d'initiés » au sens de Rocher (2013a), soit les répondants qui se manifestent systématiquement (9 participations) ou quasi systématiquement (8 participations) aux neuf appels à commentaires de l'IPSASB, et les autres acteurs dont la participation n'est que moyenne.

Enfin, si l'analyse des scores permet d'identifier 3 types de répondants, à savoir les « One & Only » qui se limitent à donner une seule réponse, les « Occasionnels » qui participent entre 2 et 7 fois et, enfin, les « Initiés » qui répondent systématiquement aux appels à commentaires de l'IPSASB, il convient d'évoquer un 4^e type qui est celui des « Absents ». En effet, l'une des limites de l'analyse des participations, c'est justement la focale mise sur les participants ne donnant qu'une vision limitée de l'ensemble des acteurs intéressés. Ainsi, à côté des inscrits au « Cercles des Initiés », d'autres acteurs de la normalisation comptable semblent être inscrits aux « Abonnés Absents » et, de fait, ne saisissent pas l'opportunité des appels à commentaires pour faire entendre leurs intérêts.

1.2.1. Les différents types de répondants

Les répondants dits « One & Only » représentent 41 % des répondants et se limitent à participer une seule fois durant tout le processus d'élaboration du cadre conceptuel. La grande majorité de ces acteurs s'est manifestée pour la première phase du cadre conceptuel. En effet, un peu moins de 60 % de leurs réponses ont été données lors de la première phase, contre seulement 20 % lors de la 4^e phase. Quant aux autres phases, elles n'ont pas retenu l'attention de ce type de répondants.

Appels à Commentaires	Phase 1		Phase 2		Phase 3		Phase 4		Préface	Total
	CP1	ED1	CP2	ED2	CP3	ED3	CP4	ED4	ED	
Réponses	18	8	0	2	2	2	7	2	4	45
Total/phase	26		2		4		9		4	45
Part relative	58 %		4 %		9 %		20 %		9 %	100 %

Tableau 23 : Répartition des réponses « One & Only » sur l'ensemble des phases.

Plusieurs raisons peuvent être à l'origine de la propension de ces répondants à ne donner qu'une seule réponse. Le manque de ressources financières, temporelles et techniques représente, sans doute, la première cause qui freine les acteurs à renouveler leur participation à un processus long, technique et coûteux. Parmi ces partisans du « *One & Only* », les

universitaires sont fortement représentés, probablement pour les mêmes raisons. Il est aussi possible d'évoquer une faible communication autour du cadre conceptuel, une simple volonté de leur part de ne participer que furtivement au processus ou alors un faible intérêt porté au projet dans son ensemble, ce qui explique une réponse ciblée. Cette dernière raison semble plus plausible au regard des participations, quelles que soient leurs origines géographiques et professionnelles, qui se concentrent davantage sur le premier papier de consultation.

Contrairement aux répondants qui ne se manifestent qu'une seule fois, les « Initiés », qui sont au nombre de 20, participent de façon systématique durant tout le processus de normalisation¹⁰¹. Ces répondants se rapportent à la « communauté épistémique » au sens de Chantiri et Kahloul (2012) ou encore au « cercle d'initiés » au sens de Rocher (2013a). Ce dernier dresse une liste d'acteurs initiés (les plus actifs en termes de normalisation) qu'il a été possible d'identifier, à quelques acteurs près, lors de l'élaboration du cadre conceptuel par l'IPSASB (cf. Tableau 24).

¹⁰¹ Il s'agit des répondants qui se manifestent systématiquement (9 réponses sur 9 consultations) ou quasi systématiquement (8 réponses sur 9 consultations).

Participants	Pays	Nb réponses
Australasian Council of Auditors-General (ACAG)	Australie	9
Australia Joint Accounting Bodies	Australie	9
Australian Accounting Standards Board	Australie	9
Heads of Treasuries Accounting and Reporting Advisory Committee (Hotarac)	Australie	9
Provincial Comptroller of Manitoba - Canada	Canada	9
Conseil de Normalisation des Comptes Publics (CNOCP)	France	9
Institut der Wirtschaftspruefer (IDW)	Germany	9
Accounting Standards Board - South Africa	South Africa	9
Swiss Public Sector Financial Reporting Advisory Committee	Switzerland	9
CIPFA	UK	9
United Nations	international	9
Denise Silva Ferreira Juvenal	Brazil	8
Ontario Ministry of Finance - Canada	Canada	8
PSASB - Canada	Canada	8
Cour des Comptes - France	France	8
Direction Generale des Finances Publiques	France	8
Japanese Institute of Certified Public Accountants	Japan	8
Financial Reporting Standards Board - New Zealand	New Zealand	8
The Swedish National Financial Management Authority	Sweden	8
Accounting Standards Board - UK	UK	8

Tableau 24 : Liste des acteurs dits « Initiés ».

En matière d'appartenance professionnelle, le cercle d'initiés est principalement formé par les normalisateurs comptables (40 %), les préparateurs (25 %) et les organisations professionnelles (20 %). La participation des utilisateurs et des auditeurs n'est pas significative. Quant à celle des cabinets comptables, elle est nulle.

Entre réitération de participation nulle (One & Only) et maximale (cercle des initiés), un troisième groupe de répondants est facilement identifiable. Il s'agit des répondants « Occasionnels » dont la participation varie entre 2 et 7 consultations. Ces derniers sont au nombre de 44, soit 40 % de l'ensemble des participants. Au sein même de ce groupe d'acteurs dont les réponses proviennent de toutes les catégories professionnelles (hormis celle des normalisateurs qui reste principalement présente chez les « One & Only » ainsi que chez

les « Initiés »), deux tendances de réponses ont été identifiées. L'IPSASB procédant à la publication d'un papier de consultation suivi d'un exposé-sondage, et ce, de façon systématique¹⁰², les répondants semblent cibler certaines phases par une participation variant entre 2 et 4 fois. Au-delà de 5 participations, les participants manifestent de l'intérêt pour l'ensemble des phases¹⁰³. Dès lors, il est possible d'élargir le cercle d'initiés (composé initialement de 20 répondants) à 30 répondants, en y intégrant 10 répondants occasionnels ayant participé à, au moins, 5 consultations.

Comme précisé supra, tous les répondants ont été catégorisés mais le recensement des acteurs est loin d'être exhaustif. Il convient d'évoquer les « Absents » intéressés par la normalisation mais dont l'intérêt n'est pas exprimé par un acte de participation publique. Il est difficile d'évaluer leur nombre, les zones géographiques ainsi que les catégories professionnelles auxquelles ils appartiennent mais, vu la nature du cadre conceptuel qui se veut un projet d'intérêt public, le nombre de participants enregistré (109) est très faible¹⁰⁴. En théorie, un cadre conceptuel à portée internationale devrait susciter la participation de tous les pays ou, du moins, de ceux ayant déjà adopté des normes IPSAS ou sont en cours d'adoption de celles-ci. Or, malgré le fait que plus de 80 pays sont directement concernés par le référentiel de l'IPSASB (IPSASB 2012), seulement 32 pays¹⁰⁵ sont représentés. Mais alors, cette situation n'est-elle pas normale au regard d'un *Due Process* qui n'est pas forcément conçu à la manière d'une démocratie directe ? Autrement dit, si, dans un idéal participationniste, tous les acteurs intéressés par la normalisation venaient à participer, l'IPSASB saurait-il traiter tous les avis ?

L'analyse des répondants pose autant de questions qu'elle apporte de réponses. En effet, plusieurs questions sur, entre autres, le nombre de participations, la représentation des zones géographiques, la représentation des catégories professionnelles, nécessitent des réponses mieux abouties. Autrement dit, il convient de s'interroger sur les raisons d'un processus de normalisation mené en comité réduit alors même que le cadre conceptuel est dit d'intérêt général. Entre impossibilité de participation et abstentionnisme volontaire, plusieurs freins à

¹⁰² Excepté pour la phase de préface qui a enregistré une seule consultation sous forme d'exposé-sondage.

¹⁰³ En faisant le choix, par moment, de répondre à l'un des deux appels à commentaires par phase de consultation.

¹⁰⁴ Il n'existe aucune référence relative au taux de participation dans le secteur public mais la participation aux travaux de l'IPSASB, à nombre de consultations équivalent, est nettement plus élevée.

¹⁰⁵ Les pays au nombre de 32 ne comptent pas les organisations internationales.

la participation sont identifiés, à savoir des facteurs politiques, économiques ou encore culturels (Barbu 2005, Larson et Herz 2013 ; Holder *et al.* 2013 ; Jorissen *et al.* 2012).

Dans le contexte de la normalisation publique, Rocher (2013a) n'a pas réussi à trouver un lien direct entre la langue et le niveau de participation des acteurs non anglophones. Toutefois, le manque de ressources représente, quant à lui, un réel frein à la participation. Toujours dans le secteur public, Damak-Ayadi (2009) tente de répondre à la question en prenant en compte la notion de culture (en référence aux mesures de convergence vers les normes IPSAS entreprises par chaque pays). Selon les 4 stratégies qu'elle propose (cf. Figure n°29), plus le pays d'appartenance aura tendance à recourir aux normes internationales, plus les acteurs participeront au *Due process*.

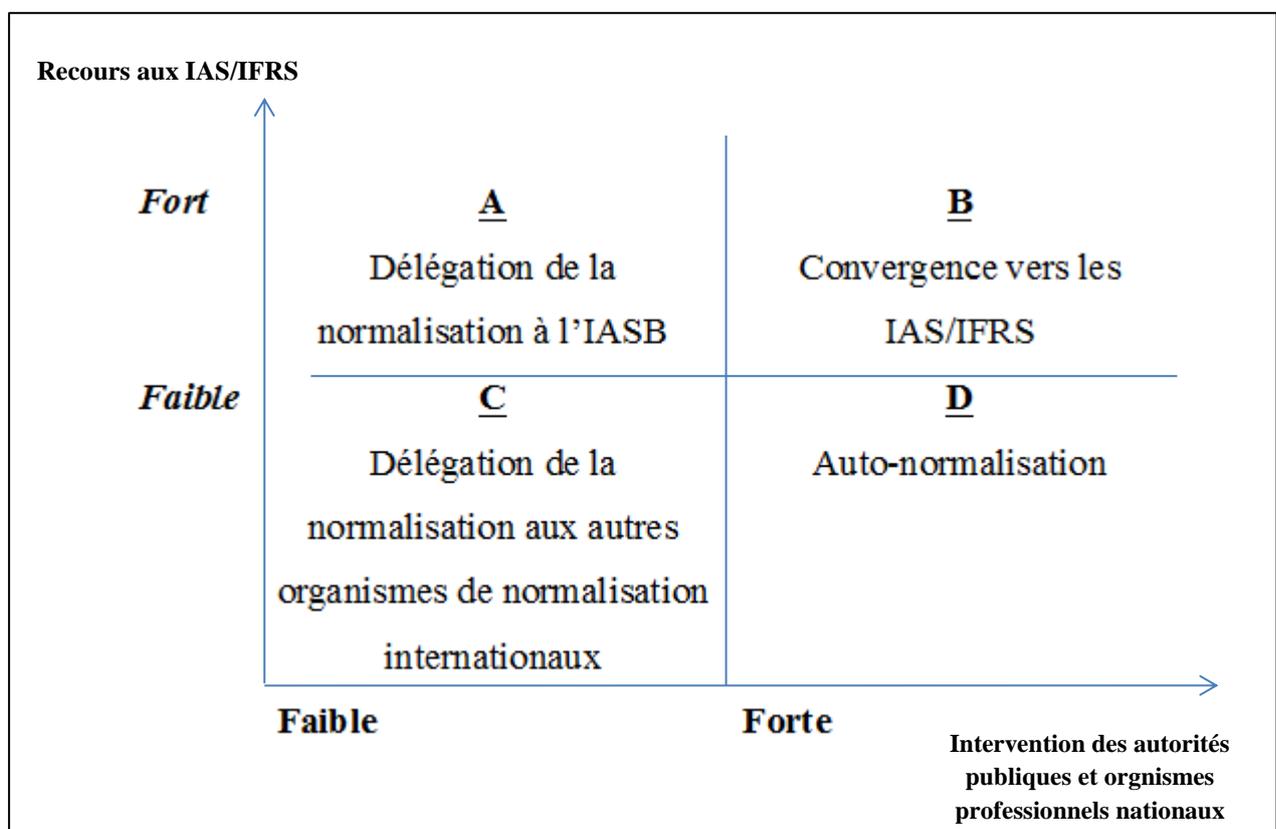


Figure 29 : Mesures de convergences vers les normes internationales (Damak-Ayadi, 2009).

Damak-Ayadi et Ben Salem (2012) ont repris le même modèle de convergence et ont étudié l'impact de la culture sur le choix de la stratégie de normalisation fait par 101 pays et qui aura, par conséquent, un impact sur la participation des acteurs appartenant à chacun de ces pays. Elles rapportent, à travers leurs résultats, que la colonisation et la religion chrétienne sont deux facteurs qui invitent les pays à passer d'une stratégie de convergence vers une

stratégie d'adoption intégrale des normes internationales. L'implantation des grands cabinets d'audit au sein de ces pays représente également un facteur positivement et fortement corrélé avec l'adoption des normes internationales. Enfin, d'autres facteurs identifiés par les auteurs, cette fois-ci moins significatifs ou même négativement corrélés, ont été mis en avant, à savoir le développement de la profession comptable, l'appartenance à un continent européen ou encore le niveau de l'enseignement supérieur.

Le phénomène de retrait ou d'abstention des acteurs de la normalisation sur la scène internationale peut trouver une autre explication à travers la réflexion développée par Oulasvirta (2012). Cette dernière résume le choix devant être fait, notamment par les pays développés, d'adopter ou de rejeter les normes IPSAS, et ce, en fonction de leur capacité à challenger l'IPSASB au niveau local (ce qui les pousse à développer des normes locales et à rejeter les normes IPSAS) mais aussi en fonction de la pression et de l'influence de l'environnement qui pèsent sur le pays en vue d'une adoption volontaire des normes IPSAS.

1.2.2. Le retour des répondants sur leur faible participation

La notion « d'intérêt général » qui confère au cadre conceptuel toute son importance pourrait être à l'origine du maintien d'un microcosme en matière de normalisation publique. Encore récemment, cette notion était au centre des débats comptables (ANC 2015¹⁰⁶, CNOCP/CRDP 2016¹⁰⁷) évoquant la coexistence de plusieurs acceptions de la notion d'intérêt notamment libérale, évoquant une multitude d'intérêts individuels et volontaristes désignant un conformisme vers un intérêt commun. Quand bien même cette deuxième acception pèserait sur la participation des acteurs, elle ne pourrait justifier à elle seule la catégorie des acteurs « Absents ».

Il est alors possible que les acteurs dits « *absents* » ne le sont pas réellement, si on suppose une non-institutionnalisation de la participation à tout le public¹⁰⁸ au sens de Turnbull et Aucoin (cités Tellier 2011). Ces acteurs peuvent alors se sentir (correctement) représentés par les initiés ou peuvent même s'identifier à ces derniers. Si tel est le cas, le caractère dominant

¹⁰⁶ Autorité des Normes Comptables : 5^{es} États Généraux de la Recherche Comptable. 11 décembre 2015- Ministère des Finances.

¹⁰⁷ Conseil de Normalisation des Comptes Publics et Centre de Recherche en Droit Public : Colloque « Les interactions entre comptabilité et droit public ». 25/26 Janvier 2016- Ministère des Finances.

¹⁰⁸ La notion de public désigne les publics éclairés, soit toute personne ou organisation en capacité intellectuelle de répondre aux consultations comptables.

des initiés leur confère cet acte de procuration qui serait synonyme de Violence Symbolique au sens de Bourdieu (1997). Autrement dit, dans une logique de croyance collective, les *absents* perçoivent la domination des *initiés* comme étant naturelle et peut être même nécessaire à l'existence d'une normalisation internationale¹⁰⁹. Parallèlement, la perpétuation de cette hiérarchie comptable normative, visible au niveau de la gouvernance comme au niveau processuel de la normalisation, traduit la perméabilité du normalisateur. Certes, du point de vue de l'organisation, les parties prenantes de l'IPSASB lui sont externes, ce qui n'est pas le cas d'un point de vue institutionnel. L'omniprésence des *initiés* dans l'environnement du normalisateur garantit le bon fonctionnement d'une démocratie participative, démocratie qui a vu le PSC naître et se transformer en IPSASB, faire des choix stratégiques tant imposés que voulus (en alternant stratégies de convergence et de distanciation par rapport au référentiel privé) et, enfin, définir une ligne directrice (définitive) au moyen d'un cadre conceptuel.

Face à la difficulté d'expliquer, *a posteriori*, un tel phénomène à partir de la dimension externe de la normalisation, la présente recherche a favorisé une autre entrée, cette fois-ci par les acteurs eux-mêmes. Pour tenter d'expliquer les taux de participation observés, tous les acteurs « One & Only » ainsi que les répondants « Occasionnels » ont été interrogés sur les raisons qui peuvent justifier leur faible participation et/ou le choix de cibler uniquement certaines phases du cadre conceptuel¹¹⁰. Sur 79 répondants interrogés (45 répondants faisant partie du groupe « One & Only » et 34 répondants « Occasionnels »), 23 retours de mail ont été enregistrés, soit un taux de réponse de 29 %. La majorité des réponses a été donnée par les répondants n'ayant participé qu'une seule fois au processus de normalisation (17 réponses des « One & Only » contre 6 réponses des « Occasionnels »).

Plusieurs répondants confirment que le manque de ressources, principalement temporelles, représente l'une des raisons justifiant la faible participation des acteurs aux travaux de normalisation mais pas uniquement. Il est possible de citer la réponse du Bureau d'Audit Suédois : « *The reason for why we only responded to the last part and not the other parts are based on practical matters and has nothing to do with their content or importance* » ou celle d'un universitaire (Mr. Ron Hodges) : « *The reason for not responding later in the process* »

¹⁰⁹ « *La violence symbolique nécessite et engendre la participation des dominés à leur propre soumission ; c'est là sa principale particularité et son inquiétante originalité.* » (Landry, 2006, p. 86).

¹¹⁰ Au regard de leur présence systématique, les acteurs initiés n'ont pas été interrogés (cf. Chapitre 3).

was simply available time. I moved to Birmingham and was Head of Department and had too many other tasks that had to take priority ». D'un autre côté, la réponse de l'Ordre des Experts-Comptables Québécois met en avant l'impossibilité de transmettre des lettres de réponses en langue française, ce qui permet ainsi d'élargir le problème aux ressources linguistiques ou financières (coût de traduction). Ainsi, la nature contraignante des attributs procéduraux de la consultation (période, durée, langue, jargon) fait partie des éléments qui sont en cause du faible taux de réponse aux appels à commentaires de l'IPSASB.

Le problème de ressources s'est avéré commun aux deux types d'acteurs interrogés. Il est, par ailleurs, inhérent à l'organisation comme aux personnes désignées pour répondre aux appels à commentaires du normalisateur. La majorité des organisations ne disposent pas de suffisamment de ressources pour participer au processus dans son ensemble. De même, les personnes désignées pour répondre au nom de ces organisations ou même en leur nom propre se retrouvent face aux mêmes difficultés. Les répondants voient souvent leurs ressources diminuer suite à des changements de postes, à des coupes budgétaires ou à l'orientation vers des projets autres que la normalisation publique. C'est le cas notamment de la Charitiy Commission : *« The lack of response was not due to the worthwhile nature of this project but simply that budget cuts lead to the closure of the Accountancy Policy unit and my redeployment leaving me with little time and with the time I had available I spent it on a joint project with ACCA, attached, aimed at supporting the adaptation of for-profit standards (which is the UK approach) for not-for-profits. »*

Par ailleurs, l'intérêt porté à une phase en particulier s'explique par le choix des acteurs de limiter leurs commentaires aux thèmes pour lesquels ils disposent de suffisamment de connaissances et de compétences. Ainsi, l'abstention intervient au niveau des appels à commentaires pour lesquels les acteurs n'estimaient pas leur intervention nécessaire ou décisive. Eric Hammer précise que la *« Danish Agency for Modernisation of Public Administration (previously Agency for Governmental Management) is part of the Ministry of Finance and choose to comment on consultations where we find we have relevant input, that possibly can have an impact on the issue discussed. Based on this we choose not to comment all consultations »*. Dans le même ordre d'idées, les acteurs spécialisés dans un domaine bien précis ne se sont manifestés que pour des thèmes en lien avec leur spécialisation. David Edgerton, directeur d'APV Valuers qui est un cabinet de conseil canadien, confirme cet intérêt porté à des thèmes bien précis : *« The simple answer is that I specialise in the*

valuation and depreciation of public sector assets and was really only interested in the paper dealing with the measurement of assets. »

Il convient de citer également le fait que le choix de cibler une ou plusieurs consultations de façon délibérée est intimement lié à l'avancement des travaux de l'IPSASB : « *LASAAC's attention was specifically drawn to the conceptual framework development when the IPSASB paper concerning 'Presentation in General Purpose Financial Reports' was issued. LASAAC was content to provide comments at that stage, when the proposals were more clearly defined, rather than providing an earlier submission.* » L'argument donné par The Chartered Institute of Public Finance & Accountancy peut être reconduit pour toutes les participations ayant ciblé uniquement les exposés-sondages (sans commenter les papiers de consultation précédant ces derniers) ou bien les phases tardives du processus. D'une part, cet argument vient expliquer la tendance de participation des acteurs mais il confirme, par là même, les critiques prononcées à l'encontre des typologies de codages exposées *supra* et qui consistaient à considérer le silence (non réponses) des acteurs au niveau de certains thèmes comme un accord de leur part.

Indépendamment des réponses ciblées, certains acteurs n'estiment pas nécessaire le renouvellement de leur participation au-delà des papiers de consultation ou avant même les phases de consultations publiques (phases de conception). Pour le National Audit Office Britannique, l'intérêt de porter des commentaires à l'attention du normalisateur n'est effectif que lors des papiers de consultation, puisqu'au-delà, c'est au normalisateur de se positionner : « *We did not feel the need to comment further when the consultation papers became exposure drafts as it was up to the IPSAS to take the final decision.* » Quant à la Banque mondiale, organisation n'ayant donné qu'une seule réponse durant tout le processus d'élaboration du cadre conceptuel, elle justifie sa faible participation par sa forte implication dans le processus de normalisation en tant qu'observatrice des réunions de l'IPSASB mais aussi lors de la conception des différentes phases du document. Ce dernier argument peut être reconduit pour tous les acteurs ayant participé à la conception du projet mais également pour ceux qui ont assisté aux réunions du *Board*. Ces acteurs, aussi nombreux qu'ils puissent être, ne peuvent en aucun cas représenter toute la population concernée par la normalisation publique. Toutefois, la participation de ces acteurs peut tout à fait être qualifiée de pouvoir « indirect » ou encore « latent » (2^e et 3^e dimensions de Lukes) qui s'exercerait pendant les phases en amont des consultations écrites.

Si le pouvoir indirect ou latent de certains acteurs n'est que supposé à partir de la mise à leur disposition d'autres moyens d'influence (lors de réunions, rencontres et à d'autres occasions), l'analyse des emails a permis de confirmer que ces moyens sont en effet saisis par certains répondants pour exercer leur influence sur le normalisateur. C'est le cas notamment de l'Institute of Chartered Accountants of Scotland qui confirme qu'il est possible de faire parvenir des commentaires à l'IPSASB en dehors du processus de consultation public : « *ICAS responded formally to IPSASB consultations on the conceptual framework in 2009 and 2011. We have also provided comments by letter outside the consultation process.* » Toutefois, aucune indication n'a été donnée quant à l'efficacité de ce moyen d'influence.

En plus des commentaires donnés hors du processus de consultation, d'autres commentaires, cette fois-ci donnés lors du processus de consultation, peuvent expliquer la faible participation (directe et publique) au processus de normalisation. Il s'agit des lettres de réponses aux papiers de consultation non considérées par l'IPSASB. En effet, la méthode consistant à interroger les acteurs sur leur faible participation en leur rappelant le nombre de réponses qu'ils avaient adressées à l'IPSASB a permis de comparer les données collectées sur le site web du normalisateur avec les archives des répondants. Pour le cas du gouvernement canadien, il s'est avéré que seulement 4 lettres de réponses sur 8 avaient été considérées par l'IPSASB. Plusieurs raisons peuvent justifier les écarts relevés entre les deux bases de données (données de la présente recherche / données archives répondants), à savoir une réponse tardive, non rédigée en anglais ou tout simplement non transmise/reçue suite à un incident informatique. Excepté le cas du gouvernement du Canada, il n'a pas été possible d'identifier d'autres cas similaires mais, vu le taux de réponses (29 %) et les changements opérés au sein des organisations qui répondent (changement de personnel, absence d'archives, entre autres raisons), il n'a pas été possible de comparer les données de façon systématique. Quoiqu'il en soit, les deux facteurs identifiés, à savoir la non-considération par l'IPSASB de tous les arguments (pouvoir non observable) ainsi que le non-respect des attributs procéduraux (absence de pouvoir), représentent deux facteurs explicatifs d'une faible participation au processus de consultation.

La baisse de participation enregistrée vers la fin du projet trouve d'autres explications. Jean-Yves Bertucci, répondant au nom de la Cour des comptes française, précise que « *depuis la création du CNOCP auquel les juridictions financières participent, elles ont choisi de ne plus*

répondre aux consultations de l'IPSASB qu'à travers cette institution ». Cela a pu être confirmé par nos soins lors des 5^{es} États Généraux de la Recherche Comptable organisés le 11 décembre 2015 par l'ANC et où un délai supplémentaire a été sollicité auprès de l'IASB pour répondre à son exposé-sondage. Le délai servait à consulter et à considérer les avis des parties prenantes comptables en France faisant d'elles des répondants indirects. Cette pratique n'étant pas exclusivement française, il est possible de l'identifier également en Australie où plusieurs organismes se regroupent pour proposer au normalisateur une réponse groupée (Australia Joint Accounting Bodies). Dans ce cas, il est possible de considérer le CNOCP ou encore Australia Joint Accounting Bodies non pas comme deux acteurs de la normalisation mais plutôt comme un groupement d'acteurs.

Les réponses groupées peuvent être favorisées par certains acteurs pour des raisons de légitimité mais elles ne sont pas nombreuses pour le cas de l'IPSASB. Ainsi, elles n'expliquent pas à elles seules le phénomène de baisse de participation. En effet, d'autres acteurs font (ou subissent) le choix de ne plus participer au processus de consultation de l'IPSASB. L'Audit Commission (UK), par exemple, a cessé de répondre aux appels à commentaires de l'IPSASB suite à dissolution et son remplacement par un autre organisme. Stephen Warren précise en ce sens : *« The reason for the Audit Commission not commenting on subsequent phases of the IPSASB conceptual framework was because in August 2010 the UK government announced its decision to abolish the Audit Commission. The Commission finally closed in March 2015. In the interim the Commission progressively reduced its workforce and focussed its work narrowly on areas directly related to its statutory responsibilities. »* Indépendamment de ce choix, CPA Irland ou encore le Gouvernement de la Finlande ont fait le choix de ne plus répondre aux appels à commentaire de l'IPSASB. Pour CPA Irland, *« the Financial Reporting Subcommittee which is responsible for responding to these consultations made the decision in January 2013 not to comment on any further IPSASB Exposure Drafts or Consultations. This decision was made on the basis that Public Sector Entities in Ireland do not use International Public Sector Accounting Standards, had no experience of same and therefore could not provide any useful contribution to the discussions. »* En ce qui concerne le gouvernement de la Finlande, la réponse est assez similaire : *« We made a conclusion that the Ipsas are not suitable to public sector because of wrong framework which is illustrated in the separate standards, not in the later created CF not binding and not superseding binding standards. Now I am a member of the Finnish Epsas*

working group, we have processed the whole Ipsas CF. »

Enfin, si les raisons évoquées jusqu'ici et justifiant une faible participation des acteurs paraissent indépendantes de la volonté de ces derniers, il n'en est pas de même pour les répondants n'ayant pas renouvelé leur participation. Ces derniers, en majorité universitaires, évoquent l'intérêt minime de participer au processus de normalisation en tant qu'universitaires. En ce sens, Michael Bradbury précise : « *There are no incentives to make submissions on Accounting standards. I do so from time to time, but only if I have a window of opportunity from research and teaching.* » Ileana Steccolini confirme, quant à elle, cet argument et évoque d'autres raisons d'ordre institutionnel : « *The comments I submitted arose from a class assignment I used for a particular class. The students were given the draft framework and asked to research one area that interested them and write up their findings as a submission on the draft. After the assignment was completed, the students and I agreed to bundle their work and submit it. [...] The above is one reason. However, the main reason I don't make submissions on these things is that I have neither the time or the patience. Standard setting is rife with ideological and "professional" interests, and submissions from people like me, regardless of or perhaps because of our academic status, don't get a look in. The standard setters work within a monocultural, rich-people, neo-liberal, functional box. Even when they talk about public accountability, they make up middle-class, white, rational economic male users. Mostly, however, they are concerned with neo-classical economic quantities that come into so-called decision-making. They are concerned with the monetary cost of everything and ignore the social, cultural and macroeconomic value of everything. They serve the purposes of the rich, which includes keeping a lot of people in poverty. What chance have I against the full-time, well-paid people based in New York and similar who "administer" the setting of standards for a living?* » D'autres universitaires sont davantage dans une critique de l'approche de consultation, par exemple : « *Le cadre conceptuel passe à côté de certains éléments de comptabilisation que j'estime indispensables* » (Jean Bernard Mattret¹¹¹) ou « *AS the IPSASB framework and standards are largely derived from IASB's I didn't feel any need to comment on them specifically.* » (Richard Macve).

¹¹¹ Acteur interrogé par téléphone suite à un premier mail de contact.

Après avoir identifié les participations aux travaux de normalisation de l'IPSASB, l'analyse des participations se focalise sur la 1^{re} phase d'élaboration du cadre conceptuel (au regard de l'intérêt qu'elle revêt - cf. Chapitre 3). Cette première phase ayant enregistré deux consultations successives, cette 2^e section s'organise en conséquence autour des réponses données lors du 1^{er} papier de consultation (CP n° 1). Puis, les réponses données suite au 1^{er} exposé-sondage (ED n° 1) seront traitées dans une 3^e section.

2. Les positions des répondants lors du papier de consultation n°1

Le normalisateur publia en septembre 2008 le premier papier de consultation (CP n° 1) du cadre conceptuel, et ce, en langue anglaise et en langue française¹¹². L'organisation de cet appel à commentaires en questions clés (cf. Annexe n° 2) rend possible une analyse en trois temps. La première sous-section expose les positions globales des répondants et montre l'intérêt d'une approche qui se focalise sur le degré de changement souhaité. La deuxième sous-section est réservée à l'analyse des positions, et ce, pour chaque question clé. Enfin, la dernière sous-section expose une brève analyse des autres moyens de pression, à savoir les avis généraux et commentaires complémentaires.

2.1. Analyse globale des positions des acteurs

Le tableau suivant synthétise l'attribution des codes prédéfinis aux 495 réponses, soit 9 réponses par répondants.

Réponses	Total	Part relative
AVP	35	7%
Contre	191	39%
NRP	55	11%
Pour	214	43%
Total général	495	100%

Tableau 25 : Attribution des codes aux réponses données lors du CP n° 1.

Le codage des lettres de réponses montre que 43 % des réponses traduisent l'accord des répondants contre 39 % qui marquent un désaccord. Les résultats montrent également que le

¹¹² Le document de consultation est légèrement plus volumineux en français : 57 pages contre 54 pages en anglais. La synthèse de la première version du cadre conceptuel est exposée dès l'introduction du CP n° 1 (Annexe n° 1).

CP n° 1 enregistre très peu d'avis partagés et de non-réponses (7 % et 11 % respectivement). Si l'une des raisons justifiant le silence des répondants est le caractère peu intelligible des questions (LeManh 2009), elle serait confirmée pour l'IPSASB au regard des compétences techniques des auditeurs, des normalisateurs et des professionnels comptables (cf. Tableau suivant). D'autres raisons peuvent justifier les non-réponses, à savoir l'accord des répondants (Nistor 2011), un manque d'intérêt pour certaines questions ou encore une participation en dehors de l'arène publique. Quant aux avis partagés, ils regroupent principalement les réponses non conventionnelles dont l'interprétation sera inévitablement subjective. Il s'agit des réponses sous forme d'articles académiques, de parties de thèses ou encore de descriptifs des systèmes comptables nationaux en lien avec les thèmes évoqués par le normalisateur dans son appel à commentaires.

Réponses / Catégorie		AVP	Contre	NRP	Pour	Totaux
Auditeur	Rep	7	26	-	21	54
	% Cat	13 %	48 %	-	39 %	100 %
	Poids %	20 %	14 %	-	18 %	-
Autres	Rep	15	23	18	25	81
	% Cat	19 %	28 %	22 %	31 %	100 %
	Poids %	43 %	12 %	33 %	20 %	-
Normalisateur	Rep	7	36	-	47	90
	% Cat	8 %	40 %	-	52 %	100 %
	Poids %	20 %	19 %	-	44 %	-
Org - Gouv	Rep	3	77	37	72	189
	% Cat	2 %	41 %	20 %	38 %	100 %
	Poids %	9 %	40 %	67 %	70 %	-
Prof - Comptable	Rep	3	29	-	49	81
	% Cat	4 %	36 %	-	60 %	100 %
	Poids %	9 %	15 %	-	47 %	-
Totaux		35	191	55	214	495

Tableau 26 : Les positions des acteurs par catégorie professionnelle.

Le tableau ci-dessus permet également d'identifier les positions globales au sein de chaque catégorie (% cat) ainsi que leur poids dans le degré de changement global (Poids %). En ce sens, les organisations gouvernementales ainsi que les auditeurs sont en majorité contre les énoncés du premier papier de consultation (41 % et 48 % respectivement). Toutefois, les positions des uns et des autres n'ont pas le même poids. Si 48 % des réponses des auditeurs sont négatives, ces dernières ne représentent que 14 % de l'ensemble des réponses négatives adressées à l'IPSASB. Les organisations gouvernementales, quant à elles, beaucoup plus défavorables au cadre conceptuel tel qu'il est présenté dans sa première version, sont à

l'origine de 41 % de réponses négatives. Ces chiffres donnent une image globale du degré d'acceptation du CP n° 1 mais n'informent en rien quant aux changements attendus à l'issue de la consultation. Ainsi, la présente recherche se focalise sur le degré de changement souhaité en fonction des thèmes traités dans le document (cf. Figure *infra*).

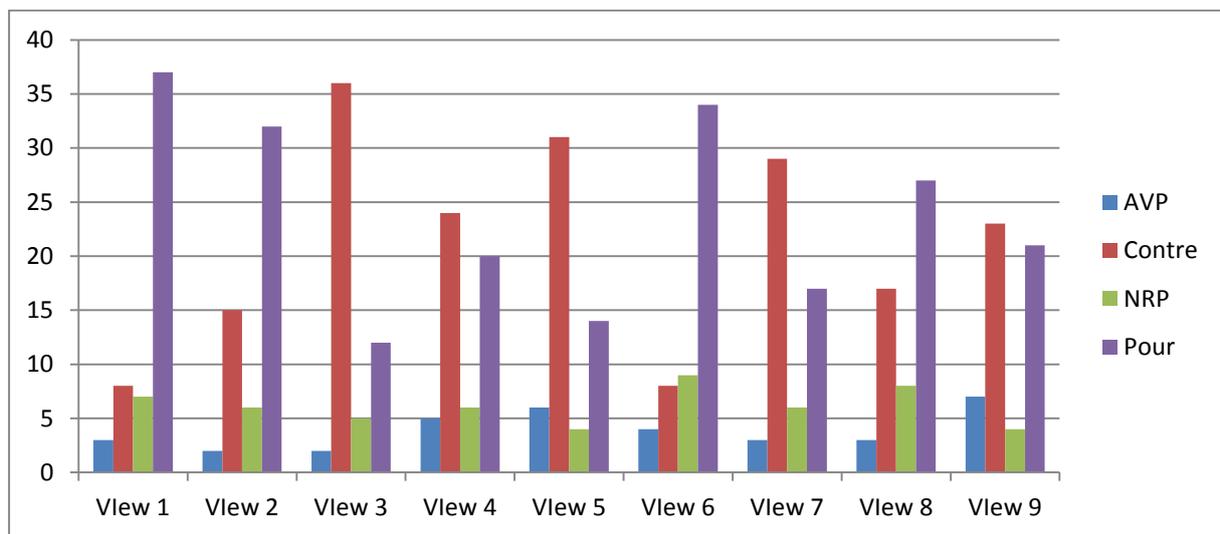


Figure 30 : Les positions des acteurs pour chaque question clé.

À partir de l'histogramme ci-dessus, il apparaît clairement que des changements sont attendus pour toutes les questions clés mais à des degrés différents. En effet, certaines questions n'ont enregistré que très peu de positions de désaccord tandis que d'autres en ont enregistré un fort niveau. Ainsi, une focalisation sur le degré de changement souhaité semble s'imposer de fait puisque le taux d'acceptation élevé sur certaines questions de moindre importance risque de biaiser l'analyse du processus de normalisation. Trois formes de positionnement sont visibles : les questions ayant suscité une forte adhésion, les questions ayant enregistré un fort désaccord et enfin les questions ayant enregistré un degré plus ou moins équivalent d'accord et de désaccord. La première forme est relevée pour les questions n° 1 et n° 6 qui ont reçu un taux élevé de réponses positives (respectivement 67 % et 62 % alors que les réponses négatives données à ces questions ne dépassent pas 15 %) et pour lesquelles il est peu probable d'observer un changement suite aux consultations. La deuxième forme enregistrant un fort désaccord concerne les questions n° 3, n° 5 et n° 7. Ces dernières semblent représenter les questions les plus controversées pour lesquelles l'apport de modifications est fort probable. La troisième forme, enfin, concerne les questions n° 2 et n° 4, n° 8 et n° 9. *A priori*,

pour ces questions, un changement n'est pas automatique mais dépendrait de la force des arguments employés en ce sens.

En accord avec l'identification de changements attendus par les répondants, seules les positions en désaccord avec les énoncés du CP n°1 seront passées en revue. En effet, les positions positives se joignent aux prises de position de l'IPSASB et renvoient au maintien de ces dernières. Ainsi, l'analyse s'intéressera aux réponses négatives susceptibles d'être à l'origine d'un changement à l'issue du papier de consultation.

2.2. L'analyse des positions des répondants pour chaque question clé

L'organisation de la consultation en questions clés a l'avantage de fractionner l'appel à commentaires en plusieurs sous-parties mais elle cantonne les réponses aux questions prédéfinies. En l'état, plusieurs répondants n'ont pas pu respecter le découpage imposé par l'IPSASB. Il a donc été possible de voir plusieurs thèmes traités au niveau d'une seule question clé ou, au contraire, un même thème discuté au niveau de plusieurs questions. Les répondants ont également proposé des réponses à des questions clés groupées, des réponses non rattachées à une question clé de façon explicite¹¹³ ou encore des avis généraux et des avis complémentaires.

2.2.1. L'autorité du cadre conceptuel

La première question clé est largement dominée par les réponses positives formulées principalement par les organisations gouvernementales (40 %). En ce qui concerne les points de désaccord, deux demandes de changements ont été enregistrées. La première porte sur le caractère irrationnel d'un cadre conceptuel qui ne prévaut pas sur les normes IPSAS. Si le choix fait par l'IPSASB traduit une forte convergence avec le référentiel privé (IPSASB 2008, §1.6) convenant aux partisans d'une convergence forte ou complète, le FSAB se joint à l'ICA-S et à l'ICA-SL et ils s'opposent à la subordination du cadre conceptuel aux normes IPSAS et demandent que la hiérarchie soit revue (inversée). La deuxième forme de critiques vise plutôt la révision des définitions proposées par l'IPSASB. Michael Parry propose, à cet

¹¹³ Dans le premier cas, la solution consistait à dupliquer les positions pour les questions regroupées, tandis que pour le second cas, les réponses (non référencées) ont été affectées, dans la mesure du possible, aux chapitres qui les ont vu naître.

effet, une autre définition du cadre conceptuel¹¹⁴ tandis que l'Institut der Wirtschaftspruefer et le Comptroller of Finance of Québec souhaitent signaler les éventuelles incohérences avec les IPSAS existantes et la manière dont ces dernières seront résolues.

À l'issue de cette première question, la sensibilité du normalisateur ne peut s'apprécier à l'égard de toutes les demandes de changement puisque seules les premières critiques sont fondées. En effet, l'IPSASB s'engage à revoir ses normes si ces dernières s'avèrent en contradiction avec le cadre conceptuel, et ce, par la procédure établie (IPSASB 2008, § 1.6).

2.2.2. Les rapports financiers à usage général

La discussion de ce thème se caractérise par un fort taux d'avis négatifs au regard des autres thèmes que les répondants estiment pertinent d'évoquer au niveau de cette 2^e question. Le Provincial Comptroller of Manitoba (Canada) ainsi que la Direction Générale des Finances Publiques (France) avaient décidé de regrouper les questions n° 2 et n° 5. De la même façon, le Dutch Local Government Accounting Standards Board a jugé plus judicieux de réunir les réponses à la question n° 2 et celles de la n° 7. Indépendamment de la cohérence susceptible de caractériser les réponses groupées, il est probable que ces dernières jouissent d'un poids plus important du fait de la légitimité des arguments (le regroupement des questions n° 2 et n° 5, par exemple, légitime une réponse dénonçant un dépassement des prérogatives d'un normalisateur public par l'IPSASB). Ainsi, les critiques de la 2^e question clé sont prononcées à l'encontre de ce qui est réellement entendu par cette question¹¹⁵ et portent sur le champ d'application des rapports financiers, le titre qui leur est attribué (rapports financiers à usage général) et leurs utilisateurs.

La question du champ d'application des rapports financiers (GPFR¹¹⁶) est celle qui a fait réagir le plus grand nombre de participants. 10 répondants trouvent le champ d'application

¹¹⁴ « Preliminary view 1: The "Conceptual Framework for Public sector Entity Financial Reporting" is part of the overall accounting conceptual framework for such entities. Within this broader context the Financial Reporting Framework defines the nature, subject, purpose and broad content of general-purpose financial reporting and the qualitative characteristics that financial information should possess. Hence all new IPSAS must be consistent with the Conceptual Framework and existing IPSAS reviewed to ensure consistency ».

¹¹⁵ « Les rapports financiers à usage général peuvent contenir des informations relatives au passé, au présent ou à l'avenir lorsqu'elles sont utiles à leurs destinataires. Ils peuvent inclure : (a) des états financiers à usage général présentant des informations financières sur des transactions passées et d'autres événements ; (b) des informations prospectives, de nature financière ou non ; (c) des informations de nature non financière concernant le respect par l'entité de ses objectifs de fourniture de services. » (CP n° 1, page 16).

¹¹⁶ General Purpose Financial Reports.

défini inadéquat. Leurs arguments sont différents mais la demande de changement exprimée vise à limiter les rapports aux éléments financiers (GPFS¹¹⁷). Le Comptroller General of British Columbia (Canada) estime que le champ ne respecte pas les « *Terms of reference* » qui eux se limitent aux états financiers. Le Provincial Comptroller of Manitoba est du même avis et précise qu'avec un champ aussi large, le normalisateur outrepassera son mandat, d'une part, et publiera, d'autre part, des futures IPSAS basées sur des éléments par définition variables. Le Comptroller of Finance of Quebec (Canada) voit une limite du fait que les informations autres que financières ne pourront faire l'objet d'un audit. Le Northwest Territories Finance (Canada), quant à lui, met en garde contre le non-respect du principe de neutralité suite à l'utilisation de données non financières reposant principalement sur des hypothèses (informations prospectives). Il va encore plus loin en précisant que les informations autres que financières peuvent être à l'origine d'une confusion en matière de reddition des comptes (base d'évaluation). L'Audit Commission (UK) défend également un champ d'application réduit non pas contre le principe même d'un champ large mais plutôt pour les moyens à mettre en place pour le faire (recherches sur les autres informations, appels à commentaires pour valider le champ, etc.).

Les mêmes positions contre un champ informationnel élargi trouvent d'autres arguments, notamment la faible considération des budgets dans la reddition des comptes (Le ministère des Finances des Pays-Bas). Le Finnish State Accounting Board partage cet avis et précise que les informations budgétaires sont une condition d'évaluation de la reddition des comptes. Le Swiss Public Sector Financial Reporting Advisory Committee est également contre un champ d'application allant au-delà des informations financières mais pour une autre raison. Selon ce répondant, cette approche serait contraire à l'objectif de standardisation du fait qu'elle intègre des informations différentes d'une juridiction à une autre. Enfin, dans un effort de reformulation, la Direction Générale des Finances Publiques (France) propose de « *caler le champ d'application sur celui de la comptabilité nationale* ». Le Trésor néo-zélandais propose, quant à lui, une autre définition des GPFRs qui exclurait les informations économiques, statistiques, démographiques et autres : « *A General Purpose Financial Report is a report that provides information which is primarily expressed in financial amounts, where*

¹¹⁷ General Purpose Financial Statements.

the extent of users means there is a public interest and where public accountability demands independent specification of the information. »

Dans une moindre mesure, certains répondants ne voient pas d'inconvénient à ce que le cadre conceptuel définisse des informations autres que financières. Mais dans ce cas, ils proposent au normalisateur de revoir le titre des rapports et de retenir un titre plus adéquat à savoir « *General Purpose Reporting* », « *General Purpose Financial and Non-Financial Reporting* » ou encore « *General Purpose Performance Reports* ». Par ailleurs, des commentaires viennent interpellier le normalisateur sur le besoin de fournir des détails supplémentaires qui viendraient définir ce qu'est la comptabilité, les informations financières ainsi que d'autres précisions. Enfin, la question des utilisateurs n'a pas essuyé autant de remarques que la première (ce qui n'est pas le cas au niveau de la question n° 3). Outre les tentatives de reformulation et la désignation de certains acteurs comme utilisateurs principaux à savoir les apporteurs de capitaux (Audit Commission-UK), la Social Society (Mickael Parry) ou encore les politiciens du fait que leur position est légitimée par le système démocratique même (ministère des Finances des Pays-Bas), la majorité des réponses pointent la nécessité de désigner des utilisateurs principaux du fait qu'il demeure impossible de répondre aux besoins de tous les utilisateurs de façon égale (FSAB, Northwest Territories Finance–Canada).

2.2.3. Les utilisateurs des rapports financiers à usage général

Comme exposé dans la figure supra (cf. Figure n° 24), la question clé n° 3 est l'une des questions les plus controversées puisque 65 % des réponses traduisent un désaccord. En plus des demandes de modification (en faible nombre) sur certains passages devant être revus ou détaillés, les critiques concernent principalement trois points : l'identification des utilisateurs de l'information financière, leur classification en trois groupes et leur identification en tant qu'utilisateurs potentiels et non principaux. En Effet, l'IPSASB identifie trois catégories d'utilisateurs, à savoir les bénéficiaires de services ou leurs représentants, les contributeurs ou leurs représentants, et d'autres parties dont les groupes d'intérêt et leurs représentants. Il ne définit pas d'utilisateurs principaux (seulement potentiels) et désigne le pouvoir législatif comme utilisateur majeur.

Concernant le recensement des utilisateurs des rapports financiers, les répondants estiment que le terme « représentants » est trop large et devrait être détaillé davantage en vue d'une identification plus précise des utilisateurs (Institute of Certified Public Accountants in

Ireland). Le Swiss Public Sector Financial Reporting Advisory Committee propose à son tour de préciser la notion d'intérêts communs des utilisateurs à l'origine de leur regroupement (common information needs). Le Trésor de Hong-Kong va encore plus loin et demande que ces intérêts dits communs soient non seulement précisés mais clairement identifiés. Enfin, dans cette optique de précision des énoncés, HoTARAC propose, en accord avec les avis d'ACAG, de réviser la notion de services pour y intégrer les biens « *Services must be extended to goods and services* ».

L'identification d'un utilisateur majeur serait également à revoir. Les répondants estiment nécessaire de considérer les citoyens (Jean-Bernard Mattret), le parlement (Direction Générale des Finances Publiques-France, HoTARAC), les régulateurs (Trésor de Hong-Kong) ou encore les fournisseurs de services (The University of Sheffield) comme des utilisateurs à part entière des rapports financiers. De plus, la classification des utilisateurs en trois groupes est dite incomplète¹¹⁸ et devrait, selon plusieurs répondants, observer une franche distinction entre « Internal Users » et « External Users », « voluntary providers » et « Involuntary providers », « Authorisers » et « Clients » ou encore les utilisateurs dont les besoins sont similaires à ceux du secteur privé et inversement, ceux dont les besoins sont différents des besoins des utilisateurs des rapports financiers dans le secteur privé (Italian Universities, Ernst & Young, Association of Chartered Certified Accountants – UK, Audit Commission – UK, GASB).

La typologie des utilisateurs est remise en question pour d'autres raisons. L'Auditeur Général néo-zélandais, l'Audit Commission (UK), CIPFA ainsi que le Financial Reporting Advisory Board estiment nécessaire le reclassement des utilisateurs en fonction de leur importance dans la sphère publique. L'IPSASB est également interpellé par l'Accounting Standards Board (South Africa) pour réduire le nombre de groupes d'utilisateurs et le limiter à seulement deux groupes (Resources providers and services recipients). Les partisans d'une forte convergence, quant à eux, font savoir qu'il ne peut y avoir qu'un seul groupe d'utilisateurs principaux à savoir les « Resource providers » (NSW Treasury et UK Accounting Standards Board). Divers arguments sont présentés à ce niveau et établissent notamment que les bénéficiaires de services utilisent peu ou pas les rapports financiers, que l'identification des

¹¹⁸ « *The consultation paper [...] compiles these users based on their common information needs. However, the compilation is incomplete as the users have not been identified, although it is vital for the development of a realistic conceptual framework* » (Finnish State Accounting Board).

utilisateurs autres que ceux identifiés par l'IASB serait contraire à l'objectif de convergence (distanciation non justifiée) et, en ce sens, les « Resource providers » sont assimilés aux apporteurs de capitaux qui sont à la tête de toutes les parties prenantes : « *Use " resource providers" as a proxy for all three user groups, which would represent the public sector equivalent to the IASB's proposed primary user group of "capital providers".* » (HoTARAC)

Enfin, le changement attendu ne se limite pas à la désignation des utilisateurs principaux mais il va jusqu'à une hiérarchisation de leurs statuts. Plusieurs utilisateurs ont été désignés pour être nommés en tête des utilisateurs principaux, notamment les « Citoyens », les « Apporteurs de capitaux » ou encore le « Parlement ». Si ce dernier a été désigné à maintes reprises comme utilisateur principal, l'Institut der Wirtschaftspruefer (Germany) met en garde contre cette solution car elle viendrait contredire la 2^e prise de position du *Board*. L'AASB et le Comptroller General of British Columbia soutiennent également cette position car, selon eux, les intérêts des citoyens seront inévitablement subordonnés à celui du parlement du fait de son pouvoir à demander la préparation de rapports financiers (et non les citoyens). Le pouvoir du parlement serait également la cause d'un paradoxe entre cette 3^e prise de position et celle qui la précède, du fait que les objectifs des rapports financiers ne pourraient être fixés en fonction du besoin du parlement : « *GPFs are financial reports intended to meet the common information needs of a potentially wide range of users who are unable to demand the preparation of financial reports tailored to meet their specific information needs.* » (PV n° 2)

2.2.4. Les objectifs de l'information financière

La question n° 4 porte sur les objectifs de l'information financière et met en avant deux objectifs sans aucune hiérarchie. Le premier concerne un objectif de reddition des comptes et le second un objectif de prise de décision d'allocation des ressources, en matière politique et sociale. Les remarques prononcées à l'encontre du premier objectif sont principalement le résultat d'une différence de perception. En effet, ASB-UK et l'ICAS pensent que l'objectif de reddition des comptes est une composante de l'objectif de prise de décision et non un objectif distinct, ce qui correspond à la vision de l'IASB quant à ce point. *A contrario*, le FRSB-New Zealand précise que c'est plutôt l'objectif de prise de décision qui ferait partie de l'objectif de reddition des comptes et non le contraire.

La (non) hiérarchie entre les deux objectifs énoncés par l'IPSASB est également discutée. Si Petri Vehmanen (Finland) se limite à rappeler que l'un des deux objectifs doit être désigné

comme principal, le ministère des Finances des Pays-Bas et le Provincial Comptroller of Manitoba désignent l'objectif de reddition des comptes. Le FSAB partage cette position et propose de revoir la définition donnée par l'IPSASB. HoTARAC préconise lui aussi de revoir la définition de la reddition des comptes mais, cette fois-ci, dans une optique de convergence avec le référentiel de l'IASB. Dans le même ordre d'idées, l'« Accountability » devrait être remplacée par le « Stewardship » selon l'Audit Commission (UK). Le Comptroller General of British Columbia propose de considérer également la notion de « Transparency ». Earnst & Young ainsi que Institut der Wirtschaftspruefer (Germany) proposent exactement la même critique (paragraphe repris mot à mot), visant à afficher des objectifs servant les Apporteurs de Capitaux, et ce, dans le but de se conformer au référentiel de l'IASB.

Les répondants sont, par ailleurs, contre la définition du second objectif. La majorité des réponses négatives pointent les prises de décision à des fins politiques et sociales. Le Swiss Public Sector Financial Reporting Advisory Committee et Earnst & Young demandent plus de détails afin de mieux percevoir les différents types de décisions, notamment celles qui sont d'ordre social. Le deuxième groupe composé de deux répondants néo-zélandais (FRSB et le Controller and Auditor-General) estime l'objectif tel qu'il a été présenté trop limité aux aspects sociaux et politiques. Le Controller and Auditor-General, même s'il considère l'objectif de prise de décision comme secondaire, propose de revoir sa définition comme suit : « *The objective of general purpose reporting (or general purpose financial and non-financial reporting) by public sector entities is to provide people general information about the entity that can be used primarily to hold the entity to account and also to help make a range of decisions.* » Enfin, le dernier groupe de répondants propose de limiter cet objectif aux décisions d'allocations des ressources (et non aux décisions d'ordre politique et social). 5 répondants soutiennent cet avis, à savoir le Comptroller of Finance of Quebec, l'AASB, le ministère des Finances de l'Ontario, le Trésor néo-zélandais et, pour des raisons de convergence, la NSW Treasury.

2.2.5. Le champ d'application de l'information financière

Toutes les critiques prononcées à l'encontre de la 5^e question clé dénoncent un champ d'application trop large et souhaitent voir l'IPSASB clarifier ou, plus encore, exclure les informations non financières et prospectives. Le choix de limiter le champ de l'information financière publique aux seuls éléments historiques serait justifié par l'obtention d'un cadre conceptuel « réaliste » au regard de la complexité des informations de nature non financière et prospective « *The definition is too ambiguous for the development of a realistic conceptual framework* » (FSAB). En plus de la complexité inhérente à un champ d'application large, l'IPSASB serait amené à développer des normes encadrant ces informations dites non financières et prospectives, ce qui est inapproprié selon le Provincial Comptroller of Saskatchewan. Le caractère inapproprié s'évalue aussi sur le plan de la convergence puisqu'un tel champ d'information (too broad) dépasserait les prérogatives du *Board* (le Provincial Comptroller of Manitoba) et serait même une mauvaise copie du cadre de l'IASB selon le FSAB. La notion de « ressources économiques » serait, elle aussi, problématique car, selon le Controller and Auditor-General (NZ) ainsi que l'ASB (South-Africa), il convient de considérer toutes les ressources au lieu de se limiter aux ressources économiques.

D'autres arguments ont été avancés pour limiter le champ de l'information financière aux états financiers, notamment la difficulté de traiter les informations devant être auditées et celles qui ne sont pas soumises à un audit (Australian Department of Finance and Deregulation, NSW Treasury, Northwest Territories Finance, HoTARAC). D'autres répondants pointent du doigt le caractère complexe du champ d'information financière sans demander de façon systématique l'exclusion des informations autres que financières. Toutefois, selon ces répondants, il est impératif de simplifier le cadre conceptuel pour rendre le cadre conceptuel intelligible (Trésor de Hong-Kong). Dans le même ordre d'idées, le FRSB (NZ) propose de limiter le champ aux informations essentielles.

Les informations autres que financières devraient être exclues et reprises dans un second document, cette fois-ci réservé à ce type d'informations (UN, CIPFA, Ministère des affaires municipales du Québec, Institut der Wirtschaftsprüfer – Germany). Enfin, si la notion de « Financial Reporting » pose problème du fait qu'elle contient le mot « Financial », Jean Bernard-Mattret se joint aux répondants cités lors de l'analyse de la question clé n° 2 pour proposer un autre titre en guise de solution. L'idée serait alors de se limiter à « Reporting » à la place de « Financial Reporting ».

2.2.6. Évolution du champ d'application de l'information financière

Cette question, peu controversée d'apparence, en est une du fait qu'elle est intimement liée aux précédentes questions (n° 2, n° 3 et n° 5). Il est difficile d'imaginer des répondants exprimant leur accord avec l'évolution d'un champ d'application alors que ni la définition, ni la composition, ni les objectifs auxquels répond ce champ ne leur conviennent.

Cette 6^e prise de position démontre les limites de la consultation par questions clés puisqu'elle se limite à préciser que l'évolution du champ d'application précédemment fixé se fera en fonction des besoins des utilisateurs. Ainsi, les réactions évoquant un désaccord risquent de biaiser l'analyse du fait qu'elles concernent exclusivement les précédentes questions. À titre d'exemple, le Swiss Public Sector Financial Reporting Advisory Committee n'est pas contre cette position mais, du fait de son opposition à la 5^e question clé, il demande à ce que les énoncés soient plus précis afin de montrer clairement que seules les informations financières sont concernées par l'évolution du *Scope*. Enfin, l'Institute of Chartered Accountants of Sierra Leone attire l'attention du normalisateur sur les différences d'évolution qui peuvent distinguer plusieurs types d'entités en fonction des ressources dont elles disposent.

2.2.7. Les caractéristiques qualitatives de l'information financière

Le choix de soutenir ou de s'opposer à la 7^e prise de position de l'IPSASB est justifié par plusieurs raisons mais, quelles que soient ces dernières, les travaux de l'IASB sur les caractéristiques qualitatives de l'information financière sont cités de façon quasi systématique. Par ailleurs, les réponses sont assez longues mais structurées. Cela s'explique par la longueur de la question, le nombre de caractéristiques qualitatives mises en avant mais aussi tous les éléments repris des travaux de l'IASB.

2.2.7.1. Le choix des caractéristiques qualitatives de l'information financière

La fidélité (*faithful representation*) a été fortement critiquée. Les répondants estiment que la notion de fidélité ne sera pas comprise aisément par les utilisateurs de l'information financière dans le secteur public. L'une des solutions proposées est de remplacer la notion de fidélité par une autre caractéristique plus simple ou plus importante à savoir la « *True and fair value* » ou encore la « *Reliability* ». Les critiques peuvent interpellier le normalisateur dans le but d'écarter une ou plusieurs qualités de l'information financière ou d'en rajouter. Des notions telles que « Prudence », « Substance over form », « Regularity » ou encore « Valeur

reditionnelle » ont été proposées au normalisateur. Parallèlement, certains répondants, notamment le CNCP, se joignent au normalisateur finlandais pour rappeler qu'il est important de prendre en considération les interrelations entre les différentes caractéristiques qualitatives de l'information financière ainsi que l'importante distinction qui doit s'opérer entre caractéristiques qualitatives et principes comptables.

2.2.7.2. La définition des caractéristiques qualitatives retenues

Indépendamment du choix des caractéristiques qualitatives, les définitions de ces dernières ne conviennent pas à tous les répondants. Ils demandent ainsi à revoir ces définitions et à renommer ou même reclasser certaines caractéristiques qualitatives. C'est le cas notamment de la soutenabilité (supportability) et de la vérifiabilité, considérées comme synonymes par l'IPSASB alors que certains répondants estiment nécessaire de retenir la vérifiabilité au lieu de la soutenabilité. Dans le même ordre d'idées, les positions des répondants sont parfois opposées en ce sens que certains estiment que la fiabilité est une composante de la fidélité alors que d'autres défendent le contraire et précisent que c'est bien la fidélité qui englobe la fiabilité. Quoi qu'il en soit, les critiques sont souvent en lien avec le champ de l'information financière qui laisse croire que certaines caractéristiques qualitatives s'appliquent aux états financiers mais pas forcément aux autres types d'informations (prospectives et non-financières).

2.2.7.3. La non-hiérarchisation des caractéristiques qualitatives

L'IPSASB, contrairement à l'IASB, s'est limité à lister un certain nombre de qualités que l'information financière doit contenir sans pour autant les hiérarchiser. Ainsi, les partisans d'une forte convergence s'opposent fortement à cette position et proposent au normalisateur de s'aligner avec l'IASB en distinguant les caractéristiques principales de celles qui sont secondaires. Au niveau de cette question clé, il est possible d'identifier les acteurs souhaitant un maximum de convergence vers le référentiel privé à l'image de la NSW Treasury : « *Further, we note that there does not seem to be a justifiable public sector-specific reason to omit the IASB proposed distinction between "fundamental" and "enhancing" characteristics.* » En effet, malgré la reprise par l'IPSASB de la quasi-totalité des caractéristiques qualitatives identifiées par l'IASB, les partisans de la convergence estiment non justifié le peu de distanciation pris : « *[...]Why the differences between the objectives set out in the two proposed frameworks would result in a divergence from the qualitative characteristics*

proposed in the IASB conceptual framework. » (ICAS) Dans une optique de convergence maximale, ces acteurs proposent même à l'IPSASB de reprendre davantage d'éléments du cadre conceptuel privé : « *IPSASB should add to its conceptual framework the same additional guidance provided by the IASB and FASB to further explain these characteristics.* » (FRSB- New Zealand)

D'autres demandes ne semblent pas viser une convergence totale. Certains répondants proposent de hiérarchiser les caractéristiques qualitatives de l'information financière différemment du modèle de l'IASB : « *The Treasury strongly concurs with the qualitative characteristics of relevance, faithful representation and understandability being given prime importance when considering the qualitative characteristics. The treasury notes that the IASB provides understandability second order prominence in their qualitative characteristics and observes that one of the main criticisms of IFRS is the lack of understandability of compliant reporting.* » (Trésor néo-zélandais) Keith W Glaister, quant à lui, trouve décevant l'emprunt des caractéristiques qualitatives à l'IASB car l'IPSASB n'a fait que transposer dans le secteur public toute la subtilité des notions relevées autrefois pour le cas de l'IASB.

2.2.7.4. Les contraintes pesant sur l'information financière

L'IPSASB a retenu l'importance relative, le coût ainsi que le juste équilibre entre les caractéristiques qualitatives comme trois contraintes pesant sur l'information financière. Les commentaires peu nombreux prononcés à l'encontre des contraintes citées proposent d'écarter la notion de coût. Cette dernière ne serait pas justifiée dans le secteur public et devrait être remplacée par d'autres notions telles que la disponibilité et l'accessibilité (Federacion Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Economicas). Il serait également important d'introduire des notions dites positives : « *Treasury's preference would in fact be that the conceptual framework contain a positive notion of information being commensurate or proportional to requirements as a qualitative characteristic, rather than regarding cost as a constraint only.* » (Trésor néo-zélandais)

2.2.8. Les caractéristiques de l'entité présentant l'information financière

Une grande partie des critiques adressées à l'occasion de la 8^e question clé ont déjà été exposées lors des questions précédentes, à savoir les thèmes sur les utilisateurs, les objectifs (reddition vs prise de décisions) et la nature des décisions devant être prises.

Les arguments présentés par les répondants sont de trois natures. La première regroupe les arguments venant rappeler les précédents désaccords quant au poids attribué aux objectifs des rapports financiers. La deuxième forme de critique concerne la désignation des utilisateurs comme une caractéristique des entités devant présenter l'information financière. L'ASB-South-Africa précise que l'existence d'utilisateurs est insuffisante pour caractériser une entité de *Reporting Entity*. Selon ce répondant, il convient d'intégrer d'autres caractéristiques permettant de prendre en considération les activités et événements économiques obligeant les entités à présenter l'information financière à des fins de reddition ou de prise de décisions. Tout comme le Bureau de l'Auditeur Général du Canada, le ministère des Finances des Pays-Bas critique la désignation des utilisateurs comme caractéristique des Reporting Entity et précise qu'il convient de mettre le processus budgétaire au centre du thème en question. L'ICAS, quant à lui, propose de simplifier la prise de position en se limitant à voir l'entité devant présenter l'information financière comme toute entité disposant d'une identité juridique distincte. Dans la même logique de simplification, le dernier groupe de répondants demande à revoir les définitions proposées par le Board. La notion de *Reporting Entity* est dite trop large et serait susceptible de créer d'éventuels problèmes. Le Provincial Comptroller of Manitoba précise qu'en l'état, une telle définition englobe également les entités qui œuvrent au nom du gouvernement (alors qu'elles ne devraient pas être concernées par la présentation des informations financières). Pareillement, Bouchat, Goubert et Baumann précisent que cette prise de position mérite d'être affinée : « *This approach could make problem in terms of the stability and predicability of duties. The difference between GPFRs and Special Reports is not clear enough since a group can compel an entity to establish GPFRs based on its specific information needs.* »

Parmi les solutions simples ou radicales, les Joint Accounting Bodies australiennes pensent que c'est le titre de « Reporting Entity » qui pose problème. Elles proposent alors de le remplacer par la notion d'entité économique permettant d'éviter toute mauvaise interprétation et, par là même, de se rapprocher du référentiel de l'IASB. Enfin, l'AASB propose une solution plus radicale qui consiste à exclure ce thème du cadre conceptuel.

2.2.9. La composition de l'entité présentant l'information financière d'un groupe

Les réponses à cette dernière question vont de la plus modérée, se limitant à apporter des modifications sémantiques, à la plus radicale qui vise à exclure ce thème du cadre conceptuel. L'Audit Commission (UK), à titre d'exemple, propose au normalisateur de parler d'entités du secteur public au lieu de parler de gouvernement. Les Nations Unies soutiennent cet avis et ajoutent que le langage utilisé dans cette 9^e partie n'est pas clair et est excessivement axé sur le gouvernement. Elles proposent alors de reconsidérer cette question et de revoir les termes « Government » et « Strategic ». Le Swiss Public Sector Financial Reporting Advisory Committee pense que la 9^e question doit être recentrée sur la consolidation : «*The framework should contain only the object, limits and outline of consolidation.*»

Les autres commentaires peuvent être de nature plus technique puisqu'ils visent la modification des critères utilisés pour définir le périmètre de consolidation. En effet, l'IPSASB pose deux critères à savoir « Power » et « Benefit ». Le critère de pouvoir a été fortement critiqué car pas moins de 10 répondants estiment nécessaire de le remplacer ou du moins de le réviser. Pour les répondants canadiens, le critère de pouvoir tel qu'il a été présenté est inadapté, notamment pour discerner les différents niveaux du gouvernement (Local, Provincial, National). Le Swedish Council for Municipal Accounting trouve que la notion de pouvoir est basée sur l'approche de prise de décision alors qu'elle devrait l'être sur la reddition des comptes. Dans un souci de convergence, l'ASB (South-Africa) propose de remplacer le terme « Govern » par « Control » ou « Direct » puisque le premier terme cité aurait différents sens qui ne sont pas tous acceptables dans le cadre de la consolidation. HoTARAC ainsi que l'Australian Department of Finance and Deregulation confirment que la notion de « Govern » poserait problème même en Australie puisqu'elle renvoie au pouvoir de régulation. Ils proposent alors d'utiliser la notion de « Direct ». D'autres propositions sont faites en ce sens, à savoir la notion d'« Autonomie » (La Cour d'audit régionale - chambre régionale d'Île-de-France), de « Comptes combinés » (La Cour des comptes française) ou encore celle de subsidiarité (Institute of Chartered Accountants of Sierra Leone).

Sur le plan de la distanciation, Anessi-Pessina *et al.* (Italian Universities) remettent en question la qualité des deux critères retenus par l'IPSASB au regard de spécificités publiques. Le ministère des Finances des Pays-Bas partage le même avis et suggère des normes spécifiques à la place d'une traduction du référentiel de l'IASB : «*For example ESR 95 gives sufficient and clear guidance for consolidation in public sector.* » Enfin, parmi les répondants

proposant des mesures plus radicales, le ministère des Affaires municipales du Québec propose de développer le thème du groupe d'entité dans un document distinct de celui du cadre conceptuel. Quant à l'AASB, le Trésor néo-zélandais ainsi que le Controller and Auditor-General néo-zélandais, ils proposent d'exclure cette 9^e question du cadre conceptuel.

2.3. Les avis généraux et les commentaires complémentaires

Comme précisé dans le chapitre méthodologique (cf. Chapitre 3), le codage des avis généraux et des commentaires complémentaires ne s'est pas révélé pertinent. Toutefois, la lecture de ces moyens de pression en plus des réponses aux questions clés est intéressante, et ce, pour deux raisons. D'abord, il a été possible de confirmer¹¹⁹ les thèmes les plus importants à savoir les utilisateurs, le champ des rapports financiers et les caractéristiques qualitatives des informations financières (respectivement questions n° 3, n° 5 et n° 7). Puis, elle permet de faire ressortir les avis et critiques qui n'ont pu être prononcés au niveau des questions clés.

2.3.1. Des commentaires sur la stratégie de normalisation

Les partisans d'une forte convergence, voire d'une convergence totale, sont facilement identifiables. Dès l'introduction des lettres, ces acteurs affichent leur désaccord avec un normalisateur qui souhaite élaborer son propre cadre conceptuel alors que le cadre conceptuel de l'IASB pourrait s'appliquer dans le secteur public. Selon ces répondants, la distanciation entreprise par l'IPSASB n'est pas justifiée au regard des « Rules of the Road » et serait même irrationnelle. De plus, le choix de favoriser les spécificités du secteur public serait discutable du moment que ces dernières ne sont pas particulièrement nombreuses. La majorité des critiques sont prononcées par des organisations australiennes qui citent une convergence à deux vitesses justifiant un normalisateur public à court terme et un seul normalisateur sur un horizon plus lointain : « *ultimate aim should be for one world standard setter.* » (NZ Treasury)

Quant aux partisans d'une forte distanciation, ils déplorent clairement le manque de considération des spécificités publiques mais la majorité n'affiche pas le besoin de se détacher complètement du référentiel privé. Les organisations françaises, par exemple, rappellent le

¹¹⁹ Pour éviter les redondances au niveau de l'analyse, il n'a pas été jugé utile de restituer les arguments donnés au niveau des avis généraux et des commentaires complémentaires.

nombre restreint de questions réservées au secteur public, à savoir les questions n° 3, n° 4 et n° 5. Pour plus de légitimité, certains répondants évoquent leur participation dans diverses réunions du *Board* et les points qui n'ont pas été pris en considération par le normalisateur : « *In our response to the 4 papers presented at the meeting of the board in Accra in March 2007, we had already drawn attention to the meaning of " Financial Reporting"...* » (French Ministry for the Budget, Public accounts and Civil service)

2.3.2. Des commentaires sur l'approche de consultation

Les critiques sur la forme du document peuvent paraître anecdotiques mais il convient de les signaler au regard des modifications apportées au cadre conceptuel (cf. Section 4). Les répondants trouvent le document de consultation trop long. Il serait excessivement détaillé, ce qui rend sa lecture inconfortable et son contenu peu intelligible pour les destinataires d'un cadre conceptuel. Malgré cela, le cadre conceptuel ne serait pas suffisamment précis sur certains éléments, ce défaut le rendant inadapté au terrain : « *too distant from actual accounting* ». La traduction du papier de consultation et sa publication en langue française sont également commentées par les répondants francophones. La traduction en langue française serait à l'origine d'une subtilité telle que certaines limites de compréhension ont été relevées : « *Translation into french : we checked some words, which appeared not to have been translated properly (e.g. : "claims on resources" and "supportability").* » (Bouchat-Goubert-Baumann)

Sur le fond, les critiques sont également multiples. Alors que certains répondants estiment que l'IPSASB donne une place prépondérante aux aspects financiers dans son papier de consultation, d'autres sont plutôt d'avis de développer deux cadres différents (le premier serait réservé aux rapports purement financiers et le deuxième aux rapports contenant des informations à caractère prospectif et non financier). Le 2^e point soulevé, notamment par Michael Parry, décrit un cadre conceptuel parcellaire puisque les éléments de contexte seraient ignorés à l'image des pressions qui s'exercent sur les gouvernements nationaux. D'autres répondants dénoncent l'absence de références au cadre européen de gestion et d'analyse des finances publiques ou encore aux modèles de reporting statistique. Enfin, le périmètre et l'applicabilité du cadre conceptuel sont mis en cause. En effet, l'exclusion des entités publiques à vocation commerciale (*Government Business Enterprises -GBEs*) par l'IPSASB a été évoquée à maintes reprises. Les critiques des répondants quant à ce dernier

point se présentent sous deux formes. La première concerne les critiques visant à élargir le périmètre du cadre conceptuel dans le but d’englober ce type d’organisations et de les considérer comme des organisations publiques au même titre que les organisations publiques à but non lucratif. Le cadre de l’IASB étant jugé inadapté pour les GBEs, la deuxième forme de critiques regroupe celles qui visent à mieux considérer ce type d’organisation, sans forcément l’intégrer dans le périmètre du cadre conceptuel.

3. Analyse des positions des acteurs lors de l’exposé-sondage n° 1

La finalisation de la première phase d’élaboration du cadre conceptuel s’est effectuée suite à une seconde consultation écrite (ED n° 1). Contrairement à la première consultation sur les questions clés, l’IPSASB invita ses parties prenantes à commenter le document de consultation dans son ensemble¹²⁰, rendant donc impossible une analyse globale des positions. Ainsi, en accord avec l’approche consistant à analyser toute demande de changement, les positions globales affichées pour chaque chapitre sont uniquement indicatives en ce sens qu’elles permettent d’écarter les positions positives n’exprimant aucun besoin de changement¹²¹. Puis, l’identification des demandes de changement et les arguments présentés en ce sens s’organisent en cinq sous-sections. Les quatre premières analysent les positions des acteurs sur chacun des quatre chapitres formant l’ED n° 1. Quant à la dernière sous-section, elle revient sur les avis généraux et les commentaires complémentaires accompagnant cette deuxième série de lettres de réponses.

3.1. Chapitre 1 : rôle, autorité et champ d’application

Réponses	Nombre de réponses	Part relative
AVP	4	8 %
Contre	19	37 %
NRP	7	13 %
Pour	22	42 %
Total général	52	100 %

Tableau 27 : Les positions globales face au 1^{er} chapitre de l’ED n° 1.

¹²⁰ Le résumé du premier exposé-sondage est disponible en annexe (cf. Annexe n°5).

¹²¹ Le code « Contre » est attribué en position globale à tout le chapitre dès qu’une demande de changement est formulée (ne serait-ce que pour un seul thème). Autrement dit, toute demande de changement renverrait à une demande de modification du chapitre concerné.

37 % des répondants expriment leur désaccord avec les énoncés du premier chapitre de l'ED n° 1, ce qui reste un score moyen. Tous les thèmes sont critiqués mais le champ de l'information financière l'est encore plus (14 répondants critiquent le *Scope*). Selon l'IPSASB, le champ des rapports financiers ne se limiterait pas aux informations financières mais s'étend également sur les informations non financières, de nature quantitative ou qualitative, concernant le passé, le présent ou le futur de l'entité présentant ces rapports. Malgré les critiques précédemment exposées, cette position a été maintenue. De fait, le cadre conceptuel présente les Rapports Financiers à Usage Général (GPFR) et non pas les États Financiers à Usage Général (GPFS), ce qui ne semble pas être sans conséquences. À l'image des réponses reçues lors de la première consultation, la majorité des répondants légitiment leur position en rappelant les « Terms of reference » de l'IPSASB et le mandat devant être respecté par le normalisateur (Ministère des Finances d'Ontario, Direction générale des Finances Publiques, Ministère des finances de Saskatchewan, Provincial Government of Newfoundland and Labrador). À défaut, cette décision amènera le normalisateur ainsi que certaines parties prenantes (préparateurs, auditeurs, etc.) à travailler sur des sujets qui dépassent leur expertise¹²². Inclure des informations autres que celles traditionnellement retrouvées dans les états financiers et les évaluer au moyen des mêmes critères qualitatifs, serait également synonyme d'une consommation excessive et injustifiée de ressources tant pour le normalisateur que pour ses parties prenantes, sans aucune garantie en termes de comparabilité et de vérifiabilité de ces informations supplémentaires.

Si certains acteurs moins réfractaires ne semblent pas contre l'idée d'un champ large tout en précisant que les états financiers demeurent au cœur des rapports financiers¹²³, d'autres répondants, notamment le Bureau de l'Auditeur Général sud-africain ou encore néo-zélandais, pointent justement le manque de considération des informations autres que financières : « *In our view, the scope of the conceptual framework is inappropriately focused on financial statements. We note that paragraph 1.6 of the exposure draft acknowledges users' interest in a richer array of information than is provided by financial statements alone. However, the other information is not fully discussed and is not set out in a way that provides the right*

¹²² « *Further, such an extension to the scope extends guidance in areas that are outside the profession's expertise in certain circumstances (non-financial performance and service delivery outcomes).* » (Provincial Government of Newfoundland and Labrador)

¹²³ « *Le Conseil n'est pas opposé à ce qu'une information complémentaire vienne éclairer le lecteur. Le conseil considère cependant que l'information complémentaire ne peut être soumise aux mêmes caractéristiques qualitatives que l'information comptable en raison de la nature même de cette information* » (CNOCP)

overarching reporting framework. » Selon ce répondant, les rapports financiers doivent rendre compte de l'utilisation des ressources, des résultats obtenus suite à l'utilisation de ces dernières et des capacités de maintenir de tels résultats dans l'avenir. Les arguments présentés se construisent autour de la nécessité de présenter aux utilisateurs (de l'information) une histoire (tell a story) par le biais d'informations financières et non financières.

Outre les critiques sur les rapports financiers et leur champ d'application, les répondants renouvellent leurs critiques quant à l'autorité du cadre conceptuel (La Cour des comptes française, HoTARAC, FACPCE, NAO, GAO). L'absence d'une autorité conférée au cadre conceptuel fait même apparaître ce dernier comme étant facultatif pour le ministère des Finances québécois qui précise que « *l'utilisation du cadre conceptuel à titre d'assise pour les questions d'information financière non traitées dans les IPSAS ne doit pas être facultative mais plutôt incontournable* ». En dernier lieu, et contrairement à la première consultation, l'ED n° 1 enregistre les critiques à l'encontre de l'exclusion des entités commerciales à vocation publique (GBE's). En effet, les répondants questionnent, quand ils ne sont pas contre, le bien-fondé de l'exclusion de ce type d'organisation selon eux publique. La question d'inclure ou d'exclure ce type d'organisation s'est posée à plusieurs niveaux et de plusieurs façons. D'abord, les répondants présentent ces organisations comme publiques, auquel cas elles devraient être couvertes par le cadre conceptuel au même titre que toutes les autres entités publiques. En lien avec la définition de ces organisation par l'IPSASB dans sa première norme IPSAS1, la question des GBE's s'est alors posée autrement. Il s'est agi de savoir si ces organisations étaient toutes publiques ou si leur nature différait selon leur type. Ainsi, le Bureau de l'Auditeur Général néozélandais précise qu'il existerait deux types d'organisations qu'il conviendrait de considérer. Par ailleurs, d'autres critiques concerneraient les cas où ces organisations, malgré leur exclusion par l'IPSASB, se retrouveraient incluses dans le périmètre de consolidation prévu par le dernier chapitre du document. En ce sens, le Bureau National d'Audit maltais précise ceci : « *NAO is of the opinion that an additional section be introduced in the conceptual framework to provide guidance to public sector entities who prepare financial statements on the cash basis of accounting and to government business enterprises (GBEs) in instances where these are consolidated with central government Financial Reporting.* »

3.2. Chapitre 2 : Objectifs des rapports financiers et utilisateurs des rapports financiers à usage général

Les positions des acteurs dans ce deuxième chapitre sont similaires aux positions relevées lors de l'analyse du premier chapitre. Autrement dit, les non-réponses ainsi que les avis partagés sont peu nombreux. Quant à l'accord des répondants avec les énoncés de l'exposé-sondage, il est légèrement supérieur à leur désaccord. Ainsi, 23 répondants affichent leur accord avec les énoncés du deuxième chapitre soit un taux d'acceptation de 44 %. *A contrario*, 19 répondants, soit 37 % de l'ensemble des réponses analysées, souhaitent que des modifications soient apportées au document.

Positions	Nombre de réponses	Part relative
AVP	4	8 %
Contre	19	37 %
NRP	6	12 %
Pour	23	44 %
Total	52	100 %

Tableau 28 : Les positions globales face au 2^e chapitre de l'ED n° 1.

Les points de désaccord avec le deuxième chapitre du cadre conceptuel concernent principalement les objectifs des Rapports Financiers à Usage Général, leur périmètre (Scope) et les utilisateurs et leurs besoins d'information. Toutefois, le thème des utilisateurs est de loin le thème le plus controversé car, parallèlement aux critiques à l'encontre des objectifs et du périmètre des rapports qui ont été avancées à 4 reprises, les critiques visant les utilisateurs sont nettement plus importantes puisqu'elles sont émises par 17 répondants.

3.2.1. Les objectifs des GPFR

Quatre répondants semblent avoir des positions contraires à celles du normalisateur. Les positions dont il est question sont formulées différemment mais se rejoignent toutes pour dénoncer un manque de détails présentant les deux notions d'*Accountability* et de *Decision Making* dans le secteur public (AASB, Institut des experts-comptables néo-zélandais). L'AASB précise qu'il n'est pas judicieux de définir la reddition des comptes comme un objectif distinct puisque l'atteinte des deux objectifs est conditionnée par l'utilisation des mêmes informations, que les objectifs tels qu'ils sont présentés permettent de constater que la prise de décisions en matière d'allocation des ressources englobe la reddition des comptes et

que cette dernière notion est, par définition, imprécise, ce qui risque de contraindre les rapports financiers à intégrer tout type d'information, notamment au regard du périmètre qui demeure assez large.

Les autres répondants s'intéressent davantage au second objectif. Pour le gouvernement du Manitoba, l'objectif de prise de décisions en matière d'allocation des ressources n'en est pas un au regard du champ des rapports financiers. Richard Laughlin, en revanche, explique, en mettant en cause la définition des utilisateurs principaux et du périmètre des rapports, que les informations contenues dans ces derniers ne peuvent que satisfaire l'objectif de reddition des comptes. Selon cet acteur, répondre positivement à la reddition des comptes est utile à la prise de décisions en matière d'allocation des ressources mais ne profitera pas aux besoins spécifiques des utilisateurs.

3.2.2. Le périmètre des rapports

La question du « *Scope* » a été longuement débattue dans le premier chapitre mais force est de constater que la réorganisation du document n'a fait que réduire les redondances. Le Provincial Government of Newfoundland and Labrador, Le Government Of Nova Scotia, ou encore IDW critiquent l'élargissement du champ des rapports financiers, et ce, pour plusieurs raisons déjà citées auparavant, à savoir des difficultés de répondre aux besoins des tous les utilisateurs. Le gouvernement du Canada propose, en ce sens, de laisser à l'appréciation des gouvernements d'inclure (ou non) les informations autres que financières (historiques).

3.2.3. Les utilisateurs des rapports financiers

Les critiques vis-à-vis des utilisateurs des rapports financiers sont nombreuses. Il a été possible de les synthétiser selon leur objet, à savoir le besoin de :

- Désigner d'autres utilisateurs principaux (7 répondants) ;
- Exclure les bénéficiaires de services du groupe des utilisateurs premiers (5 répondants) ;
- Redéfinir les utilisateurs premiers (3 répondants) ;
- Révoquer le principe des utilisateurs premiers (2 répondants).

Le besoin de désigner d'autres utilisateurs des rapports financiers à usage général est exprimé par plusieurs acteurs. Les « Citoyens », le « Grand Public », les « Branches Exécutives du Gouvernement » ou encore le « Parlement » sont toutes des propositions faites en ce sens (Provincial Government of Newfoundland, Gouvernement du Manitoba). Quand bien même certains répondants adhèrent à la typologie de l'IPSASB, les utilisateurs principaux comme les citoyens seraient sous-représentés (La Direction Générale des Finances Publiques, ACCA et The Danish Agency for Governmental Management). Les étudiants Hayden Shiva et Kurt Gurden rejoignent les précédentes positions et demandent d'exclure les bénéficiaires de services des catégories d'utilisateurs principaux. La demande d'exclusion de ces utilisateurs émane de la part d'étudiants mais elle est reprise en masse par des répondants dont les positions sont plus légitimes, comme le Bureau de l'Auditeur Général néo-zélandais¹²⁴ ou la NSW Treasury.

Le comité inter-gouvernemental HoTARAC s'est exprimé sur le sujet des bénéficiaires de services et a présenté 3 points de vue, signes d'une absence de compromis au sein même du comité. D'abord, l'appellation « Recipients of services » était trop restrictive d'où la proposition de ne pas la limiter aux services mais d'élargir aux biens et aux services (Recipients of goods and services). Ensuite, l'idée même de conserver ce groupe d'utilisateurs premiers a été critiquée en présentant les apporteurs de ressources comme seuls utilisateurs premiers. Et, enfin, la troisième et dernière réflexion venait critiquer le principe même qui consiste à définir et favoriser des utilisateurs dits premiers par opposition aux autres utilisateurs. Ces mêmes réflexions ont été partagées par d'autres répondants comme le ministère des Finances de British Columbia ou encore le gouvernement de Nova Scotia qui insistaient sur la nécessité de redéfinir les utilisateurs premiers. L'Ordre des Comptables Agréés du Québec trouve comme origine aux difficultés liées à la définition des utilisateurs un cadre conceptuel traitant des informations financières et non financières. Ainsi, ce répondant rapporte la nécessité d'établir une distinction entre utilisateurs des informations financières et utilisateurs des informations non financières : « *They believe that it is unlikely that a general framework can respond to the information needs of all users because those needs are not the same for all of them. Therefore, they think that identifying users of F/S and*

¹²⁴ « [...] consider where a service recipient is experiencing a problem with the receipt of health or education services. In this case GPFRs are unlikely to be very helpful in resolving the problem for the service recipient »

users of information other than F/S with related separate framework could ease identifying main users, goals and objectives of the information provided. »

Enfin, parmi les diverses propositions reçues par le *Board* concernant la définition et la composition du groupe d'utilisateurs, il est possible d'identifier des répondants ayant réfuté le principe même d'identification des « Primary Users ». En effet, l'AASB ne voit pas la nécessité de désigner des utilisateurs premiers alors que le cadre conceptuel révisé de l'IASB ne le fait pas : « *In the absence of the IASB's revised Conceptual Framework having identified 'primary' users of general purpose financial reports, the AASB would not support the proposed identification of 'primary' users of general purpose financial reports in the IPSASB Conceptual Framework.* » Le ministère des Finances d'Ontario défend la même idée mais présente, quant à lui, des arguments différents. Selon ce répondant, le fait de désigner deux groupes d'utilisateurs premiers s'accompagne de nombreuses limites, à savoir un risque de conflit dû à la diversité des utilisateurs et à leurs besoins, une réduction du poids des vrais utilisateurs c'est-à-dire le grand public ou encore la complexification du processus de normalisation.

3.3. Chapitre 3 : Caractéristiques qualitatives et contraintes des informations incluses dans les rapports financiers à usage général

Contrairement aux précédents chapitres, les critiques à l'encontre de ce 3^e chapitre sont nombreuses. Le tableau ci-dessous laisse apparaître des demandes de changements explicites à hauteur de 48 %.

Positions	Nombre de réponses	Part relative
AVP	2	4 %
Contre	25	48 %
NRP	8	15 %
Pour	17	33 %
Total	52	100 %

Tableau 29 : Les positions globales face au 3^e chapitre de l'ED n° 1.

L'analyse révèle que les commentaires concernent trois éléments, à savoir les caractéristiques qualitatives (seulement trois des six caractéristiques qualitatives : fidélité, diffusion en temps opportun et vérifiabilité), l'une des contraintes pesant sur l'information financière (importance relative) et, enfin, d'autres éléments non abordés par le normalisateur dans son document.

3.3.1. Caractéristiques qualitatives

En ce qui concerne les caractéristiques qualitatives de l'information financière, de fortes disparités entre les commentaires ont été relevées. Sur six caractéristiques qualitatives énoncées par l'IPSASB, trois ont été critiquées mais seule la *Fidélité* l'a été fortement. En effet, à côté des deux critiques formulées respectivement contre la *diffusion en temps opportun* et la *vérifiabilité*, la *fidélité* en a reçu onze. Une analyse plus fine a permis d'identifier quelles étaient les positions des répondants et quels arguments étaient avancés pour justifier ces positions.

3.3.1.1. La diffusion en temps opportun

Dans sa réponse, le cabinet KPMG livre le point de vue de l'auditeur et réfute le principe même d'identifier la diffusion en temps opportun comme caractéristique qualitative. Selon cet acteur, mieux vaut avoir une réponse tardive qui soit rigoureuse et conforme aux normes que de n'avoir aucune information. Dans ce cas, la caractéristique serait vue comme une contrainte ou, à la limite, comme une caractéristique secondaire (complémentaire) par rapport à d'autres caractéristiques qualitatives. Le gouvernement du Canada rejoint cette dernière position et propose de considérer la Diffusion en temps opportun comme composante de la Pertinence et non comme une caractéristique qualitative à part entière.

3.3.1.2. La vérifiabilité

Pour cette caractéristique, l'IPSASB précise que les notions de vérifiabilité et de soutenabilité (*verifiability / Supportability*) sont interchangeables et que l'utilisation de l'une ou de l'autre se justifiait par la nature des données concernées. L'ASB reprend alors cet argument pour proposer l'utilisation du terme « soutenabilité » : « *Although we have no specific concerns with the use of the term 'verifiability' we note that it is a difficult concept to use in relation to prospective information. Therefore we suggest that a term such as 'supportability' be used instead as it is wider in concept and can be applied to both past and forward-looking information.* » Quant au National Audit Office, ce n'est pas tant l'utilisation de la notion de vérifiabilité qui s'est avérée gênante pour lui mais le principe même qui consiste à définir la vérifiabilité comme caractéristique qualitative à part entière. Le NAO propose alors de la voir comme composante de la Fidélité du moment qu'elle permet de s'assurer que l'information est complète, neutre et exempte d'erreur significatives.

3.3.1.3. La fidélité

Quatre répondants font entendre le besoin de remplacer la fidélité par la fiabilité puisqu'elle ne serait qu'une composante de cette dernière (International Consortium on Governmental Financial Management). IDW défend, lui aussi, l'utilisation du terme de fiabilité car cette dernière serait indispensable pour prétendre à des informations utiles et ce n'est qu'en second lieu qu'il serait question de fidélité. Ce répondant consolide ses positions à l'aide de plusieurs arguments assez hétérogènes, à savoir le contexte économique actuel, ses interventions et ses papiers envoyés par le passé mais également les résultats des travaux d'autres acteurs, notamment des grands cabinets d'audit. Dans le même ordre d'idées, la fidélité ne serait pas objective, elle ne permet pas une cohérence avec les normes ISA's ou bien est inappropriée dans le secteur public du fait qu'elle renvoie aux évaluations en juste valeur (Ministère des Finances québécois, Auditor-General of South Africa).

À côté de ces commentaires qui proposent à l'IPSASB de remplacer la fidélité par la fiabilité, les commentaires de l'ASB (UK) viennent réfuter le caractère interchangeable des deux notions et proposent de les retenir comme deux caractéristiques qualitatives indépendantes. Les commentaires à l'encontre du choix de l'IPSASB qui consiste à retenir la fidélité ne se limitent pas au remplacement de cette dernière par la fiabilité. Le GAO fait entendre le besoin de revoir la définition de la fidélité en excluant « l'absence d'erreur significative » car cette notion serait une condition à l'établissement des états financiers. L'acteur propose ainsi au normalisateur de revoir la définition en s'aidant des énoncés de l'ISA 540. Le ministère des Finances de British Columbia critique également la définition de la fidélité et propose d'identifier le principe de « Substance Over Form » comme une caractéristique qualitative car il ne serait pas possible de reporter, de façon fidèle, la valeur d'un actif qui diffère de la valeur du marché.

Enfin, le dernier type de commentaires, cette fois-ci exclusivement français, concerne la notion même de « Faithful Representation ». Selon les commentaires de la Cour des comptes française ainsi que ceux de la Direction Générale des Finances Publiques (DGFIP), qui affichent des positions assez similaires laissant penser à une éventuelle concertation précédant l'envoi des avis, l'IPSASB devrait utiliser la notion d' « Image Fidèle » plutôt que celle d' « Image Honnête ». Cette critique vise avant tout les limites de la traduction de l'anglais en français de la notion de fidélité. Le CNOCP précise : « *Le conseil estime que l'image honnête n'implique pas une représentation nécessairement fidèle, mais plutôt une présentation de*

bonne foi des états financiers. Or une présentation de bonne foi ne suffit pas en elle-même car elle doit nécessairement être complétée par la caractéristique qualitative de la fidélité. » La Cour des comptes présente un argumentaire qui s'avère très proche de celui du CNOCP : *« La DGFIP considère que privilégier "l'image honnête" marque un affaiblissement de l'exigence de sincérité des états financiers et souhaite conserver "l'image fidèle" en tant que caractéristique qualitative des états financiers. En effet, ce dernier concept constitue un objectif plus élevé qui, même s'il est difficilement atteignable, doit absolument être recherché. »*

3.3.2. Les contraintes pesant sur l'information financière

Pour ce qui est des contraintes pesant sur l'information financière, seule l'importance relative a été critiquée à 13 reprises. Toutes les critiques adressées à l'IPSASB se rejoignent pour réfuter l'identification de cette contrainte en tant que telle. Les arguments présentés par les répondants s'inscrivent en majorité dans une optique de convergence et dénoncent le fait que la distanciation prise par rapport aux travaux de l'IASB ne soit pas justifiée (Institute of Chartered Accountants of Scotland, NAO, NSW Treasury, AASB, ASB-UK, KPMG). Pareillement, les Joint Bodies (Australia) précisent que l'importance relative ne peut être une contrainte car les informations qui ne sont pas jugées importantes sont sans incidence sur les décisions des utilisateurs. Le ministère des Finances québécois précise que l'importance relative *« ne doit pas être une limite à la présentation de l'information financière. La matérialité constitue plutôt un aspect de la pertinence puisqu'une information financière présente un caractère significatif si son omission ou son inexactitude pourrait influencer les décisions des utilisateurs. D'ailleurs à cet égard, les normes IFRS précisent que l'importance relative est un aspect de la pertinence. »*

Le Bureau de l'Auditeur Général néozélandais ainsi que l'Institut des Experts-Comptables néozélandais pensent nécessaire le reclassement de l'importance relative sous la caractéristique de la pertinence en vue de son interdépendance avec les autres caractéristiques qualitatives. Le Provincial Government of Newfoundland and Labrador estime qu'elle devrait, dans ce cas, être mise en lien avec l'ensemble de ces caractéristiques et pas seulement avec la pertinence : *« It is our view that it should be considered in relation to all qualitative characteristics and not just from the perspective of relevance. It should be given the same consideration as cost-benefit in relation to determining if an event or transaction would be*

considered significant by the primary users of financial statements in making assessments and judgments.» Enfin, un dernier groupe de répondants propose des arguments différents des précédents. Walles Audit Office rapporte que la définition de l'importance relative en tant que contrainte risque de parsemer les rapports financiers de détails superflus. *A contrario*, l'Ordre des Comptables Agréés du Québec met en garde contre un éventuel risque de non-accomplissement des objectifs qui serait dû à cette contrainte : « *Doing so can promote the view that only the material information needs to be disclosed correctly, which they believe is inappropriate. In their view, materiality belongs more to the definition of relevance than being a constraint.* »

3.3.3. Les thèmes non abordés dans l'ED n° 1

Indépendamment de certains thèmes déjà évoqués dans les précédents chapitre¹²⁵, la non-hiérarchisation des caractéristiques qualitatives, l'ajout d'autres caractéristiques ou d'autres notions n'apparaissant pas dans le document du cadre conceptuel ont été cités par les répondants.

3.3.3.1. Hiérarchie entre les caractéristiques qualitatives

Les répondants renouvellent leurs critiques quant à la non-hiérarchisation des caractéristiques qualitatives à l'image de l'IASB. En effet, les répondants souhaitent voir l'IPSASB distinguer les caractéristiques qualitatives principales (Fundamental) des caractéristiques secondaires (Enhancing) en vue d'une convergence plus importante. Seul le National Audit Office (UK) propose un argument selon lequel il serait nécessaire d'établir un ordre d'importance entre les caractéristiques qualitatives puisque les caractéristiques dites complémentaires ou secondaires (Enhancing) seraient en réalité des composantes de la pertinence et de la fiabilité : « *NAO is of the opinion that relevance and faithful representation are to be considered as fundamental qualitative characteristics; and comparability, verifiability, timeliness and understandability as enhancing qualitative characteristics. This is due to the fact that the latter category of characteristics tends to form part of relevance and faithful representation.* »

¹²⁵ Les positions prises (notamment le scope) étant justifiées par les mêmes arguments déjà exposés, ces derniers ne sont pas repris.

3.3.3.2. Autres sujets (traités ou non dans le document du cadre conceptuel)

Deux répondants dénoncent la confusion que peut impliquer l'utilisation de certaines notions, notamment la notion de « Phénomènes économiques » et « Autres phénomènes ». L'ASB (UK) critique l'utilisation de la notion de phénomènes économiques en avançant que cette dernière, telle qu'elle a été présentée par l'IPSASB, implique qu'elle ne puisse avoir qu'une seule évaluation (one true answer) alors que ce n'est pas le cas. L'AASB prend la même position puisque cette critique est en lien avec les critiques prononcées à l'encontre du champ des rapports financiers.

Une autre critique, présentée cette fois-ci par le ministère des Finances du Québec, concerne l'ajout de la « Valeur Redditionnelle » comme caractéristique de l'information financière puisque les informations présentées dans les rapports financiers ont une valeur redditionnelle. Dans le même esprit, l'auditeur général (South-Africa), d'une part, propose d'ajouter la notion de « Completeness » et la notion de « Neutrality » car, selon lui, ni la fidélité ni la fiabilité ne garantissent ces deux qualités et, d'autre part, il réfute la distinction faite entre caractéristiques qualitatives et contraintes pesant sur ces dernières et il précise que, si cette dernière devait être retenue, il conviendrait alors de reclasser la qualité de diffusion en temps opportun en contrainte, au même titre que l'importance relative.

3.4. Chapitre 4: Reporting Entity and Group Reporting Entity

Positions	Nombre de réponses	Part relative
AVP	1	2 %
Contre	22	42 %
NRP	6	12 %
Pour	23	44 %
Total	52	100 %

Tableau 30 : Les positions globales face au 4^{ème} chapitre de l'EDn°1.

Les positions des répondants face au dernier chapitre sont partagées. En effet, 42 % des répondants, soit 22 parties prenantes, souhaitent voir l'IPSASB apporter certaines modifications à ce chapitre du cadre conceptuel alors qu'un nombre plus ou moins équivalent (44 % des répondants) ne voit pas d'inconvénients à garder le chapitre tel quel. Une fois les 33 réponses négatives passées en revue, plus de quarante commentaires dits négatifs ont été identifiés et classés en 3 thèmes principaux, à savoir :

- Le groupe d'entités présentant les rapports financiers ;
- La définition des entités présentant les rapports financiers ;
- Les caractéristiques des entités présentant les rapports financiers et d'autres commentaires.

3.4.1. Group Reporting Entity

Trois principaux thèmes sont traités dans cette partie. Il s'agit de l'indépendance des gouvernements, des critères définissant le contrôle d'une entité sur une autre et la définition du périmètre de consolidation.

3.4.1.1. L'indépendance des gouvernements

Hormis une remarque française formulée par la Cour des comptes souhaitant une claire distinction entre État fédéral et États fédérés, les 6 autres réponses sont toutes canadiennes. Ces dernières précisent, systématiquement, que le référentiel proposé par l'IPSASB est similaire à celui proposé par le PSAB canadien mais un élément majeur les distingue. En effet, ils recommandent au normalisateur de reconnaître la séparation entre les différents niveaux du gouvernement (Fédéral, Provincial, Territorial et Local) et que ces derniers ne puissent être contrôlés par un gouvernement supérieur. Au-delà d'une argumentation technique, le ministère des Finances de Saskatchewan désigne le respect de l'indépendance des gouvernements comme une condition d'acceptation du référentiel de l'IPSASB au Canada : « *Given the substantial levels of funding that occur between federal, provincial and municipal governments in Canada, such a broad criterion could lead to the consolidation of one or more levels of government into a group reporting entity. The independence of each level of government would need to be protected by the proposed framework before it would ever be accepted in Canadian context.* »

Par ailleurs, le principe d'« *autorité et de capacité à diriger les activités d'autres entités, de tirer profit de leurs bénéfices et de subir leurs pertes et charges* » semble inapproprié pour les répondants canadiens. Si le Gouvernement de Manitoba n'est pas contre les énoncés de l'exposé-sondage, il ne manque pas de critiquer le manque d'éléments susceptibles d'éclairer la différence entre l'« *Autorité* » et la « *Capacité à diriger les activités* ». Pour justifier cette position, le répondant reprend l'exemple canadien typique de la santé (assurée par le gouvernement provincial et financée par le gouvernement fédéral) : « *The Federal*

Government can establish the regulatory framework under which the Provincial health care programs operate. Under IPSASB it could be argued that the Federal Government should consolidate the health services of the provinces. In fact the Federal Government does not have the authority and the capacity to direct the health services of the provinces. The provinces still make their own decisions on health care but within the Federal Government's regulatory framework. » D'un autre côté, le gouvernement du Canada attire l'attention du *Board* sur la nécessité de redéfinir les frontières du gouvernement (afin d'éviter d'y inclure des entités de façon irrationnelle) et de développer une définition claire et concise de ce qu'est un groupe d'entités.

3.4.1.2. Les critères de contrôle

En lien avec le précédent point et à l'image du gouvernement du Canada, certains répondants reviennent sur cette notion d'autorité et de capacité à diriger les activités des autres entités et laissent apparaître une opposition plus ou moins prononcée. Le gouvernement provincial de Newfoundland & Labrador qualifie l'approche du normalisateur de « large » et précise que la modification apportée au premier papier de consultation n'est pas appropriée. En effet, selon ce répondant, le remplacement de la notion de « Pouvoir » rajoute de la confusion à la définition d'un groupe d'entités. L'Auditeur Général néo-zélandais présente une position complètement opposée par rapport au principe d'autorité et de capacité à diriger. En effet, ce répondant estime que cette notion est trop parcellaire (Specific and Narrow) et exclurait certaines entités alors même qu'elles font partie du gouvernement. Les limites de la direction des activités se dessinent lorsqu'il s'agit des entités établies par le gouvernement sans qu'il ait à diriger leurs activités. L'ICAS propose de donner moins d'importance à cette notion d'autorité et de capacité à diriger au profit des questions opérationnelles et législatives propres à chaque juridiction. Pareillement, le ministère des Finances québécois croit que « *le cadre conceptuel devrait aborder le concept du périmètre comptable de façon sommaire. Puisque cette notion est liée aux principes de consolidation à suivre lors de la production des états financiers consolidés, elle devrait faire l'objet d'une norme détaillée distincte.* » Ce répondant précise également que la notion de « bénéfice » est peu applicable dans le secteur public puisqu'elle implique la mesure des bénéfices financiers et non-financiers, chose qui reste difficilement réalisable.

Certains répondants interrogent la non-utilisation de la notion de « control » à la place de « direct ». NSW Treasury ou encore l'AASB font partie des partisans d'une convergence

maximale avec le référentiel de l'IASB d'où leur critiques quant à la non-utilisation de la notion de contrôle lors de l'identification d'un groupe d'entités. Dans une optique de convergence, ils critiquent également le remplacement de la notion de « Financial burden » (utilisée par l'IASB) par « Reducing the amount or incidence of losses ». *A contrario*, le ministère des Finances québécois ne fait pas référence au cadre privé mais il cite le manuel de l'ICCA¹²⁶ dans son argumentation. Il précise que « *le cadre conceptuel devrait plutôt indiquer que les relations entre une entité mère et ses constituants doivent être reflétées dans les états financiers en fonction de la nature du contrôle entre elles. Autrement dit, le cadre conceptuel devrait soutenir que les méthodes de consolidation permises représentent le mieux la nature des liens entre les entités d'un groupe et sont basées sur la notion de contrôle. Ainsi, nous préférons la définition actuelle du Manuel de la Comptabilité de l'ICCA pour le secteur public [...]* » Enfin, KPMG préconise la notion de contrôle mais, cette fois-ci, pour des raisons plus techniques. Il s'agit de ne pas exclure des entités qui seraient en réalité comprises dans le groupe d'entités selon le principe de contrôle.

3.4.1.3. Périmètre de consolidation

Il a été possible d'identifier trois remarques directement formulées par le FMI, l'Auditeur Général néo-zélandais et le Trésor néo-zélandais. Le FMI reproche au normalisateur de ne pas tirer les leçons des crises passées, et ce, en produisant un cadre conceptuel permettant d'exclure du périmètre de consolidation les entités cumulant des pertes. La critique de l'Auditeur Général néo-zélandais s'inscrit, quant à elle, dans un autre registre. Elle dénonce une définition du groupe trop axée sur le gouvernement et évoque le besoin de définir un périmètre de consolidation incluant toutes les entités publiques, y compris les gouvernements. Enfin, le Trésor néo-zélandais précise que la détermination du périmètre de consolidation relèverait d'un certain nombre de jugements (on protective or participatory rights, rights of the stakeholders, residual and non-residual benefits, and financial and non-financial benefits) qui s'inscriraient davantage au niveau des normes IPSAS que sur son cadre conceptuel. Le trésor recommande alors que les énoncés du paragraphe 4.7 jusqu'au paragraphe 4.14 soient retirés du document. À défaut, il convient de reconsidérer la notion de pouvoir qui fut remplacée par la notion d'autorité et de capacité de diriger des activités. L'ASB South Africa soutient également cette position et recommande que ce thème soit retiré.

¹²⁶ Institut Canadien des Comptables Agréés.

3.4.2. Reporting Entity Definition

NSW Treasury ainsi que HoTARAC précisent qu'il est nécessaire de revoir la définition afin de remplacer « le gouvernement, les autres organisations du secteur public, programme et activité » par « Entité »¹²⁷. Indépendamment de ces changements parfois sémantiques, le ministère des Finances de Saskatchewan trouve la définition trop large. Si la définition est élargie au-delà du gouvernement et des autres organisations du secteur public, sachant que l'existence d'utilisateurs demeure une caractéristique clé pour les entités publiques, toutes les organisations, y compris les ministères ou les programmes, seront contraintes de produire des rapports financiers. Ainsi, la définition devra être modifiée afin de laisser le choix à ce type d'organisations, dont les rapports financiers ne seront pas forcément utiles, de produire ou non de telles informations. Par ailleurs, une limite sur le plan de la cohérence est signalée (self referring). L'ICAS précise que l'entité doit produire des rapports financiers mais ces derniers ne peuvent pas représenter un facteur définissant l'entité puisque, justement, ils ne sont produits que parce que l'entité existe en tant que telle.

3.4.3. Characteristics of Reporting Entity/ group reporting Entity

L'effort de simplification fourni par l'IPSASB à l'issue de la première consultation a été critiqué puisqu'un excès de simplification est signalé (ASB-UK). Ce répondant précise que les explications fournies dans les *Basis of conclusion* (qui ne font pas partie du cadre conceptuel) devraient être reprises dans le texte du cadre conceptuel. NSW Treasury revient sur la question des utilisateurs principaux et précise que les besoins de ces seuls derniers ne peuvent justifier l'existence d'une entité mais qu'il faut considérer le besoin de l'ensemble des utilisateurs. En opposition à cette position, le gouvernement du Canada exprime ses réserves quant à l'existence d'utilisateurs comme caractéristiques clés dans le reporting financier puisque ce principe impliquerait la production de rapports financiers par des entités qui n'ont aucune obligation légale de le faire. Pour défendre ce point de vue, le répondant cite le niveau départemental qui, n'ayant aucune obligation de produire des rapports financiers, se verra forcé de le faire suite au référentiel de l'IPSASB. Le répondant conclut sur ce point en

¹²⁷ Les deux répondants proposent exactement la même réponse témoignant d'un échange préalable à la soumission des réponses : « [...]HoTARAC ecommends that IPSASB defines clearly the concept of "entity", otherwise segments or parts of an entity mau be required to prepare GPFrs. To address this, HoTARAC suggests that the IPSASB should : a) replace "a government or other public sector entity, program or identifiable activity" with "an entity" in paragraph 4.1 and define what constitute an "entity" [...]. »

proposant une solution qui consisterait à n'exiger des rapports financiers que de la part des entités distinctes (separate legal entities). La remarque de la FACPCE ¹²⁸ ne concerne pas la production ou non des rapports financiers mais plutôt leur production sur une base volontaire. En effet, le cadre conceptuel reconnaît que certaines entités peuvent publier les rapports financiers sur une base volontaire alors que le répondant pense que toute organisation chargée de la gestion des fonds publics est tenue de soumettre des rapports financiers.

3.4.4. Autres commentaires

Les critiques qui s'adressent au 4^e chapitre dans son ensemble sont marquées par les demandes de suppression du chapitre du fait du caractère inapproprié qu'il revêt au sein d'un cadre conceptuel. Le Swiss Public Sector Financial Reporting Advisory Committee avance qu'il n'est pas possible de répondre à des questions autour du thème de la consolidation au niveau du cadre conceptuel et rappelle la nécessaire révision de l'IPSAS6 conçue à cet effet.

L'Ordre des Comptables Agréés québécois ou encore l'Auditeur Général sud-africain font également partie des répondants qui estiment que ce 4^e chapitre n'est pas à sa bonne place. Ce second répondant avance trois raisons principales qui justifient cette position, à savoir : 1) les entités publiques sont définies par la loi et il n'y avait pas lieu de rappeler cet élément au niveau du cadre conceptuel, 2) dans l'état, le document du cadre conceptuel peut conduire certaines entités à produire des rapports financiers alors qu'elles ne le devraient pas, et 3) la notion de groupe d'entité devrait être évoquée au niveau d'une norme et non pas dans le document du cadre conceptuel.

Enfin, des répondants renouvellent leur critiques quant à l'exclusion des entités commerciales à vocation publique (GBE). HoTARAC ainsi que la NSW Treasury sont de cet avis. Ils précisent que ces entités, qualifiées de non publiques par l'IPSASB et exclues du champ d'application de son cadre conceptuel, sont contrôlées par le gouvernement ou par toute autre entité qui, elle, est contrôlée par le gouvernement. Ainsi, ces entités devraient être incluses au même titre que les autres entités publiques.

¹²⁸ Federation of Professional Councils of Economic Sciences

3.5. Analyse des avis généraux et des commentaires complémentaires

Les aspects négatifs des commentaires formulés en dehors des chapitres de l'ED n° 1 attirent l'attention du normalisateur sur trois principaux thèmes :

- L'approche retenue par l'IPSASB pour la production du cadre conceptuel ;
- La présentation du document du cadre conceptuel ;
- Les thèmes traités lors de l'ED n° 1 (Autorité du CC, Objectifs et contraintes, Caractéristiques qualitatives, Reporting Entity, etc.).

Outre le renouvellement des demandes de convergence, KPMG critique le développement du cadre conceptuel en plusieurs phases et estime que ce dernier devrait être développé en un seul bloc. À défaut, il propose au *Board* de revoir son approche de consultation et de prévoir un exposé-sondage additionnel qui collecterait les avis sur l'ensemble du document du cadre conceptuel une fois ce dernier terminé. L'AASB tient aussi le même discours quant à l'exposé-sondage global. Les avis de ces répondants reviennent également sur la nécessité (à défaut de converger avec les IFRS) de dresser une liste de différences avec le référentiel privé. Cette technique consisterait, selon les auteurs, à mieux signaler et expliquer la différence donnant lieu à un cadre conceptuel distinct et à permettre, par là même, aux utilisateurs habitués au référentiel de l'IASB de distinguer ces différences.

Quant au document du cadre conceptuel, la principale limite a été formulée par le staff du PSAB (canadien). Il estime que les annexes jointes à la fin de chaque chapitre (positions de l'IASB et du SNA) peuvent tromper le lecteur quant à l'influence des travaux de l'IASB et autres sur le développement du cadre conceptuel. Il propose ainsi de préciser le lien entre les différents papiers dans la partie « développement » réservée à cet effet, et ce, dès l'introduction du document. L'avis général du PSAB staff ne se limite pas aux annexes du document mais critique également la cohérence générale du papier. La première phase du cadre conceptuel, selon ce répondant, ne devrait pas être finalisée avant la fin de l'ensemble du cadre conceptuel, notamment suite à l'introduction de l'exposé-sondage sur les spécificités du secteur public en 2011. Dans le même ordre d'idées, ACAG précise que certains passages devront être revus à des fins de cohérence. ICGFM, quant à lui, remet en question l'importance même du document du cadre conceptuel puisqu'il se limiterait à proposer un ensemble de règles générales.

Enfin, les avis généraux et les avis complémentaires servent à rappeler tous les grands thèmes traités par l'exposé-sondage, à savoir l'autorité du cadre conceptuel, son champ d'application, les objectifs et les utilisateurs des rapports financiers, les caractéristiques qualitatives de l'information financière et ses contraintes, les groupes d'entités présentant les rapports financiers et, enfin, l'exclusion des entités publiques à vocation commerciale (GBE). Sans surprise, la question du champ d'application (scope) est de loin la question qui préoccupe le plus les répondants. En effet, 13 répondants ont rappelé leur désaccord avec le champ tel qu'il a été fixé par le normalisateur.

4. La normalisation participative, entre dispositif démocratique et système conservateur

Cette dernière section complète et finalise l'analyse du Due Process par l'analyse des changements apportés au document du cadre conceptuel suite aux deux consultations analysées lors de la précédente section. L'objectif consiste en l'identification de toute modification entre les trois documents produits successivement par le normalisateur public (CP n° 1, ED n° 1 et Cadre conceptuel final) puis la confrontation avec les prises de position des acteurs afin d'apprécier la sensibilité du normalisateur. Il s'agit de répondre à la dernière question de la grille de lecture (Pour – quoi ?) et de comprendre le résultat des consultations écrites.

Si la sensibilité du normalisateur est effective, le Due Process comptable sera déclaré démocratique. A contrario, le Due Process répondrait à une logique autre que celle qui consiste à considérer les avis de ses parties prenantes.

4.1. Les modifications apportées au CP n° 1

Suite à la première consultation, le tableau ci-dessous (cf. Figure n° 31) compare la structure des deux appels à commentaires et fait apparaître les premiers changements quant aux thèmes déplacés, regroupés ou encore supprimés. En ce sens, trois types de changements ont été identifiés à savoir des changements de stratégie de consultation, des changements sur la forme ainsi que des changements sur le fond. Mais, quelle que soit la nature des changements, ces derniers ne semblent pas s'inscrire dans une logique démocratique.

Structure	Papier de consultation n°1	Exposé-Sondage n°1
a-	Page de garde	Page de garde
b-	Request for comments	Request for comments
c-	Introduction : - Consultation papers and Exposure Draft	- Background of the Conceptual Framework ; - The Accrual Basis of Accounting ; - Project Development ; - Consultation Papers and Exposure-drafts.
d-	Executive summary	- Objective of the Exposure Draft ; - Guide for respondents ; - Specific matters for comments.
e-	<u>Contenu du CP n°1 :</u> <u>Ch1 : Le cadre conceptuel</u> - Rôle - Autorité - Applicabilité - Rapports financiers - Information différenciée <u>Ch2 : Objectifs des rapports</u> - Introduction ✘ - Utilisateurs - Besoins en informations - Objectifs de l'information <u>Ch3 : Champ d'application</u> - Introduction ✘ - Rapports financiers <u>Ch4 : Caractéristiques qualitatives</u> <u>Ch5 : Entité et groupe d'entités</u> - Annexes	<u>Contenu de l'ED n°1 :</u> <u>Ch 1 : Rôle, Autorité et Champ</u> - Rôle - Autorité - Rapports financiers - Champ d'application - Applicabilité - Annexes <u>Ch2 : Objectifs des rapports</u> - Utilisateurs - Besoins en information - Informations fournies par les rapports - Annexes <u>Ch3 : Caractéristiques qualitatives</u> - Annexes <u>Ch4 : Entité et groupe d'entités</u> - Annexes

Figure 31 : Évolution de la structure du cadre conceptuel suite à la première consultation.

4.1.1. Les changements de stratégie

Par stratégie, il est entendu la manière dont l'IPSASB initie et organise la consultation écrite. Indépendamment des changements de forme ou de fond visibles au niveau de la structure du document, il s'agit des changements processuels relatifs au *Due Process* en tant que dispositif participatif.

4.1.1.1. L'abandon de la consultation bilingue

Le premier changement à signaler est l'absence de la traduction du document de consultation en langue française. L'abandon d'une consultation bilingue semble répondre aux critiques des acteurs francophones, à savoir Bouchat, Goubert et Baumann¹²⁹ ainsi que le ministère des Affaires municipales du Québec¹³⁰, quant à un document comportant des notions mal traduites. L'origine de ce changement revient, de façon incontestable, à l'intervention de ces acteurs, ce qui traduit, *a priori*, le pouvoir de ces répondants. Cependant, ces acteurs n'ayant pas demandé l'abandon de la consultation bilingue, la sensibilité du normalisateur aurait tout à fait pu se traduire par une revue de certaines notions sans remettre en question la consultation en langue française. Ainsi, un tel choix radical renvoie plutôt à une stratégie d'évitement (cette stratégie se confirme au niveau des autres changements observés) qui permet à l'IPSASB de détourner les prises de décisions.

4.1.1.2. Le développement d'un guide de réponse

À l'issue de la première consultation, l'IPSASB semble vouloir affirmer son statut de normalisateur indépendant puisqu'il ajoute à son document une présentation en ce sens. De plus, le caractère transparent et démocratique de son *Due Process* est mis en avant, en rappelant que les modifications apportées à son document font suite aux avis et critiques des participants (*in light of the comments received*). La nouvelle stratégie de consultation est, par ailleurs, marquée par un allègement des attributs procéduraux. La nouvelle carte d'invitation (*Request For Comments*) rend possible une soumission via la plateforme web du normalisateur (avec les explications nécessaires à la création d'un compte et à la soumission des lettres), par e-mail mais aussi par courrier. À côté de ces changements favorisant l'aspect quantitatif, d'autres requêtes, d'ordre qualitatif cette fois-ci, sont formulées, à savoir la suppression des questions clés et l'ouverture des critiques à tout le contenu du document (cf. section 4.1.3).

En termes de changements et de modifications, l'invitation du *Board* s'accompagne de différents éléments inexistants, ou du moins implicites lors du CP n° 1, à savoir

¹²⁹ «Translation into French: We checked some words, which appeared not to have been translated properly (e.g.: “claims on resources” and “supportability”.) »

¹³⁰ « The document uses the expression “comptabilité d'engagement” as the French translation of the expression “accrual basis accounting” in the English version of the document. The expression “comptabilité d'exercice” should be used instead. »

l'indépendance du normalisateur, le caractère transparent et démocratique du *Due Process* et, enfin, l'allègement des attributs procéduraux de la consultation. Aucun commentaire donné par les répondants lors de la première consultation ne semble être à l'origine de cet ajout de la part du *Board*. Ainsi, il est possible de voir dans le nombre ou la qualité des réponses une cause possible à l'origine de ce changement, sans pour autant exclure l'éventuelle influence exercée en dehors de l'arène publique.

4.1.1.3. La mise en place d'un *Executive Summary*

L'abandon de la consultation par questions clés au profit d'une consultation par chapitres permet à l'IPSASB de remplacer le résumé des questions clés par un guide de réponses (*Guide for Respondents*). Aucun commentaire ne peut justifier ce changement. Il est probable que la forme des réponses adressées à l'IPSASB (regroupement des questions, réorganisation des réponses et autres formes de réponses) soient à l'origine de la prise de conscience quant à une procédure de consultation peu pertinente, auquel cas le normalisateur serait également à l'écoute du « Non-Dit ».

Ce changement affiche aussi la volonté du *Board* de recevoir des commentaires de meilleure qualité. Il précise que les commentaires seront davantage utiles si les répondants indiquent le ou les paragraphes auxquels leurs commentaires se rattachent. Selon le guide des répondants, l'utilité des commentaires serait également conditionnée par leur contenu qui se doit d'être clair, rationnel et doit suggérer des changements applicables : « *Comments are most helpful if they indicate the specific paragraph or group of paragraphs to which they relate, contain a clear rationale and, where applicable, provide a suggestion for a proposed changes to the Exposure Draft.* » Encore une fois, et à défaut de porter un jugement sur la qualité des réponses reçues lors du CP n° 1 (ce qui n'est pas l'objet de la présente recherche), l'IPSASB a pu estimer qu'une partie des réponses n'étaient pas de qualité ou que des propositions n'étaient pas applicables.

Enfin, si la suppression des questions clés suppose une consultation sur l'ensemble du document, le normalisateur ne manque pas d'attirer l'attention des répondants sur deux points spécifiques concernant les caractéristiques qualitatives de l'information financière (l'utilisation de la Fidélité au lieu de la Fiabilité et le classement de l'importance relative en tant que contrainte de l'information ou une composante de la pertinence). Deux interprétations peuvent découler de cette demande de commentaires spécifiques à savoir : 1) au vu de

l'intensité des critiques formulées à l'encontre de ces deux points, l'IPSASB exprime le besoin de recevoir davantage d'avis afin qu'il puisse se repositionner de façon définitive ; 2) la focalisation sur ces deux points indique la limitation des futurs changements à ces deux points. L'analyse des lettres de réponses exposée *supra* n'a pas permis l'identification d'une quelconque concentration des critiques sur les points spécifiques identifiés par l'IPSASB. Ainsi, la 2^e hypothèse quant à la limitation des changements futurs demeure la plus probable, rappelant le fonctionnement de tout dispositif participatif dans le cadre de la démocratie participative. À ce niveau de l'analyse, la limitation des changements évoquée n'est que théorique car il convient de la vérifier suite à l'analyse de la 2^e consultation (cf. section suivante).

4.1.2. Les changements de forme

Tous les changements de forme observés n'en sont pas en réalité. L'introduction du second document rappelle que la stratégie de normalisation vise le maintien d'un alignement des normes IPSAS avec les normes IFRS quand les exigences de ces dernières s'appliquent dans le secteur public¹³¹. Le normalisateur rappelle également que son projet n'est en aucun cas un projet de convergence et que l'objectif du cadre conceptuel n'est pas de traduire le cadre conceptuel de l'IASB dans le secteur public¹³². Ces précisions répondent directement aux critiques des parties prenantes, tant au niveau des questions clés qu'au niveau des avis généraux et des avis complémentaires, qui l'ont interpellé pour une convergence totale, voire pour un *Sector Neutral*. Cela dit, la position du *Board* n'est pas tout à fait contraire à la convergence au point d'évoquer une distanciation maximale puisque ce dernier présente une stratégie d'alignement et non de distanciation. Par là même, il répond aux demandes de convergence par rapport aux modèles de reporting statistique. Mais, quand bien même certains répondants pourraient paraître à l'origine de ces ajouts, ces derniers ne traduisent aucunement des changements futurs puisque le *Board* ne fait que confirmer les engagements pris auparavant.

¹³¹ « The IPSASB's strategy also includes maintaining the alignment of IPSASs with IFRSs where appropriate for the public sector. »

¹³² « Development of the IASB's Conceptual Framework is not an IFRS convergence project, and the purpose of the IPSASB's project is not to interpret the application of the IASB Framework to the public sector. »

Ainsi, deux modifications ont pu être identifiées mais le pouvoir des acteurs n'est que relatif au regard de la nature de ces changements. La première modification concerne la stratégie de consultation. Si le CP n° 1 est parsemé de questions clés, l'ED n° 1 se limite à présenter les énoncés qui sont plus courts et mieux organisés. Pour preuve, l'exposé-sondage compte 19 pages alors que le 1^{er} papier de consultation s'étend sur 36 pages (hors introduction et annexes). La confrontation de ce changement avec les positions des acteurs témoigne de la prise en considération des avis de quatre répondants qui sont :

- Le ministère des Affaires municipales du Québec : « *The document contains numerous redundancies, which the authors probably use to underscore the notions examined. This results in a very long document that may discourage many readers. The document should present a concise, overall picture and avoid unduly repeating the notions that have already been presented beforehand.* »

- Le Swiss Public Sector Financial Reporting Advisory Committee : « *The conceptual framework, on the other hand, is too detailed, and not specific as well as user-friendly enough. Some statements also appear to be rather too distant from actual accounting.* »

- L'Audit Commission (UK) : « *In many instances, terms used in the framework need to be defined more clearly in order to be better understood and applied in practice. In many cases this simply requires clarification that the information covered is financial in nature.* »

- et, le Financial Reporting Standards Board (New Zealand) : « *We feel that a wider effort is required in this direction. On a more practical note, we would like to point out a possible inconsistency in Figure 1, where "General Purpose Financial Reports" are shown to include "nonfinancial" information [emphases added].* »

Les changements en lien avec les positions des acteurs présentés ci-dessus ne sont pas synonymes d'un pouvoir effectif sur l'IPSASB, et ce, pour trois raisons. D'abord, le changement dont il est question ne concerne que la forme du document, ce qui demeure moins important par rapport à des changements dits de fond. Deuxièmement, d'autres éléments peuvent être à l'origine de ce changement, à savoir une influence exercée en dehors de l'arène publique ou encore la sensibilité du normalisateur au « Non-Dit » précédemment cité (réponses groupées, réorganisation des questions clés dans les lettres de réponses, etc.). Enfin, L'IPSASB, contrairement à certains changements, n'attribue pas l'origine des changements à un répondant au niveau de ses « *Basis for Conclusion* ».

La deuxième modification, relative elle aussi à la structure du document, supprime l'annexe de comparaison avec les travaux de l'IASB affichée à la fin du document pour favoriser la publication de deux annexes (positions de l'IASB ainsi que celles des modèles de reporting statistique¹³³) à la fin de chaque chapitre. Un lien peut être fait avec la position du CIPFA¹³⁴ : « *We suggest that the eventual Exposure Draft of the IPSASB framework should include a comparison with relevant aspects of statistical financial reporting models.* » Mais, encore une fois, la définition des annexes à la fin de chaque chapitre et non pas à la fin du document est devenue possible suite à la réorganisation du document remettant en question le pouvoir des acteurs. De plus, l'influence des acteurs est momentanée puisque la version finale du cadre conceptuel ne compte aucune annexe (cf. sous-section suivante).

4.1.3. Les changements de fond

À l'image des modifications sur la forme, le normalisateur public semble sensible aux critiques reçues sur le fond. Toutefois, l'identification et l'analyse de ces changements se sont révélées compliquées à cause du passage d'un document organisé en questions clés à un document organisé en chapitres (à titre d'exemple, le 1^{er} chapitre évoque le rôle, l'autorité et le champ des rapports, thèmes qu'il est possible de retrouver au niveau des questions clés n° 1, n° 2, n° 5 et n° 6).

Les changements de fond peuvent paraître nombreux (cf. Annexe n°4) mais seulement trois sont effectifs. Il s'agit d'une définition plus précise des utilisateurs des rapports financiers, d'une révision des objectifs des rapports financiers et, enfin, de la redéfinition des critères d'admission dans le périmètre de consolidation des entités produisant les rapports financiers à usage général. Les autres changements observés au niveau des rapports financiers, leur champ d'application ou encore la définition des entités présentant les rapports financiers, découlent tous du changement observé au niveau des utilisateurs. En effet, si les rapports financiers avaient pour objectif de répondre aux besoins des utilisateurs (tous), il est question à présent de répondre aux seuls besoins des utilisateurs principaux. Pareillement, l'existence des « *Reporting Entity* » est uniquement conditionnée par l'existence des utilisateurs principaux et non par celle de tous les utilisateurs potentiels.

¹³³ System National Accounts 1993- Updated in 2008.

¹³⁴ Chartered Institute of Public Finance and Accounting.

4.1.3.1. La définition des utilisateurs principaux

Dans la version initiale du cadre conceptuel, 3 catégories d'utilisateurs ont été retenues par l'IPSASB. Il s'agit des bénéficiaires de services et de leurs représentants, des apporteurs de ressources et de leurs représentants et des utilisateurs « Autres ». Le Board précise également que le parlement est un acteur majeur. Suite à la consultation, l'IPSASB est revenu sur ses positions et reconnaît l'importance de définir des utilisateurs principaux (les apporteurs de ressources et leurs représentants ; les bénéficiaires de services et leurs représentants) au lieu des utilisateurs potentiels. Dans ses BC, le normalisateur précise alors avoir entendu les remarques de ses parties prenantes quant à la définition du gouvernement, du parlement ou même les citoyens comme utilisateurs principaux mais que ces dernières ne peuvent être pris en considération de façon inconditionnelle du fait d'un manque de pertinence naissant des interrelations entre tous ces acteurs. C'est également par cet argument d'interrelation entre le statut des utilisateurs que le *Board* reconnaît le manque de pertinence de sa 3^e catégorie (Other users) et décide de la supprimer.

Dans ce cas, le changement s'analyse à trois niveaux. D'abord, il est possible d'avancer avec certitude que l'IPSASB a été sensible aux critiques de l'ICAS, du ministère des Finances des Pays-Bas et du FRSB (NZ) quant au besoin de désigner des utilisateurs principaux (pas uniquement potentiels). Puis, avec une certitude moindre, la désignation de deux groupes d'utilisateurs principaux semble répondre à la demande de l'ASB (South-Africa) puisqu'il était le seul à préconiser une typologie d'utilisateurs à 2 catégories. Enfin, le repositionnement sur une typologie à 2 catégories répond aux critiques prononcées à l'encontre de la 3^e catégorie d'utilisateurs potentiels qui s'est révélée controversée (Other users). En accord avec la pratique d'évitement observée jusqu'ici, c'est cette troisième possibilité qui semble être à l'origine du changement initié par l'IPSASB (suppression de la 3^e catégorie controversée), et ce, pour 3 raisons : 1) la définition des utilisateurs principaux ne correspond pas à la volonté de convergence exprimée par les répondants (définir des utilisateurs principaux à l'image de l'IASB, soit les apporteurs de capitaux), 2) les catégories d'utilisateurs principaux retenues par l'IPSASB restent trop larges et ne correspondent pas à la demande de l'ASB (South-Africa), 3) la 3^e catégorie dite controversée n'a été supprimée qu'en apparence puisque les « Autres utilisateurs » ont été répartis sur les 2 catégories maintenues (par les représentants des apporteurs de ressources et les bénéficiaires de services). Ainsi, ce qui apparaît comme

une sensibilité aux avis des répondants s'apparente à un maintien des prises de position préliminaires, c'est-à-dire qu'il s'agit d'un simulacre.

La stratégie d'évitement est également visible au niveau du thème autour des besoins en informations des utilisateurs. En effet, si l'IPSASB reconnaît qu'il n'est pas possible de recenser et de répondre aux besoins de tous les utilisateurs mais seulement à ceux des utilisateurs principaux, il ne prend aucune position quant à la notion d'intérêt qui définit les besoins communs des utilisateurs (critiques de la notion d'intérêt formulées par le Trésor de Hong-Kong et le SPFRAC). À défaut de répondre à la demande des répondants, le normalisateur exclut cette notion d'intérêt du document du cadre conceptuel.

La désignation des utilisateurs principaux a permis à l'IPSASB de traiter un autre point controversé qui est celui du champ des rapports financiers à usage général (Scope). En lien direct avec les objectifs des rapports, l'extension du champ de ces derniers aux informations autres que financières est maintenue mais présentée autrement. Par des modifications d'ordre sémantique (remplacement de terme « Broader » [large] par « Comprehensive » [ample / complet]), le normalisateur reste sur ses positions et rappelle que le champ des rapports financiers dépasse les simples informations financières figurant dans les états financiers mais que ces dernières demeurent au cœur des rapports financiers à usage général. Pour justifier le maintien de ces prises de position, le normalisateur assure, dans ses conclusions, qu'un tel champ d'application est nécessaire pour répondre aux besoins des utilisateurs et aussi aux spécificités publiques (IPSASB 2010, BC 1.6).

4.1.3.2. La revue des objectifs des rapports financiers

Si l'IPSASB est resté insensible aux remarques l'interpellant sur la nécessité de fusionner l'objectif de reddition des comptes et celui de la prise de décision, les limites signalées quant à la définition du second objectif ont été retenues. En ce sens, l'aide à la prise de décision n'est plus limitée aux décisions en matière d'allocation des ressources et en matière politique et sociale mais concerne toute décision quelle qu'elle soit. Malgré les nombreuses critiques visant à revoir ce second objectif (Comptroller of Finance of Quebec, l'AASB, le ministère des Finances de l'Ontario, le Trésor néo-zélandais, NSW Treasury, FRSB-NZ et le Controller and Auditor-General-NZ) le changement observé obéit avant tout à la stratégie d'évitement puisque l'élargissement de l'aide apportée par les rapports financiers à toutes les décisions permet d'estomper les remarques des répondants sans pour autant prendre position.

4.1.3.3. La redéfinition des critères d'admission dans le périmètre de consolidation

Le dernier changement dit de fond concerne la notion de « Pouvoir » retenue initialement comme critère d'inclusion des entités publiques dans le périmètre de consolidation. Dans la seconde version du cadre conceptuel, le pouvoir de diriger les stratégies financières et opérationnelles est remplacé par l' « Autorité et la capacité à diriger les activités ». Alors que 10 répondants avaient clairement manifesté leur opposition au critère du « Pouvoir », les Basis for Conclusion du normalisateur ne précisent pas quel avis a été favorisé et se limitent à justifier le choix fait en précisant que la notion de « Power to Govern » pouvait renvoyer au pouvoir de régulation. L'analyse des critiques formulées fait apparaître la proposition de l'Australian Council of Finance and Deregulation comme étant la plus proche du choix du normalisateur, au vu de sa proposition de la notion de « Direct » en remplacement à la notion de pouvoir. À l'image des répondants manifestant un besoin de revoir les annexes du cadre conceptuel (cf. *supra*), l'influence de cet acteur australien n'a été que momentanée puisque ce thème a été écarté lors de la seconde consultation.

En résumé, à ce point de passage entre la version initiale du cadre conceptuel et sa version finale, la consultation des acteurs de la normalisation donne naissance à un document complètement différent mais seulement en apparence. Contrairement aux précédentes recherches qui se prononcent sur la sensibilité aux avis des parties prenantes ou concluent, au contraire, au silence des normalisateurs, l'analyse de la première consultation de l'IPSASB démontre que la prise en compte de certains avis n'est pas représentative des changements souhaités. Par conséquent, la majorité des avis n'est pas considérée et le pouvoir conféré aux répondants par leur participation n'est que théorique.

En accord avec la grille de lecture retenue, après avoir identifié les acteurs de la normalisation (Qui ?) et la façon dont ces derniers se saisissent de la procédure mise en place afin de partager leurs positions (Comment ?), cette section permet de percevoir le résultat de l'exercice du pouvoir à travers les résultats de la consultation (Pour – quoi ?). La prochaine sous-section procède à l'analyse des changements apportés au cadre conceptuel lors de la 2^e consultation écrite afin de confirmer les présents résultats et de se prononcer sur la nature et le fonctionnement du *Due Process* en tant que dispositif participatif.

4.2. Les modifications apportées à l'ED n° 1

Contrairement au premier appel à commentaire, la deuxième consultation apporte très peu de modifications au document du cadre conceptuel, tant sur le fond que sur la forme. Quant à la stratégie de consultation, aucun changement ne peut être signalé du fait que le document produit, à l'issue de cette seconde consultation, représente la version finale du cadre conceptuel, marquant ainsi la fin des consultations écrites pour la première phase.

4.2.1. Les modifications de forme

Comme précisé supra, très peu de modifications ont été apportées sur la forme du document. Deux changements ont été identifiés mais aucun argument ne semble être à l'origine de ces derniers.

En complétion aux précédentes restructurations, la table des matières qui précédait les précédentes versions du document a été remplacée par un sommaire au début de chaque chapitre. Deuxièmement, toutes les annexes ont été retirées du document. Ce dernier changement paraît anodin mais il revêt une importance significative, notamment au regard des changements enregistrés lors de la précédente consultation. Il convient de rappeler que la modification, puis la suppression des annexes interviennent après de nombreuses demandes de convergences ou de distanciations dont l'IPSASB n'a pas tenu compte. Ainsi, la suppression des annexes faisant référence aux travaux de l'IPSASB ou encore aux modèles de reporting statistiques, et rappelant l'éloignement du référentiel public par rapport à ses équivalents dans d'autres secteurs, peut être interprétée comme une action clôturant la discussion autour du degré de distanciation par rapport aux autres référentiels.

4.2.2. Les modifications de fond

À l'image des changements de forme, les changements de fond ne sont pas nombreux et s'inscrivent, de la même façon, dans la stratégie d'évitement signalée précédemment.

4.2.2.1. L'inclusion des entités commerciales à vocation publique

Le rôle du cadre conceptuel a essuyé de nombreuses critiques quant à l'exclusion des entités commerciales à vocation publique (GBEs) dès son premier chapitre mais aucun changement n'a été apporté en ce sens. À l'occasion de cette deuxième consultation, l'IPSASB semble être à l'écoute des répondants et tous les passages mentionnant l'exclusion de ce type d'entités ont été retirés du cadre conceptuel. Ce changement appelle deux remarques. D'abord, la réponse de l'IPSASB s'apparente davantage à l'exclusion dans le cadre de la stratégie d'évitement qu'à un repositionnement en faveur de certains répondants. De plus, la suppression des passages excluant ces entités ne traduit pas une reconnaissance de ces dernières en tant qu'entités publiques puisqu'aucune référence n'a été faite dans le recensement des entités dites publiques par l'IPSASB. Dans un deuxième temps, la réponse du *Board* réfute à son tour le postulat selon lequel les normalisateurs ne considèrent que les positions nouvelles censées enrichir le débat (Walton 2003, LeManh 2009, Kahloul 2012). Certes, le changement engendré par les critiques à l'encontre de l'exclusion des GBEs ne renvoie pas à un franc repositionnement de la part du normalisateur mais cela prouve que le normalisateur prête attention aux critiques même si elles ont été ignorées lors des précédentes consultations.

4.2.2.2. La revue du champ des rapports financiers à usage général

Le champ des rapports financiers a été ajusté suite à la première consultation afin qu'il réponde au mieux aux besoins des utilisateurs principaux ainsi qu'aux spécificités du secteur public. Ce repositionnement a été révisé une nouvelle fois pour exclure certains passages controversés. En ce sens, le champ des rapports financiers ne répond plus aux caractéristiques opérationnelles du secteur public mais uniquement aux besoins des utilisateurs principaux et aux objectifs des rapports financiers. Les passages réservés à son évolution ont également été retirés du document. De même, tous les paragraphes en lien avec la nature de l'information financière (quantitative ou qualitative) ou avec sa temporalité (concernant le passé, le présent et l'avenir de l'entité) ont été écartés du document.

Ainsi, le repositionnement de l'IPSASB n'en est pas un puisque, là encore, le changement est uniquement sémantique. Dans sa dernière version, le cadre conceptuel présente un champ des rapports avec des notions assez larges, à savoir « More comprehensive ». Ces rapports contiennent donc toujours les états financiers, leurs annexes ainsi que d'autres informations qui viennent en complément de ces derniers (*Enhances, complements and supplements the financial statements*), soit une réintégration, avec d'autres mots, des éléments précédemment supprimés.

4.2.2.3. L'exclusion du thème de la consolidation

La notion de pouvoir, représentant l'un des critères d'inclusion dans le périmètre de consolidation, a été remplacée par la capacité de diriger les activités. Visiblement, le changement n'a pas répondu aux attentes des participants au *Due Process* puisqu'un nombre important de remarques ont été formulées. Sur 15 répondants ayant demandé la révision du thème de la consolidation pour diverses raisons, 3 participants font savoir au normalisateur que ce thème trouverait meilleure place au sein des normes IPSAS. Dans l'absolu, l'origine du changement revient aux trois répondants, à savoir l'ASB (South-Africa), le ministère des Finances québécois et la Treasury of New-Zealand. À défaut d'écarter le thème de la consolidation, l'IPSASB aurait pu considérer la recommandation du ministère des Finances québécois et ne traiter ce thème que sommairement pour traiter plus en détail les principes de la consolidation au niveau des normes (ce qui aurait représenté une solution moins radicale mais obligeant l'IPSASB à prendre position). Alors, l'IPSASB déclare, dans ses conclusions, avoir été convaincu par les répondants mais les solutions radicales retenues par ses soins, de façon systématique (consistant à écarter les sujets épineux), tendent à considérer tout changement comme une recherche de consensus par l'évitement du conflit.

En conclusion, la confrontation du cadre conceptuel final avec les positions des répondants lors de l'ED n° 1 révèle très peu de modifications préservant le document soumis à la consultation tel quel (à quelques différences près). De plus, les modifications apportées se révèlent être de nature similaire à celles enregistrées lors du CP n° 1, soit des changements en marge du processus décisionnel sans conséquences sur les prises de position préliminaires du normalisateur.

Cette deuxième partie de l'analyse présente un avantage double. D'abord, elle permet de confirmer les résultats obtenus suite à la confrontation des changements apportés au CP n° 1 avec les positions des participants. Puis, elle permet d'apporter une contribution à la littérature comptable en réfutant, à l'instar de Walton (2003), le postulat selon lequel les normalisateurs ne seraient pas sensibles aux éléments déjà traités par le passé. Toutefois, elle est limitée en ce sens qu'elle ne parvient pas à expliquer les raisons qui amènent le normalisateur à considérer une même position réitérée au moyen des mêmes arguments (alors qu'elle n'a pas été considérée dès sa première soumission).

4.3. Le cadre conceptuel de l'IPSASB, ou le caractère conservateur de la normalisation

L'analyse des consultations organisées par l'IPSASB à l'occasion de l'élaboration de son cadre conceptuel répond à divers besoins exprimés dès l'introduction de cette étude. Le recours au triptyque « Qui ? Comment ? Pour – quoi ? » en guise de grille d'analyse permet de connaître les participants aux travaux de normalisation, d'identifier leurs positions par rapport aux énoncés des appels à commentaires et d'apprécier la sensibilité du normalisateur à leurs avis. Au cœur de cette approche, le positionnement méthodologique retenu a permis de confirmer les recherches antérieures menées dans d'autres secteurs (Hope et Gray 1982 ; Brown et Feroz 1992 ; Saemann 1995 ; LeManh 2009 ; Kahloul 2012) et d'initier les mêmes travaux dans le secteur public, moyennant quelques modifications. Ainsi, au-delà d'une réponse positive ou négative quant à la sensibilité du normalisateur public, les résultats montrent qu'une telle vision binaire risque de limiter la compréhension du processus de normalisation comptable. C'est en réponse à cette limite que le positionnement théorique (approche par le pouvoir dans le cadre de la démocratie participative) prend sens pour interroger la nature, l'organisation et le fonctionnement d'un processus mené en comité réduit et de façon informelle (Cooper et Robson 2006 ; Chiapello et Medjad 2007 ; Burlaud et Colasse 2010). Il s'agit alors, contrairement aux précédentes recherches qui s'intéressent aux taux d'acceptation et de refus, de se focaliser sur le degré de changement souhaité et exprimé par les acteurs de la normalisation à travers leurs lettres de réponses.

4.3.1. La pratique de la participation au nom de la démocratie

La focalisation de la présente étude sur le degré de changement souhaité par les répondants confirme les résultats des travaux antérieurs sur la surreprésentation de certaines zones géographiques ainsi que de certaines catégories professionnelles. De la même façon, elle identifie les positions des acteurs lors des consultations et analyse le poids de leurs réponses sur le comportement du normalisateur. Pour aller plus loin, elle tente d'interroger une face très peu explorée de la normalisation publique, à savoir le comportement de l'IPSASB.

La littérature comptable révèle que, quel que soit le résultat des consultations comptables, les processus de normalisation sont déclarés non démocratiques. Théoriquement, la consultation comptable sert à répondre à un maximum de demandes mais son initiateur demeure dans l'incapacité de considérer les avis dans leur ensemble du fait de l'existence de diverses positions parfois opposées (à titre d'exemple, les demandes de convergence face aux demandes de distanciation pour le cas de l'IPSASB). Ce point n'est pas propre à la normalisation comptable mais il est inhérent à tout dispositif décisionnel fondé sur la participation. Pour le cas de la normalisation et selon les projets traités, les répondants dont les avis ont été retenus sont identifiés comme dominants. Brown (1981) conclut que le FASB américain est dominé par les utilisateurs alors même que ces derniers sont généralement vus comme des acteurs dominés. Brown et Feroz (1992) se prononcent, quant à eux, sur le pouvoir des entreprises sur le FASB. Saemann (1995) voit à son tour la domination des préparateurs de comptes dans la normalisation américaine. Dans le contexte britannique, Hope et Gray (1982) concluent au pouvoir de l'industrie aérospatiale au regard du thème traité par l'ASB (R&D). Ces résultats présentent la normalisation comme étant dominée par un pouvoir élitiste et donc non démocratique.

À l'inverse, si les normalisateurs se montrent insensibles aux avis des répondants, leur *Due Process* est également déclaré non démocratique. La consultation serait alors vue comme un moyen de construire et de préserver une légitimité politique et institutionnelle (Burlaud et Colasse 2010). Dès lors, la participation ne sert pas à diluer le pouvoir disponible au sein de la société comptable, au contraire. Chiapello et Mejad (2007) rappellent le paradoxe caractérisant le comportement du normalisateur qui consiste à consulter pour décider seul. Le pouvoir, dans ce cas, serait tout aussi élitiste et détenu exclusivement par les membres du normalisateur. De fait, en plus d'être un gage de transparence à l'égard des destinataires des normes (Rocher 2011), la participation servirait à l'identification des arguments nouveaux

(uniquement) venant enrichir les débats comptables (Kahloul 2012). Cela ne peut être systématiquement vérifiable, notamment dans le secteur public et plus précisément pour le cas de l'IPSASB. Ce dernier semble considérer des prises de position déjà enregistrées auparavant pour d'autres raisons (nécessité de la convergence vers le secteur privé, stratégie de normalisation ou encore vision de la normalisation des membres, comme évoqué dans le chapitre 2). Son comportement à l'issue des consultations permet de le présenter comme un normalisateur à l'écoute de ses parties prenantes en même temps qu'un décideur rendant les approches d'analyse dites binaires inefficaces.

En accord avec l'approche démocratique, le *Due Process* de l'IPSASB semble obéir aux principes de fonctionnement de tout dispositif participatif. Autrement dit, le recours à la participation s'inscrit dans la recherche d'une légitimité procédurale pour faire contrepoids à une normalisation menée en comité réduit et en dehors de l'arène publique (Cooper et Robson 2006). A défaut donc de se prononcer sur la sensibilité ou non du normalisateur en qualifiant son processus de non démocratique quel que soit son résultat, la présente étude conclut à une normalisation participative conservatrice¹³⁵. À l'image de tout dispositif participatif, le *Due Process* comptable semble relever d'une démocratie participative où la participation ne serait autre qu'un simulacre de dilution de pouvoir perpétuant le mécanisme de représentation (Blatrix 2011)¹³⁶.

Contrairement à certains travaux qui se prononcent sur le caractère non démocratique de la normalisation du fait que seuls des changements mineurs sont observés (LeManh 2009, Walton 2009), le caractère conservateur de la normalisation s'accorde avec de nombreuses caractéristiques faisant de la normalisation une procédure parfaitement démocratique. En effet, l'adoption en masse de la pratique de consultation s'accompagne de forts discours à l'attention des participants, ce qui donne l'apparence d'un organisme proche de ses parties prenantes alors même que la participation ne donne lieu qu'à des changements en marge de la décision (Blondiaux 2008, Blatrix 2011). En ce sens, l'IPSASB ne manque pas d'insister sur le caractère transparent et démocratique de son *Due Process* puisque un appel à commentaire a été observé pour chacune des phases du cadre conceptuel. De plus, l'IPSASB rappelle, dès

¹³⁵ Contrairement à une démocratie directe (Cf. Chapitre 2), la démocratie participative ne saurait faire participer le grand public qu'en marge du processus de décision.

¹³⁶ La démocratie participative est vue comme «*un ensemble d'instruments visant à régénérer la démocratie représentative* » (Blatrix 2011).

l'introduction de ses documents de consultation, qu'il s'agit bien d'un processus ouvert à toute proposition applicable. Dès lors, à côté du pouvoir improductif des participants, les consultations du public seraient un moyen d'apprécier le degré de résistance aux prises de position préliminaires (Paoletti 1997, Rui 2004) justifiant l'exercice d'un pouvoir en amont et en parallèle à la normalisation publique. Ce constat se confirme par l'analyse des « basis for conclusion » qui décrivent très peu le repositionnement de l'IPSASB (ou le maintien des positions, selon les cas). Enfin, la recherche de consensus par l'évitement des conflits apparaît clairement pour tous les thèmes écartés du champ public de la décision. Elle conditionne le contexte de la normalisation au sein duquel la comptabilité devient un phénomène organisationnel et comportemental et où les changements s'expliquent par les rivalités interprofessionnelles (Berland et Pezet 2009).

4.3.3. La normalisation « 3D »

L'introduction de la notion de normalisation participative par la présente recherche permet de voir la nature et l'organisation du *Due Process* de l'IPSASB mais elle est incapable d'expliquer son fonctionnement en tant que mécanisme politique. En réponse, la théorie du pouvoir de Lukes (1974 [2005]) a été mobilisée pour expliquer le fonctionnement de la normalisation. À nouveau, si l'opérationnalisation de cette approche par le pouvoir se heurte à des limites méthodologiques (Lorenzi 2006, Kahloul 2012), la focalisation de l'étude sur le degré de changement souhaité par les répondants ainsi que sur le fait que l'IPSASB soit considéré comme acteur de la normalisation au même titre que toute autre partie prenante, permet de dépasser les limites rencontrées par les précédentes recherches et de proposer une analyse plus fine en mobilisant la théorie de Lukes dans son ensemble (les 3 dimensions).

L'interprétation des résultats au moyen de l'approche par le pouvoir révèle des consultations comptables tridimensionnelles. Le normalisateur initie les consultations en imposant un certain nombre d'éléments, notamment la première version du cadre conceptuel (CP n° 1) ou encore les attributs procéduraux de la consultation (période, langue, forme et d'autres éléments). La quasi-totalité de ces éléments est acceptée telle quelle et, quand bien même si des critiques s'élèveraient à leur encontre, la marge de modification est prédéfinie par le *Board*. C'est le cas de la structure du cadre conceptuel qui est transposée de la pratique américaine et qui n'est jamais discutée au regard de sa légitimité institutionnelle (Rocher 2013). En lien avec la 3^e dimension du pouvoir (les biais systémiques), ce positionnement

préliminaire de l'IPSASB semble poser les bases de la consultation et tracer le champ des modifications possibles, d'autant plus que la conception du cadre conceptuel repose sur une consolidation des travaux menées par différents normalisateurs nationaux assurant un minimum d'adhésion quant aux standards de ce qu'est un cadre conceptuel sur la forme et sur le fond (cf. Chapitre 1).

Dans un second temps, à des fins de légitimation, la 1^{re} dimension du pouvoir (visible) intervient pour rendre la participation effective en permettant aux répondants de prendre part aux travaux de normalisation. De leur côté, les répondants se saisissent des consultations publiques afin d'exercer des actions de *lobbying* et tenter de porter une influence à l'encontre du normalisateur. Mais, les résultats obtenus confirment l'inefficacité du *lobbying* lors du *Due Process* (puisque aucun changement probant n'a été enregistré). Il apparaît n'être qu'un moyen utilisé par l'IPSASB pour identifier les passages les plus controversés afin de procéder à leur élimination. Ainsi, le pouvoir de 1^{re} dimension s'avère au service du normalisateur (plutôt qu'à celui des *lobbyistes*) puisque le caractère participationniste de la normalisation sert à tester la recevabilité du projet.

Enfin, après une 3^e dimension qui positionne le projet et une 1^{re} dimension qui teste sa recevabilité, la 2^e dimension relative au pouvoir caché consiste à éliminer les points de friction identifiés lors des consultations. Au regard des résultats de cette étude fondée sur la construction de la première phase du cadre conceptuel, il ressort que l'objectif est d'apporter au document de consultation les modifications de forme nécessaires sans en modifier le fond. Comme exposé dans les sous-sections précédentes, ce type de pouvoir correspond à la capacité de l'IPSASB à écarter de l'arène politique tous les sujets controversés. Ainsi, ce pouvoir « caché » demeure observable à travers la recherche de consensus par le déploiement d'une stratégie d'évitement pour différents sujets à savoir l'inclusion des entités commerciales à vocation publique, l'exclusion du thème de la consolidation ou encore l'élargissement des objectifs des rapports financiers à toute prise de décision quelle que soit sa nature. Par là même, ce « simulacre » de changement permet à l'IPSASB de renvoyer l'image d'un normalisateur à l'écoute de ses parties prenantes dont la participation légitime ses actions et ses productions.

Conclusion du chapitre 4

Ce quatrième chapitre a été réservé à la présentation et à la discussion des résultats de l'analyse de la normalisation comptable publique. Il a été organisé en trois sections. La première analysait la participation des répondants à toutes les consultations organisées par l'IPSASB à l'occasion de l'élaboration du cadre conceptuel. Il a été possible de confirmer la surreprésentation du monde anglo-saxon ainsi que la forte présence de certaines catégories professionnelles dans le processus de normalisation. Par ailleurs, cette première section identifie plusieurs types de répondants et permet une meilleure compréhension des raisons qui justifient la faible participation (voire la non-participation) de certains acteurs pourtant intéressés par les travaux de normalisation. Enfin, elle montre l'intérêt que revêt la première phase du projet au regard de plusieurs éléments, notamment les taux de participation.

C'est sur cette première phase que la seconde section s'est focalisée. Il s'est agi d'analyser les positions des acteurs pour chacune des consultations publiques (CP n° 1 et ED n° 1) ayant permis au normalisateur de finaliser et publier cette première phase du projet. L'objectif étant d'identifier les changements souhaités et non le degré d'acceptation du contenu des appels à commentaires, il a été possible de déployer la même typologie de codage pour les deux documents de consultation. Les résultats montrent de nombreuses demandes de changements à l'attention du normalisateur, demandes dont le suivi assuré dans la troisième section a permis d'apprécier la nature et l'organisation ainsi que le fonctionnement du processus de normalisation. Pour ce faire, la troisième section a procédé à la confrontation entre les documents produits par l'IPSASB (CP n° 1, ED n° 1 et la version finale du cadre conceptuel) et les positions des acteurs. La comparaison entre le changement souhaité par les répondants et les modifications apportées par l'IPSASB au cadre conceptuel ont permis à la présente étude de se prononcer sur le caractère conservateur de la normalisation. Autrement dit, pour chaque thème discuté, il a été possible d'apprécier la nature du changement et la prise en compte effective des avis des parties prenantes. Ainsi, pour les trois versions de la première phase du cadre conceptuel, la majorité des changements observés relève de la forme, ce qui participe au maintien des positions préliminaires du normalisateur.

Conclusion de la partie 2

Après une présentation, dans la première partie de cette thèse, de la revue de littérature sur la normalisation comptable et sa dimension démocratique, suivie d'une réflexion sur la pertinence de retenir le cadre du pouvoir tridimensionnel de Lukes et sur son applicabilité dans le cas de normalisation internationale de la comptabilité publique par l'IPSASB (Lukes 1974 [2005]), la deuxième partie avait pour objet de présenter la méthodologie de recherche, d'exposer les résultats puis d'en proposer une analyse.

Le chapitre 3 a ainsi opérationnalisé la démocratie participative couplée à la théorie du pouvoir de Lukes (1974 [2005]) afin d'être en mesure de saisir les trois dimensions du pouvoir qui expliquent les résultats du dispositif participatif qu'est le *Due Process*. C'était donc l'occasion d'introduire une grille d'analyse de la démocratie participative dans le champ de la normalisation (Qui ? Comment ? et Pour Quoi ?) et de la compléter par une analyse de pouvoir permettant d'expliquer la face visible et la face cachée du processus d'élaboration des normes comptables. Ce troisième chapitre est également marqué par le dépassement des limites méthodologiques inhérentes au déploiement d'une approche par le pouvoir dans le contexte de la normalisation comptable.

En termes de résultats, le quatrième chapitre présente l'analyse des lettres de réponses aux appels à commentaires reçues à l'occasion du projet du cadre conceptuel et identifie les participants au processus de normalisation de l'IPSASB. À l'image des recherches menées dans le secteur privé, une forte présence des acteurs anglo-saxons est à signaler. Par ailleurs, plusieurs types de répondants ont été identifiés en fonction de leur taux de participation, à savoir les « One & Only » qui participent une seule fois, les « Occasionnels » dont la participation est moyenne, les « Initiés » qui répondent systématiquement aux appels à commentaires et, enfin, les « Absents » qui désignent toute partie prenante intéressée par la normalisation et dont l'intérêt n'est pas formalisé par un acte de participation. Puis, les acteurs dont la participation est faible ont été interrogés pour comprendre les raisons qui justifient ces écarts de participation. Parmi toutes les raisons invoquées par ces acteurs, la participation semble conditionnée, principalement, par le manque de ressources.

Dans un deuxième temps, la recherche s'est intéressée au contenu des participations, et ce, en identifiant tous les changements souhaités par les répondants. Une focalisation sur la première phase d'élaboration du cadre conceptuel a permis d'identifier les thèmes les plus controversés

et de suivre l'évolution du cadre conceptuel au fil des consultations. En ce sens, les demandes de modifications étaient formulées à l'encontre de la stratégie de normalisation, de la forme du cadre conceptuel mais aussi de son fond. Si l'ensemble du document a été critiqué, certains thèmes comme les utilisateurs des rapports financiers, le champ d'application de ces derniers ou encore les caractéristiques qualitatives de l'information financière, sont ceux pour lesquels l'IPSASB devait apporter des changements.

Contrairement à une approche fondée sur l'identification des taux d'acceptation et pour laquelle toute modification permettrait de déclarer le *Due Process* comme démocratique, l'identification du degré de changement souhaité permet d'identifier les éléments controversés dans un premier temps et d'apprécier la nature du changement apporté par l'IPSASB. Ainsi, la confrontation des demandes de changement avec le changement effectivement apporté au cadre conceptuel permet de se prononcer sur le caractère non démocratique du *Due Process* comptable. Un tel constat est avancé au regard du changement observé tout au long du processus de normalisation. En effet, la mobilisation d'une approche par le pouvoir permet de voir que la participation sert à tester l'acceptabilité d'un modèle. Autrement dit, l'IPSASB organise les consultations sur la base de documents déjà finis (3^e dimension) dont la forme et l'organisation ne sont pas remis en cause, ce qui s'explique par le pouvoir latent. Ce dernier, qui se passe de l'exercice d'une action pour exister, a été visible dès la conception du projet puisque le résultat des études menées par l'IPSASB révélaient déjà une similitude entre les cadres conceptuels des pays respectifs des membres (IPSASB 2006). Le pouvoir visible (1^{re} dimension) n'intervient que dans un second temps pour identifier les points controversés. En ce sens, toutes les réponses codées « Contre » désignent des changements potentiels mais ne garantissent pas une prise en compte effective des critiques (du moins pas sur le fond). Enfin, le pouvoir caché (2^e dimension) répond à ces critiques en apportant des modifications au cadre conceptuel de manière à le faire accepter par les acteurs sans pour autant modifier son contenu.

Conclusion générale

La nécessité, pour toute organisation internationale, de susciter l'adhésion fait de la démocratie une forme de société, non comme un régime de prise de décision idéal mais comme valeur qui guide l'action (Balzard 2015). Cet idéal politique ne s'affiche pas uniquement dans les discours mais s'incarne dans les pratiques, faisant de ces organisations des professionnels de la participation (Nonjon 2006). Ainsi, le « roi idéal » n'étant pas celui qui demande à régner mais bien celui que « *le peuple réclame* » (Attali 2011, p. 313), les organisations internationales, notamment celles qui sont chargées de la normalisation comptable, se sont dotées de processus démocratiques en réponse à une demande d'expertise participative.

En ce sens, la présente recherche a été consacrée à l'analyse du processus de normalisation comptable, dispositif participatif mené par l'IPSASB en vue d'élaborer un cadre conceptuel comptable propre à la comptabilité publique. La première partie de cette thèse met en évidence les enjeux de la normalisation comptable et le besoin d'un normalisateur en vue d'harmoniser la comptabilité des gouvernements. Outre l'inévitable dépendance envers l'IASB du fait de la préexistence d'un référentiel IFRS (Rocher 2017), la mobilisation d'un *Due Process* par l'ouverture du processus de normalisation à toute partie prenante intéressée (Zeff 2005) découvre une quête de légitimité à laquelle se livre l'IPSASB à l'image de tous les normalisateurs comptables. L'institutionnalisation de ce dispositif pourrait traduire une large adhésion des normalisateurs comptables aux principes et valeurs d'une démocratie participative. Or, l'adoption en masse de cette pratique dans le secteur privé ne s'est révélée démocratique qu'en apparence. De nombreuses études déclarent le *Due Process* de l'IASB comme non démocratique, du fait qu'il est dominé par certains acteurs jouissant d'importantes ressources (Burlaud et Colasse 2010), qu'il ne réunit pas les conditions d'observation d'une éthique de la discussion (Noël *et al.* 2010) et qu'il légitime la pugnacité du normalisateur face aux critiques de ses parties prenantes (Heem et Aonzo 2003, LeManh 2009). L'objet de recherche questionne alors l'efficacité participationniste du *Due Process* pour apprécier sa nature et son fonctionnement au-delà de son rôle de légitimation.

Le *Due Process* représente une procédure formelle, transparente et ouverte à tous en vue de garantir l'objectivité et l'impartialité des décisions (Heem et Aonzo 2003). Mais, sa proximité avec certains dispositifs participatifs, notamment le débat public où les citoyens ne bénéficient d'une participation effective qu'en marge du processus de décision (Blondiaux 2008, Blatrix

2011), amène la présente recherche à s'interroger sur les raisons qui motivent un normalisateur à déployer un tel dispositif malgré les contraintes qu'il impose et les ressources qu'il consomme. En effet, la participation serait avant tout un outil qui permet à un normalisateur d'atteindre ses objectifs en conjuguant les deux dimensions technique et politique inhérentes à la normalisation. Sur le plan de la légitimité, le *Due Process* permet de bénéficier de critiques constructives, d'effectuer un travail sur l'image du normalisateur par la transparence de son processus et l'apport d'une réponse au manque de représentativité professionnelle et géographique de ses membres (Chiapello et Medjad 2009). Sur le plan politique, le *Due Process* est destiné à la recherche d'un consensus et il vise à rassurer sur le caractère démocratique du processus de décision. Il permet au normalisateur d'imposer des changements comptables importants malgré la forte opposition à laquelle il pourrait se heurter (Raybaud 2001). Dans le même ordre d'idées, Colasse (2012, p65) précise que « *le Due Process est une façon d'organiser et de pacifier le lobbying et les jeux de pouvoir qui entourent la normalisation du modèle comptable* ». À l'image de tout dispositif participatif où le mécanisme de la participation légitime l'action de l'initiateur de la consultation, la normalisation n'échappe pas à cette recherche de consensus facilitant l'acceptation des productions puisqu'elles résultent de la collaboration de leurs destinataires dans un cadre démocratique, ne serait-ce qu'en apparence (Haudeville et Wolff 2004). En accord avec cela, la théorie de la démocratie participative a été mobilisée pour comprendre la nature et l'organisation du *Due Process*. Puis, la théorie du pouvoir de Lukes (1974 [2005]) s'est imposée afin d'expliquer son fonctionnement.

La deuxième partie de la thèse, précisant le positionnement méthodologique et procédant à la collecte et à l'analyse des données, confirme l'intérêt du cadrage théorique axé sur le couple « participation – pouvoir ». Par une approche itérative assurant des allers-retours entre théorie, méthodologie et terrain de recherche, l'analyse de contenu thématique est mobilisée pour étudier les lettres de réponses adressées à l'IPSASB dès lors qu'elles représentent le meilleur moyen mis à la disposition des répondants pour faire entendre leurs revendications (Raffournier 2007). La collecte de données s'étend également aux documents de consultation publiés par l'IPSASB, à savoir les papiers de consultation et les exposés-sondages. Quant à l'opérationnalisation du cadrage théorique, l'entrée par la participation analyse la face visible du processus de normalisation et l'approche par le pouvoir la complète en y intégrant une dimension cachée (relative à l'exercice d'une influence en amont et en parallèle du processus public) et une dimension latente (désignant l'influence inhérente à la structure du

normalisateur dont l'existence se passerait de l'exercice d'une action). Toutefois, l'opérationnalisation de la démocratie participative ainsi que la théorie du pouvoir tridimensionnel nécessitent le dépassement de certaines limites conceptuelles et méthodologiques dont les précédentes recherches peuvent témoigner (Lukes 1974 [2005], Hope et Gray 1982, Hussein et Ketz 1991, Kwok et Sharp 2005, Lorenzi 2006; Kahloul 2012). Il s'agit de la difficulté à saisir la deuxième dimension du pouvoir du fait qu'elle est, par définition, cachée. La troisième dimension du pouvoir pose également des questions puisque le volet latent du pouvoir interroge sur la manière d'appréhender le déterminisme institutionnel relatif à cette dimension. L'opérationnalisation d'un tel cadre pose deux conditions. La première consiste à se détacher d'une normalisation duale où le normalisateur est systématiquement positionné face à ses parties prenantes. En effet, l'IPSASB, en tant qu'initiateur des consultations, n'est pas neutre et défend des intérêts au même titre que ses parties prenantes. La deuxième condition consiste alors en la reconnaissance de la réciprocité du pouvoir. Autrement dit, toute partie prenante (y compris l'IPSASB) exerce le pouvoir et le subit (contre-pouvoir).

En somme, après une première phase de tests (menée sur une série de lettres de réponses reçues par l'IPSASB de la part de ses parties prenantes) permettant d'identifier les faiblesses de la méthodologie et de procéder aux ajustements nécessaires, un triptyque « Qui ? Comment ? et Pour Quoi ? » a été proposé en vue d'analyser le *Due Process* comptable. L'idée générale consiste à identifier les participants aux consultations publiques (Qui ?), les positions prises par ces derniers (Comment ?) et la réponse du normalisateur permettant d'apprécier sa sensibilité face aux avis de ses parties prenantes (Pour Quoi ?). Quant à l'opérationnalisation du cadre tridimensionnel, elle vient se superposer sur le triptyque précédemment évoqué. D'abord, la 3^e dimension du pouvoir permet de comprendre le positionnement préliminaire de l'IPSASB (première version du cadre conceptuel) et les raisons pour lesquelles ce dernier n'est pas remis en question dans sa totalité, tant sur la forme que sur le contenu. Puis, la 1^{re} dimension du pouvoir permet d'identifier les thèmes les plus controversés et les changements souhaités par les répondants. Enfin, la 2^e dimension du pouvoir se saisit des changements apportés par l'IPSASB et questionne leur nature pour se prononcer sur la nature démocratique ou non du *Due Process*.

Les résultats de la recherche

L'objectif du *Due Process*, tel qu'il est affiché par les normalisateurs comptables, est de concilier l'aspect technique et politique de la normalisation en donnant naissance à des projets de qualité, et ce, en considérant les intérêts des parties prenantes. Toutefois, le succès d'un normalisateur selon Gerboth (1973) ne s'apprécie pas au regard de ses compétences techniques mais de ses compétences politiques. Ainsi, dans l'absolu, l'efficacité d'un processus de normalisation réside dans sa nature démocratique mais, « *pour qu'il y ait une démocratie, il faut qu'il y ait des citoyens* » (Stefanini 2010). De fait, l'auteur rappelle la principale limite de la démocratie et précise que cette dernière est souvent affirmée mais rarement pratiquée.

La première phase de l'analyse consistait à identifier et catégoriser les participants aux consultations publiques organisées à l'occasion de l'élaboration du cadre conceptuel par l'IPSASB (qui participe ?). Bien qu'ayant enregistré un nombre de participations significatif par rapport aux autres projets de l'IPSASB et bien qu'il n'existe aucune référence internationale en terme de taux de participation, le projet du cadre conceptuel n'a fait réagir que 55 parties prenantes lors de ces phases jugées comme les plus importantes. À cette faible participation lors d'un projet dit fédérateur au niveau international s'ajoute le constat d'une normalisation publique dominée par les acteurs anglo-saxons, à l'image de la normalisation privée. Par ailleurs, il a été possible de catégoriser ces acteurs en présence en fonction de leur degré de participation aux neuf consultations écrites (4 papiers de consultation et 5 exposés-sondages) mais seuls les répondants dits « Initiés » manifestent leur intérêt par un acte de participation de façon systématique.

Indépendamment des habitués de la participation, les répondants « One & Only » ainsi que les répondants « Occasionnels » ont été interrogés pour comprendre les raisons de leur faible participation et, de fait, tenter de comprendre les raisons qui justifient l'abstention de certains acteurs alors même qu'ils sont intéressés par les travaux de normalisation. Les réponses reçues avancent plusieurs raisons à l'origine des faibles participations (voire des non-participations) mais le manque de ressources (temporelles, financières et techniques) s'avère être le principal facteur. La spécialisation de certains acteurs dans le champ public contraint également ces derniers à ne commenter que les thèmes en lien avec leur spécialisation. Par ailleurs, une participation en amont ou en parallèle aux consultations publiques, pouvant justifier l'absence de certains acteurs de la scène de la normalisation, a été évoquée à

plusieurs reprises. Enfin, certains acteurs justifient leur faible participation (voire non participation) par un faible intérêt porté à la normalisation publique ou encore par la non considération de leurs avis formulés lors des précédentes consultations.

La démocratie dans le champ comptable souffrirait alors des mêmes limites que celles signalées dans le champ politique quant à l'échec des procédures participatives (Nonjon 2006, Gourgues et Sainty 2011). En d'autres termes, un défaut de participation naissant de l'écart significatif enregistré entre l'offre de participation faite par l'IPSASB et la demande de participation est susceptible de remettre en question le caractère démocratique de la normalisation. De plus, une normalisation menée en comité réduit (entre acteurs *Initiés*) renvoie à l'abandon d'une démocratie participative au profit d'une démocratie représentative, en perpétuant le jeu de la délégation (Blatrix 2011). Ces délégués, souvent vus comme acteurs dominants du fait de leurs ressources et de leur proximité avec le normalisateur, peuvent former une « *Cour démocratique* » si l'on admet la réciprocité du pouvoir (dans le cas où l'IPSASB serait également détenteur d'un pouvoir face à ces acteurs dits « *Initiés* »). Ainsi, en accord avec De Villepin (2010), la démocratie représentative offre un cadre propice à l'esprit de cour des élites. Dans ce cas, la compréhension de la normalisation serait conditionnée par la compréhension des positions de l'IPSASB ainsi que celles des répondants « *Initiés* » au sein de la cour (Elias 1985) qui est le *Due Process* (comme formation sociale avec ses contraintes et conventions).

La deuxième phase de l'analyse s'intéresse aux positions des acteurs lors de l'élaboration de la première phase du cadre conceptuel. L'acte de participation au *Due Process* oblige, en quelque sorte, les répondants à se conformer aux règles de l'arène de conflit en ce sens qu'ils doivent répondre aux appels à commentaires en affichant leur accord ou leur désaccord et en justifiant leurs prises de position. Parmi tous les thèmes traités, celui des utilisateurs, celui du champ des rapports financiers ainsi que les caractéristiques qualitatives de l'information financière ont été identifiés comme étant les thèmes les plus controversés et pour lesquels des changements significatifs étaient attendus. Enfin, la dernière phase de l'analyse consistait à passer en revue trois documents successifs produits par l'IPSASB (papier de consultation, exposé-sondage et cadre conceptuel final) afin d'identifier les changements apportés et d'apprécier la nature du *Due Process* comptable. À cet effet, des changements de stratégie, de forme et de fond ont été identifiés et confrontés aux demandes de changement formulées par les répondants. Mais, tous les changements, quelle que soit leur nature, reflètent davantage

une recherche de consensus (par une stratégie d'évitement du conflit) qu'une écoute effective de la part de l'IPSASB.

En matière de modifications apportées au document du cadre conceptuel, les décisions de l'IPSASB s'inscrivent dans le cadre d'une stratégie d'évitement du conflit. Parmi les exemples les plus marquants, il est possible de citer l'abandon des traductions du cadre conceptuel en langue française, l'exclusion du thème de la consolidation du cadre conceptuel ou encore l'élargissement du champ des rapports financiers à toute information quelle que soit sa nature (quantitative, qualitative, liée au passé, au présent ou au future des entités). En effet, le traitement de ces questions aurait contraint l'IPSASB à engager un débat quant au sens des notions de « supportability » ou de « faithful representation » (pour ce qui est de la traduction en langue française), de prendre position quant aux critères d'inclusion des entités dans le périmètre de consolidation (débat déjà engagé lors du CPn°1) et de justifier un rapprochement avec le référentiel de l'IASB en cas de limitation des rapports aux seuls informations financières (GPFS à la place des GPFR). Dans ce cas, le changement n'est en réalité qu'un simulacre traduisant un refus de positionnement par l'IPSASB faisant de la participation du public aux travaux de normalisation une participation uniquement symbolique.

Ainsi, il a été possible de se prononcer sur le caractère conservateur de la normalisation puisque les consultations servent à légitimer les productions du normalisateur. Sur le plan du pouvoir, la publication d'un document de consultation correspond à la 3^e dimension, soit un positionnement justifiant un document sujet à des changements mineurs uniquement. Quant à la participation, elle justifie l'identification des points de friction (1^{re} dimension) et leur élimination (2^e dimension).

Les apports de la recherche

Des motivations d'ordre théorique, méthodologique et managérial sont à la base de ce projet. Sur le plan théorique, cette recherche permet de mieux comprendre le processus de normalisation comptable et, plus particulièrement, le processus d'élaboration d'un cadre conceptuel. Ce faisant, ce projet s'insère dans la continuité des travaux similaires engagés dans le secteur privé, afin de les poursuivre et de les compléter à partir d'une comparaison de leurs résultats avec ceux issus du secteur public. L'introduction de la notion de « normalisation participative » ouvre la voie de l'exploration pour faire de l'approche

participationniste un outil d'analyse. Cela répond également au besoin manifesté par Loïc Blondiaux (2008) ainsi que Berland et Pezet (2009) d'inventorier et de comprendre les différents dispositifs participatifs en vue de nourrir, sur le plan théorique, une ambition politique quant à la nature des changements que les acteurs de la normalisation sont en droit d'attendre.

Un autre apport théorique est en lien avec la mobilisation du cadre tridimensionnel de Lukes (1974 [2005]) dans son ensemble. En effet, ce cadre a été largement mobilisé mais rares sont les recherches qui déploient la vision tridimensionnelle du pouvoir (Hope et Gray 1982, Hussein et Ketz 1992, Gore 1992, Weetman 2001). Cela s'explique par le fait que de nombreuses limites, notamment méthodologiques, rendent difficile l'appréciation du pouvoir qui s'exerce derrière l'arène du conflit et réduisent l'analyse à la 1^{re} dimension du pouvoir. Ainsi, la présente recherche parvient à opérationnaliser les trois dimensions du pouvoir en considérant l'IPSASB comme partie prenante et en se détachant d'une vision de pouvoir à sens unique (réciprocité du pouvoir). Le normalisateur serait alors à même d'influencer et d'être influencé. Cela participe à une meilleure compréhension du *Due Process* de l'IPSASB et des modifications (ou non) observées à son issue.

Sur le plan méthodologique, ce projet s'appuie sur l'analyse d'un document du normalisateur, de sa genèse à sa finalisation, en tenant compte du point de vue de l'ensemble des parties prenantes impliquées dans ce projet. Pour ce faire, deux typologies ont été développées pour le cadre de l'IPSASB mais pas uniquement puisqu'elles peuvent s'appliquer à tous les processus de normalisation, qu'ils soient nationaux ou internationaux. La première typologie, servant à classer les répondants par appartenance géographique et professionnelle, permet de dépasser de nombreuses limites rencontrées par les recherches antérieures et de prétendre à des résultats plus précis quant à l'origine des réponses. L'identification des origines géographiques distingue, au sein même des organisations internationales, les organisations multinationales des organisations dites inter-nationales. En ce qui concerne l'identification des origines professionnelles, la typologie proposée par Capron (2005) a été adaptée au cas de la normalisation afin de considérer l'éventuel chevauchement entre les différentes catégories professionnelles.

Pareillement, la deuxième typologie servant à analyser le contenu des lettres de réponses permet de dépasser les limites des typologies recensées dans la littérature comptable. Il s'agit d'une typologie de codage à 4 catégories pour identifier l'accord, le désaccord, les avis

partagés et les non-réponses (Pour, Contre, AVP et NRP). Cette typologie met la focale sur le degré de changement souhaité et non sur le taux d'acceptation des énoncés des appels à commentaires. Autrement dit, si les recherches antérieures appréciaient le degré d'acceptation des énoncés, la présente recherche s'intéresse aux changements que les répondants souhaitent voir à l'issue des consultations. Indépendamment d'une identification précise des positions prises par les répondants, la focalisation sur le degré de changement souhaité permet une meilleure confrontation avec les documents produits par l'IPSASB et, par conséquent, une meilleure analyse du pouvoir et son influence au sein de la normalisation.

Enfin, sur le plan managérial, à l'instar des travaux de Gore (1992) relatifs au cadre conceptuel du FASB, le normalisateur américain de comptabilité privée, ce projet vise à proposer une chronologie du développement d'un cadre conceptuel, à analyser les réponses qu'il apporte à l'ensemble des critiques adressées à la normalisation de la comptabilité publique à l'échelle internationale, mais aussi à mieux comprendre les enjeux implicites et explicites attachés à l'élaboration d'un tel document. Par ailleurs, l'analyse des participations offre la possibilité aux répondants de mieux comprendre l'organisation et le fonctionnement du mécanisme de participation qu'est le *Due process*. De même, les résultats de la recherche permettent de connaître les facteurs limitant la participation et qui permettent au normalisateur de revoir à la hausse le taux de participation de ses parties prenantes.

Limites et pistes de réflexion

L'ambition de ce travail doctoral était de mettre au jour des fonctions « cachées » de la démocratie participative en matière de normalisation comptable afin de bien saisir les dimensions idéologiques permettant aujourd'hui l'émergence de référentiels normatifs appelés à devenir les références mondiales incontestées. Toutefois, ce travail est à considérer dans le cadre des limites qui sont les siennes. En effet, la présente recherche souffre de quelques limites théoriques et méthodologiques qu'il n'a pas été possible de réduire.

D'abord, sur le plan théorique, l'opérationnalisation des trois dimensions de Lukes (1974 [2005]) représente un avantage significatif puisqu'elle offre la possibilité de saisir le pouvoir sous plusieurs formes mais une partie du pouvoir caché le demeure. Plus précisément, l'opérationnalisation de la 2^e dimension par l'identification des thèmes écartés des documents de l'IPSASB permet d'analyser une part du pouvoir qui restait jusque-là inexplorée, mais,

l'éventuel pouvoir qui aurait été exercé avant même la production du premier papier de consultation échappe à la présente étude. En effet, certains répondants interrogés sur les raisons qui justifiaient leur faible participation au *Due Process* comptable ont confirmé l'existence d'une participation qui s'effectue en dehors des lettres de réponses et qui n'a pu être saisie par la présente recherche. Enfin, l'analyse de la 3^e dimension du pouvoir mériterait des analyses complémentaires afin de mieux comprendre la formation des biais systémiques et les prises de position préliminaires de l'IPSASB.

Sur le plan méthodologique, la focalisation sur l'analyse des lettres de réponses représente la principale limite de la recherche. Malgré les questions posées à certains répondants sur les raisons qui justifient leur faible participation, l'analyse des données est quasi exclusivement documentaire. En ce sens, malgré les éventuelles difficultés liées à une collecte de données par entretiens, ces derniers peuvent découvrir une autre facette du pouvoir invisible.

En réponse à ces limites, quelques pistes de réflexion sont envisageables. Il serait intéressant d'analyser les mécanismes en amont et en parallèle des consultations publiques. Les phases en amont correspondent aux phases préliminaires assurées par le staff de l'IPSASB. Quant aux mécanismes parallèles à la normalisation, il s'agit des relations informelles que certains acteurs entretiennent avec le normalisateur. Par ailleurs, en matière de participation, il convient de définir un échantillon d'acteurs abstentionnistes et de les interroger sur les raisons d'un tel choix.

Table des illustrations

Figures

Figure 1 : Organisation de la thèse.....	19
Figure 2 : Organisation de la partie 1.....	24
Figure 3 : L’alignement des modèles de normalisation sur le modèle américain.....	32
Figure 4 : Éventail des méthodes de comptabilité publique.....	35
Figure 5 : Méthodologie de PwC pour l’adoption des normes IPSAS.....	44
Figure 6 : Synthèse de la stratégie du normalisateur public.....	46
Figure 7 : Politique de modification des documents de l’IASB pour le secteur public.....	52
Figure 8 : Programme de travail de la période 2015-2019.....	55
Figure 9 : Chronologie d’élaboration du Cadre Conceptuel par l’IPSASB.....	66
Figure 10 : Le processus de normalisation comptable internationale.....	69
Figure 11 : L’échelle de participation selon Arnstein.....	76
Figure 12 : La 1 ^{re} dimension du pouvoir.....	117
Figure 13 : La 2 ^e dimension du pouvoir.....	118
Figure 14 : La 3 ^e dimension du pouvoir.....	119
Figure 15 : Carte conceptuel du pouvoir et notions assimilées.....	121
Figure 16 : Qui ? Comment ? Pour quoi ? Une lecture politique du <i>Due Process</i>	122
Figure 17 : Les participations dans le <i>Due Process</i> comptable.....	123
Figure 18 : Les 3 dimensions du <i>Due Process</i> comptable.....	124
Figure 19 : Cartographie des acteurs de la normalisation publique.....	125
Figure 20 : Opérationnalisation du pouvoir unidimensionnel.....	128
Figure 21 : La 2 ^e dimension du pouvoir dans le cas de la normalisation.....	130
Figure 22 : L’équilibre des pouvoirs dans la normalisation comptable.....	133
Figure 23 : Organisation de la partie 2.....	144
Figure 24 : La réciprocité du pouvoir au sein du <i>Due Process</i> comptable.....	155
Figure 25 : La classification des participants au projet du cadre conceptuel par Nistor.....	163
Figure 26 : Classification des acteurs par origine professionnelle adaptée du modèle de Capron <i>et al.</i> (2005).....	181
Figure 27 : Les phases d’analyse des positions des acteurs de la normalisation.....	188
Figure 28 : Répartition géographique des réponses.....	226
Figure 29 : Mesures de convergences vers les normes internationales.....	241
Figure 30 : Les positions des acteurs pour chaque question clé.....	251
Figure 31 : Évolution de la structure du cadre conceptuel suite à la première consultation.....	286

Tableaux

Tableau 1 : Procédure d'achat en comptabilité publique.	37
Tableau 2 : Les trois catégories de problèmes inhérents à l'adoption d'une comptabilité d'exercice pour les comptes publics.	45
Tableau 3 : Enjeux d'un cadre conceptuel.	59
Tableau 4 : Les participations au projet d'élaboration du cadre conceptuel de l'IPSASB.....	153
Tableau 5 : Les différents types d'organisations internationales	168
Tableau 6 : La composition de la catégorie des organisations internationales.....	169
Tableau 7 : Classification par origine professionnelle retenue par Kahloul (2012).	176
Tableau 8 : Rapprochement entre le codage des questions clés et le codage des avis généraux....	201
Tableau 9 : Typologie de codage retenue pour test.	202
Tableau 10 : Prise de position préliminaire nécessitant des sous-codes.....	205
Tableau 11 : Prise de position montrant les limites des sous-codes.	206
Tableau 12 : Critiques par reformulation des positions de l'IPSASB.	210
Tableau 13 : Transposition de la démocratie participative et du pouvoir tridimensionnel au cas de l'IPSASB.....	219
Tableau 14 : Participation au <i>Due process</i> de l'IPSASB par continent.	221
Tableau 15 : Représentativité des zones géographiques dans le processus de normalisation.	223
Tableau 16 : Participation des zones géographiques par phase de consultation.....	225
Tableau 17 : Répartition des répondants par origine professionnelle.....	227
Tableau 18 : Répartition des réponses par Rocher (2013, p. 5).....	230
Tableau 19 : Les 5 consultations en lien avec le cadre conceptuel retenues dans l'étude de Rocher (2013).	231
Tableau 20 : Répartition des réponses par appartenance professionnelle et par phase de consultation.	231
Tableau 21 : Identification des concentrations de réponses.	235
Tableau 22 : Classification des répondants par score de réitération de réponses.	236
Tableau 23 : Répartition des réponses « One & Only » sur l'ensemble des phases.	237
Tableau 24 : Liste des acteurs dits « Initiés ».....	239
Tableau 25 : Attribution des codes aux réponses données lors du CP n° 1.....	249
Tableau 26 : Les positions des acteurs par catégorie professionnelle.	250
Tableau 27 : Les positions globales face au 1 ^{er} chapitre de l'ED n° 1.	267
Tableau 28 : Les positions globales face au 2 ^e chapitre de l'ED n° 1.	270
Tableau 29 : Les positions globales face au 3 ^e chapitre de l'ED n° 1.	273
Tableau 30 : Les positions globales face au 4 ^{ème} chapitre de l'EDn°1.	278

Annexes

Annexe 1: Identification des questions clés dans le CPn°1

Le CPn°1 synthétise le contenu du cadre conceptuel comme suit (IPSASB, 2008) :

1- Rôle et autorité du Cadre conceptuel

Le Cadre conceptuel définit les concepts fondateurs de l'information financière à l'intention des entités du secteur public qui adoptent la comptabilité d'engagement.

Le Cadre conceptuel ne définira aucune nouvelle obligation portant sur l'information financière des entités du secteur public qui se conforment aux normes IPSAS et ne prévaudra pas sur les normes IPSAS existantes. Toutefois, en cas de situation non spécifiquement prévue par les normes IPSAS ou par d'autres documents d'orientation émanant du Conseil, le Cadre conceptuel constituera une référence pertinente pour la recherche de solutions.

2- Objectifs de l'information financière

Les objectifs de l'information financière sont définis en fonction des utilisateurs des rapports financiers à usage général et de leurs besoins d'information. Les utilisateurs de ces rapports peuvent être des bénéficiaires de services, des fournisseurs de ressources ou des parties particulièrement concernées par des services spécifiques. Une synthèse de leurs besoins d'information a été réalisée. On constate que dans de nombreux pays, le pouvoir législatif est l'un des principaux utilisateurs de ces rapports.

L'information financière établie par une entité du secteur public doit fournir aux utilisateurs les informations appropriées au sujet de cette entité aux fins de l'évaluation de la reddition de comptes et de la prise de décisions en matière d'allocation de ressources ou en matière politique et sociale.

3- Champ de l'information financière

Le champ de l'information financière délimite les transactions, autres événements et activités pouvant être pris en compte dans les rapports financiers à usage général. Les catégories d'informations pouvant faire partie de l'information financière et être publiées dans ces rapports afin de répondre aux objectifs précités sont étudiées en détail.

Le champ de l'information financière devrait être suffisamment étendu pour que le rapport financier à usage général d'une entité rende compte d'éléments financiers ou non concernant son passé, son présent et son avenir, y compris en fournissant des données financières prospectives et d'autres informations quant aux futures activités de fourniture de service, aux objectifs et besoins de ressources associés.

4- Caractéristiques qualitatives des informations contenues dans les rapports financiers à usage général

Ces caractéristiques qualitatives sont les attributs qui garantissent l'intérêt pour les utilisateurs des informations figurant dans les rapports financiers à usage général au regard des objectifs définis pour l'information financière.

Les caractéristiques qualitatives des renseignements fournis dans les rapports financiers à usage général des entités du secteur public sont la pertinence, la fidélité, l'intelligibilité, la diffusion en temps opportun, la comparabilité et la vérifiabilité. Les rapports financiers à usage général sont également soumis aux contraintes générales que sont l'importance relative, le coût et le bon équilibre entre les caractéristiques qualitatives.

5- Entité présentant l'information financière

Au sens du Cadre conceptuel, une entité du secteur public qui établit des rapports financiers à usage général est décrite comme une entité présentant l'information financière.

Le Cadre conceptuel n'a pas vocation à désigner les administrations (ou composantes de l'administration) ou autres entités du secteur public qui sont des entités présentant l'information financière qui les concerne ou qui concerne un groupe. Cependant, le Cadre conceptuel décrira (a) les caractéristiques essentielles d'une entité présentant l'information financière et (b) les critères présidant au choix des entités à inclure dans une entité présentant l'information financière d'un groupe.

La nature des relations entre pouvoir législatif et pouvoir exécutif telles qu'elles existent dans de nombreux pays, et les conséquences de ces relations sur l'information financière seront également évoquées.

Annexe 2: Les 9 questions clés qui organisent le CPn°1

Prise de position préliminaire n°1 : Autorité du cadre conceptuel

Le Cadre conceptuel ne définira aucune nouvelle obligation portant sur l'information financière des entités du secteur public qui se conforment aux normes IPSAS et ne prévaudra pas sur les normes IPSAS existantes.

Lors du choix des principes comptables applicables à certaines situations non spécifiquement prévues par les normes IPSAS ou par d'autres documents d'orientation émanant du Conseil, les entités du secteur public se référeront aux définitions, aux critères de comptabilisation, aux principes d'évaluation et aux autres concepts identifiés dans le Cadre conceptuel dont elles étudieront la possible application.

Prise de position préliminaire n° 2 : Rapports financiers à usage général

Les rapports financiers à usage général visent à satisfaire les besoins d'information classiques d'un large éventail d'utilisateurs potentiels qui ne peuvent demander la préparation de rapports sur mesure répondant à des besoins d'information spécifiques.

Prise de position préliminaire n° 3 : Les utilisateurs des rapports financiers à usage général

Afin de recenser leurs besoins d'information communs, les utilisateurs potentiels des rapports financiers à usage général des entités du secteur public sont identifiés comme suit :

- les bénéficiaires de services ou leurs représentants ;
- les contributeurs ou leurs représentants ;
- d'autres parties, dont les groupes d'intérêt et leurs représentants.

Le pouvoir législatif est l'un des principaux utilisateurs des rapports financiers à usage général des entités du secteur public. Il agit dans l'intérêt des membres de la collectivité, considérés comme bénéficiaires de services, contributeurs ou citoyens ayant un intérêt pour des prestations ou activités particulières ou à qui celles-ci sont nécessaires.

Prise de position préliminaire n° 4 : Les objectifs de l'information financière

Les objectifs de l'information financière par les entités du service public sont de fournir des renseignements à propos de l'entité présentant l'information financière utiles aux utilisateurs des rapports à des fins :

- d'évaluation de la reddition de comptes ;
- de prise de décisions en matière d'allocation de ressources, en matière politique et sociale.

Prise de position préliminaire n° 5 : Le champ d'application de l'information financière

Le champ de l'information financière englobe la communication de données financières et non financières portant sur :

- les ressources économiques de l'entité présentant l'information financière à la date de présentation de l'information et les droits sur ces ressources ;
- l'effet des transactions, d'autres événements et activités qui modifient les ressources économiques de l'entité présentant l'information financière et les droits sur ces ressources pendant la période considérée, y compris les entrées et sorties de trésorerie et la performance financière ;

- le respect, par l'entité présentant l'information financière, de la législation ou de la réglementation applicable au domaine et des budgets légalement adoptés ou approuvés et utilisés pour justifier la perception d'impôts et de taxes ;
- la réalisation, par l'entité présentant l'information financière, de ses objectifs de prestation de services ;
- les informations financières prospectives et autres informations sur les futures activités de prestation de services et objectifs associés de l'entité présentant l'information financière, et les ressources nécessaires à cette fin.

Le champ de l'information financière englobe également la fourniture de documents explicatifs sur : a) les principaux facteurs influençant la performance financière de l'entité, la réalisation des objectifs de prestation de services et d'autres objectifs ainsi que les facteurs pouvant avoir une influence sur la performance future de l'entité ; b) les hypothèses qui sous-tendent les informations présentées dans les rapports financiers à usage général et les principales incertitudes les concernant.

Prise de position préliminaire n° 6 : Évolution du champ d'application de l'information financière

Le champ de l'information financière doit évoluer au gré des besoins d'information des utilisateurs, conformément aux objectifs de l'information financière.

Prise de position préliminaire n° 7 : Les caractéristiques qualitatives des informations incluses dans les rapports financiers à usage général

Les caractéristiques qualitatives des informations incluses dans les rapports financiers à usage général des entités du secteur public sont :

- La pertinence, qui englobe la valeur de confirmation, la valeur prédictive ou les deux ;
- L'image fidèle, obtenue par la description complète, neutre et exempte d'erreur significative d'un phénomène économique ou autre ;
- L'intelligibilité ;
- La diffusion en temps opportun ;
- La comparabilité ;
- La vérifiabilité (y compris la soutenabilité).

Les contraintes pesant sur l'information financière sont l'importance relative, le coût, et l'obtention d'un juste équilibre entre les caractéristiques qualitatives.

Prise de position préliminaire n° 8 : Les caractéristiques de l'entité présentant l'information financière

Une entité présentant l'information financière se caractérise principalement par l'existence d'utilisateurs qui ont besoin des rapports financiers à usage général publiés par cette entité aux fins de reddition de comptes ou de prise de décisions en matière d'allocation des ressources et en matière politique et sociale.

Une entité du secteur public présentant l'information financière peut être une entité dotée d'une identité juridique propre ou tout(e) autre structure/arrangement organisationnel(le).

Prise de position préliminaire n° 9 : La composition de l'entité présentant l'information

financière d'un groupe

Une entité présentant l'information financière d'un groupe se compose de l'État (ou toute autre entité du secteur public) et d'autres entités lorsque l'État (ou toute autre entité du secteur public) :

- a le pouvoir de diriger les stratégies financières et opérationnelles des autres entités (critère de « pouvoir ») ; et
- peut retirer des avantages des activités des autres entités, ou est exposé à une charge financière pouvant résulter des opérations ou des actions de ces entités et peut user de son pouvoir pour accroître, maintenir ou préserver ces avantages, ou pour maintenir, réduire ou, plus largement, influencer sur la charge financière pouvant résulter des opérations ou des actions de ces entités (critère d'« avantage ou de charge/perte financière »).

Annexe 3: Les positions des acteurs pour chaque question clé

Positions	Question clé n°1				
	AVP	Contre	NRP	Pour	Totaux
Audit et contrôle	1	1	-	4	6
Part relative en (%)	33%	13%	-	11%	11%
Autres	1	1	2	5	9
Part relative en (%)	33%	13%	29%	14%	16%
Normalisateur	-	2	-	8	10
Part relative en (%)	-	25%	-	22%	18%
Org - Gouv	-	1	5	15	21
Part relative en (%)	-	13%	71%	41%	38%
Prof - Comptable	1	3	-	5	9
Part relative en (%)	33%	38%	-	14%	16%
Total général	3	8	7	37	55

Positions	Question clé n°2				
	AVP	Contre	NRP	Pour	Totaux
Audit et contrôle	1	3	-	2	6
Part relative en (%)	50%	20%	-	6%	11%
Autres	1	1	2	5	9
Part relative en (%)	50%	7%	33%	16%	16%
Normalisateur	-	2	-	8	10
Part relative en (%)	-	13%	-	25%	18%
Org - Gouv	-	8	4	9	21
Part relative en (%)	-	53%	67%	28%	38%
Prof - Comptable	-	1	-	8	9
Part relative en (%)	-	7%	-	25%	16%
Total général	2	15	6	32	55

Positions	Question clé n°3				
	AVP	Contre	NRP	Pour	Totaux
Audit et contrôle	-	4	-	2	6
Part relative en (%)	-	11%	-	17%	11%
Autres	1	5	2	1	9
Part relative en (%)	50%	14%	40%	8%	16%
Normalisateur	1	6	-	3	10
Part relative en (%)	50%	17%	-	25%	18%
Org - Gouv	-	14	3	4	21
Part relative en (%)	-	39%	60%	33%	38%
Prof - Comptable	-	7	-	2	9
Part relative en (%)	-	19%	-	17%	16%
Total général	2	36	5	12	55

Positions	Question clé n°4				
	AVP	Contre	NRP	Pour	Totaux
Audit et contrôle	1	2	-	3	6
Part relative en (%)	20%	8%	-	15%	11%
Autres	2	3	1	3	9
Part relative en (%)	40%	13%	17%	15%	16%
Normalisateur	1	5	-	4	10
Part relative en (%)	20%	21%	-	20%	18%
Org - Gouv	1	10	5	5	21
Part relative en (%)	20%	42%	83%	25%	38%
Prof - Comptable	-	4	-	5	9
Part relative en (%)	-	17%	-	25%	16%
Total général	5	24	6	20	55

Positions	Question clé n°5				
	AVP	Contre	NRP	Pour	Totaux
Audit et contrôle	1	3	-	2	6
Part relative en (%)	17%	10%	-	14%	11%
Autres	1	4	2	2	9
Part relative en (%)	17%	13%	50%	14%	16%
Normalisateur	1	6	-	3	10
Part relative en (%)	17%	19%	-	21%	18%
Org - Gouv	2	15	2	2	21
Part relative en (%)	33%	48%	50%	14%	38%
Prof - Comptable	1	3	-	5	9
Part relative en (%)	17%	10%	-	36%	16%
Total général	6	31	4	14	55

Positions	Question clé n°6				
	AVP	Contre	NRP	Pour	Totaux
Audit et contrôle	1	1	-	4	6
Part relative en (%)	25%	13%	-	12%	11%
Autres	2	1	3	3	9
Part relative en (%)	50%	13%	33%	9%	16%
Normalisateur	1	2	-	7	10
Part relative en (%)	25%	25%	-	21%	18%
Org - Gouv	-	3	6	12	21
Part relative en (%)	-	38%	67%	35%	38%
Prof - Comptable	-	1	-	8	9
Part relative en (%)	-	13%	-	24%	16%
Total général	4	8	9	34	55

Positions	Question clé n°7				
	AVP	Contre	NRP	Pour	Totaux
Audit et contrôle	1	4	-	1	6
Part relative en (%)	33%	14%	-	6%	11%
Autres	2	4	1	2	9
Part relative en (%)	67%	14%	17%	12%	16%
Normalisateur	-	6	-	4	10
Part relative en (%)	-	21%	-	24%	18%
Org - Gouv	-	9	5	7	21
Part relative en (%)	-	31%	83%	41%	38%
Prof - Comptable	-	6	-	3	9
Part relative en (%)	-	21%	-	18%	16%
Total général	3	29	6	17	55

Positions	Question clé n°8				
	AVP	Contre	NRP	Pour	Totaux
Audit et contrôle	1	4	-	1	6
Part relative en (%)	33%	24%	-	4%	11%
Autres	1	2	3	3	9
Part relative en (%)	33%	12%	38%	11%	16%
Normalisateur	1	3	-	6	10
Part relative en (%)	33%	18%	-	22%	18%
Org - Gouv	-	6	5	10	21
Part relative en (%)	-	35%	63%	37%	38%
Prof - Comptable	-	2	-	7	9
Part relative en (%)	-	12%	-	26%	16%
Total général	3	17	8	27	55

Positions	Question clé n°9				
	AVP	Contre	NRP	Pour	Totaux
Audit et contrôle	-	4	-	2	6
Part relative en (%)	-	17%	-	10%	11%
Autres	4	2	2	1	9
Part relative en (%)	57%	9%	50%	5%	16%
Normalisateur	2	4	-	4	10
Part relative en (%)	29%	17%	-	19%	18%
Org - Gouv	-	11	2	8	21
Part relative en (%)	-	48%	50%	38%	38%
Prof - Comptable	1	2	-	6	9
Part relative en (%)	14%	9%	-	29%	16%
Total général	7	23	4	21	55

Annexe 4: Les changements de fond apportés au CP n°1.

Thèmes	Modifications apportées
Chapitre 1	
Rapports financiers à usage général	La présentation des rapports financiers précise désormais que ces derniers viennent répondre aux besoins en informations des utilisateurs (principaux) et non pas aux besoins communs d'un large éventail d'utilisateurs potentiels (common information needs of a Potentially wide range of users).
Champ d'application des GPFR	Le <i>Scope</i> sert les besoins des « utilisateurs principaux » et répond aux caractéristiques opérationnelles du secteur public. Quelques modifications sémantiques (remplacement de terme « Broader » [large] par « Comprehensive » [Ample / Complet]).
Chapitre 2	
Les utilisateurs des GPFR	Passage de 3 catégories d'utilisateurs potentiels (en plus d'un acteur dit majeur) à 2 catégories d'utilisateurs principaux.
Besoins en informations des « bénéficiaires de services » et des « apporteurs de ressources »	Le titre de ce thème est un changement en soi puisque l'IPSASB reconnaît l'impossible réponse à destination de tous les utilisateurs. Seuls donc les besoins des utilisateurs principaux seront satisfaits.
Informations fournies par les GPFR	Le second objectif des GPFR a été revu. Les GPFR servent dès lors la prise de décision (de façon générale et non en matière politique et sociale).
Chapitre 4	
Définition des « Reporting Entity »	Le statut de « Reporting Entity » n'est plus conditionné par l'existence de tous les utilisateurs mais uniquement par les principaux utilisateurs.
Périmètre de consolidation	L'un des deux critères permettant l'inclusion des entités dans le champ de la consolidation qui est le

	<p>« Pouvoir de diriger les stratégies financières et opérationnelles » a été remplacé par l' « Autorité et la capacité à diriger les activités ».</p>
--	--

Annexe 5: Résumé de l'Exposé-Sondage n°1

Chapitre 1 : Rôle, Autorité et Champ d'application

Le premier chapitre du cadre conceptuel présente son rôle et son autorité, le champ des rapports financier et enfin le champ d'application du document du cadre conceptuel.

- Rôle du cadre conceptuel : Le cadre conceptuel établit les concepts fondateurs de l'information financière pour les entités du secteur public qui adoptent la comptabilité d'engagement, exception faite des entités commerciales à vocation publique (GBE). L'IPSASB appliquera ces concepts pour le développement des normes IPSAS ainsi que des orientations (non-autoritative) applicables à la préparation et à la présentation des rapports financiers.

- Autorité du cadre conceptuel : Le cadre conceptuel ne définira aucune obligation portant sur les informations financières des entités qui se conforment aux normes IPSAS et il ne prévaudra pas sur les normes IPSAS existantes. Il peut fournir des orientations pour le traitement des questions non traitées par les normes IPSAS ou les autres orientations (non-autoritative) existantes. Dans certains cas, les normes IPSAS peuvent préciser les circonstances dans lesquelles les concepts du cadre conceptuel auront un statut autoritaire.

- Les rapports financiers à usage général (GPFR) : Les rapports financiers sont une composante centrale, garantissent et améliorent, la transparence des informations des gouvernements et des autres entités du secteur public. Ces rapports sont préparés pour répondre aux besoins d'information des utilisateurs.

- Champ des rapports financiers : Le champ des rapports financiers établit les frontières autour des transactions, autres activités et évènements qui pourraient être repris dans les rapports financiers. Le champ est déterminé en fonction des besoins des utilisateurs en matière d'information, des objectifs des rapports et des caractéristiques du secteur public. Le champ évolue en fonction de l'évolution des besoins des utilisateurs en matière d'information en accord avec les objectifs des rapports financiers.

Les rapports financiers s'étendent au-delà des états financiers et leurs annexes. Ils peuvent comprendre des informations (de nature qualitative ou quantitative, sur le passé, le présent et futur) utiles aux utilisateurs et ce à propos des prestations de services et des besoins de ressources.

Si le champ d'application ne se limite pas aux états financiers, les informations présentées dans les états financiers demeurent centrales dans les rapports financiers.

- Applicabilité du cadre conceptuel : Le cadre conceptuel s'applique pour les informations financières des entités du secteur public autres que les entités commerciales à vocation publique. Il s'applique aux rapports financiers publiés par les administrations nationales, régionales ou locales comme par un grand nombre d'autres entités du secteur public notamment les ministères, services, programmes, conseils, comités agences, caisse de sécurité

sociale, fiduciaires (trusts) et les autorités administratives et les organisations gouvernementales internationales.

Chapitre 2 : Objectifs des rapports financiers et Utilisateurs des rapports financiers à usage général

Le titre du chapitre permet de voir que ce dernier regroupe plusieurs questions clés du CPn°1 à savoir la question n°2, n°3 et n°4.

- Objectifs des rapports financiers : Les rapports financiers à usage général (GPFR) fournissent les informations utiles en vue de la reddition des comptes (Accountability purposes) et des décisions d'allocation des ressources (Decision-making purposes). Les objectifs des GPFRS sont déterminés par les utilisateurs et leur besoin d'information.

- Les utilisateurs des rapports financiers : Le gouvernement ainsi que les entités publiques lèvent des ressources en vue de fournir des services aux citoyens et aux autres bénéficiaires de services. Le gouvernement et les entités publiques sont alors tenus de rendre compte (are accountable) quant à la gestion et à l'utilisation des fonds levés et ce auprès des utilisateurs premiers à savoir les apporteurs de ressources (Resource providers) et leurs représentants, et les bénéficiaires de services (Service recipients) et leurs représentants respectifs.

L'IPSASB énumère des acteurs qui ne sont pas considérés comme utilisateurs premiers mais qui peuvent bénéficier des informations fournies dans les Rapports Financiers à Usage Général. Ces acteurs sont par exemple : les statisticiens, les analystes, les médias, les conseillers financiers, les groupes de lobby, les organismes de réglementation et de surveillance, les institutions d'audit...etc.

- Le besoin en information : L'IPSASB présente, pour chacun des deux groupes d'utilisateurs premiers, quelques types de besoins permettant d'atteindre les deux objectifs présentés à savoir « L'accountability & decision making ».

Le groupe des apporteurs de ressources inclut les contribuables et d'autres membres de la communauté dont les informations figurant dans les GPFR permettent d'apprécier : - si les ressources sont utilisées de façon économique, efficace, efficiente et dans leur intérêt ; - Si le type le volume et le coût des services proposés sont appropriés ; - et si le niveau des taxes actuel permet le maintien du même niveau de prestation.

Le groupe des « Ressource Providers » inclut quant à lui les apporteurs de ressources volontaires (Prêteurs, donateurs...etc.) et non volontaires (contribuables). Les GPFR sont alors censés fournir un certain nombre d'information permettant à ces acteurs d'évaluer : - si l'entité a atteint ses objectifs et justifie la levée des fonds ; - le financement des opérations actuelles ; - les besoins futurs en matière de ressources.

Le cadre conceptuel rappelle que la reddition des comptes et la prise de décision représentent bien deux objectifs distincts. Toutefois, les informations apportées par les GPFR à des fins de reddition des comptes peuvent servir également au second objectif de prise de décision. Il est

également rappelé que si l'objectif de reddition des comptes est le même pour les deux groupes d'acteurs, la prise de décision pour les apporteurs de ressource varie selon que l'apport en question est volontaire auquel cas l'acteur décide de renouveler ou non son apport, ou involontaire pour le cas notamment des contribuables et où la prise de décision portera sur le choix de maintenir ou de voter pour une politique différente.

- Informations fournies par les Rapports Financier à Usage Général : Les rapports fournissent des informations sur l'exercice courant et les exercices futurs. Les informations peuvent être exclusivement financières ou non financières et ce pour connaître les ressources qui servent à la couverture des créances mais aussi aux futurs services proposés (Situation financière), savoir que les ressources ont été allouées de façon économique, efficace, efficiente et dans l'intérêt des utilisateurs premiers (Performance financière), apprécier le niveau de performance, la liquidité et la solvabilité de l'entité (Cashflows), et apprécier la conformité avec les budgets.

Les rapports narratifs représentent une source d'information permettant de mieux expliquer les informations financières précédemment citées et de placer le rapport dans le contexte de sa réalisation afin de le rendre plus intelligible pour les utilisateurs. D'autres sources d'information, externes cette fois-ci aux Rapports Financiers à Usage Général et qui viennent en complétion à ces derniers, peuvent servir les objectifs de reddition des comptes et de prise de décision à savoir les rapports sur les conditions économiques actuelles et futures, les budgets et prévisions gouvernementaux.

Chapitre 3 : Caractéristiques qualitatives, et contraintes des informations incluses dans les rapports financiers à usage général

Le 3^{ème} chapitre est en lien direct avec la 7^{ème} question clé définie lors du premier papier de consultation. Les GPFR présentent des informations financières et non financières sur des phénomènes de nature économique et autre. Les caractéristiques qualitatives de ces informations sont des attributs faisant de ces dernières des informations utiles pour la reddition des comptes et la prise de décision en matière d'allocation des ressources.

Les caractéristiques qualitatives sont la *Pertinence*, la *Fidélité*, l'*Intelligibilité*, la *Diffusion en temps opportun*, la *Comparabilité* et la *Vérifiabilité*. Les caractéristiques qualitatives s'appliquent à toutes les informations qu'elles soient financières, non financières, prospectives ou autres.

- La pertinence : L'information est pertinente si elle a une influence de par sa valeur de confirmation (confirme ou modifie les attentes passées et présentes), de prédiction ou les deux (sur des données futures). La valeur de confirmation et de prédiction sont inter reliées.

- La fidélité : L'information est fidèle si elle restitue un phénomène de façon complète (exhaustive) neutre et exempte d'erreurs significatives.

- L'intelligibilité : Qualité de l'information qui permet aux utilisateurs d'en comprendre le sens. Cette qualité nécessite que l'information soit classée, catégorisée et présentée de façon

claire et concise et que l'utilisateur ait un minimum de connaissances de l'entité et de ses activités.

- La diffusion en temps opportun : Qualité qui permet d'avoir une information avant qu'elle ne perde son utilité pour la reddition des comptes et la prise de décision en matière d'allocation des ressources.

- La comparabilité : Qualité qui permet à l'utilisateur d'identifier et de relever les similitudes et les différences entre deux séries de phénomènes. Cette qualité diffère de la « Cohérence/ Permanence des méthodes » qui est un moyen alors que la comparabilité est le but à atteindre.

- La vérifiabilité : Qualité qui donne à l'utilisateur l'assurance qu'une information donne une image fidèle d'un phénomène. La « Soutenabilité/ Supportbily » est utilisée de la même façon notamment quand il s'agit d'informations financières et non financières.

Parallèlement à ces caractéristiques qualitatives, l'IPSASB identifie trois contraintes pesant sur l'information à savoir l'*Importance relative*, le *Coût* et l'*Equilibre entre les caractéristiques qualitatives*.

- L'importance relative : L'information est importante si son omission ou inexactitude influence la prise de décision ou affecte la manière dont l'entité s'acquitte de son obligation de reddition des comptes.

- Le coût : Les avantages procurés par une information doivent être supérieurs à son coût.

- Equilibre entre les caractéristiques qualitatives : Les caractéristiques qualitatives se conjuguent de différentes manières pour contribuer à l'utilité de l'information. Dans certains cas, la recherche d'un équilibre ou un arbitrage entre les caractéristiques qualitative est nécessaire afin de satisfaire aux objectifs de l'information financière.

Chapitre 4 : Reporting Entity and Group Reporting Entity

Le maintien de ce chapitre révèle que les critiques présentées à l'occasion du premier papier de consultation (CP n°1), visant l'exclusion de ce thème du document du cadre conceptuel, n'ont pas été retenues.

- Définitions : L'IPSASB débute le dernier chapitre par définir les « Reporting Entities » et les « Group Reporting Entities ». Les premières sont définies comme le gouvernement ou toute autre organisation publique, programme ou activité identifiable, préparant des rapports financiers à usage général. Quant à la notion de groupe, elle désigne la préparation d'un rapport par au moins deux entités distinctes à l'image d'une seule entité (§4.1).

La préparation de comptes sociaux ou de comptes consolidés est justifiée par l'existence d'un besoin des principaux utilisateurs de l'information financière. Et, l'existence du besoin des utilisateurs de l'information financière est conditionnée par un certain nombre de facteurs notamment la capacité à lever et à gérer des fonds publics, d'acquérir des actifs et de

contracter des passifs ou encore d'entreprendre des activités afin de répondre à des objectifs de prestations de services (§4.2 to §4.4).

Les « Reporting Entities » peuvent avoir des identifiés juridiques distinctes ou pas (en cas de programme spécifique...etc.). Dans les deux cas, ces organisations, bénéficiant du droit de lever et de gérer les fonds publics, peuvent présenter des rapports financiers ou des rapports financiers consolidés pour répondre à une obligation réglementaire ou sur une base volontaire (§4.5 ; §4.6).

- *Group Reporting Entity* : Les gouvernements ainsi que les autres entités publiques ayant l'autorité de diriger d'autres entités publiques tirent profit des bénéfices de ces dernières et s'exposent à leurs charges et pertes (§4.7). N'ayant pas pour vocation la génération de bénéfices financiers, les bénéfices générés par les entités dirigées servira à couvrir les charges et pertes des autres entités (§4.8). Cela dit, la publication des rapports financiers est conditionnée par l'existence de bénéfices/ Charges et pertes (§4.9). Ainsi, les rapports financiers consolidés présentent un certain nombre d'informations (financières, non-financières et prospectives) de toutes les entités du groupe comme s'il s'agissait d'une seule entité. (§4.10).

- *Autorité et capacité à diriger les activités d'autres entités* : Les gouvernements et les autres entités publiques peuvent avoir l'autorité et la capacité à diriger les activités d'autres entités et s'abstenir à le faire (§4.11). Il est par ailleurs possible que les gouvernements ainsi que les autres entités publiques dirigent d'autres entités sans avoir une influence sur leurs bénéfices, charges et pertes. Ces derniers peuvent également être subis par un gouvernement ou d'autres entités publiques sans qu'ils aient la possibilité de diriger les activités des entités à l'origine de ces charges et pertes (4.12).

Pour clore ce dernier chapitre, l'IPSASB précise que les normes IPSAS traitant de la consolidation devront considérer les différences en termes d'opérationnalisation et de mise en œuvre relatives aux différents juridictions (§4.13).

Bibliographie

- Arstein, S-R. (1969). A ladder of citizen participation in the USA. *Journal of American institute of Planners*. (35), pp. 216-224.
- Attali, J. (2011). *Demain, qui gouvernera le monde ?* Librairie Arthème Fayard.
- Avenel, J-D. (2005). *Comptabilités nationales et normalisation comptable internationale*. Ellipses.
- Bachrach, P., et Baratz, M-S. (1962). Two Faces of Power. *The American Political Science Review*, (56:4), pp. 947-952.
- Bacqué, M-H., et Sintomer, Y. (2011). *La démocratie participative : Histoires et généalogies*. La Découverte, coll. « Recherches ».
- Badie, B. (1992). *L'Etat importé. Essai sur l'occidentalisation de l'ordre politique*. CNRS Editions, coll. « Biblis ». Paris.
- Badie, B. (1999). *Un monde sans souveraineté. Les États entre ruse et responsabilité*. Editions Fayard.
- Badie, B. (2016). Qui gouverne le monde ? Dans *Qui gouverne le monde ? L'Etat du monde 2017* (Dir. Badie, B et Vidal, D). La découverte.
- Baker, C.R. (2005). What is the meaning of the « public interest » ? Examining the ideology of the American public accounting profession. *Accounting, Auditing and Accountability Journal* (18:5), pp. 690-703.
- Balazard, H. (2015). *Agir en démocratie*. Editions De l'Atelier.
- Balzacq et al. (2014). *Fondement de science politique*. De Boeck.
- Barber, B-R. (1997). *Démocratie forte*. Desclée de Brouwer.
- Barbu, E. (2005). Harmonisation comptable internationale et environnement comptable : de l'influence à l'interaction. *Laboratoire Orléanais de Gestion, Cahier de recherche n° 7*.
- Barnett, M. et Duvall, R. (2005). Power in International Politics. *International Organization*. (59:1), pp. 39-75.
- Beresford, D. (1993). Frustrations of a standard setter. *Accounting Horizons*. Juin, pp. 56-61.
- Berland, N. Pezet, A. (2009). Quand la comptabilité colonise l'économie et la société. Perspectives critiques dans les recherches en comptabilité, contrôle, audit. Dans *Les Études critiques en management. Une perspective française* (Dir. Golsorkhi D., Huault I. et Leca B). Presses de l'université Laval, pp. 133-162.
- Bernard, J-P., Blancherie, J-M., et Lecomte, p. (1972). Les Groupes d'Action Municipale dans le système politique local. Grenoble, Valence, Chambéry. *Revue Française des sciences politiques*. (22:2), pp. 296-328.
- Blanc, A., Drucker-Godard C., et Ehlinger S. (2014). Exploitation des données textuelles. Dans *Méthodes de recherche en management* (Dir. Thiétart R-A. et al.). Dunod. pp. 551- 573.

- Blatrix, M-H. (2011). Le nouvel état de la démocratie ? Formes, échelles et pratiques de la démocratie à l'heure du « développement durable ». Dans, *Les Etats de la Démocratie. Comprendre la démocratie au-delà de son utopie*. (Dir. Pirion, O., et Lénéel, P). Editions Hermann.
- Blondiaux, L. (2008). *Le nouvel esprit de la démocratie : Actualité de la démocratie participative*. Editions du Seuil et La Républiques des Idées.
- Bo, D., Boisselier, P., et Dufour, D. (2008). Analyse statistique de la discussion entre normalisateurs et praticiens sur l'IAS1. Actes de congrès du réseau des IAE. Lille. 10-12 septembre.
- Boland, B-J., et Pody, L-R. (1986). The micro-dynamics of budget-cutting process: modes, models, and structure. *Accounting, Organization and Society*. (11), pp. 402-422.
- Bollecker, M., et Azan. W. (2009). L'importation de cadres théoriques dans la recherche en contrôle. *Comptabilité - Contrôle – Audit*, (2:15), pp. 61-86.
- Booth, B. (2003). The conceptual framework as a coherent system for the development of accounting standards. *Abacus*, (39:3), pp. 310-324.
- Boris, E., et Pébereau, M. (2013). Normes comptables, quel cap après la tempête ? Les échos, 19 novembre.
- Bouinot, J. (1971). Comptabilité privée, comptabilité publique et comptabilité nationale : comparaison des principes et des concepts. *Economie et statistique*, (29), pp. 17-31.
- Bourdieu, P. (1997). *Méditations Pascaliennes*. Le Seuil. Paris.
- Brown, L-D., et Feroz, E-H. (1992). Does the FASB listen to corporations? *Journal of Business Finance & Accounting*, (19:5), pp. 715-731.
- Brown, P-R. (1981). A descriptive analysis of select input bases of the financial standards Board. *Journal of Accounting Research*. (19:1), pp. 232-246.
- Brown, P-R. (1982). FASB Responsiveness to Corporate Input. *Journal of Accounting, Auditing and Finance*. Summer, pp. 282-90.
- Burlaud, A., et Colasse, B. (2010). Normalisation comptable internationale : le retour du politique ? *Comptabilité – Contrôle – Audit*, (16:3), pp. 153-176.
- Camfferman, K., et Zeff, S. (2007). *Financial Reporting and Global Capital Markets. A History of the International Accounting Standards Committee, 1973-2000*. Oxford University Press.
- Capron, M. (2007). Les enjeux de la mondialisation des normes comptables. *L'Économie politique* (36), pp. 81-91.
- Capron, M., et al. (2005). Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier, Edition La Découverte.
- Chan, J-L. (2003). Government Accounting : An assessment of Theory, Purposes and Standards. *Public Money and Management*. (23:1), pp. 13-20.
- Chan, J-L. (2004). Une révolution mondiale dans la comptabilité publique ? Une analyse des IPSAS et quelques recommandations. *Revue française de comptabilité*, Janvier, pp. 27-31.

- Chan, J-L. (2008). International public sector accounting standards : Conceptual and Institutional Issues. Dans *The Harmonization of Government Accounting and the Role of IPSAS*, (Dir. Mariano D'Amore. Milan, Italy: McGraw-Hill, 2009), pp. 19-33.
- Chantiri-Chaudemanche, R. (1995). Les recherches anglo-saxonnes en 'régulation' comptable. *Intervention au 16^{ème} Congrès de l'AFC*, Montpellier.
- Chantiri-Chaudemanche, R. (2009). Organismes de normalisation comptable. Dans *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit* (Dir. Colasse. B). 2e édition. Economica. pp. 1109-1119.
- 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), pp. 35-58.
- Chantiri-Chaudemanche, R., et Kahloul, A. (2012). Les acteurs de la normalisation comptable internationale : Une communauté épistémique. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, (18 :1), pp. 9-37.
- Charles, J., et Zimmermann. B. (2013). Management participatif. Dans *Dictionnaire critique et interdisciplinaire de la participation* (Dir. Casillo, I., et al.). Dictionnaire critique et interdisciplinaire de la participation. GIS Démocratie et Participation.
- Charreaux, G. (1999). La théorie positive de l'agence: lecture et relectures. Dans *De nouvelles théories pour gérer l'entreprise du XXI^è siècle* (Dir. Koenig, G). Economica, pp. 61-141.
- Chazel, F. (1983). Pouvoir, structure et domination. *Revue française de sociologie*, (24:3), pp. 369-393.
- Chiapello, E. (2005). Les normes comptables comme institution du capitalisme. Une analyse du passage aux normes IFRS en Europe à partir de 2005. *Sociologie du travail*, (47:3), pp. 362-382.
- Chiapello, E., et Medjad, K. (2007). Une privatisation inédite de la norme: le cas de la politique comptable européenne. *Sociologie du travail*. (49), pp. 46-64.
- Chiapello, E., et Medjad, K. (2009). An unprecedented privatisation of mandatory standard-setting: The case of European accounting policy. *Critical Perspectives on Accounting*. (20), p. 448-468.
- Christiaens, J. Reyniers, B. et Rollé, C. (2010). Les conséquences des IPSAS sur la réforme des systèmes d'information financière publique : étude comparative. *Revue Internationale des Sciences Administratives*. (3:76), pp. 563-581.
- Colasse, B. (2000). Harmonisation comptable internationale. *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit*, Economica, pp. 757-769.
- Colasse, B. (2004). De la résistible ascension de l'IASC/IASB. *Gérer et comprendre*. (75), pp. 30-40.
- Colasse, B. (2005). La régulation comptable entre public et privé. Dans *Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier* (Dir. Capron, M.). pp. 27-48.
- Colasse, B. (2009). La normalisation comptable internationale face à la crise : comment répondre aux recommandations du G20. Question à Philippe Danjou, membre de l'IASB. Débat au cours du congrès de l'AFC 2009.
- Colasse, B. (2012). *Les fondements de la comptabilité*. Ed La découverte (1ère Ed 2007).

Colasse, B., et Pochet, C. (2009). De la genèse du nouveau Conseil National de la Comptabilité (2007) : un cas d'isomorphisme institutionnel ? " *Comptabilité-Contrôle-Audit*, (15 :2), pp.7-37.

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

Colett, P.H., Godfrey, J.M., et Hrask, Y.S.L. (2001). International Harmonization : Caution from the Australian Experience, " *Accounting Horizons*. (15:2), pp. 79-110.

Commission Européenne. (2013). Vers l'application de normes comptables harmonisées pour le secteur public dans les Etats membres. L'adéquation des IPSAS pour les Etats membres. Rapport de la commission au Conseil et au Parlement européen. <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2013:0114:FIN:FR:PDF>.

Coombes, R-J., et Stokes, D-J. (1985). Standard-setters "responsiveness to submissions on exposure drafts: Australian evidence". *Australian Journal of Management*. December, pp. 32-41.

Cooper, D- J., et Hopper, T. (2007). Critical Theorizing in Management Accounting Research. Dans *Handbooks of Management Accounting Research* (Dir. Chapman, C. Hopwood, A-G., et Shields, M). London, Elsevier. (1), pp. 207-245.

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

Crenson, M.A. (1971). *The Un-Politics of Air Pollution: A Study of Non-Decision Making in the Cities*. Baltimore: John Hopkins Press.

Crewe. I. (1974). *Elites in Western Democracy: British Political Sociology Yearbook* (Book1). Halsted Press.

Dahl, R-A. (1957). The Concept of Power. *Behavioral Science*. (2:3), pp. 201-215.

Dahl, R-A. (1958). A critique of the ruling elite model. *The American Political Science Review*. (52:2), pp. 436-469.

Damak-Ayadi, S. (2009). De l'efficacité des mesures de convergence pour préparer le passage aux IAS/IFRS en France. *La revue des Sciences de Gestion*, (236), pp. 73-84.

Damak-Ayadi, S., et Ben Salem, R. (2012). La culture et le recours aux IAS/IFRS. *La revue des sciences de gestion, Direction et Gestion*, (254), pp. 39-48.

Danaee, F-H. et Anvary, R-A. (2007). Promoting public trust in public organizations : Explaining the role of public accountability. *PublicOrganization Review*, (7:4), pp. 331-344.

De Villepin, D. (2010). *De l'esprit de cour. La malédiction française*. Perrin.

Dearlove, J. (1973). *The Politics of Policy in Local Government: The Making and Maintenance of Public Policy in the Royal Borough of Kensington and Chelsea*. Cambridge University Press.

Deegan, C., et Unerman, J. (2006). *Financial Accounting Theory European Edition*. McGraw-Hill.

Des-Robert, J-F., et Colibert, J. (2008). *Les normes IPSAS et le secteur public*. Edition Dunod. Paris.

- Devin, G., et Smouts, M-C. (2013). *Les organisations internationales*. Armand Colin.
- Diangitukwa, F. (2004). *Qu'est-ce que le pouvoir ? Le pouvoir à visage nu*. L'Harmattan.
- Dobelle J-F., De Bricambaut M-P., et Coulée F. (2011). *Leçons de droit international public – 2ed*. Presses de Sciences Po et Dalloz.
- Dufour, D., Bo, D., et Boisselier, P. (2008). Processus de normalisation et jeu des acteurs : Une lecture critique du due process. 29e congrès de l'AFC, ESSEC, Cergy-Pontoise.
- Durocher, S., Fortin, A., et Côté, L. (2004). Pouvoir et normalisation : La perception des utilisateurs canadiens. *Comptabilité-Contrôle-Audit*. (10:3), pp. 193-212.
- Dye, K.M. (1988). International Harmonization of Governmental Accounting and Auditing Standards: Current Developments. Dans *Governmental Accounting and Auditing International Comparisons* (Dir. Chan, J.L., Jones, R.). Routledge, 11-26.
- Dye, K-M. (1989). Developing International Guidelines for the Public Sector. *CMA* (63:3), pp. 24-25.
- Elias, N. (1985). *La société de cours*. Champs Flammarion.
- Eurostat. (2012). Public consultation – Assessment of the suitability of the International Public Sector Accounting Standards for the Member States Summary of Responses. http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_PUBLIC/D4_2012/EN/D4_2012-EN.PDF.
- Eyraud, C. (2011). Une comptabilité d'entreprise pour les États ? Un dispositif de quantification économique soumis à l'analyse sociologique. Le cas français. *Sociologie et sociétés*. (43:2), pp. 91-116.
- Feroz, E-H. (1987). Financial accounting standards setting : a social science perspective. *Advances in Accounting*. (5), pp. 3-14.
- Fogarty, J.T. (1992). Financial Accounting Standard Setting as an institutionalized action field: Constraints, Opportunities and Dilemmas. *Journal of Accounting and Public Policy*. pp. 331-355.
- Fogarty, J.T. (1998). Accounting standard setting: a challenge for critical accounting researchers. *Critical Perspectives on Accounting*. pp. 515-523.
- Fogarty, J.T., Hussein, M-E-A., et Ketz, J-E. (1994). Political Aspects of Financial Accounting Standards Setting in the USA. *Accounting Auditing & Accountability Journal*. (7:4), pp. 24-46.
- Fortin, J. (1987). Normalisation comptable : la réalité canadienne. Press de l'Université du Québec. 104pages.
- Francis, J. (1987). Lobbying against proposed accounting standards: the case of employer's pension accounting. *Journal of Accounting and Public Policy*. (6:1), pp. 35-57.
- Fung, A. (2006). Varieties of participation in complex governance. *Public Administration Review*. (66), pp. 669-685.
- Garrido, P., Leon, A., et Zorio, A. (2002). Measurement of formal harmonization progress: the IASC experience. *The International Journal of Accounting*. (37), pp. 1-26.

- Gaudin, J-P. (2013). *La démocratie participative*. Armand Colin.
- Gavard-Perret, M-L., et Helme-Guizon, A. (2008). Choisir parmi les techniques spécifiques d'analyse qualitative. Dans *Méthodologies de la recherche : réussir son mémoire ou sa thèse en sciences de gestion* (Dir. Gavard-Perret et al.). Pearson Education. pp. 247-279.
- Gaventa, J.P. (1980). *Power and Powerlessness: Quiescence and Rebellion in an Appalachian Valley*. Oxford: Clarendon Press.
- Gélar, G. (2006). Démarche normative et cadre conceptuel. *Revue Française de Comptabilité*, (393), pp. 35-39.
- Gelard, G., et Pigé, B. (2011). Normalisation comptable internationale et légitimité – Commentaires sur « Normalisation comptable internationale : le retour du politique ? » *Comptabilité - Contrôle – Audit* (17:3), pp. 85-99.
- Genro, T., et De Souza, U. (1998). *Quand les habitants gèrent vraiment leur ville. Le Budget participatif : l'expérience de Porto Alegre au Brésil*. Editions Charles Léopold Mayer.
- Georgiou, G. (2004). Corporate Lobbying on Accounting Standards: Methods, Timing and Perceived Effectiveness. *Abacus*, (40:2), pp. 219-237.
- Gerboth, D-L. (1973). Research, Intuition, and Politics in Accounting Inquiry. *The Accounting Review*. (48:3). pp. 475-482.
- Ghysels, R. (2013). Concept et application des IPSAS (1ère partie-concept). *Comptabilité et Fiscalité Pratique* – Kluwer, pp. 17-33.
- Gioia, D-A., et Sims, H-P. (1986). Cognition behavior in Leader/Subordinates Interactions. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*. (37), pp. 197-229.
- Goetschy, J. (1981). Les théories du pouvoir. *Sociologie du travail*. (23:4), pp. 447-467.
- Gore, P. (1992). *The FASB Conceptual Framework Project 1973-1985: An analysis*. Manchester University Press.
- Gore, P. (1995). The practical use of conceptual framework for financial reporting. *Advances in International Accounting*. (8), pp. 149-167.
- Gourgues, G. (2013). *Critique de la participation*. Dictionnaire critique et interdisciplinaire de la participation. DicoPart.
- Gourgues, G. Sainty, J. (2011). Does Public Participation Only Concern Upper Classes? The Social Oligarchization of New Types of Democracy. *Cooperative Institute for Research in Environmental Sciences Working Papers*.
- Grenier, C., et Jossierand, E. (2014). Recherche sur le contenu et recherche sur le processus. Dans *Méthodes de recherche en management* (Dir. Thiétart R-A. et al.). Dunod, pp. 129-165.
- Habermas, J. (1992 [1997]). *Droit et Démocratie : Entre Faits et Normes*. Paris, Gallimard.
- Hardy, C. (1994). Power and Politics in Organizations. Dans *Managing Strategic Action: Mobilizing Change*, Sage Publications (Dir. Hardy, C). pp. 220-237.

- Haudeville, B., et Wolff, D. (2004). Enjeux & déterminants de l'implication des entreprises dans le processus de normalisation. *Revue d'économie industrielle*. (108 :4), pp. 21-40.
- Heem, G., et Aonzo, P. (2004). La normalisation comptable internationale : quelle légitimité pour des organismes privés ? Communication au 25^{ème} congrès de l'AFC. Orléans.
- Heem, H., et Aonzo, P. (2003). La normalisation comptable internationale : ses acteurs, sa légitimité, ses enjeux. *Revue d'économie financière*. (71), pp. 33-52.
- Hibbing, J., et Theiss-Morse, E. (2002). *Stealth Democracy. American's Beliefs About How Government Should Work*. Cambridge University Press.
- Hines, R-D. (1989). Financial accounting Knowledge, Conceptual Framework Projects and the Social Construction of the Accounting Profession. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. (2:2), pp. 72-92.
- Hoarau, C. (1995). L'harmonisation comptable international. *Comptabilité-Contrôle-Audit*. (1:2), pp. 75-88.
- Hoarau, C. (2003). Place et rôle de la normalisation comptable en France. *Revue française de gestion*. (147:6), pp. 33-47.
- Hoarau, C., et Teller, R. (2007). IFRS : les normes comptables du nouvel ordre économique global ? *Comptabilité - Contrôle - Audit* (A3), pp. 3-20.
- Holder, A-D., Karim, K-E., Jingrong Lin, K., et Woods, M. (2013). A content analysis of the comment letters to the FASB and IASB: Accounting for contingencies. *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*. pp. 134-153.
- Hope, T., et Gray, R. (1982). Power and policy-making : the development of an R&D standard. *Journal of Business Finance and Accounting*. (9:4), pp. 335-355.
- Hopwood, A. (1974). *Accounting and human behavior*. Prentice Hall Inc., New Jersey.
- Horngren, C-T. (1973). The marketing of accounting standards. *Journal of accountancy*. (163:4), pp. 61-66.
- Horngren, C-T. (1981). Uses and limitations of a conceptual framework. *Journal of accountancy*, (151:4), pp. 86-95.
- Horngren, C-T. (1985). Institutional alternatives for regulating financial reporting. *Journal of Comparative Business and Capital Market Law*. (7), pp. 267-289.
- Huault, I., et Leca, B. (2009). Pouvoir : une analyse par les institutions. *Revue Française de Gestion*, (193), pp. 133-151.
- Hunter, F. (1953). *Community Power Structure. A study of decision makers*. Chapel Hill, University of North Carolina Press.
- Hussein, M-E-A., et Ketz, J-E. (1991). Accounting Standards-setting in the .U.S.: An Analysis of Power and Social Exchange. *Journal of Accountancy and public policy*. (10:1), pp. 59-81.
- IFAC. (2000). Study 11: Government Accounting Issues and Practices. Public Sector Committee.

- IFAC. (2002). PSC Update. December 2002.
- IFAC. (2003). Study 14: Transition to the Accrual Basis of Accounting : Guidance for Government and Government entities. Public Sector Committee.
- IFAC. (2004). PSC Minutes of the New Delhi Meeting. November 2004.
- IFAC. (2005). IPSASB Update 2005.
- Inglebert, X. (2009). *Manager avec la LOLF. Pratique de la nouvelle gestion publique*. Groupe Revue Fiduciaire.
- IPSASB. (2002). Public Sector Conceptual Framework Project Minutes. March, www.ifac.org.
- IPSASB. (2006). Public Sector Conceptual Framework Project Minutes. March, www.ifac.org.
- IPSASB. (2008). Conceptual Framework. Consultation Paper.
- IPSASB. (2010). 2010 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, International Federation of Accountants. www.ifac.org.
- IPSASB. (2012). Consultation paper on IPSASB Work Program, 2013-2014. www.ipsasb.org.
- IPSASB. (2014). Handbook (Vol 1 et Vol 2). www.ipsasb.org
- IPSASB. (2016). Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements.
- Jeanjean, T. (1999). Théorie positive de la comptabilité : une revue des critiques. Cahier de recherche du CEREG, n° 99-12, Université de Paris-Dauphine.
- Johnson S.B., et Solomons D. (1984). Institutional Legitimacy and the FASB. *Journal of Accounting and Public Policy*. (3), pp. 165-183.
- Jones, R. (1992). The development of conceptual frameworks of accounting for the public sector. *Financial Accountability & Management*. (8:4), pp. 249-264.
- Jorissen, A., et al. (2008). Constituents' Participation in the IASC/IASB's due Process of International Accounting Standard Setting: A Longitudinal Analysis. Dans *Accounting and Regulation. New Insights on Governance, Markets and Institutions*. (Dir. Di Pietra, R. McLeay, S., et Ronen, J). Springer, pp. 79-110.
- Jorissen, A., Lybaert, N., et Van de Poel, K. (2006). Lobbying towards a global standard setter – Do national Characteristics Matter? An analysis of the comments letters written to the IASB. Dans *International accounting: regulation, Standards and Financial Reporting* (Dir. Greforiou, G-N., et Gaber, M.). Butterworth-Heinemann..
- Jorissen, A., Lybaert, N., Orens, R., et Van Der Tas, L. (2012). Formal Participation in the IASB's Due Process of Standard Setting: A Multi-issue/Multi-period Analysis. *European Accounting Review*. (21:4), pp.693–729.
- Kahloul, A. (2012). Contribution à l'étude du pouvoir de la profession comptable dans la normalisation internationale. Thèse de doctorat, Dauphine Recherche et Management.

- Kenny, S-Y., et Larson, R-K. (1993). Lobbying behavior and the development of international accounting standards: The case of the IASC's joint venture project. *European Accounting Review* (3), pp. 531-554.
- Kenny, S-Y., et Larson, R-K. (1995). The Development of International Accounting Standards: An Analysis of Constituent Participation in Standard-Setting. *The International Journal of Accounting*, (30:4), pp. 283-301.
- Ketz, J-E., et Kunitake, W-K. (1988). An evaluation of the conceptual framework: can it resolve the issues related to accounting for income taxes? *Advances in Accounting*. (6), pp. 37-54.
- Khan, A. et Mayes, S. (2009). Transition to Accrual Accounting. Fiscal Affairs Department. IMF.
- Koebel, M. (2006). *Le pouvoir local ou la démocratie improbable*. Editions du croquant.
- Koing, G. (1993). Production de la connaissance et constitution des pratiques organisationnelles. *Revue de Gestion des ressources Humaines*. (9), pp. 4-17.
- Kwok, W-C-C., et Sharp, D. (2005). Power and international accounting standard setting: Evidence from segment reporting and intangible assets projects. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. (18:1), pp. 74-99.
- Laeven, L., et Valencia, F. (2008). Systemic banking crises: a new database. IMF working paper n° 08/224.
- Lafarge, F. Larat, F., et Mangenot, M. (2011). Introduction. *Revue française d'administration publique*, (137-138:1), pp. 7-12.
- Lande, E. (2005). La réforme des cadres comptables conceptuels de l'IASB et du FASB, quelles évolutions ? quels enjeux ? *Revue Française de Comptabilité*. (380), pp. 36-41.
- Larson, R.K. (2002). The IASC's search for legitimacy : An analysis of the IASC's standing interpretations committee, *Advances in International Accounting*. (15), pp. 79-120.
- Larson, R-K. (1997). Corporate lobbying of the International Accounting Standards Committee. *The Journal of International Financial Management and Accounting*. (8:3), pp. 175-203.
- Larson, R-K., et Brown, K-L. (2001). Lobbying the IASC: The case of construction contracts. *Advances in International Accounting*. (14), pp. 47-73.
- Larson, R-K., et Herz, P-J. (2013). A Multi-Issue/Multi-Period Analysis of the Geographic Diversity of IASB Comment Letter Participation. *Accounting in Europe*. (10:1), pp. 99-151.
- LeManh, A. (2009). Le processus de normalisation comptable par l'IASB : Le cas du résultat. Doctorat en sciences de gestion, Conservatoire national des arts et métiers, Paris.
- LeManh, A. (2016). Normalisation (Due Process): Histoire du Due Process (1960 et après). Dans *Dictionnaire historique de comptabilité des entreprises* (Dir. Bensadon, D., Nicolas, P., et Touchelay, B). Presses Universitaires du Septentrion.
- Loftus, J-A. (2003). The CF and Accounting Standards: The persistence of Discrepancies. *Abacus*, (39:3), pp. 298-309.

- Lorenzi, M. (2006). Power: A radical view By Steven Lukes. *Crossroads*. (6:2), pp. 87-95.
- Lukes, S. (1974 [2005]). *Power: A radical view*. Macmillan, 2nd edition.
- Luther, R. (1996). The development of accounting regulation in the extractive industries: An international review. *The international journal of accounting*. (31:1), pp. 67-93.
- MacArthur, J-B. (1996). An Investigation into the Influence of Cultural Factors in the international lobbying of the international accounting standard committee: The Case of E32, Comparability of Financial Statements. *The International Journal of Accounting*. (31:2), pp. 213-237.
- Magnet, J. (2001). *Eléments de comptabilité publique*. LGDJ.
- Manin, B. (1996). *Principes du gouvernement représentatif*. Flammarion. Champs.
- Marion, C., et Gelard, G. (2015). De l'invective au dialogue, relancer le débat IFRS sur des bases saines. *Revue française de gestion* (249), pp. 159-165.
- Martin, A. (2010). *Egocratie et démocratie. La nécessité de nouvelles technologies politiques*. FyP.
- May, R.G., et Sundem, G.L. (1976). Research for accounting policy : An overview. *The Accounting Review* (51:4), pp. 747-763.
- Meyer, P-E. (1974). The APB's Independence and its Implications for the FASB. *Journal of Accounting Research*. (12:1), pp. 188-196.
- Miller, P-B-W. (1985). The conceptual framework: myths and realities. *Journal of Accountancy*. (159:3), pp. 62-71.
- Mills, C-W. (1956). *The Power Elite*. Oxford University Press.
- Mozes, H. (1998). The FASB's Conceptual Framework and political support: The lesson from employee stock options. *Abacus*. (34:2), pp. 141-161.
- Mucchielli, R. (2006). *L'analyse de contenu des documents et des communications*. Edition ESF.
- Muller, J-L. (1988). *Le pouvoir dans les relations quotidiennes*. Editions d'organisation.
- Nash, H. (2006). Les risques d'impartition des technologies de l'information : une analyse par la cartographie cognitive. 15^{ème} conférence Internationale de Management Stratégique, Annecy, 13-16Juin.
- Newman, D.P. (1981a). Coalition Formation in the APB and the FASB : Some Evidence on the Size Pricipale. *The accounting review*. (56:4), pp. 897-909.
- Newman, D.P. (1981b). The SEC's Influence on accounting Standards: The power of Veto. *Journal of accounting Research*. (19), pp.134-156.
- Nikitin, M., et Ragainne, A. (2012). Qu'est-ce qu'une théorie en comptabilité. Communication lors du 33^{ème} congrès de l'AFC à Grenoble, Comptabilité et Innovation.

- Nistor, C-S. (2011). A new approach of conceptual framework for general purpose financial reporting by public sector entities. *Annals of the University of Oradea : Economic Science ISSN 1222-569X*, (1:2), pp.603-609.
- Nistor, C-S., Cristea, A., et Cozma-Ighian, D. (2010). IPSAS Agriculture : Problem of a start. The Annals of The "Ștefan cel Mare" University of Suceava. Fascicle of The Faculty of Economics and Public Administration, (10:2), pp. 136-141.
- Nobes, C.W., et Parker, R. (2008). *Comparative International Accounting*. Pearson Educaition Limited. Tenth Edition.
- Noel, C., Blum, V., et Constantinides, 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), pp. 133-158.
- Nonjon, M. (2006). Quand la démocratie se professionnalise : enquête sur les experts de la participation. Thèse de doctorat en sciences politique. Lille 2.
- Olson, M. (1965). *The logic of collective action*. Harvard University Press.
- Oulasvirta, L. (2012). The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC. A critical case study. *Critical Perspectives on Accounting*. (25:3), pp. 272-285.
- Pateman, C. (1970). *Participation and Democratic Theory*. Cambridge, Cambridge University Press.
- Péron, M. (2010). Approche lexicographique de la notion de norme et de son évolution historique. Dans *Normes : origine et conséquences des crises* (Dir. Bessire, D., Capelletti, L., Pigé, B.). Economica, pp. 13-22.
- Peyrat-Guillard, D. (2006). Alceste et WordMapper : l'apport complémentaire de deux logiciels pour analyser un même corpus d'entretiens. Journées internationales d'Analyse statistique des Données Textuelles. Besançon, 19-21 avril 2006.
- Pfeffer, J. (1981). *Power in organizations*. Harpercollins.
- Pigé, B., et Paper, X. (2009). *Normes comptables internationales et gouvernement des entreprises : le sens des normes IFRS*. Edition EMS, Paris.
- Pina, V., et Torres, L. (2003). Reshaping Public Sector Accounting: An International Comparative View. *Canadian Journal of Administrative Sciences*. (20:4), pp. 334-350.
- Plihon, D. (2016). Quel pouvoir à l'ère de la mondialisation ? Dans *Qui gouverne le monde ? L'Etat du monde 2017* (Dir. Badie, B et Vidal, D.). La découverte.
- Polsby, N. (1960). How to study community power: an alternative view. *The Journal of politics* (22), pp. 474-484.
- Power, M. (1999). *The Audit Society. Rituals of Verification*. Oxford, Oxford University Press.
- Puro, M. (1984). Audit firm lobbying before the FASB; an empirical study. *Journal of Accounting Research* (22:2), pp. 626-646.

- Putnam, R-D. (2000). *Bowling alone: The collapse and Revival of American Community*. Paperback.
- PwC. (2013). Towards a new era in government accounting and reporting, April.
- Quoc dinh, N., Dailler. P., Forteau. M, et Pellet. A. (2009). *Droit International Public – 8ed.* L.G.D.J. Lextenso editions.
- Raffournier, B. (2007). Les oppositions françaises à l'adoption des IFRS : examen critique et tentative d'explication. *Comptabilité - Contrôle - Audit*, (13:3), pp. 21-41.
- Rakoto, H-O., et Lande, E. (2008). Légitimité et applicabilité des normes comptables internationales : le cas de Madagascar. 29^{ème} congrès de l'AFC. La comptabilité, Le contrôle et l'Audit, entre changement et stabilité.
- Ram, R., et Newberry, S. (2013). IFRS for SMEs : the IASB's Due Process. *Australian Accounting Review*. (23:1), pp. 3-17.
- Rancière, J. (2005). *La haine de la démocratie*. La Fabrique. Paris.
- Raybaud-Turillo, B. (2001). Les processus de normalisation comptable : un exemple de droit postmoderne. *Revue internationale de droit économique*. (1), pp. 9-40.
- Reinhart. C., et Rogoff. K. (2009). The aftermath of financial crises, *American Economic Review*, *American Economic Association*, (99:2), pp. 466-472.
- Richardson, A-J. (2008). Due Process and Standard-Setting : An Analysis of Due Process in Three Canadian Accounting and Auditing Standard-Setting Bodies. *Journal of Business Ethics*. (81:3), pp. 679-696.
- Richardson, A-J., et Eberlein, B. (2011). Legitimizing Transnational Standard-Setting : the case of IASB. *Journal of Business Ethics*. (98:2), pp. 217-245).
- Robinson, N. (2006). Learning from Lukes? The Three Faces of Power and the European Union Paper for the ECPR Research Sessions Nicosia, April 2006.
- Rocher, S. (2010). La genèse de la normalisation internationale de la comptabilité publique. *Revue Française de Comptabilité*. (438), pp. 38-41.
- Rocher, S. (2011). L'indépendance proclamée de l'IPSASB est-elle réelle ? *Comptabilité – Contrôle – Audit*. (17 : 3), pp. 55-83.
- Rocher, S. (2012a). Les enjeux d'un cadre conceptuel comptable, 1^{re} partie : les enjeux explicites. *Revue Française de Comptabilité*. n°456, pp.44-46.
- Rocher, S. (2012b). Les enjeux d'un cadre conceptuel comptable, 2^e partie : les enjeux implicites. *Revue Française de Comptabilité*. n°458, pp.48-51.
- Rocher, S. (2013a). L'IPSASB, Sisyphe des temps modernes. *Revue Française de Comptabilité*. (470), pp. 15-18.
- Rocher, S. (2013b). Des chiffres et des lettres: une analyse des participants au processus de consultation écrite de l'IPSASB. *Gestion & Finances Publiques*. (10), pp. 6-15.

- Rocher, S. (2017). La convergence du public vers le privé, de la pertinence à la dépendance. Le cas de l'IPSASB. *Revue française de gestion*. (265 :4), pp. 93-106.
- Rouleau, L. (2007). *Théories des organisations: Approches classiques, contemporaines et de l'avant-garde*. Presses de l'université du Québec.
- Rui, S. (2004). *La démocratie en débat. Les citoyens face à l'action publique*. Armand Colin. Paris.
- Saemann, G. (1995). The Accounting Standard-Setting Due Process, Corporate Consensus and FASB Responsiveness: Employers' Accounting for Pensions. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*. (10:3), pp. 555-564.
- Saunders, M., Lewis, P., et Thornhill, A. (2003). *Research methods for business students*. Pearson Education.
- Schattschneider, E-E. (1960). *The semi-sovereign people: a realist's view of democracy in America*. Brooks/Cole.
- Schollum, G. (2008). IPSASB: The Kiwi Connection. *Chartered Accountants Journal*, November, pp. 68-71.
- Scott, J. (2004). Studying Power. Dans *The Blackwell companion to political sociology* (Dir. Nash, K, et Scott, A). Blackwell, pp. 82-94.
- Seigneur, A., et Dubois, P-L. (1997). Pouvoir et marketing interne : La gestion, le pouvoir et l'organisation. Dans *Pouvoir et gestion*. Presses de l'université des sciences sociales de Toulouse. Collection histoire, gestion, organisation. N°5. pp.357-375.
- Sintomer, Y. (2008). Du savoir d'usage au métier de citoyen ? *Raisons politiques* (31:3), pp. 115-133.
- Solomons, D. (1978). The politization of accounting. The impact of politics on accounting standards. *The Journal of Accountancy*. November, pp.65-72.
- Solomons, D. (1983). The political implications of accounting and accounting standards setting. *Accounting and Business Research*. (13:50), pp.107-118.
- Solomons, D. (1983). The political implications of accounting and accounting standards setting. *Accounting and Business Research*. (50:13), pp. 107-118.
- Stefanini, L. (2010). La démocratie et les institutions internationales. Communication à l'Académie des sciences morales et politiques. 25 Octobre. https://www.lesechos.fr/01/12/2010/LesEchos/20816-055-ECH_laurent-stefanini-mandarin-des-g8-et-g20.htm#AoOtJOVd4XOLvfpZ.99.
- Stettler, A., et Gherbi, R. (2005). Les cadres conceptuels comptables et les méthodes d'évaluation. *L'expert-comptable suisse* n° 04/05.
- Swartz, D- L. (2007). Recasting power in its third dimensions: review of Steven Lukes' Power: A Radical Review'. *Theory and Society*. (36:1), pp. 103-109.
- Tandy, P-R., et Wilburn, N-L. (1992). Constituent Participation in standard-setting : The FASB's first 100 statements. *Accounting Horizons*, (6:2), pp. 47-58.

- Tellier, G. (2011). La participation citoyenne au processus d'élaboration des budgets : une analyse des mécanismes instaurés par les gouvernements fédéral et provinciaux canadiens, *Télescope*. (17:1), pp. 95-115.
- Touraine, A. (1973). *Production de la société*. Editions du seuil.
- Tutticci, I., Dunstan, K., et Holmes, S. (1994). Respondent Lobbying in the Australian Accounting Standard-setting Process: ED 49. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. (7:2), pp. 86-104.
- Véron, N. (2007). Histoire et déboires possibles des normes comptables internationales. *L'Économie politique*, (36:4), pp. 92-112.
- Walton, P. (2003). La normalisation comptable internationale : Origine, pratiques et enjeux. *Revue française de gestion*, (147 :6), pp. 21-32.
- Walton, P. (2009). Les délibérations de l'IASB en 2002 et 2003 : une analyse statistique. *Comptabilité – Contrôle – Audit* (15:1), pp. 35-54.
- Watts, R-L., et Zimmerman, J-L. (1978). Towards a positive theory of the determination of accounting standards. *The Accounting Review*. (53:1), pp. 112-134.
- Watts, R-L., et Zimmerman, J-L. (1986). *Positive Accounting Theory*. Prentice Hall, Englewood Cliffs, New Jearsey.
- Weetman, P. (2001). Controlling the standard setting agenda : the role of FRS3. *Auditing Accounting and Accountability Journal*. (14:1), pp. 85-108.
- Weetman, P., Davies, E-S., et Collins, W. (1996). Lobbying on accounting issues : preparer/user imbalance in the case of operating and financial review. *Auditing Accounting and Accountability Journal*. (9:1), pp. 59-76.
- Williamson, O-E. (1993). Transaction cost economics and organization theory. *Industrial and Corporate Change*. (2:2), pp. 107-156.
- Williamson, O-E. (1995). Hierarchies, market and power in the economy: an economic perspective. *Industrial and Corporate Change*. (4:2), pp. 21-49.
- Zeff, S. (1978). The rise of « economic consequences ». *Journal of Accountancy*. December, pp. 56-63.
- Zeff, S. (2005). The evolution of US GAAP: the political forces behind professional standards. *CPA Journal*. (75:2), pp. 19-29.
- Zeff, S-A. (1998). The IASC core standards: what will the SEC DO? *The Journal of Financial Statement Analysis*. (4), pp. 67-78.
- Zeff, S-A. (1999). The evolution of the conceptual framework for business enterprises in the United States. *Accounting Historians Journal*. (26:2), pp. 89-131.

Table des matières

REMERCIEMENTS	4
LISTE DES ABREVIATIONS ET ACRONYMES UTILISES	5
SOMMAIRE	6
INTRODUCTION GENERALE	8
PARTIE 1 : POSITIONNEMENT THEORIQUE POUR L'ETUDE DU PROCESSUS DE NORMALISATION DE L'IPSASB	21
CHAPITRE 1 : LES ENJEUX DE LA NORMALISATION COMPTABLE INTERNATIONALE.....	26
1. LE BESOIN D'UNE NORMALISATION COMPTABLE INTERNATIONALE.....	29
1.1. L'IFAC, institution à l'origine de la normalisation publique	29
1.2. La mise en place du normalisateur public, l'IPSASB	30
2. EN REPONSE, L'ELABORATION D'UN REFERENTIEL IPSAS	34
2.1. <i>L'adoption d'une comptabilité d'exercice pour les comptes publics</i>	34
2.1.1. Les limites de la comptabilité de caisse	34
2.1.2. L'alignement sur une comptabilité d'exercice	36
2.1.3. Les enjeux de l'application d'une comptabilité d'exercice dans le secteur public.....	39
2.1.3.1. Les avantages d'une comptabilité de caisse	40
2.1.3.2. Un défi organisationnel.....	42
2.1.3.3. Un défi technique.....	44
2.2. <i>Une chronologie de la normalisation comptable publique</i>	46
2.2.1. De 1996 à 2002, la convergence comme réponse aux exigences de la comptabilité d'exercice	47
2.2.2. Du PSC à l'IPSASB, une brève focalisation sur les spécificités publiques	49
2.2.3. La formalisation de la stratégie de convergence	51
3. LE DEVELOPPEMENT D'UN CADRE CONCEPTUEL COMPTABLE.....	56
3.1. <i>Les enjeux d'un cadre conceptuel</i>	57
3.2. <i>L'élaboration d'un cadre conceptuel par l'IPSASB</i>	60
3.2.1. La contrainte des ressources	60
3.2.2. L'affirmation du besoin d'un cadre conceptuel	62
3.2.3. L'approbation et le démarrage effectif du projet du cadre conceptuel.....	64
4. LE PROCESSUS DE NORMALISATION PAR LE <i>DUE PROCESS</i>, UNE PROCEDURE SEQUENTIELLE	67
4.1. <i>L'organisation du Due Process comptable</i>	68
4.1.1. Étape 1 : Identification du sujet et inscription du projet à l'agenda	69
4.1.2. Étape 2 : Planification et organisation du projet	69
4.1.3. Étape 3 : Consultation des parties prenantes	70
4.1.4. Étape 4 : Analyse des réponses reçues	70
4.1.5. Étapes 5 et 6 : L'approbation et la publication du projet de norme	71
4.2. <i>Les limites du Due Process comptable</i>	71
4.3. <i>Les enjeux du Due Process comptable</i>	74
CHAPITRE 2 : LA NORMALISATION PARTICIPATIVE, UNE LECTURE POLITIQUE	80
1. LA DEMOCRATIE PARTICIPATIVE DANS L'ETUDE DE LA NORMALISATION	84
1.1. <i>L'avènement de la démocratie</i>	84
1.1.1. Le principe de dilution de pouvoir	84
1.1.2. L'institutionnalisation de la participation	86
1.1.2.1. Le caractère élitiste de la représentation	88
1.1.2.2. La démocratie « par le bas », un idéal politique	89
1.1.2.3. La démocratie « par le haut », une résolution politique.....	90
1.2. <i>Les limites de la démocratie participative</i>	91

1.2.1. Les principaux dispositifs participatifs	92
1.2.2. La prédominance de la représentation	93
1.3. <i>L'établissement de la démocratie dans le champ de la normalisation comptable</i>	96
2. LA THEORIE DU POUVOIR MULTIDIMENSIONNEL	100
2.2. <i>Les approches politiques de la normalisation</i>	104
2.3. <i>Le choix d'étude de la normalisation par le prisme du pouvoir</i>	106
2.3.1. Les théories du pouvoir multidimensionnel	110
2.3.2. Le pouvoir, une vision alternative selon Lukes	111
2.3.2.1. Le besoin d'une théorie tridimensionnelle du pouvoir	112
2.3.2.2. Le pouvoir pluraliste	114
2.3.2.3. Le pouvoir radical, multidimensionnel	114
2.4. <i>La théorie du pouvoir radical selon Lukes (1974 [2005])</i>	116
2.4.1. La vision unidimensionnelle du pouvoir	116
2.4.2. La vision bidimensionnelle du pouvoir	117
2.4.3. La vision tridimensionnelle du pouvoir	119
3. APPLICATION DE LA THEORIE DU POUVOIR AU DUE PROCESS DE L'IPSASB	122
3.1. <i>Les préalables à l'application de la théorie du pouvoir</i>	123
3.2. <i>Application de la 1^{re} dimension du pouvoir, la normalisation unidimensionnelle</i>	126
3.3. <i>Application de la 2^e dimension du pouvoir, la normalisation bidimensionnelle</i>	128
3.4. <i>Application de la 3^e dimension du pouvoir, la normalisation tridimensionnelle</i>	131
PARTIE 2 : ANALYSE DU DUE PROCESS DE L'IPSASB, LE CAS DU DEVELOPPEMENT D'UN CADRE CONCEPTUEL	141
CHAPITRE 3 : LES MODALITES DE COLLECTE ET D'ANALYSE DES CONSULTATIONS PUBLIQUES	146
1. LA PRESENTATION DU TERRAIN DE RECHERCHE	150
1.1. <i>L'étude du projet d'élaboration du cadre conceptuel</i>	150
1.2. <i>Modalités de collecte de données</i>	151
2. LA METHODOLOGIE D'ANALYSE DES PARTICIPANTS A L'ELABORATION DU CADRE CONCEPTUEL	158
2.1. <i>L'identification des acteurs en présence</i>	159
2.2. <i>L'importance des origines des participants au Due Process</i>	160
2.3. <i>La classification par appartenance géographique</i>	161
2.3.1. La classification géographique dans l'étude des processus de normalisation	162
2.3.2. De la pertinence d'une classification géographique pour le cas de l'IPSASB	164
2.3.2.1. La notion de multi-nationalité	165
2.3.2.2. La notion d'inter-nationalité	167
2.4. <i>La classification par appartenance professionnelle</i>	170
2.4.1. Quelques classifications professionnelles dans la littérature comptable	170
2.4.2.1. Une distinction par les rapports à l'information financière	179
2.4.2.2. Une analyse des non-participations	185
3. METHODOLOGIE D'ANALYSE DES REPONSES AUX CONSULTATIONS PUBLIQUES	187
3.1. <i>De la limite des catégories d'analyse prédéterminées</i>	188
3.2. <i>Le développement des typologies de codage pour l'étude de la normalisation</i>	189
3.3. <i>L'analyse des réponses adressées à l'IPSASB</i>	196
3.3.1. Une focalisation sur la première phase du cadre conceptuel	196
3.3.2. Le codage retenu pour le cas de l'IPSASB	198
3.3.2.1. La conception d'une typologie de codage	199
3.3.2.1.1. Les réponses aux questions clés, une 1 ^{re} dimension du codage	199
3.3.2.1.2. Les avis généraux, une 2 ^e dimension du codage	200
3.3.2.1.3. Les arguments, une 3 ^e dimension du codage	202
3.4. <i>Le test de la méthodologie</i>	203
3.4.1. Une subjectivité liée à l'appréciation de la force des arguments	203

3.4.2. Un manque de pertinence du codage des avis généraux	203
3.4.3. Un besoin de focalisation sur le degré de changement souhaité	204
3.4.4. Un nécessaire ajustement des règles d'attribution des codes.....	206
3.4.2. Le retour vers une typologie de codage simple	208
3.4.2.1. L'accord des répondants	208
3.4.2.2. Les demandes de changement.....	209
3.4.2.3. Les non réponses	211
3.4.2.4. Les avis partagés	212
CHAPITRE 4 : LA PRESENTATION DES RESULTATS ET DISCUSSIONS.....	217
1. LES PARTICIPANTS A L'ELABORATION DU CADRE CONCEPTUEL DE L'IPSASB	221
1.1. Répartition des réponses par origine.....	221
1.1.1. La classification géographique	221
1.1.2. Répartition des réponses par origine professionnelle	227
1.1.3. L'identification des concentrations de réponses	232
1.2. Analyse des répondants au Due Process de l'IPSASB.....	236
1.2.1. Les différents types de répondants	237
1.2.2. Le retour des répondants sur leur faible participation	242
2. LES POSITIONS DES REpondANTS LORS DU PAPIER DE CONSULTATION N°1	249
2.1. Analyse globale des positions des acteurs.....	249
2.2. L'analyse des positions des répondants pour chaque question clé	252
2.2.1. L'autorité du cadre conceptuel	252
2.2.2. Les rapports financiers à usage général	253
2.2.3. Les utilisateurs des rapports financiers à usage général.....	255
2.2.4. Les objectifs de l'information financière.....	257
2.2.5. Le champ d'application de l'information financière	259
2.2.6. Évolution du champ d'application de l'information financière.....	260
2.2.7. Les caractéristiques qualitatives de l'information financière	260
2.2.7.1. Le choix des caractéristiques qualitatives de l'information financière	260
2.2.7.2. La définition des caractéristiques qualitatives retenues.....	261
2.2.7.3. La non-hiérarchisation des caractéristiques qualitatives	261
2.2.7.4. Les contraintes pesant sur l'information financière.....	262
2.2.8. Les caractéristiques de l'entité présentant l'information financière	262
2.2.9. La composition de l'entité présentant l'information financière d'un groupe	264
2.3. Les avis généraux et les commentaires complémentaires.....	265
2.3.1. Des commentaires sur la stratégie de normalisation	265
2.3.2. Des commentaires sur l'approche de consultation	266
3. ANALYSE DES POSITIONS DES ACTEURS LORS DE L'EXPOSE-SONDAGE N° 1	267
3.1. Chapitre 1 : rôle, autorité et champ d'application	267
3.2. Chapitre 2 : Objectifs des rapports financiers et utilisateurs des rapports financiers à usage général.....	270
3.2.1. Les objectifs des GPFR	270
3.2.2. Le périmètre des rapports	271
3.2.3. Les utilisateurs des rapports financiers.....	271
3.3. Chapitre 3 : Caractéristiques qualitatives et contraintes des informations incluses dans les rapports financiers à usage général.....	273
3.3.1. Caractéristiques qualitatives.....	274
3.3.1.1. La diffusion en temps opportun	274
3.3.1.2. La vérifiabilité	274
3.3.1.3. La fidélité.....	275
3.3.2. Les contraintes pesant sur l'information financière	276
3.3.3. Les thèmes non abordés dans l'ED n° 1	277
3.3.3.1. Hiérarchie entre les caractéristiques qualitatives	277
3.3.3.2. Autres sujets (traités ou non dans le document du cadre conceptuel)	278

3.4. Chapitre 4: Reporting Entity and Group Reporting Entity	278
3.4.1. Group Reporting Entity	279
3.4.1.1. L'indépendance des gouvernements	279
3.4.1.2. Les critères de contrôle.....	280
3.4.1.3. Périmètre de consolidation.....	281
3.4.2. Reporting Entity Definition	282
3.4.3. Characteristics of Reporting Entity/ group reporting Entity	282
3.4.4. Autres commentaires.....	283
3.5. Analyse des avis généraux et des commentaires complémentaires.....	284
4. LA NORMALISATION PARTICIPATIVE, ENTRE DISPOSITIF DEMOCRATIQUE ET SYSTEME CONSERVATEUR	
.....	285
4.1. Les modifications apportées au CP n° 1.....	285
4.1.1. Les changements de stratégie	286
4.1.1.1. L'abandon de la consultation bilingue	287
4.1.1.2. Le développement d'un guide de réponse.....	287
4.1.1.3. La mise en place d'un <i>Executive Summary</i>	288
4.1.2. Les changements de forme.....	289
4.1.3. Les changements de fond	291
4.1.3.1. La définition des utilisateurs principaux	292
4.1.3.2. La revue des objectifs des rapports financiers	293
4.1.3.3. La redéfinition des critères d'admission dans le périmètre de consolidation.....	294
4.2. Les modifications apportées à l'ED n° 1.....	295
4.2.1. Les modifications de forme.....	295
4.2.2. Les modifications de fond	296
4.2.2.1. L'inclusion des entités commerciales à vocation publique	296
4.2.2.2. La revue du champ des rapports financiers à usage général	296
4.2.2.3. L'exclusion du thème de la consolidation	297
4.3. Le cadre conceptuel de l'IPSASB, ou le caractère conservateur de la normalisation.....	298
4.3.1. La pratique de la participation au nom de la démocratie	299
4.3.3. La normalisation « 3D »	301
CONCLUSION GENERALE	308
TABLE DES ILLUSTRATIONS.....	320
ANNEXES.....	322
BIBLIOGRAPHIE	339
TABLE DES MATIERES	353
RESUME DE LA RECHERCHE	357

Résumé de la recherche

En réponse à un besoin grandissant d'homogénéité à l'échelle mondiale des informations comptables diffusées par les organisations publiques, l'*International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), le normalisateur international de la comptabilité publique, a élaboré un référentiel de normes IPSAS.

Avec l'objectif avoué de servir l'intérêt général, le processus de normalisation de l'IPSASB repose sur un processus de consultation du public (ou *Due Process*), soit un mécanisme participatif permettant la contribution de toute partie prenante intéressée. Toutefois, les résultats des études engagées dans le secteur privé pour analyser des processus de consultation, similaires à celui de l'IPSASB, révèlent que ces dispositifs ne sont pas démocratiques.

S'inscrivant dans la continuité de ces études qui n'ont pas trouvé écho dans le secteur public, la présente recherche analyse la nature et le fonctionnement du *Due Process* de l'IPSASB au regard des valeurs d'une démocratie participative. Pour ce faire, cette recherche mobilise le cadre tridimensionnel du pouvoir de Lukes (1974[2005]), après avoir mis en évidence la pertinence de son utilisation pour étudier le caractère démocratique d'un processus de consultation à l'échelle internationale.

Cette recherche s'appuie sur une étude de cas, à savoir l'élaboration d'un cadre conceptuel par l'IPSASB au regard des enjeux majeurs qu'il porte tant pour le normalisateur que pour ses parties prenantes. À partir d'une analyse de contenu thématique des lettres de réponses aux consultations publiques organisées par l'IPSASB, la participation des parties prenantes et leur poids dans le processus de normalisation comptable internationale sont analysés. Puis, après l'identification des changements souhaités par les participants au processus de consultation, l'étude compare les différentes versions du document du cadre conceptuel afin d'apprécier la sensibilité de l'IPSASB aux critiques et commentaires qui lui ont été adressés.

L'étude montre ainsi qu'à l'image de tout dispositif participatif, la nature des changements apportés par l'IPSASB reste mineure. Autrement dit, les modifications observées reflètent davantage une recherche de consensus s'inscrivant dans une stratégie d'évitement du conflit de la part du normalisateur, faisant du *Due Process* un mécanisme conservateur.