

L'AUTORITÉ DES NORMES COMPTABLES (ANC) ET LA RECHERCHE EN COMPTABILITÉ

Patrick de Cambourg

Association Francophone de Comptabilité | « ACCRA »

2019/3 N° 6 | pages 83 à 90

ISSN 2617-2399

Article disponible en ligne à l'adresse :

<https://www.cairn.info/revue-accra-2019-3-page-83.htm>

Distribution électronique Cairn.info pour Association Francophone de Comptabilité.

© Association Francophone de Comptabilité. Tous droits réservés pour tous pays.

La reproduction ou représentation de cet article, notamment par photocopie, n'est autorisée que dans les limites des conditions générales d'utilisation du site ou, le cas échéant, des conditions générales de la licence souscrite par votre établissement. Toute autre reproduction ou représentation, en tout ou partie, sous quelque forme et de quelque manière que ce soit, est interdite sauf accord préalable et écrit de l'éditeur, en dehors des cas prévus par la législation en vigueur en France. Il est précisé que son stockage dans une base de données est également interdit.

L'Autorité des normes comptables (ANC) et la recherche en comptabilité

Patrick de Cambourg
Président de l'ANC

1. Introduction

Veiller à la coordination et à la synthèse des travaux théoriques et méthodologiques conduits en matière comptable est l'une des missions initiales de l'Autorité des normes comptables. Depuis 2009, l'ANC s'attache à faire contribuer la communauté académique française en comptabilité et gestion à ses différents travaux de normalisation quel que soit le stade de la réflexion. Ainsi, l'objectif, tel que rappelé dans le plan stratégique de l'ANC 2016-2019, est de faire vivre un cycle vertueux : recherche, normalisation, application, recherche... dans des délais compatibles avec les contraintes de calendrier de la normalisation et de la recherche académique.

Dans ce contexte, peut-on véritablement dissocier normalisation comptable et recherche ? Plus précisément, la normalisation comptable et la recherche en comptabilité ne sont-elles pas nées du même élan ? Lorsque Luca Pacioli en 1492 fonde la comptabilité moderne, est-il à ce titre un normalisateur ou un scientifique (mathématicien, d'ailleurs, plus que comptable) ? Plus proches de nous, Léautey et Guilbaut, Littleton et Paton ou encore Chambers sont les théoriciens d'une comptabilité moderne (Colasse, 2008) qui ont influencé les prémices de la normalisation comptable. Depuis, Watts et Zimmerman (1979) ont accusé la recherche normative de fournir des alibis pour les différents groupes de pression à l'œuvre autour du normalisateur comptable.

Faut-il pour autant désertier le champ de la recherche normative ? Je ne le crois pas. Je partage à cet égard les regrets de Bernard Colasse (2011) constatant que la recherche théorique ou normative en comptabilité a été discréditée. La normalisation comptable a en commun avec la recherche académique le goût du débat et de la controverse. Ce goût du débat est l'essence même de la tradition française en matière

de comptabilité basée sur une approche collégiale et partenariale, c'est-à-dire, réunissant l'ensemble des parties prenantes intéressées par la chose comptable. Je n'imagine pas les instances de l'ANC acceptant sans discussion les recommandations académiques d'un seul papier de recherche, fut-il de très grande qualité. Faisons donc confiance aux chercheurs et aux normalisateurs pour créer les zones de discussions nécessaires. Le normalisateur a depuis bien longtemps compris et accepté que les règles ne sont pas immuables, elles se périment au rythme de l'évolution de la société et des modifications de la gouvernance économique. Pour s'en convaincre, il suffit de relire l'histoire de la comptabilisation de la juste valeur et d'observer les débats internationaux toujours actifs sur ce sujet.

Charge aux normalisateurs de définir les règles les plus appropriées et d'arbitrer in fine entre les grands dilemmes classiques comptables, comme par exemple : coût historique *versus* juste valeur, prudence *versus* image fidèle ou information partenariale *versus* information de l'investisseur. C'est dans ce travail d'arbitrage que naissent les débats au sein de nos instances et je regrette que la recherche académique ne soit pas plus souvent au cœur de nos discussions. L'ANC se doit d'être en mesure d'organiser des forums de rencontres des différentes opinions et de favoriser ces recherches théoriques ou normatives qui, nous le savons, sont encore souvent sous-estimées par les revues académiques. Est-ce à dire que la recherche explicative est sans intérêt pour le normalisateur ? Je ne le crois pas, non plus. Nous avons la nécessité dans nos échanges avec le normalisateur international d'évaluer les normes adoptées. Au-delà d'approches quantitatives devenues aujourd'hui classiques, l'ANC cherche à comprendre d'un point de vue conceptuel ou qualitatif, les modifications induites par les nouvelles normes dans la préparation des comptes. Les méthodologies de recherche fondées sur des entretiens ou des observations de pratiques permettent d'objectiver sous le regard du chercheur des changements dans les structures et les comportements managériaux. Nous avons également la nécessité d'inscrire nos travaux dans une évaluation des pratiques. Dans le cercle vertueux de la recherche et de la normalisation, la revue de littérature et la revue des pratiques (lorsqu'elles existent) sont les premiers éléments de réflexion lorsque l'ANC aborde un nouveau sujet. À ce stade de la normalisation, la recherche devient essentielle.

Concrètement et sans privilégier un courant de recherche spécifique, les actions de l'ANC les plus visibles en matière de recherche comptable se concentrent autour de deux rendez-vous annuels : les appels à projets¹ de recherche et les États généraux de la recherche comptable.

2. Les appels à projets de recherche

Les travaux résultant des différents projets de recherche permettent à l'ANC d'alimenter sa propre réflexion, de contribuer aux débats internationaux et également de moderniser les normes françaises. Chaque année au cours du second trimestre, l'ANC propose cinq à sept thèmes² de recherche. Pour leur réponse (en général sur un seul des thèmes proposés), les enseignants-chercheurs sont totalement libres de définir l'approche et la méthodologie de recherche les plus adaptées ; un même thème pouvant être traité, bien-sûr, avec des approches de recherche soit normative, soit explicative, soit qualitative, soit quantitative. Il est donc possible de sélectionner plusieurs projets sur un même thème, qui mobilisent des approches de recherche différentes.

À titre illustratif, sur les quatre dernières années, les thèmes suivants ont été proposés :

- Thèmes de réflexion générale : l'intérêt public européen, l'enjeu du numérique, les méthodologies pour une étude d'impact, la notion de neutralité en comptabilité,
- Thèmes se basant a priori sur l'analyse de pratiques : les taux d'actualisation dans la normalisation comptables, les tests de dépréciation des actifs, la distinction entre dettes et capitaux propres, les *post implementation reviews* des dernières normes IFRS adoptées, les actifs à tarifs régulés, le résultat distribuable,

1. Pour rester informé sur les projets de recherche financés par l'ANC et les appels à projets, se connecter à <http://www.anc.gouv.fr/cms/sites/anc/accueil/recherche/appels-a-projets.html>

2. Les thèmes proposés restent variés et permettent de mobiliser différents types de travaux académiques : Par exemple, des études de mises en œuvre de nouvelles normes IFRS (comme IFRS 10, 11, 12 en 2016, IFRS 9 et 15 en 2018, IFRS 17 en 2019) aux études plus conceptuelles (comme la notion de neutralité en comptabilité en 2019).

- Thèmes pouvant allier les deux aspects de la recherche : l'évaluation et la représentation de la performance, les mécanismes anti-pollution, les actifs immatériels, la mise en équivalence, l'investissement à impact social.

Ainsi, les dossiers reçus sont variés, avec des durées des projets pouvant aller de six mois à deux ans ; des tailles d'équipes de recherches d'un à une dizaine de membres avec une intégration possible de chercheurs étrangers. Quatre projets en cours se réalisent notamment avec des universitaires européens non-francophones.

Pour les enseignants-chercheurs, la convention de recherche signée avec l'ANC permet d'obtenir des moyens complémentaires pour mener et valoriser leurs travaux. Elle permet notamment le financement d'assistants de recherche pour la collecte des données, de la relecture des papiers en anglais en vue d'une publication dans une revue à portée internationale, des frais de participation à des colloques et congrès pour la présentation de leur papier.

L'ANC a ainsi financé depuis sa création un total de 37 projets de recherche dont 13 projets, initiés les années passées, sont toujours en cours. Ceux-ci devraient être terminés d'ici la fin de l'année 2019. Le comité de sélection, présidé cette année par Hervé Stolowy, s'est tenu début juillet et a retenu cinq nouveaux projets sur les neuf projets reçus.

En dehors de cette période annuelle d'appel à projets de recherche, l'ANC reste toujours à l'écoute et s'engage à étudier les éventuelles demandes de financement de projets qui pourraient lui être soumises. Il ne faut donc pas hésiter à contacter l'ANC sur ce sujet³.

3. Un premier bilan des publications issues des projets de recherche

Sachant que le processus de révision des différentes revues entraîne des délais de publication relativement longs, nous avons lancé une étude sur les publications issues des projets de recherche financés par l'ANC, qui se base sur les projets terminés en 2017, soit une base restreinte à 19 projets. Il est intéressant de noter que, sur ces 19 projets :

3. Email de contact ancwebmestre@anc.gouv.fr

- 12 projets ont fait l'objet de publications dans des revues à comité de lecture pour un total de 25 articles,
- 4 projets ont fait l'objet de publications dans des revues de types professionnelles pour un total de 8 articles,
- 9 articles complémentaires sont en cours de soumission, et
- 9 projets ont donné lieu à 13 contributions différentes dans des ouvrages (soit publication d'un ouvrage entier, soit rédaction d'un chapitre).

À titre indicatif, cela donne une moyenne de 3 articles par projet financé.

Par ailleurs, les projets financés font systématiquement l'objet de communication lors des conférences universitaires : soit en France (notamment à l'AFC, au CIG, au CSEAR France, à l'AFSE) ou à l'international (les congrès les plus cités sont l'EAA, l'EUFIN, l'AIDEA, le SASE, le LAEMOS, l'EGOS, l'IPA ou l'EURAM). On dénombre un total de 58 communications, soit une moyenne, là-aussi, de 3 communications dans un congrès par projet de recherche financé.

Je me félicite de ce résultat répondant à l'ambition de l'ANC et je souhaite que cette collaboration sur des projets de recherche demeure fructueuse.

4. Les Etats généraux de la recherche comptable

Les États généraux de la recherche comptable sont construits pour être l'occasion de faire se rencontrer les enseignants-chercheurs et toutes les parties prenantes françaises intéressées par la recherche comptable (représentants d'entreprises, experts-comptables et auditeurs, analystes...) autour de thématiques comptables fondamentales lors de quatre à cinq tables rondes. Les débats sont lancés sous un angle universitaire par une présentation de travaux de recherche en lien avec la thématique de la journée. Dans la mesure du possible, les travaux présentés résultent des conventions de recherche finalisés suite aux appels à projets. Si aucun projet en lien avec le thème des États généraux n'est disponible, des travaux courts de type *policy paper* sont présentés. Ainsi, l'ANC a initié 9 *policy papers* dans ce cadre ; ce qui

multiplie les possibilités de collaboration avec les universitaires. Ces travaux spécifiques peuvent également faire l'objet d'autres valorisations par les universitaires que la seule présentation du papier aux États généraux. Ils peuvent également ouvrir la voie à de nouvelles problématiques et questions de recherche.

Les thèmes sélectionnés reflètent habituellement des préoccupations d'actualité : « principes généraux de la comptabilité : critères européens et cadre conceptuel de l'IASB » en 2015 ; « comptabilité et performance » en 2016 ; « comptabilité et numérique » en 2017 ; « comptabilité et informations extra-financières » en 2018 et « comptabilité et long terme » pour la prochaine édition.

Les débats de ces journées font l'objet d'actes et la prise vidéo est accessible sur le site de l'ANC⁴ à la page dédiée de chaque édition. Chaque année 250 personnes assistent à cet évènement.

5. Conclusion

En dix ans, l'ANC et la communauté académique ont su créer des liens étroits. Les deux univers, qui avaient fini par ne plus suffisamment travailler ensemble, ont renoué les attaches naturelles qui les unissent. À l'aune des 37 projets financés par l'ANC, nous pouvons tirer certains enseignements de notre collaboration.

Tout d'abord, l'ANC a compris que le temps de la recherche n'est pas celui de la normalisation. Aujourd'hui, les appels à projet tiennent compte de ces impératifs différenciés en anticipant les besoins du normalisateur. Ainsi, par exemple, les résultats attendus de la recherche sur la mise en œuvre d'IFRS 16 sont à un horizon de 2 à 3 ans.

Ensuite, il ne faut pas attendre de la recherche des solutions techniques prêtes à l'emploi. Même lorsqu'il s'agit de recherche normative, c'est le rôle du normalisateur que de mettre au point les solutions comptables techniques, et cela peut-être le rôle du chercheur d'éclairer la prise de décision du normalisateur mais aussi de critiquer *a priori* et *a posteriori* ses choix.

4. <http://www.anc.gouv.fr/cms/sites/anc/accueil/recherche/etats-generaux-de-la-recherche-c.html>

Enfin, la conclusion d'un papier de recherche ou d'un projet de recherche est souvent une nouvelle question plus qu'une réponse. Il convient alors pour le normalisateur de sortir de l'attrait d'une réponse binaire, parce que la comptabilité est avant tout une science humaine.

Ce bilan permet aussi de dessiner les pistes pour l'avenir du couple recherche et normalisation.

D'une part, la modernisation des normes relatives aux comptes sociaux et consolidés, établis suivant le référentiel français, constitue un axe stratégique pour l'ANC auquel la recherche comptable a peu contribué à ce jour. Si l'accès aux bases de données financières des sociétés cotées a permis de développer un grand nombre de recherches, les entreprises non cotées et les comptes sociaux sont rarement utilisés comme terrain d'analyse. Dès lors, l'ANC manque de base scientifique pour fonder son action. Une revue critique des normes nationales serait à bien des égards utiles.

D'autre part, la normalisation comptable elle-même est un objet de recherche. Ces études sont souvent précieuses, elles sont l'occasion de mener un travail d'introspection dans un domaine où, abrité derrière la technique, le normalisateur ne reçoit que trop peu de réactions. De ce point de vue, l'ANC est toujours intéressée par les diagnostics qui peuvent être réalisés et les améliorations possibles. Depuis ces dix dernières années, son organisation, ses décisions ou ses approches ont fait l'objet de peu de recherches académiques. Espérons que le dixième anniversaire de l'ANC donne l'occasion à des chercheurs d'analyser les réussites de la normalisation comptable française et les améliorations à promouvoir.

Bibliographie

- Colasse, B. (2005). Introduction : Eléments pour une histoire de la pensée économique. In *Les grands auteurs en comptabilité* (Ed., Colasse, B.). Éditions EMS, 5-8.
- Colasse, B. (2011). La crise de la normalisation comptable internationale, une crise intellectuelle. *Comptabilité-Contrôle-Audit* 17 (1) : 156-164.
- Watts, R. L., Zimmerman, J. L. (1979). The demand for and supply of accounting theories: the market for excuses. *Accounting Review* 273-305.

Annexe 1 : Projets de recherche retenus en 2019

- **Étude quantitative sur la mise en œuvre de la norme IFRS 16**

Équipe de recherche coordonnée par François Lantin, Université Jean Moulin Lyon 3 avec Eric Tort, Université Jean Moulin Lyon 3 ; Charlotte Disle, Université de Grenoble Alpes et Rémi Janin, Université de Grenoble Alpes.

- **Étude qualitative sur la mise en œuvre de la norme IFRS 16**

Équipe de recherche coordonnée par Mohamed Taieb Hamadi, Université Toulouse 1 Capitole avec Wafa Khelif, Toulouse Business School – campus de Barcelone et Sami El Omari, Toulouse Business School.

- **Vers une nouvelle appréhension de la notion de neutralité en comptabilité : une réflexion nécessaire au développement d'une comptabilité dialogique**

Équipe de recherche coordonnée par Marie-Anne Verdier, Université Toulouse 3 Paul Sabatier avec Christophe Godowski, Université de Limoges et Emmanuelle Nègre, Université Toulouse 1 Capitole.

- **Revue de littérature sur la notion de neutralité en comptabilité**

Équipe de recherche coordonnée par Grégory Heem, Université Côte d'Azur et Luc Marco, Université Paris 13.

- **Mesure et définition des impacts extra-financiers des investissements : retour des théories et pratiques de l'Impact Investing et apports possibles de la comptabilité**

Équipe de recherche coordonnée par Alexandre Rambaud, AgroParisTech avec Alijani Sharam, Neoma Business School ; Frédérique Déjean, Université Paris-Dauphine et Catherine Karyotis, Neoma Business School.