



## Comptabilités

Revue d'histoire des comptabilités

5 | 2013

Maux et mots de la comptabilité privée (1750-1980)

---

# Du métier à la profession d'expert-comptable et de comptable agréé

Béatrice Touchelay

---



### Édition électronique

URL : <http://journals.openedition.org/comptabilites/1341>

ISSN : 1775-3554

### Éditeur

IRHIS-UMR 8529

### Référence électronique

Béatrice Touchelay, « Du métier à la profession d'expert-comptable et de comptable agréé », *Comptabilités* [En ligne], 5 | 2013, mis en ligne le 18 février 2014, consulté le 01 mai 2019. URL : <http://journals.openedition.org/comptabilites/1341>

---

Ce document a été généré automatiquement le 1 mai 2019.

Tous droits réservés

---

# Du métier à la profession d'expert-comptable et de comptable agréé

Béatrice Touchelay

---

- 1 Ce texte vise à introduire le dossier en présentant rapidement les origines de l'Ordre. Il constitue la version longue de la partie rédigée pour l'ouvrage publié par le Conseil supérieur de l'Ordre des experts comptables à l'occasion de ses soixante-dix ans : Fabien Cardoni, Béatrice Touchelay, *La marque expert-comptable au service de l'économie. 70 ans d'histoire*, Paris, Cliomédia, 2013. <http://www.boutique-experts-comptables.com/Histoire-de-la-profession>.
- 2 La comptabilité est aussi ancienne que le commerce, sa réglementation apparaît avec l'ordonnance de Colbert de 1673 qui oblige chaque commerçant à tenir un livre journal permettant de suivre la chronologie des opérations, et un livre d'inventaire où figurent les biens et les dettes du marchand. Mais contrairement à leurs homologues d'autres pays, les comptables français tardent à s'organiser. L'unification et la délimitation des frontières de leur profession est une véritable course d'obstacles qui, même après sa fondation, marque durablement la corporation. Ces difficultés originelles se manifestent à travers la persistance d'une série de barrières implicites, peu visibles de l'extérieur mais tenaces. Contrairement à d'autres professions, ce ne sont pas les origines sociales des professionnels qui définissent ces barrières puisque la profession est un puissant ascenseur social jusqu'aux années récentes. Mais le cursus, les diplômes antérieurs et les fonctions successives, peut être aussi le maître de stage et le sujet de mémoire, constituent de véritables stigmates. Les experts-comptables et les comptables agréés ne se mélangent pas et il en va de même des comptables indépendants et des salariés ou des commissaires aux comptes, spécialistes du contrôle, et des experts-comptables. La fonction comptable ne suffit donc pas à créer un corps homogène. Ces divisions réduisent d'autant plus la capacité de la profession à se faire reconnaître parmi les corps intermédiaires qu'elles sont anciennes. A ce premier frein à l'affirmation de la profession s'en ajoute un second : la création de l'Ordre national des experts-comptables et des comptables agréés définissant les règles de recrutement, la discipline et les modalités du

contrôle interne, mais aussi les frontières avec d'autres professions du chiffre, sont adoptées par Vichy. Ni la révolution industrielle, ni la concentration des entreprises qui lui correspond, ni la nécessité croissante de recourir au marché boursier et aux banques pour produire ou commercer, ni la multiplication des scandales financiers et des faillites, qui obligent à trouver les moyens de protéger l'épargne, ni le renforcement de la pression fiscale sur l'entreprise à partir de la Première Guerre mondiale, ni la prise en compte de la nécessité de rationaliser la production, d'anticiper et de prévoir, ni, enfin, les pressions croissantes exercées par les professionnels, par certains responsables politiques, par des agents de l'administration handicapés par l'absence d'intermédiaire auprès des entreprises n'ont suffi à imposer une profession d'experts-comptables avant 1942. Malgré l'importance et l'utilité de ses attributions - il lui appartient de tenir des comptes, la profession peine à s'imposer. Cette difficulté est génétique, elle tient à la porosité d'une profession qui retient à la fois des techniciens et des experts et qui tarde à définir ses propres règles. La fondation de l'Ordre il y a soixante-dix ans ne résout pas toutes les difficultés. La connaissance et la reconnaissance d'une mémoire collective sont des moyens de consolider l'édifice.

## 1. La lente affirmation du besoin d'experts

- 3 La lenteur avec laquelle les spécialistes de la comptabilité privée se sont organisés tient en grande partie à l'indifférence qu'ils suscitent, tant dans le monde des entreprises que dans celui des administrations et dans les foyers de la décision économique et politique. Longtemps considérées comme de simples intendants, ces teneurs de livre bénéficient d'une faible notoriété. Personne ne réclame qu'ils harmonisent leurs pratiques.
- 4 Depuis l'ordonnance Colbert de 1773, prescrivant des obligations de tenue des comptes sans préciser qui est chargé de les appliquer, ni comment elles doivent l'être, chacun des textes qui émaillent la définition de la profession laisse en suspens des points importants. Le *Code de commerce* de 1807 oblige à tenir ses livres, sans préciser comment, ni qui doit s'en charger, ni de quelle façon les comptes seront contrôlés. L'institution des censeurs et le principe de l'autorisation préalable à toute création de sociétés anonymes imposent ensuite certaines règles mais elles ne concernent qu'une minorité d'affaires et ne suffisent pas à dessiner les contours d'une charge et d'une profession.

### 1.1. Balbutiements

- 5 L'habitude de tenir ses comptes en recourant à des professionnels se diffuse pourtant et les pratiques se précisent de façon pragmatique à mesure de l'industrialisation, de l'augmentation de la taille des entreprises, de la multiplication de leurs partenaires et de la complexification des affaires. Jusqu'à la seconde moitié du XIX<sup>e</sup> siècle toutefois, l'État intervient peu dans le monde des affaires, hormis pour garantir et protéger la propriété privée et sa transmission, pour faire respecter les règles de la concurrence (proscription des coalitions avec les lois d'Allarde et Le Chapelier de 1791) et assurer une protection minimale des plus faibles (loi sur le travail des enfants de 1841). La réglementation se définit au coup par coup, au gré des scandales financiers, des pressions politiques et de celles des milieux économiques, et des aléas de la conjoncture qui influencent souvent le rythme des faillites. Les tribunaux de commerce recourent à des experts, juristes le plus souvent, pour trancher les cas délicats. Ceux-ci s'ajoutent aux censeurs, aux employés aux

écritures des plus grandes firmes et aux experts en chambre qui acquièrent parfois une renommée locale. Les écoles philotechniques ou polytechniques municipales, souvent soutenues par le petit patronat local, les collèges municipaux de certaines villes comme Lyon ou Paris et les cours du soir dispensés par les municipalités ou par l'école Pigier, qui bâtit sa fortune en formant des comptables à partir de 1850, répondent tant bien que mal aux besoins.

- 6 La formation des employés et des comptables des entreprises s'améliore à partir de la seconde moitié du XIX<sup>e</sup> siècle avec la création d'écoles de commerces. Ainsi, l'École des Hautes études commerciales (HEC) est créée en 1881 par la chambre de commerce de Paris, bientôt imitée par les plus grandes chambres de commerce et par les organisations patronales locales qui prennent en charge la formation technique et commerciale dans les grandes régions industrielles et portuaires. Le professorat comptable est institué en 1895. Mais l'essentiel de la formation reste celle du personnel subalterne. Le titre et la fonction d'expert-comptable restent à définir, à contrôler et à protéger. La participation française aux congrès internationaux de comptables qui discutent de doctrine et d'organisation professionnelle à partir de la fin du XIX<sup>e</sup> siècle n'y suffit pas. La succession des scandales financiers (Panama en 1881) et les faillites retentissantes (l'Union générale en 1882) favorisent pourtant la prise de conscience de l'insuffisance des moyens législatifs et comptables de contrôler les sociétés mais elle n'empêche pas de continuer à considérer la comptabilité et les comptables comme une technique et des techniciens subalternes. Sauf pour quelques rares spécialistes sollicités pour des expertises, la fonction du comptable reste cantonnée à l'enregistrement des comptes.
- 7 Les choses commencent à changer à la fin du XIX<sup>e</sup> siècle sous la triple impulsion de comptables professionnels, de l'État et des milieux d'affaires. Certains comptables s'attribuent le titre « d'experts » parce que leurs avis, formulés devant des tribunaux de commerce ou bien publiés sous forme d'ouvrages de comptabilité, servent à trancher des cas délicats. La création des sociétés anonymes par la loi de 1867 introduit une nouvelle catégorie d'experts des comptes, celles des commissaires des comptes, qui remplacent les censeurs des sociétés autorisées et dont le rôle est plus strictement défini et l'activité mieux encadrée. Les premiers succès d'édition de professionnels tels qu'Adolphe Guibault et Eugène Léautey en 1889 (*La science des comptes mise à la portée de tous. Traité théorique et pratique de comptabilité domestique, commerciale, industrielle, financière et agricole*), leurs prises de position en faveur de l'organisation de la profession, de l'amélioration de la formation et de la défense du titre d'expert-comptable témoignent d'une inflexion. Dans son *Traité des inventaires et des bilans* publié en 1897, Eugène Léautey suggère de créer des brevets comptables délivrés par le ministère du Commerce et de former une chambre des comptables dont le noyau serait constitué par les notabilités de la profession. En 1902, un autre professionnel demande que les experts-comptables soient nommés par leurs pairs et il recommande de fermer la profession à tous les comptables non titrés. La société académique de France soutient cette proposition en 1904. En 1909, dans *Les Techniques de la comptabilité*, Maurice Bellom, ingénieur en chef du corps des mines, propose d'instituer des groupements comptables reconnus par l'État, et d'obliger les sociétés à y choisir leurs commissaires aux comptes.
- 8 Ces pionniers cherchent à créer la « marque expert-comptable ». Des associations et des compagnies professionnelles sont implantées à Paris et en province au tournant des XIX<sup>e</sup> et XX<sup>e</sup> siècles pour faire aboutir ces revendications.

## 1.2. Le temps des Compagnies

- 9 La Société académique de comptabilité (SAC) fondée en 1881, comme l'Association des comptables professionnels de Marseille créée en 1897, visent à étudier et à défendre les intérêts des comptables et à améliorer leur situation en favorisant leur placement et en complétant leurs connaissances techniques. Elles s'engagent à approfondir et à diffuser la science comptable, à développer l'enseignement commercial et à faire apprécier le mérite du comptable et l'utilité de la comptabilité par les chefs d'entreprises. A leurs échelles respectives, ces sociétés exercent des pressions sur les autorités politiques pour qu'elles fassent respecter les prescriptions du *Code du commerce* et obligent les sociétés anonymes à choisir leurs commissaires dans la corporation des comptables.
- 10 En cherchant à former une académie de comptabilité et à renforcer la cohésion scientifique de la profession, la SAC se démarque de ses homologues. Elle met en place le premier système complet d'enseignement comptable. Pour distinguer le comptable des nombreux employés qui se réclament de cette qualification, la Société définit et dispense un titre, le brevet d'expert-comptable (1905), ainsi que deux autres diplômes qui doivent être obtenus pour passer le brevet, le certificat de teneurs de livres (1900) et le diplôme de comptable (1881). Elle organise des cours professionnels publics et gratuits et des conférences à Paris et en province, mais aussi dans les protectorats et les colonies, prend en charge les examens et les concours et publie de nombreux ouvrages spécialisés. Reconnue d'utilité publique en 1916, la SAC devient la Société de comptabilité de France (SCF). Son influence augmente entre les deux guerres. Elle préconise d'organiser une profession hiérarchisée composée de plusieurs niveaux : celui du teneur de livre, cantonné aux écritures, celui du comptable, technicien aux compétences diversifiées et capable de prendre des initiatives, et au sommet, celui de l'expert-comptable, conçu comme un conseiller de l'entreprise et dont le titre n'est accordé qu'à une élite, à peine une vingtaine de diplômés avant 1931. Cette stratification est à l'origine du diplôme actuel d'expertise comptable. Toutefois, malgré sa notoriété et les générations de teneurs de livre et de comptables qu'elle a formées, la SCF ne parvient pas à harmoniser la profession. Les titres qu'elle dispense ne sont pas protégés et son ouverture est critiquée.
- 11 En 1912, son vice-président, Georges Reymondin (1867-1933), expert-comptable auprès de la cour d'appel de Paris, crée la Compagnie des experts-comptables de Paris (CECP) dont il devient secrétaire général. La Compagnie est élitiste et n'accepte que des experts-comptables indépendants. Elle cherche à obtenir la protection du titre et le monopole du contrôle légal des comptes pour les experts-comptables. Considérant qu'aucun diplôme ne peut garantir la moralité et l'honorabilité de son titulaire, Reymondin s'engage à former une corporation capable de contrôler la discipline interne et de garantir la probité et l'indépendance de ses membres. Il invite à réagir à la forte menace représentée par la concurrence illégale :

[Aux] « experts-comptables et aux entreprises commerciales d'organisation et de contrôle comptable qui offrent, depuis 1918, leurs services au public [...] sont venus s'ajouter des employés ayant quitté prématurément l'administration des Finances pour devenir des conseillers fiscaux [...], des agents d'affaire remplissent le même rôle. [...] tous ces nouveaux venus, inconnus du monde comptable, qui seraient fort embarrassés de résumer leurs états de services professionnels, ont cru bon de s'intituler experts-comptables. Et, par suite d'une déformation déconcertante, commerçants et industriels ne s'aperçoivent même pas de cette usurpation de qualité. Il leur suffirait cependant de se pénétrer que le mot 'expert' signifie

expérience et 'habileté' dans un métier. Donc : connaissances théoriques et spéciales et antécédents techniques. »

- 12 La CECP rejette les comptables salariés, et en particulier les chefs de comptabilité dont les effectifs augmentent fortement, et par conséquent, elle recrute peu. Elle reste à l'écart des autres compagnies apparues après la loi de 1920 autorisant les professions libérales à « former des syndicats pouvant agir en justice dans l'intérêt de la profession ou exclure les professionnels peu scrupuleux ». Ces syndicats se regroupent dans une fédération et s'engagent aussi à définir les fondements de la profession. Toutefois, l'influence de la CECP sur les premiers débats parlementaires concernant la réglementation de la profession comptable reste importante. Usant de sa notoriété, Reymondin, critique ouvertement le brevet défini en 1927, il conteste davantage encore le fait que la préparation de l'examen final soit confiée au Conservatoire national des arts et métiers (CNAM) en 1931 car l'institution est jugée trop technique et pas assez prestigieuse. Les membres de la CECP sont en bonne place dans les comités professionnels qui accordent le brevet d'État d'expert-comptable sans examen sous certaines conditions d'ancienneté. Ils confirment ainsi leur présence au sommet de la profession.
- 13 Cette position est critiquée par la Compagnie des chefs de comptabilité de Paris créée en 1924, et par l'Union nationale des groupements comptables de France, née l'année suivante pour regrouper les comptables salariés. L'Union présidée par René Delaporte, chef de comptabilité, critique fortement le monopole de la CECP en matière de formation et de contrôle de la profession. Elle ne la soutient pas dans son combat pour imposer le monopole des experts-comptables sur le commissariat aux comptes. La campagne de la CECP en faveur du monopole commence en 1929 et elle s'achève par la défaite de Reymondin en 1935, la loi réglementant l'accès au commissariat aux comptes ne faisant aucune allusion à l'expertise comptable. La Compagnie ne parvient pas davantage à freiner la poussée des chefs de comptabilité, ni celle des sociétés fiduciaires, ni la multiplication des associations de comptables professionnels.
- 14 L'augmentation du nombre d'institutions organisant des formations et délivrant des certificats ou bien défendant les comptables produit l'effet inverse du résultat escompté : elle contribue à l'émiettement de la profession, repousse la définition des règles déontologiques et d'une doctrine commune.

### 1.3. Le temps des pressions politiques

- 15 La question de la réglementation des comptabilités et de la profession comptable est soulevée par des parlementaires, le plus souvent socialistes ou radicaux, choqués par les scandales financiers ou par l'ampleur de la fraude fiscale. Elle est évoquée par une commission d'enquête répondant à l'interpellation de Jean Jaurès au sujet de l'affaire Rochette en 1912, mais rien n'est fait.
- 16 L'introduction de l'impôt sur le revenu, puis sur le bénéfice et du principe déclaratif pendant la première guerre mondiale obligent les entreprises et les contrôleurs du fisc à s'entendre sur un minimum de règles. Les contentieux générés par le prélèvement de la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre placent les experts-comptables en premières lignes, comme conseillers des entreprises et comme intermédiaires avec le fisc. L'absence de contrôle du titre favorise aussi la multiplication des agences de contentieux fiscal sans garantir l'intégrité des employés.

- 17 À partir de 1920, l'ampleur de l'évasion fiscale et de nouveaux scandales financiers relancent les débats. En 1921, Henry Fleury-Navarin, député du Rhône affilié à l'Union républicaine, dépose un projet de loi visant à légiférer sur l'établissement des sociétés par actions et à réglementer les bilans. D'autres projets suggèrent de réformer la loi de 1867 et le statut de commissaires aux comptes et d'organiser la profession comptable. Le modèle retenu est alors celui des *Chartered Accountants* britanniques. Les professionnels ne sont pas unanimes et l'opposition des milieux d'affaires attachés au secret comme la crainte d'une immixtion abusive de l'Etat dans la vie des entreprises condamnent chaque tentative de réforme. Les projets de Jean-Louis Chastanet, député SFIO de l'Isère, ancien syndicaliste des PTT, suscitent le plus de réactions. Il dépose une première proposition de loi « tendant à la réforme des commissaires des comptes dans les sociétés anonymes, à la réglementation des bilans et à la réglementation de la profession d'expert-comptable » en 1926. Chastanet invite en particulier à créer un registre des comptables reconnus comme professionnels et à accorder aux inscrits le monopole des audits. Il reprend plusieurs des idées défendues par Étienne Clémentel, ministre du Commerce en 1917 : celle de la nécessité d'une réglementation du titre d'expert-comptable et de l'obligation pour les candidats de présenter une thèse à une commission d'agrément ; celle de charger une commission de dresser et de tenir la liste des praticiens autorisés dans chaque région économique et de s'appuyer sur la qualification et sur l'expérience du candidat :
- « [...] je crois qu'il serait nécessaire d'avoir au moins en France une grande école de comptabilité, une école de l'État. La société de comptabilité de France délivre des diplômes que l'on considère comme des diplômes d'État mais j'avais l'intention de placer certaines écoles sous l'autorité de ce dernier, et d'y faire délivrer de véritables brevets qui auraient porté l'estampille de l'État [...] Voilà pourquoi j'avais l'intention de créer un diplôme officiel de comptabilité »
- 18 Le parrainage de l'État sur le diplôme suggéré par Clémentel est rejeté par les professionnels et par les milieux d'affaires. Cette méfiance à l'égard d'un diplôme d'État aura la vie dure. Chastanet se démarque de Clémentel en prévoyant une réglementation interne de la profession. Il invite en outre à ne retenir que des experts-comptables comme commissaires des comptes et à doter les associations professionnelles locales de pouvoirs disciplinaires exercés sous le contrôle du ministère du Commerce. Son texte est rejeté. Le député dépose un nouveau projet qui connaît le même sort en 1928. La même année, Paul Ramadier, député SFIO et futur ministre du Travail du Front populaire, fait un véritable plaidoyer en faveur de la comptabilité privée. Quelques années plus tard, Pierre Mendès France, alors plus jeune député de France, réclame à son tour d'introduire une réglementation comptable et d'organiser la profession.
- 19 Les débats sur la formation des comptables sont également posés au ministère de l'Instruction publique depuis qu'Émile Paris, inspecteur général de l'enseignement technique, a présenté un avant-projet de loi « portant reconnaissance d'utilité publique et réglementation de la profession d'expert-comptable agréé » en 1924. Ce projet est enterré mais la question de la formation des experts-comptables est portée à l'ordre du jour de plusieurs congrès professionnels de comptables et de congrès de l'enseignement technique. Pourtant, même si chacun reconnaît que les conditions d'exercice de la profession ont tellement changé depuis la guerre qu'elle doit être réglementée, la profession des comptables continue pourtant de s'étoffer sans règlement, ni régulateur.

## 1.4. L'âge du brevet

- 20 Les idées défendues par Émile Paris et par les compagnies professionnelles finissent par s'imposer avec la création du brevet d'expert-comptable reconnu par l'État par le décret du 22 mai 1927. Le décret réglemente l'accès à la profession et définit officiellement l'expert-comptable en précisant qu'il s'agit du « technicien qui, en son nom et sous sa responsabilité, fait profession habituelle d'organiser, vérifier, apprécier et redresser les comptabilités et les comptes de toute nature ». L'obtention du brevet est conditionnée par la réussite d'un examen préliminaire donnant accès à un stage de formation de cinq ans, puis par la réussite d'un examen final. L'examen préliminaire porte sur les matières suivantes : principes de technique comptable, principe de droit public et de droit civil, notions rudimentaires de droit commercial, mathématiques financières, principes d'économie politique, vie et mécanisme des entreprises. Les épreuves d'admissibilité sont écrites. Leur réussite permet de passer les épreuves d'admission qui sont orales. Les candidats titulaires de certains diplômes sont déclarés admissibles d'office et ne passent que les épreuves orales. Le stage doit être effectué chez un expert-comptable désigné sur sa demande par le ministre du Commerce après enquête. La liste des experts retenus est publiée au *Journal officiel*. Des mesures spéciales sont adoptées pour permettre aux professeurs de l'enseignement technique en exercice d'accomplir leur stage sans interrompre leur service. A la fin du stage, l'examen final sanctionne la formation du stagiaire et lui donne le titre d'expert-comptable. L'examen porte sur la technique comptable approfondie, l'expertise comptable, les opérations de banque et de bourse, les principes de procédure, la législation fiscale et la législation sociale. C'est la Compagnie des experts-comptables qui délivre le titre. Le décret prévoit une mesure provisoire pour cinq ans qui permet d'accorder ce brevet aux experts-comptables en exercice depuis au moins cinq ans et pouvant justifier de leur situation par le versement de la patente. Les experts retenus sont sélectionnés par une commission administrative.
- 21 Le texte est d'abord bien accueilli. Pour le ministre du Commerce et de l'Industrie, il « consacre, réglemente et protège » le titre d'expert-comptable mettant ainsi un terme à « l'abominable abus » du titre « par des officines de démoralisation fiscales » et par des « entreprises de fraude fiscale ». Malgré ses réticences initiales, Reymondin reconnaît que le décret change les perspectives d'évolution de la comptabilité privée au congrès de la fédération des compagnies d'experts-comptables de France et des colonies de Strasbourg en 1927. Il recommande de profiter de ce décret pour confier aux experts-comptables brevetés tous les mandats de commissaires aux comptes. Les plus grandes mises en cause du décret viennent des comptables eux-mêmes et en particulier de Delaporte et de l'Union des groupements des comptables de France et des colonies. Dès août 1927, il qualifie le brevet de « rétrograde » et l'accuse de créer « un privilège antirépublicain ». Il précise que l'accession au diplôme est soumise à l'arbitraire puisque seul un petit nombre de professionnels appartenant aux commissions sélectionne les experts qui seront dispensés des épreuves et conserveront leur titre. L'arbitraire de ces commissions qui évincent des professionnels de qualité, dont les 40 000 chefs de comptabilité de France, est condamné. La formation d'une commission d'étude des modifications à apporter au décret, la création du certificat d'aptitude professionnel en 1928, l'institution du diplôme d'État de comptable professionnel en 1931 et la création par le CNAM de l'institut de technique comptable, qui complète la préparation au diplôme dispensée par la société de comptabilité de France et qui inclut dans la définition du comptable ceux qui enregistrent

les comptes à partir du décret du 26 octobre 1931, ne désamorcent pas les critiques, propose d'abord de renforcer le contrôle interne de la profession et d'élargir les possibilités d'accéder à l'expertise en organisant chaque année des examens spécifiques pour les comptables de plus de trente ans ayant au moins dix ans de pratique. En 1934, il préconise de créer un nouveau diplôme de comptabilité qui serait obligatoire pour tout expert-comptable, préparé dans des structures largement ouvertes et qui constituerait un débouché pour une licence de comptabilité à intégrer à l'Université. Il n'est pas suivi.

- 22 Pourtant, le décret ne résout pas les difficultés d'organisation de la profession. Le nombre de professionnels brevetés et assimilés est anémique, les structures mises en place pour contrôler les stages et les experts-comptables reconnus sont contestées. Le décret ne parvient pas à unifier la profession, ni à rehausser sa notoriété et encore moins à la faire reconnaître. Les experts-comptables sont tenus à l'écart de la réforme du commissariat aux comptes qui se prépare.
- 23 Le premier examen final organisé en 1929 n'attire qu'un petit nombre de candidats dont le niveau est médiocre. L'introduction d'une dictée dans les sessions suivantes, la plus grande importance accordée aux questions de culture générale pour l'examen préliminaire et la décision d'exiger des postulants un niveau minimum de diplôme au moins équivalent au brevet supérieur sont confirmés dans l'arrêté ministériel du 8 décembre 1928. Les inégalités entre centres d'examen sont atténuées par la constitution d'un jury unique réuni à Paris pour corriger les épreuves écrites de l'examen final et par la double correction des épreuves de droit de l'examen préliminaire à partir de 1930. En 1933, un nouvel arrêté oblige chaque région économique à tenir un registre des experts-comptables brevetés par l'État afin de confirmer les garanties offertes au public, leur inscription est laissée facultative. Il charge un conseil de discipline de contrôler la conduite professionnelle des experts-comptables inscrits au registre. L'arrêté est attaqué par la CECP qui se sent écartée du contrôle de la profession et considère qu'il ampute l'autonomie des praticiens. La Compagnie obtiendra son abrogation par le Conseil d'État le 22 mai 1936
- 24 Le décret du 22 mai 1927 n'est pas adapté à la situation. Le brevet qu'il institue demeure peu attirant. Les examens ne sont pas réguliers, aucun concours n'est organisé en 1932 et 1935. Le nombre d'inscrits à l'examen préliminaire ne dépasse jamais 30 (sauf en 1934, année exceptionnelle et de marasme économique, avec 41 inscrits, mais seulement 32 présents et trois admissions), celui des présents est presque toujours inférieur à 20, celui des admissibles et des admis (en général le nombre est le même) se réduit à une poignée (sauf en 1929, 16 admis, et 1938, 8 admis). La différence entre le nombre d'inscrits et celui des candidats présents aux épreuves est notable.
- 25 Malgré une croissance réelle, l'effectif total des experts-comptables diplômés et de ceux qui obtiennent une « équivalence » par mesure transitoire reste faible. Il s'élève à 640 en 1930, 750 en 1935, et 920 en 1940. Ces chiffres sont largement en deçà des besoins des 40 000 sociétés par action répertoriées en 1935 auxquelles il est question d'imposer un expert-comptable breveté comme commissaire aux comptes. Les prétentions de Reymondin semblent donc impossibles à réaliser faute de « combattants ». De 1929, année de la première promotion effective du brevet, à 1943, année de la prise en charge de la formation des experts-comptables par le nouvel Ordre professionnel, 296 brevets sont délivrés. Plus de la moitié (150) sont attribués sans examen. La réglementation introduite conduit à une situation extrêmement confuse car elle multiplie les statuts.

- 26 La création du brevet professionnel de comptable renforce la confusion entre vrais et faux experts-comptables. À la veille de la création de l'Ordre en 1941, 3 000 professionnels prétendent être experts-comptables, mais 296 seulement sont brevetés. Les experts-comptables de la société de Comptabilité de France, les experts-comptables judiciaires, les experts-comptables brevetés sans avoir passé d'examen, les experts-comptables assimilés par équivalence, les experts-comptables brevetés par l'État ayant passé l'examen du décret de 1927, et les comptables titulaires du brevet professionnel de 1931 s'amalgament sans constituer une profession. Dans ces conditions, viser le monopole de l'expertise apparaît irréaliste.

### 1.5. L'impossible unité ?

- 27 La réforme des commissaires aux comptes est introduite par le décret loi du 8 août 1935. Le texte définit la mission du commissaire tout en rétablissant son caractère permanent, le statut de commissaire et d'audit et prescrit des règles de présentation des comptes du bilan et du compte de profits et pertes à présenter à l'assemblée des actionnaires. Il laisse l'assemblée générale libre du choix du commissaire, sous certaines réserves d'indépendance et de moralité. La fonction du commissaire est limitée à la vérification des comptes financiers mais ils reçoivent une nouvelle fonction puisqu'ils doivent signaler les inexactitudes et les irrégularités qu'ils auraient relevées. Le décret précise cependant que dans les sociétés par action faisant appel à l'épargne publique, un des commissaires doit être choisi sur une liste établie par une commission siégeant au chef-lieu de la cour d'appel dans le ressort duquel se trouve le siège social, ce qui soulève un tollé dans les milieux d'affaires. L'application du décret est délicate en l'absence de normalisation comptable et d'instance capable de l'imposer. La faiblesse de la corporation des comptables et son émiettement l'empêche de peser dans les débats. Son effacement se confirme à mesure que l'on se rapproche de la guerre.
- 28 La réforme du statut des commissaires aux comptes est introduite par le décret du 29 juin 1936 qui institue un examen spécial, qui prévoit d'instituer une compagnie régionale des commissaires dans le ressort de chaque cour d'appel et de créer une fédération nationale des compagnies régionales pour coordonner l'ensemble du dispositif. Le décret définit les conditions d'admission sur la liste des commissaires aux comptes, il leur impose un examen spécifique, mais il n'exige aucun diplôme de comptabilité. Le programme de l'examen des commissaires aux comptes fixé par l'arrêté interministériel du 16 septembre 1936 comporte des épreuves de comptabilité moins complètes que celles du brevet d'expert-comptable. Les deux professions restent distinctes. Lorsqu'il s'exprime sur ce décret pendant l'Occupation, Paul Caujolle (1891-1955), qui est expert-comptable judiciaire, considère qu'il constitue un échec cuisant pour les experts-comptables brevetés auxquels il n'accorde aucun monopole. En revanche, la situation des comptables salariés s'améliore avant la guerre puisqu'ils sont reconnus par les conventions collectives du Front populaire qui précisent leur position hiérarchique dans les sociétés en distinguant par exemple les assistants, des comptables et des chefs comptables. Ces accords fixent également les salaires et précisent les statuts des comptables dans les différents secteurs. La formation d'une commission interministérielle de la comptabilité privée chargée par Vincent Auriol, ministre des Finances, d'étudier l'organisation de la profession montre que l'ensemble des comptables intéresse le gouvernement. Caujolle fait vraisemblablement partie de cette commission où il noue des contacts, ou renforce

ses liens, avec Vincent Auriol, les archives sont lacunaires sur ce point. La commission s'adresse à la Compagnie des experts-comptables de Paris et au syndicat national des experts-comptables, qui regroupent alors plus de 600 experts non brevetés, pour faire le point sur l'état de la profession. Les avis recueillis dénoncent l'insuffisance des effectifs de comptables et le manque de contrôle des praticiens. Ils soulignent la nécessité d'une régulation de la profession. Le syndicat national des experts-comptables déplore que « toute personne incapable ou tarée » puisse « se parer du titre d'expert-comptable ». Il demande que personne ne puisse désormais « exercer la profession d'expert-comptable s'il n'a été agréé par l'État et s'il ne fait pas partie d'un Ordre régional ». Il recommande également que l'agrément de l'État ne soit donné qu'après un examen pratique organisé et contrôlé par le conseil de l'Ordre régional. Le syndicat estime nécessaire d'envisager des mesures transitoires permettant d'attribuer d'office l'agrément de l'État aux titulaires du brevet d'État et aux professionnels intégrés à un groupement légalement constitué et pourvu depuis au moins trois ans d'un conseil de discipline. Il suggère également de donner l'agrément aux experts et aux comptables stagiaires ayant exercé la profession pendant plus de cinq ans, ainsi qu'aux experts-comptables n'appartenant à aucun groupement corporatif mais qui bénéficient d'un avis favorable du conseil de l'Ordre régional. L'enquête de la commission n'aboutit à aucun résultat immédiat. Elle montre cependant que la question préoccupe le gouvernement et couronne ainsi les importants efforts de plusieurs groupements de comptables et de certaines chambres de commerce pour attirer l'attention des autorités politiques sur la situation de la profession depuis l'adoption du décret de mai 1927. La chute du Front populaire et le réarmement qui s'accélère interrompent cette évolution.

- 29 À la veille de la guerre, la profession reste à construire, son embryon est plus désuni que jamais. Pourtant, l'idée de réforme persiste et aboutit. En "pleine drôle" de guerre juste avant l'offensive allemande en avril 1940, un projet de réforme du diplôme d'expert comptable est adopté par décret. Il envisage de ramener le stage à trois ans et pose le principe du mémoire. L'inscription au diplôme est réservée aux comptables agréés titulaires du diplôme de comptable professionnel créé en 1931 et aux lauréats de l'examen préliminaire du brevet d'expert-comptable. Ce texte reconnaît également le privilège de l'exercice libéral.

## 2. La création de l'Ordre professionnel

- 30 La défaite et la signature de la convention d'armistice introduisent des contraintes économiques et politiques d'une pesanteur inégalée. Le régime de Vichy balaye les institutions démocratiques. L'heure est à l'organisation, à la centralisation des données et à l'encadrement des activités. Une partie des réformes suggérées avant la guerre va être appliquée. Parmi celles-ci, la création des ordres professionnels comme celui des médecins (7 août 1940) ou des architectes (31 décembre 1941). La volonté de renforcer le contrôle des déclarations fiscales des entreprises portée par certains agents des Contributions directes avant la guerre, celle d'améliorer la connaissance de l'activité économique et de normaliser les comptabilités privées bénéficient désormais d'un contexte très favorable. Jacques Chezleprêtre, directeur de la direction de la documentation économique créé par décret en juillet 1939, invite à développer les moyens du contrôle économique et fiscal. La nécessité de gérer la pénurie et d'organiser la répartition et la volonté de favoriser la collaboration économique des entreprises

françaises avec le Reich jouent aussi en faveur du développement de la comptabilité. L'organisation de la corporation des comptables est le pendant de ces réformes. Les premiers travaux entrepris dans ce sens par la commission interministérielle de la comptabilité privée institué en 1936 vont aboutir. Sans les soutenir initialement, les autorités d'occupation ne freinent pas ces évolutions.

## 2.1. Des impulsions décisives

- 31 Prolongeant les études commencées avant la guerre au sein de la direction générale des Contributions directes et de la commission Auriol, une commission interministérielle du plan comptable et une commission interministérielle d'organisation de la profession d'expert-comptable sont instituées par le décret du 22 avril 1941. Elles tiennent leur séance inaugurale le 15 mai 1941. Plusieurs experts-comptables s'adressent directement au cabinet de Philippe Pétain pour réclamer d'organiser leur profession. Ils la présentent comme un allié du contrôle fiscal et certains suggèrent même d'introduire la certification obligatoire des bilans. Ces souhaits correspondent à ceux de Chezleprêtre pour qui la comptabilité doit devenir une pièce maîtresse du contrôle de l'État sur l'économie. Le plan comptable, dont il pose les fondations dans un rapport du 6 décembre 1940, et la définition de l'Ordre professionnel sont des étapes indispensables de la réforme qu'il recommande d'imposer par décret.
- 32 La commission chargée d'organiser la profession d'expert-comptable est divisée en deux sous-commissions, l'une se consacre à la mise en place de l'Ordre professionnel et l'autre à l'organisation de l'enseignement de la comptabilité. La première sous-commission réunit Caujolle, Commesnil (expert-comptable breveté), Cruchon-Dupeyrat (expert-comptable judiciaire, président du syndicat des experts-comptables), Gustave Doyen (expert-comptable breveté), Evezard (expert-comptable), de la Vuilleguerin (expert fiduciaire), Lemoine et Pericaud (experts-comptables). Caujolle, Commesnil et Lemoine font aussi partie de la seconde sous-commission. On retrouve initialement les mêmes, auxquels s'ajoute René Delaporte, pour représenter la profession auprès de la commission interministérielle du plan comptable. La délégation est ensuite réduite à trois membres, les représentants des directions ministérielles et de l'administration devenant fortement majoritaires parmi ses trente-et-un membres. Les experts-comptables pèsent donc peu sur les orientations du rapport définitif de la commission qui définit le premier plan comptable français publié sous le titre *Le plan Comptable. Projet de cadre comptable élaboré par la commission interministérielle instituée par le décret du 22 avril 1941* par l'imprimerie Delmas.
- 33 Les conclusions de la commission chargée d'organiser la profession d'expert-comptable sont adoptées au début de 1942. Un décret d'avril met en place une commission consultative pour la formation professionnelle des experts-comptables, Chezleprêtre est vice-président. Quatre lois fondatrices de l'Ordre paraissent au *Journal officiel de l'État français*. Les lois n° 467 et n° 468 du 3 avril 1942 (*JO* du 18 avril), tout d'abord<sup>1</sup>. La première introduit les statuts de l'Ordre des experts-comptables et des comptables agréés. La seconde institue l'Ordre et régleme les titres et les professions correspondants. La troisième, du 20 août 1942, régleme les titres et les professions d'expert-comptable et de comptable agréé<sup>2</sup>, et la dernière, du 15 mars 1943, prolonge les délais fixés antérieurement pour l'examen des demandes d'inscription au tableau et pour les demandes de délivrance de certificat d'aptitude à la profession de comptable agréé<sup>3</sup>.

## 2.2. L'Ordre des experts-comptables et des comptables agréés

- 34 L'article 1<sup>er</sup> de la loi n° 468 indique que l'Ordre est formé des « professionnels pratiquant la science des comptes et remplissant les conditions fixées par la loi ». Elle lui attribue une personnalité civile. Son titre premier établit les règles générales de la profession en distinguant les experts-comptables et les comptables agréés. Six articles concernent les experts-comptables, quatre les comptables agréés et quinze les dispositions communes. L'homogénéité de la profession est ainsi affirmée malgré les différences de statut.
- 35 Ces textes éliminent certaines ambiguïtés de l'avant guerre. La formation professionnelle des experts-comptables relève désormais de l'Ordre professionnel. Le principe d'un diplôme d'expert-comptable, « sanctionnant une culture de degré supérieur » et au terme desquels le candidat doit passer un examen avec dissertation, soutenir un mémoire d'expertise comptable et suivre cinq ans de stage pratique est confirmé. Le déroulement du stage professionnel, les obligations du stagiaire et des maîtres de stage sont précisés. L'organisation des examens et leur préparation relèvent désormais du conseil national de l'Ordre soutenu par les conseils régionaux. Un arrêté du 16 juin 1942 définit les programmes de l'examen préliminaire et de l'examen final pour l'obtention du diplôme d'expert-comptable. Les textes reconnaissent en outre la responsabilité des comptables à l'égard de leurs bilans ainsi que la nécessité de préserver leur indépendance, ce qui n'était pas complètement établi auparavant. L'Ordre compte alors environ 5 700 membres, dont 1 700 experts-comptables et 4 000 comptables agréés. Sa structure est hiérarchisée. Elle est contrôlée par un commissaire du gouvernement rattaché au Conseil supérieur et nommé par le pouvoir politique. Le commissaire est Chezeleprêtre, qui est aussi un moment président du conseil régional de Paris. Ce commissaire est secondé par des commissaires régionaux installés auprès des ordres régionaux qui sont désignés sur sa proposition par arrêté ministériel. Les commissaires assistent aux séances des conseils et des chambres de discipline et visent toutes leurs décisions. Toutes les responsabilités de l'Ordre sont confiées à des personnalités nommées par le ministre secrétaire d'État à l'Économie nationale et aux Finances<sup>4</sup>. Les textes reconnaissent néanmoins les principes de l'autocontrôle de la profession puisqu'ils définissent le tableau et créent des chambres de discipline. Ainsi, placé sous la surveillance étroite des Autorités politiques, l'Ordre devient la pièce maîtresse de la profession. Il contrôle les admissions, mais le ministre secrétaire d'État à l'Économie et aux Finances peut nommer des membres de droit.
- 36 Les conditions d'admission sont définies par la loi n° 467 d'avril 1942. Les experts-comptables (titre I) sont distingués des comptables agréés (titre II). La distinction établie renvoie aux attributions respectives de l'expert-comptable et du comptable agréé et par conséquent, aux conditions à remplir pour porter ces titres :
- Article 2 - Est expert-comptable le technicien qui en son propre nom et sous sa responsabilité fait profession habituelle d'organiser, vérifier, apprécier et redresser les comptabilités et les comptes de toute nature. L'expert-comptable procède aussi à des travaux et études de statistiques et de documentation économique pour le compte des entreprises privées ou au service de l'économie nationale.
- Article 8 - Est comptable agréé le technicien qui, en son nom propre et sous sa responsabilité, fait profession de tenir, centraliser, arrêter, surveiller les comptabilités et comptes de toute nature.
- 37 Les comptables agréés doivent posséder le brevet professionnel de comptable institué par application du décret du 1<sup>er</sup> mars 1931, ou avoir réussi l'examen préliminaire au stage

d'expert-comptable et justifier dans ce cas de trois années de pratique professionnelle. A la condition d'exercer leur profession depuis plus de dix ans, ou d'être âgés de plus de 35 ans le jour de la promulgation de la loi, ils peuvent obtenir leur inscription au tableau de l'Ordre en qualité de comptables agréés sous réserve que leur compétence soit reconnue par les conseils de l'Ordre. Ils peuvent demander pour cela la délivrance d'un certificat d'aptitude qui, s'il est confirmé dans un délai précisé par la loi, leur permettra de solliciter leur admission dans l'Ordre en qualité de comptable agréé. Les demandes de certificat doivent être soumises au conseil régional de l'Ordre qui a un an pour statuer. L'article 3 précise les conditions de diplômes nécessaires pour être retenu parmi les experts-comptables. Les professionnels de l'expertise inscrits sur une liste de commissaires aux comptes agréés par une cour d'appel, ainsi que ceux qui exercent effectivement depuis dix années consécutives à la date de la publication de la loi sont retenus. L'exercice de la profession est conditionné par la possession d'un diplôme au moins équivalent à une licence universitaire<sup>5</sup>.

- 38 Outre les conditions de diplôme, la frontière de la profession de comptable agréé est assez poreuse puisque les experts-comptables peuvent exercer des travaux entrant dans leurs attributions, sous la seule réserve de ne pas en faire l'objet principal de leur activité. Bien des tensions futures sont en germe.
- 39 Le titre III de la loi concerne les dispositions communes aux experts-comptables et aux comptables agréés. Pour « respecter les situations acquises », l'article 6 prévoit que les professionnels « dont la compétence est notoire et reconnue par l'Ordre » seront retenus même s'ils ne remplissent pas les conditions de compétence technique ou d'assimilation prévus par les statuts ou par la loi. Les cas douteux seront tranchés par les conseils régionaux. Ces dispositions visent à ouvrir plus largement la profession. La loi oblige cependant toute personne ou société sollicitant le titre d'expert ou de comptable agréé, et dont la situation ou l'activité n'est pas « rigoureusement conforme aux règles de l'Ordre » à en « faire la déclaration expresse » dans sa demande d'admission. Après admission ou soumission au contrôle disciplinaire de l'Ordre, l'intéressé a un an pour se mettre en règle avec les statuts résultant de la loi instituant l'Ordre des experts-comptables. Des modalités particulières sont réservées aux différents types de sociétés de comptabilité. La loi définit en outre des titres « d'expert-comptable honoraire » ou « de comptable agréé honoraire » qui peuvent être conférés sous certaines conditions par les conseils régionaux.
- 40 A partir de la promulgation de la loi, le Conseil supérieur de l'Ordre a six mois pour définir le code des devoirs professionnels et pour arrêter les dispositions du règlement intérieur. Ces textes seront soumis à l'agrément du ministre secrétaire d'État à l'Économie et aux Finances et du secrétaire d'État à l'Éducation nationale et à la Jeunesse. Les difficultés des premières années d'application de ces décisions sont prises en compte puisque la loi repousse provisoirement les délais accordés aux conseils pour statuer sur les candidatures déposées. Elle prévoit également que « le premier tableau complet de l'Ordre » qui doit être publié au plus tard dans le courant du mois de janvier 1943 subira et une révision annuelle pendant quatre ans. L'accès à la profession est soumis à des contrôles rigoureux.

### 2.3. Les professionnels de la comptabilité

- 41 L'organisation et le contrôle des membres de l'Ordre s'appuient sur l'existence du tableau sur lequel chaque personne ou société « remplissant les conditions nécessaires pour être admises à exercer les professions d'expert-comptable et de comptable agréé » doivent être inscrites pour porter le titre. Le tableau est établi par les conseils régionaux pour leur circonscription et il est « tenu à la disposition du public au siège des conseils régionaux, dans les tribunaux et études d'offices ministériels et au siège des circonscriptions administratives ». Il est publié chaque année aux frais de l'Ordre dans un journal d'annonces légales de la circonscription.
- 42 L'inscription au tableau est soumise à plusieurs conditions. Les conditions de nationalité française conformes à « la législation en vigueur concernant l'accès aux emplois dans les administrations publiques », la jouissance des droits civiques et des conditions d'âge et de diplôme. La loi du 3 avril 1941 écarte les Français nés de père étranger des emplois dans les administrations publiques, et par extension, de l'Ordre des experts-comptables et des comptables agréés. En revanche, la loi ouvre la profession aux comptables allemands amenés à suivre leur entreprise en France, ou bien à intervenir dans des firmes liées aux intérêts du Reich, ou bien encore qui créent leur entreprise en France. Elle autorise certains ressortissants à exercer en France les professions d'experts-comptables et de comptables agréés selon les conditions fixées par les conventions diplomatiques et sur justification de titres équivalents aux diplômes exigés en France. L'autorisation d'exercice est accordée par décision du ministre secrétaire d'État à l'Économie et aux Finances, en accord avec le ministre secrétaire d'État aux Affaires étrangères et après avis du Conseil supérieur de l'Ordre. Les sociétés étrangères peuvent bénéficier de la même autorisation d'exercer en France que les particuliers. La loi précise que ces comptables et sociétés non-français sont soumis au contrôle disciplinaire de l'Ordre mais qu'ils n'en sont pas membres. L'Ordre s'assure également que les postulants aux fonctions d'expert-comptable ou de comptable agréé présentent les garanties de moralité qu'il juge nécessaires. Les candidats à l'inscription au tableau de l'Ordre doivent « justifier de l'exercice effectif de la profession dont ils sollicitent le titre » et verser un droit d'inscription. Les sommes collectées sont partagées entre le Conseil supérieur (un quart des versements) et les conseils régionaux. La loi du 3 avril 1942 énumère les documents à soumettre à l'appréciation des conseils de l'Ordre pour éviter tout risque d'arbitraire. Elle précise que les informations qu'ils livreront sur leurs principaux travaux doivent être suffisamment complètes et précises pour permettre de formuler un avis en connaissance de cause. La loi stipule en outre que les candidats doivent s'engager à répondre à toute demande d'information complémentaire émanant des conseils. Ces derniers examinent séparément les dossiers des experts-comptables et ceux des comptables agréés. Seuls les experts-comptables des conseils régionaux ou du Conseil supérieur peuvent « apprécier la compétence technique des candidats au titre d'expert-comptable », alors que les dossiers des candidats au titre de comptable agréé sont examinés par les conseils complets.
- 43 Le texte envisage des procédures d'appel en cas de contestation des décisions d'inscription au tableau. Les décisions des conseils régionaux peuvent être contestées auprès du Conseil supérieur et déférées à la cour d'appel de Paris. En cas de refus d'inscription au tableau, les professionnels ont un an à partir de la notification définitive de la décision pour liquider les contrats et cesser d'exercer leur profession. Les membres

inscrits pour la première fois au tableau doivent prêter serment devant le conseil régional et s'engager à exercer leur profession « avec conscience et probité » et à respecter et à faire respecter les lois dans tous leurs travaux.

- 44 Dès la publication de la loi, les syndicats et associations de professionnels existant sont dissous et leurs biens sont placés sous séquestre et dévolus au Conseil supérieur ou aux conseils régionaux de l'Ordre. Les organismes dissous qui sont en activité le jour de la promulgation de la loi peuvent présenter aux conseils régionaux les demandes d'inscription de leurs adhérents au tableau de l'Ordre pendant quatre mois.
- 45 Les membres de la profession doivent respecter certaines restrictions. La loi interdit par exemple aux experts-comptables d'employer plus de dix comptables salariés et elle limite l'effectif des sociétés reconnues par l'Ordre à dix fois le nombre des associés membres de l'Ordre en précisant que ces derniers ne peuvent être comptés que dans une seule société. Il leur est également interdit d'exercer la profession d'expert-comptable ou de comptable agréé dans des sociétés dont ils sont les commissaires aux comptes, ou bien dont cette fonction est occupée par « toutes personne ou société liée à eux par des intérêts professionnels communs ». Ces interdictions et restrictions concernent également les conjoints, les employés salariés et toute personne agissant pour leur compte. Toute publicité personnelle est également interdite aux membres de l'Ordre. Le respect de ces prescriptions est contrôlé par les conseils de l'Ordre.

## 2.4. La discipline interne

- 46 Le titre II régleme les conseils de l'Ordre des experts-comptables et des comptables agréés. Il établit des conseils régionaux qui doivent être implantés dans chacune des circonscriptions régionales déterminées par la légalisation. Chaque conseil régional se compose d'experts-comptables (deux tiers du conseil) et de comptables agréés (un tiers). Leurs membres sont choisis et nommés par le représentant des pouvoirs publics dans la circonscription sur une liste comportant les noms d'experts-comptables et de comptables agréés proposés par une assemblée générale des comptables agréés et des experts-comptables de la région. Le conseil régional est renouvelable par tiers dans chacune de ses deux catégories tous les deux ans. Ses décisions se prennent à la majorité des voix des présents, celle du président est prépondérante en cas d'égalité. Le conseil régional représente l'Ordre mais il ne peut pas se constituer partie civile, ce droit étant réservé au Conseil supérieur. Il surveille l'exercice des professions d'expert-comptable et de comptable agréé, statue sur les demandes d'inscription au tableau, surveille et contrôle les stages et examine les problèmes qui s'y rapportent. Il peut faire des études pour le Conseil supérieur qui chapeaute l'édifice. Le Conseil supérieur est rattaché au ministre secrétaire d'État à l'Économie et aux Finances et il est composé de vingt-sept membres, dix-huit experts-comptables et neuf comptables agréés, qui sont nommés par arrêté du ministre et renouvelables par tiers tous les deux ans. Son président est nommé par décret pour deux ans et choisi parmi les experts-comptables du Conseil supérieur. Il est responsable de l'Ordre devant les pouvoirs publics, chargé de maintenir la discipline interne et d'assurer le respect des lois et règlements qui le régissent. Il est le gardien de « sa morale » et de « ses intérêts ». Il entreprend toutes les études réclamées par les pouvoirs publics et leur soumet toutes les propositions nécessaires sur les modifications à apporter aux règlements régissant les professions comptables. Il désigne des représentants à la commission consultative pour la formation professionnelle des

experts-comptables et émet des vœux sur les programmes des études et sur l'organisation du stage. Il participe à la préparation des candidats aux examens organisés par la profession.

- 47 Les conseils régionaux et le Conseil national sont chargés de l'organisation des chambres de discipline et de la chambre nationale de discipline prévues par la loi. Les procédures disciplinaires sont intentées d'office par les chambres régionales de discipline sur l'initiative du conseil régional, à la requête du Conseil supérieur ou sur injonction du ministre secrétaire d'État à l'Économie et aux Finances représenté par le commissaire régional du gouvernement. Les sanctions sont graduées. Elles vont d'un avertissement reçu dans le cabinet du président de la chambre régionale de discipline (sanction légère), à la radiation du tableau comportant l'interdiction définitive d'exercer la profession. Les suspensions et radiations ne peuvent être prononcées que par la chambre nationale de discipline sur proposition de la chambre régionale. L'Ordre et la profession sont ainsi à pied d'œuvre.
- 48 Les présidents et les membres du Conseil supérieur, des conseils régionaux et des chambres régionales et nationales de discipline sont nommés avant le 1<sup>er</sup> août 1942. Le Conseil supérieur tient sa première session en septembre 1942. L'Ordre dispose d'un bulletin de liaison, le *Bulletin de l'Ordre national des experts comptables et des comptables agréés* dont le premier numéro paraît en octobre 1943. Le numéro présente l'organisation du Conseil supérieur ainsi que la séance inaugurale du 21 septembre. L'avant-propos signé par Paul Caujolle, nommé président de l'Ordre, présente la profession « dont la fière devise pourrait tenir dans ces trois mots : Science - Conscience - Indépendance ». Ce *Bulletin* publie de larges extraits des discours de Caujolle *Chez le prêtre et Cathala* lors de la séance inaugurale. Le Conseil supérieur tient une seconde session en mars 1943. Le bilan des premiers mois de fonctionnement de l'Ordre est présenté par Caujolle dans le second *Bulletin* publié en avril 1944. La principale préoccupation concerne la faiblesse des effectifs de professionnels. La profession comprend alors 1 687 experts-comptables et 4 653 comptables agréés. La commission du tableau statue sur 1 004 dossiers présentés en appel des décisions des conseils régionaux. Elle confirme 592 décisions et en réforme 412.
- 49 Les fondateurs de l'Ordre ont bien conscience du lien entre sa crédibilité et sa capacité à combler ces déficits. Comme le signale Caujolle dans le *Bulletin* en avril 1944, l'organisation professionnelle reste à consolider car elle doit être durable :
- « Il importe peu de savoir si l'économie d'après guerre sera libérale ou dirigiste. Quelle soit l'une ou l'autre elle ne nous dispensera pas de l'étudier attentivement. »
- 50 Caujolle se félicite des efforts entrepris par l'Ordre pour développer la formation comptable et pour établir des liens avec les facultés. La décision de créer un institut auprès de la faculté de droit de Paris est adoptée en novembre 1943 puis confirmée par l'arrêté du ministre de l'Éducation nationale du 3 février 1944 créant un institut des techniques économiques (section comptable) auprès des facultés de Paris, Lyon et Toulouse. Ces instituts offriront des formations de trois ans auxquelles s'ajouteront éventuellement une année de préparation. Caujolle précise que les matières juridiques seront enseignées par les juristes et que l'Ordre se chargera des travaux pratiques. Le CNAM hérite de l'enseignement comptable après la création d'un cours de technique financière et comptable des entreprises décidée par le décret du 5 mai 1944 et qui revient à André Brunet.
- 51 La présence allemande, l'aval des autorités d'occupation à la création de l'Ordre puis à la publication du *Bulletin* à partir d'octobre 1943 et l'épuration de Chezleprêtre dès aout

1944 font peser une ombre sur l'édifice mis en place par Vichy. À l'exception notable de Paul Caujolle, peu de professionnels se sont engagés ouvertement dans la Résistance. Dès la libération de Paris, Caujolle présente la démission collective du Conseil supérieur au gouvernement provisoire de la République française (GPRF). Pourtant, l'ordre survit à la Libération. Paul Caujolle est sollicité par la Cour de justice dans les plus importantes affaires de collaboration économique (Mines de Bor, Renault, Francolor, etc.) et il rédige les rapports comptables pour la Haute Cour de justice dans les procès Pétain ou Laval par exemple. Sa personnalité joue un rôle de premier plan dans la refondation de l'Ordre.

## 2.5. L'ordonnance du 19 septembre 1945 : refondation et remise en route

- 52 La refondation de l'Ordre des experts-comptables et des comptables agréés est délicate. Elle suppose d'éliminer de ses statuts toute trace du régime qui l'a fait naître. Plusieurs mesures y contribuent. La première passe par l'organisation de l'épuration interne qui est prescrite par Paul Caujolle aux conseils régionaux le 9 septembre 1944. La seconde par la restauration des règles démocratiques républicaines et la dernière par la restitution des biens des associations et syndicats qui ont été dissous par le régime et séquestrés par l'administration. Cette restitution exige que l'Ordre des experts-comptables et des comptables agréés retrouve une capacité juridique pour pouvoir recouvrer les biens concernés. L'ordonnance du 19 septembre 1945 refonde l'Ordre professionnel. Le 5 octobre 1945, une circulaire de la direction générale de l'Enregistrement organise la restitution. La survie de l'Ordre résulte à la fois de la volonté de Pierre Mendès France, ministre de l'Économie nationale, de la ténacité de ses dirigeants et de l'ampleur des besoins de techniciens et d'experts de la comptabilité pour répondre aux nouvelles exigences fiscales. Les obstacles surmontés, la remise en route est rapide et ses effets seront durables.
- 53 Le 29 août 1944, l'Ordre supérieur des experts-comptables et des comptables agréés se réunit en session extraordinaire à Paris (libéré le 15 août) pour décider des mesures à prendre. Ses membres remettent leur mandat à la disposition de Mendès France qui refuse cette démission collective. Le poids de l'épuration interne, des engagés volontaires dans l'armée de libération, des prisonniers et des blessés ou des décédés, n'est pas négligeable. À la veille de la Libération, l'Ordre compte en effet 1 687 experts-comptables et 4 653 comptables agréés ; en mai 1945, ils sont respectivement 1 530 et 4 148. Malgré cette anémie, l'Ordre se réorganise assez vite à partir de janvier 1945 et de la reprise de la publication de son *Bulletin*. Un accord se fait rapidement sur l'emblème de la profession (une balance avec un soleil) et sa devise (« Science, conscience, indépendance ») qui sont présentés en couverture du *Bulletin*. Le logo est adopté par le Conseil supérieur à la suite d'un concours. La balance est justifiée par le fait que tous les comptes sont astreints à l'équilibre, et le soleil, qui évoque la lumière, montre que la comptabilité doit éclairer. Les conseils régionaux et le Conseil supérieur reprennent leurs sessions. Le *Bulletin* publie le compte rendu de ces travaux présenté par le président du Conseil supérieur à chaque session ordinaire. Dans celui de janvier 1945, Caujolle présente le nouveau représentant du ministère de l'Économie nationale, André Brunet, et il remercie Mendès France pour sa confiance. Le 21 février 1945, Mendès France indique que « le principe d'une organisation de la profession comptable » ne doit pas « être mis en cause » et il exhorte de la reconstituer rapidement :

« Il paraîtrait même particulièrement inopportun, dans le régime d'économie dirigée, de laisser les experts-comptables et les comptables agréés exercer leurs fonctions sans contrôle alors qu'il s'agit d'une profession jeune et non encore pourvue de solides traditions dont l'assainissement me semble devoir être poursuivi en raison des qualités de compétence et de moralité que doivent présenter tous ses membres et qui est appelée à jouer un rôle de plus en plus actif dans le domaine économique sans perdre pour autant son importance en matière judiciaire et fiscale. »

- 54 Les services du ministère étudient un nouveau statut de l'Ordre sur lequel Mendès France s'engage à « consulter les différents départements ministériels intéressés ». Une commission interministérielle est instituée pour préparer un projet d'ordonnance et organiser la profession. Ses travaux conduisent à l'ordonnance du 19 septembre 1945.
- 55 L'ordonnance institue l'Ordre et régleme les titres et les professions d'expert-comptable et de comptable agréé. Elle est publiée au *JO* du 21 septembre 1945, puis quelques rectifications sont introduites le 30 septembre. Son article 82 constate la nullité des actes dits loi 467 et 468 du 3 avril 1942 et rétablit les syndicats et associations de professionnels dans leurs droits et attributions<sup>6</sup>.
- 56 Le nouveau statut doit être en accord avec la doctrine républicaine. Il lui faut aussi rétablir les libertés syndicales en restaurant la liberté d'association et permettre d'approfondir les acquis.
- 57 Pour remplir son premier objet, l'ordonnance prévoit le mode de désignation des organes de direction de l'Ordre. Elle généralise le principe électif pour désigner les membres des conseils supérieurs et régionaux. Le Conseil supérieur compte trente membres, dont vingt experts-comptables, qui sont élus par l'ensemble des conseils régionaux. La représentation des régions et des diverses opinions et intérêts y est ainsi garantie. Le Conseil supérieur est responsable de sa gestion devant un congrès national des conseils de l'Ordre constitué par les membres des conseils régionaux désignés par le suffrage universel direct. A l'échelon régional, les membres des conseils régionaux sont élus pour six ans par les affiliés de la région. Ils rendent des comptes à l'assemblée générale régionale qui se réunit une fois par an et qui réunit localement tous les membres de la profession. Les conseils régionaux sont renouvelés par moitié tous les trois ans.
- 58 L'ordonnance élargit le domaine de l'activité des membres de l'Ordre. Elle met ainsi l'accent sur le rôle économique qu'est appelé à jouer l'expert-comptable dans la vie et la gestion des entreprises. Elle précise en outre le rôle des comptables agréés que le texte antérieur a laissé trop flou. Ils bénéficient désormais du droit de participer à l'ouverture ou à la réorganisation des comptabilités effectuées par les chefs d'entreprises, mais la distinction entre les deux branches de la technique comptable, fonction technique et expertise, est maintenue. Les experts-comptables et les comptables agréés sont désormais distingués non plus selon leurs activités mais selon leurs compétences. La définition de l'expert-comptable retenue en 1942 est ainsi complétée :
- « L'expert-comptable peut aussi analyser par les procédés de la technique comptable la situation et le fonctionnement des entreprises sous leurs différents aspects économique, juridiques et financiers. Il fait rapport de ses constatations, conclusions et suggestions. »
- 59 Les conditions d'âge, les exigences en matière de « citoyenneté, sujet ou protégé français », de jouissance des droits civiques, d'honorabilité et de moralité et de diplôme restent les mêmes. Le texte supprime en revanche la restriction antérieure à l'égard des experts-comptables qui ne pouvaient conserver leur titre qu'à la condition de faire de

l'expertise leur activité principale. Il leur suffit désormais « de ne pas faire exclusivement » des travaux de comptabilité et de réserver une part de leur activité à des travaux d'expertises. Pour éviter les abus, l'ordonnance limite le nombre des comptables salariés que les experts peuvent recruter. De dix, ce nombre passe à cinq. Elle permet parallèlement aux experts-comptables de s'associer aux comptables agréés pour exercer les mêmes fonctions. L'ordonnance élargit en outre les conditions d'accès à l'expertise comptable en prévoyant un examen spécial pour que les comptables agréés et les techniciens de la comptabilité puissent faire la preuve de leurs compétences réelles. Elle admet également que les titres « des praticiens non titulaires du brevet de 1927 » admis dans l'Ordre en 1942 soient reconnus. L'ordonnance introduit en plus des mesures spécifiques en faveur des professionnels « qui n'ont pas pu ou pas voulu » se mettre en règle avec le statut adopté en 1942.

- 60 En raison du rôle que la profession est appelée à jouer dans l'économie nationale, le contrôle du gouvernement sur la profession reste jugé nécessaire. Il est confié à un commissaire du gouvernement, nommé par décret sur proposition du ministre de l'économie nationale, et aux commissaires régionaux qui restent choisis et nommés dans les mêmes conditions qu'en 1942. L'ordonnance précise cependant que les commissaires régionaux ne seront plus désignés « es qualité », mais qu'ils seront choisis individuellement en raison de leurs fonctions ou de leurs compétences. Un autre changement concerne le plan disciplinaire. Il décharge la cour d'appel de Paris des pourvois formés contre les décisions de la chambre nationale de discipline dont il confie la présidence à un magistrat pour renforcer son caractère juridictionnel. Une période transitoire est prévue avant d'appliquer cette réforme.
- 61 Les nouveaux statuts de l'Ordre sont adoptés en même temps que l'ordonnance du 19 septembre 1945. Le mandat des membres des conseils est prolongé jusqu'à l'organisation des élections. Celles des conseils régionaux se déroulent en deux tours, le 25 novembre et le 16 décembre 1945. Les présidents des conseils régionaux et ceux des chambres régionales de discipline sont ensuite désignés. L'élection du Conseil supérieur par les conseils régionaux est organisée en janvier 1946. Ainsi, loin de refonder, l'ordonnance du 19 septembre 1945 adapte en introduisant des modalités qui sont à la fois solides et durables et qui permettent à la profession de se remettre en marche rapidement.
- 62 A la fin de l'année 1945, les liaisons entre les experts-comptables et les comptables agréés sont assurées par l'intermédiaire du *Bulletin*. L'élection des membres du Conseil supérieur se déroule le 13 janvier 1946, puis le bureau est constitué. Caujolle démissionne et il est élu président d'honneur. Valentin Lemoine, membre du comité national du tableau, devient président. Justin Alexandre est trésorier. Cette équipe se distinguera par sa stabilité. La composition du Conseil supérieur de l'Ordre des experts-comptables et des comptables agréés, celle des conseils régionaux ainsi que la liste et les compétences territoriales de ces conseils et l'annuaire des membres sont présentés dans le *Bulletin* de décembre 1947. Le Conseil supérieur tient sa première session du 9 au 12 février 1946. Un nouveau code des devoirs professionnels et un nouveau règlement intérieur sont proposés à l'examen du ministre André Philip. Ils sont approuvés puis signés par Brunet en mai 1946.
- 63 Il reste à consolider l'unité de l'Ordre et à imposer durablement ses professionnels dans le monde économique et politique.

## Imposer la profession

- 64 Dans sa conférence du 10 décembre 1945 à l'École nationale d'organisation économique et sociale, Caujolle présente la comptabilité comme « la conscience » de l'économie :
- « La comptabilité est mieux qu'un instrument commode pour surveiller la gestion d'un caissier ou dérouter la curiosité du fisc. C'est un outil d'observation qui doit inspirer l'action sans se substituer à elle. La situation présente de la France commande à tous ceux qui ont le pouvoir d'engager son avenir économique de savoir avant de décider [...] les comptables ont un rôle immense à jouer [...] la comptabilité est l'outil qui scrute, qui pèse et qui décèle les grains de poussière cachés entre les dents des engrenages. Elle n'est pas évidemment toute l'économie mais elle en est à la lettre la conscience. »
- 65 Cette définition explique l'importance qu'il attribue à la réorganisation de l'Ordre professionnel qui, malgré ses divisions originelles constitue un pivot du redressement économique. Il est encouragé par l'élargissement des attributions des experts-comptables et des comptables agréés prévu par les nouveaux statuts de l'Ordre prescrits par l'ordonnance du 19 septembre 1945. L'expert-comptable peut désormais « analyser par les procédés de la technique comptable la situation et le fonctionnement des entreprises sous leurs différents aspects économique, juridique, financier. Il fait le rapport de ses constatations, conclusions et suggestions » tandis que les comptables agréés, peuvent « ouvrir les comptabilités et comptes de toute nature ». Ce texte offre de larges perspectives à la profession et l'oblige à envisager de permettre à ses membres d'acquérir une culture plus vaste.
- 66 Toutefois, l'existence même du métier de comptable tend à être contestée puisque tout le monde peut dresser une comptabilité. La défense du titre d'expert-comptable est un combat permanent que l'élargissement des attributions du comptable ne facilite pas. Les disparités entre les « comptables ambulants » et les grands cabinets, entre les experts-comptables et les comptables agréés, entre les commissaires aux comptes et les comptables montre que la fonction comptable ne suffit pas à créer un corps homogène. La concurrence avec les juristes et les fiscalistes s'accroît à mesure que l'on s'éloigne de la création de l'Ordre. Parce qu'il est parvenu à s'adapter, à surmonter des crises qui l'ont parfois conduit au bord de la dissolution, l'Ordre a réussi à s'imposer dans un monde en profonde évolution. Désormais bien davantage un conseiller de l'entreprise qu'un simple teneur de comptes, l'expert-comptable s'est adapté. Des générations nouvelles de spécialistes, souvent bien davantage conseillers de l'entreprise que simples comptables, ont été formées. Les structures de formation et l'organisation du stage qui garantissent à la fois la continuité et la souplesse de l'expertise ont été les éléments essentiels de cette transformation.
- 

## NOTES

1. Loi n° 467, JO du 18 avril 1942, p. 1471 ; Loi n° 468 du 3 avril 1942, JO du 18 avril 1942, p. 1473.

2. Loi n° 804 du 20 août 1942, *JO* du 29 août 1942, p. 2954.
3. Loi n° 156 du 15 mars 1943, *JO* du 16 avril 1943, p. 1046.
4. Loi n° 467 du 3 avril 1942, *JO* du 18 avril 1942 : « Article 11. Par mesure transitoire, les présidents et les membres titulaires et suppléants des premiers conseils et des premières chambres de discipline de l'Ordre sont directement choisis et nommés pour trois ans par le ministre secrétaire d'État à l'Économie nationale et aux Finances qui peut aussi les révoquer. », p. 1471-1473.
5. Loi n° 467 du 3 avril 1942, *JO* du 18 avril 1942, p. 1471-1473. Titre 1<sup>er</sup>.
6. Ordonnance n° 45-2138 du 19 septembre 1945 publiée au *JO* du 21 septembre 1945, p. 5938 et suivantes et rectificatif du 30 septembre 1945 publié au *JO* du 31 décembre p. 8743.