



Comptabilités

Revue d'histoire des comptabilités

5 | 2013

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

La quête du tableau unique de la profession comptable libérale française : de l'entre-deux-guerres aux années 1990

Jean-Luc Rossignol et Michèle Saboly



Édition électronique

URL : <http://journals.openedition.org/comptabilites/1250>

ISSN : 1775-3554

Éditeur

IRHIS-UMR 8529

Référence électronique

Jean-Luc Rossignol et Michèle Saboly, « La quête du tableau unique de la profession comptable libérale française : de l'entre-deux-guerres aux années 1990 », *Comptabilités* [En ligne], 5 | 2013, mis en ligne le 18 février 2014, consulté le 01 mai 2019. URL : <http://journals.openedition.org/comptabilites/1250>

Ce document a été généré automatiquement le 1 mai 2019.

Tous droits réservés

La quête du tableau unique de la profession comptable libérale française : de l'entre-deux-guerres aux années 1990

Jean-Luc Rossignol et Michèle Saboly

Introduction

- 1 En France, le contrôle de l'accès à une profession libérale s'opère par l'inscription à un tableau. Il revient aux institutions représentant ces professions libérales, les ordres professionnels, d'établir le tableau professionnel, c'est-à-dire la liste des praticiens autorisés à exercer. Pour représenter la profession comptable libérale, deux institutions professionnelles coexistent en France : l'une pour les experts-comptables, l'Ordre des Experts-comptables et Comptables Agréés puis Ordre des Experts-comptables (OEC), sous tutelle du ministère de l'Économie et des Finances, et l'autre pour les réviseurs légaux, la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC), instituée auprès du garde des Sceaux, ministre de la Justice. Alors que la création de l'Ordre par la loi du 3 avril 1942 est entérinée par l'ordonnance du 19 septembre 1945, le commissariat aux comptes, officiellement né par la loi sur les sociétés de 1867, n'est devenu une profession qu'en 1969.
- 2 Dans d'autres pays, cette séparation est inexistante¹. Camfermann et Zeff (2009) soulignent l'originalité du cas français par rapport au modèle commun de constitution des professions et des instances professionnelles : alors que c'est autour de la fonction d'audit que se forment généralement les organisations professionnelles, en France, c'est autour de la comptabilité que le premier corps représentatif a été créé. Cette double originalité française (dualité des structures professionnelles et antériorité de celle des comptables) conduit à s'interroger sur les experts-comptables et sur la séparation des deux corps professionnels.

- 3 Dans les années 1960, certains membres de l'Ordre s'opposent à ceux qui réclament l'organisation d'une profession de commissaire aux comptes distincte (Labardin et Ramirez 2012). Mais cette question mérite d'être considérée sur une plus longue période. Or, avant et après la création de la CNCC, des tentatives de (ré) unification ont été menées, principalement à l'initiative d'experts-comptables ; elles ont, à ce jour, toutes conduit à l'échec.
- 4 L'étude des dynamiques d'établissement des structures professionnelles s'inscrit pleinement dans le champ de la sociologie des professions et, en particulier, dans le cadre théorique de la clôture. La profession d'expert-comptable appartient en France à la catégorie des professions libérales réglementées qui constitue un cas particulier de marché fermé (Moysan-Louazel2011). Le concept de clôture ou de fermeture sociale peut être à même d'expliquer les motivations des groupes sociaux et leurs démarches visant à la fois à réduire la concurrence et à exclure des compétiteurs potentiels ; l'objectif de la (non) fermeture est la défense des droits acquis par les membres du groupement dont on ferme l'accès aux extérieurs. La fermeture sociale traduit ainsi la poursuite d'un contrôle du marché. Elle utilise le mécanisme de restriction d'offre professionnelle ; à cet effet, deux stratégies peuvent être utilisées de façon complémentaire : la nécessité d'un diplôme pour avoir un titre ; la nécessité d'une licence ou d'une inscription sur une liste de professionnels autorisés à exercer. Dans cette perspective théorique, les associations professionnelles jouent naturellement un rôle majeur dans la recherche et l'obtention de protections et avantages notamment de l'État.
- 5 L'implication de l'État dans l'organisation de la profession comptable prend d'ailleurs des degrés variés (Johnson 1972). Dans le modèle britannique (Walker et al. 1995), des groupes visent le monopole et obtiennent le soutien de l'État en échange de l'adhésion à des normes et d'une fonction de régulation. Dans le modèle européen continental, les études de De Beelde et de Ramirez en particulier ont montré une forte implication de l'État et une spécificité du modèle d'organisation des professions. En France, il intervient dès le début en créant l'Ordre. La création des ordres de façon générale remonte au régime de Vichy qui, sous l'inspiration des idées corporatistes et anti-syndicales, a entrepris de réglementer les professions économiques et commerciales avec les comités d'organisation et les ordres pour les professions libérales. Les premiers n'ont pas survécu à la Libération, les seconds ont subsisté (Buffelan 1962).
- 6 La profession comptable française est ainsi organisée en profession libérale et son instance représentative (à sa tête est placé un conseil supérieur) est dotée de prérogatives ordinales telles que l'inscription de ses membres et l'exercice du pouvoir disciplinaire. L'Ordre est doté de la personnalité juridique et de prérogatives de puissance publique ; il remplit des missions de service public relatives à l'organisation, au fonctionnement et à la déontologie de la profession. Il est doté de véritables pouvoirs régaliens : pouvoir réglementaire, juridictionnel, disciplinaire (Buffelan 1962) qui se traduisent en particulier par le contrôle de l'accès à la profession et le pouvoir de percevoir des cotisations.
- 7 Comme pour l'ensemble des professions libérales, le contrôle de l'accès à la profession s'opère par l'inscription au tableau ; le tableau comporte la liste des membres inscrits à l'Ordre et notamment soumis à sa discipline. Le pouvoir d'exclusion se traduit par la décision d'interdiction temporaire ou définitive d'exercer avec la possible radiation du tableau (Brethe de la Gressaye 1955).

- 8 Le tableau représente à la fois le périmètre d'une profession et sa structure ; il peut donc refléter la stricte limitation, l'homogénéité ou l'hétérogénéité de la profession. Touchelay (2011) a relevé que la « blessure originelle » (coexistence entre comptables agréés et experts-comptables) est constitutive de la faiblesse même de l'Ordre en rendant les professionnels incapables de s'organiser et en alimentant des débats paralysant la structure. Ramirez (2003) relève aussi le double clivage commissaires de sociétés agréés ou non, d'une part, et comptables 'experts' ou 'agréés', d'autre part, comme source des divisions internes au monde comptable français.
- 9 Cette recherche analyse les différentes tentatives visant à obtenir une profession comptable libérale française regroupée en une institution unique, autour d'un tableau unique. La démarche a consisté en une étude documentaire reposant sur des communiqués et articles de la presse professionnelle, de notes et rapports de diverses instances et comités. Ces sources ont été principalement obtenues au Centre de documentation Bibliotique - Paris et dans les fonds d'archives privées. Il s'agit des archives privées de Paul Garcin, président de l'Ordre de 1967 à 1969 et vice-président de la Fédération des associations de commissaires de sociétés de 1964 à 1967, et de celles de Léo Jégard, président de l'Ordre de 1979 à 1981 ; elles contiennent en particulier des correspondances échangées entre les instances professionnelles. Nous nous sommes également entretenus avec André Reydel, président de l'Ordre de 1969 à 1971, et, à plusieurs reprises, avec Édouard Salustro, acteur-clé de la période, président de l'Institut Français des Experts-Comptables de 1972 à 1976, de l'Ordre de 1979 à 1981, puis du Comité Arnaud Bertrand de 1994 à 2001. Les présidents de l'OEC Francis Windsor de 1982 à 1985 et René Ricol, président de la CNCC de 1985 à 1989 puis de l'Ordre de 1994 à 1998, ont, par ailleurs, confirmé nos analyses par courrier.
- 10 Trois périodes ont été distinguées : la première est antérieure à la création de la CNCC ; la deuxième examine les réactions des experts-comptables lors de l'instauration du commissariat en tant que profession. Après 1969, la persistance du rêve d'une fusion institutionnelle se manifeste encore, vainement. Les résultats de notre analyse sont discutés dans la conclusion.

1. Le contexte séparatiste de l'entre-deux-guerres aux années 1960

- 11 On attribue communément en France la séparation des commissaires aux comptes et experts-comptables aux textes des années 1935-1936 et 1966-1969 (Monéger et Granier 1995 ; Ramirez 2003). Il aurait pu en être autrement. En effet, des années 1920 aux années 1960, des individus et des groupes opèrent plusieurs tentatives pour que les comptables soient chargés eux-mêmes du contrôle légal des sociétés, autrement dit pour qu'il y ait une profession comptable unique exerçant deux activités différentes. La nature ou l'identité de ces partisans de l'unité de la profession ainsi que leurs buts, leurs moyens et les raisons de la persistance de leurs échecs permanents sont à présenter.

1.1. L'échec des premières tentatives de l'entre-deux-guerres

- 12 Stimulées par les scandales financiers et par l'insuffisante protection de l'épargne, les tentatives vont surtout foisonner après la première Guerre Mondiale, celles des

années 1920 et 1930 sont portées à la fois par des comptables et par des parlementaires. Les comptables en question sont ceux de la Compagnie des experts-comptables de Paris (CECP), qui essaient d'obtenir pour leur association (la profession n'est pas encore organisée) un monopole sur le contrôle légal des comptes des sociétés (Bocqueraz 2000) ; le débat sur la professionnalisation de la fonction de commissaire (aux comptes) s'anime déjà à l'époque, alors que la profession comptable commence juste à tenter de s'organiser (Bennecib 2002, p. 89).

- 13 Les parlementaires présentent, quant à eux, après-guerre, de nombreux projets de réforme de la loi sur les sociétés anonymes de 1867. Des propositions concernent plus particulièrement les professionnels du contrôle légal (projet Fleury-Ravarin de 1921, Lesaché de 1924, Chastenet de 1926, par exemple). Le projet Daladier de 1928 vise à accorder aux experts-comptables le monopole du contrôle des sociétés faisant appel à l'épargne publique (Gayet 1936, p. 49). Les arguments avancés sont le manque de compétence des commissaires traditionnels et les nombreuses lacunes de la loi de 1867 en matière de protection de l'épargne. Ces textes n'aboutissent pas. Ils posent même les bases de la séparation des deux futures professions. Les comptables de la CECP ont en effet trouvé, face à leurs revendications, des adversaires déterminés et puissants. Les milieux de l'industrie et du commerce y sont particulièrement hostiles (Bocqueraz 2000) : les dirigeants veulent rester libres du choix de leurs commissaires, leur proximité étant plus utile que leur compétence en technique comptable. La divulgation d'information de type comptable aux actionnaires pourrait également nuire au secret des affaires, donc aux sociétés. Ce sont notamment les Chambres de Commerce qui portent les intérêts du patronat, à une période où même l'émanation de la puissante Union des industries métallurgiques et minières, la Confédération générale de la production française (CGPF), ancêtre du Conseil national du patronat français créé en 1946, n'a qu'un faible pouvoir. Pourtant, certains courants des milieux économiques sont favorables à un renforcement du contrôle des dirigeants. Considérant illusoire le contrôle exercé par des commissaires proches des administrateurs, les dirigeants des *Semaines Sociales de France*² demandent une réforme et proposent notamment que les commissaires soient des experts, des spécialistes (Boyer-Bastier 1999). D'autres adversaires du projet sont encore identifiés par Bocqueraz (2000) et Touchelay (2006), en particulier des comptables appartenant à des associations moins élitistes que la CECP qui se retrouveraient exclus dans le cas d'une attribution du monopole à des comptables experts.
- 14 C'est dans ce contexte qu'en 1927 (décret du 22 mai 1927) le brevet d'expert-comptable est créé, inspiré semble-t-il par le diplôme de *Chartered Accountant*³(Gayet 1936, p. 49). Les promoteurs de ce décret avaient par la suite l'intention de créer une compagnie d'experts diplômés à laquelle serait confié le contrôle des sociétés. Paradoxalement, ce brevet va contribuer à l'échec des experts-comptables à obtenir le monopole du contrôle légal du fait du nombre trop limité d'experts brevetés, nombre qui conforte davantage l'opposition des autres praticiens, des milieux d'affaires et d'autres groupes conservateurs (Gayet 1936 ; Bocqueraz 2000 ; Touchelay 2006).
- 15 Les textes de 1935-1936 commencent à organiser la profession des contrôleurs légaux. Le décret-loi du 8 août 1935 crée des listes de commissaires agréés par une commission placée auprès de la cour d'appel du siège social des sociétés contrôlées faisant appel public à l'épargne. Il entérine dès lors un régime dualiste : pour ces sociétés, des commissaires agréés, pour les autres sociétés, des commissaires non inscrits ne présentant en fait aucune garantie de compétence en matière de contrôle légal des

comptes. Le décret du 29 juin 1936 fixe les conditions de l'agrément, organise les associations de commissaires agréés au sein d'une même cour d'appel (les Compagnies) et crée l'examen technique de commissaire. Il ne réserve pas le monopole aux titulaires du brevet d'expert-comptable et constitue ainsi à ce titre une occasion manquée⁴.

1.2. Les années 1940 : le tableau initial et l'ancrage dans la dualité

- 16 Cette période est marquée par l'institution de l'Ordre (loi du 3 avril 1942 publiée au *Journal officiel de l'État français* du 18 avril 1942⁵) et par la publication du premier Plan comptable général français en 1943⁶. Après la Libération, la réforme est entérinée par l'ordonnance du 19 septembre 1945⁷ et par l'adoption d'un nouveau Plan comptable en 1947 que le décret du 22 octobre 1947 impose à certaines entreprises⁸. L'État joue un rôle majeur dans l'organisation de la profession comptable. La création de l'Ordre ne laisse pas présager une fusion des deux représentations professionnelles. Deux arguments peuvent être avancés : d'une part, la profession comptable est alors organisée par un État « producteur et planificateur » (Touchelay 2005) pour servir des buts (macro) économiques ; d'autre part, la profession est organisée dans une instance de nature ordinale.
- 17 Selon Bocqueraz (2000, p. 305), la réforme de l'audit légal n'est plus alors l'objet de discussions, mais celle de la profession comptable - envisagée dès 1940-1941 - vise à faire de l'expert-comptable un spécialiste de l'économie, un fournisseur d'informations sur les entreprises, un collaborateur de la puissance publique, un auxiliaire même des instances de la répartition et du fisc. Cette perspective est tracée par l'administration de Vichy dans un contexte de pénurie, comme le montre Touchelay (2005 ; 2006). Les hommes qui exercent alors une influence sur la haute fonction publique sont liés aux élites d'avant-guerre, au patronat et à ses conseillers ingénieurs (Henry 1994 ; Woronoff 1998). Cette perspective du rôle économique de la comptabilité et de la profession comptable est confortée par l'ordonnance de 1945.
- 18 La profession comptable est organisée en profession libérale. Le contrôle de l'accès à la profession s'opère par l'inscription à un tableau qui comporte la liste des membres inscrits à l'Ordre ; l'inscription est obligatoire pour exercer toute profession réglementée par un ordre. Le terme « tableau » apparaît dans la loi du 3 avril 1942 instituant l'Ordre. Il désigne la liste des professionnels comptables admis à exercer qui remplissent les conditions exigées pour accéder à la profession. Le tableau regroupe alors les deux catégories experts-comptables et comptables agréés ; l'inscription du professionnel est organisée par le Comité National du Tableau. À la Libération, le président Caujolle demande aux conseils régionaux de l'Ordre de « réviser » leur tableau en écartant les professionnels qui se seraient compromis par une attitude « anti-nationale » (instruction du 9 septembre 1944) (CNCC-OECCA, 1993).
- 19 L'ordonnance du 19 septembre 1945 modifiera la composition du comité dont les membres seront désormais élus par leurs pairs et non nommés par l'État ; plus généralement, c'est d'ailleurs à la Libération que sont introduits dans les ordres professionnels les mécanismes démocratiques, et en particulier le principe électif (Lascombe 1994). Ainsi l'Ordre prend la maîtrise de son propre tableau. Paul Caujolle (1956, p. 36), premier président de l'Ordre de mai 1942 à décembre 1945, souligne l'importance de cette situation : « C'est parce qu'elle [la profession comptable] est une profession libérale et qu'à ce titre elle est dégagée de toute allégeance immédiate avec

l'État que nous sommes les seuls gardiens de son honneur ». Il poursuit au congrès international de 1948 : « permettez-moi de signaler à nos collègues étrangers la double originalité de ce statut (l'Ordre) qui groupe les experts-comptables et les comptables agréés, mais qui d'autre part, pour des motifs divers, n'englobe pas tous les réviseurs, tous les auditeurs, dont certains restent exclusivement affiliés aux Compagnies des commissaires de sociétés » (p. 69). Le tableau n'inclut pas les auditeurs, dans la mesure où le monopole de la révision - certification des comptes des sociétés n'est pas attribué aux professionnels comptables.

- 20 Pour autant, la question des activités reste discutée entre les praticiens : au cinquième congrès de l'Ordre, en 1950, les participants rejettent à l'unanimité l'idée que les experts-comptables puissent ou doivent certifier (la sincérité et l'exactitude) des bilans qu'ils ont établis, alors que cette pratique est admise de longue date par les anglo-saxons qui représentent en bien des points un modèle pour la profession ; les deux activités professionnelles ne peuvent se confondre (*Bulletin de l'Ordre national des experts-comptables et comptables agréés*, n° 25, septembre 1950). Pendant les années 1950 et 1960, l'Ordre continue aussi de s'intéresser à la fonction de contrôle légal et consacre même trois de ses congrès annuels à ce thème : 1957 Lille : Le contrôle des entreprises et la certification des bilans ; 1962 Dijon : Le commissaire aux comptes dans les sociétés françaises ; 1965 Clermont-Ferrand : La révision, théorie et pratique du contrôle des comptes.
- 21 C'est dans ce contexte que se prépare la création de la CNCC par la loi du 24 juillet 1966 et son décret d'application n° 67-236 du 23 mars 1967.

2. La création de la compagnie et la vaine tentative de tableau unique de Gaston Thibaut

- 22 Dans ce nouveau contexte, le rôle du commissaire aux comptes est de certifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes, sans toutefois s'immiscer dans la gestion (actuel article L.228). Selon Ramirez (2009), cette loi relance la réforme de la profession d'auditeurs en leur donnant une place centrale dans le plan de modernisation du marché financier français.
- 23 La réforme du 12 août 1969 est radicale à plus d'un titre. Les commissaires, placés sous la tutelle du ministère de la Justice, sont désormais inscrits par la Commission régionale de la cour d'appel dans le ressort de laquelle se trouve leur domicile. Ce n'est pas l'organisation professionnelle elle-même qui est responsable de l'inscription sur la liste (tableau) de ceux qui ont la capacité d'exercer. Pour une période transitoire, l'inscription de certains anciens commissaires et de futurs experts-comptables (titulaires du certificat supérieur de révision comptable) en cours d'étude sera possible mais, rapidement, il faudra être soit expert-comptable, soit titulaire de l'examen d'aptitude des commissaires aux comptes pour être inscrit (Degos 2004). Leur organisme professionnel est aussi de nature différente : les compagnies ne sont pas des ordres professionnels ; elles sont privées de prérogatives ordinales importantes telles que l'inscription sur la liste (tableau) des commissaires aux comptes et l'exercice du pouvoir disciplinaire (Monéger et Granier 1995). À la différence des ordres professionnels, dont l'une des fonctions essentielles est d'assurer la discipline interne par des mesures qui s'imposent à tous, les compagnies ne constituent que l'un des organismes de gestion de la profession de commissaire aux comptes et n'exercent aucun pouvoir sur ses membres, tant en ce qui concerne leur

inscription qu'en matière disciplinaire. La nature particulière de cette instance professionnelle façonnée par le monde du Droit et la Chancellerie durcit de fait la séparation d'avec l'Ordre.

- 24 Pour autant, les tentatives des comptables (ici de l'Ordre) sur le commissariat restent actives. Le président de l'Ordre de février 1964 à février 1967, Gaston Thibault, également membre du Bureau de la Compagnie des commissaires agréés de Paris, a notamment tenté, en vain, de s'opposer à la création du deuxième corps professionnel et, par conséquent, à la séparation des deux professions, comme l'indique un ancien président de l'Ordre :

« La situation [dans les années 70] était tendue, conflictuelle entre les professionnels ; la Compagnie était une jeune institution que l'Ordre tout puissant jusque-là, n'avait pas reconnu complètement, qui partagerait avec l'Ordre l'exercice des activités comptables. Tout cela parce que les Français n'ont pas voulu créer des tableaux⁹ de spécialité au sein du même Ordre. Un de mes anciens maîtres de stage en 64-66, Gaston Thibault, avait tenté de convaincre le législateur de créer au sein du même Ordre des tableaux de spécialités : faire que l'Ordre soit institution unique comme au Royaume-Uni et aux États-Unis. Pourquoi les Pouvoirs Publics avaient-ils refusé ? D'abord, il y avait un lobby très fort des commissaires, anciens comptables agréés, anciens arbitres, juristes, ou conseillers fiscaux. Ce lobbying a fait en sorte que l'Ordre ne puisse pas créer une institution unique qui comporterait en son sein plusieurs tableaux, des spécialités, chacune avec un conseil propre dirigé par les professionnels et l'ensemble co-dirigé par les différentes activités. C'était un lobbying farouche pour une activité lucrative. D'autre part, c'était aussi la volonté de la Chancellerie qui aurait vu s'éloigner une tutelle par laquelle elle disposait d'un poids politique plus fort. Il y avait donc suffisamment d'intérêts conjoints pour empêcher l'Ordre de devenir une institution unique regroupant les deux professions » (Entretien avec Édouard Salustro du 30 mai 2008).

- 25 Les experts-comptables eux-mêmes ne sont pas de toute façon unanimes sur le désir d'unité institutionnelle. Jean Trial, président de l'Ordre de 1959 à février 1961, soutient la position de la dualité institutionnelle, lorsqu'il est président de la Fédération des associations de commissaires de sociétés. Entre 1964 et 1966, il ne cesse de réclamer la création d'un corps de commissaires aux comptes avec une organisation professionnelle spécifique (*Bulletin de liaison de la Fédération des associations de commissaires de sociétés inscrits par les Cours d'Appel*, 1964 à 1966). Édouard Salustro évoque encore la tentative d'avoir une seule profession avec deux tableaux durant l'année 1966 : « Le président de l'Ordre, Thibault, avait essayé de convaincre celui de la Compagnie, Trial, d'éviter de créer deux corps d'une même profession. La thèse de Trial a triomphé, Thibault a échoué. Le premier président de la CNCC, ancien président de l'ordre, s'oppose à l'Ordre. Le conflit a duré ensuite pendant des années » (Entretien avec Édouard Salustro du 7 juin 2008). Le degré de préparation de cette tentative de regrouper la profession en un tableau a pu être insuffisant pour avoir une chance d'aboutir : « Gaston Thibaut émit l'idée d'une fusion des deux organisations professionnelles dont la Province n'eut qu'une connaissance éphémère et qui n'était peut-être pas suffisamment élaborée » (courrier de Paul Garcin du 20 mai 2011).
- 26 Un syndicat regroupant depuis 1962 la majorité des experts-comptables diplômés, l'Institut français des experts-comptables (IFEC), est lui aussi hostile au nouveau texte. Les protestations syndicales contre la rédaction de l'avant-projet rejoignent vainement celles du conseil supérieur de l'Ordre (*Bulletin d'information et de liaison*, n° 239 janvier 1968 ; n° 243 mai 1968). Le congrès de l'IFEC à Rouen les 4 et 5 octobre 1968 est encore consacré au thème du commissariat aux comptes. Vaines protestations puisque le

texte est finalement voté. Il faut dire que, pratiquement en même temps (1968-1970), l'Ordre est mobilisé par sa propre réforme avec la loi du 31 octobre 1968 amendant l'ordonnance de 1945, en attente de décret d'application. Cette loi réforme le statut de l'Ordre et organise la fusion entre experts-comptables et comptables agréés. Le projet en préparation est alors très défavorable aux experts-comptables. Ces menaces troublent et mobilisent les dirigeants de l'Ordre, confrontés à deux réformes les concernant et émanant des deux différents ministères de tutelle. Lors des discussions parlementaires, l'attention du gouvernement est précisément attirée sur la coïncidence des deux réformes et sur la nécessaire compatibilité des définitions (CNCC OECCA, 1993, p. 81). En 1969, le président Paul Garcin écrit à la fois au ministre des Finances et au ministre de la Justice (et à leurs services) pour tenter de les convaincre de coordonner les dispositions du décret relatif à la loi de 1968 et celles du décret de 1969 sur la profession de commissaire aux comptes, en vain.

- 27 La définition des fonctions de l'expert-comptable et du commissaire aux comptes avec les incompatibilités inhérentes conduit en fait la profession comptable à s'interroger sur l'homogénéité même de son identité. Ce problème d'identité est lié en fait à la coexistence de deux textes : l'article 2 de la loi du 31 octobre 1968 qui reprend l'ordonnance de 1945 et présente le réviseur d'une manière très lapidaire et la loi du 24 juillet 1966 qui évoque ce que doit faire le commissaire mais ne dit pas ce qu'il est (intervention d'Edouard Salustro à l'assemblée générale du congrès de l'IFEC de Lyon, p. 5). Pour l'IFEC, le décret de 1969 a institué « artificiellement une « profession » de commissaire aux comptes malgré l'existence d'un corps de réviseur », « allant contre l'ordre naturel des choses et contre le plus élémentaire bon sens » (procès-verbal du conseil d'administration du 21 janvier 1977). À l'occasion de son congrès de 1977 à Lyon, Paul Garcin dénoncera encore le cloisonnement créé entre l'expert-comptable et le commissaire aux comptes, alors qu'il s'agit d'un « métier commun » et que, dans la plupart des pays étrangers, la question ne s'est pas posée.
- 28 Dans les années 1960, les experts-comptables à la recherche de l'unité de la profession et de ses instances subissent de sérieux revers. Les professionnels présentent des positions très hétérogènes. La nature des deux instances les regroupant est distincte, la toute nouvelle Compagnie n'est pas dotée des mêmes prérogatives que l'Ordre. L'hétérogénéité des instances reflète aussi celle de l'État qui les façonne, État qui fait aboutir quasi simultanément des réformes des deux professions neutralisant ainsi les tentatives et volontés unificatrices des professionnels.

3. Le contexte postcréation de la CNCC, entre collaborations effectives et tensions persistantes

- 29 Les années postérieures à la création de la CNCC sont ainsi marquées par la coexistence effective des deux institutions qui consacre la séparation de la profession comptable. Le conflit n'est tranché qu'en apparence par le texte de 1969 et est même exacerbé, dans les années 1970, par la persistance des tensions entre hommes et notamment entre le président du Conseil supérieur de l'Ordre et celui de la Compagnie. Les tensions sont également vives sur le marché des services comptables : la profession est menacée par la volonté des pouvoirs publics de créer les centres de gestion agréés destinés à traiter la clientèle des petites entreprises. Dès 1971, le ministère de l'Industrie et le ministère de l'Économie et des Finances cherchent une solution pour faire face à la fronde anti-

contrôle fiscal des travailleurs indépendants, commerçants et artisans (IFEC, 2012, p. 42). Ces projets vont permettre aux chambres de métiers et chambres de commerce et d'industrie d'ouvrir une brèche dans le monopole de l'Ordre dans le domaine comptable¹⁰. La situation des comptables agréés, avec leur intégration à l'Ordre, et celle des experts-comptables stagiaires autorisés continue aussi de faire débat à l'époque : ces stagiaires non encore diplômés, mais autorisés à traiter des dossiers de clients pour leur propre compte, sont inscrits au tableau alors qu'ils ne sont pas membres en tant que tels de l'Ordre. Pourtant, le rêve de l'unité perdure chez les experts-comptables comme en témoigne une prise de position au Conseil supérieur de l'Ordre :

- 30 « À moyen terme, il convient de réformer l'organisation du contrôle des comptes en France. L'organisation actuelle est d'une excessive complexité. La dualité des organismes devrait laisser place à une organisation unique regroupant tous les réviseurs des comptes » (200^e session du Conseil supérieur).
- 31 D'ailleurs, à la fin des années 1970, les responsables des institutions se rapprochent. Une rencontre dans les locaux du Conseil supérieur des deux nouveaux Présidents est organisée en avril 1979 ; cette rencontre est considérée par Édouard Salustro, soutenu par le président de la COB, comme l'alignement de la CNCC sur les thèses du Conseil supérieur : « il m'offre de mettre fin aux guerres entre les institutions et offre la paix », « la Compagnie rentrait dans le rang de l'Ordre qui récupère le tableau unique qu'il avait perdu¹¹ » (Entretien avec Édouard Salustro du 30 mai 2008). Une telle vision est cependant contestée par Francis Windsor : « les relations entre les deux institutions se trouvaient ainsi quelque peu harmonisées, mais il ne s'agissait pas du tout d'un alignement de la CNCC sur les thèses du Conseil supérieur, chaque organisme conservant totalement son identité propre » (courrier du 17 février 2011). Le rapprochement s'opère néanmoins et des comités de liaison sont mis en place pour conduire la politique de la profession comptable, notamment dans le cadre des relations internationales, relations qui concernent directement tous les modes d'exercice de la profession (procès-verbal de la session ordinaire du Conseil supérieur du 4 juillet 1979)¹².
- 32 Ces premiers rapprochements sont suivis d'un protocole d'accord, rédigé entre les deux institutions, le 8 juillet 1981, « pour jeter les bases d'une collaboration efficace, fructueuse et stable entre les deux institutions dans le respect des attributions que chacune d'elles tient du législateur » (Bulletin liaison information, éditorial, janvier 1982, n° 389) ; ce protocole suscite de nombreuses réactions des deux côtés et n'est adopté par le Conseil supérieur « qui aimait la bagarre » avec la Compagnie (Entretien avec Édouard Salustro du 30 mai 2008) qu'à une voix de majorité seulement. Il s'agit en fait d'un accord « entre hommes » Jacques Dumont et Édouard Salustro (Ramirez 2003, p. 71). Le préambule de ce protocole rappelle que « si, pour des raisons qui tiennent essentiellement à l'histoire et à la structure des pouvoirs publics, la loi a créé deux institutions professionnelles, distinctes dans leur organisation et leurs missions, ces deux institutions ont en commun : leur recrutement, à partir essentiellement du diplôme d'expertise comptable, leur technique, celle de la révision comptable, leur éthique, fondée sur l'indépendance » et qu'« il existe entre ces organisations professionnelles une large communauté d'intérêt qui milite pour l'instauration d'une collaboration étroite et permanente », et mise davantage « sur ce qui unit et non sur ce qui divise ». Le préambule ajoute que le commissariat aux comptes ne doit pas devenir une profession exclusive et qu'il est conforme aux intérêts des professionnels que les fonctions de l'expertise comptable et du commissariat aux comptes puissent être exercées par les mêmes professionnels.

- 33 L'adoption de ce protocole s'accompagne de la mise en place de structures de concertation. La commission permanente d'orientation et de concertation, encore dénommée commission paritaire permanente (CPP) ou Comité paritaire d'orientation (CPO), composée des Présidents et Vice-Présidents de chaque institution, se réunit pour des prises de position commune, comme celle du 29 septembre 1982 visant à obtenir qu'aucune confusion ne puisse s'opérer entre les fonctions de commissaire aux comptes et d'expert-comptable à l'occasion du projet de loi sur les comités d'entreprise ; il en est de même à l'occasion du projet de loi sur la prévention des difficultés des entreprises déposé en 1983 mais déjà en discussion depuis 1977 (et adopté en 1984)¹³. Des manifestations et publications communes, une harmonisation des travaux des diverses commissions et des interventions conjointes devant le normalisateur, le Conseil National de la Comptabilité, et auprès des pouvoirs publics sont réalisées : interventions auprès du ministère du Travail dans le cadre du rapport Auroux sur le droit du travail, de la commission spéciale des nationalisations du Sénat¹⁴, de la COB, de la Cour des comptes... Une commission permanente des relations internationales (CPRI) est instaurée à la suite des travaux préparatoires de R. Gualino, secrétaire général adjoint de la CNCC ; ses représentants sont nommés par les deux institutions sur proposition de la CPP et Édouard Salustro en assure la présidence. Sont même précisées des « modalités propres à assurer une gestion coordonnée des relations internationales » avec désignation conjointe des représentants de la profession dans les différentes institutions internationales pour le compte systématique des deux institutions (compte rendu de la CPP du 29 septembre 1982). Pour Francis Windsor (courrier du 17 février 2011), « le fait générateur de ce rapprochement répondait pour la Compagnie au désir et à la nécessité de pouvoir siéger dans les instances comptables européennes et mondiales. Chaque pays ne pouvait être représenté que par un seul organisme et pour la France c'était, pour des raisons historiques, l'Ordre. C'est pour contourner cette difficulté qu'a été créé entre l'Ordre et la Compagnie » la CPRI. Une commission permanente de concertation est également compétente en cas de litiges entre les deux institutions pour arbitrage. Il est même évoqué, à l'occasion d'une réunion du 18 janvier 1983, la création d'une structure juridique appropriée avec des attributions propres par délégation des deux institutions, pour renforcer encore le poids et l'efficacité du processus (international et formation notamment).
- 34 C'est dans ce contexte que des missions sont confiées par le gouvernement à Christian Aubin en 1982 et à Philippe Huet en mars 1983. Le rapport de la mission Aubin souligne « des professions en danger », « étriquées » et « divisées : l'Ordre et la Compagnie que tout rassemble pourtant (le métier, la technique, l'éthique, le recrutement) vivent dans une sourcilieuse coexistence qui ne contribue pas à donner de la comptabilité une image claire et des comptables une image forte » (« Les comptables mettent la gomme », *Le Nouvel Économiste*, n° 324, pp. 56-61). Le rapport de Philippe Huet met explicitement en exergue les inconvénients d'une dualité des organisations professionnelles qui conduit à une dispersion des efforts, un manque d'homogénéité des programmes de formation et une confusion dans l'esprit des membres des deux institutions qui reçoivent potentiellement des informations et recommandations divergentes, tout cela entretenant la séparation entre les deux professions au niveau national, alors que le rapprochement est davantage visible dans les régions dotées souvent de structures communes. Il en ressort la nécessité, « sans dessaisir les institutions de leurs responsabilités, de renforcer l'efficacité du CPO, conséquence logique de l'unicité de la politique professionnelle ».

Dans cet esprit, trois projets d'unité professionnelle et institutionnelle sont conçus au cours des années 1980 et 1990. Aucun n'aboutira.

4. Le rêve d'unité autour des « tableaux » des années 1980-1990

- 35 Il s'agit des rapports Susini et GEPRAC et de la « Vision du Futur » du Comité Arnaud Bertrand.

4.1. Le tableau institutionnel du rapport Susini de 1988

- 36 C'est dans l'optique de l'unicité à terme des institutions que le CPO confie à son secrétaire général, Napoléon Susini, le soin d'établir un rapport sur les réformes de la profession, rapport qui est étudié lors de la réunion du 20 juillet 1988 du comité. Ce rapport met en évidence les différents points de vue en présence avec, d'un côté, celui en faveur de l'institution unique et, de l'autre, des structures différenciées. Le constat de départ est que l'existence de deux organisations professionnelles ne tient pas à une logique juridique ou institutionnelle : « La diversité du recrutement des commissaires aux comptes pouvait justifier en son temps la création de la Compagnie des commissaires aux comptes. Mais le décret de 1977 qui a fait du diplôme d'expert-comptable pratiquement la seule voie d'accès au commissariat aux comptes contenait en germe l'unification institutionnelle, dès lors que le contrôle légal n'est pas érigé en profession exclusive de toute autre. L'unité du diplôme, celle des cabinets, donc l'unité de la profession justifient l'unité de l'institution représentative [...]. La dualité des institutions crée nécessairement entre elles, quelles que soient les concertations réalisées, une rivalité latente dont peuvent jouer tant les pouvoirs publics que les autres parties intéressées. Les inconvénients de ce dualisme apparaissent tout particulièrement pour ce qui concerne les activités d'audit ».
- 37 Plusieurs schémas d'organisation sont envisagés dans ce rapport : d'un côté renforcement des rapprochements allant jusqu'à une proposition de structures fédérales, de l'autre des solutions d'unification institutionnelle. Il propose ainsi la mise en place d'une institution unique à court terme, avec des organismes chargés de l'inscription et de la discipline composés majoritairement de représentants des autorités publiques et d'usagers et présidés au niveau régional et national par des magistrats de haut rang. L'institution professionnelle proprement dite est alors exclusivement composée de professionnels élus et placée auprès à la fois des ministres de la Justice et des Finances. Ce projet renseigne sur le « prix » à consentir pour les experts-comptables pour obtenir une fusion avec les commissaires aux comptes : le renoncement à une des prérogatives ordinales majeures : la maîtrise du tableau par les professionnels eux-mêmes. Ce rapport propose aussi de retenir la dénomination d'institut des experts-comptables, des experts-comptables et des commissaires aux comptes ou encore de la profession comptable pour cette institution unique. Il fournit également des détails sur le collège électoral, les attributions des conseils ouverts à d'autres professionnels encore, tels que les diplômés experts-comptables salariés, les réviseurs agricoles ainsi que les conseils juridiques et fiscaux n'optant pas pour la profession d'avocats¹⁵. L'institut aurait la charge de prendre pleinement en compte la diversification des activités ainsi que toutes les spécificités et les intérêts des membres, pour permettre un rassemblement effectif et éviter par là même

tout groupe autonome ou toute association ad hoc, en particulier pour les grands cabinets d'audit¹⁶.

- 38 Le projet Susini de fusion institutionnelle n'aboutit pas. Mais, dans cet esprit, en 1989, l'Ordre et la Compagnie fédèrent certaines de leurs activités et mettent en place des commissions confédérales en matière de relations internationales et de formation. Les structures de dialogue permettent aussi aux deux institutions professionnelles d'élaborer une réponse commune aux projets des pouvoirs publics qu'elles jugent dangereux : la non-reconnaissance de la compétence fiscale des experts-comptables à titre principal, l'intégration de conseillers fiscaux dans le corps et donc dans l'Ordre (lettre du président du Conseil supérieur, 2 avril 1990).
- 39 Par ailleurs, de nouvelles opportunités tentent d'être saisies par les partisans de l'unité, alors qu'au Liban, en 1994, l'expertise technique française contribue à la création d'un ordre professionnel regroupant commissaires aux comptes et experts-comptables (Longuenesse 2002). En France, des professionnels appellent encore à une « fusion sans étape intermédiaire » dans le cadre « d'un projet d'envergure » (compte rendu sommaire de la réunion commune des élus de l'Ordre et de la Compagnie du 22 février 1990). Le Groupe d'Étude et de Propositions pour la Réglementation de l'Activité Comptable (GEPRAC) est constitué dans ce contexte global et recommande un tableau unique avec des spécialités techniques.

4.2. Le tableau de spécialités techniques du rapport GEPRAC de 1992

- 40 En 1992, le président de l'Ordre Roger-Louis Cazalet charge ce groupe de travail, le GEPRAC¹⁷ de présenter des propositions pour répondre aux pouvoirs publics et ce dans une « vision plus large et plus globale de la profession au service de l'économie nationale ». Le 17 juillet 1992, le rapport rappelle que « c'est par un phénomène historique complexe que la profession comptable française a été dotée de deux institutions représentatives » et propose que les « efforts réels de coordination et de développement d'actions conjointes doivent trouver leur aboutissement dans la fusion institutionnelle » : une institution unique respectant la spécificité des deux activités et sous tutelle interministérielle bénéficierait d'un poids accru et d'une image plus forte pour défendre les intérêts du corps professionnel. Les experts-comptables du GEPRAC proposent que tous les professionnels exerçant des missions légales ou contractuelles soient gérés dans le cadre d'une institution unique mais s'opposent radicalement à la mise en place de spécialités horizontales c'est-à-dire par type de clientèle (par exemple sociétés faisant appel public à l'épargne ou non). Pour tenir compte de la diversité des services rendus par la profession, ils recommandent davantage un régime de spécialités (dites verticales) en termes de compétences techniques, appuyées sur des formations complémentaires, type fiscalité, conseil en système d'information, personnel, etc.
- 41 De telles recommandations ne permettent cependant pas d'apaiser les conflits en cours. En 1994, le nouveau président de l'Ordre, René Ricol, cherche à éviter les malentendus avec la Compagnie et à retrouver des synergies entre les deux institutions au niveau technique (280^e session du Conseil supérieur). La dernière proposition d'unité professionnelle des années 1990 n'émane pas de l'Ordre. Elle vient d'une structure propre aux grands cabinets, dans un contexte marqué par de fortes turbulences sur le marché de l'audit avec la compétition entre les grands cabinets internationaux et les autres, les

rapports Le Portz¹⁸ et les conflits internes à la CNCC (*Les Annonces de la Seine*, n° 37, mai 1993 ; *La vie judiciaire* n° 2469, août 1993).

4.3. Le tableau par marchés de la « Vision du Futur » de 1996

- 42 L'Ordre et la Compagnie signent le 3 novembre 1994 « avec les dirigeants des plus importants cabinets d'expertise comptable et de commissariat aux comptes un accord visant à mieux assurer la participation de ces cabinets à la vie des institutions professionnelles » (communiqué de presse du 3 novembre 1994 ; SIC, n° 128 décembre 1994). « René Ricol, nouveau président de l'Ordre, met fin au conflit avec le protocole de 1994 fixant les règles du jeu (entre l'Ordre, la Compagnie et le Comité Arnaud Bertrand)¹⁹. Le Comité était à intégrer avec un statut spécial par rapport aux craintes des membres du bureau de la CNCC » (Entretien avec Édouard Salustro du 13--2009). La disposition maîtresse de l'accord est en effet la création de ce Comité Arnaud Bertrand²⁰. La « déclaration d'intention entre la CNCC et les cabinets à grands effectifs » est signée par le président de la Compagnie et des associés de onze grands cabinets ; le « protocole relationnel avec les instances professionnelles » est en outre signé par le président de l'Ordre. Il prévoit qu'une des activités du comité est la réalisation « d'études et propositions, notamment à caractère prospectif, à son initiative et dans les domaines relevant de sa compétence, destinées à être présentées aux instances délibératives de l'Ordre et de la Compagnie ».
- 43 Le 30 mai 1996, la « proposition du bureau du Comité Arnaud Bertrand pour une Vision du Futur » appelle à une « réforme en profondeur de la profession comptable libérale ». Elle repose sur la nécessité d'adapter les institutions professionnelles « à la nouvelle donne » (mondialisation, déréglementation, monnaie européenne unique). Son contenu ne constitue d'ailleurs pas en fait une véritable innovation. Dès 1993, les cabinets membres de l'Union des Sociétés Fiduciaires d'Expertise Comptable (USFEC)²¹, syndicat réunissant des cabinets comptables à grands effectifs et composante de l'IFEC (futurs signataires du Comité Arnaud Bertrand), avaient élaboré une première version (cf. tableau de synthèse du 10 novembre 1993 en annexe)²². Les professionnels exerçant en profession libérale y sont regroupés dans un institut unique²³ comportant plusieurs tableaux (audit des sociétés APE, audit des sociétés non APE, travaux contractuels définis, etc.). Le projet de 1996 porte prioritairement sur le commissariat et le fonctionnement de la Compagnie. Il préconise notamment la transformation du comité²⁴ en un tableau regroupant les auditeurs intervenant auprès de sociétés faisant appel public à l'épargne. Ce tableau serait géré par un collège d'associés de ces cabinets. « L'ensemble [des réformes] ainsi mis en place entraînerait une adaptation des structures de la Compagnie qui ouvrirait le chemin d'un rapprochement avec l'Ordre » (Projet 1996, p. 2). Selon le projet, « l'idée centrale est donc de mettre en place une organisation professionnelle constituant un cadre d'exercice pour les membres de l'actuelle profession comptable libérale et de défense pour le titre d'expert-comptable (incluant la catégorie des experts-comptables salariés). Au sein de cette organisation professionnelle seraient créés des tableaux correspondants à des segments bien définis du marché des professionnels comptables libéraux » (p. 3).

Conclusion

- 44 L'histoire de la profession comptable française est marquée, dès les années 1920, par une série de tentatives visant à son unité ; elles ont toutes, jusqu'à ce jour, échoué. Cette volonté quasi-constante de regrouper les membres d'une profession, que l'État a contribué à scinder avec les textes de 1935-1936, l'ordonnance de 1945 et la réforme des années 1960, atteste d'une recherche toujours vaine d'un monopole par les professionnels comptables d'abord ou, tout au moins, d'une domination du marché.
- 45 Pour Édouard Salustro, toutes ces tentatives et ces conflits intra-professionnels ont eu lieu « parce que les français n'ont pas voulu créer des tableaux de spécialité au sein du même ordre » (Entretien avec Édouard Salustro du 30 mai 2008).
- 46 Les deux propositions GEPRAC et Comité Arnaud Bertrand témoignent de deux courants distincts qui traversent la communauté des experts-comptables en la matière ; ils se distinguent par la base des tableaux de spécialité : horizontale (type de clientèle) ou verticale (spécialité technique). Alors que, jusqu'aux années 1990, la question centrale était pour ou contre l'unité de la profession comptable à travers l'image du tableau unique, les conflits entre les différents acteurs de ces années ainsi que les nouvelles tentatives en modifient la teneur. La question apparaît être davantage celle de la structuration verticale ou horizontale du tableau. Il s'agit par conséquent davantage de la séparation des activités au regard de l'évolution de la réglementation et de la concurrence, même si la problématique institutionnelle reste présente avec la proposition de fusion, respectant la spécificité des deux activités et sous tutelle interministérielle, du rapport GEPRAC et de la « Vision du Futur ».
- 47 L'inscription au tableau manifeste le pouvoir d'un ordre d'inclure ou d'exclure un individu de la liste des praticiens autorisés à exercer. Au niveau du groupe professionnel, le tableau traduit le résultat des stratégies inclusion-exclusion de ce groupe. Lorsque les experts-comptables tentent d'obtenir le monopole de l'audit, ils essaient en fait de faire entrer cette activité, et donc les professionnels concernés, dans leur tableau ; au delà de la domination d'un marché, il s'agit, d'une certaine manière, d'une tentative de domination de la profession des auditeurs par celle des comptables. La notion de tableau apparaît centrale ; le tableau représente le périmètre de la profession, en illustre le cadre et en délimite les frontières. Mais il ne s'agit pas d'un signe ou d'un symbole neutre ; il incarne la prérogative majeure dont est doté l'Ordre, le contrôle de l'accès à la profession, alors que celle de commissaire aux comptes ne dispose pas d'un tel pouvoir. Deux professions aux pouvoirs différents, qui s'articulent autour de deux acceptions de la même notion de révision qui verrouillent une dualité désormais bien ancrée avec deux tableaux distincts propres à chacune et établissent, de fait, des frontières qui, de l'étranger, peuvent apparaître des plus artificielles. L'originalité du cas français par rapport au modèle commun de constitution des professions et des instances professionnelles est ainsi également constituée par l'utilisation du tableau dans l'expression des tentatives d'unité professionnelle.

BIBLIOGRAPHIE

Sources :

Archives privées Paul Garcin :

Bulletin de liaison de la Fédération des associations de commissaires de sociétés inscrits par les Cours d'Appel, du n° 1 - octobre 1964 au n° 21- septembre 1970.

Éditorial de Jean Sigaut, *Bulletin des commissaires aux comptes*, n° 28, décembre 1977.

Éditorial, *Expert-comptable de demain - ECD*, juillet 1983.

CNCC, *50^e anniversaire des Compagnies de commissaires aux comptes*, 1986, 22 p.

Lettres de Paul Garcin, président de l'OECCA : au ministre de la Justice 10 octobre 1968 ; au ministre de l'Économie et des Finances 29 novembre 1968 ; au ministre de l'Éducation Nationale 30 novembre 1968 ; au Commissaire du gouvernement 30 novembre 1968.

OECCA, « Le commissaire aux comptes dans les sociétés françaises », septembre 1962, 457 p.

Éditorial de F.-M. Richard, « L'avenir d'une profession », *Revue française de Comptabilité*, octobre 1962.

Paul Garcin, « La naissance des réformes », *SIC*, n° 124, juin-juillet 1994.

Archives privées Léo Jégard :

Cahiers de l'IFEC, 1972, novembre.

Premier rapport d'activité au 30 juin 1972 établi par la CNCC.

Plaquette du 6^e congrès national sur les nouvelles dimensions de la profession comptable des 6, 7 et 8 juillet 1972.

Bulletin de Liaison de l'IFEC, avril 1973 ; octobre 1973 ; avril 1974.

Lettre du 10 juillet 1975 aux membres de l'IFEC.

Lettre commune IFEC et INSECA aux membres, 10 décembre 1975.

Procès-verbal du conseil d'administration de l'IFEC, 21 janvier 1977.

Compte rendu de la réunion sur la création de la société française des auditeurs externes par Édouard Salustro, 10 janvier 1979.

Compte rendu de la 200^e session du Conseil supérieur de l'Ordre.

Procès-verbal de la session ordinaire du Conseil supérieur, 4 juillet 1979.

Document spécial Élections IFEC, septembre 1981.

Bulletin d'information et de liaison du Conseil régional de Paris, janvier 1982, n° 389 et mars 1982, n° 391.

Édition du Word Accounting Report, février 1982.

Le Nouvel Économiste, n° 324, 15 février 1982.

Compte rendu de la réunion de la CPP du 29 septembre 1982 ; 15 mars 1983 ; 31 mai 1983 ; 25 octobre 1983 ; 20 juillet 1988

Procès-verbal de la 222^e session ordinaire du Conseil supérieur, juillet 1983.

Compte rendu sommaire de la réunion commune des élus de l'Ordre et de la Compagnie, 22 février 1990.

Lettre aux membres de l'Ordre du président du Conseil supérieur, 2 avril 1990.

Dossier GEPRAC : lettre de mission du 25 mars 1992 ; lettre du 27 mai 1992 ; Rapport GEPRAC du 17 juillet 1992.

Les Annonces de la Seine, n° 37, mai 1993.

B.P. Germond, « Quel type de commissariat aux comptes pour quel type de sociétés ? », *La vie judiciaire* n° 2469, août 1993.

Procès-verbal de la 280^e session du Conseil supérieur du 17 février 1994.

Communiqué de presse du 3 novembre 1994.

Déclaration d'intention entre la CNCC et les cabinets à grands effectifs, 3 novembre 1994.

Comité Arnaud Bertrand : protocole relationnel avec les instances professionnelles, *SIC*, n° 128 décembre 1994.

Proposition du bureau du Comité Arnaud Bertrand pour une Vision du Futur, Projet, 30 mai 1996.

Références :

Bennecib J., (2002), « Histoire et évolution du co-commissariat dans les sociétés anonymes cotées françaises », in *Les nouvelles technologies dans l'histoire*, 8^e JHCM, p. 82-101.

Boyer-Bastier P., (1999), « La liberté de décision du chef d'entreprise dans la pensée des Semaines Sociales de France », in *Décisions et Gestion* (Collection Histoire, Gestion, Organisations), Presses de l'Université des Sciences sociales de Toulouse, 7, p. 65-202.

Brethe de la Gressaye J., (1955) « Le pouvoir juridictionnel des ordres professionnels », *Droit Social*, p. 597-606.

Bocqueraz C., (2000), *The professionalisation project of French accountancy practitioners before the Second World war*, Thèse des universités de Nantes et Genève, juin.

Buffelan J.-P. (1962), « Études de déontologie comparée des professions organisées en ordres », *Semaine Juridique*. I, n° 1695.

Camfferman K., Zeff S.A., (2009), « The formation and early years of the Union Européenne des Experts-comptables Economiques et Financiers (UEC), 1951-63 : or how the Dutch tried to bring down the UEC », *Accounting, Business and Financial History* 19 (3), p. 215-257.

Caujolle P., (1956). *Sa vie Son œuvre*, Édition Imprimerie Moderne, Montrouge.

De Beelde I., (2002), « Creating a profession 'out of nothing' ? The case of the Belgian auditing profession », *Accounting, Organizations and Society*, 27, p. 447-470.

- CNCC, OECCA (1993), *Histoire de la profession comptable*, 47^e congrès de l'Ordre des experts-comptables, document du groupe de travail « Histoire », octobre.
- Degos J.-G., (2004), « Un aspect trop peu connu de l'histoire financière : les diplômés d'expertise comptable français », *Revue du Financier*, 146, p. 33-48.
- IFEC-UNCC, (2012), *IFEC 1962-2012, 50 ans d'histoire au service de la profession comptable*, 176 p.
- Johnson T. J., (1972), *Professions and power*, London, Macmillan.
- Labardin P., Ramirez C., (2012), « Les histoires de la profession comptable en France », in *Comptabilité, Société, Politique Mélanges en l'honneur du Professeur Bernard Colasse, sous la direction de Marc Nikitin et Chrystelle Richard*, *Économica*, p. 253-268.
- Lascombe M., (1994), « Les ordres professionnels, actualité juridique », *Droit Administratif*. I. p. 855-862.
- Lemarchand Y., Nikitin M., Zimnovitch H., (2008), « International congresses of accountants in the twentieth century : a French perspective », *Accounting, Business and Financial History* 18 (2), p. 97-120.
- Longuenesse E., (2002), « Pour une histoire de la profession comptable au Liban, entre influences étrangères et dynamiques endogènes », *Travaux et Jours. Université St Joseph Beyrouth* 69, p 131-161.
- Monéger J., Granier T., (1995), *Le commissaire aux comptes*, Dalloz.
- Ramirez C., (2003), « Du commissariat aux comptes à l'audit, les BIG 4 et la profession comptable depuis 1970 », *Actes de la recherche en sciences sociales*, n° 146-147, mars, p. 62-79.
- Ramirez C., (2009), « Reform or renaissance ? France's 1966 Companies Act and the problem of the professionalisation of the Auditing profession in France », *Accounting, Business and Financial History* 19 (2), p. 127-148.
- Roslender R., 1992, *Sociological perspectives on modern accountancy*, London, Routledge.
- Touchelay B., (2005), « Les professionnels de la comptabilité vus par les administrations fiscales françaises des années 20 aux années 40 : experts, faussaires ou charlatans ? » *Entreprises et Histoire* 39, p. 59-76.
- Touchelay B., (2006), « Bribes du discours fondateur sur les origines de l'Ordre des experts-comptables et comptables agréés français ou comment masquer son âge », *Entreprises et Histoire* 42, p. 64-83.
- Touchelay B., (2011), *L'État et l'entreprise, Une histoire de la normalisation comptable et fiscale à la française*, Rennes, Presses Universitaires de Rennes.
- Walker S. P., (2004), « The genesis of professional organisation in English accountancy », *Accounting, Organizations and Society*, 29, p. 127-156.
- Walker S. P. and K. Shackleton, 1995, « Corporatism and structural change in the British accountancy profession, 1930-1957 », *Accounting, Organizations and Society* 20 (6), p. 467-503.

NOTES

1. L'existence d'institutions multiples est justifiée sur une base géographique (états, provinces, etc.). Signalons cependant le cas de la Belgique étudié par De Beelde (2002) où l'Etat a maintenu une séparation entre la profession de réviseurs d'entreprises et celle d'experts-comptables.

2. *Les Semaines Sociales de France* sont nées en 1904, à l'initiative de catholiques laïcs, afin de faire connaître la pensée sociale de l'Église, de l'appliquer et de l'adapter aux problèmes contemporains, pour moraliser la vie des affaires et améliorer la condition ouvrière, dénoncée comme inhumaine par le Pape Léon XIII dans son encyclique *Rerum Novarum* de 1891.
3. Les professionnels français de la CECP et de la Fédération des Experts-comptables de France et des Colonies sont alors en contact avec les modèles professionnels et comptables anglo-saxons et plus généralement étrangers si est considérée leur participation aux colloques internationaux de 1924, 1926 et 1929 (Lemarchand et al. 2008)
4. Touchelay (2006) démontre que le décret de 1927 peut être considéré comme une « occasion manquée » de développer la profession comptable.
5. Loi n° 467, JO du 18 avril 1942, p. 1471 ; Loi n° 468 du 3 avril 1942, JO du 18 avril 1942, p. 1473.
6. Le PCG est élaboré par une commission interministérielle du plan comptable formée en avril 1941 et il est publié sous le titre *Le Plan comptable. Projet de cadre comptable élaboré par la commission interministérielle instituée par le décret du 22 avril 1941*, Bordeaux, Delmas, 1943, 255 p.
7. L'ordonnance n° 45-2138 du 19 septembre 1945 constate la nullité de ces actes, institue l'Ordre des experts-comptables et des comptables agréés et régleme les titres et les professions d'expert-comptable et de comptable agréé, JO du 21 septembre 1945, p. 5938. Rectification du 30 septembre 1945, JO du 31 décembre, p. 8743.
8. Décret n° 47-2051 du 22 octobre 1947, JO du 23 octobre 1947 p. 10 477. Les entreprises concernées sont : les établissements publics à caractère industriel et commercial et les sociétés d'économie mixte où la participation de l'État, des collectivités publiques et des établissements publics est au moins égale à 20 % du capital.
9. L'inscription au tableau se fait aussi sous condition de nationalité.
10. Un accord sera conclu entre l'Ordre et les Chambres de commerce sur les centres de gestion agréés, en présence des représentants des ministères du budget et du commerce et de l'artisanat, dans le bureau de Laurent Fabius, alors ministre délégué auprès du ministre de l'économie et des finances chargé du budget. Cet accord met en place une structure permanente de concertation entre les protagonistes ; il présente une reconnaissance des organismes consulaires des recommandations de l'Ordre sur l'établissement des comptes annuels, avec recours obligatoire, pour chaque adhérent des centres signataires, à un professionnel libéral, dont le rôle est alors pleinement reconnu.
11. Le Conseil supérieur est invité, dans le cadre de l'IFEC et dans le même temps, à rédiger les statuts de l'Ordre des experts-comptables tunisiens. Une même institution est retenue avec deux tableaux, réalisant là l'unité impossible en France (*Revue Française de Comptabilité*, n° 142, p. 9).
12. La Compagnie, à l'invitation d'Edouard Salustro, adhère en 1983 à la FIDEF, créée en 1981 pour se doter d'une politique d'ensemble de la francophonie à même de promouvoir la profession, grâce à une fédération des associations nationales et des transferts de savoirs et de technologies
13. Dans l'éditorial de décembre 1977 du *Bulletin des commissaires aux comptes*, Jean Sigaut voit, dans le rôle confié au commissaire dans le cadre de la procédure prévue, « une véritable novation » plaçant ce dernier en « garant » de l'information, ce qui ne peut que renforcer sa différence avec l'expert-comptable.
14. Edouard Salustro, à la demande même de Jacques Dumont, représente la profession comptable au sujet des questions d'évaluation des entreprises nationalisées.
15. Ils pourraient être intégrés sur la liste des experts-comptables et des commissaires aux comptes ou bien inscrits dans une section particulière à l'institut lui-même, comme les salariés.
16. Le rapport évoque même de regrouper dans cette institution unique « le conseil fiscal si la profession prend en ce domaine la place qui doit être la sienne et si par suite de la dissociation du corps des conseils juridiques la matière fiscale devenait le monopole de fait sinon de droit de la profession comptable ».

17. Le groupe est composé de 15 membres parmi lesquels F. Fournet, le président précédent (de 1990 à 1992), Jean-Paul Audy et René Ricol. 10 réunions sont tenues de mars à juillet 1992.
 18. Yves Le Portz, ancien président de la COB, est chargé de conduire un groupe de réflexion sur les réseaux professionnels.
 19. Ce comité deviendra le département APE (Appel Public à l'Épargne) de la CNCC en juillet 2001, puis DMF (département des marchés financiers) à compter de 2009.
 20. Du nom d'un ancien associé de KPMG, disparu prématurément.
 21. Les quatre professionnels élus à la tête de l'USFEC, en avril 1993, sont également membres du Comité consultatif, créé dès 1983 au sein de la Compagnie elle-même, sous la présidence de Roger Caumeil, pour réunir les seuls commissaires aux comptes intervenant auprès des grandes entreprises (ie. majoritairement les grands cabinets anglo-saxons plus Mazars, Guérard-Viala et Salustro-Reydel) peu représentés dans les instances officielles de la CNCC.
 22. Datée du 19 octobre 1993 et intitulée « Vision du Futur » puis incorporée à un document de travail intitulé « Corpus USFEC » du 10 novembre 1993.
 23. Ainsi que les experts-comptables diplômés salariés mais selon un statut non défini dans la version 93.
 24. Le comité est d'ailleurs tantôt appelé Comité consultatif, tantôt Comité Arnaud Bertrand.
-

RÉSUMÉS

La création et le maintien de deux corps professionnels distincts au sein de la profession comptable française constitue une originalité qu'il convient d'étudier au regard des nombreuses tentatives, qui ont toutes échoué, d'unification des institutions autour d'un tableau unique. Cette étude atteste du rôle essentiel mais contesté de certains experts-comptables, au sein de l'Ordre national, en vue d'une fusion ou tout au moins d'une mutualisation/fédération.

The genesis and the survival of two distinct professional bodies in France have not been subject to comprehensive historical investigation. This paper proposes a closer inspection of the attempts to form a single accountancy profession and thus to unify the representative bodies around one licensure. The study shows the essential role of the French *experts-comptables* by means of the *Ordre*. The most successful proposals dealt with joint structures limited to operating aspects.

INDEX

Mots-clés : profession comptable, France, institutions professionnelles, tableau

Keywords : accountancy profession, professional body, licensure

AUTEURS

JEAN-LUC ROSSIGNOL

Université de Franche-Comté, membre associé du LIRSA/CRC-CNAM. France - jean-luc.rossignol@univ-fcomte.fr

MICHÈLE SABOLY

Université Toulouse 1, CRM-CNRS, IAE. France - Michele.Saboly@ut-capitole.fr