

La profession comptable libérale française à la recherche de l'unité : tentatives et échecs au 20ème siècle

Jean-Luc Rossignol, Michèle Saboly

▶ **To cite this version:**

Jean-Luc Rossignol, Michèle Saboly. La profession comptable libérale française à la recherche de l'unité : tentatives et échecs au 20ème siècle. Journées d'Histoire de la Comptabilité et du Management, 2010, France. halshs-00465996

HAL Id: halshs-00465996
https://shs.hal.science/halshs-00465996

Submitted on 22 Mar 2010

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

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

La profession comptable libérale française à la recherche de l'unité : tentatives et échecs au 20ème siècle

Jean-Luc ROSSIGNOL
Université de Franche-Comté

Michèle SABOLY
CRM IAE de Toulouse

En matière de profession comptable libérale la France connaît une spécificité : l'existence de deux corps professionnels, l'un pour les experts-comptables, l'Ordre des Experts Comptables et Comptables Agréés puis Ordre des Experts Comptables, et l'autre pour les réviseurs légaux, la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes, instituée auprès du Garde des Sceaux, ministre de la Justice. Le commissariat aux comptes, officiellement né par la loi de 1867, n'est devenu une profession qu'en 1969. Des explications ont été proposées à la persistance de la séparation entre les deux institutions après 1970 (Ramirez 2003), alors que, dans d'autres pays développés, cette séparation est inexistante[1] et que les deux métiers d'expert-comptable et commissaire aux comptes sont exercés par la grande majorité des professionnels libéraux français (Bédard et al 2002).

Mais a-t-on essayé d'avoir une profession comptable unique au 20e siècle en France? Quand et comment ont été menées ces tentatives et par quels individus ou groupes ? Quelle en a été l'issue au delà de l'échec manifeste ? Le problème de l'unité comporte trois aspects liés : la distinction ou non des activités elles-mêmes : comptabilité/contrôle/certification, la nature de la relation entre les professionnels et les activités (monopole ou non, de droit ou non), l'unité ou la séparation des instances représentatives. C'est ce dernier aspect qui constitue notre objet de recherche, mais son étude laisse voir les problèmes liés aux deux premiers.

L'objectif de cette recherche est de faire apparaître les différentes tentatives visant à obtenir une profession comptable libérale regroupée en une institution unique, d'en identifier les auteurs (groupes ou acteurs-clés) et les résultats. La démarche a consisté en une étude documentaire reposant sur les travaux antérieurs (notamment Touchelay 2005, 2006 ; Ramirez 2003 ; Bocqueraz 2000), sur des communiqués et articles de la presse professionnelle, des notes et rapports des diverses instances et comités. Ces sources ont été obtenues principalement au Centre de documentation Bibliotique et dans le fonds d'archives privées de M. Léo Jégard, président de l'Ordre de 19 79 à 1981. Nous nous sommes également entretenus avec Edouard Salustro, acteur-clé de la période, président de l'IFEC de 1972 à 1976 et en 1979, du Conseil supérieur de l'Ordre de 1979 à 1981, puis du Comité Arnaud Bertrand de 1994 à 2001.

Les sources mobilisées et l'examen du processus de réglementation de la profession comptable nous permettent de repérer quatre périodes. La première période est celle de la lente gestation des corps professionnels ; elle débute avec les premières tentatives de l'entre-deux-guerres et s'achève en 1969, alors que le commissariat aux comptes est institué en profession. La fin de la deuxième période est repérée par l'instauration d'une trêve entre les deux institutions professionnelles en 1981, avec la signature d'un protocole d'accord. Les

[1] L'existence d'institutions multiples est justifiée sur une base géographique (états, provinces etc.)

années 80 constituent la 3ème période et voient foisonner missions, commissions et propositions. La 4ème période est traversée par les chocs induits par l'ascension des grands cabinets et les rapports Le Portz ; mais les partisans d'une fusion institutionnelle résistent.

1. La fragmentation originelle: de l'entre-deux-guerres aux années 60

On attribue communément la séparation des deux professions comptables entre commissaires aux comptes et experts comptables aux textes des années 1935/36 et 1966/69 (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 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 va maintenant être présentée ainsi que leurs buts, leurs moyens et les raisons de leurs échecs constants.

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

Les tentatives vont surtout foisonner après la première Guerre Mondiale[2], celles des tentatives des années 1920 et 1930 sont portées par des comptables et par des parlementaires.

Les comptables en question sont ceux de la CECP, la Compagnie des experts comptables de Paris (dont Reymondin) 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). En effet, le débat sur la professionnalisation de la fonction de commissaire (aux comptes) s'anime alors que la profession comptable commence juste à tenter de s'organiser (Bennecib 2002, p.89).

Les parlementaires présentent, après guerre, de nombreux projets de réforme de la loi de 1867. Des propositions concernent plus particulièrement les professionnels du contrôle légal (projet Lesaché en 1924, projet Chastenet en 1926). Le projet Daladier de 1928 vise à établir le monopole des Experts comptables de l'Etat sur le 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.

Si toutes ces pressions finissent par aboutir à une amélioration sensible de l'activité de commissariat aux comptes, ces textes ne permettent pas aux comptables d'obtenir le monopole de la révision légale et jettent en fait 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 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

[2] Des idées s'expriment antérieurement sous l'influence des exemples anglais et allemand. Ainsi en 1904, le projet de E. Thaller vise déjà à créer une compagnie d'experts comptables spécialisés dans le contrôle des sociétés (Gayet 1936)

d'information de type comptable aux actionnaires pourrait nuire au secret des affaires, donc aux sociétés. Ce sont les Chambres de Commerce qui portent les intérêts du patronat, à une période où le CNPF n'existe pas encore (il sera créé en 1946).

Pourtant, certains courants des milieux économiques sont favorables à un réajustement du contrôle des dirigeants. Considérant illusoire le contrôle exercé par des commissaires proches des administrateurs, les dirigeants des *Semaines Sociales de France* demandent une réforme et proposent notamment que les commissaires soient des experts, des spécialistes (Boyer-Bastier 1999).

Autres adversaires identifiés par Bocqueraz (2000) et Touchelay (2006) : les comptables appartenant à des associations moins élitistes que la CECP et qui seraient exclus dans le cas d'une attribution du monopole à des comptables experts sont également hostiles à ce projet.
Pourtant 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). Or les promoteurs de ce décret avaient par la suite l'intention de créer une compagnie d'experts diplômés à qui on pourrait par la suite confier le contrôle des sociétés. Paradoxalement, ce brevet va contribuer à l'échec des experts comptables à obtenir le monopole du contrôle légal car le nombre d'experts diplômés se révèle insuffisant (Gayet 1936 ; Bocqueraz 2000 ; Touchelay 2006). Insuffisance quantitative qui conforte l'opposition des autres praticiens, des milieux d'affaire et d'autres groupes conservateurs encore.

Ce sont les textes de 1935/36 qui commencent à organiser la profession des contrôleurs légaux. Le décret-loi du 8 août 1935 créé des liste de commissaires agréés par une commission près la Cour d'appel du siège social des sociétés contrôlées faisant appel public à l'épargne. Ce décret entérine dès lors un régime dualiste : pour ces sociétés, des commissaires agréés, justifiant d'une compétence requise, 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[4].Il ne réserve pas le monopole aux titulaires du Brevet d'expert-comptable et, à ce titre, constitue ainsi une occasion manquée[5].

1.2. Les années 40 et l'ancrage dans la dualité

Cette période est marquée par l'institution de l'Ordre (loi du 3 avril 1942 ; ordonnance du 19 septembre 1945) et par la mise en place d'une normalisation comptable à l'aide du PCG (décret du 22 octobre 1947).

[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 on considère aussi leur participation aux colloques internationaux de 1924, 1926 et 1929 (Lemarchand et al. 2008)

[4] L'examen préalable à l'inscription sur les listes de commissaires agréés comporte une épreuve de droit et une épreuve de comptabilité. Il est accessible à tous les titulaires du brevet d'expert-comptable. Le jury de l'épreuve est présidé par un *conseiller-maître* à la Cour des comptes (art.3 du décret).

[5] Touchelay (2006) démontre que le décret de 1927 peut être considéré comme une « occasion manquée » de développer la profession comptable.

Dans les faits, la proximité des activités et des travaux des experts comptables et des commissaires aux comptes est relevée par les professionnels comme peut en témoigner un « cours de vérification et de contrôle comptables » des années 40 (Fain 1941 Archives privées de M. Léo Jégard) : « *La catégorie des réviseurs indépendants doit être subdivisée en deux classes : les experts-comptables et les commissaires aux comptes. […] Cependant l'expert-comptable est avant tout un réviseur. […] Le commissaire aux comptes a des fonctions de réviseur-comptable.* »

La création de l'Ordre ne laisse pas présager une fusion des deux représentations professionnelles. Deux arguments peuvent être avancés : la profession comptable est alors organisée par un Etat « producteur et planificateur » (Touchelay 2005) pour servir des buts (macro)économiques ; la profession est organisée dans une instance de nature ordinale.

Selon Bocqueraz (2000, p. 305), la réforme de l'audit légal n'est plus l'objet de discussions, mais celle de la profession comptable - envisagée dès 1940/41 - vise à faire de l'expert comptable un spécialiste de l'économie, un collaborateur de la puissance publique. Cette perspective est tracée par l'administration de Vichy (Contributions Directes, Comités d'Organisation, Ministère de la Production Industrielle et du Travail) comme le montre Touchelay (2005 ; 2006). Les hommes[6] 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.

La profession comptable est organisée en profession libérale et son instance représentative est dotée de prérogatives ordinales telles que l'inscription de ses membres et l'exercice du pouvoir disciplinaire. En effet, les ordres professionnels sont les modes de regroupement et de représentation des professions libérales en France. Ce sont des organismes dotés de la personnalité juridique et de prérogatives de puissance publique. L'ordre remplit des missions de service public relatives à l'organisation, au fonctionnement et à la déontologie d'une profession. Il lui est conféré des pouvoirs « semblables, à une échelle plus réduite, à ceux dont disposent les organes étatiques » : le contrôle de l'accès à la profession, le pouvoir de percevoir des cotisations, le pouvoir réglementaire. A sa tête est placé un conseil supérieur. Pour l'ensemble des professions libérales, le contrôle de l'accès à la profession s'opère par l'inscription au tableau, ce dernier comportant la liste des membres inscrits à l'ordre, c'est-à-dire soumis à sa discipline ; l'inscription est obligatoire pour toute profession réglementée par un ordre.

Paul Caujolle (1956, p.36), premier président de l'Ordre de mai 1942 à décembre 1945, souligne l'importance de cette nature : « *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'Etat 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).

Pour autant, la question des activités est l'objet de discussions parmi les praticiens : au 5e congrès de l'Ordre, en 1950, les participants rejettent à l'unanimité l'idée que les experts-

[6] On peut signaler Auguste Deteuf, des ingénieurs des Mines, X.

comptables puissent ou doivent certifier (la sincérité et l'exactitude) des bilans qu'ils ont établis. Les deux activités professionnelles ne peuvent pas se confondre (Bulletin de l'Ordre national des experts-comptables et comptables agréés, n°25, septembre 1950). Mais qu'en est-il de la séparation des professionnels et de celle de leurs instances ?

1.3. Les années 60 et la tentative de Gaston Thibaut

Pendant les années 1950 et 60, l'Ordre continue de s'intéresser à la fonction de contrôle légal et y consacre trois de ses congrès annuels à ce thème :
1957 Lille Le contrôle de 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

Selon la loi du 24 juillet 1966 (décret d'application du 23 mars 1967), 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 (article L.228).

La réforme du 12 août 1969 est radicale à plus d'un titre. A partir de ce texte, les commissaires, sous la tutelle du Ministère de la justice, sont inscrits dans chaque Cour d'Appel, et leurs fonctions sont désormais incompatibles avec un emploi salarié ou une activité commerciale. Pour une période transitoire, l'inscription de certains anciens commissaires et des 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 de nature différente : les compagnies ne sont pas des ordres professionnels ; elles sont privées d'un certain nombre de prérogatives ordinales importantes telles que l'inscription sur la liste des commissaires aux comptes ou l'exercice du pouvoir disciplinaire (Monéger et Granier 1995). A la différence des ordres professionnels, dont l'une des fonctions essentielles est d'assurer la discipline interne de la profession par des mesures qui s'imposent à tous ses membres, 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.

Pourtant les tentatives des comptables (ici de l'Ordre) sur le commissariat s'étaient encore fait jour, précédemment à la promulgation de la loi. Gaston Thibault, président de l'Ordre de février 1964 à février 1967[7], était également membre du Bureau de la Compagnie des commissaires agréés de Paris ; il a tenté en vain de s'opposer à la création d'un deuxième corps professionnel et à la séparation des deux professions, comme le raconte 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 tableaux*[8] *de spécialité au sein du même*

[7] « Une période où il fallait de l'héroïsme » affirme Albert Leveque pour le baptême de la promotion Gaston Thibault en février 1972.
[8] Pour exercer à titre libéral, le professionnel doit être obligatoirement inscrit au tableau d'un Ordre. L'inscription au Tableau se fait sous conditions de diplôme, de nationalité et autres obligations.

ordre. Un de mes anciens maître 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 Etats-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 Salustro n°2)

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. Edouard 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 n°3)

L'IFEC, Institut français des experts-comptables, regroupant depuis 1962 la majorité des experts-comptables diplômés, est lui-même 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 voté.

2. La période de 70 à 81 : regrets et tensions

Les années 1970 sont marquées par la co-existence effective des deux institutions qui consacre la séparation de la profession comptable. L'unité devient alors un thème en perpétuel débat que ce soit au niveau des institutions elles-mêmes ou bien des organisations syndicales. Diverses initiatives sont en outre encore prises dans ce sens.

Le premier rapport d'activité au 30 juin 1972 établi par la CNCC indique la situation suivante : sur 5171 commissaires aux comptes (personnes physiques), 48% seulement sont diplômés d'expertise comptable (Scheid, 2009) ; les non-diplômés étaient par conséquents majoritaires à la CNCC, tout comme ils l'étaient au Conseil Supérieur (3 532 diplômés contre 6 381 comptables agréés).

L'IFEC, acteur incontournable de l'unité, continue de « débattre des ennuis de la profession » notamment « sur les problèmes posés par les limites et la fonction de commissaire aux comptes » (Cahiers de l'IFEC, 1972, novembre p.94).

2.1 Le rôle de l'IFEC

L'IFEC dont la création résulte de la volonté même de réaliser l'unité intervient régulièrement sur ce thème et cela dès le début des années 70, à l'occasion en particulier du 6ème congrès national sur les nouvelles dimensions de la profession comptable des 6, 7 et 8 juillet 1972. L'introduction de la plaquette publiée à cet effet par le président de l'époque, Jacques Furstenberger, et celui qui est déjà rapporteur général et lui succédera en décembre 1972, Edouard Salustro, met en exergue les craintes de la profession : « attendre que d'autres arrêtent à notre place les lois de notre destin signifierait, d'une certaine manière, que nous renonçons à l'indépendance que les Pouvoirs publics avaient reconnue à la profession, dès son avènement, comme marque essentielle de sa personnalité ».

Il faut dire que l'unité de la profession comptable est aussi mise à mal par d'autres situations dont l'arrivée des cabinets anglo-saxons, ce qui fait écrire au même Edouard Salustro qui ne cessera d'œuvrer pour le regroupement : « ce n'est qu'en regroupant nos moyens, qu'en nous formant à l'exercice collectif de nos missions et en structurant nos cabinets que nous pourrons lutter à armes égales avec les cabinets anglo-saxons et nous opposer efficacement à l'agressivité de certains d'entre eux » (Bulletin de Liaison de l'IFEC, avril 1973, p. 5).

L'IFEC recherchera aussi à partir de cette période une certaine unité d'action avec les autres syndicats représentatifs de membres de l'Ordre (en particulier l'INSECA et la Chambre nationale des membres de l'Ordre) et le développement de rapports constructifs avec le Conseil Supérieur. La recherche de cette cohésion dans l'évolution est même jugée impérieuse par rapport aux homologues étrangers « qui ne manqueraient pas, même inconsciemment, d'exploiter à notre détriment, nos éventuelles divisions » (Bulletin de Liaison de l'IFEC, octobre 1973, p. 3). Une telle démarche peut certainement s'expliquer aussi par le fait qu'en deux ans seulement, d'octobre 1970 à octobre 1972, l'IFEC s'est trouvé successivement éliminé à la fois de la CNCC et du Conseil régional de Paris.

La mise en place de nouvelles dispositions permettant aux comptables agrées d'obtenir leur inscription au tableau de l'Ordre en qualité d'expert comptable constitue l'une des occasions de ces rapprochements, avec la volonté clairement affichée de promouvoir un corps d'experts comptables de haute qualification. Une lettre du Président national de l'IFEC aux membres experts comptables du Conseil Supérieur est particulièrement explicite à cet égard et aussi vis-à-vis de la Compagnie des commissaires aux comptes qui n'a alors que 3 années d'existence, en demandant la « définition de conditions garantissant le maintien de la primauté d'expert comptable sur celui de commissaire aux comptes » (Bulletin de Liaison de l'IFEC, octobre 1973, p. 4). Ce dernier milite de nouveau en 1974 pour « l'unification à long terme de la profession comptable, perspective qui est, à l'évidence, dans la nature même des choses » du fait aussi de l'internationalisation des missions, l'apparition progressive des législations communes à l'échelon européen et la confrontation des méthodes de travail de celui qui se définit comme un « réviseur-conseiller » (Bulletin de Liaison de l'IFEC, avril 1974, p. 5 et 6).

La définition même 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 son identité propre, sa personnalité en raison de différents visages qui ne permettent pas de dégager un corps professionnel homogène : « tantôt nous apparaissons comme comptables, tantôt comme juristes, fiscalistes, organisateurs, quelquefois conseillers de gestion, et même, hélas, comme agents d'affaires ! ». Ce problème d'identité est lié notamment à la co-existence de deux textes : l'article 2 de la loi du 31 octobre 1968 qui reprend l'ordonnance de 1945, et qui parle de réviseur d'une manière très lapidaire, et la loi du 24 juillet 1966 qui évoque ce que doit faire le commissaire, mais qui ne dit pas ce qu'il est (intervention d'Edouard Salustro

suite au congrès de Lyon en AG de l'IFEC, p. 5). Pour l'IFEC, le décret de 1969 institue « 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 » (PV du CA du 21 janvier 1977).

Ces considérations ne sont naturellement pas sans incidence sur l'Ordre lui-même.

2.2. Les tensions au sein de l'Ordre

Les élections au Conseil Supérieur de l'Ordre de 1976 sont marquées par la recherche de solutions unitaires et une politique marquée par la convergence des positions et des actions entre l'IFEC et l'INSECA, politique « qui n'aurait aucune chance d'aboutir dans une profession livrée au désordre des passions », face en particulier à l'ingérence croissante de l'Etat, conduisant à faire des professions libérales des sortes de services publics (Lettre commune IFEC et INSECA à leurs membres en date du 10 décembre 1975). L'unité même de la profession comptable est en effet alors menacée par la volonté des pouvoirs publics de créer les centres de gestion agrées. La question de la présidence même du Conseil Supérieur est naturellement au cœur du débat. Une lettre en date du 10 juillet 1975 aux membres de l'IFEC fait en particulier état du risque de voir Jean Sigaut prendre « un pouvoir absolu sur les deux organisations » que sont l'OECCA et la CNCC, certes d'une certaine manière réunie, mais « sous la prééminence des commissaires aux comptes sur les experts comptables et comptables agrées » : « dans cette perspective, les premiers se verraient confier des attributions élargies et plus nombreuses, et notamment, celles de la certification légale des comptes de toutes natures d'entreprises, quelle que soit leur forme, à partir d'une certaine dimension. Il ne resterait alors aux membres de l'Ordre, n'intervenant pas ou peu en qualité de commissaires aux comptes, qu'un domaine d'activité forcément plus limité et ne bénéficiant, pour partie, d'aucune protection particulière»[9]. La disparition même de la profession d'expert-comptable est alors crainte.

Celles de janvier 1979 le sont tout autant, alors que d'autres initiatives sont prises telles que la création de la société française des auditeurs externes, par un groupe de représentants de cabinets. Il est fait état de la création de cette société à l'occasion d'une réunion du 10 janvier 1979 à l'initiative de Robert Mazars, en présence d'Edouard Salustro ; cette société qui ne se veut ni un nouveau syndicat ni un nouveau groupement de moyens a pour objectif de réunir les personnes qui exercent le métier de réviseur dans les grandes entreprises françaises insuffisamment représentées, selon les dires de son initiateur, par manque de compétence de la CNCC et du fait la pesanteur des clientèles et de règles de l'Ordre non adaptées avec notamment dix collaborateurs par expert comptable alors que le chiffre de cinq serait plus pertinent. Il s'agit alors de la promotion de ce qui peut être considéré comme un métier spécifique, alors qu'il en existe déjà plusieurs dans la profession, que de nombreux commissaires aux comptes n'ont pas de mandat ou exercent dans de « fausses sociétés » (compte-rendu de la réunion rédigé par Edouard Salustro), dans une structure volontairement séparée de la CNCC pour éviter d' « être noyé dans la masse de ceux qui n'ont pas ou peu de mandats » en vue de « l'avènement d'un véritable corps de réviseurs ».

[9] Jean Sigaut est en particulier le rédacteur en chef du « périodique d'information et d'action de l'union pour la promotion des professions comptables libérales » *Noir sur Bleu*. Il engage une véritable lutte avec les « cabinets de l'étranger » et lance aussi, avec ses proches, en 1979 le magazine sonore « Franc parler », très attachés « à la défense des petites structures et des valeurs individualistes du professionnalisme à la française » (Ramirez, p. 71). Jean Sigaut , ennemi juré de Salustro, acccuse en particulier le Conseil supérieur, présidé par ce dernier, d'abandon général face aux pouvoirs publics (Noir sur Bleu de mars 1980).

Ces élections de 1979 voient l'arrivée, non sans difficultés, le 5 février, à la Présidence du Conseil Supérieur d'Edouard Salustro qui, dans un courrier adressé à son successeur à l'IFEC Jean-Marie Verrando, en date du 3 janvier de la même année, rappelle sa volonté « d'affirmer la primauté de l'expert comptable dans tous les domaines du secteur privé (le commissaire aux comptes ne constituant qu'un aspect de cette primauté) ». Edouard Salustro réussit à battre le « roi Ubu » Jean Sigaut aux élections d'avril et d'octobre 1978, sans n'avoir jamais siégé dans un conseil régional de l'Ordre, mais échoue aux élections à la CNCC qui devient présidée par Jacques Dumont, à la suite même de Jean Sigaut. Pour autant, il est alors décidé de pacifier la situation, alors que le compte-rendu de la 200ème session du CS mentionne qu'« 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 ». Une rencontre dans les locaux du Conseil Supérieur des deux nouveaux Présidents est organisée dès avril 1979 ; cette rencontre est considérée par Edouard Salustro, soutenu par le président de la COB dans sa volonté d'agir, 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 perdu*[10] *»* (interview du 30 mai 2008). Un comité d'orientation et de liaison regroupe alors les deux présidents, les deux vice-présidents et les deux secrétaires généraux pour conduire la politique de la profession comptable. Il se réunit chaque semaine ; s'y ajoute un comité des relations internationales, relations qui concernent directement tous les modes d'exercice de la profession (PV de la session ordinaire du CS du 4 juillet 1979)[11].

3. Du protocole d'accord de 1981 à une proposition d'instances fédératives

Deux années plus tard, un protocole est rédigé entre les deux institutions le 8 juillet 1981 en fait, pour entériner une volonté commune de collaboration étroite et permanente, « 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 d'Edouard Salustro, janvier 1982, n° 389) ; il suscite de nombreuses réactions des

[10] Le Conseil supérieur est invité, à la même époque, dans le cadre de l'IFEC, 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. Le premier diplôme d'expertise comptable tunisien est décerné en 1982 en présence d'Edouard Salustro (*Revue Française de Comptabilité*, n° 142, p. 9).

[11] La fin des années 70 est marquée par des initiatives fortes à l'international avec l'aide apportée à l'ordre des experts comptables de Madagascar menacé par la création d'une société nationale de comptabilité, celle apportée au Liban en vue de l'harmonisation des systèmes comptables et la nationalisation des procédures comptables, la participation active au groupe d'études des experts comptables de la CEE, dont la langue officielle est le français, la création du conseil de la comptabilité africain à Alger en juin 79 et naturellement celle de la FIDEF qui fait suite à des réunions en 79 dans plusieurs pays africains dont la Côte d'Ivoire et le Sénégal, avant l'adoption des statuts en 1981, en présence de Jacques de Chalendar, Inspecteur général des finances, à l'occasion du congrès de Bordeaux avec comme premier président le président de l'association des experts comptables agrées du Liban (alors en guerre), Wael Abou Chakra. Cette adoption des statuts s'est faite, selon Edouard Salustro qui en est fait président d'honneur, dans les bureaux de Jacques Chaban-Delmas. Il s'agit alors de se doter d'une politique d'ensemble de la francophonie pour promouvoir la profession, grâce à une fédération des associations nationales et des transferts de savoirs et de technologies, avec comme point de départ un livre blanc sur le développement des professions dans les pays francophones. La Compagnie, à l'invitation d'Edouard Salustro, rentre dans la FIDEF en 1983.

deux côtés et n'est accepté par le Conseil Supérieur « qui aimait la bagarre » avec la compagnie (interview du 30 mai 2008) qu'à une voix de majorité seulement. Il s'agit en fait d'un accord « entre hommes » Jacques Dumont et Edouard Salustro (Ramirez, 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 crée 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 de fait entre les membres de ces organisations professionnelles une large communauté d'intérêt qui milite pour l'instauration d'une collaboration étroite et permanente » entre elles, avec mise en exergue davantage « sur ce qui unit et non sur ce qui divise ». Le préambule indique 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.

3.1. Dissensions et concertations

La commission permanente d'orientation et de concertation[12], parfois dénommée commission politique permanente (CPP), instaurée se réunit dès lors régulièrement pour des prises de position commune, telle celle du 29 septembre 1982 visant des interventions conjointes pour obtenir qu'aucune confusion ne puisse s'opérer entre les fonctions de commissaires aux comptes et de l'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 en 1983. Pour Edouard Salustro (Bulletin liaison information, éditorial, janvier 1982, n° 389), « personne n'oserait prétendre, en un laps de temps aussi court, à des résultats spectaculaires. Pourtant le processus désormais en marche a déjà produit des effets forts intéressants. Indépendamment du climat confiant qui règle les relations entre les deux instances, les quelques actions entreprises laissent entrevoir un avenir à la hauteur de nos légitimes ambitions ». Cela n'empêche pas ce dernier, alors président sortant du conseil supérieur, en février 1982, d'indiquer « l'Audit, c'est nous » (cf. édition du *World Accounting Report* de février), ce à quoi a répondu Jacques Dumont à l'occasion de l'édition du mois suivant : « l'expertise, l'audit contractuel, c'est l'Ordre, l'audit légal, c'est la Compagnie » et l'IFEC de relever en 1981 que « le diplôme d'expertise comptable constitue, pour l'avenir, la seule voie d'accès au commissariat aux comptes ; les fonctions de réviseur et de commissaire aux comptes sont identiques ». L'IFEC qui craignait, déjà à l'occasion des élections de 78, le transfert de la révision aux commissaires et la disparition de l'expert comptable lui-même constate : « *Depuis longtemps, nous n'avions pas progressé aussi rapidement. Sachons le reconnaître et admettre, très simplement, que nous le devons avant tout à la paix retrouvée entre nous. Cette harmonie est probablement notre bien le plus précieux. Elle dépend un peu de chacun de nous, de notre vigilance, de notre sens critique. Si nous savons la préserver, d'autres progrès, tout aussi importants sont possibles. C'est donc vers eux que nous devons maintenant tourner nos regards* » (document Spécial Elections de septembre 1981). Il faut dire que la profession fragilisée par les dissensions internes et externes continue alors de faire l'objet d' « attaques » de la part des assemblées des chambres de métiers et des chambres de commerce et d'industrie à la fin de l'année 1980., (Bulletin d'information et de liaison du Conseil régional de Paris de mars 1982, n° 391, pp. 36-37). Il s'agissait de la part des chambres de remettre en cause purement et simplement le monopole de l'ordre dans le

[12] Ou encore Comité paritaire d'orientation (CPO)..

domaine comptable. Un protocole d'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 même de Laurent Fabius, pour bénéficier du soutien politique ; cet accord met en place une structure permanente de concertation et de suivi entre les protagonistes et 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 hier contesté vivement est alors pleinement reconnu et même renforcé. 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.

La commission permanente est alors composée des Présidents et Vice-Présidents de chaque conseil. Des manifestations et publications communes ainsi qu'une harmonisation des travaux des diverses commissions et aussi des interventions au CNC et auprès des pouvoirs publics sont étudiées et réalisées par les deux organisations : interventions auprès du ministère du travail dans le cadre du rapport Auroux, de la commission spéciale des nationalisations du Sénat[13], de la COB, de la cour des comptes, création aussi du Centre d'études et de recherches comptables. Une commission permanente des relations internationales (CPRI) est instaurée suite à des travaux préparatoires de M. Gualino[14] ; ses représentants sont nommés par les instances compétentes des deux institutions sur proposition de la commission politique permanente. Edouard Salustro en assure la présidence. Dès juillet 1982, un partage se fait « pour des raisons d'efficacité » : l'Ordre prend plus particulièrement en charge le suivi des normes sur les principes comptables (I.A.S.C.),), la Compagnie les normes sur la révision (IFAC-UEC) (Compte-rendu de la CPP du 29 septembre 1982)[15]. Le protocole de 1981 indique que le Conseil supérieur « accepte de donner son parrainage à la compagnie nationale dès que celle-ci aura déposé sa candidature ».

Une note du 29 septembre 1982 annexée au compte-rendu de la réunion de la CPP propose des « modalités propres à assurer une gestion coordonnées des relations internationales » avec désignation conjointe des représentants de la profession dans les différentes institutions internationales et représentation faite systématiquement pour les comptes des deux institutions. Une commission permanente de concertation est compétente en cas de litiges entre les deux institutions pour arbitrage. En 1983, la CPP devient, dans certains documents, commission paritaire permanent, alors que la CPRI devient elle commission paritaire des relations internationales (cette dernière repose notamment sur un panel technique composé de 15 cabinets systématiquement consultés à tour de rôle sur les différents projets). Il est évoqué, à l'occasion d'une réunion du 18 janvier 1983, la création d'une structure juridique appropriée ayant des attributions propres par délégation des deux institutions, pour renforcer encore le poids et l'efficacité du processus (international et formation notamment). Ce point est repris suite à l'élection de M. Caumeil, président d'honneur du Conseil supérieur, à la présidence de la CNCC. Il est décidé alors que la CPP devait se dote d'un règlement intérieur fixant ses domaines d'intervention et ses compétences, les procédures de prises de décision ainsi que les modalités de diffusion et de publicité (CPP du 15 mars 1983). René Ricol est alors chargé d'une étude sur le rôle de l'expert comptable et du commissaire aux comptes pour apprécier l'intérêt de définir ou non les frontières des différentes activités du professionnel comptable en

[13] Edouard Salustro, à la demande même de Jacques Dumont, représente la profession comptable au sujet des questions d'évaluation des entreprises nationalisées.

[14] Secrétaire général adjoint de la CNCC.

[15] Le compte-rendu fait aussi état d'un suivi par l'Ordre du conseil de gestion « Management accountancy » (UEC et IFAC).

France. Le règlement intérieur est approuvé par le Conseil supérieur en juillet 1983 (222ème session) ainsi que par le Conseil national des commissaires aux comptes ; la dénomination de la CPP est une nouvelle fois changée pour comité paritaire d'orientation. L'adoption de ce règlement qui permet de perpétuer et amplifier le mouvement de coopération institutionnelle entre les deux organisations fixe les « règles du jeu » couvre tous les domaines d'intervention en vue d'harmoniser les politiques définies par elles, en particulier pour l'international mais aussi la formation avec la création d'une commission paritaire formation.

Une mission confiée à M. Huet, inspecteur général des finances, en mars 1983[16], chargé, à cette occasion, de proposer les mesures et réformes pour faciliter le renforcement et le développement international des professions de l'audit en France, met d'ailleurs en particulier en avant les inconvénients d'une dualité des organisations professionnelles qui entraîne une dispersion des efforts, un manque d'homogénéité des programmes de formation, 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 plus visible dans les régions avec des structures souvent communes[17].

La CPP « corrige » d'une certaine manière une telle situation (M. Windsor relève à l'occasion de la CPP du 31 mai 1983 que l'inconvénient apparaît surtout au niveau de la coordination des autorités de tutelle). L'année 1983 marque ainsi une véritable (r)évolution dans la représentation de la profession. Le Président Caumeil envisage même dès octobre 1983 un élargissement du CPO, qui est rejeté du fait de son caractère trop récent et du besoin d'affirmation avant d'envisager des modifications dans sa composition (compte-rendu du 25 octobre 1983). La fusion pure et simple des deux commissions des relations internationales est également jugée prématurée. Des modalités de contrôle qualité des activités des deux institutions sont elles aussi envisagées, avec la création d'un groupe de travail ; il en résultera en mai 1984 un projet de règlement intérieur de commission paritaire de l'examen national d'activité (CPENA) qui a pour objet la coordination des examens nationaux d'activité concernant les cabinets qui répondent aux critères de sélection définis par chacune des institutions. La CPENA est composée de 4 représentants de la CNCC et de 4 représentants du Conseil supérieur désignés par leurs instances respectives et sa présidence est assurée à tour de rôle par un membre de chaque institution, son secrétariat par un collaborateur permanent pris en charge par les deux, avec répartition équitable des charges de fonctionnement (cf.

---

[16] Jacques Delors avait déjà confié à Christian Aubin, en 1982, une mission d'enquête sur les professions comptables qui s'interroge sur leur avenir : « des professionnels qui vivent bien, 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 sourcilleuse 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 Economiste*, n° 324, 15 février 1982, pp. 56-61). Pour reprendre les termes même de M. Huet, le rapport Aubin avait provoqué un « choc salutaire » avec sa critique sans complaisance.

[17] Il évoque, page 6 d'une note en date du 22 juin 1983, au sujet des cabinets actuels (et non des organisations), des « structures anémiantes » et suggère un assouplissement de ces dernières « au bénéfice apparent de quelques groupes à la pointe de la profession, mais susceptibles de devenir des « locomotives » pour la profession entière », avec pour cela la création d'unités professionnelles plus importantes favorisées par des aménagements juridiques et des incitations institutionnelles des pouvoirs publics. Il s'agit en fait de favoriser la création et le fonctionnement des sociétés de commissariat aux comptes dans une optique de réseau de professionnels « pour rassembler des données, cumuler des expériences, élaborer une doctrine, qui permettent aux professionnels associés d'offrir à leurs grands clients, une méthode, une mémoire, des références, et progressivement un réseau de correspondants, comparables à ce que les grands cabinets étrangers leur proposent » : experts-comptables, conseils, avocats ...

compte-rendu du CPO du 25 octobre 1983). Les premiers contrôles communs commencent fin 1984 dans ce cadre.
Une réunion commune des élus des deux institutions est organisée le 12 septembre 1987 ; une motion est votée à cette occasion sur la nécessité de redéfinir les missions et prérogatives de la profession comptable française « qui ne doit pas subir plus de contraintes que ses homologues », dans le cadre du marché intérieur européen, « mais doit avoir les moyens d'une égale crédibilité ». Cette motion fait état de « l'unité économique des cabinets, celle de la doctrine et des techniques, quelle que soit la nature des missions et leur cadre, légal ou contractuel ». Il en ressort la nécessité, « sans dessaisir les institutions de leurs responsabilités, de renforcer l'efficacité du Comité paritaire d'orientation dans l'optique de l'unicité à terme des institutions, conséquence logique de l'unicité de la politique professionnelle ».

3.2. La proposition Susini

Le comité paritaire d'orientation confie, suite à cette réunion, à son secrétaire général, N. Susini, le soin d'établir un rapport sur les réformes de la profession, qui est étudié lors de la réunion du 20 juillet 1988. Ce rapport met en évidence les différents points de vue en présence avec, d'un côté, l'institution unique et, de l'autre, des structures différenciées. La mise en place potentielle d'une institution unique est justifiée ainsi : l'existence de deux organisations professionnelles ne tient pas à une logique juridique ou institutionnelle et cette situation est singulière alors qu'il s'agit de personnes qui ont un seul et même diplôme. « 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 germes l'unification institutionnelle, dès lors que le contrôle légal n'était 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», « forte, donc parlant sans dissonances, capable de faire valoir ses ambitions légitimes face aux parties, publiques et privées, nationales et internationales, concernées par ses activités. 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 ».

Plusieurs schémas d'organisation sont en fait envisagés dans ce rapport, alors qu'il a été constaté l'échec des projets de fusion des instituts écossais et anglais ainsi qu'au Canada :

- maintien de la situation présente et renforcement progressif des prérogatives du CPO avec des commissions communes et la suppression des commissions correspondantes dans les deux institutions ;

- mise en place d'une institution unique à court terme, avec des organismes chargés de l'inscription et de la discipline composés majoritairement des représentants des autorités publiques et des usagers et présidés par au niveau régional et national par des magistrats de haut rang et l'institution professionnelle proprement dite exclusivement composée de professionnels élus et placée auprès à la fois des Ministres de la Justice et des Finances. Il est proposé de retenir la dénomination d'institut des experts-comptables (!), des experts comptables et des commissaires aux comptes ou encore de la profession comptable ... Le

rapport fournit des éléments détaillés sur le collège électoral, les attributions des conseils au niveau national et régional, qui seraient ouverts aussi à d'autres professionnels, tels que les diplômés experts-comptables salariés, les réviseurs agricoles ainsi que les conseils juridiques et fiscaux qui n'auront pas opté pour la profession d'avocats et qui pourront être intégrés sur le liste des experts-comptables et des commissaires aux comptes ou bien inscrits dans une section particulière à l'institut lui-même, comme les salariés. L'institut aurait la lourde charge de prendre en compte la diversification des activités ainsi que toutes les spécificités et les intérêts particuliers des membres, pour permettre un rassemblement effectif et éviter tout groupe autonome ou toute association ad hoc, en particulier pour les grands cabinets d'audit. Dans chaque conseil national et régional, il est proposé de désigner un vice-président pour assurer les coordinations nécessaires du point de vue du contrôle légal et de « rechercher au cas par cas les structures appropriées qui pourront aller d'un simple département interne à des sortes de filiales plus ou moins décentralisées » pour éviter tout éparpillement[18].

- mise en place de structures fédératives dans le cadre soit du maintien des organisations actuelles, soit de l'institution unique, avec obligatoirement un comité de coordination Pouvoirs publics/professions/usagers : dans le cadre de l'institution, des sections seraient créées avec compétence pour traiter des problèmes spécifiques au commissariat aux comptes et à l'expertise (voire même aux salariés diplômés) ; dans le cadre des institutions déjà en place, il est proposé la mise en place de structures communes constitutives d'un « pouvoir fédéral » avec une réunion semestrielle du « parlement » de la profession composé des membres des deux institutions et des commissions communes sans équivalent dans celles-ci ; de même un comité directeur paritaire serait chargé de mettre en oeuvre les décisions de ce parlement et présidé à tour de rôle par le président de l'ordre ou celui de la compagnie pour un an. Une fusion des personnels et des locaux affectés à ce comité est même suggéré dans le cadre d'une association ou d'une société de moyens à créer. Un système équivalent serait dupliqué en régions. L'idée même de la fédération était déjà présente dans le protocole de 1981.

Le secrétaire général Susini prévoit, dans son rapport, une période transitoire, si l'une des deux dernières solutions est retenue, jusqu'en 1991 au moins, du fait de la nécessité de nouveaux textes législatifs ou réglementaires pour régir la profession. La fusion des locaux était déjà envisagée par Edouard Salustro dès 1982 avec une « Maison de la Comptabilité », qui « *tout en sauvegardant l'identité des différents partenaires, regrouperait, dans un même immeuble, les services du Conseil supérieur de (l')Ordre, ceux de la compagnie nationale, sans oublier les structures des organismes de recherche et de formation* », comme cela peut être le cas en régions (Bulletin liaison information, éditorial d'Edouard Salustro, janvier 1982, n° 389), afin de mettre fin à une « situation de dispersion des efforts et des ressources », avec « par voie de conséquence, mobilisation de possibilités humaines, financières et technologiques sans commune mesure avec les moyens actuellement mis en oeuvre » et « une autorité renforcée tant auprès des pouvoirs publics que des milieux d'affaires et (des) confrères étrangers »

[18] 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 ».

4. 1990-97 : coopérations, conflits et une « Vision du futur »

L'année 1989 voit se réaliser les principales actions décidées par les élus de l'Ordre et ceux de la Compagnie afin de fédérer certaines de leurs activités : la mise en place en mars de la commission confédérale des relations internationales, puis de la commission confédérale de formation, enfin des prises de positions communes. En effet, dès 1989-1990, les structures de dialogue mises en place dans les années précédentes permettent 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 aux membres de l'Ordre, 2 avril 1990).L'unité professionnelle et institutionnelle fait encore l'objet de débats. Dans un climat marqué par des menaces extra-professionnelles et des tensions intra-professionnelles toujours présentes, de nouvelles opportunités tentent d'être saisies par les partisans de l'unité.

4.1 Projets de rapprochement institutionnel, menaces et tensions

On débat de rapprochement institutionnels de forme et d'intensité diverses : ainsi lors de la nouvelle réunion commune des élus de l'Ordre et de la Compagnie du 22 février 1990, le président de l'Ordre se déclare favorable au renforcement « de la place et du rôle du comité confédéral », tandis que le président de la Compagnie constate que la question du rapprochement institutionnel a été posée mais « pas traitée au fond ». D'autres participants souhaitent résoudre des questions concrètes comme « l'harmonisation des circonscriptions de l'Ordre et de la Compagnie, de la tutelle de la profession et des locaux communs afin de rationaliser le fonctionnement des institutions nationales » ou encore appellent 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- 22 février 1990).

L'aide à l'international se poursuit. Au Liban on voit encore l'expertise technique française contribuer à la création d'un Ordre professionnel regroupant en 1994 commissaires aux comptes et experts-comptables (Longuenesse 2002).

En 1992, le président du Conseil supérieur de l'Ordre Cazalet charge un groupe de travail - le Groupe d'Etude et de Propositions pour la Réglementation de l'Activité Comptable ou GEPRAC[19] - 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 GEPRAC 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 inter-ministérielle bénéficierait d'un poids accru et d'une image plus forte pour défendre les intérêts du corps professionnel. (Dossier GEPRAC).

[19] Le groupe est composé de 15 membres parmi lesquels F. Fournet, le président précédent (de 90 à 92), J.P. Audy, R. Ricol. 10 réunions sont tenues de mars à juillet 1992.

Parallèlement la compétition se durcit sur le marché de l'audit et les dissensions s'accentuent : les acteurs et les instances en conflit ré-utilisent des formes organisationnelles anciennes ou en créent de nouvelles. Selon Ramirez (2003, p.75), au tournant des années 1990, les grands cabinets gagnent des parts de marché et réussissent à institutionnaliser leur domination notamment en utilisant leurs moyens humains et techniques pour participer aux instances de normalisation. Ces cabinets ne cherchent pas à conquérir directement les organisations professionnelles[20]. Ils utilisent des structures de représentation alternatives.

En avril 1993, quatre professionnels sont élus à la tête de l'USFEC, syndicat réunissant des cabinets comptables à grands effectifs et composante de l'IFEC. Ces quatre acteurs sont des membres du Comité consultatif. Ce Comité (créé en 1983 au sein de la Compagnie, sous la présidence de R. Caumeil) réunit des commissaires aux comptes intervenant auprès de grandes entreprises (ie majoritairement les grands cabinets anglo-saxons plus Mazars, Guerard Viala et Salustro-Reydel) et peu représentés dans les instances de la Compagnie. Les rapports et les propositions issus de leurs débats et réflexions sont transmis notamment au président de la Compagnie ; ils portent sur des sujets propres à l'activité de commissariat (co-commissariat, activités prohibées, réseaux). Déjà, courant 1983, arguant que ses points de vue ne sont pas pris en compte, le Comité consultatif, présidé par Edouard Salustro, entrait en conflit avec le président de la Compagnie. L'élection de 1993 contribue à rendre encore un peu plus tendues les relations avec la présidence de la Compagnie (Les Annonces de la Seine, n°37, mai 1993 ; La vie judiciaire n°2469, août 1993).

Simultanément, un autre feu s'est allumé sur le thème de la séparation des activités audit/autres services comptables. En parallèle du Comité consultatif, Yves Le Portz, ancien président de la Commission des opérations de bourse (COB), est chargé de conduire un groupe de réflexion sur les réseaux professionnels. En juillet 1993 le Conseil National des Commissaires aux Comptes (Compagnie) et la COB publient conjointement le rapport Le Portz 1 qui s'oriente contre une conception du commissariat comme un service parmi d'autres offerts aux grandes entreprises (par les grands cabinets). Les conclusions du rapport peuvent donc contribuer à une limitation de l'emprise de ces cabinets sur le marché. Le choc est considérable pour les plus grands cabinets. Les positions se crispent plus encore.Le président du comité consultatif se souvient : « *C'était un changement colossal. Le premier rapport s'est imposé à tous les cabinets. La COB a fait imposer les rapports*.» (Entretien n°3)

Les tensions perdurent jusqu'en 1994. Au niveau des instances officielles, le nouveau président du Conseil Supérieur 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 (Procès verbal de la 280^{e} session du Conseil Supérieur du 17 février 1994).

A la fin de la même année la mise en place d'une solution va passer par l'installation d'une nouvelle structure. Cette fois il ne s'agit pas d'une structure de coopération directe entre

[20] La création de l'AFDA, dont les statuts sont signés le 15 juillet 1982, résulte d'une étude menée par le Conseil supérieur de l'Ordre sur la situation de l'audit français en vue de l'établissement d'une structure permanente susceptible de réunir l'ensemble des professionnels qui travaillent sur l'audit, sous le contrôle même du Conseil, qui accepte de prendre la direction de la commission de surveillance de l'AFDA par 15 voix pour et 7 abstentions à l'occasion de la 216ème session ordinaire du 5,6 et 7 juillet 1982. Edouard Salustro qui en est la cheville ouvrière « se défend de vouloir en faire une machine de guerre contre les cabinets anglo-saxons » (Le Nouvel Economiste, n° 324, 15 février 1982). Mais la récupération de la plupart des mandats des sociétés du CAC40 par les grands cabinets anglo-saxons a contribué à la mort de l'AFDA (Ramirez, p.77).

Ordre et Compagnie, mais d'une structure propre aux grands cabinets qui va participer aux relations institutionnelles.

4.2. Le Comité Arnaud Bertrand et sa « Vision du Futur »

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 dans un hôtel parisien avec le protocole de 1994 fixant les règles du jeu (entre l'Ordre, la Compagnie et le Comité Arnaud Bertrand). Ce comité deviendra le département APE de la CNCC en juillet 2001. Le Comité Arnaud Bertrand était à intégrer avec un statut spécial par rapport aux craintes des membres du bureau de la CNCC* ». (Entretien Edouard Salustro n°4)

La disposition maîtresse de l'accord est en effet la création du Comité Arnaud Bertrand[22]. La « déclaration d'intention entre la CNCC et les cabinets à grands effectifs » est signée du président de la Compagnie et des associés représentant onze grands cabinets. Le « protocole relationnel avec les instances professionnelles » est en outre signé par le président de l'Ordre. Ce protocole 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 ».

Sur les onze membres du Comité Arnaud Bertrand (soit onze cabinets), huit ont été membres du comité consultatif, de plus deux cabinets[23] déjà représentés le sont par des individus différents. Clairement, l'examen de la composition de ces trois instances permet d'affirmer que le comité consultatif, l'USFEC de 1993 et le Comité Arnaud Bertrand sont constitués quasiment des mêmes hommes et représentent des structures dont les intérêts se superposent.
C'est dans le cadre de cette mission qu'est élaborée le 30 mai 1996 la « proposition du bureau du Comité Arnaud Bertrand pour une Vision du Futur » qui appelle à une « réforme en profondeur de la profession comptable libérale ». L'argument de ce projet est la nécessité d'adapter les institutions professionnelles « à la nouvelle donne » (mondialisation, déréglementation, monnaie européenne unique).

Le contenu du projet ne constitue en fait pas une véritable innovation. Dès 1993, les cabinets USFEC - futurs signataires du Comité Arnaud Bertrand - avaient élaboré une première version[24] (cf. Tableau de synthèse du 10 novembre 1993). Les professionnels exerçant en profession libérale y sont regroupés dans un institut unique[25] comportant plusieurs tableaux (audit des sociétés APE, audit des sociétés non APE, travaux contractuels définis, etc.).

Il semble que l'idée d'un rapprochement fasse véritablement son chemin en ce milieu des années 90 même chez les adversaires de la fusion des deux professions, comme on peut le lire chez Monéger et Granier (1995) « De très sérieux arguments incitent à maintenir voire à

[22] Du nom d'un ancien associé de KPMG, disparu prématurément.
[23] Frinault-Andersen et KPMG
[24] Datée du 19 octobre 1993 et intitulée Vision du Futur puis incorporée à un document de travail « Corpus USFEC » du 10 novembre 1993.
[25] Ainsi que les experts-comptables diplômés salariés mais selon un statut non défini dans la version 93.

accentuer la division : dualité des tutelles ministérielles, différences de fondements et de philosophie des missions, division adoptée dans les grandes sociétés entre services comptables et services d'audit. En outre la fusion pourrait engendrer des difficultés nouvelles en matière de conflits d'intérêts. Toutefois rien n'interdit d'imaginer un rapprochement structurel avec une division fonctionnelle plus affirmée. »

Le projet de 1996 porte prioritairement sur le commissariat, les suites du rapport Le Portz 1 et le fonctionnement de la Compagnie. On y préconise notamment la transformation du comité[26] 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 (p.3), « *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*» (cf. Tableau).

Dans le camp des partisans de la fusion des institutions se trouvent des professionnels qui militaient également contre le rapport Le Portz 1 et sa vision d'une séparation nette des activités expertise/audit légal. Les arguments en faveur du rapprochement structurel[27] recouvrent-ils ceux en faveur de la complémentarité (et non l'incompatibilité) entre activités réglementées et activités contractuelles ? Les pourfendeurs de la dualité des structures seraient-ils mus par des considérations commerciales ? C'est ce que semblait penser en 1993, en plein cœur du conflit, le président de la Compagnie sur ses adversaires qui voulaient « *la faire disparaître en la fusionnant, nolens volens, avec l'Ordre des Experts-Comptables* » et « *avec pour objectif d'imposer chez nous le modèle anglo-saxon qui permet aux cabinets d'audit de fournir au même client de multiples prestations de services* ».

Conclusion :

L'histoire de la profession comptable française est marquée, dès les années 1920, par une série ininterrompue de tentatives visant à son unité ; elles ont toutes, jusqu'à ce jour, échoué. Les plus marquantes et abouties sont issues du protocole de 1981, de la proposition de Susini de 1988, du GEPRAC de 1992, du protocole OEC-CNCC de 1994 ou encore du Comité Arnaud Bertrand pour une Vision du Futur de 1996.

Cette volonté quasi-constante de regrouper les membres d'une profession, que les pouvoirs publics ont 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,

[26] Le comité est d'ailleurs tantôt appelé Comité consultatif, tantôt Comité Arnaud Bertrand.

[27] Moneger et Granier rappellent en 1995 que les arguments en faveur d'un rapprochement ne manquent pas : besoin d'unification des représentations professionnelles dans les relations internationales, identité des règles techniques mises en œuvre par des professionnels ayant les même formations, exerçant cumulativement les deux métiers, similarité des normes déontologiques, existence de recommandations communes, besoins propres des petites et moyennes entreprises.

notamment par les cabinets d'audit, à travers une multitude de comités, recherche contrariée en permanence soit par des luttes individuelles, institutionnelles, politiques ou encore économiques.

Si l'Etat prend une place d'une toute première importance dans cette (non)-évolution, avec plus récemment la mise en place du H3C, certains individus ou groupes d'individus sont au cœur de ces tentatives et contribuent à façonner les événements. Parmi ceux-ci, Edouard Salustro apparaît, depuis son accession à la présidence de l'IFEC en 1972, comme un acteur incontournable, dans la lignée de son mentor Gaston Thibault.

Il est au demeurant surprenant de constater encore toute l'actualité des débats qui animent la sphère comptable sur toute la période balayée, que ce soit sur les centres de gestion, le contrôle des sociétés et de leurs dirigeants, la réforme des accès à la profession …

Cette singularité française autour de deux institutions trouve sans conteste sa légitimité dans l'histoire d'une profession qui connaît deux acceptions de la notion de révision, notion qui verrouille une dualité désormais bien ancrée et établit, de fait, des frontières qui, de l'étranger, peuvent apparaître des plus artificielles.

Sources :

Archives privées Léo Jégard :

Fain Bertrand, (1941). Cours de vérification et de contrôle comptables.
Cahiers de l'IFEC, 1972, novembre p.94
Premier rapport d'activité au 30 juin 1972 établi par la CNCC
Plaquette du 6ème 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
Bulletin de Liaison de l'IFEC, octobre 1973
Bulletin de Liaison de l'IFEC, avril 1974
Lettre du 10 juillet 1975 aux membres de l'IFEC
Lettre commune IFEC et INSECA aux membres en date du 10 décembre 1975
Procès-verbal du conseil d'administration de l'IFEC du 21 janvier 1977
Compte-rendu de la réunion sur la création de la société française des auditeurs externes par Edouard Salustro, 10 janvier 1979
Compte-rendu de la 200ème session du Conseil supérieur de l'Ordre
Procès-verbal de la session ordinaire du Conseil supérieur du 4 juillet 1979
Bulletin d'information et de liaison du Conseil régional de Paris, janvier 1982, n° 389
Edition du Word Accounting Report, février 1982
Le Nouvel Economiste, n° 324, 15 février 1982
Document spécial Elections IFEC, septembre 1981
Bulletin d'information et de liaison du Conseil régional de Paris, mars 1982, n° 391
Compte-rendu de la réunion de la CPP du 29 septembre 1982
Compte-rendu de la réunion de la CPP du 15 mars 1983
Procès-verbal de la 222ème session ordinaire du Conseil supérieur de juillet 1983
Compte-rendu de la réunion de la CPP du 31 mai 1983
Compte-rendu de la réunion de la CPO du 25 octobre 1983
Compte-rendu de la réunion du CPP du 20 juillet 1988
Lettre aux membres de l'Ordre du président du Conseil supérieur, 2 avril 1990

Compte rendu sommaire de la réunion commune des élus de l'Ordre et de la Compagnie- 22 février 1990
Dossier GEPRAC : lettre de mission du 25 mars 1992 ; lettre du 27 mai 1992 ; Rapport GEPRAC du 17 juillet 1992
Procès verbal de la 280e 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
Les Annonces de la Seine, n°37, mai 1993
« Quel type de commissariat aux comptes pour quel type de sociétés ? B.P. Germond, La vie judiciaire n°2469, août 1993

Références :

Bédart, J. C. R. Baker et C. Prat Dit Hauret, (2002). La réglementation de l'audit: une comparaison entre la Canada, les Etats-Unis et la France, *Comptabilité-Contrôle-Audit*, numéro spécial : 139-170.

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

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

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: 65-202.
Caujolle, P. (1956). *Sa vie Son œuvre*. Edition Imprimerie Moderne, Montrouge.
Degos, J.G. (2004). Un aspect trop peu connu de l'histoire financière : les diplômes d'expertise comptable français. *Revue du Financier*.
Gayet, C.J. (1936). *Les commissaires aux apports et les commissaires aux comptes dans les sociétés par actions.* Thèse pour le doctorat de Droit. Toulouse.
Henry, O. (1994). Le conseil, un espace professionnel autonome ? *Entreprises et Histoire* 7: 37-58.
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): 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: 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. *Revue* : 62-79.
Scheid, J.-C. (2009). Professions comptables en France. *Encyclopédie de Comptabilité, contrôle de gestion et audit*, sous la direction de Bernard Colasse, n° 89, 1197-1218, Economica
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: 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: 64-83
Woronoff, D. (1998). *Histoire de l'industrie en France du XVIe siècle à nos jours*. Le Seuil.