



UNE BREVE HISTOIRE DES DIPLOMES D'EXPERTISE COMPTABLE FRANCAIS (1927-1997)

Jean-Guy Degos

► **To cite this version:**

Jean-Guy Degos. UNE BREVE HISTOIRE DES DIPLOMES D'EXPERTISE COMPTABLE FRANCAIS (1927-1997). Technologie et management de l'information : enjeux et impacts dans la comptabilité, le contrôle et l'audit, May 2002, France. pp.CD-Rom, 2002. <halshs-00584460>

HAL Id: halshs-00584460

<https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00584460>

Submitted on 8 Apr 2011

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.

UNE BREVE HISTOIRE DES DIPLOMES D'EXPERTISE COMPTABLE FRANCAIS (1927-1997)

Jean-Guy DEGOS

*Président du jury national du diplôme d'expertise comptable,
professeur à l'université Montesquieu - Bordeaux IV, Avenue Léon Duguit, 33608 - Pessac Cedex,
Téléphone : 05-56-84-29-94 ; Courrier électronique : jgdegos@imaginet.fr*

Résumé

Nous avons eu en France quatre types successifs de diplômes d'expert-comptable, en 1927, en 1945, en 1963 et en 1981. Chaque fois, ces diplômes ont eu beaucoup de mal à s'imposer et leur légitimité a été remise en question et contestée pour cause d'ambiguïté, d'iniquité ou pour cause de dualité. Cette étude en dit un peu plus sur la chronologie mouvementée de ces examens.

Mots clés : Diplômes, Enseignement, Expert-comptable, Ordre professionnel, Formation, Profession comptable.

Abstract

In France, we have had four successive diplomas of Chartered Accountant, in 1927, in 1945, in 1963 and in 1981. Every time, these diplomas have had a lot of difficulty to be maintain themselves and their legitimacy has been questioned and opposed because of their ambiguity, of their iniquity or their duality. This paper intents to find out some a little more on the turbulent chronology of these examinations.

Key words: Diplomas, Education, Chartered Accountant, Professional Institute, Training, Accounting Profession.

Qui de nos jours conteste la légitimité des diplômes d'expertise comptable français ? Leurs titulaires n'ont-ils pas fait preuve, au fil des décennies, de leur professionnalisme, de leur efficacité, de leur intérêt pour la bonne santé de notre économie, de leur souci pour ses performances, d'une certaine ouverture d'esprit vers le futur technologique ? C'est possible. Mais ont-ils vraiment une image aussi flatteuse que cela ? Après 40 ans d'étude du milieu, nous en doutons un peu. Pour ce doute, nous nous fondons sur l'histoire même de ces diplômes d'expert ou d'expertise comptable, qui n'ont jamais eu de position unique, monolithique, mais toujours une position duale qui portait la contestation en son sein et les mettait en porte-à-faux. Le métier d'expert-comptable a existé avant la création de diplômes d'exercice et bien entendu, bien avant l'organisation de la profession en Ordre professionnel ; le métier de comptable, ou tout au moins son ancêtre le métier de scribe, privé ou public, est en effet pratiqué depuis très longtemps, mais c'est en Italie à partir du XIII^e siècle que les techniques comptables dignes de ce nom et les premiers professionnels s'affirment (Degos, 1998). En 1494, lorsque Luca Pacioli publie son "Traité des comptes et des écritures", il n'y a pas véritablement de diplôme, au sens moderne du terme, et il faudra les attendre encore plusieurs siècles.

A l'aube du XXe de ces siècles, Georges Reymondin (Reymondin, 1910, 1918) remarquait la grande différence des experts-comptables devant l'opinion, en Angleterre et en France. Les débuts des *Chartered Accountants* ont été modestes, mais leur efficacité dans les institutions du Royaume et du Commonwealth ont considérablement développé leur prestige, que ce soit aux docks de Londres, de Capetown ou de Singapour, de la municipalité des grandes villes anglaises, des grandes entreprises de distribution d'eau, du Métropolitain, des chemins de fer ou de petites et moyennes entreprises. Leur prestige et leur légitimité ont été confortés au fil du temps. Tout naturellement au moment de la première guerre mondiale, ils ont été appelés à collaborer avec le ministère du commerce anglais et certains sont ensuite restés au Gouvernement après la guerre, tant au ministère des finances, qu'au ministère des charbons, ou encore des munitions, et leur reconnaissance publique s'est concrétisée par l'obtention de prestigieuses décorations dans l'Ordre de l'Empire britannique (Reymondin, 1918, p. 15).

La France n'a pas connu cette unicité de statut et de prestige. La première société unificatrice fondée en 1881, la Société Académique de Comptabilité, bien avant la loi sur les associations de 1901, est devenue "association déclarée", après promulgation de cette loi, en 1903, puis "association reconnue d'utilité publique" en 1916 par décret du Président de la République. A cette occasion, le Conseil d'Etat lui a demandé de transformer son nom en "Société de Comptabilité de France". La Société Académique de Comptabilité a mis en œuvre un plan complet et novateur de formation comptable ; la première elle a distingué trois niveaux hiérarchiques professionnels, les experts-comptables, les comptables et les teneurs de livres et elle a essayé de rassembler les comptables salariés et les comptables indépendants à une période où la différence entre les deux n'était pas encore claire, chacun louant sa force de travail. Comme le note C.C. Pinceloup (Tome I, 1993, p. 56) la S.A.C. a le mérite d'avoir créé de toute pièce un premier système complet d'enseignement avec le certificat de teneur de livres (1er degré, en 1900), le diplôme de comptable (2e degré, mais créé le premier, en 1881) et le brevet d'expert-comptable (3e degré, créé en 1905). La Société Académique de Comptabilité a aussi, la même année 1905, développé un projet d'Association pour ses experts-comptables brevetés, avec Conseil de discipline pour le contrôle. Elle a cependant, en 1904, faute de pouvoir de négociation suffisant et faute d'appui politique, laissé passé l'occasion d'obtenir des pouvoirs publics la création d'une Haute Chambre des comptables à l'image d'un institut de *Chartered Accountants*, préfigurant un Ordre des experts comptables (Pinceloup, 1993, tome I, p. 69). Longtemps les structures et diplômes de la Société Académique ont suffi à répondre aux besoins des professionnels et des entreprises. A côté de cette première association, une seconde vit le jour en 1912 à l'initiative des experts-comptables de Paris, association loi 1901 comprenant des experts travaillant dans les branches du commerce et de l'industrie, mais excluant les salariés pour préférer l'exercice

libéral de la profession¹. Il y avait également des experts judiciaires, compétents devant les tribunaux. Il était donc difficile au public de s'y retrouver. Ce repérage était d'autant plus délicat qu'on pouvait fort bien se former dans une structure pour rejoindre ensuite une des autres, ou même être dans les trois à la fois, comme Georges Reymondin, Expert-comptable près la Cour d'appel de Paris, Vice-Président de la Société de Comptabilité de France et secrétaire de la Compagnie des experts-comptables de Paris. Les experts-comptables "préhistoriques" n'étaient pas reconnus, comme en Angleterre, des pouvoirs publics, qu'ils soient étatiques, territoriaux ou locaux. Le bon vieux sens paysan français se méfiait des experts-comptables naissants, les militaires les méprisaient, ils n'étaient pas les bienvenus dans les colonies et les magistrats étaient totalement réfractaires aux principes comptables les plus simples, tels que la valorisation globale d'un stock à partir de plusieurs quantités et prix unitaires, sous prétexte que c'était contraire à l'arithmétique. Durant la guerre 1914-1918, les rapports de l'administration et des gens du chiffre ne furent pas améliorés ; même si l'armée avait besoin de comptables, de contrôleurs et d'administrateurs, c'est un pur hasard si les experts-comptables de la Société de Comptabilité de France, de la compagnie des experts-comptables de Paris ou de l'association des titulaires du certificat d'aptitude à l'enseignement de la comptabilité, pouvaient parfois occuper ces postes, et lorsque le Général Galliéni² proposa en 1915 d'adopter, dans l'armée les principes d'une comptabilité commerciale, il fut loin de recueillir l'enthousiasme des députés, siégeant sans avoir lu les rapports de leurs confrères et des fonctionnaires traitant ce dossier sensible.

En ce début de siècle, rien ne différencie un expert-comptable diplômé d'un expert non diplômé ; l'exercice de la comptabilité est libre et par conséquent, personne n'a à prouver sa compétence professionnelle, contrairement aux médecins ou aux avocats, obligés de se former dans les Facultés. Aussi, n'importe qui peut être expert-comptable, commissaire des comptes, vérificateur ou organisateur de comptabilités, et causer les plus grands désastres chez les clients trop crédules. Des scandales comme l'affaire Humbert (Pinceloup, 1993, p. 73) le rappellent de temps en temps.

1 - Contestation pour cause d'ambiguïté

¹ A cette époque et dans la décennie suivante fleurissent les associations et syndicats d'experts-comptables, à Paris, dans toute la France et dans les colonies : Fédération des compagnies d'experts-comptables, fondée à Paris en 1912 ; Compagnie des experts-comptables de la région parisienne ; Chambre syndicale des experts-comptables parisiens ; Chambre syndicale des experts, professionnels et judiciaires ; Compagnie professionnelle des experts comptables de France ; Compagnie des experts-comptables d'Oran (Algérie) ; Compagnie des experts-comptables près les tribunaux de Rouen ; Associations de comptables ; Unions régionales des groupements comptables ; Associations d'anciens élèves diplômés S.A.C et S.C.F ; Compagnies régionales des experts-comptables.

² G. Reymondin, Les experts comptables devant l'opinion, 1918, P. 24.

La premier pas vers la légitimité, contestée, fut la création du brevet d'expert-comptable, mais cette première création restait lourde d'ambiguïté :

1.1 - La création discutée du brevet d'expert-comptable de 1927

Le ministère de l'éducation nationale s'intéresse véritablement à l'expertise comptable en 1927, année de création du Brevet d'expert-comptable. Mais dès le départ, le brevet d'expert comptable est entaché d'un gros défaut : beaucoup de gens l'obtiennent sans passer l'examen, comme aux plus mauvais jours des privilèges d'avant la Révolution de 1789. On pouvait toujours être expert sans diplôme, et donc à quoi bon passer un examen difficile qui n'offrait aucune garantie, sauf pour des questions de prestige, et encore, le prestige d'un tel examen, tout juste naissant, était loin d'être assuré. Même si certains responsable de l'époque affirmaient que le brevet d'expert-comptable collationné et non pas obtenu avec les honneurs de l'examen présentait toutes garanties. Le texte de 1927 est cependant fondamental. Ce texte "dont on ne dira jamais assez le mérite, puisque, brisant les abus et comblant les lacunes de l'empirisme antérieur, il fut le premier texte qui posa, en France, le principe de la nécessité, pour les experts-comptables, de justifier de connaissances adéquates" (Solus, 1948). Mais le texte de 1927 a eu quand même des effets pervers : à partir de 1929 il a été conféré, sans passage d'examen, à de nombreuses personnalités, à l'expérience, à la notoriété, aux fonctions estimées, à tort ou à raison, indiscutables. On a attribué des brevets d'expert-comptable, de 1927 à 1942, comme on attribuait, sous l'Ancien régime, des brevets de capitaine ou de colonel. Comme le note C.C. Pinceloup (1993, tome I, p. 139) "le premier [véritable] examen a été organisé en 1943".

1.2 - Le brevet d'expert-comptable de 1927 : l'ordre contre le chaos

De 1929 jusqu'en 1943, année de la première promotion effective d'un brevet qui fit couler beaucoup d'encre (Berran, 1927, 1928 ; Delaporte, 1929 ; Bocqueraz, 2000, pp. 194-202) , le nombre de professionnels qui ont été déclarés titulaires du brevet de 1927, c'est-à-dire experts-comptables brevetés a été de 296. Sur ces 296 brevets attribués au titre du régime de 1927, 150, soit la majorité, ont été attribué sans aucun examen ; 8 candidats furent diplômés en 1929, 16 en 1930 et 20 en 1931. Pour ceux qui ont passé un examen, le décret du 22 mai 1927 précisait que le brevet devait être "conféré, de la manière indiquée ci-après aux techniciens voulant faire profession habituelle d'organiser, vérifier, apprécier ou redresser les comptabilités et les comptes de toute nature". L'arrêté du 25 mai 1927 précisait, dans son article 2, qu'il fallait réussir un examen préliminaire, accomplir un stage professionnel de 5 ans et subir avec succès un examen final (BBOSS n° 1, 1997, p. 3). L'examen préliminaire comprenait 3 épreuves écrites (dont une dictée) et 5 épreuves orales, l'examen final

comprenait 2 épreuves écrites et 6 épreuves orales. Les courageux étudiants devaient donc subir 16 épreuves successives pour obtenir un titre d'expert-comptable ; UN titre et non pas LE titre, car aucune des pratiques antérieures n'a été supprimée. Et de plus, pour ajouter à la confusion d'avant guerre, le gouvernement français créa d'abord, le 1er mars 1931 le brevet professionnel de comptable. Puis, un décret du 8 août 1935 institua une liste des commissaires agréés par les Cours d'appel, et fut complété le 29 juin 1936, par un autre décret instituant un examen spécial des commissaires aux comptes et la constitution d'une compagnie régionale des commissaires dans le ressort de chaque Cour d'appel ; La Fédération nationale des compagnies régionales, coordonnant l'ensemble du dispositif, vit le jour en 1937. Ce supplément d'activité parlementaire et gouvernementale venait ajouter encore à la confusion des vrais et des faux experts-comptables. Au début de la 2e Guerre mondiale, en 1941, juste avant la création de l'Ordre, 3 000 professionnels prétendaient être experts-comptables, mais 250 seulement avaient le brevet d'expert comptable³ et 600 de plus l'avaient obtenu par équivalence de titre (Scheid, 2000, p. 1 015).

Expert-comptables de la Société de Comptabilité de France, experts-comptables judiciaires, experts-comptable brevetés sans avoir passé d'examen, experts-comptables assimilés par équivalence, experts-comptables brevetés par l'Etat ayant passé l'examen du décret de 1927, comptables titulaires du brevet professionnel de 1931, comptables titulaires de l'examen d'aptitude de commissaire aux comptes de 1936 : rarement, dans un pays souvent cité comme exemple de logique cartésienne, on a autant frisé l'anarchie et rarement l'ambiguïté n'a été aussi poussée.

2 - Contestation pour cause d'inéquité :

En 1941, la légitimité du vrai brevet d'expert-comptable de 1927 n'avait pas beaucoup fait de progrès, car il avait été essentiellement conféré sans examen, mais la guerre, paradoxalement, a un peu dénoué la situation.

2.1 - Le diplôme d'expert-comptable de 1942 : le chaos avec l'Ordre

Dans la France vaincue par l'Allemagne nazie, l'occupant a souhaité instaurer un régime de nature dirigiste et corporatiste (Degos, 1998, p. 103-105). Le dirigisme, typiquement allemand, avait pour base la planification de l'économie française, le contrôle des branches économiques par des Comités d'organisation sectoriels, le contrôle général des prix, et la

³ En 1947, les instances professionnelles ont publié une information, malheureusement imprécise, car seulement graphique sur les examens préliminaires à l'obtention du diplôme d'expertise comptable dans le bulletin de l'Ordre OECCA, n° 13, 1947.

création d'un plan comptable permettant à la fois la surveillance des prix, des quantités, des performances et la mise en coupe réglée de l'économie française. A ce dirigisme saxon, s'ajoutait le pressant désir des collaborateurs d'instaurer une économie corporative, un ordre corporatif général, représenté par des Ordres professionnels à base de travail, famille et patrie.

Dans cette double logique, les responsables provisoires de la France ont créé :

- une commission interministérielle du plan comptable, par décret du 22 avril 1941 ;
- une commission interministérielle pour l'organisation de la profession d'expert-comptable, par décret du même jour, 22 avril 1941 ;
- un Ordre national des experts-comptables, par une loi du 3 avril 1942, réglant les titres et les professions d'expert-comptable et de comptable agréé ;
- un diplôme d'expert-comptable, par décret du même jour, 3 avril 1942 relatif à la formation professionnelle des experts-comptables.

La commission interministérielle pour l'organisation de la profession d'expert-comptable s'est rapidement scindée en une sous-commission chargée de fixer les règles relatives à la formation professionnelle des expert-comptables et une seconde sous-commission chargée d'établir les statuts de l'Ordre et les mesures pratiques de leur mise en œuvre.

Après le décret de 1927, le décret du 3 avril 1942 pose le principe d'un diplôme d'expert-comptable avec une culture de degré supérieur, prévoyant en détail l'organisation du stage professionnel et son contrôle, et définissant les obligations de stagiaires et des maîtres de stage. Mais avant que soient organisées les épreuves du nouvel examen, qui coexistera un certain nombre d'années avec l'ancien, les responsables de l'Ordre veillent à intégrer dans l'institution les professionnels "méritants" mais non diplômés ; à ce titre 1 530 experts-comptables et 4 148 comptables agréés sont nommés⁴. Mais un tel dispositif, cohérent en lui-même, est loin de faire l'unanimité. Les promoteurs de ces institutions sont le Gouvernement de Vichy et ses collaborateurs, supportés avec bienveillance par l'occupant allemand. A ce titre, ils se sont empressés de faire nommer aux postes clés du conseil supérieur de l'Ordre, des conseils régionaux, des commissaires du gouvernement quelques hauts fonctionnaires et des partisans dévoués. Les commissions de travail sont composées exclusivement de fonctionnaires, et les ayants-droits légitimes, anciens experts-comptables, commissaires aux comptes, chefs de comptabilité, experts judiciaires des tribunaux ne sont représentés ni dans leurs intérêts matériels, ni dans leurs intérêts moraux. Et en plus des présents évincés sur le territoire, il faut tenir compte de ceux qui en avaient été écartés par la guerre : prisonniers, déportés, travailleurs obligatoires, résistants, combattants repliés dans un pays allié. On est loin du consensus qui a permis la naissance des *Chartered Accountants* anglais en 1880 ou

⁴ Rapport de M. Paul Caujolle, président de l'Ordre des experts-comptables, sur l'activité du Conseil supérieur de l'Ordre national des experts-comptables et des comptables agréés pour la période 20 décembre 1944 - 12 mai 1945, Bulletin de l'Ordre, mai 1945, n° 4, p : 4.

des *Certified Public Accountants* (C.P.A.) américains en 1896. La consultation préalable des intéressés aurait sans doute été difficile, mais elle aurait seule permis le développement d'un projet ambitieux, se fondant sur autre chose que des décrets produits par des fonctionnaires.

2.2 - Le diplôme d'expert-comptable de 1948 : libération et refondation

Il est difficile d'effacer ce qui a été écrit, et la refondation de l'Ordre, en 1945, reprend la quasi-totalité des principes de 1941-1942, avec à peine plus d'ouverture et à peine plus de consensus, même si l'exposé des motifs du texte fondateur précise : "Si l'Ordre des experts-comptables et des comptables agréés a été créé en 1942, l'institution répond à une nécessité qui avait été reconnue bien avant la guerre. Aussi, les pouvoirs publics comme la profession elle-même ont-ils été unanimes, depuis la libération du territoire, à préconiser le maintien d'un statut dont le principe n'est pas discuté"⁵. Mais comme "il faut bien que quelque chose change pour que l'essentiel demeure"⁶, on a choisi de changer les hommes. Le premier Ordre des experts-comptables, comme d'autres organismes convaincus de collaboration, fait l'objet de mesures d'épuration⁷. L'ordonnance générale du 27 juin 1944 relative à l'épuration administrative sur le territoire français est rendue applicable à l'Ordre national des experts-comptables et comptables agréés par une ordonnance du 11 avril 1945, publiée au journal officiel du 12 avril.

Ensuite, très rapidement, l'ordonnance du 19 septembre 1945, encore en vigueur de nos jours, a été promulguée (journal officiel du 21 septembre 1945, p. 5 938 et suiv.). Elle abroge les deux lois du 3 avril 1942 sur l'Ordre et sur la formation des experts-comptables, et elle refonde l'Ordre des experts-comptables et des comptables agréés, lui donne un statut fortement inspiré de l'ancien, avec toujours des experts-comptables et des comptables agréés, et leurs représentants ne sont plus nommés par les pouvoirs publics mais élus par leurs pairs. La contestation est dans le texte même de l'ordonnance qui précise dans son article 2 : "est expert-comptable le technicien qui, sous son propre nom et sous sa responsabilité fait profession habituelle d'organiser, vérifier, apprécier et redresser les comptabilités et les comptes de toute nature". L'article 8, simplement repris de la loi du 3 avril 1942 dispose : "est comptable agréé le technicien qui, en son propre nom et sous sa responsabilité, fait profession habituelle de tenir, centraliser, arrêter, surveiller les comptabilités et les comptes de toute nature" ; la frontière entre les deux catégories de professionnels a l'air claire, mais l'article 14 vient introduire le doute : "les experts-comptables peuvent exécuter les travaux rentrant dans l'exercice de la profession de comptable agréé, sous réserve de ne pas en faire l'objet principal

⁵ Ordonnance n° 45-2138 du 19 septembre 1945 portant institution de l'ordre des experts comptables et règlementant les titres et les professions d'expert-comptable ; exposé des motifs. Edition des journaux officiels, 1998, p : 3.

⁶ Phrase de Giuseppe Tomasi Di Lampedusa, dans son livre "Le Guépard", 1958.

⁷ Jacques Chezleprêtre, Secrétaire général de la commission du plan comptable, commissaire du Gouvernement près l'Ordre national des experts-comptables en 1943 est l'un de ceux-là.

de leur activité". Le manque de clarté est aussi accentué en matière de diplôme : on ne précise pas quels diplômes permettent de prétendre à la position d'expert-comptable et quels diplômes doivent être possédés par les comptables agréés. Pendant de nombreuses années, en fait pendant toutes les années où les deux catégories subsisteront, il y aura des problèmes de délimitation du domaine de chacune et le flou des réponses entraînera une perte de légitimité des diplômés experts-comptables qui devront souvent, pour assurer leur subsistance ou la rentabilité de leur cabinet, se livrer à des travaux matériels de tenue plus qu'à des travaux intellectuels de conception. L'ordre comptait en 1945 pas moins de 5 678 membres dont l'écrasante majorité (4 148, soit 73 %) était composée de comptables agréés.

Les grandes missions confiées à l'Ordre sont alors :

- d'assurer la promotion de la profession,
- de protéger les intérêts de ses membres,
- d'affirmer sa contribution à l'évolution et au redressement de l'économie du pays et de préconiser toutes les mesures susceptibles d'atteindre ces objectifs dans l'intérêt général du public. Mais on notera que la profession n'est pas unique, mais duale, que les intérêts de chaque composante sont parfois concurrents et parfois contradictoires et que sa contribution au redressement du pays ne peut qu'être modeste avec moins de 6 000 membres dont moins de 1 600 experts pratiquant pour l'essentiel des techniques manuelles d'avant-guerre à faible productivité.

Pour accroître les effectifs opérationnels, le décret du 22 octobre 1947 organise un examen spécial d'aptitude qui permet aux cadres des grandes entreprises de devenir expert-comptable diplômé : il faut avoir dirigé effectivement des services comptables pendant 10 ans, en qualité et en diversité suffisantes, et passer un examen comportant un cas écrit (durée 8 heures coefficient 6) pouvant soulever des problèmes de tous ordres en rapport avec la comptabilité et 6 épreuves orales portant sur l'expertise comptable judiciaire et extra-judiciaire, la législation fiscale, le droit, l'économie et la technique comptable approfondie. Cet examen n'existera que pour les sessions 1947-1950. A côté de ce régime exceptionnel, le régime normal du diplôme d'expert-comptable sera institué par les décrets d'application du 19 juillet 1948, du 9 juillet 1951, du 30 septembre 1953 et du 24 mai 1956, comportant deux examens préliminaires, un stage de 3 ans, un examen final et la soutenance d'un mémoire. Dans sa version la plus achevée de 1956, le diplôme comportait pour chaque examen préliminaire 3 épreuves écrites et 7 épreuves orales, trois ans de stage professionnel et un examen final comprenant une épreuve longue écrite en forme de cas et 5 épreuves orales. Le dernier obstacle était un mémoire qui ne pouvait être soutenu que lorsque toutes les autres épreuves avaient été passées. L'ensemble comportait donc 27 épreuves de triple nature juridique, économique et comptable. Pendant ces années d'après guerre, il y a une grande opacité dans la délivrance des diplômes d'expert-comptable. Le régime du brevet de 1927 cohabite avec le régime du diplôme institué par le décret de 1942 et le régime de 1942 n'est

pas encore abrogé que le régime de 1948 fournit déjà des diplômés. Dans les années 1929-1955, 296 brevets d'expert-comptables ont été attribués (146 seulement sur examen), 235 diplômes concernent le régime de 1942 et enfin, jusqu'en 1955, 433 diplômes du régime 1948 seront décernés. En 26 ans de 1929 à 1955, 964 diplômes ont été attribués, soit une moyenne de 34 par an. L'opacité de la délivrance des diplômes n'est pas éliminée par la clarté des textes officiels. Si on considère l'article 63 de l'ordonnance du 19 septembre 1945 qui concerne l'usage des titres professionnels⁸, il recommande ceci :

Article 63 - En ce qui concerne l'usage des titres professionnels :

1°.- Les experts-comptables titulaires du diplôme d'expert-comptable délivré par le Ministre de l'Education Nationale, peuvent faire usage du titre d'expert-comptable "diplômé par l'Etat" ;

2°.- Les experts-comptables titulaires du brevet d'expert-comptable institué par le décret du 22 mai 1927 peuvent faire usage du titre d'expert-comptable "breveté par l'Etat (décret du 22 mai 1927)". Toutefois ceux d'entre eux qui ont subi avec succès les épreuves de l'examen final dudit brevet peuvent substituer à ce titre celui d'expert-comptable "diplômé par l'Etat".

3°.- Les experts-comptables inscrits au tableau de l'Ordre postérieurement au 1er mai 1942 peuvent faire usage du titre d'expert-comptable "breveté par l'Etat (ordonnance du 19 septembre 1945)".

Il semble difficile à un citoyen ordinaire de faire la différence entre un expert breveté et un expert diplômé, un expert diplômé qui est en fait breveté et un expert breveté régime 1927 ou régime 1945 qui n'est pas véritablement breveté. Comment expliquer et donc légitimer une telle complexité ? Complexité d'ailleurs aggravée par le fait que dans les cabinets d'expertise comptable, certains étaient dirigés par des experts-comptables qui employaient des comptables agréés, mais certains étaient dirigés, inversement, par des comptables agréés qui supervisaient des experts-comptables.

3 - Contestation pour cause de dualité

Comme on vient de le voir, les régimes d'examen de 1945, 1948, 1951, 1953 et 1956⁹ étaient, à quelques détails près, identiques avec leurs deux examens préliminaires, leur examen final et leur mémoire composant un ensemble de 27 épreuves à passer en 6 ou 7 ans

⁸ Cet article 63 a été abrogé par la loi 94-679 du 8 août 1994, art 49-III.

⁹ Plus précisément régimes de l'ordonnance du 19 octobre 1945, du décret du 19 juillet 1948, du décret du 9 juillet 1951, du 30 septembre 1953 et du 24 mai 1956. Dans les différentes versions de la législation relative à la profession d'expert-comptable, Experts-comptables, Les éditions des Journaux Officiels, il existe d'excellents "sommaires analytiques" et "sommaires chronologiques", permettant pour les versions anciennes, de suivre le détail des modifications réglementaires.

au minimum et concernaient peu de professionnels : moins d'une quarantaine par an. Montrant ses limites, il devait être remplacé.

3.1 - Le diplôme d'expertise comptable de 1963 : optimisme et croissance

Le système était replié sur lui-même¹⁰ et n'intéressait pas véritablement les universités et les grandes écoles de commerce, à l'exception du Conservatoire national des Arts et Métiers (Scheid, 2000, p. 1 015). Ce régime d'examen a été remplacé par celui, beaucoup plus ouvert, des deux décrets de 1963. Le premier (décret n° 63-999) crée un diplôme d'études comptables supérieures avec 3 certificats, d'études comptables, d'études juridiques et d'études économiques, précédé, pour les candidats qui n'ont pas les titres requis pour se présenter, d'un examen probatoire comportant lui-même trois épreuves (comptabilité, économie, droit). Le nouveau système est intéressant car il est assorti de dispenses accordées aux étudiants des écoles de commerce, des universités, et aux professeurs de collèges et de lycées dispensant un enseignement comptable (professorat de collège, professorat de lycée, agrégation) et fait que l'expertise comptable devient un système plus ouvert qu'autrefois. Le second décret crée un diplôme d'expertise comptable et non plus d'expert-comptable (décret n° 63-1000) conféré aux candidats à l'issue d'un stage professionnel de 3 ans commencé après le DECS. Pendant ce stage, ou à la fin, les candidats devaient passer deux certificats supérieurs, l'un obligatoire pour tous les candidats - le certificat de révision comptable -, l'autre optionnel choisi entre : certificat supérieur d'organisation et gestion des entreprises, certificat supérieur de relations économiques européennes et internationales, certificat supérieur juridique et fiscal, certificat supérieur de traitement des données et information. Ensuite, les candidats devaient soutenir un mémoire où la note minimale était 10/20. Ce décret sera modifié en 1973 sur des points de détail. C'est à partir de cette réglementation que les examens comptables sont montés en puissance. La possibilité de dispenses pour les étudiants ayant un cursus universitaire, ainsi que la possibilité d'avoir une grande partie des examens supérieurs en travaillant ont été un facteur de succès de ce régime qui a perduré jusqu'en 1993. Les professionnels nés en 1945-55 ont profité au maximum de ce régime qui avait l'avantage de permettre, dans sa 2e partie une spécialisation à la carte, classique à base de fiscalité et de droit des sociétés, nouvelle à base d'informatique, internationale à base de langues étrangères ou économique à base d'organisation et gestion. Les candidats non dispensés devaient passer au total 23 épreuves,

¹⁰ Revue Française de comptabilité n° 4, 1955 : nombre de reçus au DEC en 1954 au titre du décret du 3 avril 1942 : 9 ; nombre de reçus au titre du décret du 19 juillet 1948 : 14 (dont Jean Leurion, futur doyen de l'Inspection générale) soit 23 experts au total ; Revue Française de comptabilité n° 6-8, 1956 : nombre de reçus en 1955 au régime de 1942 : 15 (dont 3 femmes) ; au régime normal de 1948 : 25 ; au régime spécial de 1948 (seulement le mémoire final) : 7 ; soit 47 experts au total.

examen probatoire compris, mais beaucoup d'étudiants d'écoles de commerce option comptabilité n'avaient que 16 épreuves à passer.

Mais tout n'a pas été simple à côté de ce nouvel examen. Entre 1960, année d'application généralisée du plan comptable 1957 et 1968, année de troubles sociaux, les relations entre les experts-comptables et les comptables agréés se détériorent. Les experts-comptables, autorisés par l'article 14 de l'ordonnance de 1945 à pratiquer les missions des comptables agréés, veulent interdire à ceux-ci l'exercice du commissariat aux comptes et le privilège de certifier les bilans. Le congrès de Nantes, en octobre 1964, cristallise cette rivalité qui fera long feu pendant presque 5 ans et qui s'est traduit par l'application de la loi du 31 octobre 1968 qui a apporté un certain nombre de changements dans la définition légale des missions de l'Expert-Comptable et du Comptable Agréé et qui a supprimé le recrutement des comptables agréés. A partir de cette loi, le nombre des comptables agréés décroîtra sans cesse jusqu'en 1994, où la loi n° 94-679 du 8 août supprimera toute référence au titre, à la profession et à la catégorie de comptable agréé dans "l'Ordre des experts-comptables". Même si les comptables agréés ont disparu, le point fondamental de discordance entre eux et les experts, le commissariat aux comptes, revint rapidement à l'ordre du jour. Depuis 1936, les commissaires aux comptes avaient une activité réduite, peu ambitieuse, se contentant souvent de vérifier l'équilibre du bilan et du compte Profits et pertes et d'effectuer une certification minimale. La seconde loi sur les sociétés commerciales du 24 juillet 1966, remplaçant celle du 24 juillet 1867, allait accroître l'importance de l'audit en France. La profession et le statut légal de commissaire aux comptes virent le jour par un décret du 12 août 1969 portant règlement d'administration publique. A partir de ce texte, les commissaires, sous la tutelle du Ministère de la justice, sont inscrits dans chaque Cour d'Appel, doivent tenir des dossiers de travail, doivent avoir une comptabilité spéciale des rémunérations perçues et leur fonction sont désormais incompatibles avec un emploi salarié ou une activité commerciale. Dans un premier temps 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. Beaucoup d'experts-comptables ont les deux activités de révision contractuelle et de révision légale, mais là encore, la création de la nouvelle profession entraîne une perte de légitimité de l'expert-comptable en tant que tel, qui voit les nouveaux venus le supplanter parfois dans les travaux techniques et intellectuels de haut niveau et qui les voit employer les techniques d'audit récemment importées de Etats-unis d'Amérique (utilisation de papiers de travail, plans de sondages statistiques avec tables de nombres au hasard, contrôles exhaustifs). Depuis cette année 1969, les professionnels doivent vivre avec ce doute schizoïde de savoir s'ils sont essentiellement des comptables ou principalement des auditeurs. Malgré ces turbulences, la profession, comme le montre le tableau n° 1, a pris, dans

la phase d'après guerre une importance plus grande, avec une croissance constante du nombre d'experts-comptables compensant la diminution des comptables agréés :

Tableau n° 1 - Experts-comptables et comptables agréés de 1945 à 1987

Année	Experts comptables	Comptables agréés	Total
1945	1 530	4 148	5 678
1950	2 108	7 120	9 228
1955	2 243	7 888	10 131
1960	2 327	7 730	10 057
1965	2 417	7 510	9 927
1970	3 015	5 988	9 003
1975	4 009	5 479	9 488
1979	4 915	4 351	9 266
1980	5 270	4 051	9 321
1985	7 098	2 944	10 042
1987	8 065	2 432	10 497

Source : Scheid, 1989, tome III, p. 2 393

On peut remarquer qu'en 1979, pour la première fois depuis 1942, les experts-comptables inscrits à l'Ordre ont dépassé, en nombre, les comptables agréés, appelés à disparaître totalement en 1994.

3.2 - Le diplôme d'expertise comptable de 1981 : compétence et connaissances

Les organisations professionnelles n'étaient pas satisfaites du régime d'examen de 1963, en particulier parce que les certificats supérieurs terminaux, à passer durant le stage professionnel, n'étaient pas pris au sérieux par beaucoup de candidats négligents qui ne devenaient jamais experts-comptables, mais restaient "stagiaires autorisés". A ce titre, ils accomplissaient la plupart des travaux d'un expert, sous la tutelle d'un professionnel expérimenté pour les actes graves. Dès 1981, un nouveau régime d'examen, différent, a été mis sur pied¹¹. Le régime de 1963 avait privilégié l'enseignement des écoles supérieures de commerce, le régime de 1981 choisit de privilégier les universités. Mais les deux régimes de 1963 et 1981 coexistèrent pendant 11 ans, jusqu'en 1993. On assista à la disparition de l'examen probatoire du DECS, remplacé par un certificat préparatoire aux études comptables et financières comportant 5 épreuves écrites, et deux séries d'épreuves de DECS comportant respectivement 7 et 5 épreuves. Le candidat passant toutes les épreuves devait en obtenir 19,

¹¹ Décret n° 81-536 du 12 mai 1981 relatif au diplôme d'expertise comptable ; décret n° 81-537 du 12 mai 1981 relatif au diplôme d'études comptables supérieures ; arrêté du 11 août 1981 relatif au diplôme d'études comptables supérieures.

les étudiants des principales écoles de commerce étant dispensés de 8 épreuves en avaient 11 à passer et les étudiants des universités préparant la maîtrise des sciences et techniques comptables et financières étaient dispensés des 14 premières épreuves. Il avait seulement à passer deux épreuves de la deuxième série du DECS et les trois épreuves finales du diplôme d'expertise comptable. Le tableau ci-dessous montre pour les années 1986-1995 les diplômes d'expertise comptable délivrés dans les deux régimes. Depuis 1995, le nombre des diplômés est relativement stable, autour de 800 par an en deux sessions.

Tableau n° 2 - Coexistence des régimes
d'expertise comptable de 1963 et 1981

Année	Régime 1963	Régime 1981	Total
1986	682	6	688
1987	736	7	743
1988	918	31	949
1989	1 076	83	1 159
1990	1 002	165	1 167
1991	1 024	342	1 366
1992	1 118	512	1 630
1993	1 433	629	2 062
1994		748	748
1995		770	770
Total	7 989	3 293	11 282

Source : Bureau DGES-B7,
Ministère de l'éducation nationale, 23 septembre 1996

Sept ans plus tard, avec le décret du 22 janvier 1988, sans modifier fondamentalement la structure des examens, on procéda à des changements d'intitulé des diplômes.

Désormais il y a :

- Le diplôme préparatoire aux études comptables et financières (DPECF) : 5 épreuves écrites ;
- Le diplôme d'études comptables et financières (DECF) : 7 épreuves écrites ;
- Le diplôme d'études supérieures comptables et financières (DESCF) : 2 épreuves écrites, 2 orales ;
- Le diplôme d'expertise comptable (DEC) : 1 épreuve écrite, 1 orale, 1 mémoire.

Soit au maximum 19 épreuves pour les candidats non-dispensés et au minimum 5 épreuves pour les candidats ayant une maîtrise de comptabilité et finance.

Entre temps, la publication de la 8e directive européenne du 10 avril 1984¹² concernant l'agrément des personnes chargées du contrôle légal des documents comptables a prévu qu'une personne physique ne peut être agréée pour le contrôle légal des comptes que si elle a un niveau culturel correspondant au niveau d'entrée à l'université, si elle a suivi un programme d'enseignement théorique, effectué une formation pratique et subi un examen d'aptitude professionnelle du niveau de fin d'études universitaires (article 4 de la directive). La formation pratique doit être effectuée pour au moins deux tiers chez une personne agréée (article 8 de la directive). Cette exigence fait que les experts-comptables diplômés, aptes à accueillir des stagiaires d'expertise, ne sont pas obligatoirement qualifiés pour surveiller des stagiaires commissaires aux comptes. Avant la publication de la directive, le diplôme d'expertise comptable suffisait, après enquête de moralité, pour exercer les fonctions de commissaire. Après la publication, le seul diplôme d'expert comptable ne suffit plus. C'est un nouveau coup porté à la légitimité du diplôme puisque un futur expert peut obtenir un diplôme qui selon le cas lui permettra ou ne lui permettra pas d'être auditeur légal. La qualité de son maître de stage fera la différence. Ceci est un sérieux coup porté à la crédibilité du diplôme comptable. Les instances professionnelles (Conseil supérieur de l'Ordre des experts-comptables, compagnie nationale des commissaires aux comptes) et éducatives (Commission consultative pour la formation des expert-comptables) essaient depuis une douzaine d'années de trouver une solution qui ne soit pas radicale, c'est-à-dire qui n'entraîne pas la multiplication des diplômes comptables de niveau élevé et qui n'interdise pas définitivement les activités d'auditeur à une majorité de stagiaires : songer à multiplier les diplômes, un diplôme d'expertise comptable, plus un diplôme d'audit, plus un diplôme de comptable d'entreprise serait peut être fatal à la profession. Les tenants du diplôme unique font remarquer que le diplôme d'expert-comptable est un diplôme de formation, d'entrée dans une famille de professions ; à quoi bon multiplier ses variantes pour en faire un diplôme de fonction, un diplôme de spécialisation. Et si on choisit la spécialisation et si on suit sa logique jusqu'au bout, pourquoi ne pas multiplier les filières : gestion de patrimoine, internet, marchés financiers, restructuration d'entreprise, analyse de valeur etc. D'autres détracteurs soutiennent que le diplôme actuel ne permet pas de recruter des étudiants intelligents et cultivés comme ceux des écoles d'ingénieurs ou des écoles de gestion et proposent, pour certains candidats, membres d'importants cabinets ou d'écoles prestigieuses, une entrée directe dans le cursus au niveau du diplôme terminal. D'autres enfin proposent de dissocier le diplôme d'expertise comptable, à base de connaissances et de techniques, du certificat d'aptitude à l'expertise qui permettrait, seul de rentrer dans la profession libérale. Il y a 75 ans, l'Etat avait créé le brevet d'expert-comptable pour mettre fin à une trop grande diversité des statuts ; 75 ans après

¹² Huitième directive 84-253-CEE du Conseil du 10 avril 1984 fondée sur l'article 54 paragraphe 3 point g) du traité CEE, concernant l'agrément des personnes chargées du contrôle légal des documents comptables, Journal officiel des communautés n° L 126 du 12 mai 1984, pp. 0020-0026

certains cherchent à revenir à cette grande diversité. L'histoire ne nous a-t-elle donc rien appris ?

Conclusion

Les diplômés d'expert-comptables sont des diplômés récents en France, mais durant leur courte existence, ils ont été obligés sans cesse de faire la preuve de leur légitimité, qui n'a jamais été avérée. Ils ont d'abord eu à lutter contre l'extérieur, les faux experts-comptables ne souhaitant pas laisser la place à des experts brevetés, ils ont ensuite eu à lutter à l'intérieur de l'Ordre où experts-comptables diplômés, non-diplômés, comptables agréés défendaient leurs prérogatives, enfin, ils ont eu à lutter à la fois à l'intérieur et à l'extérieur, contre les auditeurs, tout en ayant eux mêmes parfois les deux fonctions de préparateurs de comptes et censeurs. Aujourd'hui, dans l'Union Européenne à 15 membres, puis demain à 22 membres, puis ensuite à 28 membres, ils auront encore à s'imposer. Mais ils ne manquent pas d'atouts dans ce futur combat : de même que les pouvoirs publics, par l'intermédiaire du Ministère de l'éducation nationale avaient ouvert le feu en 1927, ces mêmes pouvoirs publics sont à la veille de généraliser le système de transferts de crédits européens (ECTS), de généraliser le système de validation des acquis de l'expérience (professionnelle et sociale) et le système académique des 3, 5, 8 années, sanctionnées par la licence, le master et le doctorat. Dans ces larges projets ministériels, le diplôme d'expert-comptable français qui deviendra, fatalement, un diplôme à vocation européenne, a une carte particulièrement importante à jouer, pour asseoir définitivement son prestige et sa légitimité.

Bibliographie

Barré P., Burlaud A., Obert R., Scheid J.C., Saada T. (1997), *La formation à l'expertise comptable. Analyse et propositions à long terme*, Rapport BBOSS n° 1, OEC et CNCC, Juillet.

Barré P., Burlaud A., Obert R., Scheid J.C., Saada T. (1998), *La formation à l'expertise comptable et au commissariat aux comptes. Analyses et propositions à long terme*, Rapport BBOSS n° 2, OEC et CNCC, décembre.

Barré P. (1994), *Les besoins en diplômés d'expertise comptable. Etude prospective*, Mémoire d'expertise comptable, session novembre-décembre, Paris.

Batardon L. (1912), "L'expert comptable, ce qu'il est, ce qu'il doit être", *Revue Commerce et Industrie*, Paris, juillet.

Bellom M. (1910), "Les experts-comptables", *L'économiste Français*, Paris, 26 novembre.

Bellom M. (1912), "L'organisation française des experts-comptables", *L'économiste Français*, septembre, pp. 339-341.

Benezech E. (1928), "Le brevet d'expert-comptable reconnu par l'Etat. Tableau synoptique", *Experta*, n° 44, mai, pp. 264-268.

- Berran A. (1927), "Le brevet d'expert-comptable reconnu par l'Etat", *La comptabilité et les affaires*, Novembre, pp. 395-424.
- Berran A. (1928), "Le brevet d'expert-comptable reconnu par l'Etat", *La comptabilité et les affaires*, Mars, pp. 110-112.
- Berran A. (1935), "L'organisation de la profession. La question des experts-comptables", *La comptabilité*, Mars, pp. 127-138.
- Berran A. (1936), "Les relations entre comptables et experts-comptables", *Les affaires*, Décembre, pp. 589-592.
- Bocqueraz C. (2000), *The professionalisation project of French accountancy practitioners before the Second World War*, Thèse de sciences de gestion, université de Nantes.
- Burlaud A. (1992), *Réflexions sur la gestion de la formation : l'exemple des formations comptables*, in : Mélanges en l'honneur du professeur Jean-Guy Mérigot, Economica, Paris.
- Charrier G. (1933), "Les experts-comptables brevetés et les commissariats aux comptes", *Experta*, n° 100, janvier, pp. 19-20.
- Cordolani A. (1947), *L'Ordre national des experts-comptables*, Paris, Sirey.
- Decugis H. (1912), "La compagnie des experts-comptables de Paris", *Journal des sociétés commerciales*, Paris, 7 octobre.
- Degos J.G. (1998), *Histoire de la comptabilité*, Presses universitaires de France, Paris.
- Degos J.G. (1996), "L'expertise comptable en perspective", *communication au Congrès de l'I.F.E.C.*, juillet, Toulouse.
- Delaporte R. (1929), "Experts-comptables et chefs de comptabilité", *La comptabilité et les affaires*, Avril, pp. 129-135.
- Direction des journaux officiels (1998), *Experts-comptables, réglementation du titre et de la profession*, Les éditions des journaux officiels, Paris.
- Gratian B. (1991), *Formation initiale de l'expert-comptable. Contexte, réflexions et propositions*, Mémoire d'expertise comptable, session novembre-décembre, Paris.
- IFAC (1995), *Projet de recommandation internationale sur la formation n° 9, Enseignement préalable à l'accès de la profession, évaluation de la compétence professionnelle et conditions obligatoires d'expérience des professionnels comptables*, IFAC, New York.
- Léautey E. (1902), *Le rôle social de la comptabilité et des comptables*, Librairie comptable et administrative, Paris.
- Ministère de l'éducation nationale (1979), *Diplôme d'études comptables supérieures et diplôme d'expertise comptable, Règlements et programmes*, Foucher, Paris.
- Ministère de l'éducation nationale (1998), *DPECF, DECS, DESCF, DEC, Horaires, objectifs, programmes, instructions*, Edition CNDP, Paris.
- Ministère de l'éducation nationale (1996), *Statistiques et représentations graphiques de l'évolution des candidats aux examens de DPECF, DECS, DESCF et DEC. Période 1988-1995*, Bureau DGES-B7, 23 septembre, Paris.
- Ordre des experts-comptables (1997), "The accountant in the 21st century - Changes in educational trends", CD-Rom Proceedings, Workshop 1-3, *XVth World Congress of Accountants*, OEC, Paris, 26-29 octobre.

Ordre des experts-comptables (1985), *La formation du commissaire aux comptes et de l'expert-comptable*, Congrès de l'Ordre, Editions comptables Malesherbes, Paris.

Ordre des experts-comptables (1999), *La formation à l'expertise comptable. Etude prospective*, groupe de travail du Conseil supérieur sous la présidence de J. Bonnet, OEC, mars, juin, décembre.

Pinceloup C.C. (1993), *Histoire de la comptabilité et des comptables*, 2 tomes, Edi-Nice, Nice.

Reymondin G. (1910), *Les experts-comptables devant l'opinion (experts libres et experts judiciaires)*, Société Académique de comptabilité, Giard et Brière, Paris.

Reymondin G. (1918), *Les experts-comptables devant l'opinion, supplément à l'édition de 1910*, Société de comptabilité de France, Giard et Brière, Paris.

Rousseau J.L. (2000), *La profession libérale en France. Histoire et perspectives*. Mémoire d'expertise comptable, session novembre-décembre, Paris.

Scheid J.C. (1989), "Professions comptables libérales en France", in *Encyclopédie de gestion*, Economica, Paris.

Scheid J.C. (2000), "Professions comptables en France", in *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Economica, Paris.

Solus H. (1948), "L'esprit du décret du 19 juillet 1948", *L'expert-comptable diplômé*, n° 4, décembre.

Trolliet C. (1994), *L'exercice de la profession comptable dans la C.E.E.*, ECM et CCNC éditions, Paris.

UDEEC (1994), "L'image du diplôme d'expertise comptable", *Les petites affiches*, n°2, 5 janvier, p. 28.