



La convergence du public vers le privé, de la pertinence à la dépendance

Le cas de l'IPSASB

Les pratiques du secteur privé sont souvent évoquées comme une solution pour la modernisation du management des organisations publiques. Si ce choix peut apparaître pertinent à court terme, la question de ses conséquences à long terme reste encore à définir. Par une analyse de la stratégie de normalisation du normalisateur international de comptabilité publique entre 1996 et 2012, cet article montre que le choix de donner la priorité à l'adaptation au secteur public des normes internationales de comptabilité privée plutôt qu'aux problèmes spécifiques du secteur public, a entraîné le normalisateur dans une dépendance aux résultats contreproductifs.

Le développement d'outils similaires à ceux appliqués par les entreprises est apparu comme une voie possible et séduisante pour de nombreuses organisations publiques cherchant à moderniser leur gestion. Cependant, si la transposition de pratiques, d'outils ou de normes du secteur privé offre des réponses aux besoins organisationnels et institutionnels immédiats des entités publiques, la question des conséquences à long terme attachées à ce choix reste peu étudiée.

S'appuyant sur l'analyse de la stratégie du normalisateur international de comptabilité publique pour élaborer un référentiel de normes IPSAS, fondé en priorité sur l'adaptation des normes comptables internationales du secteur privé (IAS)¹, cet article vise à apporter des éléments de réponse à la question des implications sur le long terme de la stratégie de convergence du public vers le privé.

Créé par l'*International Federation of Accountants* (IFAC) en 1986, le *Public Sector Committee* (PSC) avait pour mission d'harmoniser les normes du secteur public existantes et de promouvoir des normes de comptabilité publique là où il n'en existe pas encore (Dye, 1988, p. 12). En 1996, le PSC s'engagea dans le développement des IPSAS en privilégiant l'adaptation des IAS au secteur public plutôt que le développement de normes construites à partir des spécificités du secteur public.

Cette stratégie fut maintenue lorsque le PSC devint l'*International Public Sector Accounting Standard Board* en 2004. Ainsi, 12 des 16 projets que

comportait le programme de travail du normalisateur pour 2013-2014 étaient motivés par la convergence des IPSAS avec les IAS (IPSASB, 2012). Ce n'est qu'en 2014, suite à la finalisation de son cadre conceptuel, que l'IPSASB a affiché sa volonté de donner la priorité au traitement des spécificités du secteur public dans son programme de travail (IPSASB, 2014).

Cette décision suivait celle de l'Union européenne, en 2013, de s'engager dans le développement d'un référentiel de normes européennes de comptabilité publique (*European Public Sector Accounting Standards*), suite à la conclusion que les normes internationales de comptabilité publique ne constituaient pas une réponse satisfaisante au besoin d'un référentiel comptable harmonisé dans le secteur public, du fait de leur trop grande proximité avec les normes internationales de comptabilité privée (Commission européenne, 2013).

La position de l'Union européenne a mis en lumière les limites de la stratégie de normalisation de l'IPSASB, et le projet de développer des EPSAS a révélé son caractère contreproductif sur le long terme. Dès lors, une question émerge : pourquoi le normalisateur international de comptabilité publique a-t-il poursuivi, pendant plus de deux décennies, une stratégie de normalisation fondée en priorité sur l'adaptation des IAS ? Afin de contribuer à l'intelligibilité de la stratégie du normalisateur international de comptabilité publique et, plus généralement, aux implications dans le temps du choix de la convergence du public vers le privé, cette étude mobilise la théorie de la

1. Malgré le développement depuis 2001 de normes d'informations financières (IFRS) par le normalisateur international de comptabilité privée, devenu à cette date l'IASB suite à la réforme de l'IASC (qui développait les IAS), dans le cadre de cet article, par simplification, seule la référence aux IAS sera faite pour indiquer le référentiel normatif international de comptabilité privée.

dépendance de sentier. Selon celle-ci, les premiers pas dans une direction particulière canaliserait dans le même sens les mouvements suivants, de telle sorte qu'au fil du temps, il deviendrait plus difficile de changer de direction (Arthur, 1994). En d'autres mots, le choix de la convergence entraînerait sur le long terme une dépendance dont les inconvénients pourraient progressivement supplanter les avantages initiaux.

La suite de l'article est organisée comme suit : la première partie présente le cadre théorique. La deuxième partie propose une mise en perspective du choix initial du PSC d'opter pour une stratégie de normalisation fondée en priorité sur l'adaptation des IAS au secteur public. Enfin, la troisième partie analyse les conséquences dans le temps de ce choix au regard de la dépendance induite pour le normalisateur.

I – L'APPLICATION DE LA DÉPENDANCE DE SENTIER À L'ÉTUDE DES ORGANISATIONS

Le concept de dépendance de sentier a été initialement mobilisé dans le domaine économique pour expliquer la prédominance d'une technologie au fil du temps (Arthur, 1994). De nombreux travaux ont récemment étendu l'application de ce concept à l'étude des processus organisationnels. Selon Sydow *et al.* (2012, p. 158), un sentier est une série d'événements liés entre eux dans une organisation, un champ organisationnel ou technologique, dans lequel l'un des dispositifs technologiques, institutionnels ou organisationnels prend progressivement de l'ampleur, sans pouvoir être automatiquement déterminé dès son apparition. Ce sentier est conforté par des

mécanismes d'auto-renforcement générant ainsi une dépendance, jusqu'au verrouillage de la solution retenue initialement, même si celle-ci n'apparaît pas comme la plus efficace.

Sydow *et al.* (2009) proposent un cadre explicatif permettant de comprendre les logiques sous-jacentes aux dynamiques des processus organisationnels qui conduisent au verrouillage d'un sentier au sein des organisations. Ils distinguent trois phases : de préformation, de formation et de verrouillage.

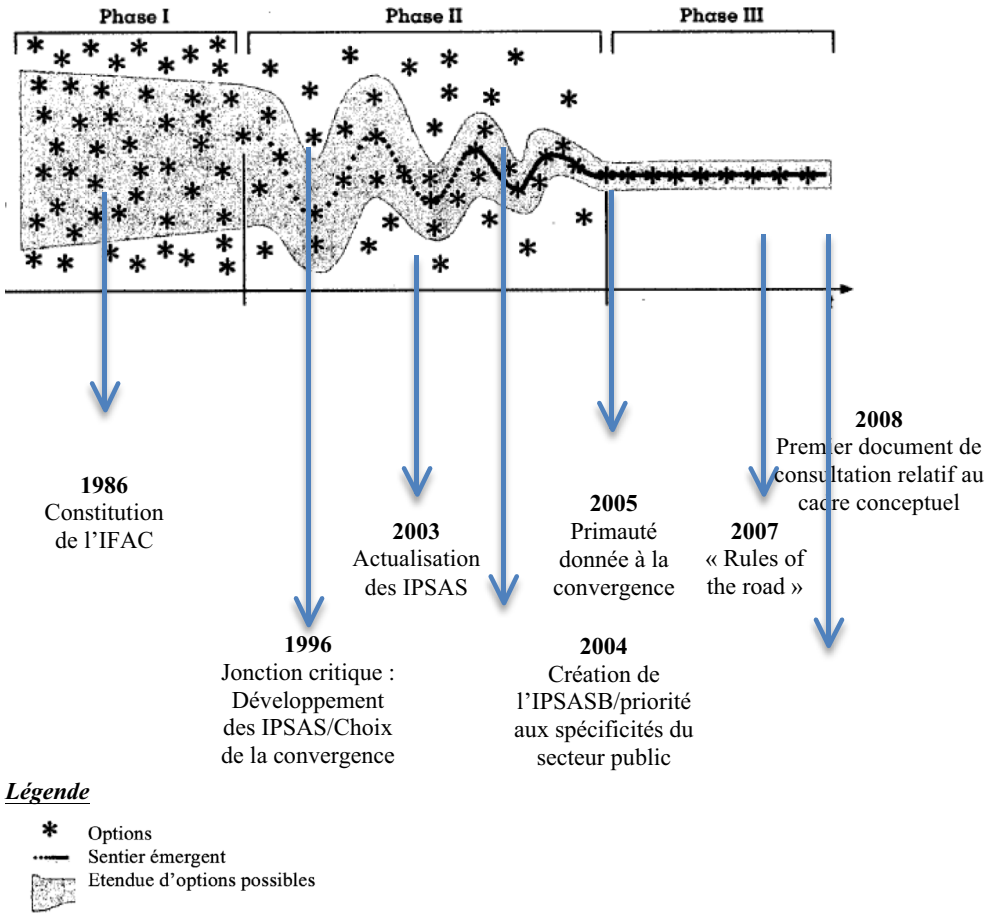
1. De la phase de préformation à une jonction critique

Dans la phase de préformation, différentes solutions sont initialement envisageables sans qu'il soit possible de déterminer avec certitude laquelle va s'imposer. Le choix d'une alternative n'est donc pas prédéterminé, mais découle d'un événement particulier. Celui-ci pourra être soit fortuit, soit induit par la décision d'un acteur ou d'une organisation, décision qui aurait très bien pu favoriser une autre alternative et conduire à une réalité totalement différente (Sydow *et al.*, 2009, p. 693). Ce moment est défini comme une jonction critique car une fois qu'une option est prise, il devient de plus en plus compliqué de revenir à l'état initial où plusieurs alternatives étaient possibles.

2. La phase de formation, une dynamique d'auto-renforcement

Suite à la jonction critique, un chemin dominant se dessine. La possibilité d'opter pour d'autres options diminue et il devient de plus en plus difficile de remettre en cause la direction choisie. Ce mécanisme d'auto-renforcement se construit sur la

Figure 1 – La stratégie de normalisation du PSC puis de l’IPSAS de 1996 à 2008 ou l’émergence d’un sentier organisationnel



Source : adapté de Sydow *et al.* (2009, p. 692).

base de boucles de rétroaction positive qui portent et amplifient les effets d'une décision prise à un moment donné.

3. La phase de verrouillage

L'apparition d'une phase de verrouillage passe par une restriction progressive des possibilités, jusqu'à ce que la direction prise s'impose et qu'elle devienne inflexible, même si ce n'est pas la plus efficace. De

ce fait, les décisions futures sont contraintes par cette voie, maintenant verrouillée, que les nouveaux arrivants sont également obligés de suivre.

Les développements suivant montrent comment la théorie de la dépendance de sentier organisationnel permet d'analyser la stratégie de normalisation suivie par le normalisateur public. La [figure 1](#) présente une visualisation synthétique de l'analyse approfondie ci-après.

MÉTHODOLOGIE

Cette recherche s'appuie sur l'analyse de 79 documents composés des comptes rendus des réunions du normalisateur dans lesquels des discussions relatives à sa stratégie sont présentes, et des documents de travail élaborés par les membres du staff du normalisateur en amont des réunions dans lesquelles la stratégie du normalisateur était discutée. Ces documents, diffusés par le normalisateur entre 2001 et 2008, ont été collectés en juillet 2012 sur le site internet de l'IFAC. De plus, 8 articles et diaporamas rédigés par des membres du normalisateur entre 1988 et 2008 proposant un éclairage sur les orientations prises par celui-ci ont également été inclus dans le corpus de données².

Le choix de ne pas collecter de données par entretiens auprès d'acteurs directement impliqués (des membres actuels et anciens du normalisateur, des membres du staff ou des conseillers techniques notamment) est lié à la complexité de recueillir l'avis d'un nombre représentatif de membres aussi bien dans le temps qu'au regard de leur parcours professionnel et de leur situation géographique.

Une première lecture des documents collectés a permis de faire émerger des incidents critiques relatifs à la définition de la stratégie du normalisateur. Ces événements ont été reportés dans un relevé d'incidents critiques en conservant leur enchaînement chronologique à l'aide d'un découpage par réunion (Miles et Huberman, 2003, p. 209 et 213).

Afin de saisir l'existence d'éventuels mécanismes d'auto-renforcement, les arguments avancés lors des discussions relatives à la stratégie du normalisateur ont été analysés afin d'identifier le cas échéant d'éventuelles boucles de rétroaction positives témoignant de mécanismes d'auto-renforcement.

II – LA DÉFINITION D'UNE STRATÉGIE DE NORMALISATION PAR LE PSC

Suite à sa création et son choix de développer des normes internationales de comptabilité publique, le PSC doit définir la stratégie de normalisation la plus appropriée pour atteindre cet objectif. Une analyse du choix du PSC montre qu'il découle autant d'enjeux pratiques que de motivations institutionnelles.

1. Le PSC face aux enjeux de l'application de la comptabilité d'exercice dans le secteur public

Lorsque le PSC s'engage en 1996 dans l'élaboration de normes internationales de comptabilité publique, il est confronté à un ensemble d'enjeux conceptuels et techniques qu'il est possible de regrouper en trois catégories au regard des réponses existantes dans le secteur privé.

2. Ces références n'ont pu être intégrées dans l'article. L'auteur les tient à disposition des lecteurs intéressés.

La première catégorie est composée des problèmes partagés par les organisations publiques et privées pour lesquels une réponse commune peut être avancée, moyennant quelques adaptations d'ordre sémantique lors de la transposition des règles ou des normes de comptabilité privée dans le secteur public.

La deuxième catégorie comprend les problèmes partagés par les organisations publiques et privées mais pour lesquels la réponse apportée par le secteur privé est insatisfaisante car inappropriée ou incomplète, et qu'il est nécessaire d'adapter au secteur public.

Enfin, la troisième catégorie comprend les problèmes spécifiques aux États et collectivités territoriales pour lesquels la comptabilité privée ne fournit aucune réponse. Cette dernière catégorie regroupe ainsi les questions comptables issues des particularités des organisations publiques, dont les principales sont la poursuite de buts différents de ceux des entreprises privées, l'origine distincte d'une partie de leurs ressources et une durée de vie indéfinie.

Le PSC, pour développer des normes de comptabilité publique, ne peut donc pas faire abstraction des normes comptables existantes dans le secteur privé, du fait de problèmes partagés entre les organisations privées et publiques. De plus, afin de conserver son indépendance vis-à-vis des normalisateurs nationaux et du fait de la portée internationale qu'il souhaite donner à ses normes, le PSC n'a d'autre choix que de considérer les travaux de l'IASC. La convergence entre la comptabilité publique et la comptabilité privée, entre les IPSAS et les IAS, est donc nécessaire et inévitable.

2. La définition du programme de travail du PSC ou l'émergence d'une jonction critique

Au moment de s'engager dans l'élaboration d'un référentiel normatif, le PSC peut soit commencer par développer un cadre conceptuel puis élaborer des normes à partir de ce document, soit développer des normes dans un premier temps et construire un cadre conceptuel dans un second temps. Le PSC opte pour cette deuxième alternative.

Concernant sa stratégie de normalisation, plusieurs voies sont également possibles :

- la première est d'élaborer des normes spécifiques au secteur public et de renvoyer aux IAS lorsque celles-ci sont applicables ;
- la deuxième est de créer les IPSAS à partir de la transposition des IAS en leur adjoignant une introduction et/ou une annexe définissant notamment leur champ d'application et fournissant des éléments éventuels de divergence ou encore des exemples issus du secteur public ;
- la troisième s'appuie sur la création d'une norme IPSAS pour toutes les normes IAS existantes à partir de l'adaptation de celles-ci, même s'il ne s'agit que de leur apporter des modifications mineures, de forme ou sémantique.

Le PSC s'engage dans cette troisième voie. Il souhaite développer des normes de comptabilité publique sur la base de l'adaptation dans le secteur public des IAS disponibles en août 1997 (Sutcliffe, 2003), selon la règle suivante : chaque IPSAS doit être similaire à la norme IAS correspondante sauf si des spécificités du secteur public le nécessitent. Son objectif est de disposer d'une plateforme stable de normes en 2002, avant de s'engager dans des projets spécifiques au secteur public.

2. Ces références n'ont pu être intégrées dans l'article. L'auteur les tient à disposition des lecteurs intéressés.

Au regard des problèmes comptables auxquels est confronté le PSC, ce dernier privilégie donc avant tout la première catégorie. Certes, il s'aventure aussi dans le traitement de questions relatives à la deuxième catégorie, telle la définition d'un actif dans le secteur public qu'il prolonge en introduisant la notion de « potentiel de services » (IPSAS1). Par contre, différents points spécifiques au secteur public ne sont pas traités. Par exemple, la norme IPSAS 19 sur les provisions, passifs éventuels et actifs éventuels, publiée en octobre 2002, n'aborde pas la question des obligations sans contrepartie.

3. La stratégie initiale du PSC : entre efficacité et légitimité

A posteriori, plusieurs raisons peuvent être avancées pour expliquer la stratégie définie par le PSC. Si le PSC la justifie par la volonté de « ne pas réinventer la roue » (Dye, 1989, p. 24), l'adaptation des normes IAS lui offrent surtout un moyen de contourner la complexité de la normalisation comptable dans le secteur public où aucun précédent n'existait. De surcroît, cela lui permet de se doter très rapidement d'un ensemble cohérent de normes de haute qualité (Dye, 1989, Schollum, 2008). En 2001, soit cinq ans seulement après le début du projet, le référentiel IPSAS comprend déjà 20 normes.

Ce choix permet aussi au PSC de profiter de la crédibilité dont bénéficient alors les IAS puisqu'à cette époque, l'IASC est en passe de devenir un acteur incontournable de la normalisation dans le secteur privé (Colasse, 2004). Cette stratégie est donc un moyen pour le normalisateur de renforcer la confiance dans les IPSAS. Ce point est

primordial car, du fait de son indépendance vis-à-vis du pouvoir politique et de la profession comptable, garantissant que son action soit motivée par la recherche de l'intérêt général et ne soit pas biaisée par de quelconques influences politiques ou corporatistes, le PSC n'a pas le pouvoir d'imposer ses normes. Il doit donc constamment rechercher le soutien d'organisations souhaitant les appliquer dans le but d'obtenir un mandat politique *ex post*, à l'image de l'IASC à son époque. Colasse (2004) montre que le normalisateur international de comptabilité privée, face à la même problématique, s'est engagé dans la gestion de son environnement externe au travers de partenariats de plus en plus nombreux afin de construire progressivement sa légitimité institutionnelle ; et Burlaud et Colasse (2009) soulignent l'importance du choix de l'Union européenne d'adopter les normes IAS pour l'établissement des comptes de groupes à partir du 1^{er} janvier 2005, pour la légitimité politique de l'IASB. De plus, en développant en premier lieu des normes à partir de l'adaptation des IAS, le PSC « occupe le terrain ». Cela n'aurait pas été possible s'il s'était engagé en priorité dans l'élaboration de normes spécifiques ou d'un cadre conceptuel, au regard du temps nécessaire pour mener à bien ces projets, période pendant laquelle les organisations intéressées par les IPSAS auraient pu se détourner des travaux du normalisateur et opter pour les IAS, développer leur propre référentiel ou transposer des pratiques nationales jugées pertinentes.

Il n'en reste pas moins qu'en 2002, le PSC s'engage dans le développement de projets sur des aspects spécifiques du secteur public, à savoir les produits sans

contrepartie, les obligations sociales des États et le reporting budgétaire. De même, en décembre 2002, le PSC pose les premiers jalons du développement d'un cadre conceptuel de comptabilité publique. Il semble donc que la direction initiale prise par le PSC lui a permis d'atteindre ses objectifs puis de s'engager, comme il l'envisageait, dans le traitement des spécificités du secteur public.

III – LE MAINTIEN DE LA STRATÉGIE DE CONVERGENCE OU LA DÉPENDANCE AUX NORMES COMPTABLES

En 2003, la question de l'actualisation des normes IPSAS au regard de l'actualisation des IAS correspondantes entrave la possibilité de l'IPSASB de s'engager pleinement dans le traitement des spécificités du secteur public. En 2004, le PSC devient l'IPSASB dans un contexte marqué par des ressources limitées le conduisant à revoir les priorités de son programme de travail. Si le développement de normes traitant de spécificités du secteur public a momentanément été la première priorité du normalisateur, la convergence s'impose à nouveau rapidement. C'est dans cette dynamique que l'IPSASB s'engage dans le développement d'une méthodologie de transposition des IAS qui devient la règle à suivre.

1. La question soulevée en 2003 de l'actualisation des IPSAS existantes ou les prémices d'une phase de formation

Après la publication des 20 premières normes IPSAS, la question de leur révision

se pose lors de la réunion de juillet 2003, suite à la diffusion par l'IASB, en mai 2002, d'un projet d'amélioration des normes IAS. Lors de cette réunion, le PSC s'interroge sur le comportement à adopter : doit-il modifier les IPSAS en incorporant les modifications apportées aux IAS desquelles elles sont issues, même si cela implique de repousser dans le temps d'autres projets, ou doit-il ne rien faire et poursuivre son programme de travail ?

Cette deuxième alternative lui permettrait, d'une part, de s'engager plus rapidement dans des projets spécifiques au secteur public et, d'autre part, de ne pas modifier un référentiel à peine finalisé. En effet, le PSC souhaite disposer d'un référentiel normatif stable car si les normes IPSAS sont constamment amendées, cela pourrait conduire les organisations désireuses de les implanter à différer, voire refuser, leur mise en place.

Lors de la réunion de mars 2004, les membres du normalisateur s'accordent sur la nécessaire actualisation des IPSAS. Trois arguments sont mobilisés pour justifier ce choix :

- ne pas actualiser les normes IPSAS conduirait à des différences entre les IPSAS existantes et les IAS équivalentes dont elles sont dérivées. Si une norme IPSAS fait référence à une norme IPSAS non actualisée, ne faut-il pas plutôt privilégier la référence à la norme IAS correspondante actualisée ?

- puisque les normes IPSAS sont fondées sur l'adaptation des IAS et que la stratégie du PSC s'appuie sur la convergence la plus grande possible sauf si une spécificité nécessite de s'en écarter, l'actualisation des IPSAS au rythme des IAS est nécessaire. Si le normalisateur décide de ne pas

actualiser les normes, il devrait alors justifier de différences entre les IPSAS et les IAS qui ne reposeraient pas sur des spécificités du secteur public et, plus largement, de la nécessité d'avoir opté initialement pour le développement de normes sur la base de l'adaptation des IAS. Dès lors, la stratégie d'adaptation suivie appelle sa poursuite afin de préserver la qualité des normes IPSAS ainsi créées et la cohérence globale du référentiel ;

– enfin, les parties prenantes à la normalisation de la comptabilité publique à l'échelle internationale souhaitent majoritairement que le lien entre les IPSAS et les IAS soit conservé.

La recherche du maintien de la cohérence des normes crée une boucle de rétroaction positive : le référentiel se développe à partir de l'adaptation des IAS et non de la simple référence aux IAS. Cela engendre des références croisées entre les normes IPSAS. Pour conserver cette cohérence, il faut donc que les normes IPSAS soient à jour donc actualisées au rythme des IAS. Si le normalisateur décide de ne pas actualiser les normes, les IPSAS pourraient apparaître dépassées ou, tout du moins incomplètes. Cela pourrait entraîner une remise en cause de la stratégie du normalisateur de les avoir transposées dans un premier temps si, au final, elles sont délaissées pour privilégier le développement de normes spécifiques. Le normalisateur devrait alors justifier des différences entre les IPSAS et les IAS qui ne reposent pas sur des spécificités du secteur public et, avec elles, justifier de la nécessité d'avoir opté pour cette stratégie dans un premier temps.

2. De la priorité donnée aux spécificités du secteur public à la création de l'IPSASB en 2004

En 2004, le PSC rencontre des problèmes de ressources : il a besoin de financements supplémentaires pour maintenir son programme de travail. En attendant, il doit faire des choix quant aux projets à privilégier. Il redéfinit ainsi sa stratégie pour la période 2004-2006. Le développement de normes de comptabilité publique spécifiques au secteur public sera sa priorité numéro un, devant la convergence avec les normes IAS et avec les normes de comptabilité nationale dans un deuxième et un troisième temps. La convergence avec les normes IAS est donc mise entre parenthèses du fait du manque de ressources et de la poursuite de la stratégie initiale du normalisateur, à savoir privilégier le développement de projets spécifiques après avoir développé des normes à partir de l'adaptation des IAS dans une première phase. Seul le projet d'actualisation de 11 normes IPSAS à partir des modifications apportées aux IAS correspondantes est conservé. Un document présentant cette situation, mentionnant que la stratégie de convergence n'est que différée du fait des difficultés du normalisateur, indique que le normalisateur s'engage à la réactiver dès qu'il trouvera de nouvelles ressources.

C'est dans ce contexte qu'est prise la décision de renommer le PSC, qui devient l'IPSASB, et de recentrer son action autour de l'établissement de normes comptables internationales pour le secteur public.

3. 2005 ou la primauté retrouvée de la convergence avec les IAS

En 2006, le programme de travail de l'IPSASB comprend 9 projets relatifs à des aspects spécifiques au secteur public et 3 projets fondés sur la convergence avec les normes IAS. En 2007, le programme de travail de l'IPSASB est à nouveau discuté. L'IPSASB distingue alors quatre thèmes principaux, sans introduire de hiérarchie entre eux : la définition d'un cadre conceptuel, les projets spécifiques au secteur public incluant la convergence avec la comptabilité nationale, la convergence avec les normes IAS et la promotion et la communication des réalisations du normalisateur. Il réfute l'existence d'une priorité donnée à l'un d'entre eux, même si, sur une période donnée, l'allocation de ressources peut être plus importante concernant un thème, soit afin d'optimiser les ressources du normalisateur, soit du fait de l'ampleur du projet. Il met ainsi en évidence que la combinaison de ces quatre thèmes est nécessaire pour être reconnu comme un normalisateur international. En outre, le normalisateur rappelle sa vision de la convergence : celle-ci est un outil devant permettre le développement de normes de qualité, et non une finalité ; c'est un point de départ qui doit permettre l'harmonisation des référentiels nationaux et la diffusion d'informations financières de qualité.

L'IPSASB redonne la priorité à des projets de convergence. Le moratoire de l'IASB doit permettre au normalisateur de comptabilité publique de « rattraper son retard » sur les travaux de son homologue, accumulé notamment suite à la mise entre parenthèses, en 2004, de l'adaptation de nouvelles normes IAS du fait d'un manque de

ressources. Une conséquence visible de ce choix est la publication, de 2008 à 2011, des normes IPSAS 25 à 31, transposées de normes IAS.

Le normalisateur de comptabilité publique est dépendant du processus de normalisation de l'IASB puisque ces organisations ne disposent pas des mêmes moyens. Le projet d'amélioration des IAS engagé par l'IASB en 2002 a conduit à la diffusion de 13 normes IAS modifiées en décembre 2003. En accord avec la décision prise en 2003 par le PSC d'actualiser les normes IPSAS à due concurrence, 11 normes de comptabilité publique modifiées furent publiées en janvier 2007. Mais ce phénomène a créé un décalage puisque certaines normes IAS modifiées en 2003 ont été à nouveau actualisées en 2006. Dès lors, les normes IPSAS actualisées en 2007 selon les modifications apportées par l'IASB en 2003 aux normes IAS dont elles sont issues, étaient à nouveau obsolètes. Dès lors, le PSC, devenu l'IPSASB, est voué à toujours être en retard sur l'IASB et à reporter encore plus loin le traitement des spécificités comptables des entités publiques.

En outre, en privilégiant le développement d'une IPSAS pour chaque IAS existante, le PSC a dû édicter une « règle de hiérarchie » pour les sujets auxquels il n'a pas encore développé de norme bien qu'une norme IAS existe, du fait de l'absence d'un cadre conceptuel de comptabilité publique auquel les utilisateurs des IPSAS pourraient se référer. Dans de tels cas, le normalisateur doit se résoudre à renvoyer ces derniers aux IAS ou, à défaut, au cadre conceptuel établi par l'IASB. Le décalage grandissant entre les IAS et les IPSAS renforce l'importance de la règle de hiérarchie.

En dédiant une large part de ses ressources au développement de nouvelles IPSAS à partir de l'adaptation des IAS, l'IPSASB souhaite combler son retard sur les travaux de son homologue, ce qui lui permettrait de s'extraire de cette situation de dépendance. En privilégiant une stratégie visant à ne plus renvoyer les utilisateurs aux IAS lorsqu'aucune IPSAS n'existe, il fait donc de la convergence une finalité pour renforcer sa stature de normalisateur international comptable.

Enfin, le débat sur la nécessité d'actualiser les normes IPSAS ravive les discussions sur la stratégie de normalisation du PSC : doit-il poursuivre l'approche dans laquelle il s'est engagé, fondée sur la priorité donnée à l'adaptation des IAS au secteur public, ou privilégier le développement de travaux sur des aspects spécifiques au secteur public ?

Il fut décidé que la création d'une IPSAS sur la base de chaque IAS existante continuerait d'être privilégiée, confortant ainsi le choix suivi jusqu'à présent par le normalisateur. Trois raisons principales furent avancées : cette approche permet au normalisateur de mettre l'accent sur les aspects spécifiques au secteur public dans chaque norme ; l'approche alternative proposée, tout comme l'approche actuellement suivie, nécessitent un temps important pour développer des IPSAS et la question de l'actualisation des normes reste entière quelle que soit l'approche privilégiée ; la décision de modifier ou d'approuver l'application des IAS au secteur public est subjective et continuer l'approche actuelle permet d'éviter cet écueil, d'une part, et de conserver la cohérence des normes, d'autre part.

Apparaissent donc ici des raisons rendant toute autre approche moins souhaitable

puisqu'elle engendrerait une perte de cohérence, sans certitude sur ses apports réels.

4. Le verrouillage suite à l'élaboration en 2007 d'un guide d'élaboration des IPSAS

En 2007, les membres du normalisateur mettent en lumière le besoin de définir une méthodologie pour identifier les situations dans lesquelles une spécificité nécessite de déroger à la norme IAS. Cela permettrait, selon eux, de guider les discussions et de s'assurer que les débats se focalisent sur les éléments spécifiques. Lors de la réunion de mars 2007, les membres de l'IPSASB soulignent la nécessité de ce document pour expliquer leur démarche et aider les membres du staff dans la réalisation de leur travail. Ils créent donc les « Rules of the road », un guide pour l'élaboration des IPSAS. Ce document entérine l'idée que le point de départ des travaux du normalisateur est à chercher en premier lieu dans les réalisations de l'IASB.

En élaborant des règles de transposition des normes IAS dans le secteur public, le normalisateur cristallise sa démarche : la convergence sera la priorité puisque les travaux du normalisateur seront définis à partir des normes IAS. Si des spécificités du secteur public nécessitent d'y déroger, des projets parallèles seront engagés. Dans le cas contraire, soit la norme IAS sera modifiée, le cas échéant pour intégrer des exemples et des applications plus en lien avec le secteur public, soit elle sera transposée avec le moins de modifications possibles si les exemples et les applications sont jugés pertinents dans le secteur public. Les « Rules of the road » contribuent de ce fait à l'émergence d'une phase de verrouillage.

En faisant autorité pour les membres du normalisateur, ces règles assurent une cohérence temporelle du processus de normalisation et contribuent à réduire les pressions politiques internes au processus de normalisation. En effet, elles permettent d'éviter que le processus de normalisation ne se transforme en une discussion continue sur la stratégie suivie, suite à l'arrivée de nouveaux membres au sein du normalisateur par exemple. Dès lors, en donnant la priorité aux similitudes avec le secteur privé plutôt qu'aux spécificités du secteur public (un document les évoquant, destiné à être intégré au cadre conceptuel, n'a été publié qu'en 2011), l'IPSASB renforce la direction prise.

CONCLUSION

Si à la fin des années 1980, l'Australie ou la Nouvelle-Zélande ont opté pour une approche dite « sector-neutral » (Simpkins, 2006 ; Brady, 2009), c'est-à-dire qu'un même normalisateur développe des normes comptables applicables aussi bien au secteur privé qu'au secteur public, le choix de l'IASC de ne pas élaborer de normes comptables applicables au secteur public a laissé le champ libre au PSC. Cette décision a constitué l'élément déclencheur contingent qui a engagé le PSC dans un projet où il a encore, en 1996, tous les possibles face à lui.

Sa décision d'opter pour l'adaptation des normes IAS au secteur public comme méthode d'élaboration des IPSAS constitue une jonction critique, pour reprendre les termes de Sydow *et al.* (2009), en cela qu'il l'engage dans une direction donnée et réduit ses possibilités.

Progressivement, la convergence avec les normes IAS, initialement pensée comme un outil, devient une finalité. Elle est ainsi avancée comme argument pour justifier la nécessité de poursuivre la stratégie initiale, en mobilisant des mécanismes d'auto-renforcement. Ces derniers se manifestent en 2004 lors de la décision d'actualiser les normes IPSAS, en 2007 lorsque l'IPSASB redonne la priorité à la convergence avec les IAS, ainsi qu'en 2008 lorsque le normalisateur publie le premier document de consultation relatif à la première partie de son cadre conceptuel. Dans ce dernier, le normalisateur précise qu'« étant données 1) la relation existant entre les normes IPSAS publiées à ce jour et les concepts et définitions contenus dans les normes IFRS et 2) la stratégie actuelle du Conseil en faveur d'une convergence vers ces dernières normes [...], le cadre conceptuel intégrera les travaux de l'IASB lorsque ceux-ci s'appliquent au secteur public » (IPSASB 2008, p. 4). Si l'IPSASB affiche que son choix est le fruit d'une stratégie délibérée, le premier argument montre le normalisateur contraint par ses choix passés, comme s'il ne pouvait plus infléchir la direction prise du fait du chemin parcouru, comme si ce choix s'imposait de force à lui du fait de l'inertie de décisions prises par le passé. Ainsi, aux côtés d'une main visible des acteurs de la normalisation, agirait aussi une influence invisible du chemin parcouru et de la direction prise antérieurement sur la définition du contenu des normes.

Si la stratégie de convergence privilégiée par le PSC lui a permis d'accroître rapidement sa légitimité et de s'imposer comme le normalisateur international de comptabilité internationale, elle apparaît

toutefois contreproductive sur le long terme puisqu'elle ne lui a pas permis d'accroître sa légitimité politique par l'application de ses normes en Europe. Pire, elle a contribué au développement de normes concurrentes pour pallier les lacunes des IPSAS concernant la prise en compte des spécificités du secteur public.

De ces résultats, plusieurs apports théoriques peuvent être identifiés. Tout d'abord, cette étude met en évidence l'intérêt d'appliquer la dépendance de sentier organisationnel pour comprendre le maintien d'une stratégie (de normalisation) dans le temps. Ensuite, elle propose une lecture de la normalisation comptable vue non plus uniquement comme une opposition politique marquée par la défense d'intérêts nationaux au travers de l'influence directe ou indirecte de points de vue particuliers, mais comme un mécanisme qui opère « malgré les acteurs ». En d'autres termes, les choix du normalisateur dépendent de

l'impulsion donnée par un événement, un hasard, un contexte qui participe à orienter ses décisions futures. Certes, cette voie n'est pas immuable, des chocs exogènes pouvant insuffler un besoin de changement (Sydow *et al.*, 2009), à l'instar d'une perte de ressources inattendue du normalisateur international de comptabilité publique en 2004 qui le conduit à repenser momentanément sa stratégie. Mais en l'absence de stimuli, la dépendance de sentier s'appuie sur des mécanismes d'auto-renforcement qui contribuent à rendre progressivement toute alternative moins attrayante.

Sur le plan managérial, cette étude montre que si le transfert des outils du privé dans le secteur public peut apparaître séduisant à court terme, sur le long terme, ce choix entraîne des conséquences importantes sur l'identité et la légitimité de l'organisation du secteur public. Les décideurs doivent donc être bien conscients que ce choix est pris pour le meilleur et pour le pire.

BIBLIOGRAPHIE

- Arthur W.B. (1994). *Increasing Returns and Path Dependency in the Economy*, University of Michigan Press, Michigan.
- Brady K. (2009). The Auditor-General's views on setting financial reporting standards for the public sector. Controller and Auditor-General, discussion paper. www.oag.govt.nz.
- Burlaud A. et Colasse B. (2009). « Normalisation comptable internationale : le retour du politique ? », *Comptabilité – Contrôle – Audit*, vol. 16, n° 3, p. 153-176.
- Colasse B. (2004). « Harmonisation comptable internationale : la résistible ascension de l'IASC-IASB », *Gérer et Comprendre*, vol. 3, p. 30-41.
- Commission européenne (2013). Vers l'application de normes comptables harmonisées pour le secteur public dans les États membres. L'adéquation des IPSAS pour les États membres. Rapport de la commission au Conseil et au Parlement européen.
- Dye K.M. (1988). International harmonization of Governmental accounting and auditing standards: Current developments, *Governmental Accounting and Auditing International Comparisons* (Eds, Chan J.L., Jones R.). Routledge, p. 11-26.

- Dye K.M. (1989). “Developing International Guidelines for the Public Sector”, *CMA*, vol. 63, n° 3, p. 24-25.
- IPSASB (2012). *Consultation on IPSAS Work Program 2013-2014*. Consultation Paper, July, www.ifac.org.
- IPSASB (2014). IPSASB Strategy Consultation. www.ifac.org.
- Miles M.B. et Huberman A.M. (2003). *Analyse des données qualitatives*, De Boeck, 2^e édition.
- Schollum G. (2008). “IPSASB: The Kiwi connection”, *Chartered Accountants Journal*, November, p. 68-71.
- Simpkins (2006). “A review of the policy of sector-neutral accounting standard-setting in Australia”, *Financial Reporting Council*.
- Sutcliffe P. (2003). “The standards programme of IFAC’s public sector committee”, *Public Money & Management*, vol. 23, n° 1, p. 29-36.
- Sydow J., Schreyogg G. et Koch J. (2009). “Organizational path dependence: Opening the black box”, *Academy of Management Review*, vol. 34, n° 4, p. 689-709.
- Sydow J., Windeler, A., Müller-Seitz G. et Lange K. (2012). “Path constitution analysis: A methodology for understanding path dependence and path creation”, *Business Research*, vol. 5, n° 2, p. 155-176.