



UNIVERSITÉ CATHOLIQUE DE LOUVAIN
FACULTÉ DE SCIENCES ÉCONOMIQUES, SOCIALES ET
POLITIQUES
LOUVAIN SCHOOL OF MANAGEMENT

**« ÉVALUATION DE LA FIABILITÉ DE
L'INFORMATION COMPTABLE : UNE ANALYSE
THÉORIQUE ET APPLIQUÉE AU PROCESSUS DE
PRODUCTION DES NORMES COMPTABLES ; LE CAS
DU CHILI »**

Une approche par les logiques d'action et les conventions

Par Jonathan Lautaro HERMOSILLA CORTES

**Thèse Doctorale présentée en vue de l'obtention du grade de
Docteur en Sciences Economiques et de Gestion**

Membres du Jury de thèse :

Promoteur : Prof. Michel DE WOLF (UCL/LSM/FIN)

Rapporteur : Prof. Yves DE RONGE (UCL/LSM/FIN)

Rapporteur : Prof. Matthieu DE NANTEUIL (UCL/LSM/REHU)

Lecteur : Prof. Charles VAN WYMEERSCH (FUNDP)

Lecteur : Prof. Digna Rocío AZUA ALVAREZ (PUCV/COM)

Président du Jury : Prof. Per AGRELL (UCL/LSM/COMIDOC)

Février 2010

« Supported by the Programme Alban, The European Union Programme of High Level Scholarships for Latin America, scholarship No. (E04D039650CL); by The CONICYT, Chile and by The Catholic University of Valparaiso (P.UCV) »

Dédicace et Remerciements

*Pour Elizabeth ma femme, Jonathan F. notre fils, mes frères
David et Lientur et mes parents Herodoto et Horofecia
(Q.E.P.D.)*

REMERCIEMENTS

*« Nous sommes tellement préoccupés à regarder vers
l'avant, qu'on oublie souvent de jeter un œil derrière pour
apprécier le chemin parcouru »*

[Marc Vachon, psychologue]

Quand nous arrivons presque à la fin de ce chemin qui m'a beaucoup permis de grandir, je voudrais remercier avec ma profonde gratitude, les nombreuses personnes qui m'ont aidé à la réalisation de cette thèse doctorale, soit de près ou de loin, mais elles ont toujours été présentes. Et comme a écrit William Arthur Ward, « *La gratitude peut transformer votre routine en jours de fête* », moi je souhaite que ce jour soit un jour de fête, mais il ne le serait uniquement grâce aux personnes qui ont parcourues ce chemin tout près de moi.

Tout d'abord, je tiens à remercier mon promoteur de thèse, le Professeur Michel De Wolf, qui m'a accueilli au premier moment de désespoir car j'ai dû changer de sujet et laisser mon sujet original de côté. Au début, il m'a reçu sans me connaître et a accepté d'assumer l'accompagnement de ce travail. La réalisation de cette thèse n'aurait pu être possible sans son soutien et son professionnalisme, sans ses justes et pertinents commentaires ainsi que sa volonté de toujours essayer de comprendre mon français. Je vous remercie Monsieur De Wolf pour votre compréhension tout au long de ce parcours et sachez que je serai toujours reconnaissant de votre soutien.

J'aimerais également remercier les membres de mon comité d'encadrement. D'abord, Matthieu De Nanteuil-Miribel qui m'a fait découvrir le domaine de l'Economie des conventions et les travaux de L. Boltanski et L. Thévenot,

Dédicace et Remerciements

un des principaux sujets de cette thèse, de m'avoir encouragé pour avoir la force de découvrir que je pouvais avoir un regard différent sur la comptabilité à travers des économies de la grandeur et de la sociologie. Merci aussi pour votre temps et votre disposition envers moi, pour vos conseils et les discussions qui ont enrichi ce travail et pour votre amitié.

Ensuite, Yves De Rongé, sans qui je n'aurai peut-être jamais entamé cette thèse sur l'application des économies des conventions à la comptabilité, et en plus pour m'avoir suggéré de travailler ma thèse avec M. De Wolf. A tout-les-deux, merci beaucoup du fond du cœur.

Je tiens aussi à exprimer ma reconnaissance à mes des lecteurs, principalement d'avoir accepté de consacrer un temps précieux à la lecture de ma thèse. Merci le Professeur Charles Van Wymeersch pour avoir accepté de faire partie de ce jury, pour m'avoir donné du temps pour discuter et aussi pour vos encouragements, ainsi qu'à la Professeur Digna Rocio Azua Alvarez, pour aussi faire partie du jury et pour vos encouragements, commentaires et conseils (*muchas gracias por tu apoyo, tus comentarios y consejos*).

Je ne peux pas passer aux remerciements de toutes les autres personnes qui m'ont aidé sans exprimer ma reconnaissance et mes remerciements profonds à M. Per Agrell, le Président de la COMIDOC, qui au départ de cet aventure doctorale m'a bien reçu et m'a conseillé de chercher un nouveau promoteur et par après changer du sujet de thèse. Il a toujours eu le temps pour moi, ce que je remercierai toujours. Merci beaucoup M. Agrell pour vos conseils toujours précieux (*Tack så mycket för erat stöd och råd*).

Mes remerciements vont aussi aux très nombreuses personnes qui m'ont aidée pour bien finir cette thèse.

Dédicace et Remerciements

- D'abord, tous mes collègues de l'Ecole de Commerce de la P. Université Catholique de Valparaiso, Chili, pour leur soutien pendant ces années loin de mon pays et de mon université. Spécialement au Professeur David Cademartori, qui a toujours eu confiance en moi en me prenant en charge vis-à-vis des organismes boursiers et m'a appuyé pendant tout ce temps ; à mon amie et collègue la Professeur Berta Silva, qui m'a constamment encouragé et accompagné dans les moments les plus difficile ; à mon amie la Professeur Veronica Pizarro, qui a toujours des mots justes pour m'aider ; et à mon ami et collègue le Professeur Carlos Aqueveque, qui a été toujours présent pour moi et ma famille. A toutes et à tous, recevez l'expression de ma profonde reconnaissance.
- A mon « *Maestro* », le Professeur émérite de la P.UCV Carlos Alvarez Polich, qui a toujours pris le temps de lire mes rapports depuis le début, en mettant généreusement des remarques pertinentes ainsi que ses conseils qui ont à chaque fois permis d'améliorer chaque fois mes manuscrits et en enfin, pour ses encouragements qui accompagnaient chacun de ses écrits.
- Du coté belge, mes remerciements vont surtout à deux personnes qui m'ont donné leurs avis et conseils dans plusieurs moments importantes de ce parcours. Premièrement, au Professeur Emérite de l'UCL Robert Cobbaut qui, au début de cette projet, m'a donné ses conseils et tout particulièrement, m'a aidé à trouver le bon chemin pour approfondir le domaine de l'Economie des conventions et sur l'implémentation du modèle des Economies de la grandeur, et ses suggestions qui m'ont permis d'améliorer mon avant-projet de recherche. Deuxièmement, au Professeur Karine Cerrada, qui m'a conseillé dans un moment de

Dédicace et Remerciements

désespoir sur mon travail et m'a encouragé à suivre le chemin, quelque fois si difficile, du doctorant en plus étranger.

- Toutes les personnes que, d'une façon ou d'une autre, m'ont permis d'aboutir à la fin de cette thèse, en acceptant de me consacrer de leur temps pour mes interviews/entretiens, pour m'apporter de documents très importants nécessaires à ma thèse et pour me donner leurs avis sur l'historique et l'évolution de la comptabilité et de la normalisation comptable au Chili. A M. Luis Werner-Wildner, Président du Collège des comptables du Chili ; à Mlle. Lucia Canales, Responsable de la Division du Contrôle Financier de la Superintendence des Valeurs et des Assurances du Chili (SVS) ; à M. Cristobal Pettersen, Directeur Technique de la Commission (CPNC) ; à tous mes collègues de la Commission des Principes et Normes de Comptabilité du Chili, spécialement à M. Eduardo Vergara ; et à mes collègues Professeur María Teresa García et le Professeur Jorge Fernández. Qu'ils en soient tous sincèrement remerciés !
- Une pensée spéciale est attribuée au Professeur Eve Chiapello de l'HEC, qui sans me connaître a pris son temps pour me donner ses avis et m'envoyer ses travaux sur les normes internationales de comptabilité (IAS/IFRS) ainsi que son regard critique sur le « capitalisme comptable » et ce qu'elle appelle « une privatisation de la norme », depuis la sociologie qui a nommée « la sociologie de la comptabilité ».
- Pour un doctorant étranger, il est nécessaire, voire impérieux, de rencontrer des personnes qui peuvent lire et corriger le français des manuscrits, et j'ai eu la chance de pouvoir compter sur quelques unes de ces personnes. Au Centre Placet à LLN, à Mme. Françoise Petite ; à l'IAG à Olivier N'guessan ; au Professeur Albert Dewaele, professeur

Dédicace et Remerciements

émérite de l'Université de Liège ; et par l'intermédiaire de mon fils j'ai rencontré à Marine Waegemans, à tous-les-quatre, je vous remercie du fond du cœur pour être toujours disponibles pour lire et corriger mes manuscrits.

- Loin de mon pays, j'ai eu la chance de trouver des personnes qui au fil du temps se sont transformés en amis, une pensée spéciale pour Juan Manuel Gonzalez, Josefina Guerrero, Nicolas Neysen, Giorgio Tesolin, Adrian Stanciulescu, Walter Terrazas, Fabiola Contreras, Laurent Marchal, Diana Milena Ramirez, Olivier N'Guessan, Marcela Cabane, Mike Van Treek, Loreto Moya, Javier Martinez, Flor Campos, Fernando Barrera, Carlos Luco, Isabelle de Quirini, Maria Isabel Arenas, et tant d'autres que je suis sûr qui comprendrons ne pas avoir été signalés ; à toutes et à tous merci beaucoup pour votre amitié vers moi et ma famille.

Cette recherche n'aurait jamais pu voir le jour sans le financement du programme Alþan de l'Union européenne (*The European Union Programme of High Level Scholarships for Latin America*), pour les trois premières années ; de la Commission National de Recherche Scientifique et Technologique du Chili (CONICYT), pour la quatrième année ; et de l'Université Catholique de Valparaiso (P.UCV), mon université, qui ont tous eu confiance en moi et également dans mon projet de recherche doctorale.

Enfin, mes dernières pensées vont à ma famille qui ont cru en moi et qui m'a encouragé à tout moment, et sur laquelle je sais que je peux toujours compter. La réalisation d'une thèse de doctorat est un long et laborieux processus au cours duquel le soutien familial est précieux, surtout lorsqu'on est loin de son pays. Je pense très fort à mon fils qui a dû laisser ses études et ses amis chez nous, mais il a compris avec le temps le but de cette aventure en Belgique qui, je crois, a aussi été enrichissante pour lui. Merci Jonathan

Dédicace et Remerciements

Fernando pour ta compréhension et pour ton encouragement pour bien finir cette thèse et aussi pour tes corrections du français des manuscrits de ton père. Mais c'est à ma femme que je souhaite adresser mes remerciements les plus chers. Je lui décerne ma gratitude car, non seulement, elle a accepté de revenir en Belgique, pour cette deuxième aventure belge, mais elle l'a vécue avec nous, partageant tout à la fois nos émotions les plus fortes, nos doutes ponctuels et nos moments de joie. Je te remercie ma chère Elizabeth, pour être toujours près de moi, pour partager ma passion de vie qui est l'enseignement, pour me donner chaque jour ton amour qui est une source de vie.

Je ne peux pas finir et passer sous silence, sans penser à mes parents (Q.E.P.D.) et mes frères. Je souhaite résumer toute ma gratitude envers eux par cette pensée : *« Je suis reconnaissant à mes parents et à mes frères du grand respect qu'ils ont toujours eu à mon égard. C'est en partie d'eux que je tiens le courage de me respecter dont je fais preuve aujourd'hui. »*

A tous et toutes, cités ici et à ceux que je n'ai pu nommer, je vous adresse mes plus sincères remerciements.

A todos aquellos nombrados aquí y a aquellos que no pude nombrar, yo les agradezco sinceramente vuestro apoyo.

«La gratitude va de pair avec l'humilité comme la santé avec l'équilibre.»

[Elizabeth Goudge] - L'Arche dans la tempête

Jonathan Hermosilla Cortés
Février 2010.

TABLE DES MATIÈRES

Introduction générale	i
<u>Première Partie : Description de la problématique et du champ d'application</u>	1
Chapitre 1 : <u>Présentation de la problématique et du champ d'application</u>	1
Section 1 : Description de la problématique	1
Section 2 : Champ d'application : le processus d'élaboration des normes au Chili	6
2.1 Bref historique de la Comptabilité au Chili	7
2.1.1 Principaux points de repère	8
2.1.2 Evolution de la législation sur la Comptabilité au Chili	14
2.2 Principaux acteurs concernés	19
2.2.1 Le Collège des Comptables du Chili	21
2.2.2 La Superintendence des Valeurs et Assurances	25
2.2.3 La Commission de Principes et de Normes Comptables	29
2.3 Historique des Normes comptables au Chili	34
2.3.1 De 1973 à 1994 : Point de repère Normes Américaines (FAS)	48
2.3.2 De 1995 à 1997 : Point de repère Normes Internationales (IAS)	51
2.3.3 De 1997 à 2007 : Suivre les Normes Internationales (IAS/IFRS)	52
2.3.4 De 2008 : Adoption des Normes Internationales (IFRS)	54
2.4 La situation actuelle	57
2.5 Le processus d'élaboration des normes comptables au Chili	59
Section 3 : Conclusion de la première partie	68
<u>Deuxième Partie : Cadre Théorique et fondement de la recherche</u>	71
Chapitre 2 : <u>La Fiabilité de l'information comptable et la Comptabilité Créative</u>	72

Table des matières

Section 1 : La Comptabilité Créative	72
1.1 Les sources de la comptabilité créative	78
1.2 Les principales formes de comptabilité créative	80
1.3 Les principales mesures pour éviter la comptabilité créative	83
1.3.1 Le « durcissement » de la réglementation comptable	84
1.3.2 La responsabilisation des dirigeants et des auditeurs	86
1.3.3 Le code d'éthique	88
1.3.4 La responsabilité d'autres acteurs concernés	91
Chapitre 3 : <u>Le processus de production des normes et les problèmes de coordination des acteurs</u>	95
Section 1 : La production des normes entre public et privé	95
Section 2 : Le processus de production des normes professionnelles	99
2.1 L'existence d'un processus type	100
2.2 La position des participants au processus, experts ou représentants	101
2.3 L'existence d'un lien entre les normes	101
2.4 La nature et les modalités de la décision	102
2.5 Les acteurs de la normalisation	102
Section 3 : La problématique de la coordination	103
3.1 Les enjeux de la coordination entre les acteurs concernés	105
3.2 La convention comptable au centre de la coordination	107
Chapitre 4 : <u>De la Théorie des conventions vers l'Economie des conventions</u>	109
Section 1 : La théorie des conventions (TC)	111
Section 2 : L'Economie des conventions (EC)	115
Chapitre 5 : <u>Définition du cadre d'analyse et du positionnement méthodologique et épistémologique de recherche</u>	122
Section 1 : Le modèle théorique des Economies de la Grandeur (EdG) comme cadre d'analyse	124
1.1 Le modèle théorique de « cités » ou de « mondes »	125

Table des matières

1.2 Les cités ou les mondes	128
1.2.1 Le monde de l'inspiration	128
1.2.2 Le monde domestique	129
1.2.3 Le monde de l'opinion	130
1.2.4 Le monde civique	131
1.2.5 Le monde marchand	131
1.2.6 Le monde industriel	132
1.2.7 Le monde par projets ou connexionniste	133
1.3 Les indicateurs	135
1.3.1 Le Principe Supérieur Commun	136
1.3.2 L'État de Grandeur	137
1.3.3 Les Répertoires	138
1.3.4 L'Épreuve modèle	140
1.3.5 La Figure Harmonieuse	140
1.4 Les conflits dans un monde ou entre les mondes et les dispositifs d'accord : De la controverse au compromis	145
1.4.1 La discorde dans un même monde	145
1.4.2 Des mondes différents sans discorde	145
1.4.3 La controverse entre mondes	146
1.5 Apports et Limites des Économies de la Grandeur comme grille d'analyse des organisations	148
1.5.1 Apports des économies de la grandeur	148
1.5.2 Limites des économies de la grandeur	151
Section 2 : Le positionnement méthodologique et épistémologique de recherche	153
2.1 Objectifs de la recherche	156
2.2 Hypothèse de la recherche	159
2.3 Méthodologie de la recherche	160
2.4 Positionnement épistémologique de la recherche	162
Chapitre 6 : <u>Conclusion de la deuxième partie</u>	167
<u>Troisième Partie : Etude empirique : Le cas du processus de production de normes comptables au Chili</u>	169
Chapitre 7 : <u>Aspects méthodologiques</u>	170
Section 1 : Les matériaux utilisés	171
Section 2 : Les types d'exploitation des matériaux	176

Table des matières

Section 3 : L'étude de cas et les critères de sélection utilisés	179
Chapitre 8 : <u>Etude au niveau général : le processus de production des normes</u>	183
Section 1 : Le processus d'élaboration des normes comptables	184
Section 2 : Analyse historique du processus d'élaboration de normes	187
Chapitre 9 : <u>Etude empirique au niveau spécifique : analyse des normes comptables choisies</u>	191
Section 1 : Premier cas : Norme sur « <i>Impôts sur les revenus</i> »	193
1.1 Bref historique ; objectif et portée	193
1.2 Alternatives laissées à la comptabilité créative	194
1.3 Analyse de la norme : application de la grille d'analyse des EdG	195
1.4 Analyse de l'ensemble : quelques conclusions et réflexions	208
Section 2 : Deuxième cas : Norme sur « <i>Effets de l'inflation et correction monétaire</i> »	210
2.1 Bref historique ; objectif et portée	210
2.2 Alternatives laissées à la comptabilité créative	211
2.3 Analyse de la norme : application de la grille d'analyse des EdG	213
2.4 Analyse de l'ensemble : quelques conclusions et réflexions	227
Section 3 : Troisième cas : Norme sur « <i>Stocks</i> »	229
3.1 Bref historique ; objectif et portée	229
3.2 Alternatives laissées à la comptabilité créative	230
3.3 Analyse de la norme : application de la grille d'analyse des EdG	230
3.4 Analyse de l'ensemble : quelques conclusions et réflexions	237
Section 4 : Quatrième cas : la norme sur « <i>Actifs fixes</i> »	238
4.1 Bref historique ; objectif et portée	238
4.2 Alternatives laissées à la comptabilité créative	239
4.3 Analyse de la norme : application de la grille d'analyse des EdG	240

Table des matières

4.4 Analyse de l'ensemble : quelques conclusions et réflexions	247
Section 5 : Cinquième cas : la norme sur « <i>Investissements permanents et Regroupements d'entreprise</i> »	248
5.1 Bref historique ; objectif et portée	248
5.2 Alternatives laissées à la comptabilité créative	250
5.3 Analyse de la norme : application de la grille d'analyse des EdG	257
5.4 Analyse de l'ensemble : quelques conclusions et réflexions	270
Section 6 : Sixième cas : la norme sur « <i>Réévaluation technique de l'Actif fixe</i> »	271
6.1 Bref historique ; objectif et portée	271
6.2 Alternatives laissées à la comptabilité créative	271
6.3 Analyse de la norme : application de la grille d'analyse des EdG	272
6.4 Analyse de l'ensemble : quelques conclusions et réflexions	280
Section 7 : Septième cas : la norme sur « <i>Frais de recherche et développement</i> »	281
7.1 Bref historique ; objectif et portée	281
7.2 Alternatives laissées à la comptabilité créative	282
7.3 Analyse de la norme : application de la grille d'analyse des EdG	282
7.4 Analyse de l'ensemble : quelques conclusions et réflexions	287
Chapitre 10 : <u>Analyse comparative avec les normes internationales comptabilité</u>	289
Section 1 : Analyse des principales différences entre les BT et les IAS/IFRS	289
Section 2 : Analyse comparative des normes analysées vis-à-vis des normes Internationales de comptabilité	300
2.1 Cas de normes d'impôts sur le revenu ou impôts des sociétés	300
2.2 Cas de normes sur les effets de l'inflation et la correction monétaire	301
2.3 Cas de normes sur stocks	301
2.4 Cas de normes sur actif fixe	302

Table des matières

2.5 Cas de normes sur investissements permanents (à l'étranger et regroupements d'entreprises)	302
2.6 Cas de normes sur réévaluation technique de l'actif fixe	304
2.7 Cas de normes sur frais de recherche et développement	304
Chapitre 11 : <u>Conclusion de la troisième partie</u>	305
Conclusion générale	311
Principaux résultats par rapport aux hypothèses de recherche	314
Perspectives futures de recherche	318
Références Bibliographiques	323
Annexes	337
01. Cas créativité comptable : Entreprise Inverlink Holding (Chili)	337
02. Relevé chronologique de la législation sur la profession comptable au Chili	342
03. Tableau résumé des bulletins techniques émis pendant la période 1973-1994	345
04. Tableau résumé des bulletins techniques émis pendant la période 1995-1997	355
05. Tableau résumé des bulletins techniques émis pendant la période 1997-2007	357
06. Résumé des composants du projet de convergence aux IAS/IFRS (BID-FOMIN)	365
07. Les sept Carabistouilles comptables (« Financial Shenanigans ») de H. Schilit	367
08. Tableau résumé de la confrontation conceptuel entre ACO et EdG	368
09. Analyse comparative des normes chiliennes et normes internationales	370
10. Guide d'entretien au Président du Collège des comptables du Chili	378

Table des matières

11. Guide d'entretien à la Directrice de la Division de Contrôle Financier de la SVS-Chili	381
12. Guide d'entretien aux membres de la commission de principes et normes comptables du Chili (CPNC)	384
13. Evolution de la Commission de Principes et Normes Comptables du Chili	388
14. Tableau récapitulatif des alternatives laissées à la Comptabilité Créative	391
15. Tableau résumé des régimes d'action du modèle des EdG	395
16. Extrait des Bulletins Techniques approuvés avec votes dissidents d'un ou plus membres de la CPNC	396

TABLE DES TABLEAUX

Tableau 1 : Tableau résumé de l'Evolution chronologique de la législation sur la Profession comptable au Chili	16
Tableau 2 : Objectifs de la Commission de Principes et Normes Comptables	32
Tableau 3 : Caractéristiques du fonctionnement de la Commission (CPNC)	34
Tableau 4 : Principales normes légales liées à la comptabilité	36
Tableau 5 : Evolution de la Comptabilité au Chili à travers de ses normes	44
Tableau 6 : Bulletins techniques émis pendant cette période 1973 - 1994	49
Tableau 7 : Bulletins techniques émis pendant cette période 1995 - 1997	51
Tableau 8 : Bulletins techniques émis pendant cette période 1997 - 2007	52
Tableau 9 : Protocole des étapes du processus de production des bulletins techniques	61
Tableau 10 : Approche stratégique versus approche interprétative de la convention	111
Tableau 11 : Chronologie partielle de l'économie des conventions	118
Tableau 12 : Résumé des deux étapes de l'économie des conventions	120
Tableau 13 : Les mondes communs et ses critères ou indicateurs	143
Tableau 14 : Confrontation Conceptuelle entre l'ACO et les EdG	151
Tableau 15 : Analyse des principales différences entre les IAS/IFRS et les BTCh	290

TABLE DES FIGURES ET GRAPHIQUES

Graphique 1 : Evolution du nombre de Bulletins techniques émis	42
Graphique 2 : Evolution du nombre de bulletins techniques émis chaque année	43
Figure 1 : Pratique de comptabilité créative et effets qu'elle produise	83
Figure 2 : Les relations entre les acteurs internes et externes au processus	171

TABLE DES ABREVIATIONS ET SIGLES

AAA :	<i>American Accounting Association</i>
ACO :	Analyse Classique des Organisations
ADR :	<i>American Depositary Receipt</i>
AFP :	<i>Administradora de Fondos de Pensiones</i> (Administrateur de fonds de pensions)
AFTA :	<i>American Free Trade Agreement</i>
AIC :	<i>Asociación Interamericana de Contabilidad</i> (Association interaméricaine de comptabilité)
AMF :	Autorité des Marchés Financiers
APB :	<i>Accounting Principles Board</i>
BID :	<i>Banco Interamericano de Desarrollo</i> (Banque interaméricaine de développement)
BM :	<i>Banco Mundial</i> (Banque mondiale)
BT :	<i>Boletín Técnico</i> (Bulletin technique)
BTCh :	<i>Boletín Técnico Chileno</i> (Bulletin Technique Chilien)
CILEA :	<i>Comité de Integración Latino-Europa-América</i> (Comité d'intégration Latino-Europe-Amérique)
CL\$:	<i>Chilean pesos</i> (Pesos chiliens)
CMF :	Conseil des Marchés Financiers
COB :	Commission des Opérations de Bourse
CODELCO :	<i>Corporación Nacional del Cobre</i> (Corporation nationale du cuivre)
CPNC :	<i>Comisión de Principios y Normas de Contabilidad</i> (Commission des principes et des normes de comptabilité)
DL :	<i>Decreto Ley</i> (Décret loi)
DFL :	<i>Decreto con Fuerza de Ley</i> (Décret avec force de loi)
EC :	Economie des Conventions
EdG :	Économies de la Grandeur
FAS :	<i>Financial Accounting Standard</i>
FASB :	<i>Financial Accounting Standard Board</i>
FIFO :	<i>First In - First Out</i> (Premier entré – Premier sorti)
FOMIN :	<i>Fondo Multilateral de Inversiones</i> (Fond multilatéral d'investissements)

Table des Tableaux, Figures, Graphiques, Abréviations et Sigles

GIMCEA :	<i>Grupo de Integración del Mercosur de Contadores, Economistas y Administradores</i> (Groupe d'intégration du Mercosud des comptables, économistes et administrateurs)
IAS :	<i>International Accounting Standard</i>
IASC :	<i>International Accounting Standard Committee</i>
IASB :	<i>International Accounting Standard Board</i>
IFAC :	<i>International Federation of Accountants</i>
IFRS :	<i>International Financial Reporting Standard</i>
INDEP :	<i>Instituto de Desarrollo Profesional</i> (Institut de développement professionnel)
INE :	<i>Instituto Nacional de Estadísticas</i> (Institut national de statistiques)
IOSCO :	<i>International Organization of Securities Commissions</i>
IPC :	<i>Índice de Precios al Consumidor</i> (Indice des prix à la consommation)
ISAPRE :	<i>Institución de Salud Previsional</i> (Institution de santé prévisionnelle)
LIFO :	<i>Last In - First Out</i> (Dernier entré – Premier sorti)
LOCE :	<i>Ley Orgánica Constitucional de Educación</i> (Loi organique constitutionnelle d'éducation)
MERCOSUR :	<i>Mercado Común del Sur</i> (Marché commun du sud)
NIA :	<i>Normas Internacionales de Auditoria</i> (Normes internationales d'audit)
NIC :	<i>Normas Internacionales de Contabilidad</i> (Normes internationales de comptabilité)
NICCh :	<i>Normas Internacionales de Contabilidad Chile</i> (Normes internationales de comptabilité du Chili)
NIIF :	<i>Normas Internacionales de Información Financiera</i> (Normes internationales d'information financière)
NIIFCh :	<i>Normas Internacionales de Información Financiera Chile</i> (Normes internationales d'information financière)
NYSE :	<i>New York Stock Exchange</i>
OPA :	<i>Oferta Pública de Adquisición de Acciones</i> (Offre publique d'achat d'actions)
PCGA :	<i>Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados</i> (Principes de comptabilité généralement admis)
PME :	<i>Petite et Moyenne Entreprise</i>
PSC :	<i>Principe Supérieur Commun</i>
R&D :	<i>Recherche et Développement</i>
SAFP :	<i>Superintendencia de Administradoras de Fondos de Pensiones</i> (Superintendance d'administrateurs de fonds de pensions)

Table des Tableaux, Figures, Graphiques, Abréviations et Sigles

SBIF :	<i>Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras</i> (Superintendance des banques et institutions financières)
SEC :	<i>Securities and Exchange Commission</i>
SII :	<i>Servicio de Impuestos Internos</i> (Service d'impôts internes)
SPE :	<i>Special Purpose Entities</i>
SVS :	<i>Superintendencia de Valores y Seguros</i> (Superintendance des valeurs et des assurances)
TC :	<i>Théorie des Conventions</i>
UF :	<i>Unidad de Fomento</i> (Unité de Promotion)
USGAAP :	<i>Generally Accepted Accounting Principles (United States)</i>
US\$:	<i>Dollars Americans</i>
VP :	<i>Valor Patrimonial</i> (Valeur patrimoniale)
VPP :	<i>Valor Patrimonial Proporcional</i> (Valeur patrimoniale proportionnelle)

INTRODUCTION GENERALE

La comptabilité créative a existé depuis toujours, mais dans les cas récemment connus, elle a pris une grande ampleur par les conséquences, dégâts ou dommages de leurs applications qui ont lésé la plupart des *stakeholders* des entreprises en question, sans compter l'effet sur la confiance des utilisateurs de l'information publiée et du marché de capitaux en général.

Les cas les plus emblématiques ont été par exemple : Enron, Worldcom, Xeron, aux Etats-Unis ; Vivendi, Parmalat, Lernout & Hauspie en Europe ; Livedoor au Japon ; et Inverlink au Chili¹.

Les récentes faillites d'entreprises, qui ont mis en lumière un ensemble de créativités comptables douteuses, ont rappelé l'importance de l'information comptable des entreprises. Celle-ci constitue, en effet, une donnée essentielle du bon fonctionnement de l'économie.

Ces scandales contiennent, comme les poupées russes, différents échelons de responsabilité et de conflits d'intérêts : entre les conseils d'administration et les actionnaires ; entre les actionnaires et les dirigeants ; entre les entreprises et les cabinets d'audit ; entre les services d'audit et de consultant chez les auditeurs ; entre les services d'investissement et de consultant chez les banques d'affaires. On met en question l'impartialité et l'indépendance de chaque acteur.

Mais chaque fois, le débat est relancé : Pourquoi existe-t-il des créativités comptables ? A quoi sert l'information comptable ? Quelles mesures

¹ En annexe N° 1, nous présenterons un résumé du cas Inverlink, holding chilien.

appliquer pour les contrôler ou les éviter ? Quel est le rôle des auditeurs externes ? Quelle est la responsabilité des dirigeants ? Quel est le rôle des normalisateurs et des normes comptables ? Quel est le rôle du gouvernement des entreprises ? etc. Ces débats quelquefois ont abouti à donner des réponses, mais plutôt partielles ; il reste encore des questions qui attendent une réponse adéquate.

Comme une des réponses possibles apparaît l'autorégulation, qui est la réponse dans un contexte plutôt professionnel et non étatique, et qui a été mise en question pour son impuissance face aux cas signalés plus haut, ce qui a dérivé vers la création des lois de sécurité financière partout, car à la suite de chaque crise boursière augmentent les capacités régulatrices. Et on se pose la question de la transparence de l'information, considérée comme un « bien public » (Colasse, 2004).

Cette thèse a pour objectif d'étudier le processus de production des normes comptables et de l'analyser dans un contexte spécifique où coexistent diverses logiques d'action qui permettent de justifier l'appartenance à un des mondes en présence. Nous avons structuré notre étude en trois parties que nous introduisons brièvement ci-dessous.

Dans la *première partie*, nous présentons la problématique de la fiabilité de l'information comptable et de la comptabilité créative, ses sources et les mesures possibles à mettre en place pour les éviter ou, au moins, les contrôler. Nous formulons aussi notre question de recherche qui a pour objectif d'analyser le processus de production de normes comptables et comment ils influencent les possibilités d'application de la comptabilité créative, tout en tenant en compte les diverses logiques d'action des acteurs qui y participent.

Ensuite, nous décrivons le champ d'application choisi pour mener notre étude empirique à savoir, le processus d'élaboration des normes de comptabilité au Chili, à travers le travail de la Commission des principes et des normes de comptabilité du Collège des comptables du Chili. En décrivant les principaux points de repère de l'évolution de la comptabilité au Chili ; nous mettons en évidence les différentes influences subies par la profession et les différents acteurs qui interviennent dans ce processus. Nous finissons cette première partie en décrivant le processus d'élaboration des normes au Chili, qui sera au centre de notre étude.

Dans la *deuxième partie*, nous présentons notre cadre théorique qui bâtit notre recherche que nous développons en quatre chapitres :

Dans un premier chapitre, nous présentons une brève analyse de la littérature sur la fiabilité de l'information comptable et la comptabilité créative pour essayer de trouver les éléments de base qui nous permettent de justifier la pertinence de cette étude.

Dans le deuxième chapitre, nous présentons le sujet qui sera au centre de cette étude à savoir, le processus de production des normes comptables et les problèmes de coordination des acteurs qui y participent. Pour cette analyse nous empruntons la grille d'analyse proposée par Rouba Chantiri (2000). Cette grille nous permet d'analyser et de vérifier si le processus chilien peut être considéré comme un processus type et quelle est la condition de ses membres (représentants, experts, normalisateurs, etc.). Ensuite, nous présentons la problématique de la coordination et ses enjeux ; pour finir ce chapitre avec une description de la convention comptable comme dispositif de coordination (Amblard, 2002).

Dans le troisième chapitre, nous présentons une synthèse de l'évolution de la théorie des conventions de Lewis (1969) jusqu'à la théorie courante des Economies des conventions qui nous permettra définir dans le chapitre

suivant notre cadre d'analyse et formuler nos hypothèses de recherche, ainsi que notre positionnement méthodologique et épistémologique de recherche.

Dans le quatrième chapitre, nous présentons le modèle des Economies de la Grandeur de L. Boltanski et L. Thévenot (1991) que nous avons retenus comme cadre d'analyse et qui accorde une place centrale à l'étude des conventions et des formes de coordination.

Nous terminons cette deuxième partie en décrivant notre positionnement méthodologique et épistémologique, lequel se situe dans le paradigme interprétativiste, ce qui permet interpréter et comprendre le processus d'élaboration des normes comptables à travers les logiques d'action des acteurs, et essayer d'expliquer les sources de créativité comptable. Ainsi, nous formulons nos hypothèses de recherche en retenant les concepts de convention et de rationalité procédurale qui est un des postulats central des économies de conventions, en s'écarter de la rationalité substantielle qui est à la base de la théorie économique néoclassique. Les hypothèses consistent principalement à postuler que la coexistence des différentes logiques d'action des membres de la commission de principes et normes s'explique par la spécificité des compromis réalisés entre diverses formes possibles de justification de leur action.

Dans la *troisième et dernière partie*, nous présentons, dans un premier chapitre, les aspects méthodologiques qui ont été retenus pour réaliser notre étude empirique. Il s'agit du choix des épreuves que nous avons analysées, des matériaux d'enquête et des types d'exploitation de ces matériaux que nous en avons fait et enfin, des critères retenus pour sélectionner les études de cas.

Les chapitres qui suivent reprennent les résultats de l'analyse de notre étude empirique. Dans le chapitre 7, nous présentons l'analyse du processus de

production des normes comptables au Chili, en appliquant la grille proposée par R. Chantiri, que nous permettra de vérifier si ce processus est un processus dit « type ». Dans le chapitre suivant, nous y présentons, dans un premier temps, un bref historique de la norme, son objectif et sa portée, les alternatives laissées à la comptabilité créative, des sept normes choisies et étudiées. Ensuite, nous abordons les résultats de l'analyse de la norme en appliquant la grille d'analyse des économies de la grandeur et finirons chaque étude de cas par une analyse de l'ensemble avec quelques conclusions et réflexions par rapport aux hypothèses de recherche.

Nous clôturons cette thèse en émettant nos propres conclusions, en mettant en évidence quelques pistes de futures recherches et en soulignant les intérêts que présente cette recherche.

**PREMIERE PARTIE : DESCRIPTION DE LA
PROBLEMATIQUE ET DU CHAMP D'APPLICATION**

Dans cette partie, nous présenterons brièvement la description de notre problématique à savoir la comptabilité créative, et la question de recherche sur laquelle nous concentrerons notre analyse à savoir si le processus de production de normes influence la créativité comptable ; ensuite nous décrirons le champ d'application de notre étude empirique, le cas du processus d'élaboration des normes comptables au Chili ; en clôturant cette partie avec une brève conclusion.

Chapitre 1 : Présentation de la problématique et du champ d'application

Ce chapitre sera divisé en deux parties à savoir, la description de notre problématique dans la section 1 et le champ d'application retenu pour cette étude, le cas du Chili dans la section 2.

Section 1 : Description de la problématique

Notre point de départ est marqué par une constatation qui nous a interpellés, à savoir, les cas des scandales financiers liderés par ENRON aux Etats-Unis, sachant que la créativité comptable et l'opportunisme a existé depuis toujours, et continue à exister. Cette constatation a été renforcée avec la crise financière éclatée l'été 2007 aux Etats-Unis et qui, pendant l'année 2008, a contaminé presque le monde entier.

Première partie : Description de la problématique et du champ d'application

La problématique de la comptabilité créative est au centre des préoccupations de nombreux chercheurs, ce que nous pouvons inférer des multiples études qui lui ont été consacrées, principalement, au cours des dernières années. Elle est un sujet controversé mais reste d'intérêt et d'actualité, d'autant plus que, dans les derniers temps, la Banque Mondiale a appuyé, et continue à le faire, l'application des normes internationales de comptabilité et d'information financière dans la plupart des pays du monde, normes IASB qui permettront principalement de réduire les différences entre méthodes et normes comptables utilisées dans le monde, ce que nous pouvons dénommer la « mondialisation de la comptabilité ». Mais le problème de la créativité reste presque le même, parce que ce qu'on obtient en appliquant les normes IASB, c'est améliorer la comparabilité de l'information comptable, mais les espaces de liberté persistent encore.

Les interrogations soulevées par les derniers scandales boursiers remettent en cause l'*establishment* de la fiabilité des informations comptables. Les différents outils d'investissement connus et l'environnement, au sens large, de l'entreprise cotée se sont modifiés en réaction pour rassurer les investisseurs.

Mais au-delà des réactions face au phénomène de la créativité comptable, nous souhaitons présenter brièvement les raisons, les sources, les conséquences et les mesures à adopter pour les éviter dans l'avenir.

Les principales raisons de la créativité comptable trouvées dans la littérature sont :

- a) maximiser le bien-être des dirigeants (principale) ;
- b) maximiser les intérêts des actionnaires (principalement s'il y a un contrôleur) au détriment des autres parties prenantes (Fisc, banques, salariés, clients) ; et

Première partie : Description de la problématique et du champ d'application

- c) lancer un signal au marché de capitaux et avant fusions - acquisitions (jeu de perceptions).

Depuis le cas d'Enron, de nombreux ouvrages sont parus pour tenter d'expliquer les techniques financières et comptables utilisées dans le but de « maquiller » la réalité économique de l'entreprise. Parmi celles-ci se trouvent : les dotations aux amortissements (dépréciation), les provisions de tout ordre, le contrôle des stocks, le résultat exceptionnel, les actifs intangibles et les normes comptables proprement dites.

Par ailleurs, Lev et Zarowin (1999) confirment le fait que les entreprises qui produisent les chiffres comptables les moins pertinents sont celles qui ont le plus significativement augmenté leurs investissements en R&D.

Dans le domaine des conséquences, les principales signalées dans les recherches publiées sont : les erreurs d'évaluation ou de valorisation ; l'asymétrie de l'information (opportunités) ; la mauvaise évaluation des entreprises qui implique de mauvaises allocations des ressources dans l'économie (image financière flatteuse).

Enron, WorldCom ... Scandale après scandale, le système capitaliste américain révèle ses faiblesses, qui ne sont pas sans conséquences sur l'ensemble de la planète financière. La crise financière qui a éclaté au cours de l'année 2007-2008 confirme les appréhensions sur le système d'économie de marché où tout est laissé aux lois du marché et à l'autorégulation. Il est donc nécessaire de trouver des réponses pour faire face au problème de la comptabilité créative. Et les réponses ont été données principalement par trois voies à savoir :

- a) *Le « durcissement » de la réglementation comptable* : l'établissement d'une norme comptable plus détaillée et concrète se révèle nécessaire, qui utilise des termes clairs et qui établisse avec précision les critères à

Première partie : Description de la problématique et du champ d'application

appliquer. De cette façon, l'exercice de la créativité paraît plus difficile que si les normes sont confuses et vagues.

- b) *La responsabilisation des dirigeants et des auditeurs* : rendre responsables de leurs actions les dirigeants semble crucial, principalement en mettant en place des mécanismes de contrôle au sein du conseil d'administration. D'ailleurs, les auditeurs doivent accomplir leur rôle de réviseurs des comptes et comme tel ont l'obligation de donner leur avis de manière indépendante, sans aucune contrainte extérieur.
- c) *Le code d'éthique de la profession* : renforcer l'application du code d'éthique aux comptables semble une autre voie à suivre pour essayer de limiter la créativité comptable. Bien qu'il existe des normes comptables qui laissent des espaces de liberté, il doit, parallèlement, exister quelqu'un qui contrôle leur correcte utilisation, qui applique le code d'éthique et sanctionne s'il le faut.

Chacun d'entre eux ont été largement discutés, mais malgré toutes ces discussions, nous en sommes toujours à nous questionner sur les normes comptables et leur rôle dans le contrôle de la comptabilité créative.

Nous savons que les normes ne peuvent pas être durcies fortement, sous peine de ne pas laisser des espaces à la créativité (car ce serait une utopie) ; néanmoins, la question est de savoir pourquoi les normes comptables laissent encore des espaces de liberté à l'interprétation. En prenant en compte qu'il existera toujours des espaces de liberté, nous pouvons à ce stade nous interroger : comment réguler ou contrôler ces interprétations ?

Partant de ces questions, nous avons décidé d'étudier et d'analyser plutôt le processus d'élaboration des normes comptables, car ces normes finalement

Première partie : Description de la problématique et du champ d'application

sont des « conventions » accordées aux participants de ce processus qui ont des intérêts divers et parfois divergents.

Pour cette analyse, nous essayerons de mettre en place la grille d'analyse des économies de la grandeur pour identifier les justifications que font les acteurs du processus pour laisser encore des espaces de liberté à la comptabilité créative et, comment ils arrivent à se mettre d'accord sur les normes à publier. En appliquant cette méthodologie nous pourrions expliquer les logiques d'action des acteurs ainsi que leur positionnement vis-à-vis des espaces à l'interprétation laissés dans les normes comptables.

Notre question de recherche sera la suivante :

« Comment les processus de production et de diffusion de normes influencent-ils les possibilités d'application de la comptabilité créative, en prenant en compte les diverses logiques d'action des acteurs concernés ? »

En résumé, le principal objectif de cette recherche est « de savoir si le processus de production et de diffusion des normes comptables permet de rendre fiable¹ l'information comptable, notamment pour les investisseurs ».

C'est à cette question de recherche que nous tenterons de répondre dans cette étude, mais il faut signaler qu'elle aura un environnement particulier, car son champ d'application sera le cas du processus d'élaboration de normes comptables au Chili, durant son parcours historique, donc sous l'influence du contexte économique, politique et social de chaque époque.

Dans la section suivante, nous présenterons notre champ d'application, à savoir le cas du Chili.

¹ Le mot fiable signifie « Digne de foi, à qui l'on peut se fier ».

**Section 2 : Champ d'application : le processus d'élaboration des
normes comptables au Chili**

Le Chili est un petit pays situé dans l'extrémité sud de l'Amérique Latine qui, avec beaucoup d'effort, sacrifice, travail et responsabilité a su être incorporé au monde global en diversifiant ses exportations et en innovant dans diverses matières. Le pays dispose de 748.000 kilomètres carrés de surface pour une population d'un peu plus de 16 millions de personnes, alphabétisées dans plus de 95% (le taux d'analphabétisme en 2002 était 4,3%)². Le revenu par habitant atteint environ douze mille sept-cent dollars annuels (US\$ 12.737 en 2006) et l'inflation n'a pas dépassé 3% durant les dernières années³.

Le Chili est le premier producteur mondial de cuivre, ce qui est complété par une série d'industries de caractère non traditionnel, comme la production industrielle de saumons, les industries : forestière, vinicole, agricole et fruiticole, dont les productions ont fortement tonifié les exportations du pays. On ajoute à ceci la croissance du secteur des services et l'apparition d'une industrie touristique de projections énormes.

La stabilité fiscale et monétaire, ainsi que les gouvernements démocratiques, ont livré une haute qualification de crédit au pays, dont le système financier atteint une haute liquidité. Ce qui lui a permis de mieux faire face à la crise financière actuelle.

Quant à sa production primaire, on souligne le cuivre comme produit plus représentatif puisqu'il atteint 40% des exportations. Ceci est complété par des minéraux comme le lithium, le molybdène et l'or. Durant les dernières

² Instituto Nacional de Estadística (INE), données du recensement de l'année 2002.

³ Banco Central de Chile. Jusqu'à l'année 2006, car au cours des années 2007 et 2008, le taux d'inflation atteint le 7,5% et le 7,6%, respectivement.

Première partie : Description de la problématique et du champ d'application

années, on a développé une puissante industrie productrice de poisson traité (p.ex., le saumon).

Quant à sa production secondaire, celle-ci se base sur la valeur ajoutée sur les exportations de fruits de mer et de vin.

Comme production tertiaire, il est intéressant d'indiquer qu'on développe une industrie naissante de services et de production de software qui commence à exporter aux Etats-Unis et au Marché Commun du Sud (MERCOSUR).

L'investissement étranger dans le pays atteint 4.000 millions de dollars annuels en moyenne, dont 35% vient des Etats-Unis ; 30% de l'Union Européenne ; 20% des pays asiatiques, et le reste de l'Amérique Latine.

2.1 Bref historique de la Comptabilité au Chili

En Amérique Latine, chez les peuples plus anciens comme ceux du Mexique, où a existé la civilisation Aztèque, ceux de l'Amérique Centrale où a existé la civilisation Maya, et ceux du Pérou où a prédominé la civilisation Inca, on a trouvé des indices de l'emploi de systèmes primitifs de contrôle ou de comptabilité très semblables à ceux utilisés pendant des milliers d'années par les civilisations égyptiennes, grecques, phéniciennes et romaines. En ce qui concerne l'empire Inca, qui s'est étendu depuis l'Équateur jusqu'à près de l'extrémité sud du continent sud-américain, dans leur culture avancée nous savons qu'ils utilisaient déjà dans l'administration complexe de l'empire un certain système de comptes, ce pourquoi ils utilisaient un système de cordes de plusieurs couleurs et de différents nœuds avec lesquels ils suppléaient à l'écriture et qui leur servait aussi à porter leurs comptes. Les « *quipus* », désignation donnée à ces cordes et nœuds, étaient déchiffrés par un personnage appelé « *quipucamay* », apparemment de manière similaire à celle d'un comptable de notre époque. Puisque la domination inca a été étendue jusqu'à une certaine partie du territoire actuel de notre pays, peut-être n'est-il pas très risqué de supposer qu'avec leur civilisation, les Incas ont

Première partie : Description de la problématique et du champ d'application

apporté et ont exercé leurs pratiques sur les comptes. S'il en est ainsi, probablement qu'elles sont le premier indice d'activité comptable au Chili, bien avant l'arrivée des conquérants et des colonisateurs.

2.1.1 Principaux Points de Repère

a) La période coloniale:

Le premier comptable fiscal au Chili⁴ a servi à la Réelle Audience de Santiago depuis 1541 jusqu'à 1546. Il apparaît avec les premiers habitants de Santiago et il est arrivé avec le conquérant Pedro de Valdivia, celui qui a fondé la ville le 12 février 1541 et, le 28 juillet de ce même année, étendait la « Provision du poste de Comptable » pour Francisco de Arteaga, nomination qui est enregistrée dans les Actes du Conseil Municipal de Santiago dans la session du 11 août 1541. Il est nommé selon ce qui est spécifié « *para buen cobro y guardia de la real hacienda, quintos y derechos reales que le pertenecen de lo que se hubiere y quitare en ella* »⁵ (la ville de Santiago). Par la suite, il est indiqué : « Je vous donne pouvoir pour que, comme un tel comptable, vous puissiez utiliser et vous utilisiez ce bureau et poste dans tous les cas et choses dans les annexes et relatives... ». À Francisco de Arteaga ont succédé au poste les comptables Diego Díaz (1548), Esteban de Soza (1549) et Arnao Álvarez Ponce de León (1556).

Pendant la colonisation, le Chili a eu de très distingués et efficaces fonctionnaires responsables de son Trésor, mais le commerce lui-même durant ces années était très réduit. Dans l'année 1654, Santiago avait seulement 4.500 habitants, la monnaie durant les soixante premières années, c'est-à-dire jusqu'à la fin du XVI^{ème} siècle était inconnue, ce qui nous indique qu'à l'exclusion des bureaux publics, elle a seulement pu exister

⁴ Selon Luis Thayer Ojeda dans son ouvrage intitulée "*Las antiguas ciudades de Chile y los funcionarios que actuaron en ellas*".

⁵ « Pour bon encaissement et garde des finances du royaume, les cinquièmes et droits réels qui lui appartiennent de ce qu'il y aurait et prendrait sur elle (la ville de Santiago) »

Première partie : Description de la problématique et du champ d'application

« par exception », une pratique comptable dans le commerce, et encore dans ce cas de façon rudimentaire et incomplète.

Dans les conditions précédemment mentionnées, le développement de la « tenue de livres » était de toute évidence très lente.

À la fin du XVIII^{ème} siècle, les colonisateurs avaient comme référence les célèbres et historiques Décrets de Bilbao (Espagne), approuvés par le roi Felipe V l'année 1737, et imposés comme législation de l'Espagne et des Indes, où on fait référence au fait que les commerçants devraient tenir des livres et qu'ils pourront le faire et pratiquer dans des « parties doubles ou simples », ce qui restera son choix.

Dans le secteur public, on disposait d'un référentiel de comptabilité publique, comme l'indique l'extrait du livre d'histoire du Chili écrit par Diego Barros Arana, où il indiquait : « par cédula réelle de 1787 on a créé une Comptabilité Majeure ou une Cour des Comptes, pour qu'en Santiago on règle les comptes correspondant au royaume de Chili, sans qu'elles doivent être soumises à l'approbation du Tribunal de Lima ». En 1788 fut installée la Première Cour des comptes de Santiago.

b) Période de l'Indépendance:

À cette époque on a continué avec le système de comptes que les conquérants espagnols utilisaient dans leurs finances et les mentions qui sont trouvées en ce qui concerne la comptabilité se réfèrent au « livre de comptes » ou au « manuel de comptes ».

L'histoire formelle de la profession au Chili remonte au XIX^{ème} siècle quand en 1825, étant donné les besoins de contrôle interne du gouvernement de l'époque, on a créé un cours du soir de comptabilité d'une durée d'un an destiné à des fonctionnaires (employés publics). Postérieurement, durant

Première partie : Description de la problématique et du champ d'application

l'année 1833 on a commencé formellement à dicter le premier cours ouvert de « partie double » au Chili, en accord avec une demande expresse du Ministère de l'Éducation publique du Chili. Tout cela, soutenu par le commerce florissant dans le Chili indépendant et le produit d'un commerce maritime croissant qui passait par le Chili, qui était le trajet obligé des navires qui utilisaient le Cap Horn pour relier les océans Atlantique et Pacifique. Dans la seconde moitié du XIX^{ème} siècle, ont commencé à être installées des compagnies, principalement, anglaises liées aux affaires maritimes et dans le nord du Chili s'est développée une importante industrie minière et en principe, particulièrement associée au nitrate de sodium, davantage connu comme « *salitre* », qui a été découvert en 1866 par José Santos Ossa.

À la fin du XIX^{ème} siècle, Valparaiso se transforme en le principal port du Pacifique sud, par sa condition de port obligé du trafic maritime qui utilisait le Cap Horn dans ses traversées. Les compagnies anglaises ont commencé à incorporer leurs systèmes comptables et au Chili on comptait déjà avec un professionnel de niveau secondaire supérieur, « technicien en comptabilité et en tenue de livres ».

En 1898, la Société de Promotion Manufacturière (*Sociedad de Fomento Fabril*) a créé l'Institut Supérieur de Commerce, en réponse à la nécessité croissante de formation de professionnels pour le commerce et pour les entreprises qui commençaient à augmenter de manière assez importante et, à la création, en 1893, de la Bourse de Commerce de Santiago du Chili.

C'est ainsi qu'à la fin du XIX^{ème} siècle, on développe la meilleure tradition de technique comptable, produit des Instituts Supérieurs de Commerce, avec la formation des premiers techniciens en comptabilité que demandait le pays pour ses activités, cèdent le pas, avec le temps, - début du XX^{ème} siècle - à l'enseignement universitaire de la profession avec la fondation par

Première partie : Description de la problématique et du champ d'application

l'Université Catholique de Valparaiso, de son École de Commerce durant l'année 1928 ; qui est transformé en premier centre d'éducation supérieure qui forme des comptables universitaires, tendance suivie postérieurement par les principales universités du pays, consacrées à la formation de comptables. Donc, durant l'année 1938, se crée à l'Université du Chili la Faculté d'Économie et du Commerce, dont l'objectif fondamental était de former des comptables au niveau supérieur pour le développement économique du pays. Pendant la période comprise entre 1938 et 1981, la carrière universitaire de comptable a continué à être développée dans les différentes universités chiliennes, - qui étaient au nombre de 8 à cette époque jusqu'à la promulgation, pendant le gouvernement militaire - des nouvelles dispositions qui ont modifié le système d'éducation supérieur au Chili⁶.

Ce processus a été aussi promu par l'ouverture de l'industrie du nitrate de sodium, en premier lieu, et ensuite l'industrie du cuivre en 1913 qui commence à Chuquicamata *Guggenheim Hnos.*, ce qui avec le temps se transforme en la grande industrie minière du cuivre du Chili, nationalisée durant l'année 1967 par l'État, en passant aux mains de l'entreprise étatique CODELCO-Chile (Corporation Nationale du Cuivre), aujourd'hui le principal producteur et exportateur du monde. À ces deux rubriques, on ajoute l'exploitation de bore (borax) à Antofagasta, arrivant, dans les premières décennies des années 1900, à être le fournisseur mondial de ce minéral.

Comme complément obligé de ce secteur minier, l'industrie et le commerce en général subissent une importante évolution tant sur le marché interne, comme en ce qui concerne le commerce international du pays. La création et

⁶ Décrets avec Force de Loi (DFL) N° 1, 5 et 24 de 1981, et la Loi 18.962 de 1990 intitulée "Loi Organique Constitutionnelle d'Education" (LOCE), loi qui est en train d'être remplacée. (*Decretos con Fuerza de Ley N° 1, 5 y 24 de 1981 y la Ley 18.962 de 1990 "Ley Orgánica Constitucional de Educación"-LOCE*).

Première partie : Description de la problématique et du champ d'application

l'installation de nouvelles industries et les centres de commerce, ainsi que l'afflux de capitaux étrangers sont en augmentation constante et ininterrompue.

La comptabilité évolue en accord avec l'époque qu'elle vit et, acquiert la dimension nécessaire à laquelle elle est obligée par le développement national. Comme par exemple, le cas des célèbres « coûts *salitreros* » (coûts du nitrate de sodium), connus pour l'efficacité et le sérieux de sa confection, de sa présentation et des détails qu'ils contenaient. Ce qui exigeait le travail des professionnels experts et efficaces, qui assumaient le poste d'« Administrateur » dans les entreprises.

À son tour, l'industrie cuprifère avec le modèle américain de son organisation a introduit les techniques comptables les plus modernes à l'époque, en établissant les bases qui, en évoluant et mises à jour continuellement sont restées longtemps, celles qui spécifient la manutention efficace de départements de comptabilité assistés par un nombreux personnel auxiliaire et des comptables professionnels.

Suite à ce qui précède, d'autres activités comme les assurances, les banques, les agences maritimes et de transports, etc., prennent de l'importance, et par conséquent la création d'organismes fiscaux ou semi fiscaux devient nécessaire, comme les Superintendances de compagnies d'assurances, de sociétés anonymes, de banques et du *salitre* (nitrate de sodium), et de la Bourse de Commerce, qui sont chargés de la surveillance et du contrôle, et par conséquent, s'instaure l'obligation d'établir des comptabilités dûment organisées qui garantiraient l'exactitude, le sérieux et la véracité des activités et les bilans des entreprises ; et, l'accomplissement nécessaire de ses dispositions statutaires ou contractuelles.

Première partie : Description de la problématique et du champ d'application

La conséquence du développement qu'éprouve l'économie nationale se reflète dans l'activité comptable. Les premières entreprises étrangères de haut rang s'établissent et développent les tâches de surveillance et/ou des organisations comptables, révision et audit de comptes, certification de bilans, etc. C'est ainsi qu'en 1914, la prestigieuse firme Price Waterhouse installe une agence au Chili, ainsi que la non moins prestigieuse firme anglaise Deloitte Plender & Griffins.

Un autre point de repère important dans le développement de la comptabilité au Chili a été sans aucun doute l'implantation de la loi du revenu durant l'année 1925 (loi sur les impôts sur le revenu), puisque l'activité comptable dans l'industrie et le commerce devient inéluctable et obligatoire.

Dans le domaine de l'audit, les deux seules firmes étrangères existantes en 1958, quand fut promulgué la Loi du Collège des Comptables, ont cessé dans la pratique d'être exclusives. Le Collège des Comptables a approuvé un « règlement de *Corresponsalías* » le 5 juillet 1966, dont le texte précise « le Collège des Comptables décide : Reconnaître, dans les facultés que lui accorde la Loi 13.011 et son règlement, que les comptables en exercice au Chili, sont autorisés à rendre leurs services professionnels à des clients établis dans le pays, dans le caractère de correspondants de comptables et/ou de commissaires aux comptes établis à l'étranger ».

Fixer un point dans le temps, qui permet d'établir raisonnablement le départ du développement comptable dans le pays, n'est pas facile ; mais on le fera coïncider avec le 9 janvier 1973, date de l'émission du premier prononcé technique⁷ effectué par la profession comptable organisée dans le pays, où on informe la communauté économique que le pays a un corps de principes et de normes de comptabilité qui régiront la présentation des états financiers et que les professionnels devront les rappeler au moment de certifier une

⁷ Bulletin Technique N° 1 “Théorie de Base de la Comptabilité”.

Première partie : Description de la problématique et du champ d'application

information digne de confiance d'une organisation économique, en marquant le début de la normalisation comptable professionnelle du Chili.

Depuis cette date, trente-cinq années se sont passées, période très courte pour une planète, peut-être moins courte pour un pays et très longue dans la vie d'une personne, avec cette prémisse de la dimension temporaire, il pourrait être indiqué que manque encore la perspective pour établir un jugement de valeur sur ce qu'a été cette période dans la comptabilité du pays, mais ce manque ne permet pas de déclarer impossible la tentative d'analyser ce qui s'est passé.

En ayant ce respect de ce qui est récent dans l'Histoire et avec la conviction d'être protagoniste et acteur d'une époque difficile et complexe de la vie des pays de la Région, on essayera d'étudier l'évolution de la discipline comptable chilienne plongée dans une économie fermée protectionniste jusqu'au début des années 70, pour arriver aujourd'hui, à une économie de marché, ouverte et libérale qui indique le futur. A laquelle la comptabilité peut répondre, entre autres, avec un principe général de nature morale comme l'est l'équité⁸ (García, Limone et Álvarez, 1988).

Ainsi, dans une synthèse très brève, on a prétendu montrer le développement de la comptabilité au Chili.

2.1.2 Évolution de la législation sur la comptabilité au Chili

Le 12 septembre 1926 a eu lieu dans la ville de Santiago le Premier Congrès National de Comptables dans le but de réunir pour la première fois tous les professionnels comptables dans un seul et grand organisme, ceux qui étaient dispersés dans diverses associations et groupements professionnels dans le pays. Tout cela avec la conviction d'obtenir des pouvoirs publics, des

⁸ Une forme de manifestation est l'équilibre qui doit exister dans la dualité économique, où les applications doivent être égales aux sources de fonds.

Première partie : Description de la problématique et du champ d'application

réformes à la législation commerciale, qui consulte, entre autres, les intérêts et les droits de la collectivité comptable et assure l'exercice légal de la profession et, préconiser, socialiser, uniformiser et perfectionner les connaissances comptables.

Comme conséquence émanant de la conclusion de ce Premier Congrès de Comptables du Chili, enfin le 20 mars 1931, le Ministre d'Éducation de l'époque, Alberto Edwards, dicte le DFL 52, dont le texte a été présenté par le sous-secrétaire du ministère, dans lequel on crée le Registre National de Comptables. Sa promulgation a été effectuée dans le journal officiel en date du 15 avril 1931 et son règlement a été dicté par le Décret N° 2.728 du 23 juin de la même année. Dans son article 1° il disposait que : « seule pourront exercer la profession de Comptable, pour les effets légaux, les personnes inscrites dans le Registre qui établit la présente loi ».

Le 6 août 1931, sous la Présidence du Ministre d'Éducation Pedro Godoy, on a constitué le Conseil du Registre National des Comptables, qui selon ce qui est déterminé dans son article 2°, était composé du Directeur Général d'Éducation Commerciale, le Directeur Général des Impôts Internes, le Superintendant des Banques, deux représentants désignés par la Chambre de Commerce du Chili, et deux comptables désignés par le Président de la République en accord avec le règlement (un, devrait être diplômé par l'État et l'autre, praticien avec 10 années d'exercice professionnel).

Ce Décret-loi, qui est le premier pas sérieux pour la régulation de l'exercice de la profession de Comptable au Chili, a été contesté dans des termes durs par la majorité des associations professionnelles existantes à l'époque, motivées par certaines dispositions considérées restrictives pour l'inscription des praticiens comptables, en donnant occasion à de nombreuses gestions devant les pouvoirs publics et le Congrès National, en demandant sa réforme ou dérogation.

Première partie : Description de la problématique et du champ d'application

Les lois qui suivent la création du Registre National des Comptables comprennent dans leurs dispositions tant l'exercice de la profession de Comptable que le règlement de la pratique de la comptabilité dans le pays, en donnant une vision graphique du chemin parcouru par l'histoire de cette science et de son développement, raison pour laquelle nous ne croyons pas possible de les omettre. En vertu de ce qui est exposé, nous effectuerons un relevé chronologique de celles-ci, dans le tableau suivant⁹ :

Tableau 1 : Tableau résumé de l'Evolution chronologique de la législation sur la profession comptable au Chili

Relevé chronologique de la législation sur la profession comptable au Chili	
Texte légal, numéro et date	Titre du texte légal et bref résumé de son contenu
DFL N° 52 du 20 mars 1931	Crée le Registre National des Comptables
Loi N° 5.102 du 5 avril 1932	Loi organique du Registre National des Comptables (Abolie le DFL 52 de 1931)
Décret N° 5.300 du 16 janvier 1933	Règlement de la Loi N° 5.102 de 1932
Décret N° 1.759 du 26 avril 1938 (du Ministère de la Justice)	Approbation légale des Statuts de la Société National des Comptables
Loi N° 9.533 du 23 mars 1950	Loi sur l'inscription au registre (seulement les diplômés légalement reconnus par l'Etat)
Décret N° 6.748 du 2 novembre 1957	Règlement de la Loi N° 9.533 de 1950
Décret N° 1.159	Etablit la nomination de deux comptables comme membres du Conseil du Registre
Loi N° 11.136 du 2 janvier 1953	Dispose que les personnes qui avaient (avant la loi 9.533) demandé son inscription au registre, auront le droit d'appliquer la loi 5.102
Loi N° 11.139 du 31 décembre 1952	Approuve le Règlement dicté par Décret Suprême 5.196 du 21 juillet 1953 sur la Société National des Comptables
Décret N° 410 du 3 mars 1953	Règlement de la Loi N° 11.139 de 1952 Inclus un Compendium sur les attributions et obligations des comptables
Loi N° 13.011 du 13 septembre 1958	Création du Collège des Comptables du Chili

⁹ Plus détails, voir l'annexe N° 2.

Première partie : Description de la problématique et du champ d'application

Décret N° 15.141 du 11 novembre 1958	Règlement de la Loi N° 13.011 de 1958
Décret Loi N° 3.621 du 7 février 1981	Transformation des Collèges professionnels en Associations Corporatives

Source : Elaboration propre.

Au-delà des faits juridiques, il nous semble judicieux de décrire quelques événements importants pour le développement de la profession comptable au Chili.

Un des résultats concrets du premier congrès de comptables, le 21 décembre 1935, effectue la fusion dans un seul organisme appelé « Société Nationale des Comptables », de tous les comptables groupés dans les diverses institutions existant dans le pays.

En 1952, la Directive de l'association « Société nationale des comptables » est formée par neuf membres choisis par vote direct entre les comptables des neuf associations provinciales du pays, en mettant fin à la désignation de fonctionnaires gouvernementaux dans leur Directive ; La loi donne financement au Registre, définit les concepts de « Comptabilité », « Comptable », et « Fonctions de la Comptabilité » ; et dispose des normes d'élections et fixe le texte définitif de la Loi sur le Registre National des Comptables.

Il faut préciser ici que le Décret N° 410 de 1952, constitue jusqu'au moment de sa promulgation, le compendium le plus complet des attributions et des obligations des comptables dans l'exercice professionnel et l'application de sa législation.

En assumant ses fonctions, le Conseil a créé un Secrétariat Administratif au lieu du Secrétariat Général qui rétrécit les relations avec les autorités administratives éducationnelles et fiscales. En mai 1954, il entame la publication d'une Revue qui sert d'outil de communication et d'information

Première partie : Description de la problématique et du champ d'application

à l'association et en octobre 1954, il crée un département de recherches techniques comptables, dans le but de pouvoir constituer un noyau de recherche scientifique des problèmes économiques et la consultation technique dans le développement de l'économie nationale.

En plus, il développe une tâche active et une campagne intense, soutenu par la Société Nationale des Comptables jusqu'à obtenir la tellement convoitée Loi du Collège des Comptables, pour laquelle il obtient l'appui du Parlement, stimulé par un groupe appréciable de sénateurs et de députés appartenant à la profession.

La loi 13.011 de 1958 promulguée dans le journal officiel du 27 novembre 1958 crée le Collège des Comptables du Chili, avec personnalité juridique. Il condense les dispositions légales précédentes, en les améliorant et en les clarifiants, en corrigeant le défaut du manque de personnalité juridique dont il manquait. Avec sa promulgation, on accomplit une longue étape de plus de trente années, depuis la conclusion du premier Congrès National des Comptables en 1926, période dans laquelle elle constitue l'aspiration primordiale des professionnels comptables.

L'événement le plus important produit ces derniers temps a été la promulgation du Décret Loi 3.621 du 7 février 1981, en pleine seconde phase du gouvernement militaire, qui a aboli les lois qui créaient les collèges professionnels, en les transformant en de simples « associations corporatives » (« *Asociación Gremial* »). La disposition est la conséquence, selon le gouvernement militaire, des principes adoptés dans l'Acte Constitutionnel N° 3, Décret Loi 1.552 du 13 septembre 1976 qui a établi, « *au nom de la liberté de travail et d'association, que personne ne peut être obligé d'appartenir à une association* ».

Première partie : Description de la problématique et du champ d'application

Dérivé de ce qui précède, le Collège des Comptables du Chili a perdu son statut juridique comme organisme de droit public, qui avait à sa charge le contrôle et le maniement de la profession comme institution légale unique, en le rétrogradant dans une association de droit privé, avec des droits égaux à d'autres qu'ils peuvent librement être créés dans le futur. En conséquence avec ce qui précède, en mai 1981 a été créé le Collège Professionnel des Comptables Auditeurs, et un peu plus tard le Collège des Commissaires aux comptes Universitaires du Chili.

Finalement, nous pouvons indiquer qu'après plusieurs années de discussions et débats, avec les gouvernements démocratiques qui ont succédé au gouvernement militaire depuis 1990, pour rendre la tutelle morale aux collèges professionnels, ce qui est obtenu récemment pendant l'année 2006.

2.2 Principaux acteurs concernés

Les principaux acteurs impliqués dans la profession comptable au Chili sont :

1. ***La Superintendencia des Valeurs et des Assurances*** (SVS, *Superintendencia de Valores y Seguros*), entité qui dépend de l'État, et qui a pour mission le contrôle sur les sociétés anonymes¹⁰ (sociétés par actions) et les compagnies d'assurance. De plus, elle doit surveiller le fonctionnement correct du marché des capitaux avec la Bourse de Commerce de Santiago.
2. ***Le Collège des Comptables du Chili A.G.*** (*Colegio de Contadores de Chile A.G.*), organisme professionnel qui a pour attributions, contenues dans la lettre « g » de l'article 13° de la Loi 13.011 de 1958, d'émettre des normes comptables au Chili, à travers la Commission des Principes et Normes de Comptabilité (CPNC).

¹⁰ Au 31 décembre 2007, les Sociétés Anonymes cotées en Bourse inscrites envers la SVS sont 262.

3. ***La Commission des Principes et Normes de Comptabilité*** (CPNC, *Comisión de Principios y Normas de Contabilidad*), organisme qui dépend de l'Honorable Conseil Général du Collège des Comptables du Chili ; elle est responsable de la préparation, production, émission et diffusion des normes comptables au Chili. Jusqu'à aujourd'hui, elle a émis 78 Bulletins Techniques.
4. ***La Confédération de la Production et du Commerce*** (CPC, *Confederación de la Producción y del Comercio*), organisme qui réunit les entreprises, les entrepreneurs et leurs dirigeants.
5. ***Des Cabinets d'Audit***, organismes responsables de l'audit externe et du contrôle des comptes – obligatoire pour toutes les entreprises ou sociétés anonymes au Chili – et qui donc ont un rôle fondamental dans le développement de la profession et de la normalisation comptable.
6. ***Les Universités et Institutions d'Enseignement Supérieur***, qui font partie de la profession comptable au Chili, à travers la formation de futurs professionnels de la comptabilité, c'est-à-dire experts comptables, auditeurs, réviseurs d'entreprises et, aussi à travers le travail de recherche et de consultant dans le domaine comptable.
7. ***La Superintendance des Banques et Institutions Financières*** (SBIF, *Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras*), entité qui dépend de l'État et qui a pour mission le contrôle des sociétés financières. De plus, elle doit assurer la surveillance et le fonctionnement correct du marché financier et du marché de capitaux avec les autres Superintendances et l'organisme Boursier.
8. ***La Superintendance des Administrations des Fonds de Pensions*** (SAFP, *Superintendencia de las Administradoras de Fondos de*

Première partie : Description de la problématique et du champ d'application

Pensiones), entité qui dépend de l'État et qui a pour mission le contrôle des sociétés qui administrent les fonds des pensions (fonds des travailleurs pour leur retraite). Les AFPs se sont transformés dans le temps comme le principal « Investisseur Institutionnel » du marché des capitaux chiliens, donc comme le principal moteur de son développement. De plus, elle doit aider à la surveillance et le fonctionnement correct du marché des capitaux avec les autres Superintendances et l'organisme Boursier.

Parmi ces acteurs, nous porterons notre attention seulement sur les trois, les plus impliqués dans le processus d'élaboration des normes comptables au Chili, à savoir : le Collège des Comptables, la Superintendance des Valeurs et Assurances, et bien sûr, la Commission de Principes et Normes de Comptabilité, lesquels seront présentés ci-dessous.

2.2.1 Le Collège des Comptables du Chili

Comme nous venons de le signaler, le Collège des Comptables du Chili (*Colegio de Contadores de Chile*) a son origine dans le Registre National des Comptables, qui a groupé postérieurement en 1932 la profession au moyen de la Loi N° 5.102¹¹, dont l'objectif a été de faire un cadastre des personnes consacrées à la comptabilité et d'ordonner l'exercice professionnel ; en 1958 a été créé par la Loi N° 13.011 le « Collège des Comptables du Chili », lequel a été transformé par le D.L. N° 2.757 de 1979 et le D.L. N° 3.621 de 1981 en l'actuel « **Collège des Comptables du Chili A.G.** », dont une des principales missions est celle d'émettre la réglementation comptable et d'audit applicable dans le pays¹².

Pendant son existence le Collège a développé une tâche fructueuse en veillant au prestige, à l'éducation, à l'amélioration et à la qualification des

¹¹ État du Chili, Loi N° 5.102 de 1932.

¹² État du Chili, Loi N° 13.011 de 1957.

Première partie : Description de la problématique et du champ d'application

comptables du pays. Dans son parcours à travers les années on a souligné le travail désintéressé et ad honorem de ses dirigeants, au bénéfice de cette noble et sacrifiée profession dans le pays et à l'étranger.

Le Collège a des caractéristiques nationales puisqu'il maintient des sièges qui se situent depuis la frontière nord dans la ville d'Arica jusqu'à la Patagonie chilienne dans la ville australe de Punta Arenas, avec plus de cinq mille kilomètres de distance entre l'une et l'autre.

Au Chili, le Collège est de façon permanente consulté par les organes régulateurs de l'État, les Ministères des Finances et de l'Économie, la Chambre des Députés et le Sénat et d'autres organisations dont le travail est mis en rapport avec la comptabilité et l'audit, et avec la profession en général. Pour cela, il compte une série de Commissions Techniques qui collaborent, tout comme les dirigeants, de manière ad-honorem avec l'institution.

Les membres du Collège sont soumis, au-delà des dispositions légales mentionnées, au respect des Statuts et Règlements que les organismes du Collège approuvent. Aujourd'hui le Collège des Comptables du Chili a 8.306 associés avec leur licence à jour.

Le Collège maintient des relations tant au niveau national qu'international. Parmi ses principaux partenaires se trouvent les suivants :

Au niveau national :

Le Collège est membre actif de la Fédération des Collèges Professionnels Universitaires du Chili (*Federación de Colegios Profesionales Universitarios de Chile*). De plus, il maintient des relations avec : les Ministères et les Services Publics ; la Direction Nationale du Service des

Première partie : Description de la problématique et du champ d'application

Impôts Internes (SII) ; l'Inspection Générale des Finances de la République ; les Superintendances ; le Congrès National ; et les organisations patronales, syndicales et d'entreprises.

Au niveau international :

Il est membre actif de la Fédération Internationale des Comptables (*International Federation of Accountants* - IFAC) ; membre à part entière de l'Association Interaméricaine de Comptabilité (AIC), en faisant partie du Comité Exécutif ; des Journées de Sciences Économiques du Cone-Sud d'Amérique (*Jornadas de Ciencias Económicas del Cono Sur*) ; du Groupe d'Intégration MERCOSUR¹³ des Comptables, Économistes et Administrateurs (GIMCEA) ; du Comité d'Intégration Latin-Europe-Amérique (CILEA) ; et de l'*American Free Trade Agreement Committee on Financial Reporting matters* (AFTA Group). En plus, il maintient des relations fluides avec la Banque Mondiale, la Banque Interaméricaine de Développement (BID) et, d'autres institutions internationales préoccupées de la profession de comptable.

¹³ Marché Commun du Sud (*Mercado Común del Sur*), Union douanière et économique entre le Brésil, l'Argentine, l'Uruguay, le Paraguay et le Venezuela, comme pays membres permanents ; et le Chili, la Bolivie, le Pérou, la Colombie et l'Équateur, comme pays associés.

Première partie : Description de la problématique et du champ d'application

Son action corporative est conduite par :

- La réalisation et le développement de rencontres périodiques dans les diverses régions du pays, avec l'objectif que les associés analysent les particularités de la profession et son développement permanent.
- La défense constante du prestige et des prérogatives de la profession et des comptables en général, quel que soit leur champ d'action, public ou privé.
- Le contact permanent avec les services publics et les autorités liées à la profession.
- La diffusion permanente et l'application du Code d'Éthique Professionnelle.
- En rendant plus facile la tâche professionnelle du comptable en ce qui concerne les déclarations fiscales et prévisionnelles, moyennant des conventions signées avec les banques, les institutions de santé prévisionnelle (ISAPRE¹⁴), les caisses de compensation, et d'autres institutions.

Le Collège des Comptables du Chili exerce une influence de caractère officiel volontaire, qui permet d'avoir un degré de régulation sur les professionnels¹⁵. Le problème est complexe, puisque le manque de caractère obligatoire dans l'inscription au collège (*la colegiatura*) des professionnels comptables, peut être négatif pour l'exercice professionnel, en nuisant à la petite et moyenne entreprise qui n'a pas la capacité de choix, ce qui est le fait de la grande entreprise. Il n'est pas non plus partisan d'une profession fermée et toute-puissante que règle la société, mais au contraire qu'il existe des canaux d'accréditation professionnelle et formative qui permet aux

¹⁴ Institution de Santé Prévisionnelle (*Instituciones de Salud Previsional*), organismes semblables aux Mutuelles en Belgique, mais de caractère privé.

¹⁵ Ces raisons et d'autres qui proviennent de l'origine de la profession, font que dans le pays on appelle Comptable ("*Contador*") un professionnel qui provient de diverses formations que vont de l'enseignement secondaire-professionnel, de l'enseignement technique, des Instituts professionnels et des Universités.

Première partie : Description de la problématique et du champ d'application

entreprises de reconnaître la qualité des professionnels qui sont, actuellement, hétérogènes.

2.2.2 La Superintendance des Valeurs et Assurances (SVS)

La Superintendance des Valeurs et des Assurances (SVS) doit, parmi ses objectifs principaux, veiller à la transparence des marchés qu'elle supervise, par l'opportune et vaste diffusion de l'information publique qu'elle maintient et, collaborer à l'information, la connaissance et l'éducation des investisseurs, des assurés et du public en général. Tous, sont éléments essentiels pour le développement et le bon fonctionnement de ces marchés.

Sa Mission :

« Contribuer au développement économique du pays par la réalisation de marchés des valeurs et des assurances fiables et efficaces, à travers une supervision efficace et une régulation moderne qui permet tant de protéger les droits des investisseurs et des assurés, comme faciliter le rôle des autres agents de ces marchés. Notre action sera basée sur le principe de la bonne foi et la probité dans la fonction publique ».

Depuis la moitié du XIX^{ème} siècle, la Superintendance des Valeurs et des Assurances a eu un rôle prépondérant comme organisme surveillant et de contrôle des institutions qui participent au marché de valeurs de notre pays, c'est-à-dire, les sociétés anonymes, les compagnies d'assurances, les bourses de valeurs et leurs intermédiaires, les fonds mutuels et leurs administrateurs, plus d'autres organismes qui ont été admis dans ce marché durant les dernières années ; comme institutions de classement de risque (agents de rating), de fonds d'investissement de capital étranger et de fonds d'investissement.

Pendant tout ce temps, la fonction de la Superintendance a été consignée dans de nombreux textes légaux. En effet, déjà en 1865, le Code de

Première partie : Description de la problématique et du champ d'application

Commerce disposait une forme de supervision des sociétés anonymes. L'article 436, de son édition originale, établissait que « Le Président de la République pourra nommer un commissaire qui surveille les opérations des administrateurs et qui rend compte de l'inexécution ou de l'infraction des statuts ».

Pour sa part, la Loi N° 1.712 de 1904, a réglementé le fonctionnement des compagnies d'assurances, celles qui étaient soumises à la désignation des « inspecteurs de bureaux fiscaux pour qu'ils surveillent les opérations, les livres et les comptes des compagnies nationales et des agences de compagnies étrangères ».

Les opérations de bourse ont été réglementées par le DL N° 93 de 1924. En elle, on établit l'existence d'un inspecteur à Santiago et un autre à Valparaiso. La même année, on a complété le régime légal des sociétés anonymes, à travers le DL N° 158, spécialement en ce qui concerne la responsabilité des organisateurs qui invitaient le public à souscrire des actions et celle des experts techniques qui les informaient ; et, il a créé finalement l'Inspection des Sociétés Anonymes pour qu' « on exerce de façon permanente la surveillance publique dont parle l'article 436 du Code du Commerce ».

Ensuite en 1927, la Loi N° 4.228 abolit la Loi N° 1.712 et crée la Superintendance des Compagnies d'Assurances, tandis qu'en 1928, la Loi N° 4.404 fonde l'Inspection Générale des Sociétés Anonymes et des Opérations Boursières.

Le DFL N° 251 du 22 mai 1931, a fusionné les deux organismes, sous le nom de Superintendance des Sociétés Anonymes, Compagnies d'Assurances et Bourses de Commerce.

Première partie : Description de la problématique et du champ d'application

Finalement, le DL N° 3.538 du 23 décembre 1980, établit la création définitive de la Superintendance des Valeurs et des Assurances, continuatrice légale de celle fondée en 1931.

Ses Fonctions :

Pour accomplir son objectif, cette Superintendance développe, entre autres, les fonctions principales suivantes :

- a) **Fonction de surveillance** : elle correspond au contrôle et à la surveillance de l'accomplissement des normes légales, réglementaires et administratives.
- b) **Fonction de normalisation** : elle correspond à la capacité de la SVS, d'effectuer une fonction régulatrice, au moyen de la promulgation des normes ou des instructions propres pour le marché et les organismes qui l'intègrent c'est-à-dire, établir le cadre régulateur pour le marché.
- c) **Fonction de sanction** : elle correspond à la faculté de la SVS d'appliquer des sanctions face à l'inaccomplissement ou à la violation du cadre régulateur suite à une recherche.
- d) **Fonction de développement et de promotion des marchés** : elle correspond à la capacité de promouvoir diverses initiatives pour le développement du marché, à travers l'élaboration et la collaboration pour la création de nouveaux produits et instruments financiers, et par la diffusion de ces derniers.

Ces fonctions se reflètent à travers les facultés que signale l'article 4° de la loi organique, sans préjudice d'autres, existant dans le même statut et dans d'autres lois régulatrices du marché.

Première partie : Description de la problématique et du champ d'application

Son organisation :

La Loi Organique de cette Superintendance (D.L. N° 3.538 de 1980) établit que son chef supérieur est le Superintendant des Valeurs et Assurances qui a sa représentation légale, judiciaire et extrajudiciaire, en étant nommé par le Président de la République.

À son tour la SVS est structurée en trois divisions fonctionnelles :

La **Division des Valeurs** a, à sa charge, la supervision des organismes liés au marché des valeurs, comme : Sociétés anonymes ouvertes, émission de valeurs d'offre publique (actions, bons, effets de commerce, quotes-parts de fonds d'investissement), bourses de valeurs, chambres de compensation (*clearing house*), intermédiaires de valeurs, auditeurs ou commissaires aux comptes externes, administrateurs de fonds mutuels et leurs fonds, administrateurs de fonds d'investissement et leurs fonds, administrateurs de fonds d'investissement de capitaux étranger et leurs fonds, agences de rating, sociétés de titrisation, administrateurs de fonds pour le logement et ses fonds, dépôt centralisé de valeurs, entre autres.

La **Division d'Assurances** a, à sa charge, la supervision des organismes qui prennent part au marché des assurances, comme : Compagnies d'assurances, compagnies de réassurance, courtiers d'assurances, liquidateurs d'assurances, agents d'assurances et agents administrateurs de prêts (mutuels) hypothécaires endossables. En outre, il a, à sa charge, le registre de réassurance étrangers et courtiers de réassurance nationale et étrangère.

La **Division Centrale** pour sa part, a comme fonction de fournir le support administratif nécessaire pour que l'Institution accomplisse ses tâches adéquatement.

Première partie : Description de la problématique et du champ d'application

2.2.3 La Commission de Principes et de Normes Comptables

La Commission a été créée par l'Honorable Conseil Général du Collège des Comptables du Chili en novembre 1971¹⁶ pour accomplir la résolution du 4^{ème} Congrès national de l'ordre réuni en septembre 1970, en accord avec les attributions contenues à la lettre "g" de l'article 13 de la Loi 13.011 de 1958 qui a donné la faculté de « dicter des normes relatives à l'exercice professionnel », c'est-à-dire la préparation, production, émission et diffusion de normes comptables au Chili.

L'objectif central de cette Commission était d'émettre la réglementation générale à laquelle devaient s'adapter les comptables et les tâches comptables. Cette réglementation devrait être observée de manière obligatoire tant par les entreprises que par les professionnels du secteur. La Commission a été appelée « Commission de Principes et de Normes » et a été intégrée par des professionnels renommés qui prêtaient des services dans des entreprises consultantes, cabinets d'audit, exerçaient de manière particulière ou ils étaient affectés comme exécutifs dans différents organismes.

En accord avec l'article 2° du Règlement de Commissions Consultatives¹⁷ du Collège de Comptables du Chili A.G., les objectifs généraux de ces Commissions seront « de contribuer aux activités et fonctions du Conseil National et, par son intermédiaire, à la profession de Comptable et à la Société, au moyen de l'étude, recherche, élaboration de projets, de travaux et de rapports sur les matières et les affaires qui sont de leur compétence et de leur cadre d'action, en accord avec les objectifs spécifiques définis pour chacune d'elles ». Ces commissions consultatives seront intégrées par un maximum de dix membres titulaires et trois membres suppléants. Dans son article 4°, on indique les conditions pour être membre titulaire ou suppléant

¹⁶ Actes de réunions du Conseil National de 1971.

¹⁷ Règlement des Commissions Consultatives du Collège des Comptables du Chili.

Première partie : Description de la problématique et du champ d'application

de ces commissions techniques, lesquels seront désignés par le Conseil National. Dans les articles qui suivent, on explicite les autres sujets associés à leur constitution et à leur fonctionnement.

Dans ce règlement, pour cette Commission en particulier, on pose la disposition spécifique suivante : « Les objectifs de la Commission Consultative de Principes et Normes de Comptabilité sont : l'étude et l'élaboration de principes et de normes comptables pour régler l'exercice de la profession de Comptable, afin que le Conseil National puisse exécuter les dispositions de la lettre h) de l'art. 13° des Statuts du Collège des Comptables du Chili A.G. ; étudier et soumettre à la considération du Conseil National des projets de Bulletins Techniques sur diverses matières comptables ; et étudier et émettre des recommandations techniques en ce qui concerne certains problèmes posés par des tiers à la Commission Consultative. Les membres composants cette Commission Consultative devront être, préférentiellement, des Comptables de vaste expérience, avec les capacités et les connaissances dans le secteur de la recherche comptable ».

La Commission a dicté, dès lors, des normes professionnelles par une série de Bulletins Techniques (78 pour l'année 2007). Parmi lesquels, le Bulletin Technique N° 1, approuvé le 9 janvier 1973, qui a précisé les fondements de l'expression « *en accord avec les principes et normes comptables généralement admis* » utilisée dans les avis et rapports professionnels, et qui s'est référé à la Théorie de Base de la Comptabilité sur laquelle sont fondés les principes et normes de celle-ci.

Ces principes fondamentaux de la comptabilité sont ceux qui ont été utilisés en général dans les pays du monde occidental, spécialement aux Etats-Unis d'Amérique. Ce Bulletin Technique a été transformé, en un précieux élément

Première partie : Description de la problématique et du champ d'application

d'utilisation enseignante dans les instances formatrices de comptables dans le pays, c'est-à-dire les Universités et les Instituts Commerciaux.

Pendant son existence fructueuse, la Commission de Principes et de Normes de Comptabilité a émis 78 normes d'application obligatoire dans les Grandes entreprises, Moyennes et Petites¹⁸. Elle a collaboré avec les organes régulateurs de l'État, avec les Pouvoirs Législatif et Judiciaire, et elle a développé une tâche internationale effective. Actuellement, ses membres se sont consacrés à mettre notre pays en convergence avec les Normes Internationales d'Information Financière (IFRS), tâche qui est pratiquement terminée. Il est important d'indiquer que son application commence le 1^{er} janvier 2009 au Chili par disposition de la Superintendence des Valeurs et des Assurances, organe régulateur des sociétés anonymes qui cotent à la Bourse de Commerce du Chili.

Il est intéressant de noter que les dispositions en rapport avec la réglementation comptable qu'émet le Collège sont obligatoires pour toutes les entreprises, spécialement celles liées avec le reste du monde, vu le haut investissement étranger qui favorise le Chili. Ceci a amené le Collège à faire un effort extraordinaire destiné à renforcer la profession en augmentant ses instances d'amélioration, ses relations avec les organes formateurs et à diffuser la véritable révolution dans le secteur qui implique le processus de convergence.

Dans l'accomplissement de sa mission, la Commission de Principes et Normes Comptables a une série d'objectifs, lesquels sont expressément indiqués dans le Bulletin Technique N° 1, détaillés dans le tableau suivant :

¹⁸ Web site du Collège des Comptables du Chili (*Colegio de Contadores de Chile*): www.contach.cl

Première partie : Description de la problématique et du champ d'application

Tableau 2 : Objectifs de la Commission de Principes et Normes Comptables

Objectifs de la Commission de Principes et de Normes Comptables	
-	Divulguer les principes et normes comptables qui ont été traités dans des Conférences internationales et approuvés par le Chili.
-	Faire des recherches sur les problèmes spécifiques de notre pays, non considérés dans les Conférences Interaméricaines, dans le but de chercher des solutions satisfaisantes pour uniformiser des critères.
-	Maintenir des contacts avec des Comités ou des organismes internationaux semblables dans le but de connaître des critères hors du Chili et échanger des idées au niveau international.
-	Étudier et considérer des instructions et des normes qui sont recommandées au niveau national, celles qui seront aussi analysées avec les autorités éducationnelles et contrôleuses respectives.

Source: Elaboration propre, à partir du Bulletin Technique N° 1 « Teoría Básica de la Contabilidad ».

Les raisons de l'initiative sont contenues dans ce même Bulletin et sont détaillées par la suite :

- Absence de directives claires pour la profession comptable.
- Manque de connaissance de l'implication des études nationales et internationales sur la matière.
- Manque de connaissance et divulgation des accords souscrits par des délégations officielles sur les sujets qui ont une relation avec le travail comptable.
- Émission, avant les accords du Collège des Comptables, des instructions, règlements et lois non fondés techniquement et dans quelques cas, opposés.

La Commission est composée de dix membres associés, parmi lesquels trois professeurs d'université, cinq partenaires des principaux cabinets d'audit, un représentant de la Confédération de la Production et du Commerce, et un

Première partie : Description de la problématique et du champ d'application

représentant de l'Association des Banques et Institutions Financières, plus un directeur technique nommé par le Conseil Général du Collège.

Le Collège des Comptables du Chili A.G., par le biais de sa Commission des Principes et Normes de Comptabilité, dicte les normes comptables. Ce Collège Professionnel a décidé, depuis des années, d'être guidé par les International Financial Reporting Standard (IFRS). Avec cet objectif, on effectue un travail technique exhaustif, avec pour objet d'obtenir l'adaptation des normes comptables locales aux normes comptables internationales. Mais il faut préciser que la Commission, au début, a pris les recommandations des Conférences Interaméricaines de Comptabilité, puis et jusqu'à l'année 1995, elle a pris comme point de repère les normes américaines (FAS) ; entre 1995 et 1997, elle a pris la décision de se rapprocher des normes internationales (IAS) ; et depuis 1997 elle a pris comme point de repère les normes de l'IASB ; ce qui signifie que les dernières normes dictées au Chili gardent une relation étroite avec les IAS/IFRS.

Les normes sont publiées après un processus rigoureux d'élaboration qui sera présenté in extenso dans le paragraphe 2.5 par la suite.

En résumé, dans le tableau 3 suivant, nous présenterons quelques caractéristiques de base du fonctionnement de la Commission de Principes et de Normes de Comptabilité du Collège des Comptables du Chili.

Première partie : Description de la problématique et du champ d'application

Tableau 3 : Caractéristiques du fonctionnement de la Commission (CPNC)

Caractéristiques du fonctionnement de la Commission de Principes et Normes Comptables
- Haute indépendance dans son fonctionnement, qui lui permet une affectation adéquate avec les différentes autorités proches de son activité, comme celles du même Collège, du Gouvernement et Sectorielles. - Évolution soutenue dans le temps, à la première époque formée par des commissaires aux comptes ; une seconde époque incorpore des professeurs d'universités¹⁹ de la spécialité, à partir du Bulletin Technique N° 16 du 25 novembre 1980 ; et une troisième époque incorpore au patronat représenté par la Confédération de la Production et du Commerce et l'Association Générale des Banques, à partir du Bulletin Technique N° 51 du 28 novembre 1995 ; ce qui lui a permis d'assimiler les modifications de l'environnement et d'atteindre une certaine pluralité. - Très sensible aux adaptations nécessaires aux changements économiques et légaux proches du travail financier, avec une grande prudence en dictant la norme ; style intéressant dans les délais d'application, d'expérimentation, de divulgation et de correction et d'ajustement des normes comptables, avec une grande transparence dénotée dans les mêmes bulletins. - Préoccupée de la contingence ou éventualité, ne livre pas de signaux clairs pour leur travail futur. - Son caractère volontaire, non rémunéré, qui réaffirme son indépendance de jugement. Mais, chacun représente une institution particulière, ce qui peut réduire sa marge de manœuvre. - La continuité des membres de la Commission qui leur permet de connaître et d'évaluer soigneusement le passé et le présent de la promulgation d'une norme. - La comptabilité dans son essence est conservatrice, la Commission n'a pas échappé à cette caractéristique qui a marqué son fonctionnement.

Source : Adaptation de Fernandez J. (1998), Contabilidad Internacional.

2.3 Historique des Normes comptables au Chili

Avant de procéder à la révision de la réglementation comptable professionnelle en vigueur, il est nécessaire de la situer dans le cadre juridique du pays, où existent des normes légales de caractère général et spécifique, on montrera par la suite le tableau N° 4, qui résume les principales dispositions légales qui sont mises en rapport directement ou indirectement avec les normes comptables professionnelles,

¹⁹ Premier représentant des Universités, Prof. Ivonne Gonzalez S., Professeur de l'Université du Chili.

Première partie : Description de la problématique et du champ d'application

additionnellement aux autres lois, décrets, règlements et circulaires qui forment la légalité comptable du pays.

Ce cadre juridique est administré principalement par quatre institutions de caractère public qui veillent à l'accomplissement des lois et des règlements, à savoir :

- *Superintendance des Valeurs et Assurances* : qui fiscalise et règle les activités des sociétés anonymes²⁰ et les compagnies d'assurances.
- *Superintendance des Banques et Institutions Financières* : elle règle et contrôle les entités bancaires, financières et autres semblables.
- *Superintendance des Administrateurs de Fonds de Pensions* : elle règle et contrôle le système de fonds de pensions privé du pays.
- *Superintendance des Institutions de Santé Prévisionnelle* : elle règle et contrôle le système de santé privée du pays, complémentaire au système public.

²⁰ Emphase dans les sociétés anonymes qui cotent en Bourse.

Première partie : Description de la problématique et du champ d'application

Tableau 4 : Principales normes légales liées à la comptabilité

Principales Normes Légales liées à la Comptabilité
1. Normes Légales de caractère général. - Code de Commerce : il établit le caractère obligatoire d'une structure du système comptable, étant obligée de porter comptabilité de toutes les entreprises du pays. Il régit les livres de base comptables qui peuvent être des soutiens informatiques ou bien des livres, pour qu'ils soient légaux ils doivent être autorisés par l'autorité respective ^(a). La norme se réfère dans ce qui est spécifique aux obligations des commerçants dans l'inscription de documents (Art. N° 22 à 24) et à la comptabilité marchande (Art. N° 25 à 44). - Code Fiscal : en fixant le contexte fiscal du pays, il définit des normes comptables de soutiens documentaires, délais de retenir de la documentation et des moyens probatoires de chiffres comptables pour effets fiscaux. - Code du Travail : il indique des aspects en rapport avec le traitement et le registre des rémunérations et des valeurs associées. Il est important, parce qu'au Chili, les charges sociales pour la santé et pour les fonds de retraites sont à charge du travailleur et produisent les Fonds de Pensions. 2. Normes Légales de caractère spécifique ^(b). - Loi 18.046 Loi sur les sociétés anonymes : elle règle les activités de ce type de sociétés qui cotent ou non en Bourse, la première réglementation légale de l'actuel texte de cette disposition légale a été publiée dans le journal officiel du 22 octobre 1981, on lui a incorporé des modifications par la loi 18.496 du 23 janvier 1986 ; la loi 18.660 du 20 octobre 1987 et la loi 19.221 publiée le 1^{er} juin 1993. La loi a complété le règlement de sociétés anonymes publié le 27 novembre 1982. - Décret Loi N° 825 Impôt à la Valeur Ajoutée : il pose le caractère obligatoire d'enregistrer d'une certaine manière la TVA, ce pourquoi il oblige les entreprises à avoir le support et le soutien nécessaire des opérations qui incluent cet impôt, dont la valeur par les achats dégrève à l'impôt des ventes. En déterminant la base légale et le caractère obligatoire de disposer des registres adéquats pour les ventes et les achats indiqués précisément par la loi. - Décret Loi 824 Loi du Revenu : il pose les impôts qui affectent les activités qui produisent des profits soit des personnes physiques ou morales, par la même manière qui est rédigée, oblige à utiliser la comptabilité et ses rapports comme moyens probatoires de l'accomplissement de ses obligations fiscales. - Circulaire N° 239 de la Superintendance des Valeurs et Assurances, Normes sur la forme et contenu dans les états financiers des sociétés inscrites dans le Registre de Valeur. Elle se réfère aux instructions pour compléter le format exigé, les états financiers obligatoires, les états complémentaires, les notes aux états financiers, dispositions générales et registres comptables.

Source : Emprunté et traduit de Fernandez J. (1998), Contabilidad Internacional.

^(a) Pour le cas du Chili, c'est le Service d'Impôts Internes (SII) qui porte un registre détaillé des registres et des documents légaux qu'il autorise au titulaire d'une comptabilité, principalement les livres de comptabilité de tous les formats, des factures, des guides d'envoi, des formulaires continus informatiques étiquetés pour une entreprise.

Première partie : Description de la problématique et du champ d'application

^(b) Elles pourraient être assimilées et généralisées en ce qui concerne les entreprises qui opèrent dans le pays dans des buts lucratifs, on indiquera les lois spécifiques et d'autres qui ont une fin définie, mais qui touchent à la comptabilité quant à leur exigence et finalité. Les types d'entreprise d'une plus grande régulation et qui ont un plus grand nombre de lois, des règlements et des circulaires sont les sociétés anonymes qui cotent en Bourse, par leur responsabilité publique. Bien que les autres formes juridiques soient régulées, la plus grande préoccupation du législateur a été signalée aux sociétés anonymes qui cotent en Bourse.

Ces organismes ont entre autres facultés, celle d'émettre des normes de comptabilité, de présentation et de classification d'information économique et financière, comme de même la périodicité avec laquelle elles doivent être présentées tant aux superintendances qu'au public en général, ou à travers les Bourses de Valeurs ou de publications dans des journaux de diffusion nationale.

Une situation complexe et qui n'aide pas au règlement interne du pays, est que chaque superintendance émet des normes et des règlements en accord avec le secteur économique qu'il lui revient de réguler et de contrôler. Dans ce contexte, il n'y a pas une normalisation de critères comptables et la classification dans l'information qui doit se présenter. Mais aujourd'hui, avec l'application des normes internationales de comptabilité (IAS/IFRS) cette situation ne se produit plus.

Nature de la normalisation comptable professionnelle

Avec les raisons de nature réglementaires et techniques, qui cherchaient à uniformiser les critères de base pour un registre comptable adéquat et la présentation des états financiers et « y compris l'état de ressources et applications de fonds », on en a additionné d'autres, qui disent la relation avec les changements profonds qu'a vécus le pays pour des raisons politiques, économiques et sociales qui obligeaient à faire face à une normalisation comptable au pays.

Première partie : Description de la problématique et du champ d'application

À la fin des années 60 et au début des 70, le pays faisait face à des taux d'inflation très hauts, qui lui ont donné un triste record en la matière, qui a obligé la profession à se préoccuper du problème de l'inflation et de son ajustement dans les états financiers des entreprises.

Le Collège des Comptables du Chili a centré la discussion sur l'effet dénaturant de l'inflation, les solutions partielles données précédemment au problème, en soulignant les problèmes des dispositions de la Loi du Revenu en vigueur dans le pays à cette date ; il a incorporé au débat les solutions données par d'autres pays et a posé la solution proposée par le Collège lui-même, qui était une méthodologie d'ajustement intégral et elle est contenue dans le Bulletin Technique N ° 3.

La proposition du Collège a coïncidé dans sa structure avec celle qu'a élaboré le Bureau de Planification Nationale (organisme étatique), qui consistait principalement à incorporer les ajustements à la comptabilité, en modifiant pour ses effets les dispositions contenues dans la Loi du Revenu²¹ de l'époque ; qui présume de droit certaines modalités de valorisation en ce qui concerne les soldes initiaux de stocks, d'actif immobilisé et de passif non exigible dans le but d'avoir une base de départ ; et il considère la correction de stocks à ses derniers coûts, dans le but de simplifier l'ajustement de cette rubrique ; ces antécédents marquent le décollage de la théorie comptable naissante chilienne.

Il est intéressant d'observer comment apparaît un corps normatif qui permet l'exercice de la profession dans le pays, qui, dans ses débuts, a été fortement influencé par la réglementation comptable à la mode, dans les années 60 aux Etats-Unis. À la fin des années 70, on incorpore et revitalise le concept dont l'entreprise est l'axe du développement de l'économie, porté à la limite par

²¹ Loi N° 15.564 de 14 Février 1964, Loi de la Rente (ou Loi du Revenu).

Première partie : Description de la problématique et du champ d'application

les économistes qui formulent les lois du pays et qui répondent aux théories de libre marché de l'école économique de l'Université de Chicago.

Avec un état politique d'exception dans le pays, la profession comptable est obligée, par la transformation philosophique économique à reprendre dans sa réglementation ces changements sociaux et culturels profonds qui affectent le Chili.

Idées qui se sont consolidées durant les années 80, arrivant dans les années 90 à une ouverture à l'investissement étranger dans le pays et permettent que des capitaux chiliens investissent à l'étranger de manière directe et dans quelques cas avec des partenaires étrangers, ce qui constitue un modèle à suivre dans la Région.

Concernant l'internationalisation de l'économie, pour le cas du Chili, tous les aspects principaux de la compétitivité du pays ont eu une évolution positive, en permettant que la comptabilité ait aussi évolué dans cette même direction, en aidant le pays ; ce qui a été perçu par les différents indicateurs qui existent pour le mesurer. Il est passé d'un modèle comptable national fermé à un plus ouvert et international.

Antécédents Historiques des Normes Comptables

Une des raisons qui a aidé au développement comptable, a été que les autorités du Collège des Comptables a appelé à une collaboration continue des académiciens des Universités du Chili, de Santiago et Catholique de Valparaiso qui forment à la profession au niveau universitaire, en produisant un courant continu d'apports académiques, auquel on ajoute d'autres organismes de niveau supérieur du pays.

Un autre fait significatif a été la Commission Principes et Normes qui a fonctionné avec une grande indépendance. Dans la configuration de la Commission sont représentés actuellement, les principaux cabinets d'audit

Première partie : Description de la problématique et du champ d'application

du pays, les facultés universitaires plus importantes et plus anciennes du pays qui forment des comptables universitaires ; dans la dernière période, on a ajouté des représentants de la Confédération de la Production et du Commerce²² et l'Association de Banques²³, dans la recherche de la pluralité d'avis.

La Commission de Principes et Normes a permis d'accomplir les objectifs fixés initialement par les autorités du Collège des Comptables ; la critique qui peut lui être faite est qu'elle a trop fonctionné dans l'éventualité, plus préoccupée du registre comptable que de construire un ensemble de normes uniformes.

Comme dans la majorité des pays de la Région, son travail est volontaire et a une haute représentativité professionnelle mais sa productivité est faible, puisque la publication de Bulletins est de deux en moyenne par année, il existe une absence d'études sur l'impact des normes comptables professionnelles, critiques aux normes comptables légales, l'emphase sur ce qui est fiscal face à l'économico-financier, l'impact de la norme comptable sur les sociétés anonymes qui cotent en Bourse et d'autres travaux semblables.

Les caractéristiques de quelques secteurs de l'économie du pays font que les normes de comptabilité émises par la Commission ont seulement un caractère d'orientation et global, il n'existe pas de travaux de recherche comptable dans les activités des banques et des institutions financières ni dans le cas des institutions privées qui administrent les Fonds de Pensions,

²² Dans le Bulletin Technique N° 50 du 10 octobre 1995, est incorporé le représentant de la Confédération de la Production et du Commerce (*Confederación de la Producción y el Comercio*) dans la Commission de Principes et Normes.

²³ Dans le Bulletin Technique N° 51 du 28 novembre 1995, s'incorpore le représentant de l'Association de Banques (*Asociación de Bancos*) dans la Commission.

Première partie : Description de la problématique et du champ d'application

en soulignant seulement dans ces entreprises celles qui cotent dans la Bourse de Valeurs.

Face à ce qui précède, il pourrait être indiqué que les années durant lesquelles a fonctionné la Commission ont été des années difficiles et compliquées, puisqu'elles correspondent à la fermeture d'une période de l'Histoire du pays, où les transformations sociales et économiques ont été violentes en passant d'une tentative de modèle marxiste à une économie de marché²⁴. A partir de cette époque, on a cherché à changer le rôle de l'État, quant à sa taille et à son ingérence, pour souligner le développement du pays soutenu par la croissance du secteur privé ; on a créé et perfectionné les marchés de valeurs, financier, prévisionnel, bancaire et d'assurances, sans compter l'amélioration des instruments nécessaires pour opérer en ces derniers, à force de décrets - loi.

Du point de vue du travail de la Commission de Principes et Normes de Comptabilité, son développement et fonctionnement a été caractérisé par l'instabilité sociale et économique depuis le début des années 70 jusqu'à la fin des années 80, elle a dû effectuer la régularisation comptable de la profession, à partir de réglementations légales produites par des experts du gouvernement, sans l'équilibre donné par les débats parlementaires et celui des différents pouvoirs de l'État, mais ça a été la force unidirectionnelle du seul pouvoir établi dans le pays qui était l'exécutif, comme palliatif et qui ne constitue pas une justification, il est possible qu'avec une autre structure de gouvernement il n'ait pas été possible de provoquer la transformation du pays dans un délai tellement court et avec les résultats obtenus, ceux qui ont été repris par les gouvernements démocratiques choisis en vote direct après l'année 1990.

²⁴ Il faut se rappeler qu'en septembre 1973 le gouvernement de Salvador Allende G. est renversé par les Forces Armées dirigées par le General Augusto Pinochet U.

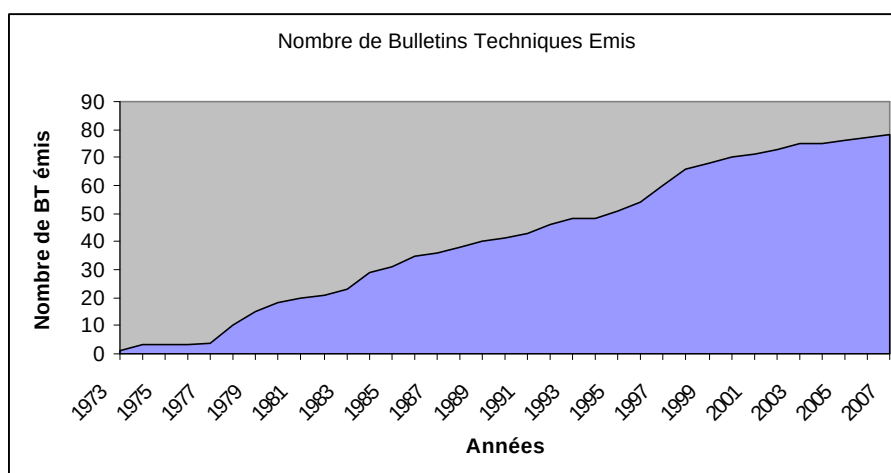
Première partie : Description de la problématique et du champ d'application

Entre mars 1974 et novembre 1977, on n'édite pas de normes comptables professionnelles ; on édite une réglementation légale économique avec impact et effet sur ce qui est comptable. Peut-être par ignorance, par des erreurs d'adaptation des normes de fonctionnement des marchés financiers des Etats-Unis²⁵, et par la pression de groupes d'intérêts, on a commis de nombreuses erreurs qui ont été traduites dans des problèmes de mesure, d'évaluation et de présentation des états financiers.

Nous avons cru opportun d'effectuer cette parenthèse, dans le but de spécifier que le développement de la comptabilité au Chili a été très lié à la marche sociale, politique et économique qui a suivi l'histoire du pays et l'impact qu'ont reçu les institutions qui doivent veiller aux mesures comptables.

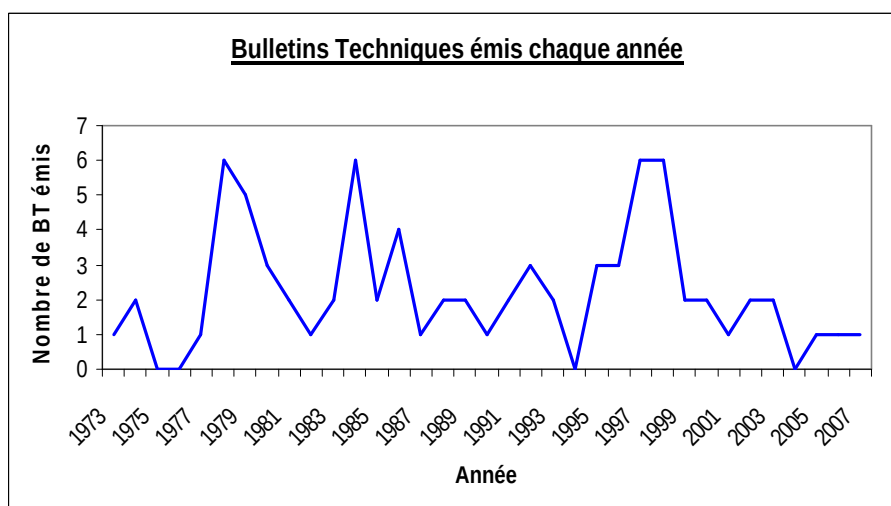
En résumé, les normes comptables chiliennes (Bulletins Techniques) publiées jusqu'au 31 décembre 2007 sont au nombre de 78, desquelles seulement 57 sont encore en vigueur. Par la suite, nous présenterons graphiquement cette évolution dans le temps :

Graphique 1 : Evolution du nombre de Bulletins Techniques émis



²⁵ Le modèle économique appliqué a son origine intellectuel dans ce pays.

Graphique 2 : Evolution du nombre de Bulletins Techniques émis chaque année



Par la suite, on effectuera une analyse de l'évolution de la norme chilienne. On distinguera six étapes qu'il a été possible d'établir, la division entre une étape et une autre, est marquée par rapport aux bulletins techniques émis ; cette analyse peut souffrir de la procédure adoptée du défaut que le pas d'une étape à une autre étape n'est pas absolument net, par exemple la sortie de la crise au terme de la troisième étape. Dans le tableau 5 qui suit, on montre cette évolution.

Première partie : Description de la problématique et du champ d'application

Tableau 5 : Evolution de la Comptabilité au Chili à travers de ses normes

Evolution de la Comptabilité au Chili à travers sa normalisation comptable		
Etapes	Période	Principaux sujets traités
Première Étape : de Recherche l'Acceptation Généralisée ; Définitions de base. Normalisation du processus comptable et le problème de l'Inflation.	BT N° 1 du 9 janvier 1973 au BT N° 3 du 28 mai 1974.	- Théorie de Base de la Comptabilité. - L'inflation et son ajustement dans les démonstrations financières des entreprises.
Seconde Étape : de Définition du Modèle Economique ; Recherche de s'adapter à l'économie du marché.	BT N° 4 du 22 novembre 1977 au BT N° 20 du 3 décembre 1981	- Investissements dans le plan d'habitat et les droits de douanes avec paiement différés. - Contingences, Eventualités, Exposé des critères comptables et des Notes aux états financiers. - Impôt à la Rente**. - Provision des indemnités par années de service. - Etat de Changements dans la Position Financière**. - Normes sur les formes et contenu des Etats Financiers*. - Investissements Permanents en d'autres entreprises**. - Coûts de boisement, croissance des plantations forestières et bonifications forestières. - Correction Monétaire Intégrale. - Items Extraordinaires et Ajustements d'exercices précédents. - Changements Comptables. - Transactions entre Parties Liées.
Troisième Étape : de Problèmes dans le Modèle Economique ; Ajustement à la crise économique et récession.	BT N° 21 du 12 janvier 1982 au BT N° 31 du 1 octobre 1985.	- Intérêts des Comptes pour percevoir (Clients) et des Comptes pour payer (Fournisseurs). - Opérations de Leasing. - Correction Monétaire Intégrale des Etats Financiers: Parties Liées. - Impôts différés**. - Renégociation de Dettes. - Frais de Recherche et Développement. - Coût de financement de l'Actif Fixe.
Quatrième Étape : de Solidité du Modèle Economique et l'Ouverture au Monde ;	BT N° 32 du 14 janvier 1986 au BT N° 53 du 26	- Opérations Swaps. - Actif Fixe. - Acquisitions ou ventes de biens en Transactions non monétaires.

Première partie : Description de la problématique et du champ
d'application

Nouveaux Instruments Financiers, nouveaux formats d'états comptables. Procédures pour opérations à l'extérieur.	mars 1996.	- Etats Financiers Intermédiaires. - Correction Monétaire des actifs et passifs en monnaie étrangère. - Contrats de Constructions. - Impôt à la Rente**. - Investissements en entreprises et en Instruments Financiers**. - Investissements à l'Extérieur**. - Coûts de vacances et autres bénéfices au personnel. - Transactions de vente avec retro-location (Leaseback). - Tableau de Flux de Trésorerie. - Investissements Permanents à l'Extérieur**.
Cinquième Étape : de Consolidation du positionnement dans le village global ; Vitesse des changements et la nécessité d'une plus grande information à publier et exigée sur les marchés internationaux.	BT N° 54 du 12 novembre 1996 au BT N° 78 du 18 décembre 2007.	- Réévaluation technique de l'Actif fixe. - Actifs intangibles. - Principes et normes de comptabilité (IAS). - Contrats de Dérivés. - Présentation et révélation de la Correction Monétaire et les Différences de Change. - Investissements permanents en entreprises**. - Impôt à la Rente et Impôts Différés. - Organisations sans but lucratif. - Investissements permanents à l'Extérieur. - Tableau de Flux de Trésorerie : Banques et Institutions Financières. - Contrats de concessions des œuvres publiques. - Recettes pour vente de biens et prestation de services. - Regroupements d'entreprises : Investissements permanents et consolidation des états financiers. (business combinations) - Apport de l'employé à l'assurance de chômage. - Investissements en certains titres de dette et de capital.

Première partie : Description de la problématique et du champ d'application

Sixième Étape : de Convergence aux Normes Internationales de Comptabilité (NIC) et d'Information Financière (NIIF) ; Nouveau référentiel comptable International ou mondial.	Cadre Conceptuel du 18 avril 2006; BT N° 79 de janvier 2008 et les Normes Internationales du Chili : NICCh N° 1 à la N° 41 et NIIFCh N° 1 à la N° 8 (2007-2008).	- Cadre Conceptuel. - Convergence des Principes de Comptabilité Généralement Admis au Chili aux Normes Internationales d'Information Financière. - Sujets considérés dans les Normes IAS N° 1 à la N° 41. - Sujets considérés dans les Normes IFRS N° 1 à la N° 8.

Source : élaboration propre, basée en Fernandez J. (1998), Contabilidad Internacional.

Nota: BT : Bulletin Technique ; * Abrogés ; ** Remplacés.

En effectuant cette analyse, le silence de la norme comptable devient évident entre mai 1974 et novembre 1977, commenté précédemment, qui est marqué par la période initiale du gouvernement de facto d'Augusto Pinochet²⁶, dans lequel on n'a effectué aucun travail comptable en émission de norme, ce qui revalide l'influence de l'environnement dans la promulgation de la norme.

La définition de six étapes dans la comptabilité chilienne permet d'établir nettement la transformation du modèle comptable, les références qui seront faites apparaissent dans la première étape dans laquelle on donne deux normes, une d'elles, la Théorie de Base de la Comptabilité qui a été dépassée par les événements, qui demande expressément sa révision et adaptation aux temps actuels et, la deuxième qui correspond au problème inflationniste et sa réglementation, sujet dans lequel le Chili a été le premier pays du monde qui

²⁶ Il faut rappeler que le gouvernement du Général Augusto Pinochet commence le 11 septembre 1973, la promulgation du Bulletin Technique N° 3 répond au problème spécifique de l'inflation et la promulgation de normes légales de correction monétaire est faite dans la Loi de Revenu du 31 décembre 1974.

Première partie : Description de la problématique et du champ d'application

a mis en pratique la correction monétaire intégrale grâce à une disposition légale et professionnelle²⁷ (Narvaez, 1993).

La seconde et troisième étape répondent à la nécessité de doter les entreprises de la procédure nécessaire pour l'élaboration et la présentation des états financiers principalement celles qui cotent à la Bourse de Valeurs, à l'exception de deux ou trois sujets qui peuvent avoir un effet différent sur l'évaluation et la mesure de résultats, lesquels seront analysés face à l'internationalisation de la comptabilité du Chili.

Quant à la quatrième étape, il existe une série de sujets qui sont en relation directe avec ce qui est international, quant au règlement sur les holdings, les investissements nationaux et étrangers et autres sujets liés. Par exemple, le remplacement de l'état de changements dans la position financière par le tableau de flux de trésorerie ; de cette façon, il était aligné avec la réglementation internationale et en avance dans ce sujet particulier dans le monde.

La cinquième étape répond à la décision de suivre les normes internationales de près, c'est pour cela qu'on émet le BT 56 dans lequel on exprime clairement que « en l'absence de norme locale, on doit utiliser la norme internationale ». Cette réglementation émise dans cette période (après l'année 1996), obéit principalement à la vitesse des changements et à la nécessité de plus grande information à publier exigée sur les marchés internationaux.

Finalement, la dernière étape est marquée par la décision du Collège des Comptables du Chili de travailler sur le processus de convergence aux Normes Internationales de Comptabilité (NIC) et d'Information Financière

²⁷ La norme professionnelle est de Mai 1974 et la loi est de décembre 1974, ce qui produit qu'il existe des différences d'indices et d'autres mineurs, entre ce qui est légal et ce qui est professionnel.

Première partie : Description de la problématique et du champ d'application

(NIIF), comme référentiel comptable mondial, en suivant le pas de beaucoup de pays du monde et, spécialement, la décision de l'Union Européenne d'appliquer les IFRS depuis l'année 2005, ce qui devrait déboucher sur l'adoption de ce corps normatif à partir du 1er janvier 2009.

Au-delà de l'analyse précédente, pour la présente thèse nous avons considéré une division des normes comptables chiliennes (Bulletins Techniques, BT) différente de celle qui se fera dans trois groupes, à savoir : BT depuis 1973 jusqu'à 1994 ; BT depuis 1995 jusqu'à 1997 ; depuis 1997 jusqu'à 2007 ; et, nous ajoutons un quatrième (qui ne sera pas objet d'étude de cette thèse) à savoir, depuis 2007 ; division que nous montrerons par la suite, en incluant les précisions suivantes : Numéro, date d'émission et titre du Bulletin. Un résumé plus complet de son contenu sera exposé en annexes N^{os} 3, 4 et 5.

2.3.1 De 1973 à 1994 : Point de repère Normes Américaines (FAS)

Avant l'année 1995 (Bulletins Techniques N^{os} 1 à 48) ; cette période était une étape marquée par l'influence de deux organismes internationaux, à savoir : l'Association Interaméricaine de Comptabilité (AIC – *Asociación Interamericana de Contabilidad*) et, l'*American Accounting Association* (AAA), suivi de l'*Accounting Principles Board* (APB) et, actuellement le *Financial Accounting Standards Board* (FASB).

Par la suite, nous présenterons les bulletins techniques émis pendant cette période²⁸ :

²⁸ Pour plus de détails, voir l'annexe N° 3.

Première partie : Description de la problématique et du champ d'application

Tableau 6 : Bulletins techniques émis pendant cette période 1973 – 1994

Bulletins Techniques du Collège de Comptables du Chili	
BT, Numéro et Date	Titre du Bulletin et Résumé de son contenu
BT N° 1 du 9 janvier 1973	Théorie de Base de la Comptabilité
<i>BT N° 2 du 12 mars 1974</i>	<i>Normes d'Audit (ABROGE)</i>
BT N° 3 du 28 mai 1974	L'Inflation et son ajustement dans les démonstrations Financières des entreprises
BT N° 4 du 22 novembre 1977	1. Traitement comptable des Investissements dans le Plan d'Habitat 2. Traitement comptable des Droits douaniers avec paiement différé D. L. 1.266
<i>BT N° 5 du 24 janvier 1978</i>	<i>Normes relatives aux Rapports d'Audit (ABROGE)</i>
BT N° 6 du 21 mars 1978	1. Comptabilisation de contingences ou éventualités 2. Exposition de Critères comptables et d'autres dans des notes aux états financiers
<i>BT N° 7 du 9 mai 1978</i>	<i>Comptabilisation des Impôts sur le Revenu (I) (ABROGE)</i>
BT N° 8 du 7 septembre 1978	Comptabilisation de la Provision d'Indemnisation pour Années de Service au Personnel
<i>BT N° 9 du 14 novembre 1978</i>	<i>Etat de Changements en la Position Financière (ABROGE)</i>
<i>BT N° 10 du 22 novembre 1978</i>	<i>Circulaire N° 1460 Distribue des Normes sur la forme et le contenu des Etats Financiers (ABROGE)</i>
<i>BT N° 11 du 9 octobre 1979</i>	<i>Traitement comptable des investissements permanents dans d'autres entreprises (ABROGE)</i>
BT N° 12 du 20 novembre 1979	Traitement Comptable de : a) Coût de Boisement ; b) Croissance des Plantations Forestières et ; c) Bonification Forestière
BT N° 13 du 7 décembre 1979	Comptabilisation de la Correction Monétaire Intégrale des États Financiers
BT N° 14 du 11 décembre 1979	Classification d'Items Extraordinaires et Comptabilisation des Ajustements d'Exercices Précédents
BT N° 15 du 11 décembre 1979	Traitement de Changements Comptables
BT N° 16 du 25 novembre 1980	Transactions entre Parties Liées
<i>BT N° 17 du 25 novembre 1980</i>	<i>Normes relatives aux rapports d'audit sur les États Financiers Consolidés (ABROGE)</i>
BT N° 18 du 25 novembre 1980	Interprétation Bulletin Technique N° 7 Comptabilisation de l'Impôt sur le Revenu ; Bulletin Technique N° 8 Comptabilisation de la Provision d'Indemnisation par des années de services au personnel ; et, Bulletin Technique N° 11 Traitement comptable des investissements permanents dans d'autres entreprises (ABROGE)

Première partie : Description de la problématique et du champ
d'application

<i>BT N° 19 du 13 janvier 1981</i>	<i>Normes relatives aux rapports d'audit sur les États Financiers Comparatifs (ABROGE)</i>
<i>BT N° 20 du 3 décembre 1981</i>	<i>Comptabilisation de l'Impôt sur le Revenu (ABROGE)</i>
<i>BT N° 21 du 12 janvier 1982</i>	<i>Intérêts dans des Comptes de Créances Commerciales (Clients) et dans des Comptes de Dettes Commerciales (Fournisseurs)</i>
<i>BT N° 22 du 11 janvier 1983</i>	<i>Comptabilisation des opérations de Leasing</i>
<i>BT N° 23 du 10 mai 1983</i>	<i>Comptabilisation de la Correction Monétaire Intégrale des États Financiers. Transactions entre Parties liées</i>
<i>BT N° 24 du 3 janvier 1984</i>	<i>Interprétation du BT N° 22 : Comptabilisation des Opérations de Leasing</i>
<i>BT N° 25 du 3 janvier 1984</i>	<i>Explication de Bulletins Techniques N° 7 et N° 18 sur les Impôts Différés (ABROGE)</i>
<i>BT N° 26 du 24 janvier 1984</i>	<i>Interprétation des Bulletins Techniques N° 7, N° 18 et N° 25 (ABROGE)</i>
<i>BT N° 27 du 24 juillet 1984</i>	<i>Renégociation de Dettes</i>
<i>BT N° 28 du 9 octobre 1984</i>	<i>Frais de Recherche et Développement</i>
<i>BT N° 29 du 11 décembre 1984</i>	<i>Interprétation des Bulletins Techniques N° 7, 18, 20, 25 et 26 sur la comptabilisation des Impôts sur le Revenu (ABROGE)</i>
<i>BT N° 30 du 29 janvier 1985</i>	<i>Modifie le Bulletin Technique N° 29 (ABROGE)</i>
<i>BT N° 31 du 1 octobre 1985</i>	<i>Comptabilisation du Coût de Financement de l'Actif Fixe</i>
<i>BT N° 32 du 14 janvier 1986</i>	<i>Comptabilisation des opérations de Swaps</i>
<i>BT N° 33 du 14 janvier 1986</i>	<i>Traitement Comptable de l'Actif Fixe</i>
<i>BT N° 34 du 9 septembre 1986</i>	<i>Acquisition ou Aliénation de Biens dans des Transactions Non Monétaires</i>
<i>BT N° 35 du 14 octobre 1986</i>	<i>Interprétation du BT N° 32 : Comptabilisation des opérations de Swaps</i>
<i>BT N° 36 du 24 novembre 1987</i>	<i>États Financiers Intermédiaires</i>
<i>BT N° 37 du 12 janvier 1988</i>	<i>Complément du BT N° 22 : Comptabilisation des Opérations de Leasing</i>
<i>BT N° 38 du 12 janvier 1988 (Edition spéciale)</i>	<i>Correction Monétaire des Actifs et des Passifs en Monnaie Étrangère</i>
<i>BT N° 39 du 24 janvier 1989</i>	<i>Comptabilisation de contrats de construction</i>
<i>BT N° 40 du 14 novembre 1989</i>	<i>Impôt sur le Revenu (ABROGE)</i>
<i>BT N° 41 du 13 novembre 1990</i>	<i>Traitement comptable de l'Impôt sur le Revenu (ABROGE)</i>

Première partie : Description de la problématique et du champ
d'application

BT N° 42 du 12 mars 1991	<i>Comptabilisation des investissements en entreprises et en instruments financiers (ABROGE)</i>
BT N° 43 du 24 septembre 1991	Correction Monétaire des Actifs et des Passifs en Monnaie Étrangère
BT N° 44 du 12 mai 1992	Explication / Complément du BT N° 43 : Correction Monétaire des Actifs et des Passifs en Monnaie Étrangère
BT N° 45 du 24 novembre 1992	<i>Comptabilisation des investissements dans l'extérieur (ABROGE)</i>
BT N° 46 du 24 novembre 1992	<i>Complément du Bulletin Technique N° 42 Comptabilisation des investissements en entreprises et en instruments financiers (ABROGE)</i>
BT N° 47 du 9 mars 1993	Comptabilisation du Coût de Vacances et d'autres Avantages au Personnel
BT N° 48 du 7 septembre 1993	Complément du Bulletin Technique N°47 Comptabilisation du Coût de Vacances et d'autres Avantages au Personnel

Source : élaboration propre, basée sur les Bulletins Techniques chiliens.

2.3.2 De 1995 à 1997 : Point de repère Normes Internationales (IAS)

Entre 1995 et mi-1997 (Bulletins Techniques N°s 49 à 55) ; période dans laquelle on observait de près le travail de l'IASC (l'*International Accounting Standards Committee*) et particulièrement ses normes internationales de comptabilité (IAS), organisme qui a été transformé en 2001 en l'*International Accounting Standards Board* (IASB), organisme qui commence à publier les normes internationales d'information financière (IFRS).

Par la suite, nous présenterons les bulletins techniques émis pendant cette période²⁹ :

Tableau 7 : Bulletins techniques émis pendant cette période 1995 – 1997

Bulletins Techniques du Collège de Comptables du Chili	
BT, Numéro et Date	Titre du Bulletin et Résumé de son contenu
BT N° 49 du 13 juin 1995	Comptabilisation de transactions de Vente avec Rétro-location (Leaseback)
BT N° 50 du 10 octobre	Tableaux des Flux de Trésorerie

²⁹ Pour plus de détails, voir l'annexe N° 4.

Première partie : Description de la problématique et du champ
d'application

1995	
BT N° 51 du 28 novembre 1995	<i>Comptabilisation des Investissements Permanents à l'Extérieur (ABROGE)</i>
BT N° 52 du 26 mars 1996	Complément du Bulletin Technique N° 15, Traitement de Changements Comptables
BT N° 53 du 26 mars 1996	Complément du Bulletin Technique N° 50, Tableau de Flux de Trésorerie
BT N° 54 du 12 novembre 1996	Réévaluation Technique de l'Actif Fixe
BT N° 55 du 24 juin 1997	Comptabilisation des Actifs Intangibles

Source : élaboration propre, basée sur les Bulletins Techniques chiliens.

2.3.3 De 1997 à 2007 : Suivre les Normes Internationales (IAS/IFRS)

Après mi-1997 (Bulletins Techniques N°s 56 à 78); période où la décision a été prise de suivre de plus près les normes internationales de comptabilité et d'information financière. Cette période a été marquée par la publication du bulletin technique N° 56 qui accepte l'application des normes internationales en absence de norme locale.

Par la suite, nous présenterons les bulletins techniques émis pendant cette période³⁰ :

Tableau 8 : Bulletins techniques émis pendant cette période 1997 – 2007

Bulletins Techniques du Collège de Comptables du Chili	
BT, Numéro et Date	Titre du Bulletin et Résumé de son contenu
BT N° 56 du 23 septembre 1997	Principes et Normes de Comptabilité
BT N° 57 du 16 décembre 1997	Comptabilisation de Contrats de Dérivés
BT N° 58 du 16 décembre 1997	Présentation et Révélation de la Correction Monétaire et les Différences de Change
BT N° 59 du 16 décembre 1997	<i>Modifie le Bulletin Technique N° 42 Comptabilisation des investissements permanents en entreprises (ABROGE)</i>
BT N° 60 du 16 décembre 1997	Comptabilisation de l'Impôt sur le Revenu et les Impôts Différés
BT N° 61 du 1 janvier 1998	Complément du BT N° 60 : Comptabilisation de l'Impôt sur le Revenu et les Impôts Différés

³⁰ Pour plus de détails, voir l'annexe N° 5.

Première partie : Description de la problématique et du champ
d'application

BT N° 62 du 26 mai 1998	Complément du BT N° 50 : Tableau des Flux de Trésorerie
BT N° 63 du 16 octobre 1998	Organisations sans but lucratif
BT N° 64 du 16 octobre 1998	Comptabilisation d'Investissements Permanents à l'Étranger
BT N° 65 du 22 décembre 1998	Tableau des Flux de Trésorerie. Banques et Sociétés Financières
BT N° 66 du 22 décembre 1998	Complément du BT N° 57 : Comptabilisation de Contrats de Dérivés
BT N° 67 du 14 septembre 1999	Comptabilisation des Contrats de Concessions d'Œuvres Publiques
BT N° 68 du 14 décembre 1999	Complément du BT N° 60 : Comptabilisation de l'Impôt sur le Revenu et les Impôts Différés
BT N° 69 du 28 mars 2000	Complément du BT N°60 : Comptabilisation de l'Impôt sur le Revenu et les Impôts Différés
BT N° 70 du 19 décembre 2000	Reconnaissance des recettes par la vente de Biens et prestations de Services
BT N° 71 du 14 décembre 2001	Interprétation du BT N° 60 : Comptabilisation de l'Impôt sur le Revenu et les Impôts Différés. Effets d'un Changement dans la Législation Fiscale qui modifie les taux d'impôt
BT N° 72 du 19 décembre 2002	Regroupements d'Entreprises : Investissements Permanents et Consolidation d'États Financiers (Business Combinations)
Bulletin Technique N° 73 Du 19 décembre 2002	Complément du BT N°60 : Comptabilisation de l'Impôt sur le Revenu et les Impôts Différés. Amortissement du compte de Passif Complémentaire de l'Actif par des Impôts Différés pour des Pertes Fiscales
BT N° 74 du 16 décembre 2003	Comptabilisation de l'Apport de l'Employeur à l'Assurance de Chômage
BT N° 75 du 1 janvier 2003	Complément du BT N° 72 : Regroupements d'entreprises - Investissements Permanents et Consolidation d'États Financiers (Business Combinations)
BT N° 76 du 20 décembre 2005	Investissement dans certains Titres de Dette et de Capital : Reconnaissance, mesure, présentation et révélation
BT N° 77 du 18 juillet 2006	Complément du Bulletin Technique N° 76 : Investissement dans certains Titres de Dette et de Capital : Reconnaissance, mesure, présentation et révélation
BT N° 78 du 18 décembre 2007	Complément du Bulletin Technique N° 76 : Investissement dans certains Titres de Dette et de Capital : Reconnaissance, mesure, présentation et révélation

Source : élaboration propre, basée sur les Bulletins Techniques chiliens.

2.3.4 De 2008 : Processus de Convergence aux Normes Internationales (IFRS)

En 2005, le Collège des Comptables du Chili a signé une convention avec la Banque Interaméricaine de Développement (BID) pour financer un projet de convergence des normes comptables chiliennes (BT) vers les normes internationales de comptabilité (IAS/IFRS), dans le but d'incorporer officiellement les normes émises par l'IASB, au corps normatif chilien.

Pour remplir cet objectif, au niveau international, il existe deux voies, à savoir : i) l'adoption directe des normes originales en anglais émises par l'IASB et, ii) un processus de convergence des normes locales à ces normes qui, en pouvant adopter différentes modalités, en définitive implique l'émission de normes locales qui, remplissant toutes les demandes du cadre légal et régulateur, maintiennent comme prémisses fondamentales la nécessité d'adopter intégralement les IFRS, sans introduire des adaptations techniques ou des exceptions techniques locales.

Après un long processus de débat avec les différents acteurs concernés au niveau national, la décision d'adopter les normes internationales à partir de l'année 2009 se ferait par la seconde voie, en prenant en considération ce qui suit :

- a) La nécessité d'incorporer formellement les normes internationales (IAS/IFRS) au cadre légal et normatif chilien.
- b) La convenance de disposer d'un corps normatif en espagnol (plutôt, *castellano*), pour utiliser, seulement comme dernière référence ultime, le corps normatif de l'IASB, émis en anglais.

Première partie : Description de la problématique et du champ d'application

- c) Les restrictions dont souffre la traduction officielle à l'espagnol des IFRS, causées par son manque de mise à jour opportun et par les erreurs de traduction qu'il contient.
- d) La nécessité de faciliter l'entendement nécessaire d'un corps normatif en soi déjà complexe et qui pourrait potentiellement être négativement touché en considérant que la traduction disponible en espagnol inclut, en outre, une série de particularités sémantiques et des tournures idiomatiques qui s'avèrent différentes des pratiques du langage financier-comptable utilisé habituellement au Chili, tant dans des aspects techniques que de l'utilisation pratique du langage.

Vu l'importance de ce processus, nous avons considéré significatif de présenter par la suite, les principaux éléments qui sont inclus dans ce processus de convergence.

1. Généralités

Vu les nécessités croissantes d'information, produits de la globalisation de l'économie chilienne et des compromis contractés internationalement par les organes régulateurs des aspects financiers du pays, le Collège a obtenu un financement de la Banque Interaméricaine de Développement, (BID), pour élaborer un projet qui permettrait la convergence des normes chiliennes de comptabilité et d'audit vers les normes internationales d'information financière et d'audit.

2. Le projet BID-FOMIN

Les objectifs généraux du projet cherchent à « insérer le Chili dans le cadre international, en appliquant des critères uniformes dans la présentation

Première partie : Description de la problématique et du champ d'application

d'information financière comptable, en rendant plus facile l'information commerciale »³¹.

Le but du projet est de renforcer les mécanismes existants pour favoriser le système et le processus d'émission et d'adaptation des normes internationales, en favorisant les instances effectives de coordination, intégration et divulgation, pour converger de manière opportune envers elles.

3. Composants du projet

Le projet est structuré en quatre composants de base : Plan de Convergence ; Renforcement de la Profession Comptable ; Formation ; et, Diffusion.³²

Bien que le projet soit dans un bon état d'avancement, cela n'a pas été exempt de problèmes. Un des principaux problèmes a été de convaincre les divers acteurs qui devront être soumis au processus des NIIF en janvier 2009. Un autre, est de conscientiser les organes régulateurs de la nécessité de «*chileniser*» les normes et ne pas accepter les yeux fermés les traductions européennes. Une troisième situation qui pourrait entraîner des problèmes sérieux a été d'intéresser le Service d'Impôts Internes à l'analyse de la nouvelle réglementation pour éviter des problèmes avec les bases imposables pour qui déterminent les impôts sur les revenus, et qui pourraient varier en appliquant les nouvelles normes.

Après un long débat interne sur les forces et les faiblesses de l'adoption des NIIF ou l'adaptation de celles-ci aux normes chiliennes, et de faire des recherches sur ce qui s'est produit dans d'autres pays de l'Amérique latine où on a décrété par l'organisme Contrôleur l'adoption des NIIF conforme aux

³¹ Muñoz, M., Riveros, J., Vergara, E. y Werner-Wildner, L. (2003), "Proyecto de Convergencia hacia las IFRS", Colegio de Contadores de Chile, Santiago.

³² Pour plus de détails, voir l'annexe N° 6.

Première partie : Description de la problématique et du champ d'application

traductions européennes, il a été décidé de les adopter, mais de manière intelligente.

Que signifie « adoption intelligente » ? il s'agit de porter simplement la norme internationale dans un langage intelligible pour les acteurs chiliens du processus, corrigeant le langage quant à la forme et non au fond, pour éviter des problèmes d'interprétations. Cette position a provoqué le rejet de la Superintendencia des Valores et des Assurances dont les fonctionnaires plaidaient pour l'adoption de la réglementation traduite en espagnol par les experts de l'Union Européenne. Cela a amené les membres de la Commission de Principes et Normes à démontrer que ces traductions contiennent des erreurs énormes qui dénaturent absolument les approches normatives de la langue anglaise originale. En montrant les exemples de la mauvaise traduction d'une part, et les erreurs d'acception des mots d'autre part, le Contrôleur a choisi d'indiquer que les entreprises cotées devaient recourir à la source originale, en langue anglaise, des NIIF.

2.4 La situation actuelle

En considérant le développement attendu pour notre activité économique qui implique l'importance, toujours plus grande, de l'information financière, et le besoin de collaborer au développement de l'harmonisation comptable au niveau international, la Commission des Principes et Normes de Comptabilité a jugé nécessaire de se joindre à l'effort d'autres pays et d'établir les fondements conceptuels sur lesquels doit s'appuyer l'élaboration de l'information financière.

En ce sens, on a publié le cadre conceptuel (en 2006) et le bulletin technique 79 « Convergence des principes de comptabilité généralement admis au Chili aux normes internationales d'information financière – IFRS » (en 2008), élément de base dans le projet de convergence aux normes internationales établi récemment ; c'est un projet qui avait une durée de

Première partie : Description de la problématique et du champ d'application

quatre années (2005-2009) et qui est composé de quatre composants fondamentaux, lesquels ont été signalés dans le paragraphe précédent.

Pendant l'année 2008, la Commission des Principes et Normes de Comptabilité a fini l'élaboration des nouvelles normes comptables au Chili, qui sont les IAS/IFRS en espagnol (*castellano*), nommées « Normes Internationales de Comptabilité du Chili » (NICCh - 1 à 41) et « Normes Internationales d'Information Financière du Chili » (NIIFCh - 1 à 8)³³.

Dans le cadre de l'adoption des normes internationales de l'IASB, les banques seront les premières à utiliser intégralement ces normes, puisqu'elles doivent commencer avec une « *marche blanche* » (période d'essai) pendant l'année 2007 et être adoptées totalement l'année 2008.

Pour les autres entreprises, la période d'essai sera l'année 2008 et à partir du 1er janvier 2009 elles doivent adopter complètement les normes internationales, situation qui n'est pas encore tranchée entre l'organisme régulateur et l'organisme normalisateur.

La SVS a publié un calendrier d'adoption des normes IAS/IFRS par les entreprises sous son contrôle et sa surveillance³⁴. Ce calendrier est le suivant :

- A partir du 1er janvier 2009, les entreprises qui ont une présence active en bourse, présence ajustée égale ou supérieure au 25% et/ou ils comptent avec un comité de directeurs (1^{er} Groupe, 133 sociétés).

³³ Pour plus de détail, voir le site web du Collège des Comptables du Chili ; www.contach.cl

³⁴ Office Circulaire 427/28 de décembre 2007 : Calendrier d'adoption des normes IFRS pour les entités fiscalisées par la SVS. (*Oficio Circular 427/28 diciembre 2007. Calendario de adopción de las normas IFRS para las entidades fiscalizadas por la SVS, 28 agosto 2007*).
http://www.svs.cl/sitio/legislacion_normativa/doc/calendario_adopcion_ifrs.pdf

Première partie : Description de la problématique et du champ d'application

- A partir du 1er janvier 2010, les entreprises émettrices de valeurs d'offre publique (actions ou titres de dette) entreprises de titrisation (2^{ème} Groupe).
- A partir du 1er janvier 2011, les autres entreprises qui n'ont pas été obligées les années précédentes (3^{ème} Groupe).

Cependant, les entreprises chiliennes cotées dans la NYSE et qui ont des ADR's sur le marché américain, doivent continuer à reporter l'information financière d'accord avec les USGAAP, et en même temps, elles devront adapter leurs états financiers aux normes internationales IAS/IFRS.

2.5 Le processus d'élaboration des normes comptables au Chili

Les normes sont publiées après un processus rigoureux d'élaboration qui inclut deux étapes importantes de diffusion (appel à commentaires) avant leur publication. Elles doivent avoir été approuvées, préalablement à leur publication, par la majorité des membres et être approuvées par l'Honorable Conseil National du Collège des Comptables du Chili.

Le processus conduisant à l'adoption d'un Bulletin Technique est long et il donne naissance à la publication de nombreux travaux intermédiaires. Nous pouvons le résumer comme suit :

- a) La Commission (par la suite, CPNC) structure un plan de travail annuel qui incorpore les thèmes à analyser et à normaliser pendant cette période ;
- b) En fonction de son plan de travail, la CPNC crée une sous-commission de travail chargée d'étudier chaque domaine à normaliser ;
- c) La sous-commission de travail prépare et élabore un avant-projet en faisant une analyse des normes internationales sur le sujet étudié ;

Première partie : Description de la problématique et du champ d'application

- d) Ensuite la sous-commission soumet l'avant-projet aux commentaires des autres membres de la CPNC, ce qui permettra d'élaborer un projet qui est discuté au sein de la CPNC ;
- e) La sous-commission de travail prépare ensuite pour la diffusion le projet qui est publié et envoyé aux principaux acteurs concernés pour être commenté.

Après l'étude des commentaires, la CPNC peut procéder à des modifications du projet et l'envoyer en rediffusion s'il est nécessaire. Le texte définitif est approuvé par la CPNC et ensuite envoyé à l'Honorable Conseil National du Collège qui doit l'approuver pour sa publication définitive, et il devient applicable sous la forme d'un Bulletin Technique.

La Commission des Principes et Normes Comptables du Chili a élaboré une procédure pour le développement et l'élaboration de nouveaux bulletins techniques, cette procédure a été traduite dans un protocole accordé au sein de la Commission, que nous pensons opportun de présenter par la suite.

En considérant, par la nature et la portée des normes de comptabilité pour développer le Chili qu'elles doivent être abordées par la CPNC, qu'il en résulte une complexité croissante, avec ses impacts pour le patronat et d'autres agents économiques. Plus la nécessité d'améliorer l'efficacité et l'opportunité de la coordination avec les entités régulatrices. Il s'est avéré nécessaire d'établir le protocole officiel suivant, en détaillant les différentes instances du processus de développement de nouveaux prononcés techniques, en fixant en plus, quelques paramètres de base quant à leurs délais.

Première partie : Description de la problématique et du champ d'application

Ce protocole³⁵ considère les étapes qui sont décrites ci-dessous et les délais, minimaux et maximaux, de durée prévue:

Tableau 9 : Protocole des étapes du processus de production des bulletins techniques (CPNC)

Etape	Délai Minimum (en semaines)	Délai Maximum (en semaines)
Sélection du sujet et du chef du projet	1	2
Préparation du projet préliminaire	2	3
Analyse du projet préliminaire	2	3
Consultation position officielle	0	2
Document résumé du projet	1	2
Diffusion préliminaire	3	4
Premier projet	3	6
Discussion premier projet	1	2
Second projet	1	2
Analyse détaillé du 2° projet	2	4
Projet officiel	2	3
Diffusion du projet	4	6
Analyse des observations	2	3
Projet définitif	2	3
Diffusion officielle	2	3
Présentation publique	0	1
Version officielle finale	3	4
Présentation et approbation du Conseil	2	3

Remarque : Certaines étapes pouvant être imbriquées, le délai total, en général, est inférieur à la somme des étapes séparées.

Ci-dessous, nous effectuons une brève description des principales étapes de ce processus d'élaboration des normes comptables (bulletins techniques) au Chili :

Sélection du sujet

En général, les sujets à développer sont choisis dans l'agenda annuel de travail établi et qui ont la priorité de la Commission. En dépit de ce qui précède, on considère la possibilité d'incorporer à l'agenda de travail des

³⁵ Basé sur le Document interne de la Commission intitulé: « Procédé pour le développement des nouveaux bulletins techniques: Protocole » (« *Procedimiento para desarrollar nuevos boletines técnicos: Protocolo* »).

Première partie : Description de la problématique et du champ d'application

sujets non prévus, ceux qui dans la pratique tendent à avoir des caractéristiques d'une plus grande urgence et, par conséquent, ils peuvent requérir une certaine amplification dans le processus et/ou le raccourcissement des délais.

Chef du projet

Une fois un sujet choisi, on doit nommer un membre de la Commission comme chef responsable du projet, qui normalement sera un membre qui a une certaine expérience spécifique ou qui a pris part à la gestation de ce dernier. Au cas contraire, il sera nommé d'un commun accord ou désigné par le Président.

La première tâche du chef du projet sera de définir si le projet sera développé :

- principalement par ce dernier avec les ressources qu'il estime nécessaires
- avec l'assessorat de spécialistes
- par une sous-commission existante ou créée à ce propos.

Les cas envisagés devront être identifiés par rapport aux professionnels les plus appropriés. Dans le cas des spécialistes, ceux-ci seront des personnalités importantes de leur secteur et seront contactés et invités à participer comme conseillers selon les circonstances. Par rapport aux sous-commissions, qui peuvent ou pas inclure des spécialistes, celles-ci seront intégrées par des personnes liées avec les organismes qui participent à la Commission et idéalement elles seraient composées d'un maximum de trois à quatre membres.

Première partie : Description de la problématique et du champ d'application

Projet préliminaire

Normalement, les sujets choisis comptent déjà un certain développement préliminaire ou, au moins, de réflexion par le chef du projet. En considérant que ce qui précède devrait permettre de le diminuer, un délai maximal de trois semaines est considéré pour que le chef de projet présente à la considération de la Commission, un projet préliminaire de la portée du bulletin à développer, les bases techniques, ses considérations, ses restrictions et ses alternatives. Avant d'investir des efforts pour écrire un projet de bulletin.

Les bases, ainsi définies, seront analysées et débattues en détail par la Commission, dans une ou plusieurs sessions de travail. Éventuellement, des sujets de définition pourraient requérir que chaque membre obtienne la position officielle de l'organisme qu'il représente ; dans ce cas, il devra effectuer les consultations correspondantes de façon simultanée avec le processus d'analyse, considérant un délai de deux semaines pour fixer la position officielle, compté depuis le moment où on pose la nécessité de disposer de cette définition.

Ce qui précède étant défini, on devra préparer un premier document (on prendrait normalement comme base le document utilisé par le chef du projet pour sa présentation), en résumant les idées matrices du projet à développer (en incluant sa traduction à l'Anglais). Ce document sera utilisé pour effectuer une définition/consultation préliminaire, en principe seulement au niveau des organismes régulateurs, des corps professionnels des pays avec lesquels on agit de manière coordonnée, à savoir ; le Canada, les Etats-Unis et le Mexique, et des organismes représentés dans la Commission. En sollicitant sa retro-alimentation dans un délai maximum d'un mois, sans préjudice que si les circonstances le rendent recommandable, simultanément s'élabore le premier projet du nouveau bulletin.

Première partie : Description de la problématique et du champ d'application

Premier projet

Sous la responsabilité du chef du projet, rassemblant les observations de la Commission, devra se développer un premier document complet du projet de bulletin, en considérant un délai de trois à six semaines d'élaboration, en ayant entamé sa préparation de manière simultanée avec le processus de diffusion préliminaire.

Discussion et analyse du projet

Le projet du bulletin sera analysé, dans l'ensemble, par la séance plénière de la Commission, sans entrer dans les aspects formels ni de la rédaction, à partir d'une présentation effectuée par le chef du projet et/ou par les membres spécialistes de la sous-commission, selon ce qui s'avère.

Comme une partie de ce processus, qui ne devrait pas être prolongé plus de deux semaines, des observations seraient formulées sur les aspects de fond, on incorporerait des commentaires reçus éventuellement lors du processus de diffusion préliminaire et il servirait, éventuellement, de base pour que les membres ratifient officiellement leur accord sur les principaux aspects.

Second projet

En reprenant ce qui précède, le chef du projet sera responsabilisé pour produire une nouvelle version du projet, dans un délai maximal de deux semaines.

Analyse détaillée

Le second document du projet sera révisé en détail par la Commission, y compris ses aspects formels et de rédaction, considérant que deux à quatre sessions de travail à ce propos sont nécessaires.

Première partie : Description de la problématique et du champ d'application

Projet officiel

Suite à ce qui précède et, en travaillant simultanément et progressivement, on élaborerait un document officiel du projet qui devra être disponible dans un délai de trois semaines.

Diffusion officielle du projet

Le projet officiel devra être diffusé largement, comprenant au moins :

- Les organismes régulateurs
- Les organismes corporatifs pertinents
- Les canaux internes et externes disponibles au niveau des organismes représentés dans la Commission
- Personnes et/ou organismes spécifiques qui ont manifesté leur intérêt, ce pourquoi on doit ouvrir un registre officiel.

Simultanément, on préparerait une version en anglais et on effectuerait la diffusion aux corps associés des autres pays, principalement le FASB et l'IASB. En outre, on inclurait un résumé dans le bulletin informatif mensuel du Collège de Comptables, en mettant le projet à la disposition des associés qui s'y intéressent et en informant des délais rémanents pour compléter le processus.

Le délai maximal considéré pour ce processus sera de six semaines et ce dernier accompli, on estimera que le projet a été approuvé sans observation par les institutions qui n'ont pas répondu.

Analyse des observations reçues

Au fur et à mesure qu'on reçoit les commentaires ou les observations, ceux-ci seront canalisés immédiatement au chef du projet pour son analyse, il devra proposer à la Commission l'acceptation ou le rejet, total ou partiel, des observations reçues, processus qui ne devrait pas se prolonger plus de deux semaines après expiration du délai précédent.

Première partie : Description de la problématique et du champ d'application

Projet définitif

Suite à ce qui précède, on préparerait un projet définitif qui, y compris son approbation par la Commission, doit être prêt dans un délai maximal de trois semaines.

Présentation publique

Avec l'expédition du projet définitif aux organismes régulateurs et les associations corporatives, on évaluerait l'opportunité d'effectuer une présentation publique du projet, dans une session à laquelle seraient invités ceux qui auraient effectué des observations significatives, ceux qui pourront écouter l'argumentation finale de la Commission et qui auront la possibilité de faire les remarques qu'ils estiment pertinentes. Le délai final pour recevoir des commentaires finaux et effectuer la session publique, sera de trois semaines.

Version officielle du nouveau Bulletin Technique

Le processus précédent accompli, la Commission approuverait la version officielle du nouveau bulletin technique, qui doit être expédié pour l'approbation du Conseil National du Collège. En considérant que cette instance requiert au moins deux semaines pour sa lecture et analyse préalable.

Présentation au Conseil National

On considère que le Président de la Commission avec le chef du projet puissent officiellement le présenter dans la session du Conseil qui aura lieu dans le mois suivant la date de présentation publique. Normalement, le Conseil procédera à son approbation, sans préjudice que doit être considérée une période additionnelle de temps pour que la Commission traite les commentaires du Conseil et on procèdera alors à une nouvelle présentation.

Première partie : Description de la problématique et du champ d'application

Comme nous pouvons le constater, les normes ainsi élaborées, peuvent être considérées comme étant des normes sociales³⁶, car elles correspondent à une construction sociale, elles qui seront les normes que la plupart des comptables au Chili utiliseront et, en plus, elles sont des normes privées puisqu'elles sont élaborées par une commission indépendante des pouvoirs publics. Néanmoins, une fois que la Superintendence des Valeurs et des Assurances les acceptent comme normes à exiger aux entreprises surveillées et contrôlées par elle, ces normes deviennent plutôt des normes juridiques³⁷, car elles sont obligatoires et leur inaccomplissement produit une sanction. Dans ce cas, les entreprises sont obligées d'appliquer les normes comptables et, la SVS est responsable de les faire accomplir.

³⁶ Une norme sociale est une règle à laquelle on doit ajuster les conduites, tâches et activités de l'être humain dans une certaine société ; l'ensemble de ces dernières compose la partie morale ou éthique de la culture. Par norme sociale on désigne ce que font et pensent la plupart des membres d'un collectif. Elle oscille entre deux sens, à savoir : un sens descriptif et, un sens prescriptif.

³⁷ Une norme juridique est une règle ou un aménagement du comportement dicté par l'autorité compétente, dont l'inaccomplissement va de pair avec une sanction. Cette norme a un caractère hétéronome, bilatéral, coercible et, externe.

Section 3 : Conclusion de la première partie

Au regard du rôle croissant joué par l'information financière-comptable dans les marchés des capitaux pendant les dernières années, suivi des scandales financiers et la dernière crise financière subie actuellement dans le monde entier, nous avons fait de cette information notre point de départ de cette étude. Nous avons par ailleurs choisi d'étudier les normes qui servent de base pour la production de cette information, et plus particulièrement son processus d'élaboration et de diffusion, pour mieux comprendre le fait que ces normes comptables laissent encore des espaces de liberté à la comptabilité créative.

En fait, nous avons formulé notre question de recherche en termes d'analyse du processus d'élaboration et de diffusion de normes comptables et les diverses logiques d'action des acteurs concernés, pour comprendre son influence sur les possibilités d'application de la créativité comptable.

Nous avons retenu pour notre étude empirique le processus d'élaboration de normes comptables au Chili. Celui-ci est en effet caractérisé par une coexistence de diverses logiques d'action en prenant en compte la représentation des membres de la commission de principes et normes comptables chilienne.

De l'évolution de la Commission et des publications des normes dans le temps, nous pouvons montrer qu'elle a subi l'influence des organismes, de l'environnement et des marchés, que l'on peut séparer en trois étapes dans le temps, à savoir ; influence a) de l'AAA, de l'AIC, du FAS et du FASB ; b) de l'IASB ; et c) de l'IASB, de l'IOSCO et de la BM.

En plus, il faut souligner que les normes comptables chiliennes ont une longue vie, car la première a été publiée l'année 1973, suivi de 77 autres

Première partie : Description de la problématique et du champ d'application

jusqu'à l'année 2007, car dès 2008 la commission a travaillé sur le processus de convergence vers les normes internationales IAS/IFRS qui sont entrées en vigueur le 1 janvier 2009.

Enfin, la description de ce processus, nous aura permis de mettre en évidence les différents acteurs économiques et sociaux qui interviennent dans le processus d'élaboration et de diffusion des normes comptables au Chili à savoir, le Collège des Comptables du Chili, la Superintendence des Valeurs et Assurances du Chili (SVS) et la Commission des Principes et Normes Comptables. Au niveau interne dans la Commission, les acteurs qui interviennent sont représentants de : cabinets d'audit, des universités, de la Confédération de la Production et du Commerce et de l'Association de Banques et des Institutions financières.

Ces acteurs seront au centre de notre étude empirique, car nous prendrons les rapports entre les membres de la commission – acteurs internes au processus – et par après, nous analyserons les relations entre les acteurs externes au processus.

Première partie : Description de la problématique et du champ
d'application

**DEUXIEME PARTIE : CADRE THEORIQUE ET FONDEMENT
DE LA RECHERCHE VERS LA DEFINITION D'UN CADRE
D'ANALYSE**

Après avoir décrit notre problématique de recherche ainsi que le champ d'application qui fera l'objet de notre étude empirique, à savoir le cas du processus de production et de diffusion des normes comptables au Chili, nous présenterons dans cette partie le cadre théorique qui servira de guide pour notre recherche, notre positionnement méthodologique et épistémologique ainsi que notre question et nos hypothèses de recherche sur lesquelles nous concentrerons notre étude. Dans le premier chapitre, nous présenterons un examen théorique de la fiabilité de l'information comptable et plus particulièrement, de la comptabilité créative ; ce qui nous permettra de faire sortir les fondements de l'importance de cette étude. Le deuxième chapitre sera consacré à la présentation du processus de production de normes et les problèmes de coordination des acteurs qui participent à ce processus. Le troisième chapitre sera dès lors dédié à la définition et description du cadre d'analyse ainsi que de notre positionnement méthodologique et épistémologique et nos hypothèses de recherche.

Chapitre 2 : La Fiabilité de l'information comptable et la Comptabilité Créative

La problématique de la comptabilité créative est au centre des préoccupations de nombreux chercheurs, ce que nous pouvons inférer des multiples études qui lui ont été consacrées, principalement, au cours des dernières années. Elle est un sujet controversé mais reste d'intérêt et d'actualité, d'autant plus que dans ces derniers temps, la Banque Mondiale a appuyé, et continue à le faire, l'application des normes internationales de comptabilité et d'information financière dans la plupart des pays du monde, normes IASB qui permettront principalement de réduire les différences entre méthodes et normes comptables utilisées dans le monde, ce que nous pouvons dénommer la « mondialisation de la comptabilité ». Mais le problème de la créativité reste presque le même, parce que ce qu'on obtient en appliquant les normes IASB, c'est d'améliorer la comparabilité de l'information comptable.

Section 1 : La Comptabilité Créative

Parler de comptabilité créative nous conduit à réfléchir à la manière dont les professionnels de la comptabilité utilisent leurs connaissances de la réglementation pour « *maquiller* » les chiffres comptables, qui seront inclus dans les états financiers des entreprises et qui seront utilisés par une diversité d'utilisateurs.

Cette créativité se fonde sur l'idée de l'utilisation des espaces de liberté qui laissent les normes comptables et pas sur la non application ou le contournement de la norme, car celui-ci est plutôt de la fraude comptable.

Dans la littérature anglo-saxonne (Griffiths (1986), Jameson (1988)...), il existe une forte croyance dans l'existence d'une comptabilité créative et le

fait qu'elle influence le comportement des investisseurs. Mais Breton et Taffler (1995) constatent qu'il existe peu de recherches académiques validant cette croyance ; les auteurs testent donc cette hypothèse à partir d'une approche expérimentale réalisée au Royaume-Uni en 1990.

La revue de la littérature française nous conduit au même constat. De nombreuses études : a) soulignent les dangers d'une comptabilité créative (Gélard et Barthès de Ruyter, 1992) ; b) identifient des procédés de comptabilité créative (Bonnet, 1995) ; présentent une typologie de pratiques comptables créatives (Stolowy, 1995) ; contestent l'existence d'une comptabilité créative (Stolowy, 1995) ; mais peu testent de manière empirique l'impact des manipulations sur le comportement des analystes financiers dans le contexte du marché financier français, à partir de cas réels décelés dans les rapports annuels de sociétés cotées en bourse.

On a déjà beaucoup écrit sur le concept de « Comptabilité Créative », depuis des perspectives et des visions différentes, ce qui rend très difficile de se mettre d'accord sur une définition commune qui puisse les résumer toutes ; c'est pourquoi nous présentons ici - en ordre chronologique - les définitions qui, à notre avis, sont les plus importantes :

Pour le journaliste Griffiths (1986), les pratiques créatives sont des subterfuges ou des procédés qui ne violent pas les règles du jeu ou les normes comptables, ce qui leur donne une certaine apparence de légitimité et de légalité. Cet auteur définit la Comptabilité Créative comme « une manipulation de la réalité de l'entreprise pour fausser et présenter l'information qui reflète la situation souhaitée au lieu de la situation réelle » ; en peu de mots, l'auteur présente la Comptabilité Créative comme une position intermédiaire entre ce qui est légal et ce qui est moral, entre la créativité et la fraude comptable.

Jameson (1988), journaliste lui aussi, déclare que : « Le processus comptable consiste à traiter avec différents types d'avis et à résoudre des conflits entre des rapprochements différents, pour la présentation des résultats, des événements et des transactions financières. Cette flexibilité facilite la manipulation, la tromperie et la tergiversation ». Ces activités - pratiquées par les éléments moins scrupuleux de la profession comptable - commencent à être connues comme « Comptabilité Créative ».

Pour l'analyste financier Smith (1992), « la Comptabilité Créative représente simplement une « pratique inadéquate » et cet auteur attribue le développement patronal des années 80 au résultat d'une manipulation (jeu des mains comptables), et non à une véritable croissance économique ».

Dans une perspective académique, Naser (1993), signale que : « La Comptabilité Créative est la transformation des chiffres de comptabilité financière de ce qu'ils sont réellement à ce qu'on souhaite qu'ils soient, en profitant des normes existantes et/ou en ignorant certaines d'entre elles ». Pour cet auteur, la Comptabilité Créative est due au caractère discrétionnaire des directeurs, qui profitent des vides existants dans la norme comptable, entre les différents critères d'évaluation disponibles dans cette réglementation. Il est intéressant d'observer que Naser dénonce le système comptable anglo-saxon comme prédisposé aux manipulations, étant donné la liberté de choix qu'il permet.

Breton et Taffler (1995) signalent que la manipulation comptable est « le résultat du choix parmi les différents principes comptables ou les méthodes de présentation, fait par les dirigeants dans l'optique de tromper les utilisateurs des comptes publiés. Les comptes manipulés se conforment à la lettre de la loi et aux normes mais pas forcément à leur esprit ». Mais cette définition se réfère plutôt au concept de comptabilité créative dans le sens

qu'elle ne se détourne pas des normes mais plutôt qu'elle est utilisée pour montrer la meilleure image qu'on souhaite montrer.

Amat, Moya et Blake (1997) soutiennent que : « Avec la Comptabilité Créative, on prétend présenter des résultats comptables « préférés » au lieu de refléter les transactions enregistrées de manière naturelle et raisonnable ».

D'autre part, Monterrey (1997) et Blasco (1998) soutiennent que : « La Comptabilité Créative obéit à la manipulation des valeurs comptables, en se prévalant de la flexibilité, de l'imprécision ou de la non-existence des normes comptables qui sont utilisées individuellement ou dans l'ensemble, pour obtenir et présenter des valeurs souhaitées ». La Comptabilité Créative exige l'imperfection du cadre normatif comptable, et est qualifiée comme un « *euphémisme comptable* ».

Pour sa part, Guillet (1998) exprime une vision encore plus pessimiste du phénomène. Selon lui, l'utilisation de techniques de Comptabilité Créative tend (...) à amoindrir l'intérêt des informations comptables et à rendre ces dernières inutilisables pour les marchés financiers ; la comptabilité créative peut être définie « comme l'ensemble des techniques, des options et des espaces de liberté laissés par les textes comptables qui, sans s'éloigner de la norme et des exigences de la comptabilité, permettent aux dirigeants d'une entreprise de faire varier le résultat ou de modifier l'aspect des documents comptables ».

Gay (1999), définit la Comptabilité Créative « comme une œuvre d'art des grands artistes et des sculpteurs de la comptabilité - les comptables et les auditeurs -, ceux qui profitent des brèches de la réglementation comptable pour équiper un embrouillement fiscal ou financier qui leur permet de montrer l'image fiscale ou patronale souhaitée et de sortir du bénéfice ».

Les Espagnols Laínez et Callao (1999) comprennent qu'il existe un composant additionnel qui doit être considéré en étudiant la Comptabilité Créative. Ce composant est l'intentionnalité qui existe en recourant à ce type de pratiques, ce qui, à notre avis, complique encore l'analyse. Ces auteurs s'accordent avec les précédents, pour lesquels la Comptabilité Créative est déterminée par la flexibilité et la subjectivité de la norme comptable ; toutefois, ils ajoutent que l'intention de l'émetteur de l'information, qui joue de cette flexibilité, subjectivité, dualité et imprécision, est la caractéristique qui doit différencier la fraude comptable de la stratégie créative.

Stolowy et Breton (2003) définissent la Comptabilité Créative, en faisant référence à la gestion de données comptables, comme « l'exploitation de la discrétion laissée aux dirigeants en matière de choix comptables ou de structuration des opérations, dans le but de générer une modification du risque de transfert de richesses associé à l'entreprise, tel que ce risque est perçu en pratique par le marché ».

D'après Véron, Autret et Galichon (2004), l'expression « Comptabilité Créative » désigne le fait d'utiliser les failles des règles comptables afin de faire dire aux chiffres ce que l'on souhaite qu'ils disent.

Des différentes définitions présentées, on peut déduire que les auteurs cités convergent sur le fait qu'il existe une manipulation de la « véritable » information, en alléguant des causes ou des motifs d'acceptation incertaine du point de vue de l'éthique professionnelle. Toutefois, certains d'entre eux utilisent la dénomination de « *subterfuges* », pour définir la Comptabilité Créative, arrivant ainsi à les justifier comme "attitudes opportunistes légitimes qui ne violent pas les règles du jeu", en ouvrant davantage la brèche qui sépare la lettre de la norme de son esprit, dans tout cadre d'application.

Nous pouvons constater qu'il existe une brèche entre la créativité comptable et la fraude comptable. En paraphrasant (1994)¹, la comptabilité est par essence créative du fait de la valeur qu'elle apporte aux données primaires : entre celles-ci et les états financiers, il existe tout un traitement dont le processus relève de la créativité humaine. Et en ajoutant la définition donnée par Y. Bernheim (1994)², la comptabilité créative est une comptabilité qui sait s'adapter aux évolutions économiques et financières, et traduire le plus fidèlement possible la réalité économique des opérations.

La comptabilité créative désigne le fait d'utiliser les espaces qui laissent les normes comptables. Cela étant, de telles marges de manœuvre ne dérogent pas aux normes. Elles ne font pas moins appel à la flexibilité et à la subjectivité humaine, comme à la dualité et à l'imprécision de la norme comptable.

La comptabilité créative correspond ainsi à une comptabilité réalisée en ajustant les normes comptables aux motivations d'un ou plusieurs acteurs, sans transgresser les normes ou sortir du champ qu'elles délimitent. En d'autres termes, il s'agit, à travers elle, de rendre compte de la façon d'utiliser les espaces de liberté créés par les normes comptables.

Dans une vision interprétative radicale (relativiste ou post-moderniste), où une liberté absolue serait laissée à l'interprétation des normes, il est vrai que cette posture créative peut ouvrir un espace à la fraude, en affaiblissement la frontière entre interprétation légitime et interprétation illégitime et en ne rendant pas nécessaire l'existence d'un cadre de régulation permettant

¹ J. Mériaux, table ronde organisée par l'Association Dauphine Compta 124, sur « La comptabilité créative », *Cahiers de recherches du CREFIGE*, n° 9401, pp. 10-14.

² P. Bernheim, table ronde organisée par l'Association Dauphine Compta 124, sur « La comptabilité créative », *Cahiers de recherches du CREFIGE*, n° 9401, pp. 18-25.

d'organiser cette frontière. Voilà pour quoi la thèse préfère se référer à un interprétativisme critique ou réflexif, c'est-à-dire à une posture épistémologique qui s'accompagne d'une réflexion sur la légitimité des interprétations.

Cela étant, la fraude correspond à toute action destinée à tromper. Il s'agit d'un acte qui a été réalisé en utilisant des moyens déloyaux destinés à surprendre un consentement, à obtenir un avantage matériel ou moral indu ou réalisé avec l'intention d'échapper à l'exécution des Lois.

La fraude comptable correspond donc à l'application des procédés qui contournent la norme ou ne l'appliquent pas dans son esprit. Pourtant, elle est illégitime et illégale, car derrière son application il y a une intentionnalité de faire mal aux autres.

En résumé, nous pouvons essayer de donner une définition qui incorpore les éléments repris à toutes les définitions précédentes, en disant que la « *Comptabilité Créative est le processus de création d'une image financière d'une entreprise en se servant des possibilités d'applications que laissent les normes comptables aux utilisateurs sans l'intention de tromper* ».

1.1 Les sources de la comptabilité créative

Il existe d'innombrables manières de « manipuler », d'« habiller », de « maquiller » ou de « lisser » les comptes ; ces techniques sont connues et désormais on peut les inventorier. Pour résumer un peu la grande diversité de publications sur ce sujet, on a emprunté ce que Howard Schilit³ (professeur de comptabilité américaine) a signalé en 1993, car il a étudié le phénomène et a abouti à sept catégories de *carabistouilles comptables* (« *financial shenanigans* ») qui reflètent très bien les possibilités connues. Schilit définit

³ Cité par Véron, Autret et Galichon dans « L'information financière en crise », Odile Jacob, 2004, p.60.

ces carabistouilles comme « des actions qui distordent intentionnellement les chiffres de performance financière et de situation financière d'une entreprise. Ces actions vont du plus bénin (changements d'estimations comptables) au plus grave (comptabilisation frauduleuse de revenu fictif) ». Ces sept catégories qu'il identifie sont les suivantes : 1) comptabiliser un chiffre d'affaires trop tôt ou d'une qualité douteuse ; 2) comptabiliser un chiffre d'affaires fictif ; 3) gonfler le résultat avec des gains non récurrents ; 4) décaler des charges de l'exercice en cours vers une période antérieure ou ultérieure ; 5) ne pas enregistrer les engagements et dettes ou les réduire indûment ; 6) décaler une partie du revenu de l'exercice en cours vers un exercice ultérieur ; et 7) anticiper des charges futures dans l'exercice en cours.⁴

Pour Véron et alii. (2004), dans le contexte des normes comptables françaises, on pourrait peut-être ajouter une huitième carabistouille à savoir, « optimiser le périmètre de consolidation ». Par exemple, les normes françaises permettent de consolider par intégration globale les sociétés dont on détient le « contrôle exclusif », ce qui peut donner lieu à des interprétations à la limite de l'abusif.

Une utilisation astucieuse et sans scrupules des « sept (ou huit) carabistouilles » et de leurs variantes peut permettre de « lisser » les résultats d'un exercice donné en leur faisant dire à peu près ce que l'on veut. Mais il est important de dire aussi que la plupart des carabistouilles sont possibles parce que la norme comptable laisse des espaces de liberté pour le faire ou simplement parce qu'il n'existe pas encore une norme qui traite ce sujet en particulier.

Néanmoins quelques-uns d'entre eux ne pouvaient pas le considérer comme de la créativité comptable, mais plutôt le considérer, à la limite, de la fraude

⁴ Pour plus des détails, voir annexe N° 7.

comptable. Par exemple, comptabiliser un chiffre d'affaires d'une qualité douteuse ou fictive.

1.2 Les principales formes de comptabilité créative

Quand on parle de comptabilité créative, on a l'habitude de penser comment la pratiquer, quelles sont de manière tangible les formes de créativité comptable.

Sans être exhaustif, nous résumerons les principales pratiques de comptabilité créative que nous pouvons trouver dans les états financiers.

a) Augmentation ou diminution des charges :

La norme comptable fournit une marge de manœuvre par rapport à la quantification dans une période déterminée de certains frais et de recettes. Par exemple, les tableaux d'amortissement permettent de choisir le pourcentage d'amortissement annuel entre une limite maximale et une limite minimale ; ainsi, s'il y a intérêt à augmenter le bénéfice, l'amortissement sera majoré, et vice versa, en cas contraire. Dans le cas du fonds de commerce, la norme comptable indique seulement le nombre maximum des années qui doivent être amorties. Donc, le fait que ce nombre soit plus ou moins grand influencera le résultat.

b) Augmentation ou diminution des produits ou recettes :

Dans quelques cas on peut retarder ou avancer la reconnaissance des recettes, en vertu de principes comme celui de prudence ou celui de corrélation produits et charges, par exemple.

c) Augmentation ou diminution des actifs :

On a indiqué qu'il existe une certaine marge de manœuvre par rapport à la quantification des amortissements ou de certaines provisions ; par conséquent, il existe la possibilité d'augmenter la valeur nette des actifs

correspondants. Ceci affecterait l'actif immobilisé, les stocks et certains comptes de dettes ou d'investissements financiers. Par exemple, les stocks peuvent être valorisés selon diverses méthodes (FIFO, LIFO, Moyenne Pondérée).

d) Augmentation ou diminution des dettes :

Par rapport à certains comptes, la norme comptable permet le choix entre diverses possibilités ; par exemple, pour les fonds de pensions, il existe la possibilité de régulariser la dette existante dans une période qui oscille, pour la majorité des entreprises, entre 7 et 15 ans.

e) Augmentation ou diminution des fonds propres :

Les modifications dans les produits et les charges, comme il a été exposé plus haut, affectent les bénéfices ou les pertes et, par conséquent, les réserves ; de cette manière, on altère la proportion entre les dettes et les fonds propres, avec les effets correspondants sur les indicateurs (*ratios*) d'endettement.

f) Reclassement des actifs ou des passifs :

Dans d'autres cas, peut exister une certaine marge au moment de déterminer si un concept va à une masse patrimoniale ou à une autre. Comme exemple, on peut citer le cas de certains éléments qui peuvent être comptabilisés dans l'actif immobilisé ou dans les stocks. Cette possibilité peut affecter le rapport entre les diverses masses patrimoniales et, par conséquent, les rapports qui permettent d'évaluer des aspects tels que la liquidité ou le montant du fonds de manœuvre, par exemple.

g) Information incluse dans le mémoire, dans le rapport de gestion et dans le rapport d'audit :

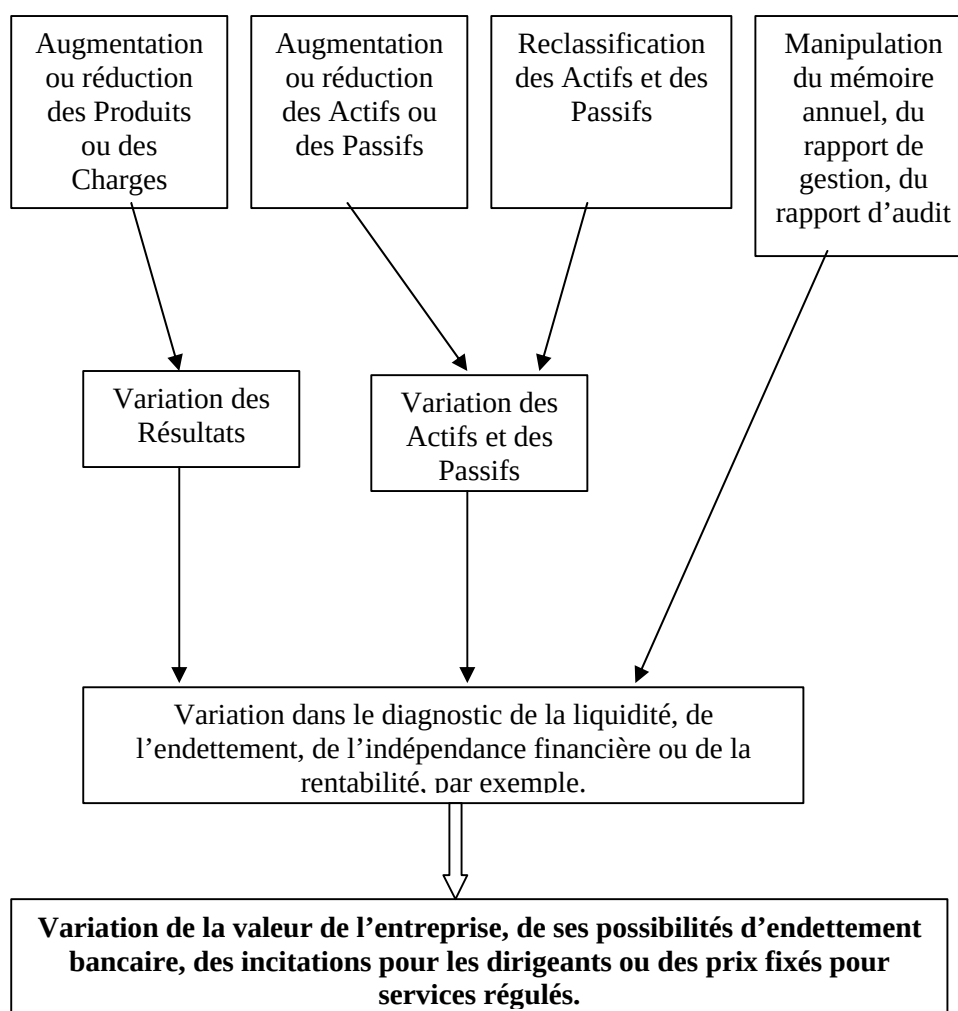
Il y existe des sections du mémoire et du rapport de gestion, dans lesquels on peut inclure plus ou moins d'information, ce qui incite à de possibles effets sur l'avis qui se détache de ces derniers. Quant au rapport d'audit, dans quelques cas, on peut exprimer les réserves de sorte qu'on cherche une certaine interprétation de ces dernières.

h) Présentation de l'information :

Fournit une autre possibilité pour la comptabilité créative par les critères utilisés dans la présentation de l'information ; par exemple, l'échelle choisie dans l'axe horizontal ou vertical d'un tableau peut substantiellement modifier l'impression causée par les données incluses en elle.

Ces formes de pratiques de comptabilité créative peuvent être résumées dans la figure qui suit :

Figure 1 : Pratique de comptabilité créative et effets qu'elle produise



Source : traduit et emprunté à Amat O. et Blake J. (2002) « Comptabilité Créative », p. 16.

1.3 Les principales mesures pour éviter la comptabilité créative

Les interrogations soulevées par les derniers scandales boursiers remettent en cause l'*establishment* de la fiabilité des informations comptables.

Après ces scandales, en ajoutant la crise financière actuelle, nous pouvons constater que le système capitaliste révèle ses faiblesses, ce qui rend nécessaire de chercher et de trouver des réponses pour rencontrer à ce phénomène de créativité comptable. Les réponses qui ont été données pour éviter cette créativité, nous pouvons le résumer dans ces trois mesures :

- a) Le « durcissement » de la réglementation comptable ;
- b) La responsabilisation des dirigeants et des auditeurs ;
- c) Le code d'éthique de la profession ;

1.3.1 Le « durcissement » de la réglementation comptable

La créativité comptable existe ; toutefois, les normes comptables permettent de faire des choix quand l'entreprise se heurte à une situation particulière et nouvelle. Comme le souligne Colasse (1992), « même si certaines pratiques sont anodines et courantes et ne font qu'utiliser, en toute légalité, *la flexibilité de la réglementation*, le risque est grand de passer de la « mise en scène » de bon aloi à des opérations d'escamotage ou de maquillage d'information susceptibles de léser les investisseurs ».

De son côté, Griffiths (1995) estime que tant que les utilisateurs ne sont pas prêts à étudier les comptes au-delà d'un niveau superficiel, aucune norme comptable ne peut assurer que les utilisateurs ne seront pas trompés.

Depuis le cas d'Enron, de nombreux ouvrages ont paru pour tenter d'expliquer les techniques financières et comptables utilisées dans le but de maquiller la réalité économique de l'entreprise. Parmi celles-ci se trouvent : les dotations aux amortissements ; les provisions de tout ordre ; le contrôle des stocks ; le résultat exceptionnel ; les actifs intangibles ; et les normes comptables proprement dites.

Véron, Autret et Galichon (2004), faisant référence à la créativité, ont signalé que « *alors que la créativité est de nos jours généralement reconnue*

comme une qualité, il n'en va pas de même en matière d'information financière ».

Dès lors, l'information financière dépend de manière cruciale des normes comptables ; mais pour que celles-ci produisent leur effet, encore faut-il que quelqu'un soit là pour les faire respecter.

La pluralité des méthodes comptables et des techniques financières ne facilite pas la transparence de l'information financière. Cependant, des règles s'érigent pour permettre une réduction de la marge de manœuvre des entreprises cotées en termes de dissimulation d'information, et ce pour faciliter la transparence et la véracité des informations fournies. La société Enron a par exemple fourni, délibérément, des informations non fidèles et trompeuses. C'est d'ailleurs pour cette raison qu'un renforcement des règles d'élaboration et de contrôle de l'information comptable doit être mis en place.

Donc, l'établissement d'une norme comptable plus détaillée et concrète se révèle nécessaire.

L'implantation de normes plus rigides signifie qu'il n'existe pas un degré optionnel très élevé qui donne aux entreprises la possibilité de choisir parmi un éventail d'alternatives. Ainsi on mettrait une limite à l'usage de la flexibilité comme voie pour la créativité, afin de présenter l'image fidèle, qui est la finalité cherchée pour considérer diverses options.

L'exigence d'un volume et d'une qualité supérieure d'information sur les critères appliqués, faits produits après la clôture des comptes, éventualités, contingences, etc., pourraient aussi constituer une importante barrière à la créativité comptable. Il serait plus facile pour les utilisateurs de détecter les pratiques non éthiques et, par conséquent, de pénaliser pour cela l'entreprise.

De cette manière, la comptabilité créative se retournerait contre l'entreprise, et sa pratique cesserait bientôt d'être utilisée.

Pour finir, nous évoquerons la remarque qu'ont fait Véron, Autret et Galichon (2004) « ... *rien ne remplace des normes comptables bien conçues pour garantir, autant que possible, de bons comptes* ». Donc, le processus de production et de diffusion se transforme en un sujet très important pour aboutir à la conception des normes qui ne laissent pas trop d'espace de liberté ou de choix aux utilisateurs, ou du moins, qui établissent clairement les conditions à remplir pour appliquer telle ou telle alternative.

1.3.2 La responsabilisation des dirigeants et des auditeurs

Une suspicion similaire existe à l'encontre des règles impératives visant à séparer l'audit et le conseil. La plupart des pays ont mis en place une nouvelle loi qui prévoit que le commissaire aux comptes ou l'auditeur ne pourra pas, à titre personnel, fournir de conseils à la personne dont il certifie les comptes. Cette loi dispose également que les auditeurs légaux affiliés à un réseau ne pourront pas certifier les comptes d'une société qui entretient par ailleurs avec ce réseau des relations contractuelles ayant pour objet la fourniture de toute prestation de services. Il faut dire que l'affaire Enron demeure, sur ce point, dans tous les esprits, et pour cause : l'un des principaux reproches adressés au cabinet Arthur Andersen est d'avoir perçu davantage d'honoraires au titre des prestations de conseil que du contrôle légal des comptes, ce qui, pour certains, permettait de douter de l'indépendance des commissaires aux comptes. Cependant, là encore, faut-il conclure aussi rapidement à la nécessité de séparer autoritairement et définitivement les deux activités? La réponse à cette question n'est pas si tranchée.

Dans le même sens, le concept de « gouvernance d'entreprise » commence à être mis en question aussi. Un autre chemin pour contrôler la créativité

comptable est donc de responsabiliser les dirigeants, et il faudra surveiller régulièrement le système de gouvernance des entreprises.

En théorie, le conseil d'administration est le premier contre-pouvoir. Il doit contrôler et conseiller le PDG et, le cas échéant, permettre d'éviter les dérives. En pratique, ce conseil, habituellement composé d'autres dirigeants cooptés, fait souvent office de chambre d'enregistrement. *"Ce n'est pas un problème de copinage mais plutôt de manque d'information et de temps"*, analyse Jean-Pierre Thierry⁵, PDG de AGF France. Les derniers scandales semblent avoir remué les esprits. Aux États-Unis, on a demandé que les conseils d'administration soient en majorité composés d'administrateurs réellement indépendants de l'activité qu'ils supervisent.

On peut envisager des solutions : établir des mécanismes de contrôle de l'existence de comptabilité créative, faire savoir que ce contrôle existe et que la manipulation des comptes peut être sanctionnée.

Dans ce contexte, on peut signaler les voies d'action suivantes :

- En premier lieu, les auditeurs ou commissaires aux comptes, qui ont beaucoup à faire dans la lutte contre la comptabilité créative, doivent adopter une position claire et ferme quand il existe des signes de créativité. Jusqu'à aujourd'hui, le travail de l'auditeur a été très critiqué pour sa façon d'agir vis-à-vis des pratiques créatives.

On devrait exiger une attitude plus stricte de la part de la profession comptable. La façon professionnelle d'agir qui consiste à donner des rapports défavorables quand il est possible de détecter ou de soupçonner qu'ont été appliquées des pratiques créatives, peut être l'arme la plus efficace contre la comptabilité créative.

⁵ « Huit pistes pour réformer le capitalisme », paru dans Le Monde.fr, article 2 UP-UNIV-MRS France.htm (18.07.2002).

- En second lieu, les comités d'audit, qui ont une fonction de contrôle additionnel sur l'activité de la direction, ont aussi vu le jour. Le rapport Cadbury fut élaboré par un comité créé au Royaume-Uni en 1991 devant l'inquiétude causée par le bas niveau de confiance envers l'information financière des entreprises et par le manque de capacité des commissaires aux comptes d'offrir dans leurs rapports la protection que requéraient et attendaient les utilisateurs. Il recommande l'établissement de comités d'audit, dont le principal objectif est d'augmenter la crédibilité de l'information. De même, ceux-ci sont implantés depuis la fin des années 70 aux États-Unis et au Canada, et au Chili, plus récemment, au début des années 2000.
- En troisième lieu, sont apparus les conseillers indépendants, qui par leur incorporation ont limité le pouvoir du Conseil d'Administration. Cette incorporation de conseillers indépendants a abouti à des mesures qui peuvent contribuer à éviter l'utilisation de la créativité comptable. Au Chili, l'incorporation des conseillers indépendants a été très critiquée par les entrepreneurs et les principaux actionnaires, peu enclins à laisser un espace de pouvoir et de contrôle dans leurs conseils d'administration.
- Enfin, comme mesure de contrôle sur la réalisation de comptabilité créative, on est arrivé à suggérer des mesures qui favorisent le contrôle sur les administrateurs ou l'assistance des commissaires aux comptes aux Assemblées Générales, lesquels peuvent être interrogés sur leur rapport.

1.3.3 Le code d'éthique

L'éthique, c'est d'abord un état d'esprit, qui se concrétise dans de bonnes pratiques ; mais pour que cet état d'esprit soit présent dans toutes les pratiques des professionnels, il faut surveiller et contrôler que le code

d'éthique soit appliqué et sanctionne ceux qui ne le respectent pas, ce qui n'est pas toujours le cas.

Au lendemain des scandales Enron et Worldcom, la Fédération Internationale de la Profession Comptable (IFAC) a mis au point un nouveau code d'éthique à l'usage de ses membres applicable à partir de juin 2006.

Parmi les principes fondamentaux de déontologie on trouve les suivants : a) Application générale du code qui inclut l'intégrité, l'objectivité, la compétence et diligence professionnelle, la confidentialité, et le comportement professionnel ; b) Les comptables professionnels dans la pratique publique ; et c) les comptables professionnels dans les affaires⁶.

Les scandales financiers qui ont surtout entaché la réputation des grands cabinets d'audit ne laissent pas indifférents les comptables et les responsables financiers d'entreprise. Le nouveau code d'éthique de l'IFAC entend faire une large place à la solution des problèmes que peuvent rencontrer ces professionnels du chiffre en entreprise.

L'autorégulation est bien souvent la cible d'une certaine défiance de la part de ceux qui, croyant plutôt dans les vertus régulatrices de la loi, considèrent que le marché est incapable de réagir aux défaillances éventuelles du système économique.

Autre constat révélateur: la bourse a manifesté ses inquiétudes à l'égard d'Enron – par la diminution des cours – bien avant la SEC (*Security and Exchange Commission*), pourtant chargée, en principe, du contrôle des entreprises cotées aux États-Unis. Cette défaillance de la SEC illustre le

⁶ a) « *General Application of the Code* » : *Integrity, Objectivity, Professional competence and Due Care, Confidentiality, Professional Behaviour* ; b) « *Professional Accountants in Public Practice* » ; and c) « *Professional Accountants in Business* ». (IFAC, 2006)

caractère illusoire des contraintes réglementaires et témoigne de l'impossibilité de réguler un système économique – c'est-à-dire un système humain – par l'intermédiaire d'organismes dépourvus de responsabilité immédiate. L'autorégulation par des actionnaires « propriétaires » et responsables s'avère, à l'inverse, bien plus réactif et bien plus efficace.

Dans le cas du Chili, l'autorégulation des actionnaires vis-à-vis des pratiques créatives est plus difficile, car la propriété des entreprises se trouve trop concentrée dans les mains d'un nombre réduit d'actionnaires (plutôt familiaux) ; le contrôle des entreprises présente donc une haute concentration.

La Commission européenne étudiera l'incidence d'une attitude plus restrictive concernant les services autres que d'audit fournis aux clients par les sociétés d'audit. La Commission poursuivra le dialogue réglementaire UE-USA sur l'indépendance des auditeurs en vue d'amener les États-Unis à reconnaître l'équivalence de l'approche communautaire. La Commission et le comité consultatif de l'audit analyseront les codes d'éthique existants des États membres et le code de l'IFAC afin de déterminer les éventuelles actions appropriées.⁷

Au Chili, le contrôle éthique de la profession a été jusqu'à cette année laissé au marché, car les organismes professionnels ont perdu la tutelle au milieu des années '70 et l'affiliation au collège de l'ordre a été portée volontaire, jusqu'à ce jour ; mais en 2006, le Parlement chilien a redonné la tutelle éthique aux collèges professionnels. Comme l'affiliation reste encore volontaire, il sera difficile que le collège des comptables puisse accomplir sa tâche de faire respecter le code d'éthique par tous les comptables chiliens.

⁷ Pour plus de détails, voir H. Olivier (2007), « L'éthique du réviseur d'entreprises, ... », dans l'ouvrage collective « Le nouveau visage du contrôle de comptes et du révisorat d'entreprises » (sous la coordination de M. De Wolf), Academia Bruylant, Louvain-la-Neuve, pp. 103-136.

Enfin, le rôle des professionnels consiste essentiellement à développer le professionnalisme, à respecter l'éthique et la déontologie professionnelles, à entretenir et à développer leurs connaissances ainsi que celles de leurs collaborateurs. Les professionnels doivent aussi instaurer un système de contrôle de qualité, développer le travail en équipe et garder à l'esprit l'importance du jugement collectif et de la consultation.

1.3.4 La responsabilité d'autres acteurs concernés

En plus de durcir les normes, de responsabiliser les dirigeants et les auditeurs et de mettre en place un bon code d'éthique ou de déontologie, il ne faut pas oublier le rôle des analystes financiers, des agences de notation et de l'autorité de régulation et de contrôle, car dans cette tâche – éviter la créativité comptable – tous doivent être concernés.

Les analystes financiers :

La profession d'analyste financier est tombée de son piédestal. Quelques semaines seulement avant la faillite d'Enron, certains analystes conseillaient encore l'achat d'actions du courtier en énergie. On reproche désormais à la profession son manque de distance vis-à-vis des directions financières des entreprises. Plus grave, certains, employés par des banques d'affaires, sont au centre d'un véritable conflit d'intérêts : ils n'oseraient pas émettre un avis négatif sur des entreprises clientes de la banque qui les emploie. Une dizaine de professionnels et plusieurs banques font actuellement l'objet d'enquêtes de la Securities and Exchange Commission (SEC). Par exemple, Merrill Lynch a été condamné à payer une amende de 100 millions de dollars (99,3 millions d'euros) et à assainir la rémunération de ses analystes qui étaient intéressés aux activités de banque d'affaires. En France, la profession a renforcé son code de déontologie début 2002.

Les agences de notation :

Ultime boussole pour des investisseurs désorientés, les agences de notation, chargées d'évaluer les capacités des entreprises à rembourser leurs dettes, occupent le devant de la scène. Leurs notes deviennent des indicateurs précieux pour les analystes financiers, eux-mêmes en manque de repères. *« Nous ne pouvons pas prédire l'avenir d'une entreprise, nous jugeons seulement sa solvabilité. Nous ne pouvons pas nous substituer aux insuffisances du système »*, prévient François Ververka⁸. Problème : les agences vivent largement des commissions des entreprises qu'elles notent, et leur travail dépend de la qualité des informations que leur délivrent les entreprises. *« Il nous est difficile de déceler une fraude organisée, nous faisons confiance aux chiffres que nous fournissent les sociétés »*, reconnaît M. Ververka.

Les autorités boursières de régulation et de contrôle :

« On a laissé les analystes financiers des banques d'affaires donner des valorisations sans aucun fondement aux valeurs de technologie, cela a créé la bulle Internet. De ce point de vue, le marché n'a pas réussi à s'autoréguler », analyse Alain Leclair⁹. En France, on a créé l'Autorité des marchés financiers (AMF), qui réunit la Commission des opérations de Bourse (COB) et le Conseil des marchés financiers (CMF).

Aux États-Unis, on a renforcé les pouvoirs de la SEC. *« Il y a dans la loi, la plupart des instruments de régulation dont nous avons besoin, qu'il s'agisse de la transparence comptable, du respect des actionnaires minoritaires, des contre-pouvoirs au sein des conseils. Encore faut-il accepter d'y recourir ! Là est l'origine de la crise : l'establishment n'a pas eu l'envie ou la volonté*

⁸ « Huit pistes pour réformer le capitalisme », Op.cit. Responsable de Standard and Poor's pour l'Europe.

⁹ « Huit pistes pour réformer le capitalisme », Op.cit. Président de l'AFG-ASFFI, organisme professionnel représentant les gérants de fonds en France.

d'encadrer ses pratiques », assène l'avocat d'affaires Jean-Michel Darrois. Dans le même sens, Bernard Coupez¹⁰ a signalé : « *Je ne crois pas qu'en ajoutant une dose de régulation gouvernementale plus sévère, on trouvera la solution miracle* ».

Au Chili, la Superintendencia de Valores et d'Assurances a mis en place des nouvelles normes en s'appuyant sur la loi américaine Sarbane-Oxley, principalement dans le sens de l'indépendance des auditeurs externes et de la séparation entre la tâche d'audit et la tâche du conseil ; mais comme le signale M. De Wolf (2007)¹¹, « la plupart des nouvelles normes ne concernent cependant que les sociétés cotées ou ayant fait appel public aux capitaux ». Pourtant, la grande masse des autres sociétés ne se sentent concernés.

De plus, il y a un nombre non négligeable d'entreprises chiliennes qui sont cotées à la *New York Stock Exchange (NYSE)* à travers des *American Depositary Receipt's (ADR's)* ; jusqu'à nos jours elles sont 27 ; elles doivent donc respecter les normes américaines, dont la loi Sarbane-Oxley.

Comme nous pouvons le constater, l'amélioration de la qualité de l'information comptable, et plus particulièrement la diminution des possibilités de créativité comptable, est une tâche de tous les acteurs économiques concernés et pas seulement de la profession comptable ; la responsabilité doit donc être partagée par tous.

Finalement, il faut signaler que notre préoccupation sera axée sur le processus de production et de diffusion des normes comptables à l'origine des possibilités laissées à la comptabilité créative, plutôt que sur les normes

¹⁰ « Huit pistes pour réformer le capitalisme », Op.cit. Président de la Société française des analystes financiers.

¹¹ De Wolf M., « La réforme du révisorat d'entreprises: les lignes de force de la directive européenne et des options belges de transposition », p. 69.

Deuxième partie : Cadre théorique et fondement de la recherche

proprement dites, car les enjeux qui se présentent dans la Commission de principes et normes de comptabilité au Chili sont importants, et par l'analyse de ce processus nous pourrions donner une explication aux pratiques de comptabilité créative.

Chapitre 3 : Le processus de production des normes et les problèmes de coordination des acteurs

En se rappelant que la norme est considérée comme « *fondement de l'ordre social* », son processus d'élaboration vient au centre de la discussion. Car les êtres humains ont besoin de normes qui puissent leur permettre de se mettre ensemble et d'agir de manière ordonnée en prenant en compte quelques éléments à respecter.

Mais comme ces êtres humains sont par nature différents et que chaque individu peut agir différemment, il faut ajuster ces actions de façon à préserver la possibilité d'une coordination avec d'autres personnes.

De plus, la problématique de coordination des actions est au cœur du processus de production des normes, car les personnes qui y participent sont de nature différente et la façon de chacun d'analyser et de comprendre la réalité est unique. Néanmoins, on a la possibilité de mettre en place une dynamique de négociation des accords entre les individus.

Par la suite, nous présenterons brièvement le sujet de la production des normes et la dynamique de coordination qui s'avère nécessaire.

Section 1 : La production des normes entre public et privé

La question de savoir si la production des normes doit venir de l'État ou des organismes privés est toujours présente, et il me semble important ici de reprendre les trois manières de prendre en considération la figure de norme entre États et sociétés civiles.

Première manière : on va de bas en haut et de la multiplicité à l'unité, car en bas, se trouve la multiplicité des actes, des intérêts, des jugements et des

situations individuelles et collectives. Elle est utilisée par les *sciences sociales* telles que *l'économie* et la *sociologie*. On monte vers l'État comme unité supérieure et lointaine. On considère les normes comme des formes de contrainte ou de coordination structurant la société civile.

Pour les sociologues, les normes sont considérées comme des contraintes. Les économistes semblent privilégier les fonctions de coordination des normes.

Deuxième manière : on va de haut en bas et de l'unité à la multiplicité. Elle correspond au *Droit*. Il développe sa réflexion en direction des acteurs et de leurs formes multiples d'interprétation, de sujétion et de résistance aux lois de l'État. Il considère la norme comme le cadre évoquant le passé ou l'avenir de chaque société civile.

Les juristes considèrent les normes à partir de la figure supérieure de l'État, car l'État impose son unité à la société civile par une raison déposée dans un Droit et à tout moment, actualisée.

Troisième manière : on se trouve d'emblée à l'étage intermédiaire sans référence particulière à la matière multiple des sociétés civiles ou à la forme unique d'un droit d'État. Elle correspond aux *sciences de la gestion*. Le gestionnaire étudie directement les figures des normes sous le rapport de l'organisation des hommes et des ressources dans la production collective des objets.

On se rend compte que les trois manières de visualiser les normes soit par les sociologues, les économistes, les juristes et les gestionnaires sont en quelque sorte discordantes. Pour tenter d'établir un terrain d'entente, A. Berthoud et E. Serverin¹² proposent de nous appuyer sur quelques distinctions fournies

¹² BERTHOUD A. et É. SEVERIN (eds) (2000). *La production des normes entre État et Société Civile*. Paris : Editions L'Harmattan, p. 15-17.

par la philosophie pratique contemporaine en matière de définition des normes, en utilisant la réflexion de trois auteurs, qui sont les suivants :

- G.H. von Wright (1963)¹³ propose la distinction entre la description, la prescription et la détermination. La *description* est l'opération qui invoque des lois dites « lois de la nature ». L'auteur évite à cette étape le terme de norme. La *prescription* est l'opération attribuée aux lois d'État. Selon l'auteur, ici, on a une première forme de normes. La *détermination* est une opération relative à l'effet d'une seconde forme de normes.
- H. Kelsen (1996)¹⁴ à son tour propose une triple distinction entre nécessité causale, nécessité logique et nécessité normative. Une règle énonce une *nécessité causale* ou téléologique lorsqu'elle indique quels sont les moyens qu'on « doit » ou qu'il « faut » utiliser par rapport à une fin voulue. Une *règle logique* indique les moyens de la démonstration et comment on « doit » lier des propositions si l'on veut être conséquent. Mais selon l'auteur, ces normes techniques ou ces normes logiques ne sont pas réellement des normes, parce que les devoirs qu'elles indiquent pour une volonté d'agir ou de penser restent conditionnels. Pour Kelsen une *nécessité normative* est un devoir, ou une norme véritable apparaît quand existe une relation de volonté à volonté sans confondre avec ses manifestations physiques, psychologiques ou mentales, comme un commandement, une interdiction, une habilitation, une permission ou une abrogation.
- J. Habermas et J. Rawls (1997)¹⁵ se sont opposés dans un débat sur la justice politique pour les distinctions entre normes, droits, biens et valeurs. Les auteurs signalent que : « Pour des acteurs qui décident

¹³ Von WRIGHT G.H. (1963). *Norm and action enquiry*. Londres.

¹⁴ KELSEN H. (1996). *Théorie générale des normes*. PUF, Paris.

¹⁵ HABERMAS J. et J. RAWLS (1997). *Débat sur la justice politique*. Editions du Cerf, Paris.

rationnellement, et qui, ce faisant, parlent à la première personne, toute norme, quelle qu'elle soit, ne peut se présenter qu'à la lumière des concepts d'intérêts ou de valeurs qui se réalisent sous formes de biens ; des droits ne sont pas assimilables à des biens distributifs sans perdre leur sens déontologique ; et s'il existe des droits à des parts équitables de biens ou des chances, les droits eux-mêmes règlent les relations entre acteurs, sans que ceux-ci puissent les posséder comme des choses. C'est en raison des contraintes conceptuelles du modèle du choix rationnel (emprunté expressément aux sciences économiques) que Rawls, au lieu de concevoir d'emblée les libertés fondamentales comme des droits fondamentaux, est obligé de les réinterpréter tout d'abord en termes de biens fondamentaux. Or, par-là, le sens déontologique des normes qui nous engagent est assimilé au sens téléologique de valeurs que nous préférons. »

Les distinctions avancées par ces auteurs tracent un cercle à l'intérieur duquel la rencontre entre sociologues, économistes, juristes et gestionnaires peut trouver quelques points en commun. Ces propos dessinent les contours d'une théorie générale de l'action en invitant les disciplines qui s'intéressent aux normes à en user librement, en leur indiquant en même temps les risques qu'il faut à la fois vouloir courir et tenter d'éviter.

En plus, nous pouvons ajouter pour l'analyse, trois postulats méthodologiques indiqués par V. Vanberg¹⁶ (1994) sur la manière de questionner la règle dans le registre de l'action.

1^{er} postulat : normativo-centré, caractérise l'approche des juristes, qui tendent à placer la norme produite par l'État au cœur des analyses.

¹⁶ VANBERG V. (1994), *Rules and choice in economics*. Routledge, Londres et New York.

Deuxième partie : Cadre théorique et fondement de la recherche

2^{ème} postulat : socio-centré, on y rencontre les sociologues, qui ont placé à l'avant-plan les régulations sociales (les « sociétés civiles »).

3^{ème} postulat : pragmatico-centré, se rencontre dans un groupe plus hétérogène d'intervenants (économistes, philosophes, juristes et gestionnaires) qui partagent la prise en considération de l'interaction entre normes et acteurs en situation.

C'est donc en un autre sens que celui d'être source de droit que doit être considéré la « construction sociale de la norme », par exemple :

- Agir comme groupe de pression sur les organes habilités à produire la norme ;
- Production par des groupements d'individus de « normes techniques » contractuelles, sur l'initiative de l'État, qui choisit cette forme de négociation de préférence à l'intervention purement réglementaire.
- Processus d'interprétation locale de la règle par des acteurs institués.

Du point de vue de leur production, les normes ne sont pas les effets de certaines causes, mais l'expression de volontés humaines, et elles sont considérées comme fondement de l'ordre social.

Section 2 : Le processus de production des normes professionnelles

Le processus d'élaboration des normes comptables ne consiste pas simplement en la recherche d'une solution à un problème technique mais constitue un processus politique de confrontation et de choix entre des

rationalités¹⁷ différentes. Il implique de faire un choix entre des objectifs généraux ou des valeurs sous-tendant les différentes solutions possibles.

L'élaboration des normes comptables est comme un processus de formation de règles dans la société, se référant à l'économie, à la science politique ou à la sociologie pour se doter d'un cadre d'analyse qui débouche sur la formulation d'hypothèses ou qui, au contraire, permet de donner une lecture des faits observés dans le cadre d'une étude en profondeur¹⁸.

Pour analyser le processus d'élaboration des normes comptables, R. Chantiri (2000) propose une grille d'analyse avec cinq critères pour le caractériser. Ces critères sont les suivants :

2.1 L'existence d'un processus type

Les organismes de normalisation sont amenés à se prononcer sur bon nombre de dossiers et à prendre de multiples décisions. Il faut se demander si le processus suit le même chemin, selon un « *processus type* », ou s'il varie selon les dossiers. De plus, on s'interroge sur les étapes, les règles et les procédures qui régissent l'élaboration des normes et on cherche à identifier les facteurs qui font varier le processus d'un dossier à l'autre.

La notion de *processus type* peut être enrichie par deux autres notions, celles de *prévisibilité* (il est possible de déceler un schéma directeur, plus ou moins implicite, qui permet de prévoir les grandes étapes du processus), et celle des *principes coutumiers* (l'existence d'éléments invariants dans le développement des dossiers).

¹⁷ Par *Rationalité*, il faut entendre la capacité qu'a un individu d'interpréter correctement l'information qu'il reçoit grâce à sa raison.

¹⁸ CHANTIRI R. (2000). *Les processus d'élaboration des normes comptables : Proposition d'un cadre d'étude*, dans la Revue Comptabilité-Contrôle-Audit, numéro spécial, décembre, p. 21.

2.2 La position des participants au processus, experts ou représentants

Ce processus fait intervenir de nombreux acteurs, certains à titre d'experts, apportant leurs compétences et leur expérience, et d'autres en tant que représentants d'un groupe et défenseurs de ses intérêts. Il est donc intéressant de préciser la position des participants au processus de développement d'une norme comptable.

L'*expert* choisi pour ses compétences, auxquelles est souvent associée son indépendance.

Le *représentant* mandaté, chargé de défendre des intérêts catégoriels peut être catégorisé en deux : représentants détenteurs d'une expérience ou d'une expertise particulière apportant au processus, leur point de vue personnel ; et représentants détenteurs d'un mandat, avec la mission de défendre les intérêts du groupe représenté.

Chantiri ajoute deux autres positions qui peuvent être présentes, à savoir : les *gardiens d'une certaine cohérence*, principalement le directeur ou responsable de projet ou dossier ; et les *professionnels de la normalisation*, qui peuvent être représentants ou experts et qui se définissent comme des normalisateurs.

2.3 L'existence d'un lien entre les normes

La question à poser est de savoir si la décision prise sur un dossier s'insère dans un cadre global ou si elle est prise au coup par coup, le normalisateur étant contraint d'éteindre le feu là où il se déclare, posant la question de la cohérence entre les normes produites. On peut dégager deux niveaux de cohérence : une *cohérence technique* (associée à un cadre technique¹⁹ ou conceptuel), et une *cohérence liée à la démarche et à la politique de*

¹⁹ Le cadre technique peut être défini comme l'ensemble des éléments existants pesant sur le contenu des normes, dans l'optique du maintien d'une cohérence technique. (Chantiri, 2000, p.25).

l'organisme normalisateur (associée aux éléments constitutifs de la politique, comme la définition de l'agenda).

Le cadre technique présente plusieurs strates : un cadre « hérité » ; un cadre construit et explicite ; un cadre non formalisé, plus implicite (« *doctrine dominante* »).

2.4 La nature et les modalités de la décision

L'adoption d'une norme résulte bien souvent d'une décision collective, prise par des personnes officiellement investies du pouvoir de décision. Il faut s'interroger sur les mécanismes de formation de la décision et sur les caractéristiques de celle-ci (compromis, accord, consensus, ...).

Une décision et un accord se forment dans le temps, sur une succession de décisions sur différents aspects du dossier.

Il peut exister des éléments explicites et objectifs en apparence, comme un cadre conceptuel, qui arbitre entre les différentes positions, mais il existe aussi des éléments moins formalisés – comme le travail de négociation – qui font partie aussi du processus d'élaboration des normes (« *processus de persuasion* »).

La nature de la décision résulte généralement d'un *compromis* supposant des *concessions* de la part des parties en présence. Mais il faut signaler que quelques projets ne débouchent pas sur un consensus et où donc le président de l'organisme doit intervenir. Enfin, un dossier peut être reporté ou abandonné si à l'heure actuelle, il n'existe plus d'accord.

2.5 Les acteurs de la normalisation

L'analyse des processus d'élaboration des normes comptables ne peut être menée en faisant abstraction de l'intervention des parties intéressées. On doit se demander dans quelle mesure l'organisme normalisateur travaille en

solitaire ou bien en liaison avec certains groupes ou organisations. Il faut analyser les relations qu'entretient l'organisme normalisateur avec les parties prenantes au dispositif et identifier les plus actives.

Les rapports entre l'organisme normalisateur et ses partenaires posent la question des contours du normalisateur. Les contours du normalisateur peuvent être appréhendés par deux voies : il s'insère dans un dispositif complexe faisant intervenir plusieurs instances (en amont ou en aval de ses travaux) constituant en quelque sorte des concurrents, à travers la notion d'élite, c'est-à-dire l'ensemble des personnes qui suivent de manière régulière les problèmes comptables et leur réglementation dans le cadre des travaux de l'organisme de normalisation (une sorte de normalisateur informel). Si cette élite est plurielle, rassemblant des personnes provenant de toutes les parties intéressées et actives, elle reflète un équilibre et un rapport de forces, susceptibles d'évoluer, entre les parties prenantes.

En nous servant de cette grille d'analyse, nous envisagerons les fondements du processus de production des normes comptables chiliens, pour mieux comprendre les logiques d'action des acteurs.

Section 3 : La problématique de la coordination

Quand les personnes sont confrontées à une situation caractérisée par l'existence d'équilibres multiples, un problème de coordination se pose. Pour coordonner ces actions il faut faire des choix en prenant en compte le choix des autres pour que celui-ci soit efficace. Les acteurs doivent aligner leurs actions avec celles des autres pour aboutir à un équilibre de coordination.

Pour y arriver, les acteurs doivent anticiper les comportements des autres avant d'agir ; et comme les autres acteurs eux aussi, anticiperont nos

comportements, les anticipations deviennent croisées pour aboutir à la coordination. Mais cette anticipation ne sera pas optimale ni même moyenne des acteurs dans des mêmes circonstances ; néanmoins, l'idée centrale de cette anticipation est que l'opinion moyenne précédera notre propre action.

Les êtres humains peuvent évoluer ; chaque individu dispose donc des compétences pour « *identifier la nature d'une situation et ajuster son action à des situations relevant des natures différentes, de façon à préserver la possibilité d'une coordination avec d'autres personnes ou avec soi-même dans d'autres circonstances* » (Favereau, 1989)²⁰.

Pour Lewis, Boltanski et Thévenot, la possibilité de coordination des conduites humaines repose sur une capacité cognitive à faire des rapprochements sur ce qui importe.

De plus, les outils conceptuels que les économies de la grandeur de Boltanski et Thévenot présentent sont destinés à approfondir la problématique de coordination des actions et à comprendre la dynamique de négociation des accords entre les individus. « *Dès lors que l'on s'intéresse aux contraintes qui pèsent sur les discordes et sur les efforts de coordination, les modalités suivant lesquelles les gens se mesurent en établissent des équivalences et des ordres entre eux occupent une place centrale* » (Boltanski et Thévenot, 1991, p. 86).

Des formes de coordination et des mondes : les économies de la grandeur sont liées à l'approche par les modes de coordination qui met l'accent sur la dynamique d'ajustement des actions et les modalités par lesquelles certaines formes de coordination se stabilisent (Eymard-Duvernay, 1990).

²⁰ FAVEREAU O. (1989). p.175.

Ces formes de coordination peuvent relever d'un principe commun dominant ou plus souvent d'une combinaison de plusieurs principes. (Amblard et alii., 1996, p.104).

Pour Favereau, les conventions font partie de ce qu'il nomme « artefacts cognitifs », qui sont des dispositifs artificiels qui améliorent les performances de la pensée humaine et auxquels les agents ont recours pour anticiper les actions d'autrui avec plus de certitude pour la coordination. La convention résume la manière dont les acteurs conviennent d'agir dans certaines circonstances, et permet par conséquent l'émergence d'équilibres de coordination qui nécessitent des choix communs.

Enfin, si nous empruntons la définition que donne B. Colasse à une convention, à savoir : « *Un ensemble de repères socialement construits qui permet aux acteurs d'un champ donné de prendre leurs décisions et d'agir*²¹ », certes, la convention favorise la coordination.

3.1 Les enjeux de la coordination entre les acteurs concernés

Les enjeux de la coordination entre les acteurs qui participent au processus de production des normes sont réels et se posent selon deux aspects. Le premier concerne la coordination des représentants entre eux. Le second correspond à celui des représentants et experts.

La coordination des représentants entre eux :

Les divers représentants n'ont pas les mêmes attentes ni la même capacité de traitement de l'information, car certains représentants - principalement des cabinets d'audit - ont plus de ressources pour mieux accéder et mieux traiter l'information et maîtriser les sujets discutés dans le processus de production

²¹ COLASSE B. (2004). *La régulation comptable : entre privé et public*, Conférence prononcée dans le cadre du séminaire « *Nouvelles normes comptables : quels enjeux pour l'enseignement de la comptabilité* », Organisé par l'Université Paris IX – Dauphine. Septembre.

des normes comptables. Cette inégalité peut donner lieu à des décisions qui occasionnent des conflits entre eux. De plus, les différents représentants soit de cabinets d'audit, des entreprises, soit des institutions sectorielles, sont confrontées à une asymétrie d'information qui influence l'efficacité de la coordination. Pourtant, il faut élaborer des mécanismes qui favorisent la coordination de leurs actions en évitant les conflits.

La coordination entre représentants et experts :

Le rapport entre les représentants et les experts pose un autre problème de coordination dans le sens que les attentes sont différentes, en sachant que les représentants chercheront à placer leurs objectifs (par exemple, « *défendre les intérêts de ceux qu'ils représentent* ») au-dessus des objectifs des experts (par exemple, « *normes cohérentes avec le cadre technique ou conceptuel* »). Les représentants ont intérêt à ce que les experts coopèrent et vice-versa, mais le doute des intentions respectives des deux parties peut donner lieu à des conflits d'interprétation et pourrait par conséquent se traduire par un manque à gagner pour les deux parties, et donc à une perte de bien-être collectif.

Les représentants et les experts ont avantage à collaborer dans la mesure où l'accord, même s'il est implicite, donnera lieu à des équilibres de coordination. La règle implicite qui sert de référence dans ces situations d'indétermination stratégique est la *convention*. Il devient plus efficace, donc plus raisonnable, de se conformer à une convention plutôt que d'y déroger, sous peine de sanction de la part des autres acteurs.

3.2 La convention comptable au centre de la coordination

Pour M. Amblard (2003), la comptabilité repose sur une multitude de conventions²² dont les différents discours viennent guider le praticien en lui indiquant les actes « normaux », c'est-à-dire ceux qu'on est normalement en droit d'attendre de lui. Grâce à ces conventions, chaque praticien est informé sur les critères de choix retenus par la collectivité²³. Mais, ce n'est pas l'objet du discours de la convention de révéler à l'individu la solution idéale à un problème rencontré, mais plutôt d'indiquer ce qui est « collectivement bon », c'est-à-dire ce que chacun croît être bon.

Le respect de ces conventions n'assure donc pas à l'utilisateur de l'information comptable, une représentation parfaite de la réalité ; elles contribuent à dessiner une image qui en est nécessairement une schématisation et donc une réduction.

La convention n'est pas une règle explicite, ni une prescription. Elle repose sur un consensus quant à la manière dont il convient d'agir dans une situation d'incertitude stratégique et, de ce fait, elle est un déterminant de l'action, mais elle ne dicte pas pour autant l'action en tant que telle. Cette spécificité de la convention est importante, car la détermination des actions justifiables, selon la convention comptable, s'établit dans l'action et selon les multiples interprétations possibles qu'en font les acteurs.

Nous pouvons donc dire que la convention comptable est une règle implicite qui facilite la coordination des acteurs participant au processus de production et de diffusion des normes comptables.

²² Pour Marc AMBLARD, on peut distinguer quatre grandes catégories de conventions comptables, à savoir : les conventions d'observation, de mesure, de réalisation, et de procédure.

²³ AMBLARD M. (2003). *Conventions et modélisation comptable*, Colloque *Conventions et Institutions*, CNRS, Université Paris 10 - Nanterre, La Défense, décembre, p. 16.

En définissant la convention comptable comme « *un ensemble de procédures préétablies, permettant aux agents de résoudre des problèmes de représentation comptable, en guidant leurs comportements dans un espace normé* »²⁴, elle se transforme en soi-même comme un dispositif qui facilite la coordination, étant donné que la convention doit être partagée par tous les acteurs concernés, soit représentants, soit experts.

La convention comptable est un dispositif cognitif qui permet de coordonner les actes du praticien comptable. Cette convention, qui évolue au sein d'un espace, suppose une adhésion généralisée de la population concernée²⁵.

Selon M. Amblard (2002 ; 2003), la convention comptable peut être appréhendée comme un transmetteur d'informations qui coordonne le comportement du professionnel en « balisant » sa tâche par un ensemble de repères²⁶.

Les conventionnalistes conçoivent une convention comme « *une solution d'un problème de coordination qui, ayant réussi à concentrer sur elle l'imagination des agents, tend à se reproduire avec régularité* »²⁷. Selon cette perspective, la conformité toujours plus grande des comptables à agir selon la convention comptable serait plutôt la résultante d'un phénomène conventionnel. Pour illustrer ce dernier point, nous pourrions interpréter la convention comptable comme celle qui assure la coordination entre les divers acteurs en action. Cette convention réduit l'incertitude des participants distincts et contribue ainsi à assurer leur engagement dans le processus de production et de diffusion des normes comptables.

²⁴ AMBLARD M. (2002). *Comptabilité et Conventions*, Paris, L'Harmattan, p. 228.

²⁵ AMBLARD M. (2002), op. cit., p. 228 et AMBLARD M. (2003), op. Cit., p. 12.

²⁶ AMBLARD M. (2002), Op. Cit, p. 228.

²⁷ LEWIS David K. (1969). *Conventions : A Philosophical Study*, Cambridge (USA) : Harvard University Press, p. 12.

Chapitre 4 : De la Théorie des Conventions vers l'Economie des Conventions

D'abord il faut préciser notre choix pour l'approche conventionnaliste plutôt qu'une approche contractualiste, et dans cette dernière approche, particulièrement la théorie de l'agence.

La théorie de l'agence, ainsi que la théorie des coûts de transaction ou celle des droits de propriété, ont donné au modèle contractualiste une solide assise conceptuelle. Cependant certains problèmes demeurent. Par exemple : l'intérêt privé et l'opportunisme de l'individu y sont surestimés, alors qu'ils ne sont peut-être pas les seuls moteurs de l'action humaine au sein d'une organisation ; l'entreprise est pensée comme une agrégation d'individus ayant chacun leur propre rationalité, et ne semble pas avoir d'existence propre ; le courant contractualiste, de surcroît, a négligé l'analyse dynamique des entreprises.

La théorie de l'agence, qui est un cas particulier de relation d'agence, est définie comme « un contrat par lequel une ou plusieurs personnes (« le principal ») engagent une autre personne (« l'agent »), pour exécuter en son/leur nom une tâche quelconque qui implique de déléguer un certain pouvoir de décision à l'agent » (M. Jensen et W. Meckling, 1976).

Ces relations d'agence débouchent sur des problèmes d'agence lorsque l'information est imparfaite et asymétrique, ce qui ouvre un espace aux comportements opportunistes car les intérêts des deux parties peuvent diverger.

La théorie de l'agence a comme centre la relation entre le principal et l'agent, ce qui entraîne une relation de pouvoir. En général, l'agent a plus d'information que le principal et a donc plus de pouvoir, du moins au sein de cette relation principal-agent. Or cette situation n'est pas directement

envisageable dans la théorie des conventions, car le pouvoir est laissé « de côté », afin de réfléchir aux conditions d'un accord durable entre des acteurs ayant la même information disponible.

Il est important de souligner que le développement des modèles alternatifs aux théories contractualistes tend à montrer que les échanges économiques représentent une structure collective et non le résultat du libre jeu des acteurs.

Parmi ces nouveaux modèles, la théorie des conventions essaie de comprendre ces relations en articulant des perspectives sociologiques et économiques. Les différentes recherches mettent en évidence plusieurs formes d'arrangements internes susceptibles d'expliquer comment l'action collective dans l'entreprise est capable de s'ordonner autour d'un projet fédérateur. Elle participe d'un mouvement communautaire inscrit dans le social s'appuyant sur des accords partagés.

A différence des relations d'agence, les relations humaines qui se présentent dans la théorie des conventions se fondent sur l'idée d'une information symétrique, ce qui ne laisse pratiquement pas d'espace à des comportements opportunistes, car les personnes, visent, non à supprimer, mais à surmonter leurs divergences, à travers la formation un accord ou une convention. Un tel accord ou convention a une fonction explicite : il est censé permettre la coordination entre eux.

Dans ce chapitre, nous présenterons brièvement le courant théorique des « approches conventionnalistes » qui se construit à partir d'une conjonction de travaux provenant des disciplines aussi variées que la sociologie, l'économie, la philosophie, etc. Dans un premier temps, nous présenterons la théorie des conventions de Lewis et par la suite, le courant de l'Economie

des conventions pour essayer de trouver les fondements de notre grille d'analyse des Economies de la Grandeur de L. Boltanski et L. Thévenot.

Section 1 : La Théorie des conventions

Nous pouvons distinguer deux pères fondateurs de la théorie des conventions, à savoir ; J.M. Keynes et D.K. Lewis ; le premier s'inscrit dans une approche interprétative de la convention, et le second dans une approche stratégique de la convention. En guise de résumé, nous présentons le tableau suivant emprunté à Ph. Batifoulie et G. de Larquier :

Tableau 10 : Approche stratégique versus approche interprétative de la convention

Approches	Stratégique	Interprétative
Définition générique de la convention	Règle	Règle et principe normatif
Niveau de la coordination	Les comportements	Les comportements et les représentations
Critère de rationalité	Substantielle ou, éventuellement limitée	Procédurale
Auteur de référence	Lewis	Keynes
Branche de la linguistique mobilisée	Syntaxe	Sémantique

Source : empruntée de Ph. Batifoulie et G. de Larquier, « Introduction : De la convention et de ses usages », dans l'ouvrage collectif « Théorie des Conventions, sous la direction de Ph. Batifoulie, Economica, Paris, p. 22.

Au-delà de l'apport de J.M. Keynes²⁸ au concept de conventions²⁹, dans cette section, nous suivrons la décision des conventionnalistes de ne pas reprendre le concept de Keynes, et partant nous centrerons notre attention et intérêts

²⁸ KEYNES J.M. (1936). « La théorie générale de l'emploi, de l'intérêt et de la monnaie ».

²⁹ Concepts de *Convention* : a) « le phénomène conventionnel amène chaque individu à se conformer au comportement qu'il croit que l'autre va adopter » (Lewis) ; b) « tout le monde ne se comporte pas exactement de la même façon » (Keynes). Dans Batifoulie (2001).

sur l'apport des travaux du philosophe et logicien américain David K. Lewis, principalement son ouvrage « *Conventions : A Philosophical Study* » paru en 1969, qui constitue le point de départ incontournable pour définir le concept de convention. Il s'est intéressé aux conditions sous lesquelles un langage s'impose dans une population donnée. Il en a conclu que le langage est conventionnel, qu'il résulte d'un accord tacite entre les individus.

Nous parlerons d'une « **convention** » comme d'une régularité (**R**) dans le comportement des membres d'une population (**P**), placés dans une situation récurrente (**S**), si les six conditions suivantes sont satisfaites³⁰ :

1. *La conformité générale* : chacun se conforme à *R* ;
2. *La conformité des autres* : chacun croit que les autres se conforment à *R* ;
3. *L'anticipation* : cette croyance que les autres se conforment à *R* donne à chacun une bonne et décisive raison de se conformer à *R* ;
4. *La préférence pour une conformité générale* : chacun préfère une conformité générale à *R* plutôt qu'une conformité légèrement moindre que générale ;
5. *L'alternative* : il existe au moins une autre régularité alternative. Une convention n'est jamais pleinement justifiée ; en ce sens, elle n'est pas une nécessité. Une alternative peut lui être opposée.
6. *Le « Common Knowledge »* : selon D.K. Lewis, toutes les conditions mentionnées (1 à 5) sont *Common Knowledge* ; cela signifie qu'elles sont connues de tous et que chacun sait que les autres les connaissent.

Cette condition (6) de *Common Knowledge* doit être exclue de notre étude car elle nous semble irréaliste, parce que nous abandonnons l'hypothèse de rationalité substantielle et, de plus parce que la convention s'établit sur la

³⁰ *Ibid.*, p. 42-43.

base de justifications, ce qui suppose qu'elle n'est pas totalement arbitraire, contrairement à ce que cette condition autorise.

Pourtant, l'émergence d'une convention est un processus dynamique qui se renforce dans l'action. Ce processus autoréférentiel, c'est-à-dire que toute conformité à une régularité R renforce notre croyance que les autres vont se conformer à cette régularité R, ces anticipations représentent une bonne et décisive raison d'agir nous-mêmes en conformité avec cette régularité R, ce qui donne lieu à des régularités générales dans le comportement. La convention est construite par les acteurs dans l'action et sert aussi de référence pour justifier l'action.

D'autre part, il ne faut pas confondre la convention et la règle explicite. La convention n'est jamais pleinement justifiée ; elle existe parce qu'elle est porteuse de sens et qu'elle assure la cohérence des actions individuelles dans des situations d'incertitude et d'équilibres multiples.

Comme telle, une convention a une force d'inertie importante, comme le soulignent Boyer et Orléans, « une fois la convention établie, aucun agent n'a intérêt à en dévier. Une convention est auto-renforçant : chaque agent choisira de la suivre dès lors qu'il anticipe que son partenaire fera de même³¹ ». Mais dans des situations complexes de coordination à plusieurs ou des changements dans l'environnement, nous pouvons imaginer des moments où peuvent se produire des transformations ou changements sur les conventions. Robert Boyer et André Orléans nous proposent une typologie des changements, où nous pouvons trouver quatre types d'enchaînement

³¹ BOYER R. et A. ORLEANS (1994). « Persistance et changement des conventions. Deux modèles simples et quelques-unes illustrations », dans ORLEANS A., *Analyse Economique des Conventions*, Paris : P.U.F., p. 220.

susceptibles de donner lieu à des modifications des régimes conventionnels³², à savoir :

1. ***L'effondrement général*** : qui peut tout d'abord détruire l'ensemble des – ou nombre de – conventions existantes, donnant ensuite leur chance à des nouvelles conventions qui peuvent *ex post* s'avérer meilleures que les précédentes.
2. ***L'invasion*** : constitue un second mécanisme de transition qui intervient lorsqu'un groupe qui a adopté une convention X entre brusquement en compétition avec un autre groupe doté de la convention Y. Si le nouveau groupe dépasse un seuil critique et que sa convention s'avère plus efficace, les individus qui avaient antérieurement choisi l'autre convention se « convertiront » à la nouvelle.
3. ***La tradition*** : constitue une modalité en vertu de laquelle il est possible d'organiser une certaine compatibilité entre deux conventions, c'est-à-dire de garantir une certaine capacité de traduction de la nouvelle convention dans les termes de l'ancienne.
4. ***L'accord*** : explique que les agents peuvent rechercher des procédures de coordination socialement construites opérant selon des modalités variées, puis s'accorder sur celles-ci.

Les conventions peuvent donc changer selon le contexte et les acteurs qui y participent. Et pour notre sujet de recherche, cela nous semble intéressant, parce que l'aspect dynamique de la convention permet de concevoir les ajustements amenés par les acteurs dans l'action.

Ce cadre théorique est un modèle descriptif plutôt que prescriptif, cependant, il permet de justifier et d'interpréter un vaste ensemble de contraintes qui

³² *Ibid*, p. 229-230.

façonnent l'univers de décision des membres de la commission, en ce comprises les conventions, et de ce fait, il permet d'évaluer avec plus de réalisme le phénomène de l'évolution des pouvoirs parmi les parties prenantes ainsi que l'influence de la convention comptable sur les décisions dans la commission.

La théorie des conventions apparaît comme un cadre d'analyse rigoureux pour appréhender les phénomènes sociaux et la formation des régularités de comportement à l'intérieur des organisations. Contrairement à la théorie contractualiste, la théorie des conventions reconnaît la pluralité des modes de coordination parce qu'elle endogénéise la dynamique d'émergence des règles explicites et implicites dans les organisations.

Cette théorie remet en cause le postulat de rationalité substantielle et propose l'existence d'une autre forme de rationalité dite « *procédurale* », qui permet aux acteurs de trouver des solutions, non par recours à leur capacité substantive de raisonner, mais par adoption d'une raison commune, construite collectivement et constituant des procédures de calcul³³.

La rationalité procédurale permet aux individus de prendre des décisions rationnelles en situation d'incertitude radicale. Elle rend possible la détermination d'actions satisfaisantes malgré l'inaptitude des individus à prévoir l'ensemble des aléas possibles.

Section 2 : Les Economies des conventions

Après la théorie des conventions va apparaître l'économie des conventions, comme un courant de pensée qui est apparu au milieu des années 1980 en France, sous l'impulsion d'économistes et de sociologues réfléchissant aux

³³ SIMON cité par P.-Y. Gomez (1996). Le gouvernement de l'entreprise. Modèles économiques de l'entreprise et pratiques de gestion. InterEditions/Masson, p. 180.

formes d'organisation du travail, aux comportements sur les marchés financiers et aux normes qui régissent les relations entre les entreprises.

La relation entre employeur et salarié est un domaine particulièrement étudié par l'économie des conventions. On peut parler de situation conflictuelle (divergences d'intérêts) et coopérative (nécessité de coopérer pour que l'employeur obtienne du salarié le travail qu'il espère et le salarié les avantages qu'il en attend). La convention (de travail) est un cadre dans lequel sont posés, pensés et résolus les conflits.

L'économie des conventions a en effet pour ambition centrale de rétablir le dialogue entre économie et sociologie et d'esquisser la possibilité d'une réunification dans les sciences sociales, grâce à la réintégration de la normativité dans l'analyse économique³⁴.

Son objectif est de construire un cadre d'analyse en partie original, sans procéder à une mise en cause de l'économie de marché, qui amènerait à remplacer ses concepts par des catégories directement empruntées à d'autres disciplines.

Les économistes des conventions reprochent aux néo-classiques de ne pas accorder assez de place aux institutions, et d'en accorder une trop grande au principe de rationalité.

Pour les auteurs, on peut entendre par « **convention** », « *un système d'attentes réciproques entre les personnes sur leurs comportements* ».

³⁴ REYNAUD J.D. et RICHEBE N. (2007). « Règles, conventions et valeurs : Plaidoyer pour la normativité ordinaire », *Revue française de sociologie*, vol. 48-1, pp. 3-36.

Le paradigme conventionnaliste définit deux types de conventions (Koumakhov, 2007)³⁵, à savoir :

- a) Il s'agit d'une catégorie particulière de règles dont la caractérisation « canonique » est donnée par Lewis (1969) qui parlait des règles informelles, arbitraires, implicites et d'origine le plus souvent obscure. Les conventions sont ainsi définies comme des règles conventionnelles dont le rôle consiste à coordonner directement des comportements. Cette forme de coordination – appelée « *Convention₂* » par Favereau (1986) – est omniprésente dans les organisations, notamment en tant que règles locales qui peuvent influencer la relation d'autorité. *La Convention₂ est égal à la convention « à la Lewis » exclue le CK.*

Le problème de ce type de convention est de se confronter à la rationalité limitée. Cet incomplétude rend incomplet ce premier type de convention qui a besoin d'être interprété pour être utilisé.

- b) Pour résoudre ce problème d'incomplétude, la solution proposée par l'économie des conventions est que les individus construisent une image commune qui structure leur perception du monde ; il s'agit donc d'un système d'interprétation (collective et du collectif). Le deuxième type de convention apparaît, cette fois comme une forme de connaissance conventionnelle dont le rôle consiste à coordonner directement les représentations des individus. Appelé « *Convention₁* » (Favereau, 1986), ce système d'interprétation n'a pas de consistance physique et repose sur la confiance extériorisée qui gère les anticipations individuelles (Orléan, 1989).

³⁵ KOUMAKHOV R. (2006). « Herbert Simon et l'économie des conventions », pp. 197-210, dans l'ouvrage collectif « L'économie des conventions : Méthodes et résultats », Tome I : Débats, sous la direction de François EYMARD-DUVERNAY, La découverte, Paris.

Deuxième partie : Cadre théorique et fondement de la recherche

Ce passage de la convention₂ à la convention₁, traduit au tournant interprétatif que traverse depuis plusieurs années l'économie des conventions. Pour faire le point, nous présentons un tableau résumé des principaux auteurs de ce courant de pensée et programme de recherche qui gravite autour du parcours de l'EC :

Tableau 11 : Chronologie partielle de l'économie des conventions

Année	Événement
1984	Table ronde « <i>Les outils de gestion du travail</i> », organisée par le CNRS et l'INSEE, 22-23 novembre 1984.
1985	Parution sous la direction de L. Thévenot de « <i>Conventions économiques</i> », Cahiers du Centre d'études de l'emploi, n° 29 (PUF, Paris).
1986	Parution sous la direction de R. Salais et de L. Thévenot de « <i>Le Travail : marché, règles, conventions</i> » (INSEE-Economica, Paris), ouvrage qui rassemble les communications de la table ronde de 1984.
1987	Parution, dans les Cahiers du Centre d'études de l'emploi, de « <i>Les Économies de la grandeur</i> », de L. Boltanski et L. Thévenot (publié ensuite chez Gallimard en 1991).
1989	Numéro spécial de la <i>Revue économique</i> , « <i>L'économie des conventions</i> », mars 1989. Celle-ci est considérée comme le départ de ce programme de recherche dite d'Economie des conventions.
1991	« <i>L'économie des conventions</i> », colloque organisé par le CREA en collaboration avec le CAESER et le Centre d'études de l'emploi, Paris, 27-28 mars 1991.
1991	Parution de, <i>De la justification : Les économies de la grandeur</i> , de L. Boltanski et L. Thévenot (Gallimard, Paris).
1993	« <i>Limitation de la rationalité et constitution du collectif</i> », colloque de Ceresy, 5-12 juin 1993.
1993	Parution de l'ouvrage de R. Salais et M. Storper, <i>Les Mondes de production</i> (Editions de l'EHESS, Paris).
1994	Parution, sous la direction de A. Orléan, de <i>Analyse économiques des conventions</i> , ouvrage qui rassemble les communications du colloque de 1991.
1997	Parution, en deux tomes, des communications du colloque de Ceresy de juin 1993, sous le titre <i>Les Limites de la rationalité</i> , tome 1 : <i>Rationalité, éthique et cognition</i> , sous la direction de J.-P. Dupuy et P. Livet ; tome 2 : <i>Figures du collectif</i> , sous la direction de B. Reynaud, (La Découverte, Paris).
1998	Ecole d'été « <i>Organisations et marchés</i> », organisée par le CNRS, Paris, 20-24 juillet 1998.
1998	Parution, sous la direction de R. Salais, E. Chatel et D. Rivaud-Danset,

Deuxième partie : Cadre théorique et fondement de la recherche

	de <i>Institutions et conventions</i> (Editions de l'EHESS, Paris).
1999	Parution de <i>Le Nouvel esprit du capitalisme</i> , de L. Boltanski et E. Chiapello, (Gallimard, Paris).
2001	Parution, sous la direction de P. Batifoulier, <i>Théorie des conventions</i> , (Economica, Paris), ouvrage qui s'appuie sur les travaux menés dans le séminaire STEC (séminaire de travail et d'études des conventions), rebaptisé, par la suite, COMOD'X (séminaire convention et modélisation de Paris-X), de 1997 à 1999.
2002	Parution, sous la direction de O. Favereau et d'E. Lazega, de <i>Conventions and Structures in Economics Organization</i> (Edward Elgar, Cheltenham), ouvrage qui rassemble les principales communications de l'école d'été de 1998.
2003	« <i>Conventions et institutions : approfondissements théoriques et contributions au débat politique</i> », colloque organisé par FORUM (UMR CNRS-Université Paris-X-Nanterre), La Défense, 11-13 décembre 2003.
2006	Parution, en deux tomes, des communications du colloque de Forum - La Défense de décembre 2003, sous la direction de François Eymard-Duvernay de <i>L'économie des conventions : méthodes et résultats</i> , tome I : Débats ; tome II : Développements, (La Découverte, Paris).

Source : Emprunté et amélioré de BIENCOURT O. (2006). « Une économie de l'interprétation des règles : Pire et l'économie des conventions », pp. 212-213, dans l'ouvrage collectif « *L'économie des conventions : Méthodes et résultats* », Tome I : Débats, sous la direction de François EYMARD-DUVERNAY, La découverte, Paris.

Robert Boyer nous présente dans son article « *L'économie des conventions 15 ans après ...* », un résumé clair par rapport au stade de l'EC aujourd'hui, en faisant un parallèle avec l'EC au départ (en prenant comme point de départ la Revue économique de 1989), et vis-à-vis de la théorie néo-classique, pour montrer l'évolution conceptuelle qui est intervenue. Pour appuyer le tableau chronologique présenté plus haut, nous empruntons le tableau résumé de Boyer, pour mettre en évidence de manière synthétique, l'évolution de l'EC au niveau conceptuel.

Tableau 12 : Résumé des deux étapes de l'économie des conventions

	Théorie néo-classique	Economie des conventions EC₁	Economie des conventions EC₂
Agent	Homo œconomicus	L'acteur face à l'incertitude du social	Le sujet moral
Hypothèse 1	Rationalité substantielle et calculatrice	Rationalité cognitive	Rationalité interprétative des valeurs
Hypothèse 2	Equilibre	Possibilité de non-existence, en l'absence de coordination	Coordination, plus qu'équilibre
Passage Micro Macro /	Le commissaire priseur walrassien	La convention, produit des acteurs et contrainte sur les acteurs	Via la généralisation et le rapport local/général

Source : emprunté à R. Boyer, « *L'économie des conventions 15 ans après ...* », p. 47, dans l'ouvrage collectif « *L'économie des conventions : Méthodes et résultats* », Tome I : Débats, sous la direction de François EYMARD-DUVERNAY, La découverte, Paris.

Le grand mérite de l'EC a été d'explicitier un cadre d'analyse qui met au premier plan la question de la rationalité et de la coordination des individus avant même que n'opère le marché, et que ne puissent se former un équilibre et un système de prix.

Depuis l'origine, l'EC₁ place l'acteur face à l'incertitude de ce que sont les stratégies des autres acteurs, mais aussi les états de la nature. La rationalité substantielle ne s'applique plus, il faut la remplacer par une rationalité cognitive. Dès lors, l'existence d'un équilibre c'est-à-dire d'une configuration dans laquelle les actions des agents s'avèrent *ex post* compatibles, n'est plus garantie.

Les apports de l'économie des conventions, nous pouvons les résumer en l'analyse du problème de la coordination, de la rationalité limitée (*bounded rationality*) et de la notion de « dispositif cognitif collectif ».

A notre avis, un deuxième point de repère dans ce parcours scientifique, a été la parution de l'ouvrage sur les Economies de la grandeur de L. Boltanski et L. Thévenot (1987, 1991) et son modèle des « cités » ou « mondes », que nous avons retenu comme cadre d'analyse, lequel sera traité dans le chapitre suivant.

Chapitre 5 : Définition du cadre d'analyse et du positionnement méthodologique et épistémologique de recherche

Ce cadre théorique est un modèle descriptif ; il permet de justifier et d'interpréter un vaste ensemble de contraintes qui façonnent l'univers de décision des acteurs et l'évolution des pouvoirs parmi eux, ainsi que l'influence de la convention comptable sur la décision de diffusion d'une norme particulière.

Pour étudier comment les acteurs qui participent au processus de production de normes articulent la convention avec les multiples logiques d'action en présence dans ce contexte, nous nous référerons à la grille théorique des économies de la grandeur, qui nous permettra d'interpréter la nature des multiples objets et dispositifs qui sont déployés par les acteurs pour assurer la coordination entre eux et qui sert d'appui pour légitimer leurs actions auprès des diverses parties prenantes.

Ce cadre théorique permet de donner une réponse à la recherche de formules de coordination au-delà des théories contractualistes qui considèrent les contrats au centre des relations économiques et les coordinations que nous pouvons trouver sur des contrats. Par contre, l'économie des conventions trouve des formes de coordination sur l'établissement de principes communs qui permettent d'ordonner les personnes ou les choses. Dans la théorie des économies de la grandeur ça serait le principe supérieur commun.

Le cadre d'analyse qu'on utilisera sera celui des *Économies de la Grandeur* (par la suite, EdG) de Boltanski et Thévenot (1989 ; 1991). Nous avons choisi ce cadre théorique parce qu'il nous semble pertinent pour *expliquer* et *justifier* les logiques d'action des membres de la Commission de principes et normes comptables et comment on peut arriver à une coordination des intérêts divergents. D'autre part, il s'agit d'une approche sociologique, c'est-

à-dire approche d'une science qui se propose de comprendre par interprétation, l'activité sociale et par là, d'expliquer causalement son déroulement et ses effets (Weber, 1995), et en cela, cette grille théorique d'analyse permet une spécificité plus étroite que la théorie des conventions. De plus, les nombreux outils conceptuels qu'elle déploie sont destinés à approfondir la problématique de coordination des actions et à comprendre la dynamique de négociation des accords entre les individus. « Dès lors que l'on s'intéresse aux contraintes qui pèsent sur les discordes et sur les efforts de coordination, les modalités suivant lesquelles les gens se mesurent en établissant des équivalences et des ordres entre eux occupent une place centrale³⁶ » (Boltanski et Thévenot, 1991).

Le modèle des EdG représente un modèle pertinent pour analyser les tensions qui s'exercent entre les exigences souvent incompatibles des multiples parties prenantes aux processus de production des normes. En outre, ce cadre théorique permet de considérer l'existence de multiples mondes en présence dans le processus et d'analyser la manière dont se décline spécifiquement la convention comptable dans divers contextes.

Ce cadre d'analyse fournit une grille à partir de laquelle nous pouvons interpréter les comportements et les discours des acteurs lorsqu'ils doivent se valoriser socialement et justifier leurs actions. En plus, elle nous permet d'identifier et de qualifier les objets et les dispositifs qui trouvent leur légitimité dans le processus de production de normes de comptabilité et qui doivent être déployés par les acteurs pour satisfaire tous les parties prenantes.

D'ailleurs, dans le sens de l'étude des normes comptables, il faut souligner que la démarche des théoriciens des conventions n'est pas centrée sur

³⁶ BOLTANSKI L. et THÉVENOT L. (1991). *De la justification : les Économies de la Grandeur*, Paris : Gallimard, NRF essais, p. 86.

l'analyse du droit *strictu sensu* ; elle est d'interpréter des discours juridiques à l'occasion de l'étude des formes de coordination. Comme le signale Thierry Kirat (1999), c'est plus une économie qui mobilise les discours sur le droit qu'une économie du droit.

Le droit « post-moderne » manifeste que le droit étatique pur laisse la place à d'autres formes de régulation à savoir ; les organisations professionnelles (Collège) et les autorités administratives indépendantes (SVS), ce qui témoigne de l'émergence d'un pluralisme normatif. Ces nouvelles formes de régulation sont plus une forme d'un droit procédural que substantiel, plus négocié qu'imposé par la puissance publique, nous permettent d'appliquer sans crainte cette grille d'analyse aux normes comptables.

En plus, nous pouvons ajouter que la comptabilité repose sur une multitude de conventions dont les différents discours viennent guider le praticien en lui indiquant les actes « normaux » c'est-à-dire ceux qu'on est normalement en droit d'attendre de lui. Grace à ces conventions, chaque praticien est informé sur les critères de choix retenus par la collectivité. En sachant que quelques conventions se sont transformées en normes comptables, comme règle d'agir il nous semble pertinente conduire notre analyse en nous centrant sur la façon comment les membres de la commission de principes et normes comptables ont produit ce qui nous pouvons nommer comme ce qui est « collectivement bon ».

Section 1 : Le modèle théorique des Economies de la Grandeur (EdG) comme cadre d'analyse

Le modèle des EdG cherche à rapprocher la vision qu'ont les économistes et les sociologues des conventions et accords. Il s'agit d'une analyse des modalités par lesquelles les membres d'une société trouvent des moyens de

coopérer, malgré des intérêts divergents. On s'intéressera aux processus et aux formes de cette coordination.

Ce modèle apporte un éclairage à la problématique de la coordination et de l'accord en organisations qui est souvent délaissée en sociologie des organisations au profit de l'analyse des conflits, du pouvoir et de la rationalité.

Le centre du problème des EdG réside dans la réflexion sur la production des accords, la réalisation des coordinations entre personnes, personnes qui justifient leur appartenance aux mondes ou cités présents dans le processus d'élaboration des normes comptables.

1.1 Le modèle théorique de « cités » ou de « mondes »

Un « **monde** » est un système d'équivalence partagée, une grandeur commune, qui permet aux personnes de retrouver les repères qui guident leurs relations.

Les mondes sont régis par la cohérence des principes en action.

La définition de monde comprend : les objets qui le valorisent ; les figures et les sujets de référence ; les relations acceptées ; les principes régissant son fonctionnement ; les critères ou les notions clés.

Pour les auteurs, il existe différents « mondes », selon la situation étudiée : celle relevant de l'inspiration, du domestique, de l'opinion, du civique, du marchand ou de l'industriel. Mais il faut ajouter un septième monde qui a été distingué par Boltanski et Chiapello (1999), monde qu'ils qualifient de « connexionniste ». Dans le paragraphe suivant, nous présenterons une synthèse de ces différents mondes.

Ces mondes représentent chacun un ordre légitime construit sur la base de six axiomes ou principes d'accord qui servent à établir l'ordonnancement

des êtres en société et à partir desquels les individus peuvent se faire valoir socialement et légitimer leurs actions. Les six axiomes sont les suivants :

1° Le principe de commune humanité (a_1) : « Ce modèle suppose en effet une identification de l'ensemble des personnes susceptibles de s'accorder, les membres de la cité, et il pose une forme d'équivalence fondamentale entre ces membres qui appartiennent tous au même titre à l'humanité³⁷ ». Ce principe peut être désigné par le terme *éden* et cette commune humanité peut ne plus connaître alors qu'un homme unique, un *Adam*.

2° Le principe de dissemblance (a_2) : Ce principe « est destiné à exclure les « éden », en supposant au moins deux états possibles pour les membres de la cité. A supposer que des conduites puissent être ajustées à ces états, leur différenciation permettra déjà des formes de justification des actions et des épreuves pour attribuer ces états³⁸ ». Ce principe peut être désigné par le terme de *castes*.

3° Le principe de commune dignité (a_3) : « Pour rester dans un modèle d'humanité et permettre la compatibilité des deux contraintes précédentes, le modèle doit donc supposer, pour tous ses membres, une puissance identique d'accès à tous les états, que nous désignerons commune dignité³⁹ ».

4° Le principe d'ordonnement (a_4) : le modèle suppose qu'il existe un ordre entre les états et que cet ordre est nécessaire pour coordonner des actions et justifier la distribution des états. « Les disputes ne peuvent être alors arrêtées que pour autant que les états sont ordonnés⁴⁰ ».

³⁷ BOLTANSKI L. et THÉVENOT L. (1991). Op.cit., p. 96.

³⁸ Ibid, p.97.

³⁹ Ibid., p.98.

⁴⁰ Ibid., p.98.

5° La formule d'investissement (a_5) : Principe qui « lie les bienfaits d'un état supérieur à un coût ou un sacrifice exigé pour y accéder⁴¹ ». Cette formule de sacrifice est le régulateur qui permet de supprimer la tension.

6° Le principe du bien commun (a_6) : Le modèle pose que « le bonheur, d'autant plus grand que l'on va vers les états supérieurs, profite à toute la cité, que c'est un bien commun. [...] Le bien commun s'oppose à la jouissance égoïste qui doit être sacrifiée pour accéder à un état de grandeur supérieur⁴² ».

Les mondes communs sont des régimes conventionnels qui déterminent un ordre légitime sur lequel s'appuie la qualification des membres d'une société parce qu'ils respectent entièrement les six principes fondamentaux d'un modèle de justice.

La structure du modèle de mondes ou des cités comporte deux exigences antagonistes, à savoir :

- a) Une exigence de commune humanité qui suppose une forme d'identité partagée par toutes les personnes ;
- b) Une exigence d'ordre sur cette humanité.

L'accord entre les individus est souvent transitoire, et peut donc faire l'objet d'une discorde qui donne lieu à une épreuve ; mais, dans la mesure où la coordination des actions nécessite un accord sur un bien commun et où le règlement d'une discorde requiert le recours à des formes de généralité, les divers mondes constituent de ce fait des repères privilégiés pour soutenir des justifications.

⁴¹ Ibid., p.99.

⁴² Ibid., p.99.

Dans toute organisation, les mondes peuvent coexister et ils représentent des logiques d'action spécifiques. Cette hétérogénéité des logiques d'action associées aux différents mondes provoque des tensions entre les individus, parce que les différents repères pour juger des actions d'autrui ne sont pas toujours fondés sur des principes compatibles. Pourtant, ces tensions peuvent occasionner des litiges qui mènent à des épreuves comme des dispositifs de coordination.

Les situations de conflit sont donc des moments privilégiés pour repérer les représentations auxquelles font référence les individus pour justifier leurs actions et de là pour interpréter leurs logiques d'action.

1.2 Les cités ou les mondes

Selon la situation étudiée, il existe sept différents « *mondes* », à savoir : le monde de l'inspiration, du domestique, de l'opinion ou du renom, du civique, du marchand, de l'industriel, ou par projet ou connexionniste.

Par la suite, nous décrirons chacun de ces différents mondes, et par après les principaux éléments qui configurent chacun des mondes, c'est-à-dire les indicateurs ou critères pour les repérer.

1.2.1 Le monde de l'inspiration

« Ce monde [...] est peu stabilisé et faiblement équipé. Il est écarté de tout ce qui, dans d'autres mondes, soutient et équipe l'équivalence, comme les mesures, les règles, l'argent, la hiérarchie, les lois, etc.⁴³ ».

Les objets valorisés sont ceux qui renvoient au génie créateur dont ils sont porteurs. L'artiste ne se souciant guère de la critique que l'on réservera à son œuvre, de la valeur marchande de celle-ci, se déplace dans un monde « inspiré ». Seuls importent la création, le jaillissement de l'inspiration.

⁴³ *Ibid.*, p. 200.

Ce monde est celui des artistes, des marginaux et des êtres passionnés ; c'est le monde de l'instabilité, de la découverte et de l'originalité.

Les objets de ce monde sont attachés aux personnes, à leur inconscient, ce qui leur permet de rêver et de créer en toute liberté. Ce monde tolère des épreuves peu objectivables, ce qui montre leur fragilité.

A titre illustratif, nous essayerons de montrer comment les membres de la Commission peuvent justifier leurs actions en prenant cette grandeur : *« je suis passionné par cette activité que je trouve très enrichissante car je peux apporter à la recherche de solutions originales pour des nouvelles normes à dicter et enfin créer »*.

1.2.2 Le monde domestique

« Le monde domestique ne se déploie pas seulement dans le cercle des relations familiales. [...] Il apparaît chaque fois que la recherche de ce qui est juste met l'accent sur les relations personnelles entre les gens. La grandeur est fonction de la position occupée dans des chaînes de dépendances personnelles ...⁴⁴ ».

Les figures de référence sont ici celles de la famille, de la tradition, des anciens, des ancêtres. Les relations se tiennent parce qu'elles sont en conformité avec les règles de l'honneur que suggère le respect du devoir envers les pairs, envers le père. La grandeur des êtres tient à la position occupée dans la lignée et non à leurs compétences rationnelles. Les coordinations d'action dans ce monde trouvent leur socle dans le respect et l'activation des traditions.

Ce monde met en avant les relations personnelles entre les individus, gages de confiance.

⁴⁴ *Ibid.*, p.206.

L'ordre est établi en référence à la tradition, à la proximité et à la hiérarchie. Ce triple gradient contribue à l'établissement d'un « savoir-faire », d'un « esprit-maison ».

A titre illustratif, comment les membres de la Commission peuvent justifier leurs actions en prenant cette grandeur : *« je dois veiller à ce que les bulletins techniques à publier soient faciles à comprendre pour tous les comptables du pays et aider à bien les mettre en place »*.

1.2.3 Le monde de l'opinion (ou du renom)

« Le monde de l'opinion accorde peu de prix à la mémoire⁴⁵ ». Ce monde accorde peu d'importance aussi au temps, car seule l'opinion compte. Or, les célébrités peuvent être oubliées du jour au lendemain.

Au principe de ce monde, on retrouve l'opinion de l'autre ou le renom qu'une action peut procurer à son auteur. La reconnaissance d'un large auditoire qui permet d'obtenir le comportement est ici au fondement des situations répondant à la logique de l'opinion. Être réputé, connu, considéré, accéder au succès ou au vedettariat, bénéficier d'un jugement positif de la part du plus grand nombre sont les ressorts de l'action de ce monde.

Dans le monde de l'opinion, « le rapport de grandeur est une relation d'identification. Les grands comprennent les autres parce qu'ils s'identifient à eux, comme les fans s'identifient à la vedette⁴⁶ ».

A titre illustratif, en prenant cette grandeur, les membres de la Commission peuvent justifier leurs actions comme suit : *« En tenant compte de la notoriété dont jouit la Commission et mon institution d'origine, je suis connu et respecté, ce qui me permet d'être invité pour donner des conférences sur les normes comptables »*.

⁴⁵ *Ibid.*, pp.222-223.

⁴⁶ *Ibid.*, pp. 226-227.

1.2.4 Le monde civique

« Le monde civique a pour particularité d'attacher une importance primordiale à des êtres qui ne sont pas des personnes. Ce ne sont pas, en effet, les personnes humaines qui accèdent aux états de grandeur supérieurs, mais les personnes collectives qu'elles composent par leur réunion⁴⁷ ».

L'intérêt collectif prime sur l'intérêt particulier. Les êtres n'ont de valeur que par l'appartenance à un même collectif qui les comprend et les dépasse. Les personnes qui s'y meuvent mobilisent, en tout premier lieu, les notions d'équité, de liberté, de solidarité. La loi qui régit le fonctionnement des espaces démocratiques est au centre de l'édifice civique. Le droit d'expression de chacun ou des représentants légaux est ici souverain. Certaines personnes sont élues par la collectivité afin de les représenter. Les statuts définissent les pouvoirs (grandeurs) des personnes.

« Être représentatif donne autorité dans l'organisation et confère la capacité d'exercer un pouvoir⁴⁸ ».

A titre illustratif, les membres de la Commission peuvent justifier leurs actions ainsi : *« je dois veiller à ce que les bulletins techniques émis respectent le principe d'équité et d'égalité et aident à la transparence du marché financier »*.

1.2.5 Le monde marchand

Le monde marchand est fondé sur le principe de la concurrence et il est régi par les lois du marché concurrentiel. « Le monde marchand est donc peuplé d'individus cherchant à satisfaire des désirs, tour à tour clients, concurrents, acheteurs ou vendeurs, entrant les uns avec les autres dans des relations d'hommes d'affaires⁴⁹ ».

⁴⁷ *Ibid.*, p. 231.

⁴⁸ *Ibid.*, p. 232.

⁴⁹ *Ibid.*, p. 247.

Ce monde met au centre des principes qui le régissent, les notions servant habituellement à définir les lois du marché. Être concurrentiel, capter la clientèle, réussir une affaire, obtenir le meilleur prix, tirer profit d'une transaction, [...] sont autant d'objectifs qui illustrent ce qui importe dans la situation marchande. L'individu est présumé opportuniste, libre et maximisateur.

On s'accorde à reconnaître comme fondamental : « être le meilleur sur son marché ».

Ce qui permet la coordination dans ce monde, c'est le prix. « Le prix, qui sanctionne l'épreuve en modifiant la distribution des grandeurs, tient compte de la négociation de deux sujets impliqués. Mais il se fait sur l'horizon d'un prix général, exigence qui s'exprime par le fait que le prix doit être raisonnable et « correspondre à la véritable valeur »⁵⁰ ».

A titre illustratif, nous montrerons comment les membres de la Commission peuvent justifier leurs actions dans ce monde : « *je suis mieux évalué en faisant partie de la Commission, ce qui me permet d'avoir un avantage dans le marché de la consultation et des prestations de services professionnels en comptabilité et audit* ».

1.2.6 Le monde industriel

« Le monde industriel est celui où trouvent leur place les objets techniques et les méthodes scientifiques⁵¹ ».

La performance technique, la science sont au fondement de l'efficacité. Investir dans une machine ou dans la formation de l'opérateur chargé de la conduire, mesurer la productivité à l'aide d'instruments procédant eux-mêmes d'une approche scientifique sont des caractéristiques du monde industriel.

⁵⁰ *Ibid.*, p. 251.

⁵¹ *Ibid.*, p. 252.

Ce monde est celui des objets techniques et des méthodes scientifiques contribuant tout à la fois à la fiabilité, à l'objectivité, à l'efficacité et à la standardisation des procédés.

Les personnes sont qualifiées par leur degré de compétences, leur performance ou encore leur productivité. Elles doivent chercher à assurer l'adaptation du fonctionnement de l'organisation à son environnement par une constante recherche de maîtrise, d'optimisation, etc., ce qui les conduit à évaluer, analyser, améliorer, exploiter les informations dont elles disposent.

Le monde industriel met en forme l'avenir, donc il intègre la dimension temporelle des actions. La qualification des individus s'établit selon des critères qui comportent une considération à l'égard de leur performance à moyen et à long terme.

A titre illustratif, nous essayerons de montrer comment les membres de la Commission peuvent justifier leurs actions en prenant cette grandeur : *« j'ai une solide formation en comptabilité, que d'abord j'ai reçue à l'Université et après dans ma vie professionnelle, et pourtant je dois veiller à ce que les bulletins techniques soient bien dans le plan technique »*.

1.2.7 Le monde par projets ou connexionniste

Cette appellation veut traduire l'essor du nouvel esprit du capitalisme⁵² marqué par des organisations en réseau, fondées sur l'initiative des acteurs et l'autonomie relative de leur travail. La vie est, selon les auteurs, régie par une multiplicité de projets transitoires menés conjointement et qui peuvent être de tous ordres. L'essentiel est de ne jamais être à court de projets, d'idées afin d'étendre le réseau.

⁵² BOLTANSKI L. et CHIAPELLO E. (1995). *Le Nouvel Esprit du Capitalisme*.

« La cité par projets se présente comme un système de contraintes pesant sur un monde en réseau incitant à ne tisser des liens et à n'étendre ses ramifications qu'en respectant les maximes de l'action justifiable propres aux projets⁵³ ».

Dans ce monde, l'état de grandeur se manifeste par la flexibilité, la polyvalence, l'adaptabilité. Ces caractéristiques permettent en effet aux personnes de s'insérer dans un nouveau projet. Par ailleurs, afin que la coordination entre les différents projets puisse être assurée, il importe que les gens puissent discuter librement, se faire confiance.

A la cité inspirée, ce monde emprunte l'importance reconnue à la créativité, à l'inspiration ; à la cité du renom, la réputation, et à la cité domestique, les relations personnelles. Il s'oppose au contraire au monde marchand et au monde industriel.

« Cette cité prend appui sur l'activité de *médiateur* mise en œuvre dans la formation des réseaux, de façon à la doter d'une valeur propre, indépendamment des buts recherchés ou des propriétés substantielles des entités entre lesquelles la médiation s'effectue. Dans cette perspective, la médiation est en soi une valeur ou plutôt, dans le cadre conceptuel utilisé ici, une grandeur spécifique dont est susceptible de se prévaloir tout acteur quand il « met en rapport », « fait des liens » et contribue par-là à « tisser des réseaux »⁵⁴ ».

Donc, « ce qui importe, c'est de développer l'activité, c'est-à-dire d'avoir toujours quelque chose en vue, en préparation, avec d'autres personnes que la volonté de faire quelque chose conduit à rencontrer⁵⁵ ».

⁵³ *Ibid.*, p. 161.

⁵⁴ *Ibid.*, pp. 161-162.

⁵⁵ *Ibid.*, pp. 166.

A titre illustratif, la justification des actions des membres de la Commission peut être : *« j’aime bien notre travail à la Commission, car nous travaillons toujours par projet de bulletin et en équipe, permettant de créer des liens entre les membres de la Commission et avec des personnalités externes, ce qui aboutit à la formation de réseaux ».*

Chacun de ces mondes ainsi décrits n’a d’existence que théorique, c’est-à-dire que toute situation donne nécessairement lieu à des rencontres entre mondes. Ils constituent des formes « idéales-typiques » (Amblard et al., 1996).

La difficulté consiste à identifier les mondes en présence pour rendre possible la gestion des coordinations nécessaires entre eux. L’identification des mondes est une phase nécessaire pour construire des accords, trouver des solutions, résoudre les inévitables conflits entre « mondes ».

Boltanski et Thévenot proposent un cadre d’analyse pour rendre compte de la pluralité des principes de justification des individus. Les mondes identifiés vont servir de typologie à l’analyste. Pour ces auteurs, les personnes sont tout aussi compétentes que l’analyste pour évaluer la nature des situations dans lesquelles elles évoluent.

1.3 Les indicateurs ou critères pour repérer ces mondes

Pour pouvoir procéder à l’identification des mondes en présence, il faut avoir recours à des critères ou notions clés (principes, sujets, objets, figures, etc.) qui servent à la construction des mondes. Chacun des mondes, pour exister en tant que tel, mobilise un principe supérieur commun, des sujets et des objets, une figure harmonieuse, ... qui sont autant d’indicateurs permettant de caractériser leur nature.

L'identification des mondes en présence est une phase indispensable à la construction des accords (Amblard et al., 1994). Elle permet de trouver des solutions, de résoudre des conflits. Cette identification est facilitée par l'existence des éléments ou indicateurs qui assurent la cohésion globale et servent à la construction des mondes.

Un « **indicateur** » ou un « **critère** » est un dispositif théorique permettant de caractériser et de reconstruire les différentes figures des mondes.

Les critères ou les indicateurs sont des notions d'appui à la construction et la référence des situations posées à l'intérieur du modèle des mondes. À travers ces notions, il est possible de comparer des situations qui affectent plus d'un monde.

Pour mettre en place la gestion des coordinations nécessaires et résoudre les conflits entre mondes, la mise en place d'indicateurs est nécessaire. Par la suite, nous présentons les principaux critères pour repérer ces mondes.

1.3.1 Le Principe Supérieur Commun

« Ce principe de coordination, qui caractérise la cité, est une convention constituant l'équivalence entre les êtres. Elle stabilise et généralise une forme de rapprochement. Elle assure une qualification des êtres, condition pour prendre la mesure des objets comme des sujets et déterminer la façon dont ils importent, objectivement, et valent au-delà des contingences⁵⁶ ».

Il renvoie à une instance qui, *en dernier ressort*, permet aux différents mondes d'exister. C'est autour du Principe Supérieur Commun que se scelle l'accord entre personnes. C'est en référence à ce principe que les personnes évoluant dans un même monde sont capables d'établir les équivalences qui

⁵⁶ *Ibid.*, p. 177.

vont leur permettre d'être en accord, d'appartenir au même monde. Les personnes et les objets sont ordonnés selon leur grandeur.

A titre illustratif, le principe supérieur commun à la CPNC serait : « *contribuer au développement de la profession comptable au Chili à travers l'étude, l'élaboration et l'émission des normes comptables qui permettent de réguler l'exercice de la profession*⁵⁷ ».

1.3.2 L'État de Grandeur

Une caractérisation de ce qui est « *grand* » ou « *petit* » aux yeux de ceux qui sont dans ce « monde ». Selon les mondes, un état, une attitude seront perçus très différemment. « Les grands êtres sont les garants du principe supérieur commun. Ils rendent disponible, par leur présence, l'aune à laquelle se mesure l'importance⁵⁸ ».

Dans ce critère, on peut trouver les caractéristiques suivantes :

- **L'état de grand.** Si on a les qualifications valorisées dans le monde en question. Sur cet état de grand repose principalement la définition des différents états de grandeur.
- **L'état de petit.** Cet état, s'il ne permet pas d'accéder à la grandeur suprême d'un monde, n'exclut pas pour autant du monde en question. L'état de petit est défini soit négativement par défaut de la qualité de grand, soit en indiquant que les petits en sont réduits à ne jouir que de leur bonheur particulier. Sa qualification est caractérisée par l'autosatisfaction.

⁵⁷ Règlement des commissions consultatives du Collège des comptables du Chili, dont la commission de principes et normes de comptabilité.

⁵⁸ *Ibid.*, p. 178.

- **Le rapport de grandeur.** Ce rapport s'évalue à partir des justifications avancées par les personnes sur la nature de leurs relations. La logique des relations entre petits et grands dans chacun des mondes caractérise ce rapport. « Le rapport de grandeur spécifie la relation d'ordre entre les états de grandeurs en précisant la façon dont l'état de grand, parce qu'il contribue au bien commun, comprend l'état de petit⁵⁹ ».
- **La formule d'investissement.** Pour accéder à l'état de grand, il faut consentir des efforts et assumer le coût d'acquisition de cet état (prix à payer). C'est une « condition majeure d'équilibre de la cité, puisqu'en liant à un sacrifice l'accès à l'état de grand, elle constitue une économie de la grandeur dans laquelle les bienfaits se trouvent « balancés » par des charges⁶⁰ ».

A titre illustratif, nous pouvons mentionner que le prix à payer par la Commission vis-à-vis de la Superintendance (SVS) a été principalement « *le changement de date d'application des bulletins techniques* » ; ainsi le Collège évite les problèmes de pouvoir entre ces deux institutions. Le grand être serait « *le Président de la CPNC* ».

1.3.3 Les Répertoires

Les répertoires désignent aussi bien les *sujets* (éléments humains) que les *objets* (éléments non humains) présents dans tout monde. Comme le souligne Boltanski et Thévenot, « Lorsque les objets, ou leur combinaison dans des dispositifs plus compliqués, sont agencés avec des sujets, dans des situations qui se tiennent, on peut dire qu'ils contribuent à objectiver la grandeur des personnes⁶¹ ».

⁵⁹ *Ibid.*, p. 179-180.

⁶⁰ *Ibid.*, p. 179.

⁶¹ *Ibid.*, p. 179.

Dans ce critère, pour chacun des mondes, on peut dresser un **Répertoire des sujets** qualifiés par leur état de grandeur, c'est-à-dire petits êtres ou grands êtres ; et, dans chaque monde, les **Répertoires des objets et des dispositifs** sont inégalement développés. Les objets peuvent être tous traités comme des équipements ou appareils de la grandeur, qu'ils soient règlements, diplômes, codes, outils, bâtiments, machines, etc.

A titre illustratif, nous essayerons de montrer comment la Commission peut être qualifiée comme un objet en chaque monde. La CPNC est susceptible de représenter :

- un objet domestique ; « *si elle est regardée sous l'angle de la proximité avec les comptables associés au Collège* » ;
- un objet civique ; « *si elle est regardée sous l'angle de l'intérêt général* » ;
- un objet industriel ; « *si elle est évaluée en termes d'efficacité (compétences des membres)* » ;
- un objet de l'opinion ; « *si elle est regardée sous l'angle de la réputation* » ;
- un objet marchand ; « *si elle est évaluée en termes de degré de réponse aux besoins du marché patronal* » ;
- un objet de l'inspiration ; « *si elle est regardée sous l'angle de la création* » ;
- un objet par projet ; « *si elle est regardée sous l'angle du travail en réseau ou en équipe* ».

Parmi les sujets qu'on peut trouver à la CPNC, nous pouvons signaler : les « *professionnels* », les « *associés des cabinets d'audit* » et, les « *professeurs d'Universités* » qui renvoient quelquefois aux grandeurs différentes.

1.3.4 L'Épreuve modèle

Une épreuve est « le surgissement d'une situation qui engage des sujets, des objets dans une relation complexe. Lorsqu'un conflit survient, engager une épreuve, c'est choisir des objets, des sujets, qui seront ou non en équivalence, se déplaçant ou non dans les mêmes grandeurs. De l'épreuve peut surgir la clôture d'une controverse⁶² ».

L'épreuve modèle touche à la pureté par la cohérence des sujets ou objets mobilisés.

A titre illustratif, nous essayerons de montrer comment les membres de la Commission peuvent mettre fin à un conflit ou un désaccord entre leurs mondes de base : « *L'idée est d'inclure un exemple chiffré pour que tous les comptables du pays puissent bien comprendre la nouvelle norme à publier* » ; ou bien, en d'autres circonstances « *Nous devons faire appel à un expert sur la matière traitée qui nous explique le fond du nouveau bulletin* ».

1.3.5 La Figure Harmonieuse

La Figure Harmonieuse de l'ordre naturel est l'arrêt sur l'image symbolique du « monde ». Il s'agit des dispositifs qui se prêtent le mieux à la manifestation de l'harmonie naturelle de chaque monde. Dans cette figure harmonieuse se développe une forme de *relation* dite *naturelle* ; c'est la plus fréquente, celle qui est attendue de tous. Par exemple : La famille unie autour du père, dans le monde domestique ; La République et la citoyenneté, dans le monde civique ; L'entreprise comme système complexe et performant, dans le monde industriel.

« La relation d'équivalence n'est connue que révélée par une distribution des états de grandeur harmonieuse, c'est-à-dire conforme à la formule

⁶² AMBLARD H. et al. (1996). p.87.

d'investissement. Les figures harmonieuses de l'ordre naturel sont invoquées comme des réalités conformes au principe d'équité⁶³ ».

Dans la figure harmonieuse, on trouve la **Forme de l'évidence** qui est la modalité de connaissance propre au monde considéré. C'est la forme selon laquelle peut s'exprimer la figure harmonieuse, par exemple : dans le monde de l'inspiration, elle repose sur l'intuition ; dans le monde domestique elle repose sur l'exemplarité ; dans le monde civique sur le texte de loi, etc. ; et, le **Mode d'expression du jugement** qui est « un indicateur du type de vecteur par lequel s'expriment les personnes émettant un avis sur ce qui se passe dans leur monde⁶⁴ ». Dans chaque monde, le jugement s'exprime différemment.

A titre illustratif, dans chaque occasion où existe un désaccord, les membres de la Commission sont appelés à écouter ce que le « *Président de la Commission* » peut dire sur le sujet controversé ; en d'autres circonstances, les regards sont tournés vers un « *Professeur d'université* » qui a des choses à dire sur le sujet. Mais, il existe aussi des situations où un « *associé du cabinet d'audit* » ou un « *expert externe* » peut se transformer en celui qui aidera à résoudre le conflit.

Boltanski et Thévenot ajoutent deux catégories dans leur grille d'analyse des mondes communs, que nous croyons important de décrire.

Dignité des personnes : la spécification de la dignité dans chaque cité doit s'inscrire dans une nature humaine et ancrer l'ordre de grandeur dans une aptitude des êtres humains. On pourra ainsi reconnaître l'élaboration d'une

⁶³ BOLTANSKI L. et THÉVENOT L. (1991). *Op. cit.*, p. 180.

⁶⁴ AMBLARD H. et alii. (1996). *Op. cit.*, p.87.

faculté corporelle et sa transformation en une capacité permettant l'accord avec les autres⁶⁵.

Relations naturelles entre les Êtres : Ces relations, exprimées par des verbes dans les rapports, doivent s'accorder aux grandeurs des sujets et objets qu'elles unissent selon les rapports d'équivalence et d'ordre qui fondent la cité.

« La problématique sociologique de « la construction sociale de la réalité » suppose de mettre l'accent sur l'opinion et les croyances des personnes, en corrodant l'objectivité des objets⁶⁶ ».

Si on se fonde sur un monde pur, les autres mondes apparaissent comme éloignés et peu compatibles ; dès lors il faut s'interroger sur le mélange des mondes et les conditions de production des coordinations entre mondes. Comment réajuster la situation en cas de conflit, de controverse ?

Par la suite, nous présentons un tableau résumé des mondes communs et de leurs critères ou indicateurs respectifs.

⁶⁵ BOLTANSKI L. et THÉVENOT L. (1991). *Op. cit.*, p. 178.

⁶⁶ *Ibid.*, p. 180.

Deuxième partie : Cadre théorique et fondement de la recherche

Tableau 13 : Les mondes communs et ses critères ou indicateurs

Critères	LES MONDES COMMUNS						
	Inspiration	Domestique	Opinion ou Renom	Civique	Marchand	Industriel	Par Projet ou Connexionniste
Principe supérieur commun	Se soustrait à la mesure, le jaillissement de l'inspiration	L'engendrement depuis la tradition Relations personnelles, hiérarchie	La réalité de l'opinion L'opinion des autres	La prééminence des collectifs	La concurrence	L'efficacité Objet technique et méthode scientifique, performance	L'activité, les projets, l'extension du réseau et la prolifération des liens
État de grandeur	Spontané, insolite, échappe à la raison	Bienveillant, avisé	Réputé, connu	Représentatif, officiel	Désirable, valeur	Performant, fonctionnel	Engagé, Enthousiaste, Impliqué, flexible
État de grand	Indicible et éthéré	La supériorité hiérarchique	La célébrité	Réglementaire et représentatif	Désirable	Performant	Engagé, mobile engageant
Dignité des personnes	L'inquiétude de la création Amour, passion	L'aisance de l'habitude, bon sens	Le désir d'être reconnu Désir de considération	L'aspiration aux droits civiques Liberté	L'intérêt	Le travail	Le besoin de se lier
Répertoire des sujets	Les illuminés, Enfants, artistes	Les supérieurs et les inférieurs, ascendants	Les vedettes et leurs supporters	Les personnes collectives et leurs représentants Collectivités	Les concurrents, clients	Les professionnels	Médiateur, chef de projets
Répertoire des objets et des dispositifs	Le rêve éveillé Esprit, corps...	Plus règles du savoir-vivre préséance, cadeaux	Des noms dans les médias Marques, messages	Les formes légales	Richesse	Les moyens	Tous les instruments de connexion
Formule d'investissement	L'évasion hors des habitudes Risque	Le rejet de l'égoïsme Devoir	Le renoncement au secret	Le renoncement au particulier Solidarité	Opportunisme	Progrès Investissement	Adaptabilité

Deuxième partie : Cadre théorique et fondement de la recherche

Rapport de grandeur	La valeur universelle de la singularité	Respect et responsabilité Subordination, honneur	Être reconnu et s'identifier Identification	Le rapport de délégation Adhésion	Posséder Possession	Maîtriser	Redistribution des connexions
Relations naturelles	L'alchimie des rencontres imprévues Rêver, imaginer	Le commerce des gens bien élevés Éduquer, reproduire	La persuasion	Le rassemblement pour une action collective	Intéresser Relations d'affaires	Fonctionner	La connexion
Figure harmonieuse	La réalité de l'imaginaire	L'âme du foyer Famille, milieu	L'image dans le public Audience	La république démocratique	Marché	Organisation Système	Le Réseau
Épreuve modèle	Vagabondage de l'esprit Aventure intérieure	La cérémonie familiale	La présentation de l'événement	La manifestation pour une juste cause	Affaire, marché conclu	Test	Fin d'un projet et début d'un autre
Mode d'expression du jugement	L'éclair de génie	Savoir accorder sa confiance Appréciation	Le jugement de l'opinion	Le verdict du scrutin	Prix	Effectif, Correct	Être appelé à participer
Forme de l'évidence	La certitude de l'intuition	L'anecdote exemplaire Exemple	L'évidence du succès, être connu	Le texte de loi	Argent, bénéfice	Mesure	Être appelé à participer
État de petit	Routinier	Sans génie, vulgaire	Banal, inconnu	Divisé, isolé	Non désiré Perdant	Inefficace	Inengageable
Déchéance de la cité	La tentation du retour sur terre	Le laisser-aller du sans-gêne	L'indifférence et la banalité	La division	La servitude de l'argent	L'action instrumentale	Fermeture du réseau

Sources : élaboration propre à partir de :

De la justification : les économies de la grandeur, L. Boltanski et L. Thévenot, Paris, *nrf essais*, Gallimard, 1991, pp. 200-262.

Les nouvelles approches sociologiques des organisations, H. Amblard, P. Bernoux, G. Herreros et Y.-F. Livian, Paris, Seuil, 1996, p.88.

Pour le monde par projet ou connexionniste: *Le nouvel esprit du capitalisme*, L. Boltanski et È. Chiapello. Paris, *nrf essais*, Gallimard, 1995, pp. 163-192.

1.4 Les conflits ou désaccords dans un monde ou entre les mondes et la construction de l'accord ou du compromis

La convergence des objectifs entre les êtres au sein d'une organisation est toujours provisoire. La présence de diverses logiques d'action fait surgir normalement des situations de discorde, qui font confronter les êtres dans un même monde ou bien entre mondes différents.

Comment régler un litige entre des êtres qui sont en relation dans un même monde ? Comment mettre en accord des mondes différents ? Non seulement un monde pur sans discorde est une utopie, mais en plus de la discorde, la controverse intervient également lorsque les mondes se rencontrent.

Trois types de relation au moins peuvent se présenter, nécessitant chacun des formes de coordination différentes.

1.4.1 La discorde dans un même monde

Les mondes purs seraient en principe sans heurt, sans conflit. Mais cette situation est irréaliste. Dans un même monde, les controverses surgissent et pour les clore, le retour au *principe supérieur commun* après engagement d'une épreuve s'impose⁶⁷.

Les personnes d'un même monde ont un même système d'équivalences, se déplacent dans une grandeur identique, aussi accordent-elles au réel la même signification. Les objets sont identifiés et hiérarchisés de façon compatible. Les engager dans une épreuve, c'est réactiver le principe de réalité. Les résultats ne seront pas sujets à caution si l'épreuve n'a pas été dénaturée.

1.4.2 Des mondes différents sans discorde

Les deux mondes se jouxtent mais jamais l'épreuve n'est engagée pour résoudre le conflit. Les coordinations se sont trouvées à l'intérieur des

⁶⁷ AMBLARD H. et al. (1996). *Op. cit.*, p.91.

mondes et ceux-ci s'évitent ou se rencontrent dans des relations médiatisées par des sujets et des objets non conflictuels⁶⁸.

Les mondes différents peuvent ainsi cohabiter sans discorde, mais l'équilibre reste provisoire.

1.4.3 La controverse entre mondes

Dans les organisations, le conflit dont l'origine peut être retrouvée dans la rencontre des mondes différents est le cas le plus fréquent. Pour le clore, trois types de solutions peuvent alors être recherchés :

a) La clarification dans un monde

Une des parties en conflit doit se ranger à la position de l'autre, en sortant de son monde. Dès lors, la solution est trouvée au sein du monde en présence en évoquant son *principe supérieur commun*.

b) L'arrangement

Chaque partie reste dans son « monde », mais les partenaires parviennent à se mettre d'accord localement sur une transaction. Il s'agit là d'un marchandage plus ou moins explicite, qui « arrange » les deux parties⁶⁹.

Il s'agit toutefois d'un accord contingent à ces êtres, rapporté à leurs convenances réciproques, mais non en vue d'un bien général.

Dans ce cas, deux problèmes sont posés :

- Les accords ne sont pas généralisables, car pour les généraliser, il faut recourir au principe supérieur commun.
- Les accords sont provisoires, sujets au changement lié aux personnes ou aux caractéristiques contingentes de la situation.

⁶⁸ *Ibid.*, p. 93.

⁶⁹ *Ibid.*, p. 96.

De plus, une situation peut survenir constituant une « épreuve » pour l'arrangement local établi.

c) *Le compromis*

Le compromis est une forme d'accord plus durable. Il vise un « *bien commun* » qui dépasse les « *grandeurs* » en présence, qui établit un certain dosage de mélange entre elles, et associe réellement les registres d'action des acteurs concernés⁷⁰.

Quand on maintient des sujets et objets de nature différente, le compromis reste néanmoins fragile tant qu'il n'a pas pu être rapporté à une forme de « *bien commun* » qui dépasse les grandeurs en présence. Pour le rendre stable, il faut qu'il soit consolidé par des dispositifs qui doivent extraire des objets de mondes en discordance et les mettre ensemble pour construire quelque chose de commun qui dépasse leur monde d'origine.

Pour Amblard et al. (1996), deux cas peuvent être observés :

- a) Prendre des objets relevant de différents mondes et les doter d'une identité propre, susceptible ainsi de dépasser l'opposition originelle.
- b) Construire un objet innovant associant les deux logiques.

Les auteurs ajoutent les deux réflexions suivantes :

- i) Certains dispositifs ne peuvent être fondés que sur la prééminence acceptée d'un monde « tiers » par rapport aux deux mondes en conflit.
- ii) La construction de ce compromis nécessite peut-être des acteurs ayant des caractéristiques particulières.

Nous pouvons ajouter aux solutions décrites auparavant une quatrième, qui n'est pas tout à fait une solution mais une façon plutôt instable de sortir du conflit.

⁷⁰ *Ibid.*, p. 97.

d) La relativisation

C'est une façon supplémentaire pour sortir de la dispute en accordant que rien n'importe, que la situation est sans conséquence, purement locale et que les êtres ou les objets qu'elle engage sont sans importance. En ignorant la grandeur, la relativisation a un caractère éminemment instable.

1.5 Apports et limites des Économies de la Grandeur comme grille d'analyse des organisations

Les organisations sont un lieu privilégié où nous pouvons trouver tous les mondes présents ; bien que, normalement, on pense que seuls les mondes marchand, industriel et par projets sont les mondes qui sont présents. Cette grille d'analyse peut donc être utilisée pour analyser les organisations en général.

Par la suite, nous présenterons les principaux apports et limites des économies de la grandeur comme grille d'analyse des organisations.

1.5.1 Apports des économies de la grandeur

L'entreprise est considérée comme un lieu où s'expriment de manière ordinaire et permanente des différences de logiques. Diverses justifications sont avancées par les acteurs et, à chaque fois, des formes d'accords ou de compromis vont être nécessaires.

On remarquera également que le développement des techniques de communication ne suffit pas à résoudre les conflits. La reconnaissance des principes communs, les processus de recherche de solutions en cas de litiges ne passent pas seulement par une amélioration de l'expression et de la communication entre individus mais nécessitent également un décodage approfondi de ces logiques et la construction de dispositifs complexes.

La grille de lecture que nous proposent L. Boltanski et L. Thévenot nous permet de cerner davantage l'analyse des situations dans lesquelles se trouvent engagés les acteurs, en répondant aux questions : qui sont-ils ? Quels objets-clés comptent pour eux ? Quelles dimensions de leurs univers sont les plus importantes ?

Ce questionnement est précieux en cas de conflit, car il permet d'affiner l'étude des positions de chacun, celle de la stratégie des acteurs. Il complète ces questions classiques posées par l'analyse des organisations pour comprendre une situation : quels sont les acteurs ? Quels enjeux ont-ils dans la situation présente ? De quelles ressources disposent-ils ? Etc.

H. Amblard, Ph. Bernoux, G. Herreros et Y-F. Livian (1996) proposent des questions à ajouter, dans l'idée de cette grille enrichie, lesquelles sont : quels sont les personnes et les objets en présence ?, quels sont les rapports de grandeur en présence ? Comment évoluent-ils ? Il y a-t-il des principes supérieurs communs à l'œuvre ? Lesquels ? Comment s'articulent-ils ? Y a-t-il des épreuves qui les manifestent ? Quels compromis existent ? Sur quels dispositifs sont-ils fondés ?

Cette approche permet de mieux voir dans quels termes peuvent émerger les compromis nécessaires.

L'intérêt de cette approche est aussi d'aborder directement la problématique de l'accord, alors que la sociologie traditionnelle a souvent privilégié l'analyse du conflit et que les sciences de gestion ont longtemps ignoré l'un et l'autre, au nom d'un certain type de rationalité⁷¹.

A ce stade, nous devons refuser le déterminisme sociologique marxien que refuse l'idée d'utilité et avec celui-ci il faut aussi refuser la rationalité

⁷¹ *Ibid.*, p. 103.

exclusivement politique pour reprendre la tutelle wébérienne basée sur la rationalité en valeur⁷², car nous devons apprécier l'action en fonction de la valeur et pas en fonction de la finalité.

Par cette approche, même si elle laisse certains points dans l'ombre tels que : comment, par quels processus, avec quelles ressources, selon quelles stratégies la « clarification » dans un monde peut-elle intervenir ? Comment faire émerger un arrangement local ? On cerne les prémisses d'une théorisation possible de la construction des accords, et les développements sur les « dispositifs » même insuffisants à ce jour constituent une voie intéressante. Il ne s'agit pas en effet seulement de favoriser la négociation, préoccupation des sociologues, mais aussi de réfléchir sur les formes (sociales, organisationnelles, institutionnelles) qui vont rendre cet accord durable à travers une innovation sur les dispositifs possibles (préoccupation constante du gestionnaire).

En lisant comparativement quelques notions-clés mobilisées par l'analyse classique des organisations (ACO) d'une part et celles des économies de la grandeur (EdG) d'autre part, nous pouvons apercevoir une forme de complémentarité, laquelle nous pouvons résumer dans le tableau suivant⁷³ :

⁷² « *Rationalité en Valeur* » : selon Weber l'activité sociale peut être déterminée « de façon rationnelle en valeur, par la croyance en la valeur intrinsèque inconditionnelle - d'ordre éthique, esthétique, religieux ou autre - d'un comportement déterminé qui vaut pour lui-même et indépendamment de son résultat » (Weber, 1995, p. 55).

⁷³ Pour plus de détails, voir l'annexe N° 8.

Tableau 14 : Confrontation conceptuelle entre l'ACO et les EdG

Concepts confrontés	Analyse Classique des Organisations (M. Crozier et E. Friedberg)	Économies de la Grandeur (L. Boltanski et L. Thévenot)
Acteur / Personne	Centre de son dispositif conceptuel : <i>l'acteur</i> . Le contenu donné au concept de personne est proche de celui du concept d'acteur. La terminologie diffère ; la structure du raisonnement reste la même : la théorie de l'action.	Centre de son dispositif conceptuel : <i>la personne</i> .
Enjeu / Principe Supérieur Commun	Le concept d' <i>enjeu</i> souligne ce qui distingue l'acteur, ce qui lui est propre et ce qui le différencie des autres.	Le <i>principe supérieur commun</i> marque plutôt ce qui unit ou rassemble les différentes personnes dans un dispositif d'action.
	Au premier abord, ces notions paraissent contradictoires. S'il n'y a pas de superposition de sens pour ces deux concepts, il n'y a pas non plus exclusion réciproque.	
Règles / Conventions	La <i>règle</i> est entendue par la sociologie des organisations classique comme principe de référence pour les acteurs.	La notion de <i>convention</i> , elle renvoie à une règle d'accord. La convention est une règle de référence. C'est une forme spécifique de règle.
	On peut considérer que la convention n'est qu'un type particulier de règle, une règle de référence, un modèle d'accord. La règle peut aussi caractériser des formes d'accord et de relations de désaccord.	

Source : Basé sur Amblard et ali. (1996). « *Les nouvelles approches sociologiques des organisations* ».

1.5.2 Limites des économies de la grandeur

Cette approche tend à négliger à tort les apports antérieurs de la sociologie tels que les explications apportées par la théorie des organisations autour de la notion de *culture* et de celle des rapports de *pouvoir*. Or il s'agit de clés de compréhension indispensables.

a) Notion de Culture :

Si la notion de culture est prise dans le sens d'une permanence interdisant à l'acteur de changer de régime d'action dans sa relation avec autrui, si elle renvoie à une structure intégrée conditionnant de façon homogène, univoque

et permanente les comportements, alors cette notion n'est de fait pas compatible avec le raisonnement des économies de la grandeur.

La référence au concept de culture figerait en effet la capacité stratégique des personnes engagées dans l'action au point qu'elle deviendrait une catégorie non opératoire pour saisir la pluralité, la diversité des positionnements individuels.

Par contre, si la culture est entendue comme une somme d'apprentissages sociaux et de projets réinvestis par l'acteur dans son rapport aux autres et aux choses, alors cette dimension ne peut être occultée. De même, si par culture on entend appartenance sociale, positionnement dans le champ des rapports sociaux des différents acteurs, on ne peut admettre la non-mobilisation de cette catégorie d'analyse pour saisir les raisons qui conduisent les personnes à accepter tel système d'équivalences pour qualifier les objets, les individus et, de ce fait, entrer en accord ou en dispute avec autrui.

b) Rapport de Pouvoir :

En ce qui concerne le pouvoir, si, pour comprendre les coopérations fondées sur des conventions, nous excluons les relations de pouvoir, on tombe dans une vision angélique ou manichéenne de l'organisation.

L'organisation serait vue en effet tantôt comme un champ de conflit et de rapports de forces, l'entreprise devenant alors un lieu de rivalités stratégiques sans coopération, tantôt comme un lieu de relations pacifiées en justesse et en justice, l'entreprise devenant alors un espace de collaborations objectives d'où les tensions sont exclues.

Or, on peut considérer que toute organisation est un lieu de conflits de pouvoirs et d'élaboration de compromis. Quand le conflit éclate, le compromis et les conventions continuent de coordonner la relation entre les acteurs. Quand l'accord préside aux relations de toutes les parties, la

collaboration qu'il organise ne fait pas disparaître les tensions, les oppositions, les controverses. La logique de coordination des acteurs dans l'entreprise ne se succède pas avec une harmonieuse alternance mais elles coexistent.

Finalement, nous pouvons signaler que cette approche conventionnaliste nous a fourni de nouveaux outils pour analyser la comptabilité et les acteurs qui l'animent. Adoptant un regard différent, elle nous permet de considérer la comptabilité comme un ensemble d'accords collectifs sur des situations données. Cette théorie postule en effet un *individu socialisé*. Un individu qui a besoin des repères pour agir. Le modèle comptable n'est qu'une construction contingente des groupes sociaux qui, historiquement, ont su établir par leur poids une vision conventionnelle de la firme. Pourtant, cette représentation comptable n'est donc pas donnée mais bien convenue.

Section 2 : Le positionnement méthodologique et épistémologique de recherche

Notre recherche se centre sur le sujet de la fiabilité de l'information comptable, particulièrement à la suite des scandales financiers du début du XXI^{ème} siècle, de la comptabilité créative et étudier comment faire face à ce phénomène. Il existe plusieurs chemins possibles pour cela. Mais nous retiendrons celui des normes comptables et plus spécifiquement leur processus de production et de diffusion ; les normes proprement dites peuvent être durcies mais avec des limites, car l'information comptable fournie par les entreprises sert à un grand nombre d'utilisateurs différents ;

on ne peut donc pas prétendre arriver à donner une unique image⁷⁴ de l'entreprise, ce qui reste une utopie.

Pour les sciences économiques, un des problèmes spécifiques que pose le recours à la norme est de savoir comment concilier les contraintes sociales issues des règles de vie en collectivité et les exigences de l'homo œconomicus, individu libre, indépendant, intéressé et doté d'une rationalité optimalisatrice. Une telle dualité n'est dépassable que dans la mesure où on peut mettre en perspective ces concepts de « rationalité » et de « normes » à partir d'une attention portée aux actes économiques saisis dans leur effectivité ; telle est la posture première de l'économie des conventions. L'objet de cette intervention est de mesurer la portée critique (critique du modèle de rationalité substantielle) de ce projet pragmatiste (le fait que la vérité soit implicitement conçue comme une relation entièrement immanente à l'expérience humaine) à la lumière des problèmes posés par l'usage que les conventionnalistes font des notions de « norme⁷⁵ », « règle⁷⁶ » et « convention⁷⁷ ».

⁷⁴ L'objectif de la comptabilité est de donner une *image fidèle* de l'entreprise, afin qu'une personne de l'extérieur puisse en avoir une perception exacte. « *La sincérité* » est l'application de bonne foi des règles et principes ; et « *L'image fidèle* » qualifie la traduction des opérations ainsi donnée dans les comptes, du résultat des opérations, de la situation financière et du patrimoine de l'entité.

⁷⁵ Une *Norme*, c'est comme une règle considérée du point de vue du contenu de connaissance qu'elle apporte. Selon Foucault, la norme permet de classer, ordonner, hiérarchiser, c'est-à-dire mettre de l'ordre à l'intérieur d'une catégorie générale déjà déterminée par une loi, (Foucault M., *Surveiller et Punir*, Paris, Seuil, pp. 185-186). Une *norme comptable* est une obligation plus ou moins contraignante imposée à la pratique comptable. C'est une manière d'agir impérative ou recommandée.

⁷⁶ Une *Règle*, c'est la représentation d'une condition de synthèse d'une diversité. Donc la règle est la condition qui permet de lier et d'ordonner la diversité des représentations. La règle est donnée pour un entendement (dans le but de connaître) ou pour une volonté (dans le but d'agir). Elle est impérative et plus contraignante qu'une simple norme.

⁷⁷ Une *Convention*, est l'expression d'un rapport socialement construit et relativement stable. Une convention peut être définie comme "un système d'attentes réciproques sur les compétences et les comportements, conçus comme

Selon Favereau, la notion théorique de *convention* est une spécification particulière de la notion de *règle*, lorsque l'accent est mis sur le caractère *spontané* de la genèse de ce type de règle, c'est-à-dire sur l'impossibilité d'isoler une décision fondatrice de la *règle*. Parfois, l'accent est mis sur le caractère plus ou moins contraignant de la conformité à la règle.

Dans un même sens, B. Colasse (2004) définit la convention comme « un ensemble de repères socialement construits qui permet aux acteurs d'un champ donné de prendre leurs décisions et d'agir » :

- La comptabilité s'apparente à une convention ou plutôt à un ensemble de conventions. Elle obéit à des principes qui ont été construits.
- Toutes les conventions comptables n'ont pas le statut de norme. (Ex. ; le principe de partie double).
- Les normes comptables ne procèdent pas toutes de conventions. (Ex. ; notion de juste valeur – « *fair value* » - raisonnement théorique ou du cadre conceptuel).

Une norme sous-tendue par une convention s'applique beaucoup plus facilement qu'une règle contestée ou mal connue.

En sachant que nous pouvons considérer la comptabilité comme une *construction sociale*⁷⁸, nous appliquerons le modèle théorique des économies de la grandeur de Boltanski et Thévenot qui s'inscrit comme une approche sociologique, en tenant compte qu'on peut entendre par sociologie : « *une science qui se propose de comprendre par interprétation l'activité sociale et*

allant de soi et pour aller de soi". C'est également "l'organisation sociale au travers de laquelle la communauté se dote d'une référence commune, produit une représentation collective extériorisée qui fonde les anticipations individuelles" (André Orléan).

⁷⁸ La comptabilité ne s'impose pas d'elle-même, elle est un ensemble de principes, règles et procédures socialement construites (qu'on peut appeler « conventions »).

*par-là d'expliquer causalement son déroulement et ses effets*⁷⁹ » (Weber, 1995).

De plus, nous préférons analyser le processus de production plutôt que les normes, parce que dans l'organisme normalisateur⁸⁰, des représentants des différents acteurs sociaux et économiques y participent, ce qui permet de confronter des positions ou points de vue différents et quelquefois divergents. Dès lors surgit une nouvelle question, celle de savoir comment ils peuvent se mettre d'accord pour élaborer ; promulguer et publier une norme comptable définie.

De plus, cette approche prend en compte un concept de rationalité limitée⁸¹ des acteurs en action ; d'une part, les membres de la CPNC ne peuvent pas maîtriser toute l'information disponible pour produire une norme sans laisser des espaces de liberté ; et d'autre part, les utilisateurs ne peuvent pas maîtriser toutes les possibilités qu'une norme comptable laisse.

2.1 Objectifs et question de recherche

Les objectifs de ce travail sont centrés sur l'importance de l'information comptable et de sa fiabilité, et la nécessité de comprendre et d'expliquer

⁷⁹ WEBER M. (1995), « Économie et Société », Paris, Éditions Pocket, tome 1, p. 28.

⁸⁰ « *Normalisation* », elle fait référence à l'un des aspects seulement de la régulation, à savoir la production de normes. La « *Régulation comptable* », on l'entend comme « le processus de *production*, de *mise en œuvre* et de *contrôle* de l'application des normes comptables dans un espace géopolitique donné (national, régional ou mondial) ». Par « *Réglementation* », nous entendons ainsi une forme particulière de régulation et se développant par conséquent dans un espace national. La notion de régulation est donc plus large que celle de réglementation qu'elle englobe (Colasse, 2004).

⁸¹ *Rationalité Limitée* : Avec H. Simon la rationalité devient alors non plus le mécanisme générateur de probabilités mais un processus qui permet à l'individu d'engager l'action qui conduit à un résultat jugé satisfaisant compte tenu des connaissances et des capacités de calcul dont on dispose plutôt que l'action qui donne le meilleur résultat. (« *Behavioral is procedurally rational when it is outcome of appropriate deliberation. Its procedural rationality depends on the process that generated it* », (H.Simon, 1976, p.130)).

l'existence de la comptabilité créative par l'analyse du processus de production et de diffusion de normes comptables.

Notre question de recherche est : « ***Comment les processus de production et de diffusion de normes influencent-ils les possibilités d'application de la comptabilité créative, en prenant en compte les diverses logiques d'action des acteurs concernés ?*** »

En résumé, le principal objectif de cette recherche est « *de savoir si le processus de production et de diffusion de normes comptables permet de rendre fiable l'information comptable, notamment pour les investisseurs* »

Pour cela, nous mettrons en évidence le processus de production des normes et la problématique de coordination qu'il soulève, en ajoutant comment la convention comptable peut se transformer en un dispositif qui facilite la coordination.

Parmi les objectifs spécifiques, nous trouvons les suivants :

- a) Analyse critique des normes comptables chiliennes (Bulletins Techniques - BT), vis-à-vis des possibilités d'appliquer la créativité comptable. Il faut préciser que, si la norme comptable laisse aux utilisateurs des espaces pour l'interprétation, ceci permet d'appliquer la créativité comptable. Cette analyse se fera du point de vue du principal utilisateur défini dans le cadre conceptuel de la comptabilité, à savoir les investisseurs. Néanmoins, nous croyons que cette analyse peut être élargie aux autres acteurs en prenant en compte leurs objectifs spécifiques.
- b) De l'analyse précédente, on retiendra les normes comptables qui, d'une part, ont été des sujets largement discutés et qui présentent des positions divergentes entre les membres de la CPNC ; et d'autre part, laissent plus

de liberté à l'application de la comptabilité créative. Nous prendrons trois groupes de normes présentés dans la première partie de cette thèse⁸².

- c) Analyse documentaire et historique des trois groupes retenus en b). L'analyse se fera d'abord de manière générale, c'est-à-dire une analyse globale des trois étapes ; par après, on fera une analyse sur certaines normes, dans chaque groupe, en utilisant la grille d'analyse des EdG, sur base de la documentation historique de la commission et du Collège des comptables du Chili, le texte de la norme et les actes des réunions de la CPNC.
- d) Nous analyserons les logiques d'action des acteurs qui participent dans ce processus, et nous essayerons de comprendre la façon d'agir de chaque membre de la CPNC, en participant pendant un mois aux discussions sur les normes et en soutenant des entretiens avec eux.
- e) Entretien avec l'autorité régulatrice au Chili (la Superintendencia des Valores et Seguros - SVS) pour pouvoir visualiser comment elle agit vis-à-vis de la CPNC, par rapport aux sujets controversés dans les normes. Ainsi qu'avec le Président du Collège des Comptables du Chili, pour visualiser le rapport entre le Conseil national du Collège et la CPNC.
- f) Analyse des relations entre les bulletins techniques chiliens (BT) et les normes internationales (IAS/IFRS), principalement par le fait de l'entrée en vigueur des normes IAS/IFRS au Chili à partir du 1 janvier 2009..

⁸² A savoir, BT publiés avant l'année 1995 (BT 1 à 48) ; ceux publiés entre 1995 et 1997 (BT 49 à 55) ; et, ceux qui ont été publiés après l'année 1997 jusqu'au 2007 (BT 56 à 78).

- g) Finalement, nous tenterons d'expliquer pourquoi quelques normes chiliennes laissent encore des espaces de liberté pour l'application de la comptabilité créative. Comment ces normes font face à ce phénomène en mettant en place des mécanismes de contrôle des alternatives d'interprétations des normes qui peuvent rendre l'information comptable fiable.

2.2 Hypothèse de la recherche

Une fois reconnue la pluralité de formes de justifications des logiques d'action des membres de la CPNC qui rentrent en tension au moment de l'élaboration, discussion et diffusion d'une norme comptable. Les membres de la Commission et la CPNC avec la SVS, sont amenés à réaliser des compromis entre ces logiques d'action diverses et comme résultat, on aboutira à la publication de la norme. Dans cette situation particulière, la convention comptable joue un rôle important d'appui pour justifier leurs actions.

Notre travail empirique consistera donc à identifier les différentes logiques d'action présentes au sein de la Commission et des normes étudiées et, par la suite, visualiser quels sont les conflits apparus et les compromis ou accords qui sont réalisés par les membres entre eux.

Notre travail se fonde sur une hypothèse principale qui laisse un espace à d'autres hypothèses.

Hypothèse principale : « *Les processus de production et de diffusion de normes comptables font toujours apparaître des « espaces d'interprétation », issus des différentes logiques d'action des acteurs. La fiabilité de l'information comptable dépend non pas de l'existence ou de l'inexistence de ces espaces, mais de la capacité à les réguler, par des accords ou compromis »*

Par la suite, nous présentons les autres hypothèses qui nous permettront de vérifier l'hypothèse principale :

Hyp. 1 : « *La norme comptable peut être interprétée comme étant à la fois une expression d'une rationalité formelle⁸³ et comme une rationalité procédurale⁸⁴ »*

Hyp. 2 : « *La convention comptable permet de donner un épurement dynamique des logiques d'action »*

2.3 Méthodologie de la recherche

La méthodologie de recherche à utiliser dans ce travail est d'une part une *revue de la littérature (étude théorique)* et d'autre part plutôt *interprétative (étude appliquée-empirique)*, puisqu'on prétend mettre l'accent sur l'importance de l'information comptable, l'existence des possibilités d'appliquer la créativité comptable et le processus de production et de diffusion de normes comptables.

La première partie de ce travail sera plutôt une revue de la littérature ; d'abord nous montrerons les réponses qui soutiennent l'importance de l'information comptable et de sa fiabilité. Elle comportera l'analyse du sujet

⁸³ *Rationalité Formelle* : selon Weber nous entendrons par rationalité formelle d'une activité économique son taux de calculations techniquement possibles et effectivement appliqués.

⁸⁴ On parlera de *Rationalité Procédurale* lorsque les individus ne sont pas en possession de toute l'information pertinente, celle-ci demande d'être construite. Cette rationalité de la décision est jugée par rapport à ce que la procédure mise en œuvre pour la choisir a été la meilleure possible compte tenu des contraintes informationnelles. Avec H. Simon la rationalité devient alors non plus le mécanisme générateur de probabilités mais un processus qui permet à l'individu d'engager l'action qui conduit à un résultat jugé satisfaisant compte tenu des connaissances et des capacités de calcul dont on dispose plutôt que l'action qui donne le meilleur résultat. (« *Behavioural is procedurally rational when it is outcome of appropriate deliberation. Its procedural rationality depends on the process that generated it* », (H. Simon, 1976, p.130)).

de la créativité comptable, ses sources, ses motivations, ses conséquences et les réponses partielles pour les contrôler.

Par la suite, cette partie sera abordée au travers de deux études. Premièrement, avec la mise en place du processus de production et de diffusion des normes et de la problématique de coordination des acteurs qui participent dans ce processus et, deuxièmement, avec la présentation complète de l'approche conventionnaliste des économies de la grandeur qui nous permettra d'analyser le processus de production de normes comptables.

La partie *empirique (interprétative)* sera réalisée par une étude qualitative, menée par une étude de cas qui nous permettra de tenir compte des facteurs contextuels qui influencent la décision de l'émission d'une norme comptable dans un groupe de personnes ou *board*. L'étude de cas⁸⁵ constitue un mode d'investigation idéal pour analyser la manière dont se décline l'accord ou convention comptable dans le sein du groupe ou *board* ou de l'organisme normalisateur.

Cette partie de l'étude sera abordée en deux étapes consécutives : une étape plutôt descriptive, et une autre étape d'analyse critique du processus de production et de diffusion de normes comptables chiliennes (BT) utilisant la grille d'analyse des économies de la grandeur de Boltanski et Thévenot, en l'appliquant à la documentation historique disponible, les textes des normes, les actes de la Commission, et la participation directe aux réunions de la commission ; et par des entretiens avec les membres de la commission et

⁸⁵ Nous pouvons emprunter la définition que Robert K. Yin a donnée ; il définit la méthode de recherche d'étude de cas « comme une enquête empirique qui étudie un phénomène contemporain dans son contexte réel ; quand les frontières entre le phénomène et le contexte ne sont pas clairement évidentes ; et dans lesquelles des sources multiples d'évidence sont employées⁸⁵ ». (YIN, R.K. (1984; 1989; 1994) *Case study research: Design and methods, Applied Social Research Methods Series*, vol. 5, Beverly Hills, CA: Sage Publishing)

l'application d'un entretien avec l'autorité de régulation chilienne (SVS) et avec le Président du Collège des Comptables du Chili, pour connaître leurs perceptions sur le phénomène de la comptabilité créative et le processus de production et de diffusion de normes comptables.

2.4 Positionnement épistémologique de la recherche

Dans la Comptabilité, comme dans les sciences de l'organisation d'ailleurs, le paradigme épistémologique dominant est le paradigme positiviste. Mais nous pensons que la comptabilité n'est pas tout à fait positive, ni normative, ni inductive ou déductive ; il n'existe pas aujourd'hui une méthode unique, ni une façon exclusive d'aborder son étude ; elle assume une position éclectique dans laquelle elle prend de chaque outil méthodologique, le plus utile, comme le font d'habitude d'autres sciences humaines. On écarte le monisme méthodologique et on s'approche d'un pluralisme conceptuel constructif.

À l'opposé du positivisme, les tenants de l'épistémologie constructiviste – critiques naturels de l'École de Rochester (École de la théorie positiviste de la comptabilité) – considèrent que la connaissance scientifique relève d'un processus, et non d'une révélation liée à l'expérimentation : il n'y aurait pas de réalité observée, mais seulement une réalité (socialement) construite. Il existe un lien étroit entre les choix épistémologiques et méthodologiques, c'est-à-dire entre la façon de concevoir la réalité et la méthode d'investigation retenue dans la démarche scientifique. Selon Colasse, ce débat pose en fait le problème de la nature de la « réalité » comptable.

Dès lors, la comptabilité peut prendre un paradigme épistémologique, soit positiviste, soit interprétativiste, soit constructiviste, voire structuraliste.

Pour notre sujet de recherche, il nous semble que le paradigme le plus approprié serait le ***paradigme interprétativiste***, puisque d'abord nous

essayerons d'interpréter ou de comprendre les sources de créativité comptable et les normes de comptabilité en vigueur, et de connaître et comprendre le processus de production et de diffusion des normes comptables en essayant d'interpréter et de comprendre les logiques d'action des acteurs concernés.

L'objectif du chercheur consiste, dès lors, à interpréter une réalité socialement construite et multiple. Il se doit de participer à « *la compréhension des intentions et des motivations des individus participant à la création de leur réalité sociale et du contexte de cette construction, compréhension qui, seule, permet d'assigner un sens à leur comportement* » (Thiéart, 2003). Notre approche se veut dès lors résolument ***interprétativiste***.

En effet, nous pensons que la connaissance générée n'est pas le simple fait d'une découverte de l'esprit, mais est créée par le chercheur. Celui-ci invente des concepts, des modèles, des schémas pour rendre compte de l'expérience vécue par les acteurs et confronte continuellement les constructions établies tout au long du processus de recherche et de la découverte d'une nouvelle expérience ; il participe donc au processus de reconstruction de la réalité.

Interpréter notre réalité sera interpréter et comprendre l'environnement de la comptabilité au Chili ; ensuite, interpréter et comprendre le processus de production de normes comptables chiliennes, prendre, parmi les 57 BT en vigueur, les plus représentatifs et appliquer la grille d'analyse de Boltanski et Thévenot, pour montrer comment les membres justifient leur appartenance à un monde particulier et comment ils ont abouti à un accord ou un compromis sur la promulgation d'une norme en particulier. Pour ce faire, nous nous appuierons sur les textes des normes, les actes des réunions de la commission et la participation pendant un certain temps aux réunions et discussions sur les normes en train d'être discutées et proches d'être

promulguées, nous nous entretiendrons avec la plupart des membres de cette commission, et nous enverrons par courriel électronique un questionnaire aux anciens membres de la CPNC.

De plus, par un entretien auprès du Président du Collège des Comptables et de l'autorité régulatrice chilienne (SVS), nous essayerons de comprendre comment les principaux acteurs concernés par la production et le contrôle de l'application des normes comptables au Chili perçoivent la réalité comptable dans le pays ; nous exprimerons donc quelle est la perception qu'ils ont sur le phénomène des créativités comptables, comment ils font face aux divergences vis-à-vis d'une norme en particulier et comment ils arrivent à se mettre d'accord par un compromis.

Notre travail ne prétend pas connaître et expliquer une réalité indépendante. La réalité de notre recherche est un construit. Dans la plupart des travaux publiés, la réalité est vue comme un ensemble d'éléments qui existent déjà, supporté par un travail empirique et quantitatif. Nous apportons ici une nouvelle vision de la réalité qui est donc bien un « construit » : nous voyons la réalité comme un processus d'aller - retour avec les agents impliqués dans la production, la diffusion, le contrôle, et le développement des normes comptables.

La situation que nous analysons est une situation particulière (le cas des normes comptables au Chili), à un moment donné (jusqu'à l'année 2007). Nous allons essayer de reconstruire une méthodologie adéquate à un problème particulier (la comptabilité créative), c'est-à-dire la production de normes comptables. Nous étudions un phénomène spécifique dans une situation particulière à un moment particulier. La connaissance produite ne sera donc pas objective et acontextuelle, mais plutôt subjective et contextuelle.

La finalité de notre projet de recherche est de comprendre et d'expliquer le processus de production et de diffusion de normes comptables pour trouver des liens entre les agents concernés, ses logiques d'action et comment ils font pour se mettre d'accord quand il existe une discorde dans l'élaboration de la norme. En outre, pour essayer d'expliquer que ces logiques d'action sont au centre des espaces de liberté à la comptabilité créative.

Notre recherche passe par une formalisation progressive au contact du terrain, à partir d'une théorisation provisoire. Ce principe correspond à la volonté de prendre en compte l'ensemble des dimensions du problème théorique dans un contexte particulier. Notre approche nécessite de montrer l'aller-retour entre l'observation (le processus de production de normes) et la réflexion théorique (la fiabilité de l'information comptable). Ce qui est important dans notre recherche, c'est notre interaction avec l'objet observé dans la construction de la connaissance. C'est cette interaction qui est constitutive de la connaissance.

Pour expliquer les logiques d'action qui se trouvent dans le processus de production de normes, nous mettrons en place les Economies de la Grandeur (Economies des conventions) comme grille d'analyse, qui est plutôt interprétativiste.

La plupart des chercheurs s'inscrivant dans un paradigme interprétatif recourent à des données de nature qualitative. Dans notre cas, nous recourrons à des données qualitatives qui seront recueillies en utilisant trois types de techniques de collecte de données, à savoir ; l'observation, les entretiens, et l'analyse de documents (documents historiques, normes comptables et actes de réunions de la CPNC).

Enfin, la validité de la connaissance produite se fera en prenant les critères de validité des résultats habituels, qui sont l'adéquation (une connaissance

est valide dès lors qu'elle convient à une situation donnée) et l'enseignabilité (reproductibilité, intelligibilité et constructivité) du processus de production de normes ; et, bien sûr, nous prendrons aussi la capacité d'empathie du chercheur qui sera fondamentale dans la démarche de recherche d'aller - retour, dans l'interaction entre chercheur et l'objet observé, et les agents qui participent à l'émission des normes au Chili.

Chapitre 6 : Conclusion de la deuxième partie

La problématique de la comptabilité créative est un sujet controversé dans le sens que nous conduit à réfléchir à la manière dont les utilisateurs des normes comptables cherchent à trouver leurs espaces de liberté pour présenter une image comptable souhaitée plutôt que celle qu'on peut dénommer réelle. Tout en faisant la distinction avec la fraude comptable qui est le produit de l'application de procédés comptables qui contournent la norme avec le but de tromper aux utilisateurs de l'information.

En tenant compte que les normes comptables laissent encore des espaces de liberté aux utilisateurs, notre recherche se centrera sur l'étude de comment nous pouvons faire face à cette discrétionnaire et à la flexibilité des normes, pour essayer d'améliorer la fiabilité de l'information que les entreprises publient.

La piste que nous prendront pour expliquer ce phénomène est l'analyse du processus de production des normes comptables, dans un contexte particulier qui est le cas du Chili. D'abord, notre analyse sera sur le processus d'élaboration des normes professionnelles qui, d'une partie consiste en la recherche d'une solution à un problème technique, et d'autre part constitue un processus politique de coordination entre divers acteurs qui y participent. Pour aboutir nous avons retenu comme grille d'analyse celle qui propose R. Chantiri moyennant l'analyse des cinq critères pour le caractériser.

Ensuite, l'analyse se centrera sur la problématique de la coordination des acteurs qui participent au processus, pour essayer d'expliquer les espaces de liberté laissés dans les normes comptables. Pour cela, nous avons retenu comme cadre d'analyse celui des Economies de la Grandeur proposé par L. Boltanski et L. Thévenot. Ce cadre d'analyse nous semble pertinent pour expliquer et justifier les logiques d'action des membres de la Commission de principes et normes comptables du Chili.

Cette approche conventionnaliste nous a fourni des nouveaux outils pour analyser, à travers de l'interprétation des logiques d'action, la comptabilité et les acteurs qui l'animent. Il faut préciser que le modèle comptable n'est qu'une construction contingente de groupes sociaux, et que la représentation comptable n'est donc pas donnée mais bien convenue.

Nous avons retenu pour notre recherche un positionnement épistémologique interprétativiste, car notre objectif consiste à interpréter une réalité socialement construite et multiple qui nous permettra de comprendre les intentions et motivations des membres de la Commission qui participent à la création de leur réalité sociale à travers du processus d'élaboration de normes comptables au Chili.

En fait, nous avons formulé notre question de recherche en termes d'analyse du processus d'élaboration et de diffusion de normes comptables et les diverses logiques d'action des acteurs concernés, pour comprendre son influence sur les possibilités d'application de la créativité comptable.

Cette question de recherche fonde nos hypothèses de recherche à savoir, le processus de production de normes comptables fait toujours apparaître des espaces d'interprétation, issus des différentes logiques d'action des acteurs. La fiabilité de l'information comptable dépend non pas de l'existence ou de l'inexistence de ces espaces, mais sur la capacité de réguler ces espaces, par des accords ou des compromis.

Enfin, la description de ce processus, nous aura permis de mettre en évidence les différents acteurs économiques et sociaux qui interviennent dans le processus d'élaboration et de diffusion des normes comptables au Chili. Ces acteurs seront au centre de notre étude empirique, car nous prendrons les rapports entre les membres de la commission – acteurs internes au processus – et par après, nous analyserons les relations entre les acteurs externes au processus.

**TROISIEME PARTIE : ETUDE EMPIRIQUE : LE CAS DU
PROCESSUS DE PRODUCTION DE NORMES
COMPTABLES AU CHILI**

Après avoir retenu le cadre d'analyse des Economies de la Grandeur (EdG) et avoir défini nos hypothèses de recherche, nous allons à présent vérifier ces hypothèses au sein du processus d'élaboration des normes comptables par la Commission de Principes et Normes de Comptabilité du Chili (CPNC).

Dans cette troisième partie, nous présenterons les aspects méthodologiques utilisés dans cette étude empirique, c'est-à-dire le choix des épreuves à analyser, les matériaux d'enquête, les types d'exploitation du matériel collecté et les critères que nous avons retenus pour sélectionner les périodes et les normes comptables qui seront nos études de cas.

Les résultats de l'analyse de notre étude empirique seront présentés par chaque norme choisie et, dans chaque cas, nous ferons une sous-division par une brève introduction de la norme (historique, objectif et portée, alternatives à la comptabilité créative) ; analyse de la norme en appliquant la grille des EdG (identification : des mondes, mondes en conflit, critères à appliquer pour résoudre le conflit – acteurs internes et externes) ; la convention comptable au centre de la coordination ; les divergences au centre de la comptabilité créative ; analyse des relations entre les normes chiliennes et les normes internationales par rapport à la comptabilité créative et, conclusions et réflexions vis-à-vis des hypothèses de recherche.

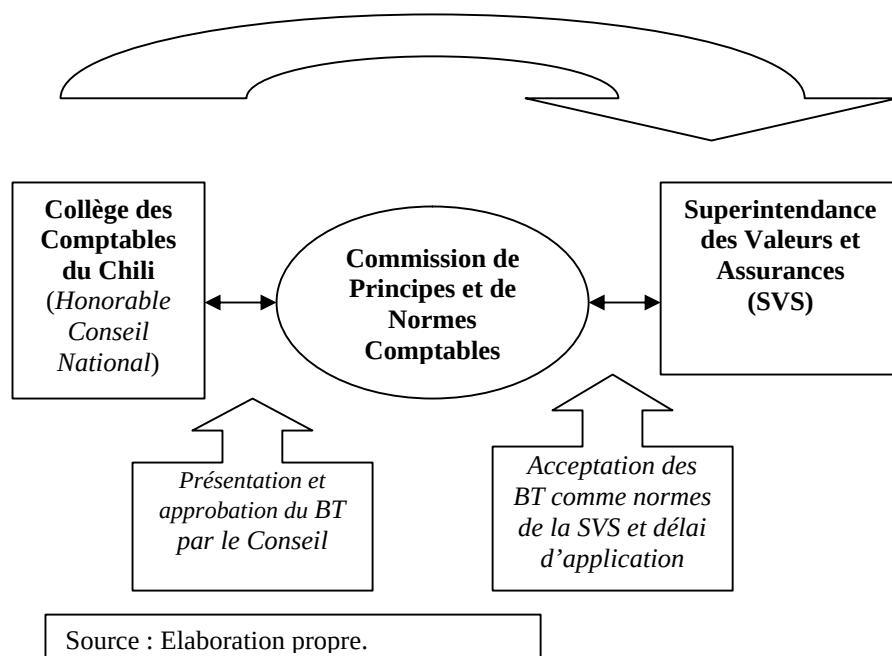
Chapitre 7 : Aspects méthodologiques

Le modèle des Economies de la Grandeur propose une réflexion sur la production des accords et la réalisation de la coordination entre les individus. Ce modèle se concentre sur les actions justifiables. Donc en cas de désaccord les personnes en conflit cherchent à justifier leurs actes en s'appuyant sur des principes de justification différents pour chercher la forme d'un accord. Ces situations engagent des sujets et des objets, c'est-à-dire que ces épreuves permettent de valider ces jugements.

Dans notre question de recherche, nous avons signalé l'idée d'expliquer si le processus de production de normes comptables laisse des possibilités d'application de la comptabilité créative, en prenant en compte les diverses logiques d'action des acteurs concernés. Ces acteurs concernés, nous pouvons les diviser en deux catégories, à savoir : les *acteurs externes* (SVS, Collège des Comptables, les entreprises et le Service d'Impôts Internes) ; et les *acteurs internes* (membres de la CPNC). Ces acteurs se retrouvent souvent en tension et font apparaître des situations conflictuelles dans le processus d'élaboration de normes, soit au sein de la Commission, soit dans leur relation avec le Collège, d'une part, et la Superintendence, d'autre part.

En conséquence, notre étude doit être poursuivie en tenant compte des relations internes et externes.

Figure 2 : Les relations entre les acteurs internes et externes au processus



D'autre part, comme nous l'avons signalé dans nos hypothèses, nous avons analysé le processus de production de normes comptables sous le regard des logiques d'action présentes tant au niveau des acteurs internes que des acteurs externes ainsi que le rôle des conventions comptables dans la résolution du conflit ou désaccord.

Par la suite, nous présentons brièvement les autres aspects méthodologiques, à savoir : les matériaux de l'étude, les types d'exploitation des matériaux, l'étude de cas et les critères de sélection des normes à analyser.

Section 1 : Les matériaux utilisés

Pour réaliser notre étude et mettre en évidence les différents principes qui fondent les justifications des logiques d'action des acteurs concernés, nous

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

avons retenu trois types de matériaux de support, à savoir : le recueil de documents écrits, les entretiens semi-directifs et l'observation sur le terrain. Il faut signaler que la collecte des différents supports s'est déroulée, en général, en parallèle, sauf pour les normes comptables chiliennes proprement dites, dont nous avons accès avant de commencer cette étude.

a) Le recueil de documents écrits :

Pour récolter les documents écrits pertinents à notre étude, nous avons suivi divers chemins, pour éviter de laisser une source non exploitée. Ces chemins seront présentés plus-bas.

Dans quelques-uns des documents recueillis, nous avons trouvé des justifications aux logiques d'action ainsi que des situations de conflit ou de compromis, qui serviront pour appuyer notre étude et nos conclusions. Par contre, d'autres documents nous ont aidés à identifier les ressources de chaque grandeur en présence.

Parmi les documents récoltés au sein de la Commission, on retrouve :

- les Bulletins Techniques ;
- la composition de la commission ;
- le Procédé pour le développement des nouveaux bulletins techniques: Protocole ;
- les actes de réunions (des dernières années) ;
- les plans de travail ;
- les projets de nouvelles normes comptables par rapport au plan de convergence.

Parmi les documents récoltés au sein du Collège des Comptables, on retrouve :

- l'Histoire du Collège ;
- le Plan de convergence des normes vers les IFRS ;
- la Structure du Collège ;

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

- les Mémoires annuels du Collège ;
- le Statut interne ;
- le Règlement des Commissions consultatives du Collège, dont la Commission de Principes et Normes Comptables ;
- les Actes d'approbation des bulletins techniques.

Parmi les documents récoltés au sein de la Superintendencia des Valeurs et Assurances, on retrouve :

- La Loi Organique de la Superintendencia (D.L. N° 3.538 de 1980) ;
- l'organigramme ;
- ses fonctions ;
- les normes, offices, circulaires et instructions de la SVS.

De plus, nous avons retrouvé des informations, principalement de type légal, sur les web site de la Bibliothèque du Congrès National, de la Superintendencia des Valeurs et Assurances et du Collège des comptables du Chili ; la législation de la création du Collège ainsi que de la Superintendencia, comme d'autres lois liées à notre sujet d'étude.

Ces matériaux d'étude recueillis à partir des informations contenues dans les documents écrits, représentent notre principale source d'information.

b) Les entretiens semi-directifs :

Etant donné que notre étude se fonde sur une analyse qualitative, nous avons opté pour des entretiens semi-directifs comme méthode d'interview, auprès des membres de la commission des principes et normes comptables (CPNC), auprès du Président National du Collège des Comptables et lorsque ce fut possible, auprès de l'autorité régulatrice chilienne (SVS). Ce mode d'investigation permet d'obtenir des informations sur la perception des acteurs et sur la signification qu'ils accordent aux événements. L'objectif des entretiens sera d'interroger les acteurs sur leurs perceptions du processus de

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

production des normes en faisant la distinction (si c'est possible) entre les trois périodes d'analyse ; sur leur vision par rapport aux situations conflictuelles sur une norme en particulier et comment ils sont arrivés à un accord, et de plus sur le fait de laisser des choix aux utilisateurs des normes comptables pour appliquer la comptabilité créative et s'ils ont envisagé des dispositifs de contrôle aux interprétations des normes.

Dans ces entretiens nous avons laissé les personnes interrogées s'exprimer librement et ouvertement sur les différents sujets fixés à l'avance. Il faut ajouter que tous nos entretiens ont débuté avec une introduction sur le sujet de recherche et sur l'objectif de l'entretien et, ensuite nous avons toujours posé une question ouverte et neutre pour permettre aux interviewés de s'exprimer et de faire en sorte qu'ils soient à l'aise. Par exemple, dans les cas des acteurs internes (membres de la CPNC), après les avoir interrogé sur leur qualité de membre, nous avons suivi avec cette question : « *Pourriez-vous m'expliquer comment se déroule le travail dans la Commission ?* » et, ensuite « *Pourriez-vous me raconter comment se passe la discussion d'un bulletin technique ?* » ; et dans le cas des acteurs externes (Collège et SVS) la première question a été : « *Pourriez-vous me raconter comment a été créé le Collège (ou la Superintendence) ?* » et, ensuite « *Pourriez-vous m'expliquer comment se déroule le processus de production de normes comptables ?* ». Le but de ces premières questions était de laisser parler l'interviewé et, par après, de diriger l'entretien en utilisant des consignes spécifiques pour approfondir certains thèmes d'intérêts pour notre étude.

Comme le suggère L. Thévenot (1989), « l'interviewer doit assurer un contrôle de la nature des ressources qu'il apporte dans son interrogation et l'introduction sciente incongrus dans la discussion permet d'ouvrir le dispositif d'enquête sur des situations critiques ».

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

Les entretiens sont justifiés par ISAAC (1996) qui déclare que « l'hypothèse fondamentale des auteurs (Boltanski et Thévenot) sur le repérage des mondes en présence est qu'il existe des moments privilégiés au cours desquels il est possible de repérer, au travers du discours des acteurs en présence, l'expression des différents mondes et de comprendre ainsi les logiques d'action de ces acteurs¹ ».

Les thèmes abordés dans les entretiens avaient pour objectif de faire ressortir les différentes logiques d'action des acteurs concernés et leurs relations de conflit et comment ils concevaient le possible accord. Dans le cas des acteurs internes, les entretiens nous ont permis d'identifier la place et le rôle tenu par la convention comptable dans la discussion et l'accord ; ce que nous avons mis en rapport avec les documents écrits déjà récoltés et l'observation sur le terrain.

Les entretiens n'ont pas été enregistrés afin de faciliter l'établissement d'une relation de confiance nécessaire pour obtenir la meilleure disposition à apporter des informations précieuses pour notre analyse. Ce qui peut-être considéré comme une limite à notre recherche, mais, de toute façon, en annexe nous présentons le guide des entretiens et un résumé de tous les entretiens.

En plus, nous avons envoyé par courriel électronique le questionnaire qui a servi de base aux entretiens, par l'intermédiaire du Directeur Technique de la CPNC, aux anciens membres de la commission, spécialement aux anciens présidents de la commission, pour avoir l'avis des membres qui ont participé au processus dans le premier temps d'existence de la commission (tous sont présentés en annexe).

¹ ISAAC H. (1996), *op. cit.*, p. 15.

c) L'observation sur le terrain :

Un troisième chemin a été envisagé, celui de l'observation sur le terrain qui permet, d'une part, d'observer diverses *situations* au cours de leur réalisation, de voir les acteurs mettre en œuvre des principes d'action ainsi que l'agencement des ressources qu'ils mobilisent et les qualifications qu'ils utilisent pour nommer les objets et les sujets qui les entourent. D'autre part, certaines situations permettent de récolter les justifications, d'observer comment on bascule d'une logique à une autre et de valider les jugements recueillis lors des entretiens. En plus, l'observation permet d'identifier la diversité des objets engagés dans chaque situation. Cette attention aux objets est exigée par le rôle accordé à la mise à l'épreuve des justifications.

L'observation sur le terrain a été envisagé en deux moments différents à savoir : participation pendant quelques sessions de travail de la Commission de l'année 2007, ce qui n'a pas pu se faire car dans cette année-là la CPNC a été plutôt en discutant la façon comment implémenter les normes internationales et donc cette situation n'était pas très intéressante pour notre recherche ; et la participation du chercheur pendant 8 ans à la Commission (entre 1996 et 2000, comme membre suppléant ; et dès 2000 à 2004, comme membre titulaire). Pourtant l'observation a été conduite seulement sur ce deuxième moment.

Section 2 : Les types d'exploitation des matériaux

Le modèle des EdG propose trois types d'exploitation du matériel collecté à partir de trois outils de codage portant sur les ressources et leur agencement cohérent (Thévenot, 1989).

a) Premier type d'exploitation : Inventaire des ressources

Nous devons faire l'inventaire des ressources relatives aux différentes grandeurs.

La justification d'une action relève rarement d'une seule grandeur et il importe d'abord de repérer et de distinguer les différentes grandeurs afin de modéliser leur articulation dans une situation donnée. Cette étape est possible par cet inventaire des ressources : objets, sujets, relations entre eux. Il s'agit de repérer les justifications données à une situation par les personnes dans leurs discours et qui mobilisent pour cela une ou plusieurs grandeurs.

b) Deuxième type d'exploitation : Construction d'un scénario justificatif

Il porte sur les rapports, récits ou écrits, dont sont extraites les phrases qui rendent compte de l'assemblage des éléments répertoriés dans l'inventaire. La compilation de ces phrases conduit à confectionner un scénario justificatif propre à prévenir une demande de justification.

c) Troisième type d'exploitation : Représentation graphique

Thévenot propose de prolonger la construction artificielle du deuxième type d'exploitation par une représentation graphique qui met en évidence la façon dont différentes ressources particulièrement importantes sont engagées.

Ces types de traitement du matériel empirique collecté permettent de confronter systématiquement différentes formes de généralité. La confection d'un inventaire, de scénarios justificatifs et de représentations graphiques peut servir à tester la cohérence de situations empiriques, à mettre en évidence l'incompatibilité d'éléments relevant de formules d'investissement différentes. Par ailleurs, ces outils peuvent servir à améliorer le dispositif d'interrogation.

La procédure d'analyse des données va commencer par une phase d'interprétation qui nous permettra de classer les données, c'est-à-dire que

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

nous avons dressé l'inventaire des ressources sur la base de différents rapports que nous avons recueillis. Cette interprétation va nous permettre d'identifier les justificatifs de chaque décision et de les associer à leur régime conventionnel respectif. C'est-à-dire avec l'inventaire nous avons passé au codage, ce qui nous a permis d'identifier les grandeurs mobilisées par les acteurs à partir de leurs ressources. Ce travail d'interprétation a été réalisé à partir de la grille théorique des EdG où nous avons mis en rapport les mondes et leurs indicateurs.

Une fois fait l'inventaire et le codage des ressources dans chaque grandeur identifiée, nous avons analysé la cohérence entre les grandeurs en mettant en évidence les figures d'accord ou de conflit et les compromis et dénonciations.

Après notre travail de classification des justificatifs dans leurs catégories respectives, nous avons procédé à une deuxième interprétation des résultats de notre premier travail d'interprétation, qui nous a permis de vérifier l'évolution des comportements des acteurs dans le processus de production des normes dans les trois périodes d'analyse, et de valider l'effet que le processus de production des normes laisse des espaces aux interprétations dus au fait que les logiques d'action des acteurs concernés sont diverses. En plus, cette analyse nous permettra de vérifier les hypothèses de recherche, sur la rationalité formelle, sur l'espace d'interprétation des normes, sur les dispositifs pour le réguler, limiter ou contrôler, sur l'épure des logiques d'action et sur l'influence des principaux utilisateurs des normes.

Section 3 : L'étude de cas et les critères de sélection utilisés

L'étude de cas² est une méthodologie qualitative descriptive qui est employée comme un outil pour étudier quelque chose de spécifique dans un phénomène complexe. Le « cas » est compris comme un système intégré et en fonctionnement, ce pourquoi il requiert une analyse pour interpréter et reconstruire ce système.

L'étude de cas est l'étude approfondie d'un ou de très peu d'objets de recherche, ce qui permet d'obtenir une connaissance vaste et détaillée de ces derniers. Il se base sur l'idée que, si nous étudions avec attention toute unité d'un certain univers, nous serons dans des conditions de connaître quelques aspects généraux de celui-ci, au moins, nous aurons une perspective qui orientera une recherche postérieure.

Les études de cas, même si elles permettent d'élaborer des généralisations, possèdent leur force dans leur capacité de produire des interprétations, lesquelles peuvent être propagées dans une étude comparative postérieure. Les interprétations qu'élabore l'étude de cas, comme méthodologie, sont formées par un processus progressif de définition de matières significatives, récolte de données, interprétation, validation, et rédaction du cas.

L'étude de cas se caractérise par le fait qu'elle permet de réunir des informations afin de saisir une réalité et de comprendre son évolution.

Comme nous avons opté pour une étude qualitative, cette étude sera menée à travers l'étude de cas à deux niveaux : *au niveau général*, le cas du processus de production des normes comptables au Chili et, *au niveau spécifique*, le cas de certaines normes comptables qui présentent des espaces de liberté à

² YIN, R.K. (1984, 1989, 1994) *Case study research: Design and methods*, *Applied Social Research Methods Series*, vol. 5, Beverly Hills, CA: Sage Publishing.

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

l'application de la comptabilité créative et d'autres d'interdiction pure. Tout ça par rapport à l'époque d'élaboration et publication des normes.

L'objectif de notre étude empirique consiste à valider nos hypothèses de recherche, ce qui doit nous amener à vérifier si le processus de production des normes est en soi-même une source de comptabilité créative pour les diverses logiques d'action des membres de la CPNC ; elle doit aussi nous permettre de vérifier si la norme comptable est interprétée comme une expression de rationalité formelle et procédurale et si les accords sont des actes de justification des actions des acteurs concernés.

Par la suite, nous présenterons les critères de choix de notre cas d'étude et les normes comptables qui serviront de base à notre analyse :

L'unité d'analyse

Notre unité d'analyse comprend donc les procédures ou les pratiques susceptibles d'influencer les jugements des acteurs et qui sont soumises à des contraintes de justification publique. « Pour Boltanski et Thévenot, les situations ne peuvent se comprendre, s'analyser qu'à partir des représentations qu'en donnent, au travers de leur justification, les personnes qui le font. Selon les auteurs, les représentations s'expriment dans des discours qui constituent de fait le matériau empirique du chercheur, une fois que l'on aura repéré une situation dans laquelle les individus ont une nécessité de se justifier³ ».

Comme nous l'avons déjà signalé, le choix de notre cas d'étude a été établi en tenant compte des considérations générales suivantes :

³ ISAAC H. (1996), « A propos de l'épistémologie et de la méthodologie de l'ouvrage de L. Boltanski et L. Thévenot « De la justification : les économies de la grandeur » », *Cahier de recherche n° 34*. Paris, CREPA.

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

- a) L'économie chilienne, dont le marché des capitaux, a connu un développement et une croissance soutenue pendant ces dernières années, ce qui fait que l'information comptable publiée est conçue comme un bien d'intérêt public et qui intéresse non seulement les entreprises, ses actionnaires et l'État, mais aussi tous les autres *stakeholders*, parmi lesquels les investisseurs institutionnels⁴ qui ont joué un rôle fondamental dans le développement du marché boursier chilien.
- b) Le changement politique survenu pendant l'année 1990, d'un gouvernement militaire – période des principaux changements politico-économico-sociaux – au retour de la démocratie et la liberté⁵ de l'accès à l'information ;
- c) La production de normes comptables au Chili est réalisée par une commission professionnelle indépendante de l'organisme régulateur ;
- d) Le nombre de normes publiées est important (78 au total) dont 57 sont encore en vigueur ;
- e) Enfin, le chercheur connaît bien la réalité chilienne et a toujours été intéressé par la fiabilité de l'information publiée par les entreprises.

La période d'observation :

Dans un premier temps, nous avons choisi d'étudier l'évolution du processus de production des normes comptables et des logiques d'action des acteurs sur trois périodes d'observation historiquement justifiées (Avant l'année

⁴ Les principaux investisseurs institutionnels au Chili sont les Administrateurs de Fonds de Pensions (AFP, *Administradoras de Fondos de Pensiones*).

⁵ Il faut tenir en compte l'idée du Libéralisme de Popper qui soutient en effet que l'intervention de l'État est nécessaire en raison du *paradoxe de la liberté* : « *La liberté, si elle est illimitée, conduit à son contraire ; car si elle n'est pas protégée et restreinte par la loi, la liberté conduit nécessairement à la tyrannie du plus fort sur le plus faible* ». (*La société ouverte*, ch.12, section 2).

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

1995 ; entre 1995 et 1997 ; entre 1997 et 2007), car nous croyons que l'évolution de la façon de concevoir et de produire des normes comptables a subi des influences externes très marquées sur le processus suivi. Cette étude sera plutôt d'analyse documentaire-historique et très générale, parce que son but est de mettre en évidence le chemin suivi par le développement et la production des normes comptables au Chili, ce qui peut nous donner quelques pistes pour mieux expliquer la façon actuelle d'agir.

Dans un second temps, nous choisirons quelques normes parmi lesquelles les plus importantes vis-à-vis des sujets traités et des espaces de liberté laissés à la créativité comptable. Ce choix nous permettra d'étudier la manière dont on est arrivé à se mettre d'accord sur des normes très diverses et, de plus qui se sont produites dans des contextes très différents et dans des matières aussi diverses.

Dans les chapitres suivants, nous présenterons chacun des cas d'étude choisis, d'abord nous présenterons l'étude au niveau général du Chili et, ensuite l'étude au niveau spécifique des normes comptables retenues pour notre analyse.

**Chapitre 8 : Etude au niveau général : le processus de production des
normes**

En considérant que la norme est considérée comme « *fondement de l'ordre social* », son processus d'élaboration vient au centre de la discussion, car les êtres humains ont besoin de normes qui puissent leur permettre de se mettre ensemble et d'agir de manière ordonnée en prenant en compte quelques éléments à respecter.

Mais comme ces êtres humains sont par nature différents et que chaque individu peut agir différemment, il faut ajuster ces actions de façon à préserver la possibilité d'une coordination avec d'autres personnes.

De plus, la problématique de coordination des actions est au cœur du processus de production des normes, car les personnes qui y participent sont de nature différente et la façon de chacun d'analyser et de comprendre la réalité est unique. Néanmoins on a la possibilité de mettre en place une dynamique de négociation des accords entre les individus.

La question de savoir si la production des normes doit venir de l'État ou des organismes privés est toujours présente, et il me semble important ici de reprendre cette question en donnant une réponse pour le cas des normes comptables chiliennes.

La norme comptable chilienne va de bas en haut et de la multiplicité à l'unité, c'est-à-dire que les sujets à étudier qui seront au centre d'une nouvelle norme naissent au sein de la Commission en prenant en compte les signaux que chaque membre reçoit de son environnement plus proche, donc dans la CPNC on trouve la multiplicité des actes, des intérêts, des jugements et des situations individuelles et collectives. Elle est utilisée par les *sciences*

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

sociales telles que *l'économie* et la *sociologie*⁶. On monte vers l'État comme unité supérieure et lointaine, représentée par la Superintendance des Valeurs et des Assurances. On considère les normes comme des formes de contrainte ou de coordination structurant la société⁷.

Nous pouvons donc signaler que les normes comptables au Chili, telles qu'elles sont conçues, ne sont pas des normes juridiques, car ces dernières sont considérées à partir de la figure supérieure de l'État. Néanmoins, nous pouvons les classer aussi comme normes qui naissent des *sciences de la gestion*, car le gestionnaire étudie directement les figures des normes sous le rapport de l'organisation des hommes et des ressources dans la production collective des objets.

Du point de vue de leur production, les normes ne sont pas les effets de certaines causes, mais l'expression de volontés humaines, et elles sont considérées comme fondement de l'ordre social.

Section 1 : Le processus d'élaboration des normes comptables

Le processus d'élaboration des normes comptables ne consiste pas simplement en la recherche d'une solution à un problème technique mais constitue un processus politique de confrontation et de choix entre des rationalités différentes. Il implique de faire un choix entre des objectifs généraux ou des valeurs sous-tendant les différentes solutions possibles.

L'élaboration des normes comptables est comme un processus de formation de règles dans la société, se référant à l'économie, à la science politique ou à

⁶ Pour les sociologues, les normes sont considérées comme des contraintes. Les économistes semblent privilégier les fonctions de coordination des normes.

⁷ BERTHOUD A. et É. SEVERIN (eds) (2000). *La production des normes entre État et Société Civile*. Paris : Editions L'Harmattan, p. 15-17.

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

la sociologie pour se doter d'un cadre d'analyse qui débouche sur la formulation d'hypothèses ou qui, au contraire, permet de donner une lecture des faits observés dans le cadre d'une étude en profondeur⁸.

Pour analyser le processus d'élaboration des normes comptables, nous utiliserons la grille d'analyse proposée par R. Chantiri (2000).

Premier critère : L'existence d'un processus type

La Commission est amenée à se prononcer sur bon nombre de projets et à prendre des décisions, et pour accomplir cette tâche elle a établi un procédé standard (un « *processus type* »), suivi dans la plupart de cas. Seulement, il varie selon que le dossier à traiter est un dossier avec « urgence » ou bien, il se réfère à une interprétation des normes antérieurement dictées. Les étapes, les règles et les procédures qui régissent l'élaboration des normes sont suivies régulièrement et chaque fois on cherche à identifier les facteurs qui font varier le processus d'un dossier à l'autre.

Deuxième critère : La position des participants au processus, experts ou représentants

Le processus de production de normes fait intervenir de nombreux acteurs, apportant leurs compétences et leur expérience, et d'autres en tant que représentants d'un groupe (représentants ou experts). Dans le cas de la CPNC, la plupart des participants sont *représentants* d'un groupe d'intérêts (Cabinets d'audit, Universités, Entreprises, Banques), mais ils agissent aussi quelquefois en qualité d'*expert*.

Nous avons trouvé aussi deux autres positions, à savoir : les *gardiens d'une certaine cohérence*, principalement le président de la commission et le chef ou responsable de projet ; et les *professionnels de la normalisation*,

⁸ CHANTIRI R. (2000). *Les processus d'élaboration des normes comptables : Proposition d'un cadre d'étude*, dans la Revue Comptabilité-Contrôle-Audit, numéro spécial, décembre, p. 21.

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

principalement les professeurs d'universités qui peuvent se définir comme des normalisateurs.

Troisième critère : L'existence d'un lien entre les normes

Le travail de la commission a passé par des étapes bien différentes, par exemple : dans la première partie de son existence, la CPNC a dû rattraper le retard vis-à-vis d'autres pays par rapport aux normes comptables, donc elle a travaillé principalement sur des thèmes qui devraient être sujets de bulletin technique, donc nous pouvons dire qu'elle a réagi aux pressions extérieures (« coup par coup »). Cette façon de travailler a duré plusieurs années. Mais, dans les derniers temps les décisions par rapport aux sujets à étudier pour l'élaboration des normes comptables s'est basé sur un agenda de travail qui était consensuel au début de chaque année, néanmoins quelques normes ont été produites en répondant à une demande de l'extérieur.

Malgré la façon de décider sur les thèmes à normer, nous pouvons signaler qu'il a existé une *cohérence technique* (associée à un cadre technique ou conceptuel non formalisé) et une *cohérence liée à la démarche et à la politique de l'organisme normalisateur* (associée à la politique de la définition de l'agenda annuel).

Quatrième critère : La nature et les modalités de la décision

Au sein de la Commission, dans les derniers temps, les mécanismes de formation de la décision et leurs caractéristiques ont été accordés à tous les membres en réponse à une première proposition faite par le Président de la CPNC et avec un va-et-vient avec la Superintendance et le Collège. C'est une décision collective.

Dans la plupart du temps, le processus d'élaboration de normes a été affecté par des éléments moins formalisés, comme le travail de négociation (« *processus de persuasion* »), car il n'existait pas un cadre conceptuel

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

comme un élément explicite et objectif en apparence qui arbitre entre les différentes positions.

La nature de la décision résulte généralement d'un *compromis* supposant des *concessions* de la part des ; soit membres de la commission, soit la SVS et le Collège. Mais il faut signaler que quelques projets n'ont pas débouché sur un consensus et où donc le Président de la commission devait intervenir.

Cinquième critère : Les acteurs de la normalisation

La CPNC, en principe, travaille en solitaire dans la première partie de l'élaboration de la norme, puisqu'après elle commence à maintenir des feedback avec la SVS, les organismes liés aux entreprises, les universités, etc. Il faut préciser que les parties liées plus actives sont la Superintendence et les firmes d'audit ; un peu plus, les universités et les entreprises.

Les contours de la CPNC, comme organisme normalisateur, peuvent être appréhendés à travers la notion d'élite, c'est-à-dire l'ensemble des personnes qui suivent de manière régulière les problèmes comptables et leur réglementation dans le cadre des travaux de l'organisme de normalisation (une sorte de normalisateur informel)⁹.

Section 2 : Analyse historique du processus d'élaboration de normes

Dans cette section, nous présenterons brièvement l'analyse de l'évolution du processus de production des normes comptables et des logiques d'action des acteurs sur trois périodes d'observation historiquement justifiées, car nous croyons que l'évolution de la façon de concevoir et de produire des normes comptables a subi des influences externes très marquées sur le processus

⁹ Dans le cas du Chili, ce sont la personne qui sert de liaison avec la SVS et les collègues de chaque membre de la commission qui partagent avec la CPNC ses avis sur la norme en question.

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

suivi. Cette étude se fera par l'analyse de documentaire-historique et générale, parce que son but est de mettre en évidence le parcours suivi par le développement et la production des normes au Chili, ce qui peut nous donner quelques pistes pour mieux expliquer la façon actuelle d'agir.

Première période : avant l'année 1995 (Bulletins Techniques N^{os} 1 à 48)

Cette période a été marquée par une nécessité de compter avec un cadre normatif pour la comptabilité au Chili, influencé par l'Association Interaméricaine de Comptabilité (AIC) qui donnait des avis sur les normes comptables à tous les pays des Amériques. Dans un premier temps, l'influence venait des Etats-Unis et de l'Angleterre, c'est-à-dire de la culture anglo-saxonne de la comptabilité, par conséquent les premières normes ont été basées sur les normes américaines. C'est ainsi que la CPNC a émis le bulletin technique N° 1 sur la théorie de base de la comptabilité en incluant une liste des « Principes comptables » basé sur les études réalisés par W. Patton (1922), J.B. Canning (1929), suivis par les postulats de base de M. Moonitz (1961), de P. Brady (1965), le rapport Tueblood (1973)¹⁰ et l'accord de la VII^{ème} Conférence Interaméricaine de Comptabilité (1965)¹¹.

En plus, le processus politique, économique et social des années '70 a poussé le Collège à créer la CPNC pour accomplir sa tâche d'organisme normalisateur et répondre aux besoins des entreprises et du pays. C'était, principalement, pour cette situation qu'était émis le bulletin technique N° 3 sur la correction monétaire (comptabilité d'inflation). Après ce bulletin, la commission a gardé le silence en attendant la nouvelle législation que le gouvernement militaire avait commencé à étudier et à mettre en place. En

¹⁰ Patton W. « Accounting Theory » ; Canning J.B. « The Economics of Accountancy » ; Grady P. « Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprises » ; Trueblood R. « Report Trueblood Comité ».

¹¹ Travail de la « Commission permanente de normes de comptabilité » (1965), Association Interaméricaine de Comptabilité, présenté dans la VII^{ème} Conférence Interaméricaine de Comptabilité, Mar del Plata, Argentine.

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

1977 la CPNC a repris sa fonction de normalisateur, principalement, comme réponse aux besoins de normes comptables pour le nouveau modèle économique mis en place par le gouvernement. Par exemple : éventualités, parties liées, leasing, frais de R&D, actif fixe et son financement, etc.

Deuxième période : entre 1995 et mi-1997 (Bulletins Techniques N^{os} 49 à 55)

Cette période a été marquée par une situation économique qui permettait d'avoir un équilibre macro-économique stable, après les premières années de gouvernement démocratique, une étape de transition qui a permis une amélioration de la situation politique et sociale. La CPNC avait déjà commencé à étudier et émettre des normes comptables propres à un pays avec une économie ouverte au monde et un modèle de développement économique basé sur le modèle exportateur ; donc, il y avait besoin de normes comptables pour les nouvelles affaires avec le monde. Parmi les normes élaborées dans cette période, on retrouve : leaseback, intangibles, tableaux de flux de trésorerie, investissements dans l'extérieur, réévaluation technique de l'actif fixe.

Troisième période : après mi-1997 (jusqu'en 2007) (Bulletins Techniques N^{os} 56 à 78)

Une importante décision a été prise, qui a marqué le processus qui suit, celle de la publication du BT N° 56 en 1997, qui dispose que « en l'absence de norme locale, utiliser la norme internationale ». Pour le Président du Collège des Comptables, ce bulletin définitivement « *a marqué un point de repère pour la comptabilité au Chili* », car il montre que la comptabilité au Chili est ouverte au développement de la normalisation comptable dans le monde actuel. Parmi les sujets traités, au-delà du BT 56, on retrouve : produits dérivés, impôts sur le revenu (nouvelle norme), association sans but lucratif, regroupement d'entreprises, recettes et produits, investissements à court terme, etc.

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

Avec l'émission du BT 56 et suivant, la CPNC a accéléré le processus d'émission des normes comptables qui a manqué au Chili pour s'approcher davantage des normes internationales de comptabilité (IAS/IFRS), jusqu'au moment de la décision d'adopter le référentiel IASB à partir de l'année 2009.

**Chapitre 9 : Etude au niveau spécifique : analyse des normes
comptables choisies**

A partir de l'analyse au niveau général sur le processus de production de normes, nous avons choisi quelques normes en fonction de l'importance des sujets traités et des espaces de liberté laissés à la créativité comptable. Ce choix nous permettra d'étudier la manière dont on est arrivé à se mettre d'accord sur des normes très diverses et, de plus qui se sont produites dans des contextes très différents et dans des matières aussi diverses.

Par cela, nous appliquerons la grille d'analyse de Boltanski et Thévenot, en nous appuyant sur les actes des réunions de la CPNC, des textes des bulletins techniques et des entretiens avec les divers acteurs, et ensuite, nous avons travaillé sur le terrain participant à quelques sessions de la commission à Santiago du Chili. Ce travail nous permettra d'interpréter les logiques d'action des acteurs internes et externes à la CPNC, et ainsi expliquer comment ils ont abouti à l'accord ou compromis quand il y avait des controverses sur un sujet particulier traité sur une norme.

Cette démarche doit nous permettre de répondre à notre question générale de départ, et de plus, montrer que, dans ce même processus s'expliquent les espaces de liberté laissés à la comptabilité créative et la façon de faire face à eux, pour améliorer la fiabilité de l'information comptable.

Pour cette étude, nous avons choisi d'analyser en profondeur seulement sept sujets, qui à notre avis, sont des plus importants parmi les ressources d'une entreprise. A travers eux nous montrerons comment nous avons pu identifier les mondes en présence, analyser la façon dont ils se sont mis d'accord et quels critères auront été utilisés pour arriver à l'accord. Le choix se fonde sur l'idée de montrer sept normes qui ont été produites et publiées aux dates

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

très différentes et des trois périodes identifiées, pour bien montrer qu'il existe des éléments semblables et d'autres, différents.

Les normes comptables choisies pour notre étude empirique, sont les suivantes :

- a) *Période avant l'année 1995* : BT N° 1 de 1973 (sur les stocks) ; N° 3 du 1974 et N° 13 de 1979 (sur les effets de l'inflation et correction monétaire), N° 28 de 1984 (sur les frais de recherche et développement), N° 31 de 1985 et N° 33 de 1986 (sur l'actif fixe). Ces sujets ont été retenus par leur importance relative parmi les postes comptables et les espaces de liberté laissés à la comptabilité créative (10 en total).
- b) *Période entre 1995 et mi-1997* : BT N° 54 de 1996 (sur la réévaluation technique de l'actif fixe). Ce sujet a marqué la fin de la possibilité de réévaluer les actifs fixes, en suivant les normes internationales et laissé 2 alternatives à la créativité comptable.
- c) *Période après mi-1997* : BT N° 60 de 1997 et N° 69 de 2000 (sur l'impôt des sociétés), N° 64 de 1998 et N° 72 de 2002 (sur les investissements permanents à l'étranger et les regroupements d'entreprise). Ces normes ont mis en place des nouveaux concepts et des méthodologies nouvelles, ce qui peut nous montrer comment les membres de la CPNC ont fait face aux sujets très controversés. En plus, les espaces à la comptabilité créative sont importants (13 au total, 6 sur impôts et 7 sur les investissements permanents).

Pour notre analyse, nous présenterons d'abord la norme en question : le nombre de bulletins techniques concernés (en vigueur et abrogés); un bref historique, son objectif et sa portée, les alternatives laissées à la comptabilité créative, et l'analyse de la norme proprement dite. Ce dernier point suivra le schéma suivant :

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

- 1° Identifier les mondes en présence dans l'étude d'un sujet particulier ou d'une norme en étude.
- 2° Identifier les mondes en conflit et la source de ce conflit.
- 3° Vérifier quel critère ou quel indicateur permettra de mettre d'accord les mondes en discorde sur la norme comptable à publier ou le sujet traité.
- 4° Présenter la « Convention Comptable » en cause et voir si elle permet d'aider à résoudre la divergence.
- 5° Montrer dans quelle mesure les divergences entre les mondes permettent de laisser des alternatives aux utilisateurs pour appliquer la créativité comptable.
- 6° Quelques conclusions et réflexions sur la norme analysée et sa relation avec les hypothèses de recherche définies.

Section 1 : Premier cas : la norme sur « Impôts sur les revenus »

Bulletins Techniques N^{os} 7, 18, 20, 25, 26, 29, 30, 40 et 41 (abrogés)

Bulletins Techniques N^{os} 60, 61, 68, 69, 71 et 73 (en vigueur).

1.1 Bref historique, objectif et portée

Bref historique : La première norme de comptabilité chilienne concernant les impôts sur les revenus a été publiée en 1978, à savoir le B.T. N° 7 (abrogé) ; et le dernier BT qui a été publié est le BT N° 60 et ses modifications ultérieures (BT 61 jusqu'au 73). Cette évolution est expliquée pour les constants changements dans les lois sur fiscalité au Chili.

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

Objectif et portée : Le Bulletin Technique N° 60 établit les normes pour la comptabilisation et la présentation des impôts sur les revenus, qui sont payés dans le court terme, et les conséquences fiscales de:

- a) Produits, charges, gains ou pertes qui sont inclus dans la détermination des impôts et dans le passif correspondant à payer durant une année précédente ou postérieure à laquelle ceux-ci sont reconnus dans les états financiers.
- b) Avantages fiscaux par la génération de pertes fiscales.
- c) D'autres événements qui créent des différences entre la base fiscale des actifs et passifs et leur base comptable pour leur inclusion dans les états financiers.
- d) Impôts différés et bénéfices fiscaux non reconnus durant les années précédentes, en accord avec les normes établies dans les bulletins techniques antérieurs.

1.2 Alternatives laissées à la comptabilité créative

On doit reconnaître un actif ou un passif d'impôts différés par l'estimation future des effets fiscaux imputables à des différences temporaires, sauf quand il s'agira d'investissements permanents dans d'autres entreprises qu'on considère comme différence permanente ; s'il est prévisible que les différences seront annulées dans le futur, on considérera ces différences comme temporaires.

La norme ne spécifie pas dans quelles circonstances il est « *probable* » que dans le futur existent des bénéfices fiscaux suffisants ; c'est pourquoi son interprétation pourrait conduire à des pratiques diverses.

En ce qui concerne l'amortissement des comptes complémentaires, on pose qu'« *il sera fait dans un délai moyen pondéré d'annulation* », et non dans les délais individuels de chaque compte complémentaire ; toutefois le BT 69 clarifie qu'on permettra seulement l'amortissement des comptes

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

individuellement en fonction du délai d'annulation de chaque compte individuel ; on pose en outre l'exception du passif complémentaire d'impôts différés causé par des pertes fiscales, dont l'amortissement sera en fonction de l'utilisation réelle de ces pertes (cas particulier).

L'ajustement dans le patrimoine par la comptabilisation de la Réserve Forestière devrait être enregistré net de l'impôt correspondant, comme procédure alternative à celle indiquée dans le paragraphe 18 du BT 60¹² ; à savoir : *« Les entreprises pourront comptabiliser, tant dans les plantations (actif) que dans le patrimoine l'ajustement pour Réserve Forestière net de l'impôt correspondant, sans comptabiliser le passif d'impôt différé mentionné ».*

1.3 Analyse de la norme : application de la grille d'analyse des EdG

D'abord nous devons identifier les mondes en présence dans le processus d'élaboration de cette norme comptable. Dans ce cas, il faut opérer l'analyse en deux stades différents ; l'un, avec les acteurs internes au processus, c'est-à-dire les mondes en présence au sein de la Commission de Principes et Normes Comptables (CPNC) ; et l'autre, avec les acteurs externes au processus, c'est-à-dire les entreprises et la Superintendencia de Valores y Seguros (SVS), par rapport au Collège des Comptables et bien sûr en considérant la Commission comme faisant partie du Collège.

¹² « D'autres événements qui créent des différences entre la base fiscale d'actifs et leur base comptable est la valorisation d'actifs à sa valeur de marché, dont l'ajustement en ce qui concerne sa valeur en livres est enregistré en patrimoine. Du fait que le coût fiscal de ces actifs est le coût d'acquisition corrigé monétairement, donne origine à un effet par impôt qui implique que l'ajustement en patrimoine mentionné doit être enregistré net de la comptabilisation de cet impôt. La comptabilisation de cet impôt signifiera, réduire l'ajustement en patrimoine indiqué, mais n'affecteront pas les charges par impôt sur le revenu, puisque cet ajustement en patrimoine est annulé à la date de réalisation des actifs», paragraphe 18, BT N° 60, p. 8 (1997).

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

Dans le cas des acteurs internes au processus, l'identification a été faite principalement en se basant sur l'origine des représentations dans la Commission et sur les commentaires faits dans les réunions de discussion sur la norme en question, mais sans oublier les bulletins techniques proprement dits et les entretiens avec les membres de la CPNC. Dans le cas des acteurs externes, l'identification a été faite sur les commentaires reçus par la Commission et par l'entretien avec le représentant de la SVS et le Président du Collège.

1° Identification des mondes en présence

Dans un premier temps, nous présenterons les mondes en présence dans les relations des acteurs internes au processus.

- **Le monde industriel**, associé à la technicité et à la scientificité ; son intérêt pour l'amélioration de la norme comptable en vigueur sera à l'origine du débat sur la nouvelle norme concernant l'impôt sur les revenus.

Les personnes sont qualifiées par leur degré de compétences, leur performance ou encore leur productivité. Elles doivent chercher à assurer l'adaptation du fonctionnement de la commission à son environnement par une constante recherche de maîtrise, d'optimisation, etc., ce qui les conduit à évaluer, analyser, améliorer, exploiter les informations dont elles disposent.

Commentaire 1 : « *Il faut actualiser et améliorer l'actuelle norme de l'impôt sur les revenus, car elle est un peu démodée* »¹³

Commentaire 2 : « *Jusqu'aujourd'hui on ne reconnaît pas comptablement les impôts différés ; il faut donc les*

¹³ Commentaires 1, 2 et 3 pris des entretiens aux membres de la Commission (CPNC).

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

reconnaître pour montrer la vraie situation fiscale de l'entreprise »

- **Le monde marchand**, associé à l'influence du marché et des entreprises sur le besoin d'amélioration de la norme sur les impôts des sociétés. Ce monde est fondé sur le principe de la concurrence et il est régi par les lois du marché concurrentiel.

Comme le monde marchand est peuplé d'individus cherchant à satisfaire les désirs, des entreprises, à travers leurs représentants, ils demandent une norme comptable sur la comptabilisation des impôts sur le revenu, qui montre le vrai effet des impôts dans leurs résultats et leur position financière.

Commentaire 3 : « A mon avis, les entreprises ont besoin d'une nouvelle norme comptable de l'impôt sur le revenu et les impôts différés, dans le sens où il y a une quantité non négligeable d'entreprises dont les titres sont cotés en bourse dans le marché de capitaux américains ; ils ont donc besoin d'une norme proche des normes américaines et internationales »

- **Le monde domestique**, associé à ceux qui souhaitent toujours ajouter des exemples clairs dans la norme pour les comptables, qui sont surtout praticiens, et pour qu'ils puissent donc bien la comprendre. Pour ce faire, il faut la présenter la plus simple et la plus claire possible.

Le monde domestique apparaît chaque fois que la recherche de ce qui est juste met l'accent sur les relations personnelles entre les gens. Dans ce sens, on demande toujours l'égalité entre les professionnels, pour bien comprendre les normes publiées ; le paternalisme surgit donc au centre de la discussion.

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

En prenant en compte le fait que les coordinations d'action dans ce monde trouvent leur socle dans le respect et l'activation des traditions, c'est ici qu'on trouve le rappel de l'hétérogénéité des comptables associés au Collège. L'ordre est établi en référence à la tradition, à la proximité et à la hiérarchie. Ce triple gradient contribue à l'établissement d'un « savoir-faire », d'un « esprit maison ».

Commentaire 4 : « Il faut toujours se souvenir du comptable de Cachiyuyo¹⁴ ; il est lui aussi associé et donc nous devons penser à lui quand on publie le nouveau bulletin technique, pour qu'il puisse le comprendre plus facilement »

Commentaire 5 : « Il faut ajouter des exemples simples, pour que tous les comptables du pays puissent l'appliquer correctement »

- **Le monde civique**, associé à l'idée que les impôts sont une information fondamentale pour l'Etat, et qui souhaite l'obtention de ressources pour pouvoir mettre en place des projets sociaux.

Dans ce monde, on trouve des acteurs qui pensent que les entreprises au Chili ne paient pas d'impôts, car ce qu'ils paient est considéré comme un avantage pour les actionnaires qui peuvent, dans leurs déclarations d'impôts personnels, déduire ce que l'entreprise a déjà payé.

Commentaire 6 : « Je ne suis pas d'accord avec cette norme car, à mon avis, les entreprises au Chili ne paient pas d'impôts, puisque l'impôt payé est utilisé comme un crédit aux impôts personnels des actionnaires »

¹⁴ Cachiyuyo, petit village de la campagne chilienne. Les commentaires 4 à 7 sont pris des entretiens des membres de la CPNC.

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

Commentaire 7 : « *Je ne vois pas quelle est l'importance des impôts différés et de cette norme, si au niveau agrégé les impôts des entreprises sont annulés avec les impôts des personnes physiques (actionnaires)* »

Dans un deuxième temps, nous présenterons les mondes en présence dans les relations des acteurs externes au processus. Dans ce cas, il faut souligner que l'identification doit être faite par acteur, car chaque acteur externe peut se retrouver dans plus d'un monde à la fois.

Le Collège des Comptables est plutôt dans le **monde domestique**, car il doit assurer une norme comptable claire et facile à comprendre pour tous les comptables chiliens. Mais il doit aussi prendre en compte le fait que la Commission (CPNC) est un organisme technique qui est dans le **monde industriel**, car pour la Commission, ce qui est important c'est le fait de publier une norme techniquement correcte.

La Superintendence des Valeurs et Assurances se trouve à la fois dans le monde civique et dans le monde industriel. Dans le **monde civique** par sa raison d'être, à savoir un organisme régulateur qui est étatique mais autonome ; sa principale préoccupation étant de veiller à ce que les entreprises, sous sa fiscalisation, se conduisent bien et que le marché de capitaux fonctionne bien aussi. Dans le **monde industriel**, pour bien accomplir sa mission de régulation, c'est-à-dire avoir des normes comptables et financières qui l'aident à réguler l'action des entreprises et du marché de capitaux chilien.

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

Les entreprises,¹⁵ pour leur part, ont besoin de normes comptables pour bien gérer leur information comptable-financière, qui leur permet de montrer clairement leur situation économique-financière aux actionnaires et aux investisseurs potentiels. Avec l'information publiée, et en se basant sur les normes de comptabilité, le marché peut donner une valeur raisonnable aux actions de chaque entreprise. Elles se trouvent donc plutôt dans le **monde marchand**, car les entreprises chercheront toujours les normes qui leur permettront de montrer la meilleure image au marché.

2° Identification des mondes en conflit et de la source du conflit

Après avoir identifié les mondes en présence, il faut vérifier s'il existe des désaccords ou pas dans le processus d'élaboration de cette norme, pour mettre en place des critères qui nous permettent d'aboutir à la publication définitive de la norme.

Pour le faire, il faut tenir compte à nouveau de la distinction entre acteurs internes et acteurs externes. Nous allons donc analyser l'existence de discordes ou de désaccord entre les mondes en présence, d'abord du point de vue interne et ensuite du point de vue externe.

Au niveau des acteurs internes au processus d'élaboration de la norme sur les impôts, l'analyse est la suivante :

1. Monde industriel et monde marchand : il n'y a pas de discordes, car tous les deux cherchent une nouvelle norme plus adaptée à la situation actuelle.

¹⁵ Dans une étude réalisée sur le *lobbying* comptable, Morris (1987) tente d'expliquer le comportement des firmes à l'égard des institutions de normalisation comptable. Il montre, notamment, que les sociétés qui ont de difficultés ont tendance, afin de les masquer, à réclamer plus de flexibilité dans l'élaboration et application des normes. Inversement, les sociétés compétitives et soucieuses de le faire savoir auprès du public et notamment, l'actionnariat, exigent une plus grande précision des normes de façon à permettre au marché d'établir clairement la différence entre elles et les sociétés moins efficaces.

2. Monde industriel et monde domestique : la discorde qui se pose est celle de la simplicité de la norme. Le monde industriel signale que l'important est que la norme soit techniquement bonne ; le monde domestique par contre cherche à ce que la norme soit claire et que tous les comptables chiliens la comprennent.

3. Monde industriel et monde civique : le désaccord concerne d'abord la pertinence d'élaboration de cette norme. Car le monde civique signale que les entreprises, sociétés anonymes, au Chili ne paient pas d'impôts sur les revenus, il n'est donc pas nécessaire de publier une norme sur ce sujet. Par contre, le monde industriel maintient sa position, actuellement selon qu'il est nécessaire d'améliorer l'information comptable que publient les entreprises, dont l'information sur les impôts ; il faut donc publier une nouvelle norme techniquement correcte.

4. Monde marchand et monde domestique : il n'y a pas de discorde, car tous les deux demandent l'émission d'une nouvelle norme, bien sûr avec des buts différents.

5. Monde marchand et monde civique : la discorde se présente entre ces deux mondes, car le monde marchand signale la nécessité d'une nouvelle norme sur les impôts des sociétés, pour considérer toute l'information pertinente dans les états financiers et que les entreprises payent leurs impôts ; et le monde civique soutient que les entreprises ne paient pas d'impôts et que la norme n'engendra aucun effet réel.

6. Monde domestique et monde civique : il n'y a pas de discorde, car tous les deux cherchent des choses différentes, mais pas contradictoires.

Au niveau des acteurs externes au processus d'élaboration de la norme sur les impôts des sociétés, l'analyse sera faite en deux parties : d'abord analyser, pour chaque acteur où il existe deux mondes à la fois, s'il existe un

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

désaccord, et ensuite analyser les discordes ou désaccords entre les différents acteurs.

a) Collège des comptables du Chili ; où on trouve le *monde domestique* (paternaliste, préoccupation de tous les comptables associés), et le *monde industriel* (organisme normalisateur, intéressé pour l'élaboration des normes comptables). La discordance qu'on peut trouver est d'élaborer une norme techniquement cohérente, mais peu complexe pour la compréhension de tous les associés.

b) Superintendencia des Valores et des Assurances ; où on trouve le *monde civique* (l'intérêt général, préoccupé par le bien commun et l'équité) ; et le *monde industriel* (organisme normalisateur, intéressé par l'élaboration des normes comptables efficaces). Nous pouvons trouver des désaccords dans le sens où les normes comptables acceptées comme normes par les entreprises qu'elle régule ne considèrent que l'aspect technique et non l'idée que les entreprises (sociétés anonymes) chiliennes ne paient pas d'impôts sur les revenus. Dans ce cas particulier de la SVS, cette discordance n'existe plus, car les normes sont nécessaires pour bien accomplir son rôle d'organisme régulateur, sans se préoccuper de l'aspect fiscal car il existe un organisme spécialisé dans le domaine fiscal pour accomplir ce rôle à savoir, le Service des Impôts Internes (SII).

Par la suite, nous présentons l'analyse des discordes entre les acteurs externes et leurs mondes en présence :

1. Monde industriel (Collège) et monde marchand (Entreprises) : il n'y a pas de discordance, car tous les deux considèrent comme nécessaire une nouvelle norme comptable.

2. Monde industriel (Collège) et monde industriel (SVS) : il n'y a pas de désaccord, puisque leurs objectifs sont semblables.

3. Monde industriel (Collège) et monde civique (SVS) : en principe, il n'y a pas de désaccord, car la SVS comme monde civique a besoin de normes comptables efficaces pour mieux contrôler le fait que les entreprises présentent dans leurs états financiers l'information adéquate sur les impôts des sociétés. Mais le désaccord surgit quand le Collège, à travers la Commission, émet une norme comptable applicable à une date proche de celle de l'approbation de la norme, tandis que la Superintendence, en prenant en compte des effets que cette norme pourrait produire, reporte son application à une date ultérieure.

4. Monde domestique (Collège) et monde marchand (Entreprises) : il n'y a pas de désaccord, car les entreprises attendent une nouvelle norme adaptée à leurs besoins, et mieux encore que cette norme soit claire et facile à appliquer.

5. Monde domestique (Collège) et monde industriel (SVS) : le désaccord peut se présenter quand la SVS souhaite avoir une norme techniquement cohérente, sans se soucier du fait qu'elle soit facile à comprendre. Ce qui importe pour elle, c'est le fait de disposer d'une norme comptable sur les impôts des sociétés.

6. Monde domestique (Collège) et monde civique (SVS) : il n'y a pas de désaccord, car la SVS comme monde civique a besoin de normes comptables efficaces pour mieux contrôler les entreprises, qu'importe si cette norme est simple ou pas, pour la mettre en place.

3° Identification des critères à utiliser pour résoudre le conflit

Par la suite, nous analyserons les divers désaccords entre les mondes, pour essayer de montrer quel(s) critère(s) nous mettrons en place pour les résoudre. D'abord, le cas des acteurs internes.

Le monde industriel avec le monde domestique (2.) : la discordance entre la simplicité (monde domestique) et l'efficacité technique (monde industriel) de la norme.

Le problème plus facile à régler fut le problème présenté par le ***monde domestique*** : publier une norme claire, simple et facile pour tous les comptables du pays, vis-à-vis du monde industriel qui cherche à élaborer et publier une norme conceptuellement et techniquement correcte. La solution de cette controverse a été de mettre en place une ***épreuve modèle*** à travers des exemples complets et chiffrés à la fin de la norme. Finalement, ce sont les exemples chiffrés qui constituent les « *objets* » choisis pour clôturer cette controverse.

Les mondes industriel et marchand avec le monde civique (3. & 5.) : Le désaccord se fait entre la pertinence d'élaboration de cette norme (monde civique) et la nécessité d'améliorer l'information comptable que publient les entreprises, dont l'information sur les impôts (monde industriel et marchand).

Le principal problème dans la discussion de cette norme restait de préciser si les entreprises ont une charge pour les impôts sur les revenus ou pas, puisqu'il y avait des membres de la CPNC qui ne considéraient pas nécessaire d'élaborer et publier une norme sur les impôts au Chili. Il est clair en fin de compte (au niveau agrégé), que l'impôt sur le revenu est payé une seule fois ; car le paiement par l'entreprise sera pris comme crédit à l'impôt des personnes physiques ; néanmoins, celles-ci doivent inclure comme revenus les dividendes reçus de l'entreprise pour déterminer leur impôt à payer.

Pour aboutir à un accord, il faut d'abord rappeler le ***Principe supérieur commun*** (PSC) de la Commission, à savoir ; « *contribuer au développement*

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

de la profession comptable au Chili à travers l'étude, l'élaboration et l'émission de normes comptables qui permettent de réguler l'exercice de la profession », ce qui permettra d'accomplir ce qu'ordonne la Loi N° 13.011 article 13 lettre « g », c'est-à-dire « dicter des normes relatives à l'exercice professionnel ». Dans cet objectif, nous ne pouvons pas émettre un jugement sur le fait que la Loi de la Rente signale un traitement spécial concernant les impôts sur les revenus.

Nous rappelons que le PSC est une convention constituant l'équivalence entre les êtres. Elle stabilise et généralise une forme de rapprochement. Elle assure une qualification des êtres.

Ce principe a permis d'arriver à un accord partiel (seulement pour l'émission de la norme), car les membres dissidents sur cette norme se sont maintenus dans leur position, du fait qu'ils estiment que *« l'impôt sur le revenu, à partir de l'année 1984, s'est transformé en un impôt à caractère personnel, où l'imposition définitive des revenus de première catégorie est supportée dans le global complémentaire ou additionnel¹⁶, par les actionnaires, associés ou propriétaires. Les entreprises qui doivent payer l'impôt de première catégorie transfèrent cet impôt sous forme de distribution de résultats et sous forme de crédit à l'impôt des propriétaires. En conséquence, l'effet de cet impôt dans les entreprises est de caractère financier et non pas économique. Le concept d'impôt différé n'a pas de place dans cette situation, car il est né seulement dans les circonstances où l'impôt des sociétés affecte leurs résultats économiques »¹⁷.*

¹⁶ Au Chili, la loi de la rente prévoit deux groupes d'impôts sur les revenus à savoir, les impôts dits de « première catégorie » (impôts sur les rentes de capital, c.-à-d. déclaration d'impôts des personnes morales), et les impôts dits de « seconde catégorie » (impôts sur les rentes du travail). Le global complémentaire se réfère à la déclaration d'impôts des personnes physiques.

¹⁷ Bulletin Technique N° 60 du CPNC, p. 15.

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

Malgré tous les efforts pour arriver à approuver la norme avec l'accord de tous les membres de la CPNC, les deux membres mentionnés plus haut n'ont pas donné leur accord ; l'accord reste donc fragile. Mais, la norme a été promulguée avec l'accord de la majorité des membres de la CPNC. La discorde reste latente.

Dans le cas des acteurs externes, les conflits ou désaccords identifiés ont été résolus comme suit :

Monde industriel (Collège) et monde civique (SVS) (3.) : le désaccord sur les dates d'application de la norme est résolu par un compromis sur l'intérêt général ; c'est-à-dire reporter la date d'application est convenable pour tous les acteurs (SVS, entreprises, comptables en général). Dans ce cas, la *formule d'investissement* par le Collège est de publier un nouveau bulletin technique, où est signalée que la nouvelle date d'application est en accord avec celle de la Superintendence.

Monde domestique (Collège) et monde industriel (SVS) (5.) : le désaccord est résolu en demandant à la SVS qu'elle réfléchisse à l'intérêt principal de la publication et l'application de la norme, en sachant que le but est de mieux appliquer la norme sur les impôts des sociétés au Chili, pour avoir plus d'information sur les états financiers, et que, plus la norme sera claire, mieux ce sera pour tous.

Comme nous pouvons le constater, la plupart des désaccords ont été résolus, mais il reste encore un désaccord entre le monde civique et le monde industriel, sur la question de savoir si les entreprises chiliennes paient ou non des impôts. Pour essayer de résoudre tous les désaccords sur l'émission de cette norme sur les impôts, nous devons faire appel à la convention comptable en cause, comme mécanisme de rapprochement des logiques d'action des acteurs en discorde, et aboutir à un accord sur l'importance de

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

la publication de cette norme sur les impôts des sociétés. Cette situation sera analysée dans le paragraphe suivant.

4° La convention comptable au centre de la coordination et de l'accord

Selon Marc Amblard, la convention comptable est apparue comme une réponse à l'incertitude, et pour lui il existe quatre typologies des conventions comptables¹⁸. Nous nous baserons sur cette typologie pour l'analyse qui suit.

L'accord définitif sur l'émission de cette norme a été appuyé sur une *convention comptable* - convention au centre de la coordination et de l'accord - celle de l'**Observation**¹⁹, dont la *convention de patrimonialité* est associée au principe comptable d'*Entité*, pour signaler qu'on doit séparer l'entreprise des propriétaires (séparer le patrimoine de l'entreprise de celui de ses propriétaires), et, dans ce sens, l'entreprise - comme entité différente du propriétaire - paie des impôts indépendamment des impôts personnels des actionnaires, associés ou propriétaires.

Cette norme comptable se réfère aux impôts des sociétés et non aux impôts des personnes physiques, et c'est donc une norme à appliquer pour les entreprises qui sont des entités séparées des propriétaires, lesquels préparent leur comptabilité et leurs déclarations d'impôts indépendamment des entreprises où ils ont des investissements.

Enfin, la norme a été publiée en prenant compte de cette convention comptable qui a aidé à aboutir sur cet accord, mais la discorde sur la norme en soi, reste.

¹⁸ Selon M. Amblard dans « Comptabilité et Conventions », pp. 229-233 ; les conventions comptables sont : d'observation (patrimonialité, annualité) ; de mesure (quantification monétaire, coûts historiques, continuité) ; de réalisation (qualification, reconnaissance, prudence, rattachement) ; et de procédure (partie double, présentation).

¹⁹ Les Conventions d'observation servent à délimiter le champ d'observation du comptable, en dessinant les frontières de l'entité comptée.

5° Les divergences au centre de la comptabilité créative

Bien que la norme sur les impôts des sociétés laisse des espaces à la créativité comptable, à savoir ;

- reconnaissance des impôts différés s'il est « probable » que dans le futur existent des bénéfices fiscaux ;
- amortissement en fonction des délais individuels de chaque compte ou en fonction de l'utilisation réelle de pertes fiscales ;
- reconnaissance des impôts différés dans l'actif ou dans le patrimoine (cas particulier des réserves forestières),

Il faut signaler que ces alternatives sont propres à l'incertitude des bénéfices futurs et à des choix comptables. Elles sont aussi le produit de différences entre les positions des acteurs qui participent au processus d'élaboration de la norme, et les alternatives n'affectent donc pas l'analyse précédente ; nous pouvons dire que la possibilité d'appliquer une comptabilité créative en utilisant la norme sur les impôts des sociétés, est le produit des différentes logiques d'action des participants au processus d'élaboration de la norme.

1.4 Analyse de l'ensemble : Quelques conclusions et réflexions

Comme nous venons de le voir, dans l'analyse faite en appliquant la grille d'analyse des EdG de Boltanski et Thévenot, les mondes en discordance sont les mondes domestique, industriel, marchand et civique, et les désaccords ont été pour la plupart résolus, sauf le cas où on pense que les entreprises chiliennes ne paient pas d'impôts. Mais nous pouvons signaler que, en considérant la convention comptable d'observation et le principe comptable d'entité, la discordance doit être résolue par la voie de mise en place d'un dispositif qui est le cadre conceptuel de la comptabilité.

Il faut aussi signaler que, parmi les alternatives laissées par cette norme à la comptabilité créative quelques-unes, sont au moins le produit des diverses

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

logiques d'action des acteurs concernés, et pour les autres sont le produit de l'incertitude de l'avenir et particulièrement de la probabilité d'obtenir des bénéfices économiques futurs.

De manière générale, nous avons considéré que nous pouvons valider notre hypothèse de recherche principale car la norme laisse des espaces d'interprétation, ces espaces correspondent à un produit des différents points de vue et, par conséquent, des différentes logiques d'action des acteurs internes (membres), sauf le cas de la notion de « probable » qui n'est pas explicitement définie. Dans le cas des amortissements et des impôts différés dans les réserves forestières, la norme signale les requis pour appliquer l'une ou l'autre alternative de comptabilisation ; donc, nous pouvons donc valider notre hypothèse, à savoir : *« la fiabilité de l'information comptable dépend non pas de l'existence ou de l'inexistence de ces espaces, mais de la capacité à les réguler... »*

Cette norme laisse des espaces à leur interprétation (*cas de s'il est probable d'obtenir des bénéfices fiscaux futurs ; mais aussi, il dépend du secteur d'activité, des probabilités d'obtention de bénéfices fiscaux futurs et de la permanence ou disparition des différences temporaires*) et des alternatives d'application (*amortir en fonction des délais individuels ou d'utilisation réelle de pertes fiscales ; reconnaissance en actif ou en patrimoine*), néanmoins elle donne aussi les dispositifs (*conditions à remplir*) pour pouvoir les contrôler.

L'hypothèse 1 est validée car la norme sur l'impôt des sociétés est une norme qui peut être interprétée comme étant une expression d'une rationalité formelle car elle norme sur les calculs des impôts à payer et les impôts différés, ainsi qu'étant une expression d'une rationalité procédurale car cette norme permet de trouver la solution plus satisfaisante parmi les alternatives laissées par la norme (*comptabiliser les impôts différés s'il est probable*

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

d'obtenir des bénéfices économiques futurs ; amortissement des impôts différés en fonction des délais individuels ou en fonction de l'utilisation des pertes fiscales ; reconnaissance des impôts différés soit en actifs, soit en patrimoine).

Finalement, l'hypothèse 2 est validée car la convention comptable de l'observation, dont la convention de patrimonialité associée au principe comptable d'entité a permis d'aboutir à l'accord de l'émission de la norme, malgré les positions divergentes de quelques membres de la CPNC, car cette norme comptable se réfère aux impôts des sociétés et non aux impôts des personnes physiques. C'est donc une norme à appliquer pour les entreprises qui sont des entités séparées des propriétaires (principe d'entité : séparation du patrimoine de l'entreprise de celui de ses propriétaires).

Section 2 : Deuxième cas : la norme sur « Effets de l'inflation et correction monétaire »

Bulletins Techniques N^{os} 3, 13, 23, 38, 43, 44 et 58 (en vigueur).

2.1 Bref historique, objectif et portée

Bref historique : La première norme de comptabilité chilienne concernant la comptabilisation de la correction monétaire (comptabilité d'inflation) a été publiée l'année 1974, à savoir le B.T. N° 3, en réponse à l'augmentation du taux d'inflation qui existait au Chili pendant les années '70 ; et le dernier BT qui a été publié est le BT N° 58 sur présentation et révélation de la correction monétaire et des différences de change.

Objectif et portée : Le Bulletin Technique N° 3 a comme objectif de reconnaître le problème de l'inflation et d'établir des procédures et des normes générales pour adapter la préparation des états financiers

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

traditionnels sur base de coût historique, afin qu'ils reflètent les variations dans le pouvoir d'achat de la monnaie (coût historique corrigé).

Le Bulletin Technique N° 38 a pour but d'établir les procédures à suivre pour être en règle et d'uniformiser la méthode de comptabilisation des effets de l'inflation sur les actifs et passifs en monnaie étrangère ou réajustable sur base de la variation du taux de change. Pour des effets pratiques de ce projet de bulletin, les deux situations sont identifiées désormais comme actifs et passifs en monnaie étrangère.

Cette procédure établie dans le BT 38 est alternative à celle qui a été appliquée avant l'entrée en vigueur de ce bulletin technique.

Le Bulletin Technique N° 58 ne modifie pas les façons de calculer les différences de change, les réajustements ou la correction monétaire établis dans les Bulletins Techniques en vigueur. Mais fixe plutôt la façon d'informer comme rubriques séparées dans l'état de résultats et dans les notes aux états financiers, les différences de change, les réajustements (exemple : l'Unité de promotion – UF (*Unidad de Fomento*)), la correction monétaire d'autres comptes du bilan, et la correction monétaire des comptes de résultats.

2.2 Alternatives laissées à la comptabilité créative

Dans le BT 3, on recommande que les soldes en monnaie étrangère soient adaptés au taux de change, sans exclure la correction par l'Indice des Prix à la Consommation (par la suite, IPC), même situation pour les soldes réajustables : il est recommandé qu'on utilise leur indice propre, mais alternativement le solde réajustable peut être corrigé aussi par IPC, ce qui est modifié dans le BT 43, paragraphe 7.

Dans le cas des stocks, on pose la correction par IPC de chaque compte selon sa date d'origine ou bien on détermine une ancienneté moyenne ; toutefois

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

dans le BT 13, on laisse ouverte la possibilité d'utiliser la méthodologie posée dans la Loi d'impôts sur le Revenu (Art. 41, incise 3^o), à savoir ; le *coût de remplacement*²⁰. Néanmoins, il dépend de la méthode utilisée pour comptabiliser et contrôler les stocks, par exemple : FIFO (valorisation au prix des derniers achats ou derniers coûts de production) ; LIFO (valorisation au coût d'acquisition ou au coût de production encouru pendant cette période) ; et Moyenne Pondérée (valorisation sur l'analyse de l'ancienneté moyenne des stocks).

Dans le cas des investissements dans les entreprises filiales ou avec un lien de participation non consolidée, ils peuvent être considérés comme actifs non monétaires et être corrigés par IPC, mais peuvent alternativement être adaptés à leur valeur représentative (valeur patrimoniale corrigée monétairement).

²⁰ *Base d'Ajustement*, Coût de Remplacement : (Incise 3^o, Art. 41 de la Loi 824/74 sur les Impôts sur le Revenu)

1. Biens acquis dans le pays :

- Biens dont le dernier achat a été effectué le 2^{ème} semestre ; leur coût de remplacement sera le prix qui figure dans les documents d'achat, lequel ne pourra pas être inférieur au prix le plus haut de l'exercice.
- Biens dont le dernier achat date du 1^{er} semestre ; leur coût de remplacement sera le prix le plus haut du semestre réajusté par la variation de l'IPC du 2^{ème} semestre.
- Biens qui sont maintenus depuis l'exercice précédent ; leur coût de remplacement sera la valeur comptable réajustée par la variation de l'IPC de l'année.

2. Biens acquis à l'étranger :

- S'il y a une importation le 2^{ème} semestre, son coût de remplacement sera équivalent à la valeur de la dernière importation.
- S'il y a une importation le 1^{er} semestre, son coût de remplacement sera équivalent à la valeur de la dernière importation réajustée selon le pourcentage de variation subie par le taux de change de la monnaie étrangère, produite pendant le 2^{ème} semestre.
- S'il n'y a pas d'importation pendant l'exercice, son coût de remplacement sera la valeur comptable réajustée selon le pourcentage de variation subie par le taux de change de la monnaie respective pendant l'exercice.

Si l'entreprise est dans des conditions de prouver comme il se doit que le coût de remplacement de ses stocks est inférieur au coût qui résulte d'appliquer ces normes, il pourra leur assigner la valeur de remplacement qui se détache des antécédents probatoires qu'elle invoque.

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

Dans le cas des actifs et passifs en monnaie étrangère, la différence de change nette, qui est à l'origine de la conversion en pesos chiliens des actifs et des passifs en monnaie étrangère en vigueur à la clôture de la période ou de l'exercice, devra se refléter comme :

- passif, s'il représente un profit non effectué.
- perte de la période, s'il représente une perte non effectuée.

Sont exclues de l'application de ce bulletin, les banques et les institutions financières.

2.3 Analyse de la norme : application de la grille d'analyse des EdG

Dans l'analyse de cette norme, nous avons inclus un autre acteur externe à savoir, le Service d'Impôts Internes (SII).

Dans le cas des acteurs internes au processus, l'identification a été faite en se basant sur l'origine des représentations dans la Commission sur les actes des réunions, le texte du BT et les entretiens réalisées. Dans le cas des acteurs externes, l'identification a été faite sur les entretiens avec le représentant de la SVS et le Président du Collège.

1° Identification des mondes en présence

Dans un premier temps, nous présenterons les mondes en présence dans les relations des acteurs internes au processus.

- **Le Monde industriel**, son intérêt pour compter avec une norme comptable qui prend en charge la problématique des taux d'inflation très élevés dans les années '70 (ce qui produit un effet pervers sur la qualité de l'information comptable), sera donc à l'origine du débat sur la norme concernant la comptabilité d'inflation. Une des caractéristiques de ce monde est celle de la fiabilité, de l'objectivité, de l'efficacité et de la

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

standardisation des procédés ; pourtant, il fallait avoir une norme qui réglait ce problème au Chili.

Comme les personnes dans ce monde sont qualifiées par leur degré de compétence, leur performance ou encore leur productivité, elles doivent chercher à assurer l'adaptation du fonctionnement de la commission à son environnement par une constante recherche de solutions aux problèmes posés par l'environnement économique-politique-social de l'époque.

Commentaire 1 : « *Le problème de l'inflation fait que l'information comptable n'est pas significative. Avec les taux d'inflation actuels l'information comptable a perdu complètement son sens* »²¹

Commentaire 2 : « *Jusqu'à aujourd'hui, la comptabilité se fonde sur le coût historique, mais dans un monde avec une inflation importante, elle doit évoluer* »

- **Le monde marchand**, associé à l'influence du marché et des entreprises sur le besoin de compter avec une norme sur la correction monétaire, pour redonner de la valeur aux chiffres comptables.

Les entreprises, à travers leurs représentants, demandent une norme comptable sur la comptabilisation des effets pervers de l'inflation, sur leurs actifs et passifs, et en plus, sur leurs résultats, pour montrer une image plus proche de la réalité.

Commentaire 3 : « *A mon avis, les entreprises ont besoin d'une norme comptable qui leur permette d'avoir des chiffres comptables plus proches des valeurs de marché des actifs et passifs qu'elles contrôlent* »

²¹ Commentaires 1 à 10 pris des entretiens aux membres de la Commission (CPNC).

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

Commentaire 4 : « *Une comptabilité qui ne prend pas en compte ce qui passe dans son environnement ne sert à rien* »

- **Le monde domestique**, associé à ceux qui souhaitent toujours ajouter des exemples clairs dans la norme pour les comptables (surtout praticiens), et pour qu'ils puissent donc bien la comprendre. Pour ce faire, il faut la présenter le plus simplement et clairement possible.

Dans ce monde, on demande toujours l'égalité entre les professionnels, pour bien comprendre les normes publiées ; le paternalisme surgit donc au centre de la discussion. En plus, chaque fois qu'apparaît un sujet nouveau au centre d'un projet de bulletin, les comptables s'inquiètent car cette situation aboutira à une norme comptable compliquée et plus difficile à comprendre.

Commentaire 5 : « *Il faut toujours se souvenir du comptable de Cachiyuyo ; dans ce cas, le thème de la comptabilité d'inflation est nouveau et donc peu connu* »

Commentaire 6 : « *Il faut ajouter des exemples simples, pour que tous les comptables du pays puissent l'appliquer correctement* »

- **Le monde civique**, associé à l'idée que reconnaître dans la comptabilité l'effet de l'inflation permettra à l'Etat de récolter des impôts sur une base actualisée, sans que les caisses de l'Etat soient affectées par ce phénomène.

Dans ce monde, on trouve des acteurs qui pensent qu'introduire la comptabilité d'inflation au Chili, permettra de montrer aux marchés la vraie création de richesse dans le pays.

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

Commentaire 7 : *« Je crois que l'incorporation d'une norme sur la correction monétaire au Chili aidera à avoir davantage confiance dans l'information comptable publiée »*

Commentaire 8 : *« Pour éviter des problèmes avec la loi de la rente et avoir des différences entre la comptabilité et la fiscalité, il faut appliquer la méthodologie normée dans la Loi (DL 824/74) »*

Commentaire 9 : *« L'incorporation des effets de l'inflation à la comptabilité, permettra de déterminer correctement l'impôt réel à payer »*

- **Le monde de l'inspiration**, associé à l'idée que la comptabilité d'inflation permettra de créer une solution originale, adaptée à la réalité chilienne. Ce monde est celui de l'instabilité, de la découverte et de l'originalité. Dans ce monde est écarté tout ce qui, dans d'autres mondes, soutient et équipe l'équivalence, comme les mesures, les règles, l'argent, la hiérarchie, les lois, etc. Les objets valorisés sont ceux qui renvoient au génie créateur dont ils sont porteurs. Les objets de ce monde sont attachés aux personnes, à leur inconscient, ce qui leur permet de rêver et de créer en toute liberté.

Commentaire 10 : *« Je crois qu'une norme sur ce sujet nous permettra d'apporter une solution originale à un problème concret et actuel, donc on va créer une norme technique ad-hoc »*

Commentaire 11 : *« Le Collège a élaboré une proposition ad-hoc, au-delà de l'étude qu'a faite le Bureau de Planification National (« Oficina de Planificación*

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

Nacional »), malgré son apparente ressemblance avec la structure, qui a été transformée en une nouvelle norme comptable (BT N° 3) »²²

Dans un deuxième temps, nous présenterons les mondes en présence dans les relations des acteurs externes au processus. Dans ce cas, nous nous baserons principalement sur les missions et objectifs de chaque institution.

Le Collège des Comptables comme nous l'avons vu dans la section précédente, les mondes en présence sont le **monde domestique** (assurer une norme comptable claire et facile à comprendre), et le **monde industriel** (publier une norme techniquement correcte).

La Superintendence des Valeurs et Assurances se trouve à la fois dans le **monde civique** (organisme régulateur étatique), et dans le **monde industriel**, (elle a besoin des normes comptables qui l'aident à réguler l'action des entreprises et du marché de capitaux).

Les entreprises elles ont besoin de normes comptables pour bien gérer leur information comptable et leur situation économique-financière, elles se trouvent donc plutôt dans le **monde marchand**.

Dans cette norme particulière, nous avons pu trouver un autre acteur externe, à savoir le Service d'Impôts Internes (SII), organisme public qui a pour mission le contrôle et la fiscalisation des toutes les personnes morales et physiques au Chili vis-à-vis des impôts et leurs déclarations d'impôts.

Le Service d'Impôts Internes, pour sa part, a pour mission de faire accomplir la Loi, et sur la Loi de la Rente dans son article 41, il donne les règles pour faire la correction monétaires des actifs et passifs des entreprises en

²² Fernández J. (1998), « Contabilidad Internacional », Chap. 4 sur la Nature de la normalisation comptable professionnelle, Edit. Jurídica Conosur, Santiago, p. 171.

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

appliquant cette loi. Pour le Service, ses normes prévalent sur les normes comptables dans le domaine fiscal. Le Service se trouve donc plutôt dans le ***monde civique***, car son but est de contrôler que toutes les personnes (morales ou physiques) paient leurs impôts, quel que soit le statut juridique ou social.

2° Identification des mondes en conflit et de la source du conflit

Les mondes en présence ont été identifiés, et il faut vérifier s'il existe des désaccords entre ces mondes, pour mettre en place des critères qui nous permettent d'aboutir à l'accord ou au compromis.

Pour ce faire, il faut tenir compte à nouveau de la distinction entre acteurs internes et acteurs externes.

Au niveau des acteurs internes au processus :

1. Monde industriel et monde marchand : il n'y a pas de discorde, car tous les deux cherchent une norme adaptée à la situation actuelle.

2. Monde industriel et monde domestique : la discorde qui se pose est celle de la simplicité de la norme. Le monde industriel signale que l'important est que la norme soit techniquement bonne ; le monde domestique par contre cherche à ce que la norme soit claire et compréhensible pour tous les comptables chiliens. « *Ce sujet est très compliqué à apprendre* »²³.

3. Monde industriel et monde civique : en principe, il n'y a pas désaccord, car pour chaque monde la nécessité d'une norme sur la correction monétaire est claire. L'objectif commun est de chercher, à travers les normes comptables, à améliorer l'information comptable que publient les entreprises. Mais, quand le monde civique donne plus d'importance à la loi qu'à la norme comptable proprement dite, le conflit éclate. Le monde

²³ Commentaire d'un membre de la CPNC.

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

civique veut que la norme comptable prenne comme base la méthodologie de correction monétaire fiscale et le monde industriel, intéressé davantage à l'aspect technique de la norme, cherche à élaborer une norme comptable en dehors des aspects légaux et fiscaux.

4. Monde industriel et monde de l'inspiration : il y a toujours des conflits entre ces deux mondes, car le monde de l'inspiration n'a pas dans ses repères le temps comme contrainte, mais le monde industriel cherche toujours l'efficacité et demande d'accélérer le processus d'élaboration de la norme en étude.

5. Monde marchand et monde domestique : il n'y a pas de discorde, car tous les deux demandent l'émission d'une norme sur le sujet.

6. Monde marchand et monde civique : il n'y a pas de discorde entre ces deux mondes, car la norme permettra d'améliorer la qualité de l'information comptable ce qui est partagé par les deux mondes. Mais le monde marchand cherche une norme avec des effets financiers et non avec des effets fiscaux.

7. Monde marchand et monde de l'inspiration : la discorde se présente plutôt dans le délai de discussion de la norme, donc cette discorde est transitoire.

8. Monde domestique et monde civique : il n'y a pas de discorde, car tous les deux cherchent des choses différentes. En plus, ils sont d'accord sur l'idée d'appliquer les normes fiscales directement, ainsi les comptables n'auront pas davantage de complexités et deux modèles différents à utiliser.

9. Monde domestique et monde de l'inspiration : le problème surgit au moment où les acteurs du monde inspiré commencent à créer un projet de bulletin trop sophistiqué qui est le fruit de leur génie, et dans le monde domestique, on attend une norme simple qui puisse être comprise par tous.

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

Au niveau des acteurs externes au processus :

a) Collège des Comptables du Chili ; où on trouve le *monde domestique* (préoccupé par tous les comptables associés), et le *monde industriel* (intéressé à l'élaboration des normes comptables). La discordance qu'on peut trouver est d'élaborer une norme techniquement cohérente, mais difficile à comprendre en contradiction avec le but poursuivi par le monde domestique qui est celui d'une norme facile à comprendre par tous les associés.

b) Superintendencia des Valeurs et des Assurances ; où on trouve le *monde civique* (préoccupé par le bien commun et l'équité) ; et le *monde industriel* (intéressé à l'élaboration des normes comptables efficaces). Dans ce cas particulier, nous ne trouvons pas de désaccord, dans le sens que les normes comptables acceptées comme normes par les entreprises qu'elle régule considèrent l'aspect technique et la qualité de l'information à fournir, ce qui sera l'input par le marché de capitaux. Ici, nous pouvons paraphraser B. Colasse qui a signalé que l'information comptable est un bien public et comme tel, elle doit être fiable et significative.

Par la suite, nous présentons l'analyse des discordances entre les acteurs externes et leurs mondes en présence :

1. Monde industriel (Collège) et monde marchand (Entreprises) : il n'y a pas de discordance, car tous les deux considèrent comme nécessaire cette norme.

2. Monde industriel (Collège) et monde industriel (SVS) : il n'y a pas de désaccord, puisque les deux cherchent les mêmes objectifs sur la fiabilité et pertinence de l'information.

3. Monde industriel (Collège) et monde civique (SVS) : le désaccord surgit avec les dates d'application de la norme, ce qui, en général, se résout avec un changement de date d'application de la norme.

4. Monde domestique (Collège) et monde marchand (Entreprises) : il n'y a pas de désaccord, car les entreprises attendent une nouvelle norme adaptée à leurs besoins, et si cette norme est claire et facile à appliquer, ce n'est que mieux pour eux.

5. Monde domestique (Collège) et monde industriel (SVS) : le désaccord se présente quand la SVS cherche à avoir une norme techniquement cohérente ; ce qui importe pour elle, c'est le fait de disposer d'une norme comptable sur la comptabilité d'inflation (correction monétaire), sans se soucier qu'elle soit facile et claire.

6. Monde domestique (Collège) et monde civique (SVS) : il n'y a pas de désaccord, car la SVS comme monde civique a besoin de normes comptables efficaces pour mieux contrôler les entreprises, qu'importe si cette norme est simple ou pas, pour la mettre en place.

7. Monde civique (SII) et les autres mondes (Collège et SVS) : la discorde dans ce cas est permanente, car l'objectif poursuivi par le SII est tout-à-fait différent de celui des entreprises, du Collège et de la SVS. Le service s'intéresse aux aspects légaux de la norme sur l'inflation et à la détermination du résultat imposable et la postérieure déclaration d'impôts, et les autres acteurs externes s'intéressent plutôt aux aspects d'information financière et comptable de la norme. La Loi signale une méthodologie de correction monétaire qui est, en quelques rubriques, différente de la norme comptable.

3° Identification des critères à utiliser pour résoudre le conflit

Nous analyserons les divers désaccords entre les mondes, pour essayer de montrer quel(s) critère(s) ou indicateur(s) nous permettrons de les résoudre. D'abord, le cas des acteurs internes.

Le monde industriel avec le monde domestique (2.) : la discorde entre la simplicité (monde domestique) et l'efficacité technique (monde industriel) de la norme.

La solution à cette controverse a été de mettre en place une *épreuve modèle* à travers des exemples complets et chiffrés à la fin de la norme. Finalement, ce sont les exemples chiffrés qui constituent les « *objets* » choisis pour clôturer cette controverse.

Le monde industriel et marchand avec le monde civique (3. & 6.) : Le conflit entre l'élaboration de cette norme en se fondant sur la théorie de la comptabilité (mondes industriel et marchand) et l'application directe de la loi de la rente (monde civique).

Cette controverse entre mondes différents s'achève en se fondant tous les deux dans le même monde, à savoir le monde industriel. L'accord a été en rappelant le *Principe Supérieur Commun* et que la Commission devait élaborer des normes comptables professionnelles au-delà du problème fiscal. Cet accord est resté provisoire car la commission a réétudié la situation et a accepté la méthodologie légale. L'article 41 de la loi de la rente s'est transformé en « *objet extérieur* », ce qui a permis de clore l'accord définitif.

Le monde industriel et marchand avec le monde de l'inspiration (4. & 7.) : le désaccord se fait entre l'élaboration de cette norme à la hâte (mondes industriel et marchand) et la nécessité de réfléchir sur la meilleure solution au problème de la comptabilité d'inflation et d'améliorer l'information comptable que publient les entreprises, dont l'information sur les effets de l'inflation (monde de l'inspiration).

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

Le principal problème dans la discussion de cette norme restait de préciser les délais pour aboutir à l'élaboration d'une bonne norme qui correspondait au besoin du pays. Il est clair que les acteurs que nous pouvons identifier dans un monde de l'inspiration ont été plutôt intéressés à sa plus haute création, en termes de normes comptables, qu'au délai que souhaitent imposer par les autres acteurs.

Pour arriver à se mettre d'accord, il a été nécessaire de faire appel au Président de la Commission et du Collège qui ont expliqué clairement et nettement l'importance de publier cette norme dans un délai raisonnable. Dans ce cas, ils ont dû faire appel à une *figure harmonieuse*, personnifiée par le Président du Collège et de la Commission.

Le monde domestique avec le monde de l'inspiration (9.) : la discorde se présentait entre l'élaboration d'une norme trop sophistiquée (monde de l'inspiration) et la nécessité d'une norme facile à comprendre par tous les comptables du pays (monde domestique).

Tout comme le cas de la discorde entre le monde domestique et industriel, dans ce cas, la solution est la même, c'est-à-dire mettre en place une *épreuve modèle* à travers des exemples complets et chiffrés et des concepts clairs constituant les « *objets* » choisis pour clôturer cette controverse.

Dans le cas des acteurs externes, les conflits ou désaccords identifiés ont été résolus comme suit :

Monde industriel (Collège) et monde civique (SVS) (3.) : le désaccord entre ces deux mondes existe toujours sur les dates d'application de la norme, mais il est résolu par un compromis sur l'intérêt général ; c'est-à-dire que « reporter la date d'application est convenable pour tous les acteurs » (SVS, entreprises, comptables en général). Dans ce cas, la *formule d'investissement*

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

par le Collège est de publier un nouveau bulletin technique, où est signalée la nouvelle date d'application, en accord avec celle de la Superintendence.

Monde domestique (Collège) et monde industriel (SVS) (5.) : le désaccord est résolu en demandant à la SVS qu'elle réfléchisse à l'intérêt principal de la publication et l'application de la norme, en sachant que le but est de mieux appliquer la norme comptable sur la correction monétaire ou des effets de l'inflation au Chili, pour avoir plus d'information sur les états financiers, et que, plus la norme sera claire, mieux ce sera pour tous.

Monde civique (SII) et les autres mondes (Collège, Entreprises, SVS) (7.) : la discorde est que le Service s'intéresse aux aspects légaux de la norme sur l'inflation et les autres acteurs externes s'intéressent plutôt aux aspects d'information financière et comptable de la norme. Néanmoins, il faut signaler que cette controverse n'affecte pas assez notre analyse, car les principes du monde civique du SII (*information fiscale pour la détermination des impôts*) sont différents des principes du même monde chez la SVS (*la qualité de l'information publiée comme bien public, car plusieurs acteurs économiques, politiques et sociaux ont besoin d'information comptable fiable et de bonne qualité*).

Dans le cas du désaccord dans un même monde (civique-civique), il faut faire appel au *Principe Supérieur Commun* (PSC), à savoir ; « *contribuer au développement de la profession comptable au Chili à travers l'étude, l'élaboration et l'émission de normes comptables qui permettent de réguler l'exercice de la profession* », ce qui permettra d'accomplir son mandat légal, c'est-à-dire « *dicter des normes relatives à l'exercice professionnel* ». Nous rappelons que le PSC est une convention constituant l'équivalence entre les êtres. Elle stabilise et généralise une forme de rapprochement. Elle assure une qualification des êtres.

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

Comme nous pouvons le constater, tous les désaccords ou discordes ont été résolus, mais il reste encore un désaccord entre le monde civique (SII) et les autres mondes (SVS, Collège et Entreprises), sur la question que la loi dispose d'une méthodologie de correction monétaire différente de celle qui est proposée dans le bulletin technique. Néanmoins, cette controverse sera maintenue dans le temps car les objectifs des cadres normatifs sont différents, à savoir : la norme comptable cherche à montrer l'information financière significative, par contre la norme légale (ou fiscale) cherche à montrer comment arriver à l'information nécessaire pour déterminer les impôts à payer.

4° La convention comptable au centre de la coordination et de l'accord

Pour justifier la nécessité d'inclure dans la comptabilité les effets de la hausse des prix ou de l'inflation, nous rappelons que « *la comptabilité a pour fonction de relever et saisir les événements qui modifient la consistance de son patrimoine*²⁴ », dont l'inflation qui affecte les valeurs des actifs et passifs détenus par l'entreprise.

Mais son incorporation à la comptabilité nous affecte dans une des *conventions de mesure*, à savoir : la *convention des coûts historiques* qui est entendue comme le coût d'acquisition ou de production exprimé en unités monétaires non actualisées, mais la question est de savoir si la correction monétaire change le coût historique ou seulement l'actualise. Au-delà de ce problème, l'autre convention de mesure – la *convention de quantification monétaire* – nous signale que les flux et les stocks qui relèvent de l'observation comptable doivent être estimés en unités monétaires. Donc cette convention était au centre de la coordination des acteurs pour l'élaboration de cette norme.

²⁴ Amblard M. (2002), op. cit., p. 232.

5° Les divergences au centre de la comptabilité créative

La norme sur les effets de l'inflation et correction monétaire laisse des espaces à la créativité comptable, à savoir ;

- pour les stocks, la norme accepte l'application de la correction monétaire sur la méthodologie normée dans le BT 3 et laisse aussi la possibilité d'utiliser la méthodologie posée dans la Loi d'impôts sur le Revenu (Art. 41, incise 3°) ;
- la correction monétaire des stocks dépend de la méthode utilisée pour comptabiliser et contrôler les stocks : FIFO ; LIFO ; ou Moyenne Pondérée ;
- pour le cas des investissements dans entreprises filiales ou avec un lien de participation non consolidé, ils peuvent être considérés comme actif non monétaire et être corrigés par IPC, mais peuvent alternativement être adaptés à leur valeur représentative (valeur patrimoniale corrigée monétairement) ;
- la différence de change nette (conversion en pesos chiliens des actifs et des passifs en monnaie étrangère) devra se refléter comme passif, s'il représente un profit et comme perte de la période, s'il représente une perte.

Dans cette norme, il est évident que l'alternative d'application des méthodologies de correction monétaire parmi celle de la commission et celle de la loi de la rente, est un clair exemple de ce que la divergence entre le monde industriel (méthodologie de la CPNC) et le monde civique (méthodologie de la loi) est le produit des différentes logiques d'action des participants au processus d'élaboration de la norme. Les membres ancrés dans le monde civique ont poussé la commission à accepter comme alternative l'usage de la méthodologie de la loi de la rente, en tenant compte qu'avec son utilisation, la comptabilité devrait se rapprocher plus de la fiscalité.

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

La seconde alternative obéit aux différents modèles de comptabilisation et contrôle des stocks connus dans la théorie comptable et elle n'est donc pas le produit des différences entre les positionnements des membres de la CPNC.

Le choix laissé pour les investissements en entreprises non consolidées est le produit des différences entre les positions des acteurs qui participent au processus d'élaboration de la norme, et l'information comptable est aussi différente, car si on prend l'investissement comme actif monétaire, l'actif sera augmenté par la variation de l'IPC annuel ; par contre, si on prend l'autre alternative, l'actif sera augmenté de la variation de la valeur patrimoniale corrigée par IPC plus la reconnaissance de la proportion du résultat de l'entreprise où on a investi.

Enfin, le choix pour comptabiliser la différence de change nette obéit au conservatisme, en estimant que le plus raisonnable est de comptabiliser comme résultat les pertes pour conversion ou différence de change et comme actif si elles représentent un gain.

2.4 Analyse de l'ensemble : Quelques conclusions et réflexions

Dans l'analyse faite en appliquant la grille d'analyse des EdG, les mondes en discordance sont les mondes domestique, industriel, marchand, civique et de l'inspiration. Les désaccords ont été résolus, en mettant en place différents critères pour les résoudre, du principe supérieur commun jusqu'à l'engagement d'une figure harmonieuse.

Parmi les alternatives laissées par cette norme à la comptabilité créative, il en existe au moins une qui est le produit des diverses logiques d'action des acteurs concernés, en permettant que l'objectif plutôt technique du monde industriel se partage le choix avec l'objectif plutôt légal du monde civique (appliquer la loi).

En conséquence, nous pouvons valider notre hypothèse de recherche principale à savoir : « *Les processus de production et de diffusion de normes comptables font toujours apparaître des « espaces d'interprétation », issus des différentes logiques d'action des acteurs (monde industriel / monde civique). La fiabilité de l'information comptable dépend non pas de l'existence ou de l'inexistence de ces espaces, mais de la capacité à les réguler, par des accords ou compromis (montrer les effets comparatifs des méthodologies) », car la norme laisse des espaces d'interprétation. Quelques espaces correspondent à un produit des différentes logiques d'action des acteurs internes (membres), et la norme signale que l'entreprise doit présenter dans ses notes explicatives (annexes) les différences qui se sont produites pour appliquer la méthodologie de la norme comptable ou celle de la norme juridique. Cette information additionnelle demandée correspond au dispositif de contrôle de cette interprétation.*

Cette norme laisse des espaces à leur interprétation (*cas des investissements en entreprises non consolidées, actif non monétaire ou valeur représentative ; mais aussi, il dépend du secteur d'activité, du système de contrôle des stocks, du type d'actif et du passif, de la méthodologie de la norme comptable ou de la loi et si l'effet est un gain ou une perte*) et des alternatives d'application (*utiliser la méthodologie de la norme comptable ou celle de la loi de la rente ; reconnaissance en actif ou en patrimoine*), néanmoins elle donne aussi les dispositifs (*conditions à remplir, informations additionnelles à fournir*) pour pouvoir les contrôler.

L'hypothèse 1 est validée car la norme sur la correction monétaire intégrale est une norme qui peut être interprétée comme étant une expression d'une rationalité formelle car elle norme sur les calculs des effets de l'inflation sur les actifs et passifs des entreprises. Elle est une expression d'une rationalité procédurale car cette norme permet de trouver la solution plus satisfaisante

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

parmi les possibilités laissées par la norme (*comptabiliser les effets de l'inflation pour rendre l'information comptable plus pertinente et montrer les potentiels gains ou pertes associés à l'inflation ; correction monétaire sur les stocks en fonction des systèmes de contrôle des stocks ; reconnaissance de la correction monétaire soit par IPC, soit par la valeur patrimoniale ; reconnaissance de l'effet de l'inflation soit en actif, soit en résultats*).

Finalement, pour l'hypothèse 2, il n'est pas possible ni de la valider ni de la réfuter, car la convention comptable de mesure, dont la convention de coûts historique et la convention de quantification monétaire, n'ont pas été mise en place car nous n'en avons pas eu besoin. En plus, dans cette norme la convention de coûts historique est contredite par la convention de quantification puisqu'avec la première on n'accepterait pas l'ajustement par inflation, par contre avec la deuxième il est logique de l'accepter parce que « *la comptabilité a pour fonction de relever et saisir les événements qui modifient la consistance de son patrimoine* », dont l'inflation qui affecte les valeurs des actifs et passifs détenus par l'entreprise.

Section 3 : Troisième cas : la norme sur « Stocks »

Bulletin Technique N° 1 (en vigueur).

3.1 Bref historique, objectif et portée

Bref historique : Cette norme de comptabilité sur les stocks a été publiée l'année 1973, à savoir le B.T. N° 1, qui est le premier bulletin technique publié et qui n'est pas seulement consacré aux stocks.

Objectif et portée : Ce Bulletin a pour but d'établir la théorie de base sur laquelle se fondent les principes et normes générales de comptabilité

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

financière, parmi lesquelles se trouve une norme sur la comptabilisation des stocks.

3.2 Alternatives laissées à la comptabilité créative

Les alternatives laissées par rapport aux stocks sont les suivantes :

Au niveau des Principes :

- *Critère Prudentiel* : choix de l'alternative la plus conservatrice.
- *Signification ou Importance relative* : on doit considérer l'effet relatif sur les actifs, passifs, patrimoine ou sur le résultat de l'exercice.

Au niveau de la Norme :

- *Stocks* : on présente trois alternatives, à savoir: FIFO, LIFO, et moyenne pondérée. Valorisation soit à la valeur de marché, soit au coût le plus bas.
- *Provisions* : estimation des obligations imputables à une période déterminée. Également la reconnaissance d'une éventuelle perte dans la valeur comptable de certains actifs réalisables, par exemple : stocks, créances.

3.3 Analyse de la norme : application de la grille d'analyse des EdG

La première partie de cette analyse est d'identifier les mondes en présence dans le processus d'élaboration de cette norme.

L'identification des mondes a été faite principalement en se basant sur : les entretiens, les textes des bulletins techniques et les commentaires reçus des membres de la CPNC dans les réunions de discussion de la norme (actes de réunion CPNC).

1° Identification des mondes en présence

Dans un premier temps, nous présenterons les mondes en présence dans les relations entre acteurs internes au processus. Il faut rappeler que ce bulletin technique date de 1973 et il est le premier à être publié dans un

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

environnement tout à fait particulier, car la nécessité de commencer à élaborer des normes comptables propres était attendue et de souhaitée.

- **Le Monde industriel**, son intérêt pour cette norme sera donc à l'origine du débat sur cette norme concernant les stocks. Ce bulletin marque le début du travail de la commission, et parmi ses objectifs on peut trouver : « divulguer les principes et normes comptables approuvés pour le Chili », tout en sachant que cette commission est une « commission technique ».

Commentaire 1 : *« Il faut compter avec une norme comptable claire sur la comptabilisation des faits économiques »*²⁵

- **Le monde marchand**, associé à l'influence du marché et des entreprises sur le besoin de compter avec des normes propres, et spécialement sur les traitements des stocks, qui permettent aux entreprises de pouvoir appliquer une méthodologie en accord à son secteur d'activité.

Commentaire 2 : *« Les entreprises ont besoin d'une norme comptable sur les stocks, qui leur permet de comptabiliser ces stocks d'accord à ces activités. En plus, une norme qui résume la diversité des normes et procédures appliquées jusqu'aujourd'hui »*

- **Le monde domestique** apparaît chaque fois que la recherche de ce qui est juste met l'accent sur les relations personnelles entre les gens. Dans ce sens, on demande toujours l'égalité entre les professionnels, pour bien comprendre les normes publiées ; le paternalisme surgit donc au centre de la discussion. Plus encore, s'agissant de la première norme comptable nationale.

²⁵ B.T. N° 1 (1973), « Théorie de base de la Comptabilité », p. 1 (CPNC).

Commentaire 3 : « *Il faut toujours se souvenir du comptable de Cachiyuyo ; il est lui aussi associé et donc nous devons penser à lui quand on publie le nouveau bulletin technique* »²⁶

La deuxième partie de cette analyse vise à identifier les mondes en présence dans les relations des acteurs externes au processus. Dans ce cas, il faut souligner que l'identification doit être faite par acteurs, car chaque acteur externe peut se retrouver dans plus d'un monde à la fois.

Le Collège des Comptables se trouve dans le **monde domestique** et le **monde industriel**.

La Superintendance des Valeurs et Assurances se trouve à la fois dans le **monde civique** et le **monde industriel**.

Les entreprises, pour leur part, se trouvent plutôt dans le **monde marchand**.

2° Identification des mondes en conflit et de la source du conflit

Au présent, il faut vérifier l'existence des conflits en distinguant entre acteurs internes et acteurs externes ; nous allons donc analyser l'existence de discordes ou désaccord entre les mondes en présence, d'abord du point de vue interne et ensuite du point de vue externe.

Au niveau des acteurs internes au processus :

1. Monde industriel et monde marchand : il n'y a pas de discordes, car tous les deux cherchent une norme comptable qui permet d'harmoniser la diversité de normes, procédures, méthodologies susceptibles d'être appliqués quand on n'a pas une norme comptable locale.

²⁶ Commentaires 2 et 3 reçus des membres de la CPNC à l'entretien.

2. Monde industriel et monde domestique : la discordance qui se pose est toujours celle de la simplicité de la norme. Le monde industriel signale que le plus important est que la norme soit techniquement bonne ; le monde domestique par contre préfère une norme claire et compréhensible.

3. Monde marchand et monde domestique : il n'y a pas de discordance, car tous les deux demandent l'émission d'une norme sur les stocks.

Au niveau des acteurs externes au processus :

a) Collège des comptables du Chili ; où on y trouve le *monde domestique* préoccupé de tous les comptables associés (paternalisme), et le *monde industriel* intéressé à l'élaboration des normes comptables (organisme normalisateur). La discordance se trouve au niveau de l'élaboration d'une norme techniquement cohérente, mais peu complexe pour la compréhension de tous les associés.

b) Superintendencia des Valores et des Assurances ; où on y trouve le *monde civique* (l'intérêt général, préoccupé par le bien commun et l'équité) ; et le *monde industriel* (organisme normalisateur, intéressé à l'élaboration des normes comptables efficaces). Ici le désaccord se trouve dans le fait que les normes comptables acceptées comme normes par les entreprises qu'elle régule, ne considèrent que l'aspect technique et non l'idée selon laquelle les entreprises chiliennes puissent appliquer la méthodologie de valorisation des stocks qui lui convient, au détriment de la qualité de l'information publiée. Mais, dans ce cas particulier de la SVS, cette discordance n'existe plus, car les normes sont nécessaires pour bien accomplir son rôle d'organisme régulateur.

Par la suite, nous présentons l'analyse des discordances entre les mondes en présence des acteurs externes :

1. Monde industriel (Collège) et monde marchand (Entreprises) : il n'y a pas de discord, car tous les deux considèrent comme nécessaire cette norme comptable.

2. Monde industriel (Collège) et monde industriel (SVS) : il n'y pas de désaccord, puisque leurs objectifs sont semblables.

3. Monde industriel (Collège) et monde civique (SVS) : il n'y a pas de désaccord, car la SVS comme monde civique a besoin de normes comptables efficaces pour mieux contrôler que les entreprises présentent dans leurs états financiers, l'information adéquate sur les stocks.

4. Monde domestique (Collège) et monde marchand (Entreprises) : il n'y a pas de désaccord, car les entreprises attendent une norme adaptée à leurs besoins, et mieux encore que cette norme soit claire et facile à appliquer.

5. Monde domestique (Collège) et monde industriel (SVS) : le désaccord peut se présenter quand la SVS souhaite avoir une norme techniquement cohérente, sans se soucier qu'elle soit facile à comprendre ; ce qui importe pour elle, c'est le fait de disposer d'une norme comptable sur les stocks. Dans ce cas, le conflit n'a pas eu lieu car la norme est générale et pourtant, pas complexe.

6. Monde domestique (Collège) et monde civique (SVS) : il n'y a pas de désaccord, car la SVS comme monde civique a besoin de normes comptables efficaces pour mieux contrôler les entreprises, qu'importe si cette norme est simple ou pas, pour la mettre en place.

3° Identification des critères à utiliser pour résoudre le conflit

Par la suite, nous analyserons les divers désaccords entre les mondes, pour essayer de montrer quel(s) critère(s) nous mettrons en place pour les résoudre. D'abord, le cas des acteurs internes et ensuite, les acteurs externes.

Le monde industriel avec le monde domestique (2.) : la discorde entre la simplicité (monde domestique) et l'efficacité technique (monde industriel) de la norme.

Le problème présenté par le ***monde domestique*** à savoir, de publier une norme claire, simple et facile pour tous les comptables du pays, vis-à-vis du monde industriel qui cherche à élaborer et publier une norme conceptuellement et techniquement correcte a été résolu comme suit : la solution a été de faire que le monde industriel laisse son monde pour rejoindre le monde domestique et publier une norme avec des concepts et méthodes simples, clairs et précis, ce que cette norme en particulier permettait. Finalement, ce sont les concepts simples et clairs qui constituent les « *objets* » choisis pour clôturer cette controverse dans un même monde.

Dans le cas des acteurs externes, il n'y a pas eu de conflits ou désaccords.

Comme nous pouvons le constater, le désaccord a été résolu.

4° La convention comptable au centre de la coordination et de l'accord

L'accord sur l'émission de cette norme a été appuyé sur deux *conventions comptables*, celle de ***Mesure***²⁷, dont la *convention de coût historique*, pour signaler qu'on doit garantir à la comptabilité sa comparabilité et que les données comptables soient vérifiables ; et celle de ***Réalisation***²⁸, dont la

²⁷ Les Conventions de mesure servent à définir la frontière substantielle de l'entité comptable et à la modélisation comptable (continuité).

²⁸ Les Conventions de réalisation servent à définir les conditions de réalisation du revenu de l'entreprise. Définir la nature de ce revenu, comment le mesurer et indiquer le moment de sa réalisation.

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

convention de prudence, pour signaler qu'on doit prescrire une appréciation raisonnable voire pessimiste des faits observés, c'est le cas de la valorisation au coût ou à la valeur de marché, le plus bas, pour ne pas produire de comptes optimistes. Il faut signaler que plusieurs auteurs ont mis en doute l'utilité de cette convention voire la considérer plutôt une contrainte à l'objectivité de l'information comptable.

Enfin, la norme a été publiée en prenant en compte ces conventions comptables qui ont aidé à aboutir à l'accord.

5° Les divergences au centre de la comptabilité créative

Bien que la norme sur les stocks laisse des espaces à la créativité comptable, à savoir ;

- reconnaissance de l'effet de l'inflation (coût corrigé) ;
- application des systèmes FIFO, LIFO ou coût moyen ;
- valorisation au coût ou à la valeur de marché, le plus bas (critère prudentiel),

Il faut signaler que ces alternatives sont propres à la diversité des secteurs industriels des entreprises. Elles sont donc le produit de différences entre les positions des acteurs qui participent aux processus d'élaboration de la norme (représentants des cabinets d'audit, des entreprises, des banques et des universités). En plus, nous pouvons signaler que, dans le cas des différents systèmes de valorisation, il existe des conditions précises et qu'on ne peut pas changer de système chaque année, car nous devons montrer les effets en note explicative.

Finalement, on peut dire que quelques alternatives sont produites des différentes logiques d'action des acteurs concernés dans le processus d'élaboration de la norme.

3.4 Analyse de l'ensemble : Quelques conclusions et réflexions

En appliquant la grille d'analyse des EdG, les mondes en discordance sont les mondes domestique et industriel, et le désaccord a été résolu.

Par ailleurs, les alternatives laissées par cette norme à la comptabilité créative peuvent être considérées comme étant le produit des diverses logiques d'action des acteurs concernés, appuyées par la diversité des utilisateurs des normes, c'est-à-dire les entreprises et les divers secteurs d'activité à ceux qu'elles participent.

En conséquence, l'analyse de cette norme nous permet valider notre hypothèse de recherche principale car la norme laisse des espaces d'interprétation qui correspondent au produit des différents points de vue et, par conséquent, des différentes logiques d'action des acteurs internes. En plus, la norme signale les conditions à accomplir pour appliquer l'une ou l'autre alternative de comptabilisation ; donc, avec ces conditions, la norme mis en place les dispositifs nécessaires pour réguler les espaces de liberté laissées dans la norme.

L'*hypothèse 1* ; la norme sur stocks est une norme qui peut être interprétée comme étant une expression d'une *rationalité formelle* car elle norme sur les calculs des montants à enregistrer pour les stocks, ainsi qu'étant une expression d'une *rationalité procédurale* car cette norme permet de trouver la solution plus satisfaisante à travers de la procédure d'application des alternatives laissées par la norme.

Finalement, l'*hypothèse 2* ; la convention comptable de *coût historique*, dont la convention de mesure ; et la convention comptable de *prudence*, dont la convention de réalisation, ont aidé à aboutir sur l'accord de l'émission de cette norme comptable.

Section 4 : Quatrième cas : la norme sur « Actifs fixes »

Bulletins Techniques N^{os} 1, 31, 33 et 34 (En vigueur)

4.1 Bref historique, objectif et portée

Bref historique : la première norme de comptabilité sur les actifs fixes a été le BT N° 1 qui a été publié en 1973. Mais, elle n'est pas seulement consacrée aux actifs fixes, sinon à la théorie de base de la comptabilité, et une partie spécifique pour la comptabilisation des actifs fixes, donc elle est très générale.

Le BT N° 31 (1985) a pour but de régulariser et d'uniformiser le traitement du coût de financement de l'Actif Fixe, afin de déterminer un coût d'acquisition qui reflète plus adéquatement l'investissement total qui a été nécessaire pour acquérir l'actif et le laisser dans des conditions d'être utilisable.

Le BT N° 33 publié l'année 1986 est un bulletin consacré intégralement au traitement comptable de l'actif fixe et il présente tous les éléments nécessaires à considérer pour la comptabilisation de l'actif fixe, à savoir : définition d'actif fixe, concepts de coûts d'acquisition ou de construction, coûts d'entretien, de réparation, d'entretien majeur, dépréciation, amortissement, pièces de rechange, etc.

Objectif et portée : Ce bulletin, qui complète les Bulletins Techniques N^{os} 1, 3, 12 et 13, se réfère au traitement comptable de l'actif fixe et a pour but de réglementer et d'uniformiser ce traitement comptable.

Ce Bulletin n'est pas applicable à des plantations forestières dont le traitement comptable est analysé dans le Bulletin N° 12. Il n'est pas non plus applicable à des gisements miniers, pétrolifères et semblables.

4.2 Alternatives laissées à la comptabilité créative

1. Coût d'entretien majeur :

- a) Si la vie utile assignée au bien, ou à certains de ses composants qui s'amortissent de manière séparée, correspond à la période de temps qui s'écoulera entre sa mise en fonctionnement et la date à laquelle on programme d'effectuer l'entretien majeur requis pour prolonger sa vie utile, le coût de cet entretien devra être activé et amorti dans la période qui s'écoulera entre la date de réincorporation du bien à l'activité productive ou de service et la date à laquelle on programme d'effectuer un nouvel entretien majeur pour que le bien puisse rester en fonctionnement.
- b) Si la vie utile assignée au bien correspond à la période maximale d'utilisation de ce bien à l'échéance de laquelle il sera nécessaire d'effectuer un ou davantage d'entretiens majeurs, le coût de ces entretiens devra être provisionné linéairement dans chaque exercice à charge de résultats, de telle sorte qu'à la date à laquelle on effectue chacun d'eux, on dispose d'une provision adéquate qui couvre ce coût.

2. Méthodes d'amortissement :

Les méthodes habituelles d'amortissement de l'actif fixe sont les suivantes:

- a) Méthode directe ou linéale ; b) Méthode d'unités de production. Quelle que soit la méthode employée, elle doit être appliquée de manière constante.

3. Pièces de rechange :

- a) En activant le coût des rechanges et en les amortissant pendant la vie utile attendue du bien principal auquel elles sont associées.
- b) En imputant le coût des rechanges à des résultats au moment de leur acquisition. (Cette méthode s'avère appropriée pour des biens de petite valeur relative et/ou d'une courte vie utile).
- c) En activant le coût des rechanges et en les imputant à des résultats au moment de la consommation. (Cette méthode s'avère appropriée pour

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

des rechanges destinés à l'entretien d'actif fixe, qui ont une valeur intermédiaire, différentes utilisations alternatives, une consommation périodique et/ou sous un certain degré d'obsolescence).

Pour les effets sur le bilan général, les pièces de rechange qu'on s'attend à consommer au cours d'une année devront être classées comme actif circulant, et le solde comme d'autres actifs non circulants. Indépendamment de leur classification, on devra valoriser ces actifs au coût d'acquisition ou de construction, sans préjudice des provisions pour obsolescence, stock excessif ou d'autres qui leur sont applicables. Les rechanges destinés à des biens que commercialise l'entreprise, seront traitées comme stocks.

4.3 Analyse de la norme : application de la grille d'analyse des EdG

L'application de l'analyse sera opérée d'abord, identifiant les mondes en présence, ensuite analysant la présence des conflits entre eux, et enfin montrant comment ces conflits ont été résolus, tout en distinguant entre les acteurs internes et les acteurs externes au processus.

1° Identification des mondes en présence

Cette phase d'identification des mondes se fera à deux niveaux : l'un, au niveau des acteurs internes, et l'autre, au niveau des acteurs externes au processus.

Mondes en présence dans la relation des acteurs internes au processus :

- **Le monde industriel.** Son intérêt est d'élaborer une norme qui permet de comptabiliser les actifs fixes correctement en prenant en compte les aspects techniques et qui permet de standardiser ses procédés.

Commentaire 1 : *« Il faut compter avec une norme comptable techniquement correcte pour la*

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

comptabilisation des actifs fixes, qui uniformise et standardise ses procédés, en sachant qu'ils sont un de principaux actifs d'une entreprise »²⁹

Commentaire 2 : « *Ce bulletin, [...], se réfère au traitement comptable de l'actif fixe et il a comme objectif réglementer et uniformiser ce traitement comptable »³⁰*

- **Le monde marchand.** Ce monde est associé à l'influence du marché et des entreprises sur le besoin de compter avec une norme qui vient à couvrir un espace vide ou une manque de norme spécifique sur le sujet.

Commentaire 3 : « *Les entreprises ont besoin d'une norme comptable sur la comptabilisation des actifs fixes, qui leur permettent de comptabiliser les actifs fixes et toutes les situations associés et en plus, d'une norme qui permet de valoriser correctement les actifs fixes en incluant tous ses coûts associés »*

- **Le monde domestique.** Ce monde est associé à ce qui est juste et demande toujours l'égalité entre les professionnels, pour bien comprendre les normes publiées. En plus, cette norme incorpore quelque complexité, en tenant compte de la période où elle a été publiée.

Commentaire 4 : « *Il faut toujours se souvenir du comptable de Cachiyuyo ; il est lui aussi associé et donc nous devons penser à lui quand on publie le nouveau bulletin technique³¹ »*

²⁹ Commentaire reçu d'un membre de la CPNC.

³⁰ B.T. N° 33 (1986), « Traitement comptable de l'actif fixe », p. 1 (CPNC).

³¹ Commentaires 3 à 5 pris des entretiens aux membres de la CPNC.

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

- **Le monde civique.** Ce monde est associé à ce qui appartient aux notions d'équité, de liberté et de solidarité. Dans ce sens, cette norme doit être claire pour que les entreprises puissent comptabiliser correctement leurs actifs fixes et donner l'information, la plus pertinente, au marché financier, pour en appuyer la transparence.

Commentaire 5 : « Cette norme doit être la plus précise possible, pour éviter que l'information comptable à publier soit manipulée et, ainsi appuyer la transparence des marchés de capitaux »

Mondes en présence dans les relations des acteurs externes au processus :

Le Collège des Comptables : les mondes en présence au sein du Collège et plutôt dans son Conseil Nationale sont : le **monde domestique** (il représente tous les comptables chiliens) ; et, le **monde industriel** (à travers de la Commission, il a l'obligation d'élaborer des normes techniques).

La Superintendance des Valeurs et des Assurances se trouve à la fois dans le **monde civique** (régulation) ; et, dans le **monde industriel** (normes techniques).

Les entreprises se trouvent, plutôt dans le **monde marchand** (besoin des normes comptables souples).

2° Identification des mondes en conflit et de la source du conflit

Pour identifier les mondes en conflit, nous procéderons en faisant aussi la distinction entre les acteurs internes et les acteurs externes.

Au niveau des acteurs internes au processus :

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes
comptables au Chili

1. Monde industriel et monde marchand : il n'y a pas de discordance, car tous les deux cherchent une norme comptable qui permet la standardisation des procédés de comptabilisation des actifs fixes.

2. Monde industriel et monde domestique : la discordance qui se pose est toujours celle de la simplicité vis-à-vis de la technicité de la norme. Mais le désaccord est transitoire, car la norme peut être à la fois techniquement correcte et simple pour son application.

3. Monde industriel et monde civique : en principe, il n'y a pas de désaccord, car une norme technique et claire ne laisserait des espaces à l'interprétation des utilisateurs et donc elle ne permettra pas des applications diverses. Mais, dans la discussion de la norme la discordance est présente.

4. Monde marchand et monde domestique : il n'y a pas de discordance, car tous les deux sont d'accord en l'émission de cette norme. En plus, la simplicité de la norme permettra aux comptables des entreprises de l'appliquer facilement et correctement.

5. Monde marchand et monde civique : le désaccord apparaît chaque fois qu'une norme ne peut pas être trop précise et très détaillée, donc laissera plus d'espaces de liberté dans son application et dans l'information à publier qui sera appliquée par les différents utilisateurs.

6. Monde domestique et monde civique : il n'y a pas de discordance car les deux mondes en présence prennent comme base le principe d'équité et de solidarité, pour des buts différents bien entendu.

Au niveau des acteurs externes au processus :

Acteurs où coexistent deux mondes à la fois :

a) Collège des comptables du Chili ; il n'y a pas de désaccord entre ces deux mondes en présence (le *monde domestique* et le *monde industriel*) car la

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

norme doit être approuvée par le Conseil National du Collège (monde domestique) après avoir écouté la présentation de la Commission (monde industriel) et, donc ils ont la possibilité de discuter et d'éclaircir les doutes et craintes ; en plus, ils peuvent exiger des modifications. Pourtant, s'il existe une discorde, elle sera résolue dans le même processus d'élaboration et de diffusion de la norme.

b) Superintendencia des Valeurs et des Assurances ; il n'y a pas de désaccord entre le *monde civique* et le *monde industriel* car en étant le même organisme, la SVS fera concilier ces deux mondes dans la même norme pour bien accomplir son rôle d'organisme régulateur.

Acteurs externes entre eux :

1. Monde industriel (Collège) et monde marchand (Entreprises) : il n'y a pas de discorde, car tous les deux considèrent comme nécessaire cette norme comptable.

2. Monde industriel (Collège) et monde industriel (SVS) : il n'y a pas de désaccord, puisque ils travaillent en collaboration (aller-retour de la norme entre eux).

3. Monde industriel (Collège) et monde civique (SVS) : en principe, il n'y a pas de désaccord, car une norme techniquement correcte permet à l'organisme régulateur d'accomplir son rôle sur le marché efficacement. La discorde naît quand il existe une appréciation différente par rapport à la date d'application de la norme (quand il n'y a pas un accord préalable entre eux) ; dans cette norme il n'existe pas cette discorde.

4. Monde domestique (Collège) et monde marchand (Entreprises) : il n'y a pas de désaccord, car les entreprises attendent une norme adaptée à leurs besoins, et mieux encore que cette norme soit claire et facile à appliquer.

5. Monde domestique (Collège) et monde industriel (SVS) : le désaccord peut se présenter quand la norme est basée plutôt sur les aspects techniques ce qui pourrait produire un certain degré de complexité. Dans le cas analysé, il n'y a pas de discordance.

6. Monde domestique (Collège) et monde civique (SVS) : en principe, il n'y a pas de désaccord, car les objectifs que poursuivent ces deux mondes se rapprochent et se rencontrent sur le principe d'équité et de solidarité. Si la norme est simple et claire, elle sera aussi efficace pour mieux contrôler les entreprises, car elle ne pourra pas être au centre des interprétations des entreprises.

7. Monde industriel (SVS) et monde marchand (Entreprises) : il n'y a pas de discordance, car tous les deux considèrent comme nécessaire cette norme comptable. Sauf dans le sens de ce qu'attend chacun de la norme en question.

8. Monde civique (SVS) et monde marchand (Entreprises) : il n'y a pas de discordance, car tous les deux considèrent comme nécessaire cette norme comptable.

3° Identification des critères à utiliser pour résoudre le conflit

Dans le cas particulier de cette norme, les deux désaccords sont au niveau des acteurs internes et ils seront analysés par la suite :

Le monde industriel avec le monde domestique (2.) : la discordance entre la simplicité (monde domestique) et l'efficacité technique (monde industriel) de la norme.

La solution à cette controverse s'est produite par le fait que le monde industriel s'est placé dans le monde domestique et il a incorporé à la norme des concepts et méthodes simples, clairs et précis. Finalement, ce sont les

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

concepts simples et clairs qui constituent les « *objets* » choisis pour clôturer cette controverse dans un même monde.

Le monde industriel et marchand avec le monde civique (3. et 5.) : la discordance entre la technicité (monde industriel), les besoins du marché (monde marchand) et l'équité et le bien commun (monde civique) a été résolu en incorporant dans la norme des concepts, méthodes et procédés clairs. A travers de ces dispositifs s'est clôturé ce conflit.

Comme nous pouvons le constater, les désaccords ont été résolus.

4° La convention comptable au centre de la coordination et de l'accord

En nous basant sur les typologies des conventions comptables³² proposées par M. Amblard, nous pouvons signaler que l'accord sur l'émission de cette norme a été appuyé sur une *convention comptable*, celle de **Mesure**, dont la *convention de coût historique*, pour signaler qu'on doit garantir à la comptabilité que les données comptables soient vérifiables.

5° Les divergences au centre de la comptabilité créative

Bien que la norme sur les actifs fixes laisse des espaces à la créativité comptable, à savoir ;

- Valorisation (au coût d'acquisition ou de construction, plus les charges associées) ;
- coût d'entretien majeur (dépend de la vie utile des actifs) ;
- méthodes d'amortissements acceptés (directe ou linéale ; unités de production) ;
- pièces de rechange (à l'actif (amortis ou consommés), aux résultats) ;

³² Amblard M. (2002), op.cit., pp. 229-233.

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

- présentation dans le bilan (actif circulant, actif non circulant, stocks) ;
- reconnaissance de l'effet de l'inflation (coût corrigé) ;
- diversité des coûts associés aux actifs fixes.

Il faut signaler que ces alternatives sont propres à la diversité des secteurs industriels des entreprises et elles sont aussi le produit de différences entre les positions des acteurs qui participent au processus d'élaboration de la norme. En plus, nous pouvons signaler que, dans le cas des différents éléments à considérer dans la valorisation des actifs fixes, ils sont clairement indiqués dans la norme et la permission de réaliser des réévaluations techniques, si les entreprises considèrent que la valeur comptable est très différente de la valeur de marché, cette valeur doit être exposée seulement en note explicative aux états financiers.

4.4 Analyse de l'ensemble : Quelques conclusions et réflexions

L'analyse faite en appliquant la grille d'analyse des EdG, les mondes en discordance sont les mondes domestique, industriel, marchand et civique, et les désaccords ont été résolus.

Les alternatives laissées par cette norme à la comptabilité créative sont, à la fois, le produit des diverses logiques d'action des acteurs concernés et le produit de la diversité des utilisateurs des normes, c'est-à-dire les entreprises et les divers secteurs d'activités à ceux qu'elles participent.

En conséquence, l'analyse de cette norme nous permet de valider notre hypothèse principale de recherche car la norme laisse des espaces d'interprétation, produit de différentes logiques d'action des acteurs internes (membres). La norme signale les conditions à accomplir pour appliquer l'une ou l'autre alternative de comptabilisation, donc, avec ces conditions, la

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

norme met en place les dispositifs nécessaires pour réguler les espaces de liberté laissées dans la norme.

L'*hypothèse 1* ; la norme sur actif fixe est une norme qui peut être interprétée comme étant une expression d'une *rationalité formelle* car elle norme sur les calculs des montants à enregistrer pour les actifs fixes, ainsi qu'étant une expression d'une *rationalité procédurale* dans le sens où parmi les alternatives laissées, les utilisateurs chercheront celle qui soit plus convenable ou satisfaisante dans chaque cas particulier.

Finalement, l'*hypothèse 2* ; la convention comptable de coût historique, dont la convention de mesure, a aidé à aboutir à l'accord de l'émission de cette norme comptable. Nous pouvons l'expliquer dans le sens que la valorisation d'actifs fixes est basée sur la valeur d'acquisition ou de construction plus les charges qui lui sont propres pour mettre l'actif fixe en fonctionnement, mais tous ses montants doivent être vérifiables.

Section 5 : Cinquième cas : la norme sur « Investissements permanents et Regroupements d'entreprise »

Bulletins Techniques N^{os} 11, 42, 45, 46, 51 et 59 (Abrogés)

Bulletins Techniques N^{os} 64, 72, et 75 (En vigueur)

5.1 Bref historique, objectif et portée

Bref historique : La première norme comptable sur les investissements permanents en d'autres entreprises a été publiée l'année 1979, à savoir le B.T. N° 11 (abrogé), qui était à l'époque très révolutionnaire dans le milieu professionnel chilien. Il a mis en place la méthodologie de la Valeur Patrimoniale Proportionnelle (VPP). Ce BT a été amélioré par des bulletins techniques successifs qui ont pris sa place dans le temps.

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

L'année 1992, a été publié le B.T. N° 45 (abrogé) sur la comptabilisation des investissements à l'étranger comme réponse à l'augmentation des investissements des entreprises chiliennes à l'étranger, principalement, dans les pays de l'Amérique Latine.

Le B.T. N° 64 (1998) sur « investissements à l'étranger » a pour but de régulariser et d'uniformiser le traitement des investissements permanents à l'étranger.

Le B.T. N° 72 (2002) sur « Regroupements d'entreprises » a pour but de se rapprocher de la norme internationale (IAS 32, remplacée par l'IFRS 3) et donc il incorpore la « valeur juste » comme base de valorisation des investissements permanents en autres entreprises. Ce changement est considéré majeur dans la profession comptable chilienne ancrée dans la convention du coût historique, comme par ailleurs.

Objectif et portée : Il faut montrer séparément les deux principaux bulletins techniques en vigueur sur le traitement des investissements permanents, à savoir : le B.T. N° 64 (Investissements permanents à l'étranger) et le B.T. N° 72 (Regroupements d'entreprises).

Le B.T. N° 64 (1998) sur « Investissements à l'étranger » a pour but de régulariser et d'uniformiser le traitement des investissements permanents à l'étranger et remplace le BT N° 51, excepté dans ses paragraphes 06 à 12, par rapport aux normes applicables pour les investissements dans des instruments à revenu fixe et les investissements temporaires dans des actions ou des droits dans des sociétés, lesquels restent en vigueur. En outre, ce Bulletin Technique complète les normes établies dans les Bulletins Techniques N°^{os} 42 et 59, lesquelles doivent être appliquées au traitement d'investissements permanents à l'étranger dans tous les aspects non couverts spécifiquement par le présent Bulletin Technique.

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

Ce Bulletin Technique est applicable aux organismes chiliens qui établissent leur comptabilité en pesos chiliens, ainsi qu'à ceux qui établissent leur comptabilité dans une autre monnaie ; dans ce cas, on devra remplacer, dans ce bulletin technique, toute référence au peso chilien par cette monnaie, sans appliquer le mécanisme de correction monétaire chilien.

Le B.T. N° 72 (2002) remplace et abolit les dispositions applicables à des investissements permanents contenues dans le BT N° 42, abolit les bulletins techniques N°s 46 et 59, et complète et modifie le traitement considéré dans le BT N° 64, sur les investissements permanents à l'étranger en remplaçant ses paragraphes 19 à 21 et 33 à 35, pour rendre obligatoire le processus d'ajustement à la valeur juste, conformément à ce qui est traité dans le présent bulletin. En outre, il délimite avec une plus grande précision ce qui est indiqué dans le paragraphe 8 du BT N° 15 en ce qui concerne des fusions, et il comprend aussi le traitement de tout intangible - fonds de commerce - (*goodwill ou badwill*) causé par l'acquisition d'une entreprise qui aboutit à un regroupement d'entreprises (*business combination*) ou à l'obtention d'influence significative.

5.2 Alternatives laissées à la comptabilité créative

B.T. N° 64 « Investissements permanents à l'étranger » :

1. La monnaie de contrôle de ces investissements et la méthode de conversion (en monnaie locale) de leurs états financiers, dépendra des situations suivantes:
 - a) La manière dont les sociétés établies à l'étranger opèrent par rapport à la société d'investissement, à savoir : i) si les activités « *constituent une extension des opérations de la société d'investissement* » (on indique des facteurs à considérer qui laissent des espaces à l'interprétation) et, ii) si

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

les activités « *ne constituent pas* une extension des opérations de la société investisseuse ».

- b) Dans le cas des sociétés établies à l'étranger dont les activités ne constituent pas une extension des opérations de la société d'investissement, on doit considérer les conditions économiques du pays où opère la société étrangère. Pour les effets de ce Bulletin Technique, il sera distingué entre « *pays stables* » (inflation interne n'est pas supérieure à 10% durant la dernière année et à 10% en moyenne dans les trois dernières années) et *ceux qui n'ont pas* cette caractéristique.
- c) Si la société établie à l'étranger opère économiquement et substantiellement dans une monnaie fonctionnelle, différente de celle du pays où se trouve établie cette société, la société d'investissement devra contrôler cet investissement en cette monnaie fonctionnelle et en prenant en considération les normes applicables au pays auquel correspond cette monnaie.

	Sociétés étrangères considérées comme «une extension des opérations de la société d'investissements»	Sociétés étrangères considérées qui « ne constituent pas une extension des opérations de la société d'investissement »
Monnaie de contrôle Evaluation de ces investissements	On contrôlera en pesos chiliens	<u>Pays stable :</u> elles seront contrôlées en monnaie locale. <u>Pays non stable :</u> elles seront contrôlées en dollars américains (monnaie fonctionnelle).
Méthode de conversion de leurs états financiers	Il n'y a pas de conversion ou de traduction	<u>Pays stable :</u> on doit adapter les états financiers aux PCGA chiliens, sauf la correction monétaire (si le pays a un système de correction monétaire propre, il doit être maintenu). <u>Pays non stable :</u> on doit adapter les états financiers aux PCGA chiliens, sauf la correction monétaire.
Taux de change à	Il n'y a pas.	<u>Pays stable :</u> ces états financiers adaptés sont convertis en pesos chiliens au taux

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

appliquer		de change de clôture. <u>Pays non stable</u> : les actifs et passifs non monétaires et le patrimoine seront exprimés dans leurs équivalents en dollars historiques, tout comme les dépréciations et les amortissements respectifs. Les recettes et les frais (sauf des dépréciations et des amortissements) sont traduits au taux de change de la date de transaction ou bien à un taux de change moyen de chaque mois. Pour les stocks, une alternative se présente de les traiter comme actifs monétaires, si leur contrôle en dollars historiques s'avère complexe.
Différences de conversion ou de traduction	Il n'y a pas.	<u>Pays stable</u> : la différence de conversion sera comptabilisée dans le compte d'investissement en créditant l'ajustement accumulé par des différences de conversion (compte de Réserve). <u>Pays non stable</u> : elle sera comptabilisée comme une rubrique non opérationnelle dans les résultats de la société étrangère.

2. Dans les cas où ils existent des « risques significatifs de récupération de l'investissement » ; considérer la convenance de discontinuer la reconnaissance de bénéfices par la méthode de la Valeur patrimoniale Proportionnelle (VPP), cesser de considérer et de provisionner les pertes qui sont prévues.

B.T. N° 72 « Regroupements d'entreprises : Investissements permanents et consolidation » :

1. Évaluation :

En considérant la nature économique des actifs acquis la méthode d'évaluation à utiliser sera : la *Méthode d'Acquisition*³³. Elle est appliquée

³³ Méthode d'acquisition : Selon cette méthode, l'acheteur enregistre le coût d'acquisition d'une autre entreprise en valorisant les actifs et passifs identifiables, implicites, dans le patrimoine de l'organisme acquis, à sa valeur juste et en incluant tant les actifs tangibles que ce qui est intangibles identifiables qu'ils soient ou non enregistrés dans cette dernière. Après avoir récemment effectué l'ajustement mentionné, on détermine si on a payé un certain montant pour concept d'intangible non identifiable (fonds de commerce).

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

aux regroupements d'entreprise (contrôle), comme aussi quand on obtient une influence significative dans une autre entreprise.

Investissements qui « ne représentent pas de contrôle ni influence significative »	Investissements qui « représentent une influence significative »	Investissements qui « représentent un contrôle et impliquent un regroupement d'entreprises »
En général, ces investissements devront être valorisés au coût corrigé, sans préjudice de la nécessité de constituer des provisions quand existeront des preuves qui indiquent, selon des critères prudent et conservateur, que cet investissement puisse être surévalué.	Les investissements permanents dans d'autres entreprises qui représentent une influence significative, devront être valorisés en accord avec la méthode de la valeur patrimoniale (VP), après avoir considéré l'ajustement à la valeur juste des actifs nets acquis.	Comme règle générale, l'acquisition d'une autre entreprise qui implique le contrôle de cette dernière doit être considérée comme un regroupement d'entreprises, comptabilisée selon la méthode d'acquisition, et être valorisée en accord avec la méthode de la valeur patrimoniale (VP), considérant l'ajustement correspondant à la valeur juste des actifs nets acquis, avant de déterminer la VP initiale.
<i>Date d'ajustement au VP :</i>		
	Pour la première fois on doit considérer les états financiers de l'entreprise acquise les plus récents mais qui ne soient pas plus anciens que trois mois de la date d'acquisition. À la clôture suivante des comptes, la société investisseuse peut corriger d'éventuelles distorsions significatives dans la détermination de la valeur juste et/ou des résultats.	

2. Valorisation à la Valeur Juste :

La base primaire sera l'information obtenue par l'acheteur lui-même. Bien que dans le paragraphe 65 du bulletin, on explicite les règles générales à utiliser pour la détermination des valeurs justes, on laisse un important espace à la subjectivité dans quelques cas.

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

Quand l'acheteur effectuera le paiement en émettant des actions de sa propre émission, pour déterminer la valeur d'acquisition, ces actions doivent être considérées à leur valeur juste qui :

- normalement correspondra à sa valeur de marché ;
- quand le prix de marché à une date particulière ne donnera pas un indicateur fiable, on doit considérer l'évolution des prix observée dans une période raisonnable, précédente et postérieure aux effets éventuels de l'annonce d'acquisition ;
- quand le marché ne donnera pas un paramètre fiable ou quand il n'existera pas de cours, la valeur juste des actions émises par l'acheteur sera estimée en fonction de la proportion correspondant à la valeur juste de l'entreprise acheteuse ou par référence à l'intérêt proportionnel dans la valeur juste de l'entreprise acquise, le plus clairement évidente.

3. Traitement des Différences de Valeur, Intangibles Non Identifiables, Fonds de Commerce :

3.1 Fonds de commerce négatif (Badwill ou Goodwill négatif) : Dans l'éventualité où le coût d'acquisition s'avère inférieur à la valeur patrimoniale correspondante, déterminée après avoir considéré l'ajustement à la valeur juste d'actifs et de passifs acquis, cette différence est appelée un fonds de commerce négatif (badwill) complémentaire, réduisant la valeur des actifs.

- Si on reconnaît une perte ou on a des frais du processus d'acquisition possible, le fonds de commerce négatif (badwill) est crédité aux résultats.
- Mais, si le Fonds de commerce négatif (Badwill) < la Valeur Juste d'Actifs Non Monétaires, il est amorti dans le délai d'amortissement des actifs acquis ou la moyenne de la vie utile rémanente.
- Mais, si le Fonds de commerce négatif (Badwill) > la Valeur Juste d'Actifs Non Monétaires, l'excès éventuel devra être reconnu comme recette immédiatement.

3.2 *Fonds de commerce positif (Goodwill)* : Si une fois effectué l'ajustement à la valeur juste d'actifs et de passifs acquis, subsiste une différence en excès entre le coût et la valeur proportionnelle adaptée, ce montant doit être assigné à ce qui est intangible non identifiable, que l'investisseur a été disposé à payer (fonds de commerce positif ou *goodwill*) et représente la valeur que l'investisseur assigne aux bénéfices économiques futurs qu'il espère de l'affaire. Cet intangible sera comptabilisé comme un actif dénommé « *moins value d'investissements* » (*goodwill*) et il sera amorti à charge de résultats de manière systématique.

En outre, la méthode d'amortissement à utiliser doit être reliée au le délai attendu, où on estime que viendront les bénéfices attendus ; et en général doit être adoptée la méthode linéaire, à moins qu'il existe des raisons qui justifient clairement l'utilisation d'une méthode différente.

La période d'amortissement ne doit pas dépasser de vingt (20) années ; exceptionnellement, elle peut être plus grande mais ne pas dépasser de quarante (40) années.

Dans les deux cas, la méthode et la période d'amortissement doivent périodiquement être révisées.

4. *Perte ou détérioration (dépréciation) de valeur :*

Quand les résultats observés pendant deux ou trois années consécutives s'avèrent indicatifs d'une détérioration éventuelle dans la valeur des actifs associés à l'entreprise acquise, ou quand il existe tout autre indice dans ce sens, on devra effectuer une analyse critique de la situation.

La perte par détérioration doit être enregistrée *si, et seulement si*, le montant récupérable associé à l'unité d'affaires correspondante s'avère plus petit que la valeur comptable des actifs correspondants (contrôlés à leurs valeurs justes), dans l'ordre suivant:

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

- D'abord, la moins value d'investissements (goodwill), par la proportion qui correspond.
- Ensuite, aux autres actifs de l'unité d'affaires, au prorata de la valeur comptable de chacun.

Si cette perte par dépréciation n'existe plus dans une période déterminée, on doit annuler la perte à l'origine enregistrée.

5. Consolidation :

Les entreprises qui sont maintenues exclues du périmètre de consolidation sont les Entités Ad Hoc (*Special Purpose Entities - SPE*).

Une filiale peut être exclue de la consolidation dans les cas exceptionnels suivants :

- Si celle-ci opère sous des conditions dans lesquelles il existe des restrictions sérieuses qui mettent en danger le contrôle de la maison-mère sur les actifs ou les opérations de la filiale.
- Si on prétend que le contrôle sur la filiale est temporaire, parce que la filiale a été acquise et exclusivement maintenue en vue de sa vente dans un futur proche.

Le fait qu'un investissement ait été exclusivement acquis pour le vendre, doit dûment être prouvé, et dans la mesure où la vente n'est pas réalisée dans les délais prévus, on devra évaluer de façon critique si on maintient les conditions pour continuer à l'exclure de la consolidation.

6. Application antérieure :

On laisse ouverte la possibilité d'adapter les fonds de commerce positifs (goodwill) existants à la date d'application du présent bulletin, en assignant ce solde aux actifs non monétaires qui subsistent.

5.3 Analyse de la norme : application de la grille d'analyse des EdG

L'identification des mondes en présence sera opérée d'abord, avec les acteurs internes au processus (membres de la CPNC) ; et ensuite, avec les acteurs externes au processus (les entreprises et la SVS, par rapport au Collège et leurs CPNC).

1° Identification des mondes en présence

Dans un premier temps, nous présenterons les mondes en présence dans les relations des acteurs internes au processus. Il faut signaler que cette norme se trouve dans la troisième période d'analyse (après 1997), ce qui nous indique, à priori, que cette norme est proche de la norme internationale.

Mondes en présence dans la relation des acteurs internes au processus :

- **Le monde industriel** : ce monde est associé à la technicité, à l'efficacité et à la scientificité et donc, son intérêt est d'élaborer une norme qui, d'abord, soit d'accord avec le temps et le développement des affaires ; et deuxièmement, qui permet de comptabiliser les investissements permanents dans des entreprises établies à l'étranger comme les entreprises locales sujets à un regroupement (*Business combination*). Tout en prenant en compte le développement de la normative au niveau international.

Commentaire 1 : « *Il faut avoir une norme comptable qui établit la méthode de conversion des états financiers des sociétés établies à l'étranger, car elles utilisent normalement des PCGA différents de ceux qui sont appliqués au Chili et en plus, elles utilisent une monnaie distincte au peso chilien. On a besoin d'améliorer cette*

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

norme pour reconnaître les effets de ces investissements dans les états financiers de l'entreprise investisseuse »³⁴

Commentaire 2 : « L'augmentation dans le volume et la complexité des investissements dans d'autres entreprises (fusions et acquisitions) a laissé en évidence la nécessité d'approfondir et compléter la normative existante, en développant l'approfondissement de quelques sujets et en amplifiant la méthodologie à appliquer afin de refléter de façon plus précise le fond économique de ces transactions »³⁵

- **Le monde marchand** : ce monde est associé à l'influence du marché et des entreprises sur le besoin d'une norme qui vient à couvrir un manque de renouvellement des normes en vigueur à l'époque. En plus, on a besoin des normes qui considèrent, en soi-même, l'évolution des marchés internationaux des affaires.

Commentaire 3 : « Pendant les dernières années et comme conséquence du processus de globalisation de l'économie, les entreprises chiliennes ont augmenté progressivement leur participation en sociétés étrangères. Ceci s'est effectué à travers des investissements directs ou des investissements dans des sociétés établies à l'étranger, lesquelles ont agi comme véhicules d'investissement. Donc, elle ont besoin d'une norme comptable pour bien comptabiliser ces investissements à l'étranger, sans avoir trop d'effets sur les résultats des

³⁴ B.T. N° 64 (1998), « Comptabilisation des Investissements permanents à l'étranger », p. 1-2, (CPNC).

³⁵ B.T. N° 72 (2002), « Regroupements d'entreprise : Investissements permanents et consolidation des états financiers », p. 4, (CPNC).

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

entreprises produit des différences de change ou de PCGA utilisés »³⁶

Commentaire 4 : « *Vu les derniers événements qui ont secoué les entreprises américaines, par les scandales financiers, nous devons étudier la norme sur regroupements d'entreprises et considérer dans la discussion le sujet des consolidations »³⁷*

- **Le monde domestique** : ce monde est associé à ce qui est juste et demande toujours l'égalité entre les professionnels, pour bien comprendre les normes publiées. En plus, ces normes incorporent quelque complexité, principalement sur le sujet de l'introduction du concept de la « valeur juste » et, en tenant compte de la période où elles ont été publiées (1998, 2002).

Commentaire 5 : « *Il faut toujours se souvenir du comptable de Cachiyuyo ; il est lui aussi associé et donc nous devons penser à lui quand on publie le nouveau bulletin technique*³⁸ »

Commentaire 6 : « *La Commission accorde l'incorporation des exercices dans le projet de bulletin technique qui soit approuvé »³⁹*

Commentaire 7 : « *Pour le B.T. N° 72, nous devons penser plus fortement à la diffusion, car à mon avis, nous*

³⁶ B.T. N° 64 (1998), « Comptabilisation des Investissements permanents à l'étranger », p. 1, (CPNC).

³⁷ Commentaire d'un membre de la CPNC dans une des réunions du travail où se discutait le projet du B.T. N° 72, Acte de réunion CPNC, 2000-2001.

³⁸ Commentaire d'un membre de la CPNC.

³⁹ Acte de réunion CPCN, 02/2001.

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

*devons faire de conférences au niveau national pour bien expliquer la norme et principalement le concept de la « valeur juste » et comment l'appliquer »*⁴⁰

- **Le monde civique** : ce monde est associé à ce qui appartient aux notions d'équité, de liberté et de solidarité. Dans ce sens, cette norme doit être claire pour que les entreprises puissent comptabiliser correctement leurs investissements dans d'autres sociétés, qu'elles soient chiliennes ou étrangères. En plus, par l'introduction de la valeur juste comme méthode de valorisation, les entreprises auront plus de possibilités de montrer l'information qu'elles souhaitent montrer et pourtant, peut-être, elle ouvrira une espace à la créativité comptable au détriment de la transparence de l'information donnée au marché financier et des résultats imposables.

*Commentaire 8 : « Cette norme doit être la plus précise possible, pour éviter que l'information comptable à publier soit manipulée et, ainsi appuyer la transparence des marchés de capitaux »*⁴¹

*Commentaire 9 : « Qui sera le responsable de déterminer la valeur juste des actifs de l'entreprise achetée ? »*⁴²

- **Le monde de l'opinion** : ce monde est associé au principe de l'opinion des autres ou le renom qu'une action peut procurer à son auteur. Dans ce sens, cette norme qui est une norme complexe, doit incorporer des exemples chiffrés pour faire comprendre la logique de la valeur juste.

⁴⁰ Commentaire d'un membre de la CPNC dans une des réunions du travail où se discutait le projet du B.T. N° 72, Acte de réunion CPNC, 2000-2001.

⁴¹ Commentaires 7 et 8 pris des entretiens aux membres de la CPNC.

⁴² Commentaire d'un membre de la CPNC dans une des réunions du travail où se discutait le projet du B.T. N° 72, Acte de réunion CPNC, 2000-2001.

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

Celui qui préparera les exemples sera reconnu par ses pairs et par les acteurs participant au processus d'élaboration, de diffusion et d'application de cette norme comptable.

Commentaire 10 : « *Le Président de la Commission demande aux membres qui pourrait préparer des exemples chiffrés pour mieux comprendre la méthodologie de détermination des valeurs justes* »

Commentaire 11 : « *Le chef du projet signale qu'il préparera un exemple complet de l'application de la valeur juste, qui permettra faire le point dans la discussion de cette norme* »

Commentaire 12 : « *Je souhaite préparer un set d'exemples pour comprendre la logique de la comptabilisation des regroupements d'entreprises en utilisant comme base la valeur juste* »⁴³

Mondes en présence dans les relations des acteurs externes au processus :

Le Collège des Comptables : les mondes en présence au sein du Collège et de son Conseil Nationale sont : le **monde domestique**, il représente à tous les comptables chiliens, et pourtant il doit surveiller que la norme soit facile à comprendre pour tous ces associés, spécialement quand le sujet est plus complexe ; le **monde industriel**, car à travers de la CPNC, il a l'obligation d'élaborer des normes comptables techniquement correctes et qui soient d'actualité ; et, le **monde marchand**, car il a reçu des pressions de la part du

⁴³ Les commentaires 10, 11 et 12 ont été pris des actes de réunions de la CPNC. Ce sont des commentaires du Président et des membres de la CPNC, dans des réunions du travail où se discutait le projet du B.T. N° 72, Acte de réunion CPNC, 2000-2001.

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

marché, dans le sens qu'ont doit introduire le concept de la valeur juste dans la comptabilisation des regroupements d'entreprises, pour avoir une image económico-financière de l'entreprise plus proche de la réalité.

La Superintendencia des Valeurs et des Assurances se trouve à la fois dans le **monde civique** comme un organisme régulateur qui a comme rôle de surveiller que l'information comptable publiée soit pertinente pour aider au bon fonctionnement des marchés de capitaux ; et, dans le **monde industriel**, puisque, pour bien accomplir sa mission de régulateur, elle doit veiller à ce que les normes comptables et financières soient techniquement correctes.

Les entreprises se trouvent plutôt dans le **monde marchand**, car elles ont besoin de normes comptables souples et qui incorporent les nouveaux concepts appliqués dans le monde des affaires. Ces normes doivent leur permettre de bien gérer leur information comptable, pour montrer leur réelle situation económico-financière aux divers *stakeholders*.

2° Identification des mondes en conflit et de la source du conflit

Pour identifier les mondes en conflit, nous procéderons en faisant aussi la distinction entre les acteurs internes et les acteurs externes.

Au niveau des acteurs internes au processus :

1. Monde industriel et monde marchand : il n'y a pas de discordance, car tous les deux ont besoin d'une norme comptable pour mieux comptabiliser les investissements permanents à l'étranger et les regroupements d'entreprises.

2. Monde industriel et monde domestique : le conflit se présente quand la technicité prime sur la simplicité de la norme. Le monde domestique cherche toujours avoir une norme simple et compréhensible pour tous les comptables, et le monde industriel se préoccupe d'élaborer une norme technique, qui quelque fois ne peut pas être tout-à-fait simple.

3. Monde industriel et monde civique : en principe, il y a désaccord, car l'introduction de la valeur juste permettra aux entreprises de valoriser elles-mêmes les actifs de l'entreprise achetée, en se basant sur l'information qu'elles possèdent ; situation idéale – au regard du monde civique – pour la créativité comptable au détriment de l'objectivité de la valorisation des actifs.

4. Monde industriel et monde de l'opinion : il n'y a pas de désaccord, dans le sens que l'objectif du monde de l'opinion (être reconnu, c'est une norme révolutionnaire avec des exemples préparés par le chef du projet et un autre membre de la CPNC) et permet d'appuyer l'objectif poursuivi par le monde industriel.

5. Monde marchand et monde domestique : il n'y a pas de discorde, car le monde marchand a besoin d'une norme actuelle qui permet de mieux valoriser ses investissements et le monde domestique demande seulement que cette norme puisse être comprise par tout-le-monde, simplicité qui à la fin, permettra aux comptables des entreprises de l'appliquer plus facilement.

6. Monde marchand et monde civique : le désaccord surgit principalement par l'introduction de la valeur juste, car pour le monde civique, ce sera l'occasion d'ouvrir un grande espace à la créativité ; par contre, le monde marchand demande une méthode d'évaluation des actifs acquis plus réaliste par rapport au coût historique (corrigé).

7. Monde marchand et monde de l'opinion : il n'y a pas de discorde, car le monde marchand cherche une norme qui soit en accord avec l'évolution des marchés des affaires et le monde de l'opinion se sert de la notoriété qui puisse lui donner sa participation dans l'élaboration de cette norme, pour être reconnu dans le milieu professionnel et académique.

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes
comptables au Chili

8. Monde domestique et monde civique : il n'y a pas de discordance car les deux mondes en présence prennent comme base le principe d'équité et de solidarité.

9. Monde domestique et monde de l'opinion : il n'y a pas de désaccord, car les deux mondes en présence se retrouvent par le fait de montrer des exemples de la part des membres de la Commission, un pour mieux comprendre la norme et, l'autre pour être reconnu comme un expert.

10. Monde civique et monde de l'opinion : il n'y a pas de discordance, car les objectifs poursuivis par chacun d'eux sont différents.

Au niveau des acteurs externes au processus :

Acteurs où coexistent deux ou plus de mondes à la fois :

a) Collège des comptables du Chili ; il n'y a pas de désaccord entre ces trois mondes en présence (le *monde domestique*, le *monde industriel* et le *monde marchand*) car la norme doit être approuvée par le Conseil National du Collège (monde domestique) après avoir écouté la présentation de la Commission (monde industriel) et, donc ils ont la possibilité de discuter et d'éclaircir les doutes et craintes ; en plus, ils peuvent exiger des modifications, malgré les pressions du marché (monde marchand) pour étudier, élaborer et publier cette norme. Pourtant, s'il existe des discordes, elles seront résolues dans le même processus d'approbation et de diffusion de la norme au sein du Conseil national du Collège.

b) Superintendence des Valeurs et des Assurances ; il n'y a pas de désaccord entre le *monde civique* et le *monde industriel* car en étant le même organisme, la SVS fera concilier ces deux mondes dans la même norme pour bien accomplir son rôle d'organisme régulateur.

Acteurs externes entre eux :

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

1. Monde industriel (Collège) et monde marchand (Entreprises) : il n'y a pas de discordance, car tous les deux considèrent comme nécessaire cette norme comptable.

2. Monde industriel (Collège) et monde industriel (SVS) : il n'y a pas de désaccord, puisque ils travaillent en collaboration permanente.

3. Monde industriel (Collège) et monde civique (SVS) : la discordance naît quand il existe une appréciation différente par rapport à la date d'application de la norme (quand il n'y a pas un accord préalable entre eux) ; dans cette norme, il existe cette discordance parce que la CPNC a publié la norme avec l'accord de l'appliquer en l'année 2003, mais la SVS a demandé de la rendre obligatoire seulement à partir de l'année 2004.

4. Monde domestique (Collège) et monde marchand (Entreprises) : il n'y a pas de désaccord, car les entreprises attendent une norme adaptée à leurs besoins, et mieux encore que cette norme soit claire et facile à appliquer.

5. Monde domestique (Collège) et monde industriel (SVS) : le désaccord peut se présenter quand la norme est basée plutôt sur les aspects techniques ce qui pourrait produire un certain degré de complexité. Dans le cas analysé, il n'y a pas de discordance. De toute façon, la norme a été publiée avec des exemples chiffrés pour montrer la méthodologie à appliquer. Les exemples sont les dispositifs mis en place pour éviter le conflit.

6. Monde domestique (Collège) et monde civique (SVS) : il n'y a pas de désaccord, car les objectifs que poursuivent ces deux mondes se rapprochent et se rencontrent sur le principe d'équité et de solidarité. Si la norme est simple et claire, elle sera aussi efficace pour mieux contrôler les entreprises, car elle ne pourra pas être au centre des interprétations des entreprises.

7. Monde marchand (Collège) et monde marchand (Entreprises) : il n'y a pas de discordance, car tous les deux se trouvent dans un même monde.

8. Monde marchand (Collège) et monde industriel (SVS) : il n'y a pas de discordance, les deux mondes sont d'accord avec la publication de cette norme.

9. Monde marchand (Collège) et monde civique (SVS) : il n'y a pas de désaccord.

10. Monde industriel (SVS) et monde marchand (Entreprises) : il n'y a pas de discordance, car tous les deux considèrent comme nécessaire cette norme comptable. Sauf dans le sens de ce qu'attend chacun de la norme en question.

11. Monde civique (SVS) et monde marchand (Entreprises) : il n'y a pas de discordance, car tous les deux considèrent comme nécessaire cette norme comptable.

3° Identification des critères à utiliser pour résoudre le conflit

Dans l'élaboration de cette norme, il existe des situations conflictuelles qu'il est nécessaire de résoudre, lesquelles seront analysées par la suite :

Conflits entre mondes des acteurs internes :

Le monde industriel avec le monde domestique (2.) : la discordance entre la simplicité (monde domestique) et l'efficacité technique (monde industriel) de la norme.

La résolution de cette controverse s'est produite par le fait que le monde industriel s'est placé dans le monde domestique et il a incorporé à la norme des concepts et méthodes simples, clairs et précis (BT 64, Investissements permanents à l'étranger) et des exemples chiffrés complets et des concepts

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

clairs inclus en annexe au BT (BT 72, Regroupements d'entreprise)⁴⁴. Finalement, ce sont les concepts simples et clairs et les exemples qui constituent les « *objets* » choisis pour clôturer cette controverse dans un même monde.

Le monde industriel avec le monde civique (3.) : le désaccord naît par l'introduction de la valeur juste.

Les dispositifs utilisés pour résoudre ce conflit sont d'inclure dans la norme les conditions pour l'application de la méthodologie de la valeur juste. Les règles générales pour la détermination des valeurs justes sont clairement résumées par chaque type d'actif (pp. 18-19, BT 72).

Le monde marchand avec le monde civique (6.) : le désaccord naît aussi par l'introduction de la valeur juste.

Le conflit se résout par l'incorporation de dispositifs qui permettent de réguler la détermination de la valeur juste, c'est-à-dire les « conditions à remplir » pour chaque valeur.

Conflits entre mondes des acteurs externes :

Le monde industriel (Collège) et le monde civique (SVS) (3.) : Le désaccord sur les dates d'application de la norme est résolu par un compromis sur l'intérêt général ; c'est-à-dire « reporter la date d'application » (SVS, entreprises, comptables en général). Dans ce cas, la *formule d'investissement* par le Collège est de publier, à travers sa CPNC, un nouveau bulletin technique (BT 75), où il est signalé que la nouvelle date d'application obligatoire sera l'année 2004, sans écarter la possibilité de l'appliquer anticipativement l'année 2003.

⁴⁴ « La Commission accord l'incorporation des Exercices dans le projet de Bulletin Technique qui sera approuvé » (Acte des réunions, Acta N° 02/2001).

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

Comme nous pouvons le constater, les désaccords ont été résolus, principalement par l'inclusion des exemples chiffrés, des conditions à remplir et comment appliquer la méthodologie ; ceux-ci sont les « dispositifs » pour réguler un peu les espaces de liberté. En plus, de mettre en accord le Collège et la SVS sur la date d'application.

4° La convention comptable au centre de la coordination et de l'accord

L'accord sur l'émission de cette norme a été appuyé sur une *convention comptable*, celle de **Mesure**, dont la *convention de coût historique*, pour signaler qu'on doit garantir que les données comptables soient vérifiables.

Dans ce cas, on a insisté sur le fait que l'introduction de la valeur juste n'était pas un changement de la convention de coût historique, car la valeur juste initiale serait la valeur d'acquisition de l'entreprise acquise et donc son coût historique. Avec ce point de vue, peu partagé par tous, l'accord de promulgation de cette norme a été bâti. Mais restent encore présentées, les opinions ou avis divergents sur ce sujet.

Enfin, la norme a été publiée en prenant en compte cette convention comptable qui a aidé à aboutir à l'accord.

5° Les divergences au centre de la comptabilité créative

La norme sur les investissements permanents (à l'étranger ou dans un regroupement d'entreprise) laisse des espaces à la créativité comptable, à savoir ;

Cas des Investissements permanents à l'étranger :

- Monnaie de contrôle (pesos, monnaie locale, monnaie fonctionnelle) ;
- Méthode de conversion des états financiers (conversion ou adaptation aux PGCA Chiliens) ;

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

- Taux de change à appliquer (de clôture, à la date de transaction, moyen) ;
- Différences de conversion (à l'investissement contre réserve, au résultat) ;
- Risque significatif (discontinuer la reconnaissance de bénéfices)
Concept peu clair et évaluation arbitraire des risques.

Cas des Regroupements d'entreprises - Investissements permanents :

- Valeur juste ; base : information obtenue directement par l'acheteur (diversité des possibilités pour la détermination de la valeur juste) ;
- Possibles valeurs justes (valeur de marché, coût de remplacement, valeur actuelle, valeur nette de réalisation, valeurs estimées, valeur économique, etc.) ;
- Badwill (reconnaissance : au résultat ou amorti) ;
- Méthodes d'amortissements du Goodwill acceptés (directe ou linéale ou autre plus convenable) ;
- Amortissement dans le délai attendu des bénéfices futurs attendus (période de 20 ans ou jusqu'à 40 ans) ;
- Détérioration ou dépréciation (ou perte) de la valeur (analyse interne critique de la situation) ;
- Consolidation (exclue les entités ad hoc ou *special purpose entities*, une autre filiale aussi peut être exclue) ;
- Application antérieure (possibilité d'adapter le goodwill existant).

Ces alternatives sont propres à la diversité des représentations et aussi sont le produit de différentes logiques d'action des membres de la CPNC qui participent dans le processus d'élaboration de la norme. Car la norme ne doit laisser dehors aucune alternative de comptabilisation, en tenant compte de la diversité de leurs utilisateurs.

5.4 Analyse de l'ensemble : Quelques conclusions et réflexions

D'après notre analyse, les mondes en conflit sont les mondes domestique, industriel, marchand et civique, et les désaccords ont été résolus, au moins pour leur publication.

Les espaces de liberté pour la créativité comptable sont, à la fois, le produit des diverses logiques d'action des acteurs concernés, le produit de la diversité d'activités des entreprises et le produit de la diversité des utilisateurs des normes.

En conséquence, l'analyse de cette norme nous permet de valider notre hypothèse de recherche principale car la norme laisse des espaces d'interprétation, produit des différentes logiques d'action des acteurs internes (membres de la CPNC).

La norme signale les conditions à remplir pour appliquer l'une ou l'autre alternative de comptabilisation, c'est-à-dire, les dispositifs nécessaires pour réguler les espaces de liberté laissés dans la norme, néanmoins dans ce cas particulier, la subjectivité a une plus grande espace.

L'*hypothèse 1* ; la norme sur les investissements permanents est une norme qui peut être interprétée comme étant une expression d'une rationalité formelle car elle norme sur les calculs des montants à enregistrer pour les investissements faits par des entreprises dans d'autres sociétés. Etant une expression d'une rationalité procédurale dans le sens que, parmi les alternatives laissées, les utilisateurs utiliseront celle qui leur donne l'image comptable satisfaisante (et souhaitée).

Finalement, l'*hypothèse 2* ; la convention comptable de *coût historique*, dont la convention de mesure, a aidé à l'obtention de l'accord pour émettre cette norme. Dans ce sens, il faut signaler que la valeur juste n'invalide pas la convention du coût historique, sinon qu'elle représente une nouvelle base

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

d'évaluation qui est accordée aux conditions actuelles du marché, mais elle restera la valeur d'acquisition des investissements donc le coût historique. En plus, les conditions à remplir nous permettront de vérifier ces valeurs, condition de base de la convention comptable de mesure.

Section 6 : Sixième cas : la norme sur « Réévaluation technique de l'Actif fixe »

Bulletin Technique N° 54 (En vigueur)

6.1 Bref historique et objectif et portée

Bref historique : le BT N° 54 qui a été publié l'année 1996. Il établit que, à partir de la date d'utilisation de ce Bulletin, on ne permettra plus d'enregistrer dans des états financiers la plus-value produite de réévaluations techniques.

Objectif et Portée : Ce bulletin établit que, vu les divers prononcés internationaux par rapport à la réévaluation technique de l'actif fixe et de l'existence au Chili d'un mécanisme de correction monétaire intégrale qui adapte la valorisation des biens de l'actif fixe, à compter de la date d'utilisation de ce Bulletin, on ne permettra plus d'enregistrer dans des états financiers préparés conformément à des principes de comptabilité généralement admis, la plus-value qui dérive de nouvelles réévaluations techniques d'actifs fixes.

6.2 Alternatives laissées à la comptabilité créative

Face à des situations spécifiques, quelques entreprises ont adapté les valeurs de leur actif fixe sur base de réévaluations techniques et/ou d'ajustements à la correction monétaire. Selon la Commission, ces ajustements doivent être analysés dans un vaste contexte du système de correction monétaire.

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

Mais, après la promulgation du BT N° 54, on n'accepte plus la réévaluation technique, en tenant compte qu'au Chili il existe une méthodologie de Correction Monétaire Intégrale des États Financiers qui est utilisée.

Les entreprises qui l'estiment nécessaire pourront révéler dans une note aux états financiers la valeur de la réévaluation de leurs biens d'actif fixe, pourvu que cette réévaluation ait été effectuée par des professionnels indépendants et de compétence reconnue en la matière.

En dépit de ce qui précède, dans le cas des biens fonciers (terrains), s'il existe des preuves manifestes que sa valeur comptable diffère significativement de sa valeur de marché, cette situation devra être révélée dans une note aux états financiers.

Les réévaluations techniques effectuées avant l'utilisation de ce Bulletin et reconnues dans les états financiers des entreprises, seront maintenues, soumises aux mécanismes habituels de correction monétaire et d'amortissement, jusqu'à leur extinction totale.

6.3 Analyse de la norme : application de la grille d'analyse des EdG

L'application de l'analyse sera opérée d'abord, identifiant les mondes en présence, ensuite analysant la présence des conflits entre eux, et après montrant comment ces conflits ont été résolus. Tout en distinguant entre les acteurs internes et les acteurs externes au processus.

1° Identification des Mondes en présence

Il faut signaler que cette norme se trouve dans la deuxième période d'analyse (entre 1995 et 1997), ce qui montre clairement l'évolution dans le processus d'élaboration des normes au Chili.

Cette phase d'identification des mondes se fera à deux niveaux : l'un, au niveau des acteurs internes, et l'autre, au niveau des acteurs externes au processus.

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

Mondes présents dans la relation des acteurs internes au processus :

- **Monde industriel**, son intérêt est d'élaborer une norme qui permette de comptabiliser les actifs fixes correctement en prenant compte des aspects techniques d'eux et qui permette de standardiser ses procédés.

Commentaire 1 : « *Il faut tenir compte de la dépréciation de la valeur des actifs fixes, qui sont l'un des principaux actifs d'une entreprise et, à mon avis, avec le système de correction monétaire le problème est résolu* »⁴⁵

Commentaire 2 : « *Nous devons émettre ce bulletin pour uniformiser nos normes avec celles internationales* »⁴⁶

- **Le monde marchand**, est associé à l'influence du marché et des entreprises sur le besoin de compter avec une norme qui vient à couvrir un espace vide ou une manque de norme spécifique sur le sujet.

Commentaire 3 : « *Les entreprises ont besoin d'une norme comptable sur la comptabilisation des actifs fixes, qui leurs permettent de valoriser correctement les actifs fixes en incluant tous ses coûts associés et en acceptant d'inclure leur perte de valeur* »

- **Le monde domestique**, associé à ce qui est juste et demande toujours l'égalité entre les professionnels, pour bien comprendre les normes publiées. En plus, la réévaluation technique incorpore quelque complexité.

Commentaire 4 : « *A mon avis, il faut publier cette norme d'interdiction des réévaluations des actifs fixes, car ces*

⁴⁵ Commentaire reçu d'un membre de la CPNC.

⁴⁶ Commentaire du Président de la CPNC.

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

réévaluations incorporent de la complexité aux comptables »⁴⁷

- **Le monde civique**, associé à ce qui est notions d'équité, de liberté et de solidarité. Dans ce sens, cette norme doit être claire pour que les entreprises puissent comptabiliser correctement leurs actifs fixes et donner l'information, la plus pertinente, au marché financier, pour appuyer la transparence de celui-ci.

Commentaire 5 : « *Cette norme est nécessaire pour éviter la discrétionalité sur les réévaluations techniques faites par les entreprises, source de créativité comptable* »

Mondes présents dans les relations des acteurs externes au processus :

Le Collège des Comptables : les mondes en présence au sein du Collège et plutôt dans son Conseil Nationale sont : le **monde domestique** (il représente tous les comptables chiliens) ; et, le **monde industriel** (à travers de la Commission, il a l'obligation d'élaborer des normes techniques et avancer dans l'harmonisation des normes comptables).

La Superintendence des Valeurs et Assurances se trouve à la fois dans le **monde civique** (régulation) ; et, dans le **monde industriel** (normes techniques).

Les entreprises, se trouvent, plutôt dans le **monde marchand** (besoin des normes comptables souples).

2° Identification des Mondes en conflit et de la source du conflit

Pour identifier les mondes en conflit, nous procéderons en faisant aussi la distinction entre les acteurs internes et les acteurs externes.

⁴⁷ Commentaires 3 à 5 pris des entretiens aux membres de la CPNC.

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

Au niveau des acteurs internes au processus :

1. Monde Industriel et monde Marchand : le désaccord apparaît quand le président de la CPNC signale qu'il faut promulguer cette norme pour nous rapprocher des normes internationales et éviter la liberté qu'ont les entreprises jusqu'au jour de discussion de cette norme pour réévaluer leur actif fixe.

2. Monde Industriel et monde Domestique : il n'y a pas de discordance car la norme éliminera la possibilité de réévaluer l'actif fixe et ainsi la complexité du sujet.

3. Monde Industriel et monde Civique : en principe, il n'y a pas de désaccord, car les deux mondes sont d'accord pour éliminer la possibilité de réévaluer l'actif fixe.

4. Monde Marchand et monde Domestique : la discordance se pose car tous les deux ont des objectifs différents. L'un est pour et l'autre est contre cette norme.

5. Monde Marchand et monde Civique : le désaccord apparaît chaque fois qu'une norme ne peut pas éviter laisser d'espaces de liberté dans son application.

6. Monde Domestique et monde Civique : il n'y a pas de discordance car les deux mondes en présence prennent comme base le principe d'équité et de solidarité, pour des buts différents bien entendu.

Au niveau des acteurs externes au processus :

Acteurs où coexistent deux mondes à la fois :

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

a) Collège des Comptables du Chili ; il n'y a pas de désaccord entre ces deux mondes en présence (le *monde domestique* et le *monde industriel*) car la norme doit être approuvée par le Conseil Nationale du Collège (monde domestique) après avoir écouté la présentation de la Commission (monde industriel) et, cette norme permet de rapprocher ces mondes en éliminant la complexité des réévaluations techniques.

b) Superintendence des Valeurs et des Assurances ; il n'y a pas de désaccord entre le *monde civique* et le *monde industriel* car en étant le même organisme, la SVS fera concilier ces deux mondes dans la même norme pour bien accomplir son rôle d'organisme régulateur et la norme a été attendue il y a longtemps.

Acteurs externes entre eux :

1. Monde Industriel (Collège) et monde Marchand (Entreprises) : la discorde est née parce qu'un monde (Industriel) doit publier cette norme en interdisant les réévaluations techniques tandis que l'autre monde est en discorde (marchand) car il souhaite maintenir la possibilité de continuer à faire des réévaluations.

2. Monde Industriel (Collège) et monde Industriel (SVS) : il n'y pas de désaccord, puisqu'ils travaillent en collaboration (aller-retour de la norme entre eux) et ils sont d'accord avec l'émission de cette norme.

3. Monde Industriel (Collège) et monde Civique (SVS) : il n'y a pas de désaccord.

4. Monde Domestique (Collège) et monde Marchand (Entreprises) : il y a de désaccord, car les entreprises attendent que cette norme ne soit pas nécessaire, par contre le collège souhaite publier la norme qui interdit les réévaluations.

5. Monde Domestique (Collège) et monde Industriel (SVS) : il n'y a pas de désaccord, car avec cette norme on élimine la complexité.

6. Monde Domestique (Collège) et monde Civique (SVS) : en principe, il n'y a pas de désaccord, car les objectifs qui poursuivent ces deux mondes se rapprochent et se rencontrent sur le principe d'équité et de solidarité.

7. Monde Industriel (SVS) et monde Marchand (Entreprises) : il y a de la discorde, car l'un est d'accord avec la norme et l'autre est en désaccord de publier cette norme.

8. Monde Civique (SVS) et monde Marchand (Entreprises) : il y a du désaccord sur ce sujet car la SVS est d'accord avec cette norme, laquelle interdit les réévaluations techniques.

3° Identification des Critères à utiliser pour résoudre le conflit

Pour analyser quel(s) critère(s) nous mettrons en place pour résoudre les conflits présents, d'abord nous le ferons pour les acteurs internes et ensuite pour les acteurs externes.

Au niveau des acteurs internes au processus :

Le monde Industriel, Domestique et Civique avec le monde Marchand (1.-4. et 5.) : la discorde entre, d'une part la simplicité (monde domestique), l'harmonisation internationale (monde industriel), l'interdiction des réévaluations techniques (monde civique) et, d'autre part la négation d'éliminer la possibilité de continuer d'appliquer des réévaluations de la norme était résolu par un compromis d'intérêt général, c'est-à-dire se rapprocher aux normes internationales sur le sujet.

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

La solution à cette controverse s'est produite en prenant la décision d'incorporer à la possibilité de maintenir les réévaluations faites auparavant et permettre d'incorporer comme note explicative (annexe) les valeurs des actifs fixes susceptibles d'être réévalués. Finalement, ce sont les notes explicatives qui constituent les « *objets* » choisis pour clôturer cette controverse.

En plus, le président de la commission (comme *figure harmonieuse*) a dû expliquer le sens d'interdire les réévaluations techniques en se rapprochant aux normes internationales de comptabilité et ainsi éviter les espaces de liberté pour – quelquefois – surévaluer les actifs fixes.

Comme nous pouvons le constater, les désaccords ont été résolus, parce que le monde marchand a dû se placer dans les autres mondes.

Au niveau des acteurs externes au processus :

Le monde Industriel et Domestique (Collège), le monde Industriel et Civique (SVS) avec le monde Marchand (1.- 4.-7. et 8.) : l'accord entre ces mondes a été fondé sur la prééminence de l'autorité régulatrice et l'autorité professionnelle qui ont l'obligation de veiller pour le rapprochement des normes chiliennes aux normes internationales de comptabilité.

Dans ce cas particulier, la norme est d'interdiction et pourtant il a fallu arriver à un compromis qui vise un « *bien commun* » (interdire la possibilité de « maquillage » des comptes) qui dépasse les « *grandeurs* » en présence. Il a été aussi nécessaire pour construire ce compromis demander la participation du Superintendant et du Président du Collège comme des acteurs qui dépassent les rapports de force entre les acteurs en conflit.

4° La convention Comptable au centre de la coordination et de l'accord

En nous basant sur les typologies des conventions comptables⁴⁸ proposées par M. Amblard, nous pouvons signaler que l'accord sur l'émission de cette norme a été appuyé sur une *convention comptable*, celle de **Mesure**, dont la *convention de coût historique*, pour signaler qu'on doit garantir à la comptabilité que les données comptables soient vérifiables, pourtant la norme n'accepte pas les réévaluations techniques des actifs.

5° Les divergences au centre de la Comptabilité Créative

Bien que la norme sur la réévaluation technique de l'actif fixe est une norme qui interdit ce procédé en s'appuyant sur l'existence de la méthodologie de correction monétaire intégrale des états financiers, elle laisse des espaces à la créativité comptable, à savoir ;

- Révélation dans une note explicative de la valeur de la réévaluation (les entreprises qui le souhaitent peuvent présenter cette information en forme d'annexe) ;
- Cas de terrains (révéler la différence significative de la valeur en note explicative) ;
- Les réévaluations existantes à la date de publication (maintenir la réévaluation faite) ;
- Réévaluations des plantations forestières (boisement) sont acceptées (BT 12).

Il faut signaler que ces alternatives sont propres à la diversité des secteurs industriels des entreprises et, elles ne sont donc pas le produit de différences entre les positions des acteurs qui participent dans le processus d'élaboration de la norme. En plus, nous pouvons signaler que dans le cas des différents éléments à considérer dans la valorisation des actifs fixes, ils sont clairement

⁴⁸ Amblard M. (2002), op.cit., pp. 229-233.

indiqués dans la norme et l'interdiction de réaliser des réévaluations techniques, sauf si les entreprises considèrent que la valeur comptable est très différente de la valeur de marché, cette valeur doit être exposée seulement en note explicative aux états financiers.

6.4 Analyse de l'ensemble : Quelques conclusions et réflexions

L'analyse faite en appliquant la grille d'analyse des EdG, les mondes en discordance sont les mondes domestique, industriel, marchand et civique, et la plupart des désaccords ont été résolus. Pour publier cette norme il a fallu l'intervention du Superintendant des valeurs et assurances et le Président du collège des comptables, car les entreprises se sont opposées à cette interdiction.

Les alternatives laissées par cette norme à la comptabilité créative sont, à la fois, le produit des diverses logiques d'action des acteurs concernés et le produit de la diversité des utilisateurs des normes, c'est-à-dire les entreprises et les divers secteurs d'activité à ceux qu'elles participent.

En conséquence, l'analyse de cette norme ne nous permet pas de valider notre hypothèse de recherche car la norme laisse des espaces seulement pour présenter l'information des réévaluations en annexe aux états financiers et il n'est pas évident que ce soient produits des différentes logiques d'action des acteurs internes (membres) mais plutôt des acteurs externes (entreprises).

L'hypothèse 1 ; la norme sur actif fixe est une norme qui peut être interprétée comme étant une expression d'une *rationalité formelle* car elle norme sur les calculs des montants à enregistrer pour les actifs fixes, ainsi qu'étant une expression d'une *rationalité procédurale* dans le sens que, les utilisateurs chercheront montrer les effets des changements dans la valeur des actifs fixes en notes aux états financiers.

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

L'hypothèse 2 ; la convention comptable de coût historique, dont la convention de mesure, a aidé à aboutir sur l'accord de l'émission de cette norme comptable. Nous pouvons l'expliquer dans le sens que la valorisation d'actifs fixes est basée sur la valeur d'acquisition ou de construction plus les charges qui lui sont propres pour mettre l'actif fixe en fonctionnement, mais tous ses montants doivent être vérifiables. Il faut tenir compte aussi de l'existence du système de correction monétaire qui permet de corriger la valeur de l'actif fixe. En plus, l'interdiction des réévaluations techniques a été justifiée par cette convention comptable.

Section 7 : Septième cas : la norme sur « Frais de Recherche et Développement »

Bulletin Technique N°s 28 (En vigueur)

7.1 Bref historique et objectif et portée

Bref historique : cette norme sur la comptabilisation des frais de recherche et développement a été publiée l'année 1984. Elle a pour but de régulariser et d'uniformiser le traitement des frais de recherche et développement.

Objectif et Portée : Le présent Bulletin fixe les normes de comptabilité des frais de recherche et développement.

Selon ce bulletin, les frais de recherche comprennent l'étude et l'expérimentation orientées vers l'acquisition de nouvelles connaissances, avec l'espoir que ceux-ci puissent être utiles dans la création de nouveaux types de produits, de processus d'élaboration, de services ou dans l'amélioration de ceux déjà existants.

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

Les frais de développement comprennent l'application des connaissances acquises dans le processus de recherche ou d'autres connaissances dans un domaine spécifique, tendant à la création de nouveaux types de produits, de processus d'élaboration ou de services, avec l'espoir de les commercialiser ou de maintenir sur le marché ceux déjà existants. Ils incluent la recherche et la formulation du concept, la conception ou *design* et les essais du produit, du processus ou des services, dans les étapes expérimentales et sa production ou opération dans une phase expérimentale.

7.2 Alternatives laissées à la comptabilité créative

Ce bulletin ne laisse aucune possibilité à la créativité comptable, car il interdit porter à l'actif les frais de recherche et développement et accepte seulement les comptabiliser à résultat sur la période où le charge se produit.

7.3 Analyse de la norme : application de la grille d'analyse des EdG

D'abord, nous identifierons les mondes présents, ensuite nous analyserons la présence des conflits entre eux, et après nous montrerons comment ces conflits ont été résolus. Tout en distinguant entre les acteurs internes et les acteurs externes au processus.

1° Identification des Mondes en présence

Il faut signaler que cette norme se trouve dans la première période d'analyse (avant 1995), qui était marquée par la nécessité de compter avec des normes comptables propres. Et la commission a été constituée principalement pour les représentants des cabinets d'audit et d'un seul membre provenant des universités.

Cette phase d'identification des mondes se fera à deux niveaux : l'un, au niveau des acteurs internes, et l'autre, au niveau des acteurs externes au processus.

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

Mondes en présence dans la relation des acteurs internes au processus :

- **Monde industriel**, son intérêt est d'élaborer une norme technique qui permette de comptabiliser les frais de recherche et développement et de standardiser leurs procédés.

Commentaire 1 : « *Il faut compter avec une norme comptable techniquement correcte pour la comptabilisation des frais de recherche et développement, qui uniformise et standardise ses procédés* »⁴⁹

- **Le monde marchand**, est associé à l'influence du marché sur le besoin de compter avec une norme qui vient à couvrir un manque de norme spécifique sur le sujet.

Commentaire 2 : « *Les entreprises ont besoin d'une norme comptable qui traite la comptabilisation des frais de recherche et développement* »

- **Le monde domestique**, associé à ce qui est juste et demande toujours l'égalité entre les professionnels, pour bien comprendre les normes publiées.

Commentaire 3 : « *Il faut élaborer une norme qui simplifie la comptabilisation des frais de recherche et développement* »

Mondes en présence dans les relations des acteurs externes au processus :

⁴⁹ Commentaires 1 à 3 sont des commentaires reçus des membres de la CPNC.

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

Le Collège des Comptables : les mondes en présence au sein du Collège sont : le **monde domestique** (il représente tous les comptables chiliens) ; et, le **monde industriel** (il a l'obligation d'élaborer des normes techniques).

La Superintendence des Valeurs et Assurances se trouve à la fois dans le **monde civique** (régulation) ; et, dans le **monde industriel** (normes techniques).

Les entreprises, se trouvent, plutôt dans le **monde marchand** (besoin des normes comptables souples qui permettent quelques degrés de discrétionnalité).

2° Identification des Mondes en conflit et de la source du conflit

Pour identifier les mondes en conflit, nous procéderons en faisant aussi la distinction entre les acteurs internes et les acteurs externes.

Au niveau des acteurs internes au processus :

1. Monde Industriel et monde Marchand : il n'y a pas de discorde, car tous les deux sont d'accord avec cette norme comptable qui permet la standardisation des procédés de comptabilisation des frais de recherche et développement. Ceci est fondé sur le fait que dans la commission il n'y avait pas de représentants des entreprises.

2. Monde Industriel et monde Domestique : il n'y a pas de désaccord puisque cette norme simplifie la comptabilisation de ces frais (comptabilisation toujours à résultat).

3. Monde Marchand et monde Domestique : il n'y a pas de discorde, car tous les deux sont d'accord sur l'émission de cette norme.

Au niveau des acteurs externes au processus :

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

Acteurs où coexistent deux mondes à la fois :

a) Collège des Comptables du Chili ; il n'y a pas de désaccord entre ces deux mondes en présence (le *monde domestique* et le *monde industriel*) car la norme assure les attentes de chacun des mondes en présence.

b) Superintendencia des Valores et Assurances ; il n'y a pas de désaccord entre le *monde civique* et le *monde industriel* car en étant le même organisme, la SVS fera concilier ces deux mondes dans la même norme pour bien accomplir son rôle d'organisme régulateur.

Acteurs externes entre eux :

1. Monde Industriel (Collège) et monde Marchand (Entreprises) : il y a de la discorde, car les buts poursuivis par tous les deux sont différents : l'un a besoin d'une norme restreinte et l'autre souhaite une norme plus souple qui lui laisse la possibilité de porter sur l'actif ou sur le résultat, les frais de recherche et développement.

2. Monde Industriel (Collège) et monde Industriel (SVS) : il n'y a pas de désaccord, puisqu'ils sont tout à fait d'accord sur cette norme.

3. Monde Industriel (Collège) et monde Civique (SVS) : en principe, il n'y a pas de désaccord, car une norme techniquement correcte permet à l'organisme régulateur accomplir son rôle sur le marché efficacement. En plus dans ce cas, la norme est d'interdiction pure et cette situation permet de faciliter la tâche de fiscalisation.

4. Monde Domestique (Collège) et monde Marchand (Entreprises) : il y a de désaccord, car les entreprises attendent une norme adaptée à leurs besoins (avec des espaces à l'interprétation), ce qui la rend plus complexe.

5. Monde Domestique (Collège) et monde Industriel (SVS) : dans le cas analysé, il n'y a pas de discordance car la norme n'est pas complexe.

6. Monde Domestique (Collège) et monde Civique (SVS) : il n'y a pas de désaccord, car les objectifs qui poursuivent ces deux mondes se rapprochent et se rencontrent sur le principe d'équité et de solidarité. Une norme simple et claire, sera aussi efficace pour mieux contrôler les entreprises.

7. Monde Industriel (SVS) et monde Marchand (Entreprises) : le désaccord est présent parce que les attentes de chacun sont différentes.

8. Monde Civique (SVS) et monde Marchand (Entreprises) : il y a de la discordance, car tous les deux considèrent nécessaire cette norme, mais le monde civique attend une norme claire et sans espaces de liberté et le monde marchand attend une norme plus souple qui laisse espace aux interprétations.

3° Identification des Critères à utiliser pour résoudre le conflit

Dans le cas particulier de cette norme, les désaccords sont au niveau des acteurs externes, ceux qui seront analysés par la suite :

Le monde Industriel et Domestique (Collège) avec le monde Marchand (Entreprises) : La solution à cette controverse s'est produite par le fait que le monde marchand s'est placé dans le monde industriel et il a accepté que la norme fût nécessaire et qu'on ne peut pas mettre en rapport ces frais avec des recettes futures. Mais les entreprises restent sur sa position qui dit que les frais de recherche et développement parfois peuvent être traités dans la comptabilité comme actif et non seulement comme résultat.

Le monde Industriel et Civique (SVS) avec le monde Marchand (Entreprises) : la controverse reste latente, malgré le fait que la norme a été promulguée avec l'accord de tous les membres de la commission et elle a été acceptée par la Superintendance des valeurs et assurances.

Comme nous pouvons le constater, la discorde reste présente car les entreprises souhaitent une norme qui laisse la possibilité de comptabiliser les frais de recherche et développement soit à l'actif (frais nécessaire pour produire recettes dans l'avenir) soit au résultat (frais de la période). Néanmoins, la norme a été publiée car les entreprises sont des acteurs externes à la commission de principes et normes comptables au Chili, au moins dans cette période (1984).

4° La convention Comptable au centre de la coordination et de l'accord

L'accord sur l'émission de cette norme a été appuyé sur une *convention comptable*, celle de **Réalisation**, dont la *convention de rattachement*, pour signaler que toute charge doit être rapportée à la période au cours de laquelle elle a été engagée, pourtant la norme n'accepte pas les frais de recherche et développement portés à l'actif.

5° Les divergences au centre de la Comptabilité Créative

Cette norme, par la condition d'être d'interdiction totale, ne présente pas d'espaces à la créativité comptable.

7.4 Analyse de l'ensemble : Quelques conclusions et réflexions

L'analyse faite en appliquant la grille d'analyse des EdG, les mondes en discorde sont les mondes domestique, industriel, marchand et civique, et les désaccords n'ont pas été résolus, ils ont seulement accordé la publication de la norme au sein de la commission où, à cette époque-là, ne participait pas un représentant d'entreprises.

L'analyse de cette norme ne nous permet pas de valider ni réfuter notre hypothèse de recherche car la norme ne laisse pas d'espaces d'interprétation en tenant la caractéristique de norme d'interdiction pure.

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

L'*hypothèse 1* ; la norme sur frais de recherche et développement est une norme qui peut être interprétée comme étant une expression d'une *rationalité formelle* car elle norme sur les calculs des montants à enregistrer au résultat pour les frais de R&D, mais elle ne peut être interprétée comme étant une expression d'une *rationalité procédurale* car il n'existent pas des alternatives à évaluer. Pourtant, nous ne pouvons ni valider ni réfuter cette hypothèse.

Par contre, l'*hypothèse 2* ; la convention comptable de rattachement, dont la convention de réalisation, a aidé à aboutir sur l'accord de l'émission de cette norme comptable. En conséquent, cette hypothèse nous avons pu la valider.

Chapitre 10 : Analyse comparative avec les normes internationales de comptabilité

Dans cette section, nous présenterons d'abord une analyse des principales différences entre les normes chiliennes (BT) et les normes internationales (IAS/IFRS), par rapport aux alternatives qui permettent et laissent des espaces aux manipulations comptables. Cette analyse sera faite en présentant un tableau résumé avec les principales différences générales entre les deux référentiels normatifs, pour le rendre plus schématique et comparatif.

Ensuite, nous présenterons l'analyse spécifique de chaque norme étudiée dans la section précédente.

Section 1 : Analyse des principales différences entre les BT et les IAS/IFRS

Dans le tableau suivant, nous présentons les principales différences entre les normes comptables chiliennes et les normes internationales par thème (un résumé par norme est présenté en annexe) :

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

Tableau 15 : Analyse des principales différences entre les IAS/IFRS et les BTCh chiliens

N°	Thème	IAS / IFRS	BTCh
Cadre Comptable :			
1	Coût historique	Utilise le coût historique ; toutefois, des actifs intangibles, des actifs fixes et des immeubles de placements (<i>investment property</i>) peuvent être réévalués. Des produits dérivés et certains actifs biologiques et financiers doivent être réévalués.	Utilise le coût historique et la correction monétaire pour les rubriques non-monétaires. Les réévaluations de plantations forestières sont permises. Les produits dérivés sont réévalués.
2	Annulation pour présentation juste	Dans des cas extrêmement rares, on peut omettre l'utilisation d'une certaine norme quand elle sera essentielle pour une présentation correcte.	Ne prescrit pas la situation mais la substance est plus importante que la forme.
3	Première adoption (<i>First-time adoption</i>) d'un cadre comptable	Application rétrospective de tous les IFRS effectives à la date de présentation des premiers états financiers sous IFRS, avec quelques exonérations facultatives et quelques exceptions obligatoires.	Il n'y a pas de norme spécifique. Dans la pratique, les normes devraient être d'application rétrospective. Généralement, chaque nouvelle norme détaille le traitement initial.
États Financiers :			
4	Composants des états financiers	Le bilan, l'état de résultats, le tableau des flux de trésorerie, l'état des changements dans le patrimoine et les notes explicatives pour 2 années.	Semblable à IFRS, mais le patrimoine est présenté dans des notes aux états financiers.
5	Bilan	Il n'est pas prescrit un format de présentation en particulier. L'entreprise pourra utiliser une présentation par liquidité d'actifs/passifs, au lieu de circulants/non circulants, quand la première présentation fournit une information plus significative.	Les actifs sont séparés en : actifs circulants ; actifs fixes ; et d'autres actifs non circulants. Dans ces groupes, les items se présentent en ordre décroissant de liquidité. Les passifs se divisent en court et long terme, basés sur le terme du paiement. Ils se présentent en ordre décroissant d'exigibilité.

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

6	État de résultats	Il n'est pas prescrit un format de présentation en particulier ; toutefois, le coût doit se présenter par <u>fonction</u> ou par <u>nature</u> de ce qui l'a produit.	Généralement, l'état de résultats est présenté par <u>fonction</u> : recettes, coût de ventes et frais d'administration et de ventes. Les recettes financières, le résultat d'investissements permanents, et d'autres recettes sont présentées comme résultats non opérationnels.
7	Changements comptables	Adapter les états financiers comparatifs de l'année précédente avec les bénéfices accumulés initiaux.	À moins qu'il ne réponde pas à l'émission d'une nouvelle déclaration comptable, l'ajustement accumulé au début de l'actuelle période doit être enregistré dans des recettes, sur une ligne séparée sous les items extraordinaires. Les états financiers comparatifs ne doivent pas être exposés de manière modifiée.
8	Associations sans but lucratif	Il n'existe pas de norme spécifique, mais la norme générale laisse la liberté de présentation.	Il existe une norme spécifique sur la présentation des états financiers.
États Financiers Consolidés :			
9	Définition d'une entreprise avec un lien de participation (associée)	Basée sur le contrôle relatif aux actions ou pouvoir pour contrôler. L'existence de droits potentiels de vote est aussi considérée.	Semblable à IFRS. Toutefois, on ne donne aucune directive spécifique relative à des droits potentiels de vote (généralement les droits potentiels de vote ne sont pas considérés).
10	Entités Ad Hoc (<i>Special purpose entities - SPE</i>)	Consolider quand la substance de la relation indique contrôle.	Non spécifié.
11	Entreprises avec un lien de participation non consolidées	Des activités dissemblables ou de contrôle temporaire ne justifient pas le non consolidation.	Les entreprises avec un lien de participation qui ont été acquises avec l'intention de les vendre dans le futur proche peuvent être exclues de la consolidation. Celles qui éprouvent des restrictions graves qui compromettent la position de contrôle de la maison mère sur l'organisme peuvent être exclues de la consolidation.

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

			Entreprises avec un lien de participation en étape de développement. Activités substantiellement différentes.
12	Présentation des entreprises associées significatives. (<i>associates</i>)	Présenter une information détaillée des actifs, des passifs et des résultats des entreprises associées significatives.	Non requis.
13	Présentation de co-entreprises (<i>Joint ventures</i>)	On permet la consolidation proportionnelle et la méthode mise en équivalence.	Non spécifié.
Regroupements d'entreprise :			
14	Types d'investissements dans d'autres entreprises	Tous les regroupements d'entreprises sont des acquisitions.	Les regroupements d'entreprises doivent être classés comme acquisitions ou comme union d'intérêts (<i>Pooling of interest</i> - des entités sous contrôle commun). Dans le cas exceptionnel où il existera un « <i>pooling of interests</i> », les actifs et les passifs de chaque entité qui participent dans la transaction sont combinés dans l'organisme qui continue à leur valeur comptable.
15	Méthode d'acquisition – Valeur juste (<i>fair value</i>) au moment de l'acquisition	Actifs, passifs et passifs éventuels de l'entité acquise à sa valeur juste. Reconnaître seulement des passifs par restructuration quand l'organisme acquis aura un passif à la date d'achat. Il est interdit de reconnaître des passifs pour de futures pertes ou d'autres coûts attendus suite au regroupement.	Semblable à IFRS. Toutefois, les passifs de la restructuration peuvent être reconnus si l'entité acquise a un plan formel.
16	Méthode d'acquisition - intérêt minoritaire à la date d'acquisition	Présenter une proportion du minoritaire à valeur juste des actifs, des passifs et passifs éventuels (net).	La proportion de ce qui est minoritaire est laissée à la valeur comptable avant le regroupement.

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

17	Méthode d'acquisition - <i>Goodwill</i> et actifs intangibles avec vie utile indéfinie	Capitaliser mais ne pas amortir. Réviser des indices de dépréciation de la valeur (<i>impairment</i>) du <i>goodwill</i> et des actifs intangibles avec vie utile indéfinie au moins une fois par an, au niveau de l'unité génératrice de trésorerie.	Tous les actifs intangibles doivent être amortis. Le <i>goodwill</i> est amorti en accord avec la période où on attend que les actifs acquis produiront des recettes. Le <i>goodwill</i> doit être prouvé par la dépréciation de valeur (<i>impairment</i>) mais on ne donne aucune directive spécifique sur la périodicité où elle doit être mesurée.
18	Méthode d'acquisition - <i>goodwill</i> négatif (<i>badwill</i>)	L'acheteur doit réviser l'identification et la mesure des actifs, des passifs et des passifs éventuels acquis. Tout excès résultant de cela est reconnu ensuite dans l'état de résultat dans la période.	S'il existe un <i>badwill</i> (<i>goodwill</i> négatif) même après qu'on ait fait la nouvelle évaluation, il est amorti en accord avec la vie utile prévue des actifs acquis, à moins qu'il ne dépasse la valeur des actifs non-monétaires identifiés. Si c'est le cas, l'excès est imputé immédiatement au résultat.
19	Méthode d'acquisition – Information à révéler	Noms et descriptions des deux organismes, date d'acquisition, coût de regroupement, résumé des valeurs justes d'actifs et des passifs avant l'acquisition, et l'impact sur les résultats et la position financière de l'acheteur.	Semblable à IFRS. Additionnellement, les informations à révéler sont demandées pour le « <i>pooling of interests</i> » et pour l'amortissement du <i>goodwill</i> .
20	Méthode de « <i>pooling of interests</i> »	Interdite.	Acceptée.
Reconnaissance des recettes-produits :			
21	Contrats de construction	Comptabilisés en accord avec la méthode du degré d'avancement (pourcentage d'accomplissement). La méthode de « contrat complet » (contrat terminé) est interdite.	Tant la méthode du degré d'avancement que celle du contrat terminé sont acceptées. Toutefois dans la pratique, la méthode du degré d'avancement est plus utilisée.
Reconnaissance des charges-frais :			
22	Frais financiers (Intérêts)	Reconnus de manière engagée (comptabilité d'engagement). Utiliser le taux effectif pour amortir des	Semblable à IFRS, à moins que la méthode de rendement effectif ne soit pas utilisée. Toutefois, les

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

		charges financières non effectives (non cash).	remises et les coûts de transaction de la dette émise peuvent être amortis dans le délai de la dette (avec un effet semblable à la méthode de rendement effectif).
23	Avantages aux employés: coûts de pension - plans d'avantages définis	Utiliser la méthode de crédit unitaire projeté pour déterminer l'obligation.	L'engagement (<i>accrual</i>) est requis, mais une directive détaillée sur la manière de déterminer le montant n'est pas disponible. BT spécial pour l'Assurance de chômage. Pour la retraite, il n'y a pas de norme spécifique.
24	Compensation aux employés basés sur actions	Reconnaître des frais pour des services acquis. Le montant correspondant sera comptabilisé soit comme un passif soit comme une augmentation de patrimoine, selon qu'on détermine que la transaction se liquidera par trésorerie ou en actions. Le montant à reconnaître est mesuré à la valeur juste des actions ou des options sur actions livrées.	Il n'y a pas de norme spécifique.
25	Avantages par indemnisations	Comptabiliser des avantages postérieurs à la retraite comme pensions. Comptabiliser des plans d'indemnisation comme pensions.	L'engagement est requis, mais la directive détaillée de la mesure est disponible seulement pour les avantages de terme légal (indemnisation par années de service). Les avantages en rapport avec des années de service doivent être calculés à leur valeur actuelle, considérant l'ancienneté et la rotation de l'employé.
Actifs :			
26	Actifs intangibles acquis	Capitaliser si on remplit les critères de reconnaissance ; ils doivent être amortis sur leur vie utile. Les actifs intangibles avec une vie utile indéfinie ne doivent pas être amortis et doivent être prouvés par dépréciation de valeur (<i>impairment</i>) annuellement. Des réévaluations sont permises dans de rares circonstances.	Les réévaluations ne sont pas permises. Tous les actifs intangibles doivent être amortis selon la période où il est attendu qu'ils produiront des bénéfices.

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

27	Des actifs intangibles produits intérieurement ou auto-générés	Les coûts de recherche doivent être portés à des frais quand ils se produiront. Les coûts de développement peuvent être activés seulement si on remplit des conditions strictes.	Ils ne peuvent pas être activés.
28	Actifs fixes	Utiliser le coût historique ou la valeur réévaluée. Des estimations régulières de groupes d'actifs fixes sont nécessaires quand on choisira l'option des réévaluations. Ne peuvent pas être capitalisés les entretiens majeurs futurs avant qu'ils se produisent. On utilise l'« approche des composants ». Des valeurs résiduelles doivent être assignées. Dépréciation à partir de « condition d'utilisation ».	Semblable à IFRS, toutefois on ne permet pas de réévaluations. Seulement les forêts peuvent être réévaluées selon des évaluations techniques. Dans certaines circonstances, les coûts d'entretien importants doivent anticipativement être engagés et on doit effectuer des provisions. Non prévue. Dépréciation à partir de l'« utilisation ». Possibilité de capitaliser des différences de change. Cas de ressources minérales, il n'y a pas de norme spécifique.
29	Location (<i>Leasing</i>) - classification	Un leasing est un lease financier si on a substantiellement transféré tous les risques et bénéfices de propriété. Substance sur la forme.	Semblable à IFRS. BT chilien n'exclut pas les locations dans des propriétés investissement, actifs biologiques, et d'autres items qui sont exclus en accord avec IFRS.
30	Dépréciation d'actifs	Si on observe une dépréciation, réduire la valeur des actifs au montant le plus grand entre la valeur juste moins le coût de vente et la valeur en usage basée en flux de trésorerie escompté. S'il n'en résulte pas une perte, reconsidérer la vie utile de ces actifs. Annulation des pertes permise dans certains cas (en excluant le <i>goodwill</i>).	Les normes des BT chiliens sont semblables à celles d'IFRS, mais il n'existe aucune directive spécifique sur la méthodologie du calcul. En général, la dépréciation de valeur est évaluée sur les flux de trésorerie non escomptés pour les actifs fixes et sur les flux de trésorerie escomptés pour les actifs intangibles. Pour des actifs disponibles pour la vente, la dépréciation se base

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

			sur le montant le plus bas entre la valeur comptable et la valeur juste moins le coût de vente.
31	Immeubles de Placements (<i>Investment property</i>)	Valoriser au coût amorti ou à la valeur juste, et reconnaître des changements dans la valeur juste en résultat.	Traiter comme l'actif fixe (coût amorti).
32	Stocks	Valoriser au plus bas entre le coût et la valeur nette de réalisation. Utiliser FIFO ou moyenne pondérée pour déterminer le coût. LIFO interdit. L'annulation est requise pour des augmentations dans des valeurs postérieures, produit d'anciennes charges à résultats.	Semblable à IFRS ; toutefois, on permet encore l'utilisation du système LIFO.
33	Actifs biologiques	Mesurés à la valeur juste moins les coûts prévus au moment de la vente. Variations de la valeur juste aux résultats.	Il n'y a pas norme spécifique, à l'exception des plantations forestières.
34	« Derecognition » d'actifs financiers	Il y a « derecognition » basée sur les risques et les bénéfices ; le contrôle est un essai secondaire.	Il n'y a pas de norme spécifique.
35	Actifs non courants et activités abandonnées	Présenter l'information sur ces actifs et sur les activités abandonnées.	Il n'y a pas de norme spécifique.
Passifs :			
36	Provisions - général.	Comptabiliser les provisions relatives à des obligations présentes produites d'événements passés si la sortie de trésorerie est probable et peut faiblement être estimée.	Semblable à IFRS. Tendance à produire de plus grandes provisions.
37	Provisions - restructuration	Reconnaître les provisions de restructuration s'il existe un plan formel annoncé ou si sa mise en œuvre a déjà commencé.	Dans la pratique, semblable à IFRS.

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

38	Impôts différés - général	Utilise une provision complète (avec quelques exceptions) obtenue de différences temporaires du bilan. Reconnaître des actifs d'impôts différés s'il est probable de les récupérer.	La reconnaissance des impôts différés est requise pour toutes les différences temporaires, en utilisant la méthode de l'actif et du passif. On reconnaît l'impôt différé actif si la récupération est probable. Le concept de différences permanentes vaut encore pour ces différences où une transaction est reconnue dans les états financiers et n'affectera jamais le calcul de l'impôt, mais dans la pratique, il existe seulement dans des cas exceptionnels. Il existe les comptes complémentaires.
39	Impôts différés – principales exceptions	On ne reconnaît pas de différences temporaires sur <i>goodwill</i> non déductible et sur la reconnaissance initiale d'actifs et de passifs qui n'ont pas un impact sur la comptabilité ou sur le résultat imposable.	Semblable à IFRS en ce qui concerne le <i>goodwill</i> non déductible. Quelques cas spéciaux... les impôts différés actifs ou passifs en rapport avec les différences temporaires d'investissements permanents dans d'autres entreprises et la traduction des comptes des entreprises étrangères (quand on utilisera les taux historiques) ne produisent pas d'impôts différés.
40	Passifs financiers - classification	Sont classés sur la base de la substance de l'obligation de l'émetteur. Des actions préférentielles avec remboursement obligatoire au détenteur sont classées comme passif.	Semblable à IFRS, mais généralement, la classification se base sur la forme légale des instruments.
41	Dettes convertibles	Comptabiliser séparément entre le passif et le patrimoine.	La dette convertible est généralement reconnue comme un passif, mais sur base de l'utilisation supplémentaire d'IFRS sous des situations non traitées dans le BT local, les entités pourraient appliquer des comptabilisations séparées. Il existe une règle spécifique pour les renégociations de dettes.
42	« Derecognition » de passifs	« Derecognise » quand l'obligation n'existe plus. La différence entre la valeur comptable et le montant payé	Dans la pratique, semblable à IFRS.

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

	financiers.	est reconnue en résultat.	
Instruments de capital :			
43	Instruments de capital - achat d'actions propres	Montrer comme une réduction de patrimoine.	Généralement, il est montré comme d'« autres actifs » jusqu'à ce que les actions soient vendues ou soient placées sur le marché, ou soient annulées (réduction de capital commun).
Produits dérivés (<i>Hedging</i>) :			
44	Produits dérivés et autres instruments financiers - mesure d'instruments financiers et activités de couverture.	Mesurer des produits dérivés et des instruments de couverture à la valeur juste ; reconnaître des changements dans la valeur juste en résultat, excepté pour la couverture (<i>hedges</i>) de flux de trésorerie effectifs dans lesquels il est reconnu en patrimoine jusqu'à ce que les effets de l'instrument couvert soient reconnus en résultat. Des profits et des pertes d'instruments de couverture utilisés pour couvrir des transactions attendues peuvent être inclus dans le coût de cet actif/passif non financier.	Semblable à IFRS. Toutefois, si le résultat net entre l'item couvert et l'instrument de couverture est une perte il est porté à résultat, tandis que s'il est un bénéfice il est différé (comptes existants). Il est différé dans des comptes de passif, non de patrimoine. Les comptes attendus sont toujours différés.
Autres sujets comptables et de rapports :			
45	Information sectorielle (<i>Segment reporting</i>) - Portée et format de présentation	Organismes ouverts ; reporter des segments primaires et secondaires (d'activités et géographiques) sur base des risques et bénéfices et de la structure de rapports internes.	N'est pas requis. Il n'y a pas de norme spécifique.
46	Information sectorielle (<i>Segment reporting</i>)- Politiques comptables	Utiliser des politiques comptables du groupe.	N'est pas requis. Il n'y a pas de norme spécifique.

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

47	Droits de douane	Il n'y a pas de norme spécifique.	Peuvent être comptabilisés ou pas, selon le degré de certitude d'usage de l'actif fixe dans la production de biens exportables. Compte d'ordre (engagement et garantie).
48	Résultat par action	Présentation exigée aux entreprises cotées en bourse.	Il n'y a pas de norme spécifique.
49	Contrat d'assurance	Il est permis de changer de politique comptable et exigé de présenter des informations sur les contrats d'assurance.	Il n'y a pas de norme spécifique, car la SVS a émis des normes particulières pour les assureurs.

Source : Élaboration personnelle, basé sur un travail fait à la CPNC.

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

Comme nous pouvons le constater, il existe encore un nombre non négligeable de différences avec la norme internationale, ce que la Commission de Principes et Normes Comptables du Chili, est en train de réduire. Il faut signaler aussi que les Bulletins Techniques chiliens donnent moins de possibilités à la comptabilité créative par rapport aux normes internationales de comptabilité et d'information financière (85 versus 122, voir annexe N° 13).

En résumé, nous pouvons dire que les normes comptables chiliennes sont plus restreintes que les normes internationales parce que, dans la plupart des cas, le choix est minimum et que les alternatives permises sont plutôt dans le domaine des estimations, de méthodes d'amortissements et l'information à fournir.

Section 2 : Analyse comparative des normes analysées vis-à-vis des normes internationales de comptabilité

Nous présentons par la suite une analyse de chaque norme chilienne analysée par rapport aux normes internationales, principalement sur le sujet des espaces de liberté à la comptabilité créative.

2.1 Cas de normes d'impôts sur le revenu ou impôts des sociétés

La norme internationale de comptabilité sur les impôts des sociétés (IAS 12) laisse des espaces de liberté⁵⁰ à la créativité comptable telle que la norme

⁵⁰ Les alternatives laissées pour la IAS 12 sont presque les mêmes que celles qui apparaissent dans le BT 60, car ce dernier a été conçu à partir de la norme internationale.

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

comptable chilienne ; dès lors son application à partir du 1^{er} janvier 2009⁵¹ ne permettra donc pas de réduire les possibilités de comptabilité créative, à moins que, dans l'avenir, l'IASB modifie la norme.

La principale différence entre ces deux normes (BT v/s IAS/IFRS) reste dans le domaine de l'information additionnelle à fournir comme annexe ou note explicative et l'utilisation des comptes complémentaires dans le cas chilien.

2.2 Cas de normes sur les effets de l'inflation et la correction monétaire

La norme internationale de comptabilité sur l'Information financière en économies hyper inflationnistes (IAS 29) laisse des espaces de liberté⁵² à la créativité comptable telle que la norme comptable chilienne. Cette dernière laisse des espaces plutôt dans le processus d'application et de reconnaissance de la correction monétaire que, malheureusement, avec l'application des normes internationales qui ne seront pas réduites, puisque les entreprises chiliennes devront continuer à appliquer la méthodologie de la loi de la rente, comme alternative.

La principale différence entre ces deux normes (BT v/s IAS/IFRS) reste dans le domaine de l'information additionnelle à fournir comme annexe ou note explicative.

2.3 Cas de normes sur stocks

La norme internationale de comptabilité sur les stocks (IAS 2) laisse des espaces de liberté⁵³ à la créativité comptable telle que la norme comptable

⁵¹ En accord avec le calendrier d'application de la SVS, selon le secteur d'activité de l'entreprise et sa participation en bourse, les IAS/IFRS seront appliquées soit l'année 2009, soit l'année 2010, soit l'année 2011.

⁵² Les alternatives laissées pour la IAS 29 sont : définition d'une économie hyper inflationniste (la norme ne définit pas) ; sélection et utilisation de l'indice général de prix (la norme signale qu'il est préférable mais non obligatoire d'utiliser le même indice).

⁵³ Les alternatives laissées pour la IAS 2 sont presque les mêmes que celles qui apparaissent dans le BT 1, sauf pour le cas du système LIFO qui n'est pas accepté.

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

chilienne ; dès lors son application à partir du 1^{er} janvier 2009 ne permettra donc pas de réduire les possibilités de comptabilité créative, sauf en ce qui concerne le système LIFO.

Les principales différences entre ces deux normes (BT v/s IAS/IFRS) restent, d'une part, dans le cas de l'application du système LIFO, acceptées dans la norme chilienne et pas dans la norme internationale ; et d'autre part, dans la valorisation au coût (IAS) par rapport au coût corrigé par inflation (BT).

2.4 Cas de normes sur actif fixe

La norme internationale de comptabilité sur l'actif fixe (IAS 16) et la norme sur immeubles de placements (IAS 40) laissent des espaces de liberté à la créativité comptable telle que la norme comptable chilienne ; dès lors, son application à partir du 1^{er} janvier 2009 ne permettra pas de réduire les possibilités de comptabilité créative.

Les principales différences entre ces deux normes (BT v/s IAS/IFRS) restent sur la méthode de *Valorisation* : d'une part, dans le cas de la valorisation soit au coût historique, acceptée dans les deux normes ; soit à la valeur juste, acceptée dans la norme internationale mais pas dans la norme chilienne ; et d'autre part, dans la valorisation au coût (IAS) par rapport au coût corrigé par inflation (BT). Autre différence est celle d'appliquer, obligatoirement, le coût historique corrigé par inflation dans le cas chilien, mais la norme internationale ne l'accepte pas.

2.5 Cas de normes sur investissements permanents (à l'étranger et regroupements d'entreprises)

D'abord, nous analyserons les normes sur les investissements permanents à l'étranger, c'est-à-dire le bulletin technique chilien (BT 64) et la norme internationale de comptabilité (IAS 21) sur transactions en monnaie

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

étrangère. Ces normes laissent des espaces de liberté à la comptabilité créative.

Les principales différences entre ces normes (BT v/s IAS) sont :

- a) *Concept de monnaie fonctionnelle* : la norme chilienne utilise ce concept pour les entreprises qui ont leur comptabilité dans une monnaie distincte à la monnaie locale. Par contre, la norme internationale ne l'utilise pas.
- b) *Actifs et passifs en monnaie étrangère* : la norme chilienne considère ces actifs et passifs comme étant « non monétaires » ; donc on doit appliquer la correction monétaire ; par contre, la norme internationale sépare les rubriques en monnaie étrangère « monétaires » de celles qui sont « non monétaires ».

La norme internationale de comptabilité sur le regroupement d'entreprise (IFRS 3) et les normes sur consolidation (IAS 27 et 28) laissent des espaces de liberté à la créativité comptable telle que la norme comptable chilienne, laquelle a été élaborée en se basant sur la norme internationale ; dès lors son application à partir du 1^{er} janvier 2009 ne permettra pas de réduire les possibilités de comptabilité créative.

Malgré le fait de que la norme chilienne se base sur la norme internationale, il reste encore des différences entre elles. Parmi ces principales différences, on peut trouver :

- a) *Amortissement du Goodwill* : la norme IFRS 3 a éliminé la possibilité d'amortir (IAS 22), par contre la norme chilienne maintient l'amortissement dans un délai maximum de 20 années, et dans certains cas d'exception, ce délai pourrait aller jusqu'à 40 années.
- b) *Comptabilisation du Badwill* : la norme internationale signale qu'il doit se reconnaître en résultat directement ; mais la norme chilienne signale

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

qu'on doit le traiter comme passif ou comme un compte complémentaire d'actif (en diminuant l'actif).

- c) *Consolidation des entités Ad-Hoc* (SPE) : la norme chilienne ne spécifie pas ; par contre, la norme internationale signale qu'on doit consolider quand il y a contrôle.
- d) *Pooling of Interests* : la norme chilienne accepte cette méthodologie mais la norme internationale l'interdit.

2.6 Cas de normes sur réévaluation technique de l'actif fixe

La norme internationale de comptabilité sur l'actif fixe (IAS 16) et la norme sur immeubles de placements (IAS 40) laissent des espaces de liberté à la créativité comptable telle que la norme comptable chilienne ; dès lors, son application à partir du 1er janvier 2009 ne permettra pas de réduire les possibilités de comptabilité créative.

Les principales différences entre ces deux normes (BT v/s IAS/IFRS) restent sur la possibilité de *Réévaluation* : la norme internationale accepte, comme alternative, la réévaluation des actifs fixes, ce qui, dans la norme chilienne, est interdit (BT 54).

Malgré l'interdiction totale de la norme, celle-ci laisse encore une possibilité de réaliser une réévaluation technique (boisement) et une autre possibilité de présenter en note aux états financiers la valeur de la réévaluation.

2.7 Cas de normes sur frais de recherche et développement

La norme internationale de comptabilité sur les immobilisations incorporelles (IAS 38) où se trouvent les frais de recherche et développement (IAS 38) laisse des espaces de liberté à la créativité comptable. Par contre, dans la norme comptable chilienne sur les frais de recherche et développement ne laisse aucune alternative pour la créativité comptable.

Chapitre 11 : Conclusion de la troisième partie

La comptabilité créative est un sujet qui perdurera dans le temps car il n'y a aucune solution pour l'éliminer complètement même s'il existe des voies pour la réduire ou pour la contrôler. Une de ces voies se réfère à la normalisation comptable et au processus de production de ces normes. C'est le chemin que nous avons choisi pour essayer d'expliquer pourquoi il existe encore des espaces de liberté laissés à la comptabilité créative.

Nous avons pu constater que, dans le processus de production des normes comptables au sein de la CPNC au Chili, nous pouvons trouver régulièrement, les mondes *domestique, industriel, marchand et civique*. Par contre, le monde de l'opinion et de l'inspiration, nous les avons identifiés dans un cas très particulier et très spécifique à savoir, dans le cas de la correction monétaire, le génie créateur a été l'invité principal, et dans le cas des regroupements d'entreprises, le renom et la réputation ont fait apparaître chez certains membres, la caractéristique du monde de l'opinion. Ce constat peut être expliqué principalement par la condition de base de la commission qui est son caractère de « commission technique » qui rarement laisse des espaces au génie créateur et au vedettariat.

D'ailleurs, malgré le fait de ne pas avoir été mentionné dans l'étude empirique, le septième monde – le monde par projets ou connexionniste – il est présent dans tous les bulletins techniques et au centre du travail de la CPNC, puisque le travail réalisé au sein de la commission est toujours un travail en équipe, par sujet à traiter, et toujours dans l'agenda il y a des nouveaux sujets à étudier et des nouvelles normes à élaborer ; son travail est un continu.

La validation de la connaissance produite a été faite par la voie de l'application des critères de l'adéquation d'une part, et du critère de

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

l'enseignabilité d'autre part. La connaissance produite convient à une situation donnée (l'adéquation), c'est-à-dire au processus d'élaboration des normes comptables au Chili ; et elle est reproductible, intelligible et construite (l'enseignabilité) de ce processus.

Nous avons essayé de tester notre hypothèse de recherche au sein de la CPNC. Notre hypothèse principale postulait que « le processus de production et de diffusion des normes comptables fait toujours apparaître des espaces d'interprétation, issus des différentes logiques d'action des acteurs » et que « la fiabilité de l'information comptable dépend non pas de l'existence ou de l'inexistence de ces espaces, mais de la capacité à les réguler ». En analysant le processus d'élaboration des normes de la CPNC, nous avons pu constater que, dans la commission, se sont produit des accords ou des compromis face aux alternatives ou choix comptables existants en tenant en compte les diverses logiques d'action et d'intérêt des membres de celle-ci. En plus, dans quelques cas, on a utilisé la « convention comptable » comme *dispositif* pour justifier un accord. Nous pouvons signaler que, sur les cas étudiés, les principales justifications et compromis obéissent au compromis industriel-domestique, pour le problème de souplesse et technicité de la norme ; au compromis industriel-civique, dans le cas du conflit sur les dates d'application de la norme (avec ou sans évaluer les effets de celle-ci dans les entreprises) ; et dans le cas d'éviter que la norme soit en conflit avec les lois et normes juridiques.

Le processus de production de normes nous montre pourquoi il est encore *possible d'interpréter les normes*, mais il est aussi certain que, en même temps, ce processus montre comment les acteurs se mettent d'accord sur des *dispositifs pour réguler ou contrôler les marges d'interprétation*, en mettant en place des conditions pour appliquer une ou une autre alternative d'interprétation et d'application de la norme en étude.

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

En parallèle, la norme comptable qui, elle-même, *permet de donner un espace à la comptabilité créative*, mais elle montre aussi les *dispositifs de contrôle* des espaces et des interprétations permis. Dans chaque cas, les normes comptables montrent les alternatives et en même temps signalent les conditions à remplir pour appliquer telle ou telle alternative. Néanmoins, dans le cas des interprétations, il est difficile de mettre des conditions claires et, donc l'hypothèse ne peut pas être validée pour les cas des interprétations sans une conceptualisation explicite dans la norme.

Pour tester nos hypothèses, nous avons mené notre analyse à deux niveaux, à savoir : d'une part, au niveau des acteurs internes dont nous avons analysé les logiques d'action et les justifications signalées par les membres de la commission par rapport à notre cadre d'analyse ; et, d'autre part, au niveau des acteurs externes, nous avons analysé les relations entre la CPNC, le Collège, la Superintendance des valeurs et des assurances (SVS), les entreprises, et dans un cas particulier le Service d'Impôts Internes (SII). Cette analyse nous a permis de dégager les différentes logiques des acteurs et les différents « mondes » en présence, pour justifier leurs actions.

Pour bien conduire notre analyse, nous avons retenu trois types de support de matériel d'enquête : les documents écrits (BT et actes), les entretiens semi-directifs et l'observation sur le terrain. Nous avons utilisé ces matériaux en faisant l'inventaire des ressources, ensuite nous avons mis en évidence les mondes en présence et nous avons analysé la cohérence entre ces grandeurs à travers les figures en présence, pour ensuite visualiser les conflits ou désaccords qui apparaissaient.

Il faut signaler que le nombre de bulletins techniques en vigueur analysés sont 22 sur 57 (38,6%), quantité qui nous semble acceptable, car parmi les autres BT non analysés, se trouvent 17 qui traitent sur aspects de

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

présentation et révélation de l'information (5) ; sur aspects de théorie comptable (4) ; et d'autres BT interprétatifs (8).⁵⁴

La deuxième partie de notre analyse a été d'analyser comment les acteurs cherchaient à se comprendre et à essayer d'arriver à un accord, ce qui a été le cas dans la plupart des relations conflictuelles.

Il est évident que, par cette étude empirique, nous pouvons démontrer la coexistence des différentes formes d'agir ou des différentes logiques d'action des acteurs vis-à-vis de l'analyse de la norme en étude, ce qui peut être expliqué par les divers intérêts parmi les acteurs concernés et qu'ils cherchent à justifier. Mais, malgré l'existence de ces différentes logiques d'action, les acteurs réalisent un compromis pour aboutir à l'émission d'une norme au-delà des intérêts individuels et collectifs.

Par rapport aux conflits ou désaccords que nous avons identifiés, ceux-ci surgissent plus clairement et avec force dans les dernières normes comptables, ce qui montre que les logiques d'action des membres ont changé au cours du temps. Au départ, la CPNC et ses membres avaient comme objectif principal l'émission des normes locales, mais pendant ces derniers temps, ils sont l'objet de plus de pressions de l'environnement, les sujets sont plus complexes ainsi que l'environnement économique, politique et social, ce qui a conduit la CPNC à développer des nouvelles normes avec des discussions plus intenses et profondes. En conséquence, les désaccords sont, en nombre, plus grand car les membres cherchent à imposer leurs logiques d'action envers les autres et protéger leurs intérêts ou ceux des représentés.

⁵⁴ Si nous prenons les 57 BT moins les 17 qui traitent des sujets non de comptabilisation, le pourcentage est de 52%.

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

Nous avons aussi posé d'autres hypothèses qui ont été validées par notre étude empirique. D'abord, nous pouvons dire que la norme comptable peut être interprétée comme étant à la fois une *expression d'une rationalité formelle* et comme une *rationalité procédurale*, car chaque norme (sauf les interprétatives) a pour objectif de montrer comment évaluer et mesurer les faits ou événements économiques produits dans l'entreprise et de proposer un ensemble de choix comptables pour les enregistrer ou les comptabiliser. Cette situation laisse donc les espaces aux utilisateurs pour appliquer la norme et trouver celui qui donne le résultat le plus satisfaisant.

Notre dernière hypothèse de recherche était celle sur la *convention comptable comme dispositif de compromis ou d'accord*, laquelle a été confirmée dans les cas où la norme analysée permettait de faire appel à une « *convention comptable* » pour achever l'accord. Il faut rappeler que la convention comptable est une règle implicite partagée par tous qui facilite la coordination des acteurs concernés dans le processus de production et de diffusion des normes comptables. Une convention comptable ne s'impose pas, nous nous y soumettons volontairement.

La convention n'est pas une règle explicite ni une prescription. Elle repose sur un consensus quant à la manière dont il convient d'agir dans une situation d'incertitude stratégique et, de ce fait, elle est un déterminant de l'action, mais elle ne dicte pas pour autant l'action en tant que telle. Cette spécificité de la convention est importante, car la détermination des actions justifiables, selon la convention comptable, s'établit dans l'action et selon les multiples interprétations possibles qu'en font les acteurs. La convention comptable est un dispositif cognitif qui permet de coordonner les actes du praticien comptable. Cette convention, qui évolue au sein d'un espace, suppose une adhésion généralisée de la population concernée (Amblard, 2002).

Troisième partie : Etude empirique : le cas du processus de normes comptables au Chili

Dans notre étude sur la norme des impôts sur le revenu, nous avons pu valider cette hypothèse car la convention d'observation associée à celle de patrimonialité et au principe comptable d'entité, ont permis l'accord de publier cette norme. Dans les autres normes analysées, les conventions comptables ont seulement aidés à l'accord de publication des normes.

Nous pouvons signaler que le cadre d'analyse des EdG de Boltanski et Thévenot nous a permis d'expliquer comment les différents acteurs justifient leurs actions et, par conséquence de notre travail, nous pouvons constater que la CPNC obéit plutôt au *régime de paix* « *en justesse* » du modèle des EdG, car ce sont des situations pacifiques où les gens se laissent porter par les équivalences tacitement enfermées dans le silence des choses qui les entourent. Néanmoins, nous pouvons trouver aussi le régime de la dispute « *en justice* », ce sont des situations dans lesquelles les gens relèvent des équivalences et les prennent comme objet de leurs disputes.

Finalement, cette étude nous a permis de comprendre comment les différentes logiques d'action se heurtent entre elles pour bien concevoir une norme comptable et, quelquefois, au-delà de la représentation de chaque membre de la commission. Mais l'application du modèle des « Economies de la Grandeur » nous a aidés à mieux comprendre comment les acteurs cherchent à justifier leurs actes, quelquefois contradictoires avec leurs statuts de représentants d'un organisme déterminé. La diversité des personnes interrogées nous a permis de comprendre la complexité mais aussi la richesse des interactions humaines dans un domaine fortement influencé par l'optimisation.

En plus, la grille d'analyse utilisée nous a permis d'éclaircir pourquoi il reste des espaces à la comptabilité créative, méthodologie qui permettra aborder d'autres cas et faire apparaître les raisons de son existence.

CONCLUSIONS GENERALES

« La vérité comptable n'est pas arithmétique, mais constitue une représentation conventionnelle, contingente à un contexte socio-économique ou à une réalité sectorielle, et donc un reflet imparfait du réel. »

(B. Colmant et M. De Wolf, 2007)

Notre premier constat général est que la comptabilité créative a existé et continuera à exister car son contrôle total est pratiquement une utopie. Que le paradis comptable ou informationnel, malheureusement, n'existe pas. Il n'y a pas de bilan-type, parfait, sans marge d'interprétation subjective. L'absence d'erreur est, par nature, impossible, non seulement parce que l'échange est une activité humaine, avec ses imperfections, mais aussi parce que la science comptable ne pourra jamais être une science exacte. Il est donc illusoire d'empiler des réglementations contraignantes pour tenter d'atteindre une pureté comptable inaccessible, mais on peut chercher à éviter au maximum les imperfections. Pour cela, il existe des voies pour réduire ou pour contrôler cette créativité comptable. Une de ces voies se réfère à la normalisation comptable.

Dans ce chemin, nous avons choisi l'étude des normes comptables et spécifiquement, le processus de production de celles-ci, étant un espace idéal pour expliquer comment les acteurs qui y participent, permettent de laisser des espaces de liberté à l'interprétation des normes et par conséquence, à la créativité comptable.

En prenant cette voie d'analyse, se pose la problématique de la coordination entre les acteurs pour élaborer une norme qui ne laisse pas trop d'alternatives aux choix comptables. Nous avons cherché à rendre compte des différentes

Conclusions Générales

logiques d'actions des acteurs impliqués dans le processus d'élaboration de normes comptables.

Pour aborder cette problématique, nous avons fait une révision des théories économiques qui traitent le sujet de la coordination, des théories économiques néo-classiques (dites « contractualistes ») qui signalent que la coordination se produit soit par la hiérarchie ou soit par le marché, ne laissant aucun espace à d'autres formes de coordination, jusqu'au courant de l'économie des conventions (approche « conventionnaliste »), qui s'avère plus réaliste.

Les constructions théoriques néo-classiques reposent sur l'hypothèse de rationalité substantielle optimisatrice¹, qui posent des limites et ne permettent pas de saisir les multiples enjeux liés au processus de production de normes et à la problématique de coordination des actions. En plus, ces approches ne conçoivent et ne justifient l'existence que de deux types de règles explicites à savoir, la pure contrainte et le contrat complet. De ce fait, elles ne peuvent rendre compte de l'influence des conventions sur les comportements, en étant des règles implicites.

Pour tenir compte de tous les enjeux négligés par la théorie néo-classique et afin de mieux saisir la complexité du réel, nous avons analysé la problématique de la comptabilité créative et de coordination selon l'approche conventionnaliste, dont les économies de la grandeur de Boltanski et Thévenot. Cette approche théorique remet en cause l'hypothèse de rationalité substantielle optimisatrice et adopte plutôt une hypothèse de rationalité procédurale. Cette approche nous permet justifier l'existence des conventions comme mécanismes de coordination.

¹ Selon cette hypothèse de rationalité, les individus peuvent agir de manière autonome et ils ne sont pas confrontés aux situations d'incertitude radicale émanant, notamment, de l'incomplétude des règles et des contrats

Conclusions Générales

Pour notre sujet de recherche, l'approche conventionnaliste nous semble intéressante, parce que l'aspect dynamique de la convention permet de concevoir les ajustements amenés par les acteurs dans l'action. Il permet de justifier et d'interpréter un vaste ensemble de contraintes qui façonnent l'univers de décision des membres de la commission.

Le modèle des Economies de la grandeur (EdG) représente un modèle pertinent pour analyser les tensions qui s'exercent entre les exigences souvent incompatibles des multiples parties prenantes aux processus de production des normes. En outre, ce cadre théorique permet de considérer l'existence de multiples mondes en présence dans le processus et d'analyser la manière d'aboutir aux accords ou compromis.

Ce cadre d'analyse fournit une grille à partir de laquelle nous pouvons interpréter les comportements et les discours des acteurs lorsqu'ils doivent se valoriser socialement et justifier leurs actions ; elle nous permet aussi d'identifier et de qualifier les objets et les dispositifs (« dispositif cognitif collectif ») qui trouvent leur légitimité dans le processus de production de normes de comptabilité et qui doivent être déployés par les acteurs pour satisfaire toutes les parties concernées.

La grille d'analyse des EdG nous a permis de répondre notre question de recherche à savoir : *Comment les processus de production et de diffusion de normes influencent-ils les possibilités d'application de la comptabilité créative, en prenant en compte les diverses logiques d'action des acteurs concernés ?*

Pour tester nos hypothèses de recherche, nous avons procédé à sept études de cas. Nous avons identifié sept sujets différents et qui ont été transformés en normes comptables en différentes époques pour bien visualiser l'influence de l'environnement dans le processus. Nous avons fait l'analyse des discours

Conclusions Générales

des membres de la CPNC, à travers des actes de réunions de la commission et des entretiens avec eux, en ajoutant l'analyse des documents écrits à savoir, les textes de bulletins techniques, et nous avons identifié les mondes en présence et repéré les justifications mobilisées par les membres pour appuyer leurs décisions de l'émission des normes. Cette analyse des comportements et des logiques d'action des membres dans la discussion sur les normes analysées, nous a permis d'identifier la manière dont ils ont abouti aux compromis entre les diverses logiques d'action afin d'assurer la coordination entre les multiples acteurs.

L'intérêt principale de notre recherche a été de rapprocher la sociologie à la comptabilité à travers de l'application de la grille d'analyse des économies de la grandeur au processus de production de normes comptables ; en considérant que la comptabilité était un « construit social » et en plus, que les normes comptables émises au Chili sont des normes professionnelles et donc ont un caractère plutôt de normes sociales que des normes juridiques.

Principaux résultats par rapport aux hypothèses de recherche

Avant d'appliquer la grille d'analyse retenue, nous voulons décrire et valider que le processus de production de normes comptables au Chili obéissait aux cinq critères développés par Rouba Chantiri à savoir, s'il existait un processus type, quelle était la position des participants au processus (experts ou représentants), s'il existait un lien entre les normes, comment se sont construites les décisions, la présence des acteurs de la normalisation. Dans notre cas, le processus d'élaboration de normes au Chili accomplit les cinq critères et nous pouvons donc dire qu'il est un processus de formation de règles dans la société qui lui permet de se doter d'un cadre d'analyse des faits observés (faits économiques).

Après avoir analysé le processus de production de normes au Chili, nous avons mis en place la grille d'analyse de L. Boltanski et L. Thévenot pour

Conclusions Générales

analyser le processus et principalement, les diverses logiques d'action des membres de la CPNC pour essayer de répondre à notre question de recherche et de valider nos hypothèses de recherche.

Notre étude nous a permis de constater que le processus de production de normes comptables fait toujours apparaître des *espaces d'interprétation*, issus des différentes logiques d'action des acteurs, car les normes comptables analysées laissent ces espaces pour incorporer les divers points de vue des acteurs qui participent à ce processus ; et d'autre part, que la fiabilité de l'information comptable dépend non pas de l'existence ou de l'inexistence de ces espaces, mais de la *capacité à les réguler*, par des accords ou compromis, car les normes présentent les conditions accordées par les acteurs, qui doivent être remplies pour appliquer chaque possibilité laissée dans la norme.

Pour renforcer la validation de notre hypothèse principale, notre étude nous a permis de constater que le processus de production de normes comme la norme comptable permet de comprendre *la possibilité d'interpréter* les normes qui laissent toujours des *espaces à la comptabilité créative*, car il est presque impossible d'élaborer des normes comptables qui ne laissent aucun espace de liberté, en plus en considérant qu'elles servent à une grande diversité d'utilisateurs ; mais les normes donnent en général, les *dispositifs pour pouvoir limiter ou contrôler les marges d'interprétation*, à travers des conditions à remplir pour chaque possibilité d'interprétation.

Nous pouvons aussi constater que les normes comptables analysées peuvent être interprétées comme une expression d'une *rationalité formelle*, car chaque norme comptable présente la façon de valoriser les faits économiques à comptabiliser et que ces calculs sont techniquement possibles ; et comme une expression d'une *rationalité procédurale*, car la norme laisse la possibilité aux usagers d'engager l'action qui conduit à un résultat jugé

Conclusions Générales

satisfaisant compte tenu des connaissances et des capacités de calcul dont on dispose plutôt que l'action qui donne le meilleur résultat.

Pour finir notre étude empirique et valider nos hypothèses, nous mettrons en évidence le processus de production des normes et la problématique de coordination qu'il soulève, en ajoutant comment la *convention comptable peut se transformer en un dispositif* qui facilite la coordination et évaluer leur influence, comme règle implicite, sur les décisions de promulgation des normes comptables et à vérifier si la conformité à la convention comptable induit un *épurement dynamique des logiques d'action* en présence dans le processus de production des normes. Dans la plupart de cas, où nous avons eu besoin d'une « convention comptable » pour faciliter la coordination entre les membres de la CPNC, elle s'est transformée en un dispositif qui a permis de rapprocher les diverses logiques d'action et aboutir un compromis pour la promulgation de la norme en question.

Il ressort de nos sept études de cas que les mondes en présence comme les divergences ou conflits apparus, dépendent du contexte dans lequel se situe l'action. Notre étude empirique confirme la prédominance des logiques : industrielle (par la raison d'être de la commission), domestique (par le rôle du Collège vis-à-vis des comptables), et marchande (par la nécessité des normes du marché) dans les sept normes analysées. La logique civique (par le rôle de régulation de la SVS et du SII) est présente en six cas étudiés. Et la logique de l'inspiration (par la création d'une norme ad-hoc) et de l'opinion (par la volonté d'être reconnue), sont présentes en un seul cas très spécifique.

Il faut ajouter que, bien que la logique connexionniste ou par projets n'ait pas été mentionnée dans notre étude empirique, elle se trouve au centre de la raison d'être de la commission de principes et normes car l'objectif fondateur de celle-ci est de « étudier et dicter des normes relatives à

Conclusions Générales

l'exercice professionnel », tâche accomplie par son travail quotidien qui se base sur un agenda de travail accordé au début de chaque année.

Une fois les mondes en présence vérifiés, nous avons centré notre attention sur les conflits qui apparaissaient dans le processus. Les principaux conflits ont été ceux qui trouvaient les mondes *industriel-domestique* (heurts entre la technicité et la simplicité des normes) ou bien *industriel-civique* (technicité versus l'intérêt général, l'équité et le bien commun). Il a été aussi possible d'identifier la discorde entre les mondes *industriel, marchand et domestique* (technicité, efficacité, besoin du marché, et simplicité) vis-à-vis du monde *de l'inspiration* (génie créateur, rêve, sophistication de la norme).

Parmi les critères ou indicateurs mis en place pour résoudre ces conflits, nous avons trouvé : le *principe supérieur commun* (objectif de la commission), *l'épreuve modèle* (exemples chiffrés), *objets-dispositifs* (concepts et méthodes clairs, exemples), *formule d'investissement* (émission des bulletins techniques interprétatifs), et la *figure harmonieuse* (président de la commission ou du collège, expert externe).

De cette constatation, nous avons pu dégager la conclusion que la présence de divers mondes dû aux logiques d'action différentes laisse des espaces à l'interprétation des normes et que l'existence de désaccords confirme ce résultat, car pour accorder l'émission de la norme, ils ont dû faire des concessions envers les autres acteurs.

Notre recherche nous a permis d'étudier un phénomène spécifique (le processus d'élaboration des normes comptables) dans une situation particulière (cas du Chili) à un moment particulier (normes émises depuis 1973 jusqu'à 2007) ; pourtant la connaissance produite est contextuelle et subjective. Pour le généraliser, il faut étudier les logiques d'action d'autres acteurs de la normalisation localisées dans une zone géographique distincte.

Conclusions Générales

Une telle analyse s'inscrirait en effet dans des contextes culturel, économique, social, politique et historique très différents et est susceptible de faire apparaître d'autres mécanismes de coordination tout aussi porteurs.

Pour essayer d'acontextueliser notre étude, nous avons fait, au niveau général, une analyse comparative entre les normes chiliennes analysées et les normes internationales (IAS/IFRS), et ensuite, au niveau spécifique de chaque norme étudiée, par rapport aux espaces de liberté laissées à la comptabilité créative. Cette analyse nous a permis de démontrer que, malgré les efforts faits au Chili, restent encore des différences entre ces deux corpus de normes.

Perspectives futures de recherche

La voie est ouverte pour continuer à approfondir l'application de cette méthodologie dans le domaine comptable et financier, principalement pour l'étude des processus de prise de décision dans les organisations. Il nous semble très pertinent parce qu'avec un regard sociologique qui permet d'interpréter la réalité depuis les complexes couches d'interrelations humaines, soit individuelles, culturelles, collectives et de groupes d'intérêt, nous permet expliquer et interpréter les diverses logiques d'action des acteurs.

Ce travail est un pas car l'analyse faite ne nous permet pas d'être concluant et les résultats sont partiels et ils ne peuvent pas non plus être généralisés. Il faut continuer cette étude sur les autres normes et sujets traités dans les bulletins techniques, pour essayer de compléter l'analyse et pouvoir aboutir à renforcer nos conclusions.

D'ailleurs, nous considérons qu'une étude sur le processus de production de normes comptables dans un sein d'une commission distincte à celle

Conclusions Générales

analysée, c'est-à-dire la production plutôt publique des normes comptables, sera un travail intéressant pour une analyse comparative.

Notre étude a principalement été concentrée sur l'analyse de situations de justifications pour saisir les modalités selon laquelle les acteurs qualifient leurs actions à travers les discours publics, en d'autres termes, sur le régime de la dispute « *en justice* »², tout en cohérence avec le cadre d'analyse des Economies de la grandeur de Boltanski et Thévenot. Or, il existe des relations qui ne sont pas pour autant plongées dans l'obscurité de la contingence telles que le régime de paix « *en justesse* », comme l'explique Boltanski (1990). Ces régimes offrent des voies de recherche qui permettraient de compléter cette analyse et de ne pas se limiter aux seules actions qui relèvent de la justice. Pour le faire, l'observation est cruciale si nous voulons les appréhender.

Pour essayer de transformer la connaissance produite en acontextuelle et objective, il faudra appliquer cette étude aux logiques d'action d'autres acteurs de la normalisation localisées dans un environnement distinct.

Une autre piste qui nous semble intéressante à explorer est celle d'introduire dans l'analyse la notion du *pouvoir*, qui est une des limites des économies de la grandeur, pour visualiser comment elle influence les modes de coordination ainsi que l'apparition des conflits dans l'organisme en étude et s'il peut être en un moment donné, un dispositif de compromis ou d'accord. Dans le même sens, nous pouvons essayer d'analyser comment les *éléments culturels* peuvent influencer les diverses logiques d'action et se transformer en dispositif de coordination ou bien, être au centre des conflits.

² Situations de justification selon le modèle des EdG, ce modèle se concentre sur un mode d'action, celui de la « *justice* ». Régime de la *dispute* (en justice ou en violence), et régime de la *paix* (en justesse ou en agapè). Voir un résumé en annexe N° 16.

Conclusions Générales

Comme notre étude a été basée sur l'analyse et la compréhension d'un phénomène social et ses conflits à savoir, le processus de production de normes comptables, ancré dans le domaine dit de la *sociologie classique* ; par après introduire les justifications des acteurs (la dimension morale ou éthique des faits sociaux) vis-à-vis de leurs logiques d'action au sein de la discussion et production des normes comptables, ancré dans le domaine dit de la *sociologie morale* ; il nous semble intéressant d'exposer une nouvelle piste de recherche qui prend les compromis comme éléments pivots pour essayer d'aller vers une *éthique de la comptabilité*.

Nous pouvons ajouter autre voie plutôt méthodologique, sur les dispositifs d'enquête pour encadrer d'une manière plus rigoureuse la collecte de données et les dispositifs d'analyse. En tenant compte que les personnes lorsqu'elles justifient leurs logiques d'action, généralement elles essayent de se montrer dans la plus convenable, ce qui peut nous amener à des situations d'indécidabilité et d'avoir un discours d'une logique distincte à celle dont il s'agit réellement. La question est de savoir comment nous pouvons agir face à ces situations, quelle méthode peut être utilisée pour les appréhender.

En guise de conclusion générale, cette thèse a permis d'ouvrir la voie à une meilleure compréhension des divers ressorts de la prise de décision dans un univers complexe. Elle nous permet de rendre compte de la manière dont les attentes des divers acteurs qui, d'une manière ou d'une autre, affecte l'émission des normes comptables, ont influencé les décisions stratégiques et identifié les principaux vecteurs de légitimité de la convention comptable.

Il nous apparaît toutefois important de poursuivre la recherche afin d'analyser les moments de rupture et d'évolution des configurations légitimées par la comptabilité afin de mesurer les conditions sous lesquelles le référentiel comptable dominant (IASB) peut s'établir comme solution légitime à long terme et contribuer ainsi au bien commun.

RÉFÉRENCES BIBLIOGRAPHIQUES

AGRAWAL, A. & S. CHADHA (2004). « Corporate Governance and Accounting Scandals ». *AFA 2004 San Diego Meetings*. September. <http://ssrn.com/abstract=595138>

ALBOUY, M. & S. PERRIER. (2003). « Dossier Spécial : Les Manipulations Comptables. Manipulations Comptables et l'évaluation de l'entreprise ». Dans *Revue du Financier*, N° 139. Février. Paris.

AMAT, O., MOYA, S. & J. BLAKE. (1997). « La Contabilidad Creativa ». Dans *Partida Doble*. N° 79. Junio. p. 24-32.

AMAT, O. & J. BLAKE. (2002). *Contabilidad Creativa*. Gestión 2000. Barcelona.

AMAT, O. & J. PERRAMON. (Sous la direction de). (2002). *Comprender las normas internacionales de información financiera NIIF*. Gestión 2000. Barcelona.

AMAT, O. (2004). « Propuestas para Combatir la Contabilidad Creativa », *Universia Business Review*. Actualidad Económica, Primer Trimestre.

AMAT, O., BLAKE, J. & E. Oliveras. (2004). « The Struggle Against Creative Accounting: Is 'True and Fair View' Part of the Problem or Part of the Solution ? », *UPF Economics Working Paper* 363. <http://ssrn.com/abstract=159235>

AMBLARD H., BERNOUX P., HERREROS G. & LIVIAN Y.F. (1998). *Les Nouvelles Approches Sociologiques des Organisations*. Seuil. Paris.

AMBLARD M. (2000), « La Théorie des Conventions : une approche renouvelée du modèle comptable », *XXI^e Congrès de l'A.F.C.*, Angers, 18-20 mai, p. 3.

AMBLARD M. (2002). *Comptabilité et Conventions*. L'Harmattan. Paris.

AMBLARD M. (Éd.) (2003). *Conventions & Management*. de Boeck. Bruxelles.

Références bibliographiques

ANDRÉ, P., BEN-AMAR, W. & P. LAURIN. (2003). « Dossier Spécial : Les Manipulations Comptables. Regroupements d'entreprises et gestion des bénéfices ». Dans *Revue du Financier*. N° 139. Février.

APOTHELOZ, B. & A. STETTLER. (1987). *Maîtriser l'Information Comptable*. Presses polytechniques romandes. Lausanne.

AUDAS, J. (1993). « Le window dressing ou l'habillage des bilans ». Dans *Option Finance*, N° 242. 18 janvier. p. 29.

AUGUSTIN, G. (2000). « Évaluation de l'information comptable : le point de vue des experts-comptables ». *Revue Française de Gestion*. Septembre-octobre. pp. 45-52.

AUTRET, M. & A. GALICHON. (2003). « La comptabilité peut-elle dire le vrai? ». Dans *Les Amis de l'École des Mines*. Novembre. pp. 1-13.

BAC-CHARRY, B. (1998). « Dossier : La Comptabilité à l'heure du gouvernement d'entreprise. Normalisation comptable et inertie face au changement dans les PME ». Dans *Revue Française de Gestion*. N° 123. Novembre-décembre. pp. 129-138.

BAGLIONI, A. & U. CHERUBINI. (2005). « Accounting Fraud and the Pricing of Corporate Liabilities: Structural Models with Garbling ». February. <http://ssrn.com/abstract=668381>

BALL, R., ROBIN, A. & J. WU. (2003). « Incentives versus standards: properties of accounting income in four East Asian countries. ». *Journal of Accounting and Economics*, 36, pp. 235-270.

BARTHÈS de RUYTER, G. & G. GÉLARD. (1992). « L'abus de droit : une arme contre la comptabilité imaginative ». Dans *Revue Française de Comptabilité*. N° 238. Octobre. pp.31-35.

BERGSTRESSER, D. & T. PHILIPPON. (2003). « CEO Incentives et Earnings management ». *Document de travail de la Harvard Business School*. <http://pages.stern.nyu.edu/>

BERTHELOT J-M. (2001). *Epistémologie des Sciences Sociales*. Que sais-je ?. PUF. Paris.

BESCOS, P.L. & C. MENDOZA. (1998). « Dossier : La Comptabilité à l'heure du gouvernement d'entreprise. Les besoins d'informations des managers sont-ils satisfaits? ». Dans *Revue Française de Gestion*. N° 123. Novembre-Décembre. pp. 117-128.

Références bibliographiques

BATIFOULIER Ph. (ed). (2001). *Théorie des conventions*. Economica. Paris.

BLASCO LANG J.J. (1998). « De la Contabilidad Creativa al delito contable ». Dans *Partida Doble*. N° 85. Enero. p. 33-39.

BOLTANSKI, L. & L. THÉVENOT (1987). *Les économies de la grandeur*. Cahiers du centre d'études de l'emploi, 31. PUF. Paris. (premier version de *De la Justification*).

BOLTANSKI, L. (1990). *L'amour et la justice comme compétence, Trois essais de sociologie de l'action*. Métailié. Paris.

BOLTANSKI, L. & L. THÉVENOT (1991). *De la Justification : Les économies de la grandeur*. Collection « NRF essais », Gallimard. Paris.

BOLTANSKI, L. & E. CHIAPELLO (1997). *Le nouvel esprit du capitalisme*. Collection « NRF essais », Gallimard. Paris.

BOLTANSKI, L. & L. THÉVENOT (1991), translate by Catherine Porter. *On Justification: Economies of worth*. Princeton University Press.

BONNET, F. (1995). *Pièges et délices de la Comptabilité Créative*. Economica. Paris.

BOWEN, R.M., RAJGOPAL, S. & M. VENKATACHALAM (2005). « Accounting Discretion, Corporate Governance and Firm Performance ». *14th Annual Conference on Financial Economics and Accounting (FEA)*. EFA 2003 Annual Conference Paper No. 127. January. <http://ssrn.com/abstract=367940>

BRETON, G. & A. SCHATT. (2003). « Dossier Spécial : Les Manipulations Comptables. Manipulation comptable : les dirigeants et les autres parties prenantes ». Dans *Revue du Financier*. N° 139. Février.

BRETON, G. & R.J. TAFFLER (1995). « Creative Accounting and investment Analyst Response » In *Accounting and Business Research*, Vol. 25. b°98.

CAILLIAU, J.C. (1976). « Vérité des bilans? Le point de vue d'un expert comptable ». Dans *Revue d'Analyse Financière*. N° 27. Paris. 4^{ème} trimestre. pp. 72-76.

Références bibliographiques

CATANACH, A.H. & S.C. RHOADES. (2003). « Enron: A Financial Reporting Failure ? ». In *Villanova Law Review*, vol. 48, No. 4. p. 1057.
<http://ssrn.com/abstract=418920>

CAUDRON, J. (1993). « La création, l'imagination, l'intention, sont-elles des vertus comptables ? ». Dans *Revue de Droit Comptable*. N° 93-4. Décembre. pp. 73-86.

CHANEY, P.K., FACCIO, M. & D.C. PARSLEY (2007). « The Quality of Accounting Information in Politically Connected Firms. ». *Vanderbilt University Management School*. Working paper series. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=966379>

CHARLIER, P. (1998). « Dossier : La Comptabilité à l'heure du gouvernement d'entreprise. L'information comptable dans la relation de crédit bancaire ». Dans *Revue Française de Gestion*. N° 123. Novembre-décembre. pp. 108-116.

CHEVALIER, A. (1987). « Une Pluri-Image de l'entreprise grâce à la Comptabilité ». Dans *Revue Française de Comptabilité*. N° 183. Paris. Octobre. pp. 30-35.

CHIAPELLO, E. & C. RAMIREZ (2004). « La Sociologie de la Comptabilité : une introduction ». *Revue Comptabilité contrôle audit*. Juin. pp. 3-5.

CHIAPELLO, E. (2005). « Les normes comptables comme institution du capitalisme. Une analyse du passage aux normes IFRS en Europe à partir de 2005 ». *Revue Sociologie du travail*. N° 47, pp. 362-382.

CHIAPELLO, E. & K. MEDJAD (2007). « Une privatisation inédite de la norme : le cas de la politique comptable européenne ». *Revue Sociologie du travail*. N° 49, pp. 46-64.

COLASSE, B. (1987). « La Notion de Normalisation Comptable ». Dans *Revue Française de Comptabilité*. N° 182. Paris. Septembre. pp. 42-46.

COLASSE, B. (1992). « Lorsque la «Comptabilité Créative» se met à déraper ». Dans *Libération*. 31 octobre et 1 novembre. p. 15.

COLASSE, B. (sous la direction de) (2000). *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit*. Economica. Paris.

COLASSE, B. (2004). « La régulation comptable : entre privé et public ». *Conférence prononcée dans le cadre du séminaire « Nouvelles normes*

Références bibliographiques

comptables : quels enjeux pour l'enseignement de la comptabilité ». Organisé par l'Université Paris IX – Dauphine. Septembre.

COLEGIO DE CONTADORES DE CHILE A.G. (2005). *Compendio de Boletines Técnicos, Números 1 al 76*. Comisión de Principios y Normas de Contabilidad. Colegio de Contadores de Chile A.G.. Santiago de Chile.

COLEGIO DE CONTADORES DE CHILE A.G. (2004). « Proyecto de Marco Conceptual para la Contabilidad Financiera en Chile ». *Documento de discusión de la Comisión de Principios y Normas de Contabilidad*. Colegio de Contadores de Chile A.G. Santiago de Chile.

COLMANT B. & DE WOLF M. (2007). *L'image fidèle dans l'ordre comptable belge : Réflexions concernant une exigence inaboutie*. Cahiers Financiers, De Boeck & Larcier. Bruxelles.

COMBES-THUELIN, E. (2001). « Le Lissage du Résultat : Enjeux spécifiques au Secteur Bancaire Français ». *XXII^{ème} Congrès de l'Association Française de Comptabilité*. Metz. 18-19 mai. 22 p.

CORCUFF, Ph. (1998). « Justification, stratégie et compassion. Apports de la sociologie des régimes d'action ». *Correspondances (Bulletin d'information scientifique de l'Institut de Recherche sur le Maghreb contemporain)*. Tunis, 51. Juin.

CORNU, G. (sous la direction de) (1996). *Vocabulaire juridique*. Association Henri Capitant, Presses Universitaire de France. Sixième édition revue et argumentée. Paris.

CORIAT B. & WEINSTEIN O. (1995). *Les Nouvelles Théories de l'Entreprise*. Le Livre de Poche. Paris.

COULOMBE, D. & C. DISLE. (2003). « Dossier Spécial : Les Manipulations Comptables. Manipulation Comptable : Le cas Xerox ». Dans *Revue du Financier*. N° 139. Février. pp. 65-73.

DEAN, G. & F. CLARKE. (2004). « Principles vs Rules: True and Fair View and IFRS ». In *Abacus*. Vol. 40. pp. i-iv. June. <http://ssrn.com/abstract=554927>

DE BLIC, D. (2000). « La sociologie politique et morale de Luc Boltanski ». Dans *Raisons Politiques*, 3. p. 149-168.

DE BRIEY, V. (2003). *Elaboration d'un cadre d'évaluation de la performance d'institutions de micro-financement : Etudes de cas à Santiago*

Références bibliographiques

(Chili). Thèse présentée en vue de l'obtention du grade de docteur en sciences de gestion. IAG (Promoteurs Prof. R. Cobbaut et M. Nyssens). Université catholique de Louvain. Louvain-la-Neuve.

DECHOW, P.M., SLOAN, R.G. & A.P. SWEENEY (1996). « Causes and consequences of earnings manipulations: An analysis if firms subject to enforcement actions by the SEC ». *Contemporary Accounting Research*. Spring. pp. 1-36.

DELESALLE, F. (2001). « Réalités de la Comptabilité Créative « à la Française » ». *XXII^{ème} Congrès de l'Association Française de Comptabilité*. Metz. 18-19 mai. 34 p.

DELESALLE, E. (2003). « Manipulations comptables : de la stratégie à l'éthique ». Dans *Banquemagazine*. N° 646. Avril.

DEGEORGE, F., DING, Y., JEANJEAN, T. & H. STOLOWY. (2004). « Do financial analysts curb earnings management ? ». *3^{ème} Colloque International de Gouvernance et Juricomptabilité : Les enjeux*. Montréal. 3-4 juin.

DEGOS, J-G. (2002). « Dossier Spécial : La Gouvernance de l'entreprise. Comptabilité créative et Gouvernance : dualité de l'image flatteuse et de l'image fidèle ». Dans *Revue du Financier*. N° 133. Janvier.

DELOITTE. (2004). *IFRS : l'essentiel. Conforme à la traduction de la Commission Européenne*. Editions Kluwer. Bruxelles.

DE WOLF M. (sous la coordination de). (2007). *Le nouveau visage du contrôle des comptes et du révisorat d'entreprises – après la directive 2006/43 et sa transposition en droit belge*. Académia Bruylant. Louvain-la-Neuve.

DE WOLF M. (2007). La réforme du révisorat d'entreprises : les lignes de force de la directive européenne et des options belges de transposition. Dans *Le nouveau visage du contrôle des comptes et du révisorat d'entreprises – après la directive 2006/43 et sa transposition en droit belge*. Académia Bruylant. Louvain-la-Neuve. pp. 69-102.

DUMONTIER, P. & B. RAFFOURNIER. (1989). « Le Modèle Comptable de la Valeur et la Valeur du Modèle Comptable ». *Article paru dans l'ouvrage « Faire de la recherche en comptabilité financière »*. Vuibert. pp. 225-234.

Références bibliographiques

DUMONTIER, P. & R. TELLER. (2001). « L'information comptable pour qui? Pour quoi? ». Dans *Revue Française de Gestion*. Mars-mai. pp. 23-30.

DUMONTIER, P. (2003). « Dossier Spécial : Les Manipulations Comptables. Les Manipulations comptables et la qualité de l'information communiquée aux investisseurs ». Dans *Revue du Financier*. N° 139. Février. pp. 65-73.

DUMONTIER, P. & R. JANIN. (2004). « Les entreprises non cotées manipulent-elles leur résultat? ». *3^{ème} Colloque International de Gouvernance et Juricomptabilité : Les enjeux*. Montréal. 3-4 juin.

DUPUY J-P., EYMARD-DUVERNAY F., FAVEREAU O., SALAIS R. & THEVENOT L. (1989). « Economie des conventions ». Dans *Revue économique*. Vol 40. N°2.

EYMARD-DUVERNAY F. (ed). (2006). *L'économie des conventions, méthodes et résultats - tome 1: Débats / tome 2 : Développements*. La découverte. Collection Recherches. Paris.

GARCÍA, B. & A. GISBERT. (2003). « La Manipulación del Beneficio Contable : Une revisión bibliográfica ». *Documento de travail Lancaster University*. Avril.

GARCÍA, M.T. (2003). *Teoría y Normativa Contable*., Editorial LexisNexis. Santiago de Chile.

GAY SALUDAS J.M. (1999). « El perfil fiscal de la Contabilidad Creativa: ¿magia financiera o brujería contable? ». Dans *Partida Doble*. N° 98. marzo.

GEORGIU, G. (2004). « Corporate Lobbying on Accounting Standards: Methods, Timing and Perceived Effectiveness ». In *Abacus*. Vol. 40. No. 2. pp. 219-237. June. <http://ssrn.com/abstract=554922>

GILLET, P. (1998). « Dossier : La Comptabilité à l'heure du gouvernement d'entreprise. Comptabilité créative : le résultat comptable n'est plus ce qu'il était ». Dans *Revue Française de Gestion*. N° 123. Novembre-décembre. pp. 83-94.

Références bibliographiques

GLOBER, J., IJIRI, Y., LEVINE, C. & P. LIANG (2004), « Manipulability vs. Information Asymmetries about the Manipulability of Accounting Numbers », *Work Papers Carnegie mellon University*. Octobre. 16 p.

GONZALO ANGULO, J.A. & J. TUA PEREDA. (1988). *Introducción a la labor de la IASC*. En Normas Internacionales de Contabilidad de la IASC. Ed. del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España. Madrid.

GRIFFITHS, I. (1986). *Creative Accounting : how to make your profits what you want them to be*. Firethorn Press. London. Unwin.

GRIFFITHS, I. (1995). *New Creative Accounting*. Macmillan.

HILARY, G. & C.S. LENNOX. (2005). « The Credibility of Self-Regulation: Evidence from the Accounting Profession's Peer Review Program ». March 4. <http://ssrn.com/abstract=698701>

HOARAU, C. (1995). « Les utilisateurs de l'information financière face à la créativité ou l'imagination comptable ». Dans *Revue du Droit Comptable*. N° 95-2. Juin. pp. 77-95.

IMHOFF, G. (2003). « Accounting Quality, Auditing and Corporate governance ». <http://ssrn.com/abstract=374380>

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE (IASC). (1988). « Cadre Conceptuel de Préparation et de Présentation des États Financiers ». Dans la *Revue Française de Comptabilité*. N° 191. Juin. pp. 66-80.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE (IASC). (1989). *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros*. IASB. Abril.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IASB). (2004). *Normas Internacionales de Contabilidad*. IASB. IAS N°s 1-41.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IASB). (2005). *Normas Internacionales de Información Financiera*. IASB. IFRS N°s 1-7.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC) (2005). *Código de Ética*.

JAMESON, M. (1988). *A Practical Guide to Creative Accounting*. Kogan Page. London.

Références bibliographiques

JEANJEAN, T. (2000). « Incitations et contraintes à la gestion du résultat ». *XXI^e Congrès de l'Association Française de Comptabilité*. Angers. 18-20 mai.

JEANJEAN, T. (2001). « Contribution à l'analyse de la gestion du résultat des Sociétés Cotées ». *XXII^{ème} Congrès de l'Association Française de Comptabilité*. Metz. 18-19 mai. 18 p.

JENSEN, M.C. (1976). « Reflections on the State of Accounting Research and the Regulation of Accounting ». *Stanford Lectures In Accounting*. pp. 11-19. <http://ssrn.com/abstract=321522>

JOHNSON, S., RYAN, H. & Y. TIAN. (2003). « Executive Compensation and Corporate Fraud ». Document de travail disponible sur le site du *Social Science Research Network*. Juillet. <http://www.ssrn.com>

JUHEM, Ph. (1994). « Un nouveau paradigme sociologique ? A propos du modèle des Economies de la grandeur de Luc Boltanski et Laurent Thévenot ». Dans *Scalpel. Cahiers de sociologie politique de Nanterre*. Vol. 1. pp. 82-105.

KANE, E.J. (2003). « Continuing Dangers of Disinformation in Corporate Accounting Reports ». *NBER Working Paper* No. W9634. April. <http://ssrn.com/abstract=396694>

KERSHAW, R.D. (2005). « Evading Enron: Taking Principles Too Seriously in Accounting Regulation ». In *Modern Law Review*. Vol. 68. pp. 594-625. July. <http://ssrn.com/abstract=758585>

KHUN T. (1970). *The structure of Scientific Revolutions*. University of Chicago Press. Chicago.

KIRAT Th. (1999). *Economie du droit*. Coll. Repères, La Découverte. Paris.

LABÉGORRE, F. & S. BOUBAKER. (2004). « La transparence de l'information financière, mythe ou réalité ? ». Dans *Revue du Financier*. N° 148. Décembre. 20 p.

LABELLE, R. & C. PIOT. (2003). « Dossier Spécial : Les Manipulations Comptables. Gouvernance, Audit et Manipulation comptable ». Dans *Revue du Financier*. N° 139. Février.

LAFORTUNE, A. & L. MARTEL. (2003). « Dossier Spécial : Les Manipulations Comptables. Rétablir la confiance : les enjeux auxquels font

Références bibliographiques

face les acteurs de l'information financière ». Dans *Revue du Financier*. N° 139. Février.

LAGRANGE, J.P. (1996). « Pour une lisibilité de l'information financière : réalité économique, analyse financière et comptabilité ». Dans *Revue Analyse Financière*. N° 108. Septembre. pp. 78-94.

LAINEZ J.A. & S. COLLAO. (2003 [1999]). *Contabilidad Creativa*. Editorial Civitas. Madrid.

LAPOINTE, P. & M. MAGNAN. (2003). « Dossier Spécial : Les Manipulations Comptables. Les conseils d'administration sont-ils dupes des résultats financiers en matière de rémunération des dirigeants ». Dans *Revue du Financier*. N° 139. Février.

LE MOIGNE J.L. (1997), « Dossier : La Théorie de Conventions. La Théorie de Conventions est-elle convenable? », In *Revue Française de Gestion*, N° 112, janvier-février, pp. 108-113.

LE MOIGNE J-L. (1995). *Épistémologies Constructivistes*. Que sais-je ?. PUF. Paris.

LEV, B. & P. ZAROWIN. (1999). « The boundaries of financial reporting and how to extend them ». In *Journal of Accounting Research*. Autumn. pp.353-385.

MAEDER, R. (1998). « Dossier : La Comptabilité à l'heure du gouvernement d'entreprise. Introduction ». Dans *Revue Française de Gestion*. N° 123. Novembre-Décembre. pp. 80-82.

MALO, J-L. & H. GIOT. (1995). « L'élasticité du résultat selon les dimensions temps et espace ». *Cahier de recherche du CEREGE*. IAE de Poitiers. N° 147. Juin.

MARTINEZ, I. & M. SABOLY. (2004). « Difficultés et alertes aux résultats : des mots pour le dire ». 3^{ème} Colloque International de Gouvernance et Juricomptabilité : Les enjeux. Montréal. 3-4 juin.

MISTRAL, J., DE BOISSIEU, C. & J-H. LORENZI. (2003). « Les normes comptables et le monde post-Enron ». Dans *La documentation française*. Paris.

MONTERREY J. (1997). « Entre la Contabilidad Creativa y el delito contable: la visión de la Contabilidad privada ». *Trabajo presentado en el V Seminario Carlos Cubillo*. UAM. Madrid.

Références bibliographiques

MORICEAU, J-L. (2001). «Le Journal du Chercheur par delà les frontières du Modèle et de la Représentation ? ». *XXII^{ème} Congrès de l'Association Française de Comptabilité*. Metz. 18-19 mai. 19 p.

MORRIS, R.D. (1987). « Signalling, Agency Theory and Accounting Policy Choice ». *Accounting Business Research*. Vol. 18, n° 69, pp. 47-56.

MOURRE, G. (1976). « La vérité des bilans. Le point de vue de la Commission des opérations de Bourse ». Dans *Revue Analyse Financière*. N° 27. Paris. 4^o Trimestre. pp. 84-87.

MYERS, L. & D. SKINNER (1999). « Earnings Momentum and Earnings Management ». *Working Paper Accounting Research Network*. disponible sur www.ssrn.com

NASER, K. H.M. (1993). *Creative Financial Accounting : Its nature and use*. Prentice Hall International (UK).Hertfordshire.

OLIVIER H. (2007). L'éthique du réviseur d'entreprises : réflexions à l'issue des modifications récentes de la loi du 22 juillet 1953. Dans *Le nouveau visage du contrôle des comptes et du révisorat d'entreprises – après la directive 2006/43 et sa transposition en droit belge*. Académia Bruylant. Louvain-la-Neuve. pp. 103-136.

ORLEAN A. (ed). (2004). *Analyse économique des conventions*. PUF. Paris.

OXIBAR, B. (2001). «L'étude de la publication d'informations sociétales par les grands groupes : Une revue de la littérature ». *XXII^{ème} Congrès de l'Association Française de Comptabilité*. Metz. 18-19 mai. 28 p.

PASTORELLI, I. (2001). « Mythes, Savoirs et Gestion Contractuelle ». *XXII^{ème} Congrès de l'Association Française de Comptabilité*. Metz. 18-19 mai. 19 p.

PERERA, H., GANESH, S. & A-R. RAHMAN (2002). « Accounting Practice Harmony, Accounting Regulation and Firm Characteristics ». In *Abacus*. Vol. 38. N° 1. pp. 46-77. <http://ssrn.com/abstract=3087>

PROVOST, A.C. (2002). *Analyse de la coexistence d'organisations non lucratives, lucratives et publiques dans le secteur des maisons de repos : Une approche par les logiques de qualité*. Thèse présentée en vue de l'obtention du grade de docteur en sciences de gestion. IAG (Promoteur Prof. R. Cobbaut). Université catholique de Louvain. Louvain-la-Neuve.

Références bibliographiques

RAFFOURNIER, B. (2003). « Dossier Spécial : Les Manipulations Comptables. Comptabilité créative et normalisation comptable ». Dans *Revue du Financier*. N° 139. Février.

REMILLARD, D. (2003). *La convention actionnariale comme vecteur de régulation des actions stratégiques. L'analyse des logiques d'action de l'entreprise*. Thèse présentée en vue de l'obtention du grade de docteur en sciences de gestion. IAG (Promoteur Prof. R. Cobbaut). Université catholique de Louvain. Louvain-la-Neuve.

REYNAUD, J.-D. & N. RICHEBE (2003). « Le contrôle des sociétés : quelle évolution depuis un demi-siècle ? ». Dans *Revue française de sociologie*. Vol. 48-1, pp. 3-36. Paris.

REYDEL, A. (2003). « Le contrôle des sociétés : quelle évolution depuis un demi-siècle ? ». Dans *Economie et Comptabilité*. Paris.

RICHARD, J. (2003). *Systèmes Comptables Américains et Européens : Normes IAS*. Dunod. Paris.

ROUSSEL, P. & F. WACHEUX (sous la direction de) (2005). *Management des ressources humaines : Méthodes de recherche en sciences humaines et sociales*. De Boeck. Bruxelles.

SAADA, T. (1998). « Dossier : La Comptabilité à l'heure du gouvernement d'entreprise. La politique de publication des informations segmentées des entreprises françaises ». Dans *Revue Française de Gestion*. N° 123. Novembre-décembre. pp. 95-107.

SALAI R. & THEVENOT L. (eds). (1986). *Le Travail : marchés, règles, conventions*. INSEE. Economica. Paris.

SALAI R., CHATEL E. & RIVAUD-DANSET D. (eds). (1998). *Institutions et conventions, La réflexivité de l'action économique*. Editions de l'EHESS. Collection Raisons Pratiques. Paris.

SCHATT, P. (2003). « Dossier Spécial : Les Manipulations Comptables. Introduction : Quel avenir pour l'information comptable ? ». Dans *Revue du Financier*. N° 139. Février. pp. 1-3.

SCHILIT, H. (1993). *Financial Shenanigans : How to Detect Accounting Gimmicks and Fraud in Financial Reports*. Mc Graw Hill. Londres. (Révisé en 2003).

Références bibliographiques

- SCHMIDT, M. (2003). « “Whistle Blowing” Regulation and Accounting Standards En-forcement in Germany and Europe - An Economic Perspective ». *Humboldt University Business and Economics Discussion Paper No. 29*. August.
<http://ssrn.com/abstract=438480>
- SMITH T. (1992). *Accounting for Growth*. Century Business.
- SOREN, J. (2007). “Economics of Convention and New Economic Sociology: Mutual Inspiration and Dialogue. *Current Sociology*. Vol. 55(1), pp. 75-91.
- STOLOWY, H. (1994). « Existe-t-il vraiment une Comptabilité Créative ». Dans *Revue du Droit Comptable*. N° 94-4. Décembre. pp. 79-108.
- STOLOWY, H. (1995). « Comptabilité Créative ». Dans *Revue Fiduciaire Comptable*. Octobre. N° 212. pp. 26-32.
- STOLOWY, H. & G. BRETON. (2003, [1995]). « La gestion des données comptables : une revue de la littérature ». Dans *Comptabilité – Contrôle – Audit*. Tome 1. Vol. 1. Mai. pp. 125-151. (Dernière version, janvier 2003).
- STOLOWY, N. (1997). « Le délit d’image «infidèle»: évolution et perspectives ». Dans *Revue du Droit Comptable*. N° 97-1. Mars. pp. 91-122.
- SZAFRAN, D. (2004). *L’indépendance du Réviseur d’entreprises*. Études de l’Institut de Réviseurs d’entreprises - IRE. Bruxelles.
- THIETART R. A. et coll. (2003). *Méthodes de Recherche en Management*. Dunod. Paris.
- TOURNIER, J-C. (2000). *La Révolution Comptable : Du coût historique à la juste valeur*. Éditions d’Organisation. Paris.
- TUA PEREDA, J. (1983). *Principios y Normas de Contabilidad. Historia, Metodología y Entorno de la Regulación Contable*. Ed. del Instituto de Planificación Contable. Ministerio de Economía y Hacienda de España. Madrid.
- TUA PEREDA, J. (1984). « Algunos obstáculos con que se enfrenta la normalización contable ». *II Simposio de Egresados de la Universidad de Antioquia, Medellín-Colombia*. Septiembre. Publicado en el libro conjunto « Décimo Aniversario del Plan General de Contabilidad ». Ed. del Instituto de Planificación Contable. Madrid. pp. 447-502.

Références bibliographiques

TUA PEREDA, J. (1995). « El soporte teórico de la regulación contable ». En *Técnica Económica*. Revista del Ilustre Colegio Oficial de Titulados Mercantiles y Empresariales de Madrid. N° 153. Diciembre. pp. 10-19.

TUA PEREDA, J. (1996). *El Marco Conceptual de la Información Financiera (IASC)*. Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España. Escuela de Auditoría. Madrid.

VÉRON, N., AUTRET, M. & A. GALICHON. (2004). *L'Information Financière en Crise : Comptabilité et Capitalisme*. Odile Jacob. Paris.

WATTS, R.L. & J.L. ZIMMERMAN. (1986). *Positive Accounting Theory*. Prentice-Hall International. UK.

WEBER, M. (1995). *Economie et Société – Tome 1. Les catégories de la sociologie / Tome 2. L'organisation et les puissances de la société dans leur rapport avec l'économie*. Collection Agora, Pocket. Paris.

ZEFF, S.A. (1982). « Evolución de la Teoría Contable. La Investigación Empírica ». En *Administración de Empresas*. Tomo XIII. Reprint num. 82-7. Rice University. Texas.

ANNEXES

Annexe N° 1 : Cas de créativité comptable : Cas des Entreprises Inverlink Holding - Chili

La Chute Libre : Le groupe Inverlink

Considéré comme un virtuel « roi Midas », M. Eduardo Monasterio Lara a débuté son empire financier avec l'entreprise « *Inverlink Consultants* » en 1991. Déjà durant la première année d'activité, elle a quintuplé ses profits avec des opérations sur instruments financiers à revenu fixe. Année après année, le holding a eu une croissance explosive, qui a abouti à 600% dans l'année 2002. En accord avec la Superintendencia de Valores et Seguros (SVS), en septembre de l'année 2002, Inverlink Courtier de Bourse enregistrait des bénéfices de CL\$ 1.363,3 millions de pesos chiliens (US\$ 2,5 millions de dollars américains) face aux CL\$ 186,7 millions de l'année 2001 (US\$ 339,5 mille dollars américains).[?]

Le groupe Inverlink (Holding financier) :

Monasterio était le roi d'un fief économique. Car, à travers son entreprise « *Inverlink Consultants* », il avait investi en achetant les entreprises suivantes :

- une Administration de Fonds de Pensions (AFP Magíster),
- une Compagnie d'Assurances (Compañía de Seguros Le Mans),
- le Courtier de Bourse Inverlink,
- une Institution de Santé Prévisionnelle (ISAPRE Vida Plena),
- une Entreprise de Factoring,
- trois Administrateurs de Fonds Mutuels (AFM Profit, AFM Millenium et AFM Qualitas), et
- la Clinique Privée de Santé (Clínica Las Lilas).

Il se vantait de ses investissements qui offraient des rentabilités supérieures à celles de la concurrence. Mais dans la suite, les problèmes ont commencé à se succéder. D'abord le courtier de bourse a été suspendu par la SVS, suite au retrait massif de capitaux dont a souffert la firme depuis que le scandale de vol et d'usage d'information privilégiée à la Banque Centrale du Chili a éclaté. La croissance patrimoniale de plus de 13.000 pour cent (de CL\$ 205 millions à CL\$ 28 mille 400 millions de pesos chiliens – US\$ 372,7 mille à US\$ 51,6 millions de dollars américains) que le groupe a connue entre 1991 et 2002 fait partie du passé.

[?] CL\$: Pesos chiliens ; US\$: Dollars américains.

Un peu plus d'un mois a été suffisant pour que l'empire de M. Monasterio et de son partenaire M. Ignacio Wulf Hitschfeld montre les premiers signes de baisse. Après ce scandale, on connaîtra un autre partenaire, M. Enzo Bertinelli, qui recevait une information privilégiée de Pamela Andrada, l'ex-secrétaire du Président de la Banque Centrale chilienne, M. Carlos Massad ; cela a suffi pour que l'image du holding s'effondre. Ces événements sont restés en retrait le jour où M. Monasterio et M. Wulf ont fait don de CL\$ 100 millions de pesos chiliens (US\$ 181,8 mille dollars américains) au Teletón au Chili. Est aussi restée en retrait l'étape stratégique suivante du groupe : former une banque. Mais la demande a été retirée, selon la suggestion de la Superintendencia des Banques et des Institutions Financières du Chili (SBIF).

Actionnariat :

M. Eduardo Monasterio est le visage public d'Inverlink, mais son partenaire Ignacio Wulf possède la même participation relative aux actions (39%). Tandis que le critiqué Enzo Bertinelli a 12% des actions du holding. Un autre des partenaires est Francisco Edwards Braun, propriétaire de 6% d'Inverlink par le biais de la Société d'Investissements « Ilihue ». L'ex-Superintendant d'AFP, M. Julio Bustamante et l'ex-Ministre M. Álvaro García avaient des participations de 2% chacun, qu'ils ont annulées par un jugement arbitral.

Inverlink est un holding composé de nombreuses sociétés qui, par leur nature, ne sont soumises à aucun type de contrôle ; une fiscalisation consolidée est donc vraiment nécessaire, ce qui devrait impliquer probablement quelques changements législatifs.

Événements et dates importants :

À la fin de 1999, le groupe Inverlink demande une autorisation pour créer une banque spécialisée en PME, demande qui a été retirée par les actionnaires eux-mêmes, selon une suggestion de l'autorité régulatrice (SBIF).

En 2001, un des opérateurs du courtier de bourse a été accusé de cacher une information essentielle, le fait que le groupe Luksic annonçait à la SVS une OPA (offre publique d'achat d'actions) par la Banque du Chili. Le document original signalait que l'opération serait de 5%, mais dans le document qui est arrivé à une agence de presse qui l'a diffusé immédiatement, on lisait 25%. Le prix de l'action a augmenté fortement et, quand l'adultération a été mise en évidence, on a découvert que le principal volume des transactions dans le jour de la publication de la lettre a été effectué par Inverlink.

En 2001, durant le mois de juillet, le groupe Inverlink achète « Le Mans Desarrollo Compañía de Seguros de Vida » (Compagnie d'Assurances), et

un peu plus tard, Le Mans lui fait un prêt d'US \$ 4 millions de dollars américains (Prêt sans garantie).

Tant le courtier de bourse que le groupe Inverlink ont montré une croissance très élevée et systématique durant plusieurs années, malgré le scénario macro-économique de basse croissance et haut chômage qui s'est produit à partir de 1998.

À la fin de 2002, le courtier de bourse a été audité, mais rien d'anormal n'a été découvert. Car les opérations frauduleuses ont été faites en parallèle, donc en dehors de la comptabilité du courtier.

En 2003, une situation complexe a été vécue avec la compagnie d'assurances du groupe. Le courtier de bourse d'Inverlink a conclu un contrat (pacte) avec la compagnie d'assurances. Cette opération a consisté en l'achat par la compagnie d'assurances d'instruments financiers avec pacte de rétro-vente moyennant un contrat avec le courtier, mais les documents sont restés chez le courtier, alors que ce sont des documents qui servent de garantie. Le courtier n'a pas pu accomplir le pacte, c'est-à-dire le paiement d'US \$ 14 millions de dollars américains. Le problème est que la compagnie d'assurances n'a pas demandé les documents en garantie. La compagnie d'assurances a donc dû assumer la perte.

En 2003, un nouveau scandale, qui, cette fois, a frappé le Gouvernement, a commencé par le vol millionnaire à CORFO, effectué par le chef du trésor et opérateur des instruments à revenu fixe, M. Javier Moya, qui a illicitement livré des instruments financiers au holding Inverlink pour une somme de 56 milliards de pesos chiliens (US\$ 101,8 millions en dollars américains) en titres de placements à terme, et encore \$ 20 milliards de pesos chiliens (US\$ 36,4 millions en dollars américains) en pactes qui ont été volés, correspondant à des ressources provenant de la vente d'entreprises publiques.

En 2003, l'utilisation d'information privilégiée a été soustraite du bureau du Président de la Banque Centrale du Chili ; Inverlink a donc toujours connu l'information avant le marché.

Manipulations comptables :

Étant donné que le courtier de bourse Inverlink a été soumis au contrôle de la SVS, cette entreprise maintenait une comptabilité formelle où elle considérait seulement une partie des flux obtenus. Tandis que la plupart des flux ont été portés sur les comptes d'Inverlink Consultants, une société fermée non contrôlée par la SVS.

Cette crise a jeté le doute sur la crédibilité des comptes des banques et des investisseurs chiliens. On s'est demandé si les actifs notés dans la

comptabilité avaient la valeur considérée ou valaient zéro. Car l'autorité avait donné des instructions à quelques-unes de ces entreprises, afin de réévaluer certains actifs financiers (titres : obligations particulièrement) qui devaient être valorisés à zéro, mais les détenteurs des titres ont vu leur valeur estimée en milliards de pesos chiliens.

Opération de rétro-achat entre le courtier de bourse et la compagnie d'assurances: la fraude que le courtier de bourse Inverlink a commise contre la compagnie d'assurances Le Mans parce qu'il n'a jamais effectué l'achat d'instruments qu'on lui avait confié et pour lequel on lui a payé plus de 2,3 milliards de pesos chiliens (US\$ 4,2 millions de dollars américains).

Le scandale a augmenté quand la SVS a découvert que, dans le holding que présidait M. Eduardo Monasterio, il y avait un courtier informel qui opérait avec des faux titres. La découverte du courtier parallèle d'Inverlink a commencé quand la SVS a reçu la dénonciation d'investisseurs qui n'ont pas pu percevoir le montant des titres qui avaient été achetés par le biais de cette agence informelle, sans savoir qu'elle était illicite. Devant cela, la SVS a inspecté les sièges du courtier et trouvé divers documents d'opérations qui étaient traités dans des comptabilités séparées.

Pour le moment, la SVS a demandé aux Tribunaux de paralyser les comptes des partenaires d'Inverlink, ainsi que les participations dans les sociétés ; alors que le Gouvernement insiste sur la théorie d'une association illicite de fraude sur le marché financier.

L'utilisation in discriminatoire des comptes entre les entreprises du groupe. Dans ce cas, le problème se pose sur les limites des opérations entre des parties relationnelles ou des partenaires du même groupe.

Inverlink vend un titre pour obtenir des liquidités, avec un compromis de rétro-achat. Si la contrepartie concernée dans le pacte n'exige pas comme garantie le titre, celui-ci reste en garde chez Inverlink. Ceci permet de refaire un pacte avec le même document plus d'une fois, en obtenant plus de liquidité avec la garantie du même actif sous-jacent.

Leçons :

D'abord, il faut faire une supervision ou un contrôle consolidé, et pas uniquement quand on parle des entreprises du secteur bancaire.

La difficulté de ce cas est qu'il est plutôt normatif que légal, c'est-à-dire qu'existe la loi, mais que quelquefois il manque la norme précise afin de faire respecter la loi.

Les audits faits par la SVS doivent être plus approfondis et plus réguliers.

Le thème important est encore la transparence de l'information. Mais pour garantir au public une information fiable, il ne suffit pas d'effectuer une inspection *extra situ*, ou une inspection *in situ* purement formelle. Il existe une forte évidence que, moyennant l'habillage comptable, il est possible d'altérer les états financiers.

Enfin, nous pouvons signaler que l'enquête de la justice chilienne suit encore son cours normal et que la plupart des responsables sont en prison.

Annexe N° 2 : Relevé chronologique de la législation sur la profession comptable au Chili

Le D.F.L. 52 du 20 mars 1931, qui a créé le Registre National des Comptables, ne dure que 11 mois et 20 jours, et est aboli par la Loi 5.102 du 5 avril 1932. Cette loi se constitue dans la Loi Organique du Registre National des Comptables. Son règlement est dicté par le Décret N° 5.300 du 16 janvier 1933. Il reprend pour la plupart, les dispositions précédentes et il remplace ce qui est disposé en ce qui concerne la limitation à une année l'inscription de comptables formés dans la pratique avec cinq années d'exercice professionnel, par une autre disposition dans laquelle il ne fixe pas de délai limite pour son inscription. Dans son règlement pour la première fois il définit le « Comptable » et les « Fonctions de Comptabilité », et dispose des normes d'élections et fixe le texte définitif de la loi sur le Registre National des Comptables.

Un des résultats concrets du premier congrès de comptables, le 21 décembre 1935, effectue la fusion dans un seul organisme appelé « Société Nationale des Comptables », de tous les comptables groupés dans les diverses institutions existantes dans le pays. L'approbation légale de ses statuts vient par le Décret N° 1.759 du 26 avril 1938 du Ministère de la Justice. Cette société assume la représentation totale de l'ordre dans son caractère d'institution unique, en agissant de façon constante, directe et active dans tout acte et gestion dans la poursuite des aspirations de l'ordre jusqu'à obtenir la promulgation de la loi de Collège des Comptables du Chili.

La loi 9.533 du 23 mars 1950, règlement en Décret 6.748 du 2 novembre 1957. Cette loi dictée 18 années après l'entrée en vigueur de la loi 5.102 de 1932, abolit les dispositions qui permettaient l'inscription de comptables-pratiques, en limitant l'inscription seulement aux diplômés légalement reconnus par l'État. En vigueur les dispositions modificatrices de la loi 9.583 à la loi 5.102 (Loi Organique du Registre) pour la première fois par Décret 1.159 on nomme, sur proposition de l'association Société Nationale des Comptables, aux deux comptables des membres du Conseil du Registre.

La loi 11.136 du 2 janvier 1953, dispose que les personnes, qui à l'application de la loi 9.533, avaient des demandes en procédure pour s'inscrire dans le Registre National des Comptables, auront le droit de continuer en accord avec ce qui était disposé par la loi 5.102 et ses règlements.

La loi 11.139 du 31 décembre 1952, règlement dans le Décret N° 410 du 3 mars 1953, lequel approuve le règlement dicté par Décret Suprême N° 5.196 du 21 juillet 1953. Cette loi consulte dans ce qui est principal une Directive de l'association formée par neuf membres choisis par vote direct entre les

comptables des neuf associations provinciales du pays, en mettant fin à la désignation de fonctionnaires gouvernementaux, en accord avec les dispositions de la loi 5.102, dans la Directive du Registre, donne financement au Registre, définit les concepts de « Comptabilité », « Comptable », et « Fonctions de la Comptabilité » ; et dispose des normes d'élections et fixe le texte définitif de la Loi sur le Registre National des Comptables.

Il faut préciser ici que le règlement de la loi de Registre approuvé par Décret N° 410 du 7 février 1952, constitue jusqu'au moment de son promulgation, le compendium le plus complet des attributions et des obligations des comptables dans l'exercice professionnel et l'application de sa législation, mais comme rien n'est absolument parfait, il avait un défaut qui venait de la loi : le Registre n'avait pas de personnalité juridique.

En assumant ses fonctions le Conseil a créé un Secrétariat Administratif au lieu du Secrétariat Général qui rétrécit les relations avec les autorités administratives éducationnelles et fiscales avec lesquelles elle a maintenant une meilleure réception, il entame en mai 1954 la publication d'une Revue qui sert d'outil de communication et d'information à l'association et en octobre 1954 il crée un département de recherches techniques comptables, dans le but de pouvoir constituer un noyau de recherche scientifique des problèmes économiques et la consultation technique dans le développement de l'économie nationale. En addition à ce qui précède, il développe une tâche active et une campagne intense, soutenu décidément par la Société Nationale des Comptables jusqu'à obtenir la tellement convoitée Loi du Collège des Comptables, pour laquelle il obtient l'appui du Parlement, stimulé par un groupe appréciable de sénateurs et de députés appartenant à la profession, ce qui lui permet de présenter des projets élaborés pour la promulgation de la Loi du Collège et son règlement, qui sont fondamentaux dans son approbation finale.

La loi 13.011 du 13 septembre 1958 et le Règlement Décret 15.141 du 11 novembre 1958. Cette loi est promulguée dans le journal officiel du 27 novembre 1958. Il crée le Collège des Comptables, avec personnalité juridique, qui sera régi par les dispositions de la « présente loi ». Il condense les dispositions légales précédentes, en les améliorant et en les clarifiant, en corrigeant le défaut du manque de personnalité juridique dont il souffrait, il met fin à la grandeur des lois précédentes qui pendant 18 années ont permis l'inscription des comptables pratiques, étant acceptée celle-ci seulement aux diplômés reconnus par l'État, et les pratiques-comptables considérées dans la loi 11.136. Avec son promulgation, on accomplit une longue étape de plus de trente années, depuis la conclusion du premier Congrès National des Comptables en 1926, période dans laquelle elle constitue l'aspiration primordiale des professionnels comptables. L'initiation de la marche du

collège est effectuée, en accord avec la loi, avec les élections qui sont préalablement organisées et effectuées. Dans la session Solennelle inaugurale qu'effectue son Conseil National le 12 mars 1959, est élu le Comptable Germàn Wynecken Rebolledo, comme son premier Président National, plus son Conseil Général composé de 11 comptables.

L'événement le plus important produit ces derniers temps a été la promulgation du Décret Loi 3.621 du 7 février 1981, en pleine seconde phase du gouvernement militaire, qui a aboli les lois qui créaient les collèges professionnels, en les transformant en de simples « associations corporatives ». La disposition est la conséquence, selon le gouvernement militaire, des principes adoptés dans l'Acte Constitutionnel N° 3, Décret Loi 1.552 du 13 septembre 1976 qui a établi, « au nom de la liberté de travail et d'association, que personne ne peut être obligé d'appartenir à une association ».

Dérivé de ce qui précède, le Collège des Comptables du Chili a perdu son statuts juridique comme organisme de droit public, qui avait à sa charge le contrôle et le maniement de la profession comme institution légale unique, en le rétrogradant dans une association de droit privé, avec des droits égaux à d'autres qu'ils peuvent librement être créés dans le futur. Conséquent avec ce qui précède, en mai 1981 a été créé le Collège Professionnel des Comptables Auditeurs, et un peu plus tard le Collège des Commissaires aux comptes Universitaires du Chili.

Finalement, nous pouvons indiquer que, après plusieurs années de discussions et débats, avec les gouvernements démocratiques qui ont succédé au gouvernement militaire depuis 1990, pour rendre la tutelle morale aux collèges professionnels, ce qui est obtenu récemment pendant l'année 2006.

Annexes

Annexe 3 : Tableau résumé des Bulletins Techniques émis pendant la période 1973 – 1994

Bulletins Techniques du Collège de Comptables du Chili	
Numéro et Date	Titre du Bulletin et Résumé de son contenu
Bulletin Technique N° 1 du 9 janvier 1973	<i>Théorie de Base de la Comptabilité</i> Objectif et Portée : Ce Bulletin a pour but d'établir la théorie de base sur laquelle se fondent les principes et normes générales de comptabilité financière. Contenu : Objectifs de base de la comptabilité et les caractéristiques de l'information financière ; Principes comptables ; Normes comptables ; Normes comptables générales ; Explication des concepts utilisés.
Bulletin Technique N° 2 du 12 mars 1974	<i>Normes d'Audit (ABROGE)</i>
Bulletin Technique N° 3 du 28 mai 1974	<i>L'Inflation et son ajustement dans les démonstrations Financières des entreprises</i> Objectif et Portée : Le présent Bulletin a comme objectif de reconnaître le problème de l'inflation et d'établir des procédures et des normes générales pour adapter la préparation des états financiers traditionnels sur base de coût historique, afin qu'ils reflètent les variations dans le pouvoir d'achat de la monnaie. Contenu : Normes et Méthodologie d'ajustement pour que les états financiers reflètent les variations dans le pouvoir d'achat de la monnaie ; Procédures et normes générales d'ajustement pour que les états financiers reflètent les variations dans le pouvoir d'achat de la monnaie ; Recommandations complémentaires provenant de la Dixième Conférence Interaméricaine de Comptabilité (Punta del Este, 1972).
Bulletin Technique N° 4 du 22 novembre 1977	<i>1. Traitement comptable des Investissements dans le Plan d'Habitat</i> Objectif et Portée : L'objet du présent Bulletin est de résumer les nouvelles dispositions sur l'Impôt de Logements (CORVI), ainsi que fixer la position du Collège des Comptables relative au traitement comptable tant des apports effectués sous les régimes précédents, que de ceux qui sont effectués en accord avec la nouvelle législation. Ces normes ne sont pas appliquées aux investissements effectués par des banques, qui ont un traitement spécial. Contenu : Introduction ; Résumé des dispositions en vigueur ; Traitement comptable à suivre. <i>2. Traitement comptable des Droits douaniers avec paiement différé D. L. 1.266</i>

Annexes

	Objectif et Portée : L'objet du présent Bulletin est d'indiquer le traitement comptable recommandé pour enregistrer l'obligation des droits de Douane avec paiement différé pour certains biens de capital qui sont importés en accord avec les dispositions du Décret Suprême N° 1.341, pourvu qu'ils soient importés jusqu'au 31 décembre 1977. Contenu : Introduction ; Principaux dispositions du Décret Loi 1.226 ; Traitement comptable recommandé.
Bulletin Technique N° 5 du 24 janvier 1978	<i>Normes relatives aux Rapports d'Audit (ABROGE)</i>
Bulletin Technique N° 6 du 21 mars 1978	<i>1. Comptabilisation de contingences ou éventualités</i> <i>2. Exposition de Critères comptables et d'autres dans des notes aux états financiers</i> Objectif et Portée : Le présent Bulletin fixe les normes de comptabilité et d'information financière des éventualités, définies par les buts de ce Bulletin, comme une condition, une situation ou un ensemble de circonstances existantes qui introduit une incertitude sur un possible profit (désormais « éventualité de profit ») ou perte (désormais « éventualité de perte ») pour une entreprise, qui se limitera par la suite quand un ou davantage d'évènements futurs se produiront ou cesseront de se produire. Contenu : Introduction ; Normes de Comptabilité recommandées ; Notes explicatives avec information complémentaire ; Description des événements postérieurs ; Relation standard de clôture.
Bulletin Technique N° 7 du 9 mai 1978	<i>Comptabilisation des Impôts sur le Revenu (I) (ABROGE)</i>
Bulletin Technique N° 8 du 7 septembre 1978	<i>Comptabilisation de la Provision d'Indemnisation pour Années de Service au Personnel</i> Objectif et Portée : Ce Bulletin fixe les normes de comptabilisation de la provision d'indemnisation pour années de service. Contenu : Introduction ; Avis ; Méthodes de la Valeur actuelle ; Gain ou perte actuariel ; Période de transition ; Appendice: Définitions et explications additionnelles; Appendice fiscal.
Bulletin Technique N° 9 du 14 novembre 1978	<i>Etat de Changements en la Position Financière (ABROGE)</i>
Bulletin Technique N° 10 du 22 novembre 1978	<i>Circulaire N° 1460 Distribue des Normes sur la forme et le contenu des Etats Financiers (ABROGE)</i>
Bulletin Technique N° 11	<i>Traitement comptable des investissements permanents dans d'autres entreprises (ABROGE)</i>

Annexes

du 9 octobre 1979	
Bulletin Technique N° 12 du 20 novembre 1979	Traitement Comptable de : a) <i>Coût de Boisement</i> ; b) <i>Croissance des Plantations Forestières</i> et ; c) <i>Bonification Forestière</i> Objectif et Portée : Le présent bulletin a pour but d'indiquer le traitement comptable recommandé pour enregistrer : a) le coût de boisement ; b) la croissance des plantations forestières, tant de celles qui relèvent de la Loi de Forêts (Décret Suprême N° 4363 du 30 juin 1931 et ses modifications) que de celles qui ne sont pas protégées pour cette Loi ; c) les bonifications forestières qui sont engagées dans chaque exercice, dans le cas de ces propriétés forestières protégées par le Décret Loi N° 701 du 28 octobre 1974, et ses modifications postérieures comme le Décret Loi N° 2565 du 21 mars 1879 et le Décret Loi N° 2691 du 16 juin 1979. Contenu : Introduction ; Avis sur le coût de boisement ; la croissance des plantations forestières ; et, les bonifications forestières.
Bulletin Technique N° 13 du 7 décembre 1979	Comptabilisation de la Correction Monétaire Intégrale des États Financiers Objectif et Portée : Ce Bulletin est appliqué aux états financiers qui ont pour but de présenter la position financière et le résultat des opérations en accord avec des principes de comptabilité généralement admis, et recommande la procédure comptable à suivre pour la correction monétaire intégrale des états financiers, sans écarter la possibilité que pour des effets fiscaux, on doive considérer les normes de la Loi d'Impôts sur le Revenu. Contenu : Introduction ; Capital propre ; Stocks ; Actif Fixe ; Actifs Intangibles et d'autres charges différés ; Annexe A : Exemple d'application de la méthode proposée ; Annexe B : Correction monétaire des stocks, selon l'incise 3 de l'art. 41 de la Loi de l'Impôt à la rente.
Bulletin Technique N° 14 du 11 décembre 1979	Classification d'Items Extraordinaires et Comptabilisation des Ajustements d'Exercices Précédents Objectif et Portée : Le but de ce bulletin est d'établir certains principes qui doivent être rapprochés dans la préparation d'états financiers, dans le but de présenter le résultat d'opérations en accord avec des principes de comptabilité généralement admis, sans préjudice des normes fiscales respectives. Contenu : Introduction ; Items extraordinaires ; Ajustements des exercices antérieurs ; Annexe 1 : Exemple d'application proposée ; Annexe 2 : Exemples d'items extraordinaires et d'items inhabituels ou rares.
Bulletin Technique N° 15 du 11 décembre 1979	Traitement de Changements Comptables Objectif et Portée : Ce Bulletin établit le traitement comptable qui doit être suivi quand un changement

Annexes

	comptable se produit qui peut significativement affecter tant la présentation de la situation financière que le résultat d'opérations de l'exercice dans lequel se produit le changement, ainsi que la tendance que montrent les états financiers d'exercices précédents. Pour ces motifs, ce changement doit être reporté de manière telle qu'il facilite l'analyse et la compréhension des états financiers. Pour les effets de ce Bulletin, le terme « changement comptable » implique : a) Changement dans un principe de comptabilité ; b) Changement dans une estimation comptable ; c) Changement dans l'organisme informateur. Contenu : Introduction ; Changement dans un principe de comptabilité ; Changement dans une estimation comptable ; Changement dans l'organisme informateur ; Avis.
Bulletin Technique N° 16 du 25 novembre 1980	Transactions entre Parties Liées Objectif et Portée : Ce Bulletin établit le traitement comptable qui doit être suivi pour les transactions entre parties liées. Les transactions entre parties liées peuvent significativement affecter la présentation de la situation financière, le résultat, les opérations et les changements dans la position financière d'un organisme. Par conséquent, ces transactions doivent être exposées de manière à faciliter l'analyse et la compréhension des états financiers. Contenu : Introduction ; Définitions ; exemple des transactions entre parties liées ; d'autres considérations ; Avis.
Bulletin Technique N° 17 du 25 novembre 1980	Normes relatives aux rapports d'audit sur les États Financiers Consolidés (ABROGE)
Bulletin Technique N° 18 du 25 novembre 1980	Interprétation Bulletin Technique N° 7 Comptabilisation de l'Impôt sur le Revenu ; Bulletin Technique N° 8 Comptabilisation de la Provision d'Indemnisation par des années de services au personnel ; et, Bulletin Technique N° 11 Traitement comptable des investissements permanents dans d'autres entreprises (ABROGE)
Bulletin Technique N° 19 du 13 janvier 1981	Normes relatives aux rapports d'audit sur les États Financiers Comparatifs (ABROGE)
Bulletin Technique N° 20 du 3 décembre 1981	Comptabilisation de l'Impôt sur le Revenu (ABROGE)

Annexes

Bulletin Technique N° 21 du 12 janvier 1982	<i>Intérêts dans des Comptes de Créances Commerciales (Clients) et dans des Comptes de Dettes Commerciales (Fournisseurs)</i> <u>Objectif et Portée :</u> Le but de ce Bulletin est de faire connaître l'avis de cette Commission en ce qui concerne le registre approprié de la transaction, quand la valeur nominale d'un document ou d'une convention ne représente pas raisonnablement la valeur actuelle du paiement vu ou reçu. Cette circonstance peut apparaître si le document ou la convention est sans intérêt, ou a un taux d'intérêt différent du taux d'intérêt courant pour des opérations de crédit semblables, à la date de la transaction. <u>Contenu :</u> Introduction ; Prêts en argent ; Transactions au crédit (Achats et Ventes) ; Avis ; Exemple de comptabilisation des intérêts des transactions au crédit.
Bulletin Technique N° 22 du 11 janvier 1983	<i>Comptabilisation des opérations de Leasing</i> <u>Objectif et Portée :</u> Ce Bulletin se réfère aux caractéristiques des divers types de « Leasing » existants et à leur comptabilisation du point de vue financier, en tenant compte de l'esprit économique de la transaction. <u>Contenu :</u> Introduction ; Définitions ; Types d'opérations de Leasing ; Avis ; Annexes : exemple de comptabilisation d'un contrat de leasing ; tableau d'amortissement ; locataire et bailleur et la détermination de l'impôt différé ; différences permanentes.
Bulletin Technique N° 23 du 10 mai 1983	<i>Comptabilisation de la Correction Monétaire Intégrale des États Financiers. Transactions entre Parties liées</i> <u>Objectif et Portée :</u> En tenant en compte du fait que depuis la date d'approbation des Bulletins Techniques Nos 13 et 16, s'est écoulé un délai raisonnable, et dans le but d'uniformiser les critères et d'éviter des distorsions dans la présentation des états financiers, il est considéré approprié de mettre un terme à la période de diffusion, en rendant obligatoire l'application des normes contenues dans les Bulletins Techniques N° 13 et N° 16 à compter de cette date et pour tout type d'organismes. <u>Contenu :</u> Introduction ; Avis.
Bulletin Technique N° 24 du 3 janvier 1984	<i>Interprétation du BT N° 22 : Comptabilisation des Opérations de Leasing</i> <u>Objectif et Portée :</u> Ce Bulletin a pour but de clarifier la procédure à suivre pour des opérations de Leasing contractées avant la date indiquée. <u>Contenu :</u> Introduction ; Interprétation.
Bulletin Technique N° 25 du 3 janvier 1984	<i>Explication de Bulletins Techniques N° 7 et N° 18 sur les Impôts Différés (ABROGE)</i>

Annexes

Bulletin Technique N° 26 du 24 janvier 1984	<i>Interprétation des Bulletins Techniques N° 7, N° 18 et N° 25 (ABROGE)</i>
Bulletin Technique N° 27 du 24 juillet 1984	<i>Renégociation de Dettes</i> <u>Objectif et Portée :</u> L'objectif de ce bulletin est d'établir les principes de comptabilité que doivent suivre ceux qui sont endettés et créateurs, pour enregistrer les effets d'une renégociation de dettes, effectuée principalement à la suite des difficultés économiques et/ou financières par lesquelles passe celui qui est endetté. <u>Contenu :</u> Introduction ; Définitions ; Comptabilisation des clients et des créanciers ; Révélation en notes aux états financiers.
Bulletin Technique N° 28 du 9 octobre 1984	<i>Frais de Recherche et Développement</i> <u>Objectif et Portée :</u> Le présent Bulletin fixe les normes de comptabilité des frais de recherche et développement. Selon ce bulletin, les frais de recherche comprennent l'étude et l'expérimentation orientées vers l'acquisition de nouvelles connaissances, avec l'espoir que celles-ci puissent être utiles dans la création de nouveaux types de produits, de processus d'élaboration, de services ou dans l'amélioration de ceux déjà existants. Les frais de développement comprennent l'application des connaissances acquises dans le processus de recherche ou d'autres connaissances dans un domaine spécifique, tendant à la création de nouveaux types de produits, de processus d'élaboration ou de services, avec l'espoir de les commercialiser ou de maintenir sur le marché ceux déjà existants. Ils incluent la recherche et la formulation du concept, la conception ou design et les essais du produit, du processus ou des services, dans les étapes expérimentales et sa production ou opération dans une phase expérimentale. <u>Contenu :</u> Introduction ; Corrélation de frais - recettes ; Avis.
Bulletin Technique N° 29 du 11 décembre 1984	<i>Interprétation des Bulletins Techniques N° 7, 18, 20, 25 et 26 sur la comptabilisation des Impôts sur le Revenu (ABROGE)</i>
Bulletin Technique N° 30 du 29 janvier 1985	<i>Modifie le Bulletin Technique N° 29 (ABROGE)</i>
Bulletin Technique N° 31 du 1 octobre 1985	<i>Comptabilisation du Coût de Financement de l'Actif Fixe</i> <u>Objectif et Portée :</u> Le présent Bulletin a pour but de régulariser et d'uniformiser le traitement du coût de

Annexes

	financement de l'Actif Fixe, afin de déterminer un coût d'acquisition qui reflète plus adéquatement l'investissement total qui a été nécessaire pour acquérir l'actif et le laisser dans des conditions d'être utilisable. Ce Bulletin complète les Bulletins Techniques Nos 1, 3, 12 et 13, en ce qui concerne la comptabilisation du Coût de Financement de l'Actif Fixe. Contenu : Introduction ; Avis ; Disposition transitoire.
Bulletin Technique N° 32 du 14 janvier 1986	Comptabilisation des opérations de Swaps Objectif et Portée : Ce Bulletin établit les normes relatives à la comptabilisation des opérations de Swaps en monnaie étrangère. En vue de définir son traitement comptable, il est indispensable d'analyser l'esprit économique de la transaction. Contenu : Introduction ; Avis.
Bulletin Technique N° 33 du 14 janvier 1986	Traitement Comptable de l'Actif Fixe Objectif et Portée : Ce bulletin, qui complète les Bulletins Techniques Nos 1, 3, 12 et 13, se réfère au traitement comptable de l'actif fixe et a pour but de réglementer et d'uniformiser ce traitement comptable. Ce Bulletin n'est pas applicable à des plantations forestières dont le traitement comptable est analysé dans le Bulletin N° 12. Il n'est pas non plus applicable à des gisements miniers, pétrolifères et semblables. Contenu : Introduction ; Définitions ; Avis ; Coûts d'acquisition et/ou construction, de manutention, de réparation ; Dépréciation / Amortissement ; Réévaluation technique ; Rechanges ; Critères d'exposition.
Bulletin Technique N° 34 du 9 septembre 1986	Acquisition ou Aliénation de Biens dans des Transactions Non Monétaires Objectif et Portée : Le présent Bulletin établit les normes à appliquer dans la comptabilisation de l'acquisition ou de l'aliénation de biens dans des transactions non monétaires. Ces normes ne sont pas applicables au type de transactions suivantes : (a) Transformations d'entreprises, comme fusions et divisions ; (b) Transferts d'actifs non monétaires entre des entreprises ou des personnes qui opèrent sous contrôle commun, comme entre une maison mère et ses filiales ou entre filiales d'une même maison mère ; (c) Échange d'actifs et/ou de services par des documents ou des obligations exprimées en monnaie courante, monnaie étrangère, unités de développement ou autre unité réajustable ; (d) Remise et réception d'actions libérées. Contenu : Introduction ; Classification des transactions non monétaires ; Avis.
Bulletin Technique N° 35	Interprétation du BT N° 32 : Comptabilisation des opérations de Swaps

Annexes

du 14 octobre 1986	<u>Objectif et Portée :</u> Ce Bulletin clarifie deux situations : (a) En ce qui concerne les intérêts qui touchent le contrat de Swaps, il peut arriver qu'ils soient touchés même si on n'exerce pas l'option de rachat. Pour cette raison, on devra ajouter à la fin des paragraphes 6 d) et 8 a) la phrase « à moins qu'en accord avec les conditions négociées dans le contrat, ils ne soient touchés même si on n'exerce pas l'option de rachat » ; (b) En ce qui concerne la présentation dans les états financiers et en considérant que la comptabilisation du contrat de Swaps se base sur l'esprit économique de la transaction, le passif circulant qui reflète l'obligation dérivée de l'option de rachat pourra se présenter en déduisant l'actif circulant qui reflète le droit de racheter la monnaie étrangère préalablement vendue. <u>Contenu :</u> Introduction ; Interprétation.
Bulletin Technique N° 36 du 24 novembre 1987	<i>États Financiers Intermédiaires</i> <u>Objectif et Portée :</u> Ce bulletin fournit des directives en rapport avec la préparation d'états financiers intermédiaires. <u>Contenu :</u> Introduction ; Avis ; Recettes ; Coûts ; Correction monétaire ; Provision Impôts à la rente ; Items extraordinaires ; Changements comptables ; Révélation.
Bulletin Technique N° 37 du 12 janvier 1988	<i>Complément du BT N° 22 : Comptabilisation des Opérations de Leasing</i> <u>Objectif et Portée :</u> Ce bulletin établit la nécessité de compléter l'information de l'entreprise locative en ce qui concerne des actifs fixes en leasing, dans une note aux états financiers qui indique que ces biens ne sont pas juridiquement leur propriété, ce pourquoi, tant qu'il n'exercera pas l'option d'achat, il ne peut pas librement disposer d'eux. <u>Contenu :</u> Introduction ; Avis.
Bulletin Technique N° 38 du 12 janvier 1988 (Edition spéciale)	<i>Correction Monétaire des Actifs et des Passifs en Monnaie Étrangère</i> <u>Objectif et Portée :</u> Le présent projet de bulletin a pour but d'établir les procédures à suivre pour être en règle et d'uniformiser la méthode de comptabilisation des effets de l'inflation sur les actifs et passifs en monnaie étrangère ou réajustable sur base de la variation du taux de change. Pour des effets pratiques de ce projet de bulletin, les deux situations sont identifiées désormais comme actifs et passifs en monnaie étrangère. Ce bulletin complète et modifie les bulletins techniques Nos 3, 13 et 23 qui se réfèrent à la comptabilisation de la correction monétaire intégrale des états financiers par les effets de l'inflation, et a été préparé pour diffusion et discussion.

Annexes

	<u>Contenu</u> : Introduction ; Recommandation de la Commission ; Méthodologie d'ajustement ; Exercice explicatif.
Bulletin Technique N° 39 du 24 janvier 1989	<i>Comptabilisation de contrats de construction</i> <u>Objectif et Portée</u> : Ce bulletin traite sur la comptabilisation des contrats de construction dans les états financiers des contractants. D'après ce Bulletin, un contrat de construction est un contrat relatif à la construction d'un actif ou d'une combinaison d'actifs. <u>Contenu</u> : Introduction ; Types de contrats de construction ; Alternatives de comptabilisation des coûts et recettes de contrats de construction ; Base pour donner reconnaissance aux recettes dérivées des contrats de construction ; Révélation.
Bulletin Technique N° 40 du 14 novembre 1989	<i>Impôt sur le Revenu (ABROGE)</i>
Bulletin Technique N° 41 du 13 novembre 1990	<i>Traitement comptable de l'Impôt sur le Revenu (ABROGE)</i>
Bulletin Technique N° 42 du 12 mars 1991	<i>Comptabilisation des investissements en entreprises et en instruments financiers (ABROGE)</i>
Bulletin Technique N° 43 du 24 septembre 1991	<i>Correction Monétaire des Actifs et des Passifs en Monnaie Étrangère</i> <u>Objectif et Portée</u> : Étant donné que le temps écoulé depuis l'émission du Bulletin mentionné a dépassé un délai raisonnable, il est considéré approprié de mettre en pratique les concepts contenus dans le Bulletin Technique N° 38, pour adapter la valeur d'actifs et des passifs en monnaie étrangère en vigueur à la clôture de chaque période intermédiaire et de l'exercice annuel. <u>Contenu</u> : Introduction ; Avis.
Bulletin Technique N° 44 du 12 mai 1992	<i>Explication / Complément du BT N° 43 : Correction Monétaire des Actifs et des Passifs en Monnaie Étrangère</i> <u>Objectif et Portée</u> : Ce Bulletin fixe l'application du Bulletin Technique N° 43 sur la « Correction Monétaire d'Actifs et Passifs en Monnaie Étrangère », comme procédure alternative à celle qui était en usage avant l'émission du dit Bulletin, pourvu que la procédure adoptée soit uniformément appliquée dans chaque exercice. <u>Contenu</u> : Introduction ; Interprétation ; Avis.

Annexes

Bulletin Technique N° 45 du 24 novembre 1992	<i>Comptabilisation des investissements dans l'extérieur (ABROGE)</i>
Bulletin Technique N° 46 du 24 novembre 1992	<i>Complément du Bulletin Technique N° 42 Comptabilisation des investissements en entreprises et en instruments financiers (ABROGE)</i>
Bulletin Technique N° 47 du 9 mars 1993	<i>Comptabilisation du Coût de Vacances et d'autres Avantages au Personnel</i> <u>Objectif et Portée :</u> Ce bulletin établit le traitement comptable et dans quel cas les entreprises doivent comptabiliser le coût des vacances et d'autres avantages touchés par les travailleurs. <u>Contenu :</u> Introduction ; Vacances du personnel ; Bénéfices accordés au personnel ; Avis.
Bulletin Technique N° 48 du 7 septembre 1993	<i>Complément du Bulletin Technique N°47 Comptabilisation du Coût de Vacances et d'autres Avantages au Personnel</i> <u>Objectif et Portée :</u> Ce Bulletin informe de la décision de retarder le caractère obligatoire d'application des normes techniques contenues dans le Bulletin Technique N° 47, jusqu'à 1994. Par conséquent, son application est obligatoire pour les états financiers d'exercices qui s'initient à compter du 1 janvier 1994, sans préjudice de recommander son application anticipée. <u>Contenu :</u> Interprétation ; Changement de date d'application.

Annexes

Annexe 4 : Tableau résumé des bulletins techniques émis pendant la période 1995 – 1997

Bulletins Techniques du Collège de Comptables du Chili	
Numéro et Date	Titre du Bulletin et Résumé de son contenu
Bulletin Technique N° 49 du 13 juin 1995	Comptabilisation de transactions de Vente avec Rétro-location (Leaseback) Objectif et Portée : Le présent Bulletin analyse la façon de comptabiliser, du point de vue du vendeur comme de l'acheteur, une transaction de vente d'un bien qui postérieurement est loué au même vendeur. Pour les effets de ce Bulletin, on appellera cette transaction « Vente avec rétro location » (leaseback). Le vendeur est appelé vendeur- locataire et l'acheteur est appelé acheteur- bailleur. Contenu : Introduction ; Avis ; Comptabilisation du vendeur - locataire ; Situations spéciales ; Comptabilisation de l'acheteur - bailleur ; Révélation ; Annexes : Détermination du résultat à différer ; Ajustement du résultat quand on louera une portion plus petite ; Détermination du résultat à différer quand on louera une portion intermédiaire des actifs aliénés.
Bulletin Technique N° 50 du 10 octobre 1995	Tableaux des Flux de Trésorerie Objectif et Portée : Ce Bulletin Technique indique les règles qui doivent être suivies dans la préparation du tableau des flux de trésorerie. Contenu : Introduction ; Objectifs ; Concept d'Effectif ; Classification du flux d'effectif ; Intérêts et Dividendes ; Situations spéciales ; Contenu et méthodes de préparation du tableau de flux de trésorerie ; Transactions qui n'impliquent pas des mouvements d'effectifs ; Correction monétaire ; Annexes : Méthode directe ; Méthode indirecte ; Application de la norme aux institutions financières ; Cas exemplatif.
Bulletin Technique N° 51 du 28 novembre 1995	Comptabilisation des Investissements Permanents à l'Extérieur (ABROGE)
Bulletin Technique N° 52 du 26 mars 1996	Complément du Bulletin Technique N° 15, Traitement de Changements Comptables Objectif et Portée : La rédaction du paragraphe 8 du Bulletin Technique N°15 « Traitement de Changements Comptables », est susceptible d'interprétations erronées, ce pourquoi le présent Bulletin complète les normes contenues dans ce paragraphe. Contenu : Introduction ; Avis.
Bulletin Technique N° 53	Complément du Bulletin Technique N° 50, Tableau de Flux de Trésorerie

Annexes

du 26 mars 1996	<u>Objectif et Portée :</u> Pour la première année d'application de ce Bulletin, on recommande que quand des états financiers comparatifs se présenteront, on remplace le Tableau des Changements dans la position financière de l'année précédente par le Tableau des flux de trésorerie. Que soit ou non remplacé le tableau mentionné, le changement comptable devra être développé dans une note aux états financiers de l'année où se présente pour la première fois le tableau des flux de trésorerie. <u>Contenu :</u> Introduction ; Avis.
Bulletin Technique N° 54 du 12 novembre 1996	Réévaluation Technique de l'Actif Fixe <u>Objectif et Portée :</u> Le présent Bulletin établit que, vu les divers pronunciamientos internationaux par rapport à la réévaluation technique de l'actif fixe et de l'existence au Chili d'un mécanisme de correction monétaire intégrale qui adapte la valorisation des biens de l'actif fixe, à compter de la date d'utilisation de ce Bulletin, on ne permettra pas d'enregistrer dans des états financiers préparés conformément à des principes de comptabilité généralement admis, la plus grande valeur qui dérive de nouvelles réévaluations techniques d'actifs fixes. <u>Contenu :</u> Introduction ; Contexte actuel ; Avis.
Bulletin Technique N° 55 du 24 juin 1997	<i>Comptabilisation des Actifs Intangibles</i> <u>Objectif et Portée :</u> Ce Bulletin Technique établit les principes de comptabilité qui doivent être appliqués aux actifs intangibles. Le concept d'intangibles qui est inclus dans ce Bulletin technique correspond à ces actifs qui, sans avoir une existence physique ou corporelle, ont impliqué un coût d'acquisition pour l'entreprise et sont utilisables dans l'activité normale de l'entreprise. <u>Contenu :</u> Introduction ; Nature et caractéristiques des actifs intangibles ; Avis ; Valeur initiale, Amortissement.

Annexes

Annexe 5 : Tableau résumé des Bulletins Techniques émis pendant la période 1997 – 2007

Bulletins Techniques du Collège de Comptables du Chili	
Numéro et Date	Titre du Bulletin et Résumé de son contenu
Bulletin Technique N° 56 du 23 septembre 1997	Principes et Normes de Comptabilité Objectif et Portée : Ce Bulletin établit que, en l'absence d'un Bulletin Technique qui dicte un principe ou une norme de comptabilité généralement admis au Chili, on doit recourir, préférentiellement, à la norme internationale de comptabilité (« NIC / NIIF ») correspondante. Dans les cas où il n'existerait pas un BT, ni une NIC ou une NIIF, sur un certain sujet, on recommande d'appliquer les principes ou les normes de comptabilité pertinentes d'autres organismes internationaux (par exemple : le FASB). Contenu : Introduction ; Avis.
Bulletin Technique N° 57 du 16 décembre 1997	Comptabilisation de Contrats de Dérivés Objectif et Portée : Ce Bulletin traite de la comptabilisation d'instruments dérivés comme les contrats forward, à terme (futurs), swaps et options, ou pris pour effets de couverture ou bien comme alternative d'investissement temporaire. Contenu : Introduction ; Avis ; Contrats de couverture de rubriques existants et de transactions attendues, contrats d'investissement, opérations de intermédiation.
Bulletin Technique N° 58 du 16 décembre 1997	Présentation et Révélation de la Correction Monétaire et les Différences de Change Objectif et Portée : Ce Bulletin Technique ne modifie pas les façons de calculer les différences de change, les réajustements ou la correction monétaire établis dans les Bulletins Techniques en vigueur. Mais fixe plutôt la façon d'informer comme rubriques séparées dans l'état de résultats et dans les notes aux états financiers, les différences de change, les réajustements (exemple : l'Unité de développement - UF), la correction monétaire d'autres comptes du bilan, et la correction monétaire des comptes de résultats. Contenu : Introduction ; Vacances du personnel ; Bénéfices accordés au personnel ; Avis.
Bulletin Technique N° 59 du 16 décembre 1997	Modifie le Bulletin Technique N° 42 Comptabilisation des investissements permanents en entreprises (ABROGE)
Bulletin Technique N° 60 du 16 décembre 1997	Comptabilisation de l'Impôt sur le Revenu et les Impôts Différés Objectif et Portée : Le présent Bulletin Technique établit les normes pour la comptabilisation et la

Annexes

	présentation des frais fiscaux par impôt sur le revenu, qui est annulé dans le court terme et les conséquences fiscales de: (a) Recettes, frais, gains ou pertes qui sont inclus dans la détermination des frais fiscaux et dans le passif correspondant à payer durant une année précédente ou postérieure à laquelle ceux-ci sont reconnus dans les états financiers ; (b) Des avantages fiscaux par la génération de pertes fiscales ; (c) Autres événements qui créent des différences entre la base fiscale actifs et passifs et leur base comptable pour leur inclusion dans les états financiers ; (d) Impôts différés et bénéfices fiscaux non reconnus durant des années précédentes, en accord avec les normes établies dans bulletins techniques antérieurs. Contenu : Introduction ; Objectifs et principes de base ; Différences temporaires et permanentes ; Catégories de différences temporaires ; Avis ; Détermination d'impôts différés ; Provision d'estimation ; Changements dans la provision d'estimation et dans les bases fiscales ; Présentation dans les états financiers ; Premier exercice d'application ; Révélations dans des notes aux états financiers.
Bulletin Technique N° 61 du 1 janvier 1998	Complément du BT N° 60 : Comptabilisation de l'Impôt sur le Revenu et les Impôts Différés Objectif et Portée : Vu les dispositions de l'organisme régulateur, on a disposé que la norme approuvée par le Bulletin Technique N° 60 avec utilisation obligatoire à partir du 1 janvier 1998, entre en vigueur seulement à partir du 1 janvier 1999, et afin de ne pas maintenir de divergences de dates il a décidé de retarder le caractère obligatoire de l'application des normes techniques contenues dans ce bulletin jusqu'au 1 janvier 1999, sans préjudice d'accepter de son application anticipée. Contenu : Introduction ; Avis ; Changement de date d'application.
Bulletin Technique N° 62 du 26 mai 1998	Complément du BT N° 50 : Tableau des Flux de Trésorerie Objectif et Portée : Dans l'approbation du Bulletin Technique N° 50 par l'Honorable Conseil National du Collège de Comptables du Chili A.G. le 10 octobre 1995, a été suspendue l'application du Bulletin des banques et des sociétés financières. Considérant le temps passé depuis l'approbation du Bulletin, la nécessité d'améliorer et d'harmoniser les normes de comptabilité partout dans le monde et les avis des utilisateurs et contrôleurs de l'information financière, le présent Bulletin indique que les normes techniques incluses dans le Bulletin Technique N° 50 sont encore applicables comme normes de comptabilité généralement admises et doivent obligatoirement être appliquées par les banques et les sociétés financières pour les états financiers d'exercices qui s'initient à compter du 1 janvier 1998. Contenu : Introduction ; Avis ; Changement de date d'application.
Bulletin Technique N° 63	Organisations sans but lucratif

Annexes

du 16 octobre 1998	<u>Objectif et Portée :</u> Le présent Bulletin a pour objectif de régler la comptabilisation des opérations et la présentation des états financiers des associations sans but lucratif, selon les principes de comptabilité généralement admis. <u>Contenu :</u> Introduction ; Apports initiaux, quotes-parts sociales, donations ; Objectif du bulletin ; Cadre d'application ; Avis ; Contenu et méthode de préparation des états financiers.
Bulletin Technique N° 64 du 16 octobre 1998	<i>Comptabilisation d'Investissements Permanents à l'Étranger</i> <u>Objectif et Portée :</u> Ce Bulletin Technique remplace le Bulletin Technique N° 51, excepté dans ses paragraphes Nos 06 au 12, par rapport aux normes applicables pour les investissements dans des instruments à revenu fixe et les investissements temporaires dans des actions ou des droits dans des sociétés, lesquels restent en vigueur. En outre, ce Bulletin Technique complète les normes établies dans les Bulletins Techniques Nos 42 et 59, lesquelles doivent être appliquées au traitement d'investissements permanents à l'étranger dans tous les aspects non couverts spécifiquement par le présent Bulletin Technique. Ce Bulletin Technique est applicable aux organismes chiliens qui établissent leur comptabilité en pesos chiliens ainsi qu'à ceux qui établissent leur comptabilité dans une autre monnaie ; dans ce cas, on devra remplacer dans ce Bulletin Technique toute référence au peso chilien par cette monnaie, sans appliquer le mécanisme de correction monétaire chilien. <u>Contenu :</u> Introduction ; Avis ; Investissements permanents en actions ou en droits des sociétés établies à l'étranger ; Investissements permanents dans des sociétés établies à l'étranger qui opèrent comme extension des opérations de l'entreprise d'investissement ; Investissements permanents dans des sociétés établies à l'étranger qui n'opèrent pas comme extension des opérations dans la société d'investissement ; Autres considérations d'application générale ; Première année d'application de ce bulletin ; Révélations en notes aux états financiers.
Bulletin Technique N° 65 du 22 décembre 1998	<i>Tableau des Flux de Trésorerie. Banques et Sociétés Financières</i> <u>Objectif et Portée :</u> En réponse à cette situation et à la demande croissante d'uniformiser l'information livrée dans les états financiers locaux à des standards internationaux, la Commission de Principes et Normes de Comptabilité du Collège de Comptables du Chili A.G. a émis à nouveau le Bulletin Technique N° 62 « Complément du Bulletin Technique N° 50 Tableau des Flux de Trésorerie », qui rend exigible la préparation et la présentation du tableau des flux de trésorerie pour les Banques et Institutions Financières,

Annexes

	qui doivent être régies par les dispositions du Bulletin Technique N° 50. Dans le même bulletin est inclus un schéma de présentation qui peut servir comme cadre de référence pour les organismes qui préfèrent utiliser la « méthode indirecte », pour la présentation du tableau des flux de trésorerie, comme aussi une explication des bases de préparation de cet état. Contenu : Introduction ; Format de présentation ; Bases de présentation et de préparation du tableau de flux de trésorerie ; Traitement de la correction monétaire dans le tableau de flux de trésorerie.
Bulletin Technique N° 66 du 22 décembre 1998	Complément du BT N° 57 : Comptabilisation de Contrats de Dérivés Objectif et Portée : Vu les difficultés posées par les banques et les institutions financières pour séparer le portefeuille dans des contrats à terme (futurs) de couverture et d'investissement et le degré de maturité du marché pour la détermination de la « valeur juste » de contrats à terme (contrats de futurs), le présent Bulletin propose l'accord de retarder, pour les banques et les institutions financières, le caractère obligatoire de l'application du Bulletin Technique N° 57. Contenu : Avis.
Bulletin Technique N° 67 du 14 septembre 1999	Comptabilisation des Contrats de Concessions d'Œuvres Publiques Objectif et Portée : Ce bulletin traite de la comptabilisation des opérations significatives et de la reconnaissance des résultats des opérations dérivées des contrats de concessions d'œuvres publiques entre l'État du Chili, représenté par le Ministère des Œuvres (Travaux) Publics (MOP) et les Sociétés Concessionnaires. En particulier, le présent Bulletin a pour objectif de réglementer la comptabilisation des faits économiques qui sont produits pendant les étapes de financement, de construction et d'exploitation du contrat de concession, et leur présentation dans les états financiers des sociétés concessionnaires, de manière à refléter de la manière la plus adéquate la position financière et les résultats des sociétés concessionnaires du MOP. Contenu : Introduction ; Objectif du bulletin ; Cadre d'application du bulletin ; Avis ; Situations spéciales ; Révélation ou notes explicatives.
Bulletin Technique N° 68 du 14 décembre 1999	Complément du BT N° 60 : Comptabilisation de l'Impôt sur le Revenu et les Impôts Différés Objectif et Portée : Afin de maintenir la cohérence avec les organismes régulateurs aux dates d'application de la norme approuvée à travers le Bulletin Technique N° 60, le présent Bulletin propose de retarder le caractère obligatoire d'application des normes techniques contenues dans ce bulletin jusqu'au 1 janvier 2000, sans préjudice d'accepter son application anticipée.

Annexes

	<u>Contenu</u> : Avis ; Changement de date d'application.
Bulletin Technique N° 69 du 28 mars 2000	<i>Complément du BT N°60 : Comptabilisation de l'Impôt sur le Revenu et les Impôts Différés</i> <u>Objectif et Portée</u> : Le présent Bulletin complète les normes sur les impôts différés établies dans le Bulletin Technique N° 60, dans les matières indiquées dans les paragraphes suivants de ce Bulletin, à savoir : Impôt Différé causé par la Comptabilisation de la Réserve Forestière, et l'Amortissement des Comptes Complémentaires d'Actifs et de Passifs causés par des Impôts Différés. <u>Contenu</u> : Introduction ; Impôt différé causé par la comptabilisation de la réserve forestière ; Amortissement des comptes complémentaires de d'actifs et passifs par des impôts différés.
Bulletin Technique N° 70 du 19 décembre 2000	<i>Reconnaissance des recettes par la vente de Biens et prestations de Services</i> <u>Objectif et Portée</u> : Ce Bulletin Technique sera appliqué à la reconnaissance des recettes produites par la vente de biens ou la prestation de services causés par les activités opérationnelles propres de l'entreprise. Les recettes produites par des transactions de biens qui ne correspondent pas aux activités opérationnelles propres de la Société, doivent être reconnues en suivant les critères généraux du Bulletin Technique N°1 et les déclarations du présent Bulletin Technique. <u>Contenu</u> : Introduction ; Cadre du bulletin ; Avis ; Vente de biens ; Prestation de services ; Information à révéler.
Bulletin Technique N° 71 du 14 décembre 2001	<i>Interprétation du BT N° 60 : Comptabilisation de l'Impôt sur le Revenu et les Impôts Différés. Effets d'un Changement dans la Législation Fiscale qui modifie les taux d'impôt</i> <u>Objectif et Portée</u> : La Loi N° 19.753, publiée au journal officiel du 28 septembre 2001, a établi que le taux d'impôt sur le revenu de première catégorie des entreprises sera augmenté, depuis l'actuel taux de 15%, à 16% pour l'année commerciale 2002, à 16.5% pour l'année commerciale 2003 et à 17% à partir de l'année commerciale 2004. Le Bulletin Technique N° 60, en vigueur depuis 1998, a établi les normes relatives aux effets sur la mesure des impôts différés à cause d'un changement dans la législation fiscale qui modifie les taux d'impôt. En dépit de ce qui précède, dans le but d'informer avec davantage de détail sur ces normes, la Commission a décidé l'émission du présent Bulletin Technique. <u>Contenu</u> : Introduction ; Antécédents ; Interprétation.
Bulletin Technique N° 72	<i>Regroupements d'Entreprises : Investissements Permanents et Consolidation d'États Financiers</i>

Annexes

du 19 décembre 2002	(Business Combinations) Objectif et Portée : Le présent Bulletin remplace et abolit les dispositions applicables à des investissements permanents contenues dans le Bulletin Technique N° 42, abolit les bulletins techniques Nos 46 et 59, et complète et modifie le traitement considéré dans le Bulletin Technique N° 64, sur les investissements permanents à l'étranger en remplaçant ses paragraphes 19 à 21 et 33 à 35, pour rendre obligatoire le processus d'ajustement à la valeur juste, conformément à ce qui est traité dans le présent bulletin. En outre, il délimite avec une plus grande précision ce qui est indiqué dans le paragraphe 8 du Bulletin Technique N° 15 en ce qui concerne des fusions, et il comprend aussi le traitement de tout intangible - fonds de commerce - (<i>goodwill ou badwill</i>) causé par l'acquisition d'une entreprise qui abouti à un regroupement d'entreprises (<i>business combination</i>) ou à l'obtention d'influence significative. Contenu : Introduction ; Avis ; Types d'investissement permanent ; Méthodes d'évaluation ; Fusion d'entreprises ; Comptabilisation d'une acquisition ; Traitement des différences de valeur ; États financiers consolidés ; Effets fiscaux ; Exposition.
Bulletin Technique N° 73 du 19 décembre 2002	Complément du BT N°60 : Comptabilisation de l'Impôt sur le Revenu et les Impôts Différés. Amortissement du compte de Passif Complémentaire de l'Actif par des Impôts Différés pour des Pertes Fiscales Objectif et Portée : Le présent Bulletin Technique complète les normes sur les impôts différés établies dans le Bulletin Technique N° 60, dans la matière indiquée dans le paragraphe suivant En accord avec ce qui est établi dans le paragraphe 30 c) du Bulletin Technique N°60, le compte de passif complémentaire causé par l'actif par des impôts différés pour des pertes fiscales, doit être amorti en le créditant à des résultats en fonction de l'utilisation réelle de ces pertes fiscales. Contenu : Introduction ; Antécédents ; Interprétation.
Bulletin Technique N° 74 du 16 décembre 2003	Comptabilité de l'Apport de l'Employeur à l'Assurance de Chômage Objectif et Portée : Ce Bulletin Technique établit les principes de comptabilité qui doivent être appliqués pour le registre du versement des cotisations qu'effectue l'employeur à l'assurance de chômage. La Loi 19.728, publiée le 14 mai 2001, et avec entrée en vigueur le 1 octobre 2002, a établi une « Assurance Obligatoire de Chômage » pour les travailleurs dépendants régis par le Code du Travail. L'article 5° de cette loi a établi le financement de cette assurance au moyen du versement de cotisations mensuelles, tant du travailleur que de l'employeur.

Annexes

	<u>Contenu</u> : Introduction ; Antécédents ; Avis ; Information à révéler.
Bulletin Technique N° 75 du 1 janvier 2003	<i>Complément du BT N° 72 : Regroupements d'entreprises - Investissements Permanents et Consolidation d'États Financiers (Business Combinations)</i> <u>Objectif et Portée</u> : Vu que les normes du Bulletin Technique N° 72 ont établi leur application obligatoire à partir du 1er janvier 2003, sans préjudice d'accepter leur application anticipée, et que les normes récentes établies en cette matière par l'organisme régulateur prennent cours à compter du 1er janvier 2004, sans préjudice d'accepter leur application anticipée dans l'exercice 2003 ; le présent Bulletin indique que, afin de ne pas maintenir de divergences de dates, il a décidé de retarder le caractère obligatoire d'application des normes contenues dans le dit bulletin technique jusqu'au 1er janvier 2004, sans préjudice de recommander leur application de manière anticipée. <u>Contenu</u> : Avis ; Changement de date d'application.
Bulletin Technique N° 76 du 20 décembre 2005	<i>Investissement dans certains Titres de Dette et de Capital : Reconnaissance, mesure, présentation et révélation</i> <u>Objectif et Portée</u> : Le présent Bulletin établit les normes pour la reconnaissance initiale, la mesure postérieure, la présentation et la révélation des investissements représentés par certains titres de dette et de capital, qui sont acquis et sont maintenus pour protéger des excédents de trésorerie ou bien comme une partie de l'administration des portefeuilles d'investissements. Ce Bulletin remplace les normes contenues dans le Bulletin Technique N° 42, par rapport aux investissements de caractère temporaire, les paragraphes 6 au 12 du Bulletin Technique N° 51 relatif à des investissements non permanents à l'étranger et le paragraphe 16 du Bulletin Technique N° 72, par rapport à des investissements dans des actions ou des droits dans des sociétés de caractère permanent, qui ne représentent pas contrôle ni influence significative. <u>Contenu</u> : Introduction ; Avis ; Classification des titres ; Reconnaissance et mesure initiale ; Mesure postérieure à la reconnaissance initiale ; Modifications à la classification initiale ; Détérioration (perte) de valeur ; Baisses de titres de dette et de capital ; Présentation et information à révéler.
Bulletin Technique N° 77 du 18 juillet 2006	<i>Complément du Bulletin Technique N° 76 : Investissement dans certains Titres de Dette et de Capital : Reconnaissance, mesure, présentation et révélation</i> <u>Objectif et Portée</u> : Vu que les normes du Bulletin Technique N° 76 ont établi leur application obligatoire à partir du 1er de janvier 2006, sans préjudice d'accepter leur application anticipée, et considérant ce qui est

Annexes

	analysé avec l'organisme régulateur en ce qui concerne l'occasion dans laquelle formalisera l'application des normes correspondantes ; le présent Bulletin indique que, afin de ne pas maintenir de divergences de dates, il a décidé de retarder le caractère obligatoire d'application des normes contenues dans le dit bulletin technique jusqu'au 1er janvier 2007, sans préjudice de recommander leur application de manière anticipée. <u>Contenu</u> : Avis ; Changement de date d'application.
Bulletin Technique N° 78 du 18 décembre 2007	<i>Complément du Bulletin Technique N° 76 : Investissement dans certains Titres de Dette et de Capital : Reconnaissance, mesure, présentation et révélation</i> <u>Objectif et Portée</u> : Afin de maintenir l'uniformité avec les organismes régulateurs aux dates d'application de la norme approuvée à travers le bulletin technique N° 76 ; le présent Bulletin indique que, on a décidé de retarder le caractère obligatoire d'application des normes techniques contenues dans ce bulletin jusqu'au 1er janvier 2009, sans préjudice d'accepter son application anticipée. <u>Contenu</u> : Avis ; Changement de date d'application.

Annexe 6 : Résumé des Composants du projet de convergence aux IAS/IFRS (BID-FOMIN)

Le projet BID-FOMIN

Les objectifs généraux du projet cherchent à « insérer le Chili dans le cadre international, en appliquant des critères uniformes dans la présentation d'information financière comptable, en rendant plus facile l'information commerciale »¹.

Le but du projet est de renforcer les mécanismes existants pour favoriser le système et le processus d'émission et d'adaptation des normes internationales, en favorisant les instances effectives de coordination, intégration et divulgation, pour converger de manière opportune envers elles.

Composants du projet

Le projet est structuré en quatre composants de base, lesquels seront décrits brièvement par la suite :

a) Plan de Convergence : Ce composant a pour but d'effectuer une série d'activités destinées à : faire une étude critique de l'état actuel des normes locales en comparaison avec les normes internationales ; formuler l'agenda technique tendant à l'adoption des normes internationales ; maintenir un contact permanent et une coordination avec les organismes régulateurs, les institutions d'éducation formatrices de comptables, les associations patronales, privées et la Fédération de Collèges Professionnels Universitaires ; émettre des interprétations et des guides d'orientation des nouvelles normes de manière opportune et permanente ; et inclure des panneaux sur le Plan de Convergence dans de futurs congrès professionnels.

b) Renforcement de la Profession Comptable : L'objectif de ce composant est d'obtenir un accroissement dans le nombre d'affiliés du Collège et un programme de certification volontaire des comptables au Chili. Pour cela, on mènera à bien les activités suivantes : développer un plan stratégique global qui définit les nécessités du Collège avec, pour effet, de conduire le processus de convergence et de renforcer la profession ; reconcevoir les systèmes d'information et de gestion ; concevoir et mettre en œuvre un système de certification qui permet, en plus de garantir la qualité professionnelle, l'exercice aux niveaux internationaux et l'égalité professionnelle ; fournir aux associés une meilleure information dans des matières techniques, comme les normes internationales et interprétations, et des guides sur le sujet ; augmenter l'intégration des relations régionales et internationales.

¹ Muñoz, M., Riveros, J., Vergara, E. y Werner-Wildner, L. (2003), "Proyecto de Convergencia hacia las IFRS", Colegio de Contadores de Chile, Santiago.

c) Formation : Ce composant a pour but l'incorporation de matériaux académiques sur les Normes Internationales d'Information Financière (NIIFs) et Normes Internationales d'Audit (NIAs) dans les plans d'étude des institutions d'éducation supérieure. Pour cela, on devra développer les activités suivantes : convenir avec les institutions d'éducation supérieure des plans curriculums semblables, qu'ils incluent toutes les matières significatives pour la profession ainsi que les fondements déontologiques qui l'entourent ; développer des plans d'étude et d'éducation continue orientés vers les normes internationales ; établir des alliances stratégiques avec les Instituts d'éducation supérieure en patronnant l'inclusion de cours liés avec les NIIFs et les NIAs ; fournir formation, qualification, perfectionnement, amélioration et mise à jour aux Conseils Régionaux du Collège ; développer un programme de formation en Commerce International pour PME ; développer des programmes de formation par l'intermédiaire de l'e-learning.

d) Diffusion : Au moyen de ce composant, on espère obtenir une plus grande connaissance et une utilisation des nouvelles normes de comptabilité et d'audit par tous les secteurs du pays concernés par le sujet. Pour cela, on devra effectuer les activités suivantes : développer un plan adéquat de communications ; communiquer et instruire ce qui concerne les normes d'éthique ; sensibiliser les experts en NIIFs et en NICs de l'Institut de Recherche et Développement Professionnel du Collège (INDEP) comme exposants dans des conférences et des séminaires ; publier des articles dans des journaux et des revues spécialisées, et publier une revue technique ; coordonner des activités avec des associations patronales privées dans ce qui est thématique de la normalisation internationale ; coordonner des moyens effectifs de communication avec les organismes régulateurs dans le secteur de réglementation internationale ; publier les Bulletins Techniques de Comptabilité ; organiser des exposés de communication avec les cabinets d'audit ; effectuer des études qui aident à la sensibilisation et au changement de culture, pour qu'on prenne conscience et reconnaisse l'importance du processus de convergence.

Annexe 7 : Les sept Carabistouilles comptables (« Financial Shenanigans ») de H. Schilit

Carabistouille N° 1 : comptabiliser un chiffre d'affaires trop tôt ou d'une qualité douteuse. Par exemple, enregistrer le chiffre d'affaires alors que les prestations correspondantes n'ont pas encore été réalisées ou avant que le client ait accepté la livraison d'un bien.

Carabistouille N° 2 : comptabiliser un chiffre d'affaires fictif. Par exemple, enregistrer comme chiffre d'affaires des emprunts ou des produits de placements ou des ristournes accordées par des fournisseurs.

Carabistouille N° 3 : gonfler le résultat avec des gains non récurrents. Par exemple, vendre des actifs qui étaient sous-évalués au bilan, comptabiliser des produits de placements ou des plus-values comme un produit d'exploitation ou une réduction des charges d'exploitation.

Carabistouille N° 4 : décaler des charges de l'exercice en cours vers une période antérieure ou ultérieure. Par exemple, capitaliser à l'actif des charges courantes en les considérant comme des investissements, changer de méthodes comptables pour reclasser des charges courantes vers les exercices antérieurs, amortir trop lentement les investissements.

Carabistouille N° 5 : ne pas enregistrer les engagements et dettes ou les réduire indûment. Par exemple, ne pas enregistrer la charge sur un service reçu sous prétexte que la facture n'a pas encore été envoyée par le prestataire ou modifier les règles de calcul d'engagements à long terme (provisions pour retraites dans le monde anglo-saxon, provisions pour renouvellement d'équipements lourds) afin d'en alléger le montant sur l'exercice en cours.

Carabistouille N° 6 : décaler une partie du revenu de l'exercice en cours vers un exercice ultérieur. Par exemple, créer sans justification suffisante, des réserves ou des provisions et les déduire (ou « reprendre ») au cours d'un exercice ultérieur ou encore omettre d'enregistrer une partie du chiffre d'affaires de l'année pour l'enregistrer l'année suivante.

Carabistouille N° 7 : anticiper des charges futures dans l'exercice en cours. Par exemple, déprécier de manière excessive des investissements difficiles à évaluer (comme les dépenses de recherche et développement, qui sont inscrites au bilan en normes américaines et internationales) ou anticiper des dépenses qui auraient dû normalement être réalisées l'année suivante.

Annexes

Annexe 8 : Tableau résumé de la confrontation conceptuelle entre l'ACO et les EdG

Concepts confrontés	Analyse Classique des Organisations	Économies de la Grandeur
Acteur / Personne	Centre de son dispositif conceptuel : <i>l'acteur</i>. L'acteur, entendu comme entité individuelle ou collective apte à s'appuyer sur une forme d'autonomie, de rationalité limitée, pour satisfaire des enjeux. L'acteur construit les systèmes, lesquels limitent et définissent, en partie, son champ stratégique.	Centre de son dispositif conceptuel : <i>la personne</i>. La personne possède une capacité à agir dans plusieurs mondes, abrite une pluralité de façons d'être rendant possible une multitude de formes et de régimes d'action qui sont autant de registres de comportement. La personne évalue les dispositifs dans lesquels elle déploie son comportement et choisit son régime d'action.
	Le contenu qu'ils donnent au concept de personne est proche de celui auquel renvoie le concept d'acteur. La personne, tout comme l'acteur, peut construire des stratégies en rapport avec l'appréciation faite de la situation dans laquelle elle est. La terminologie diffère, les notions ne se recouvrent pas identiquement mais la structure du raisonnement reste la même : celle de la théorie de l'action (résultante d'une capacité des individus à ne pas se soumettre aux structures).	
Enjeu / Principe Supérieur Commun	Le concept d'<i>enjeu</i> souligne ce qui distingue l'acteur, ce qui lui est propre et ce qui le différencie des autres. Les enjeux peuvent être communs entre des acteurs occupant des positions distinctes dans une organisation. Les enjeux individuels ou collectifs peuvent continuer d'alimenter des enjeux stratégiques et donc déboucher à tout moment sur une controverse entre les différentes parties sans pour autant interdire une forme de coordination des actions sur la base d'un principe reconnu comme supérieur par les acteurs en présence.	Le <i>principe supérieur commun</i> marque plutôt ce qui unit ou rassemble les différentes personnes dans un dispositif d'action. Le principe supérieur commun ne fait en rien disparaître la singularité des registres sur lesquels évoluent les personnes. Le principe supérieur commun permet l'accord entre personnes sans effacer les enjeux particuliers des acteurs ; des enjeux concurrents ne rendent pas impossible l'établissement de conventions mobilisant un principe supérieur commun.
	Au premier abord, ces notions paraissent contradictoires. S'il n'y a pas de superposition de sens pour ces deux concepts, il n'y a pas non plus exclusion réciproque.	

Annexes

Règles / Conventions	La <i>règle</i> est entendue par la sociologie des organisations classique comme principe de référence pour les acteurs. Qu'elle soit de contrainte (formelle et coercitive) ou autonome (informelle et contingente), elle permet aux acteurs d'ajuster ou désajuster leurs comportements. Du jeu sur les règles - pour atteindre les objectifs - peut résulter des situations de coordination ou de disputes, d'accords ou de controverses.	La notion de <i>convention</i>, elle, renvoie dans les économies de la grandeur à une règle d'accord, quelle que soit la nature de celui-ci. Ce qui est convention désigne une forme de coordination des actions que les personnes s'entendent à reconnaître comme juste au moins provisoirement. La convention est une règle de référence. C'est une forme spécifique de règle.
	On peut considérer que la convention n'est qu'un type particulier de règle, une règle de référence, un modèle d'accord, alors que pour les sociologues de l'organisation, la règle peut aussi caractériser des formes d'accord et de relations de désaccord. Derrière les oppositions théoriques apparentes peut se profiler une indispensable complémentarité.	

Source : Basé sur Amblard et ali. (1996). « *Les nouvelles approches sociologiques des organisations* ».

Annexes

Annexe 9 : Analyse comparative entre les normes comptables chiliennes (BT) et les normes comptables internationales (IAS/IFRS)

Par la suite, nous présenterons un tableau résumé avec la correspondance entre les BT chiliens et les IAS/IFRS internationales.

Bulletin Technique Chilien (BT)	Normes Internationales de Comptabilité (IAS/IFRS)
BT N° 1 (1973) : Théorie de Base de la Comptabilité	Cadre conceptuel pour la préparation et présentation des états financiers IAS N° 1 (2003) : Présentation des états financiers IAS N° 2 (2003) : Stocks IAS N° 10 (2003) : Evénements postérieurs à la date de clôture IAS N° 18 (1995) : Produits des activités ordinaires IAS N° 37 (1999) : Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels
BT N° 2 (Dérogé)	
BT N° 3 (1974) : L'Inflation et son Ajustement dans les informations Financières des Entreprises	IAS N° 29 (1990) : Information financière dans les économies hyper inflationnistes
BT N° 4 (1977) : a) Traitement comptable des Investissements dans le Plan d'Habitat b) Traitement comptable des droits de douanes avec paiement différés D.L. 1226	a) IAS N° 20 (1991) : Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique b) Sans IAS/IFRS
BT N° 5 (Dérogé)	
BT N° 6 (1978) : a) Comptabilisation des Contingences b) Exposé de critères comptables et autres en notes explicatifs aux états financiers	IAS N° 1 (2003) : Présentation des états financiers IAS N° 10 (2003) : Evénements postérieurs à la date de clôture IAS N° 37 (1999) : Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels
BT N° 7 (Dérogé)	

Annexes

BT N° 8 (1978) : Comptabilisation de la Provision de l'Indemnisation par des Années de Service au Personnel	IAS N° 10 (2003) : Evénements postérieurs à la date de clôture IAS N° 19 (1999) : Avantages du personnel IAS N° 26 (1998) : Comptabilité et rapports financiers des régimes de retraite IAS N° 37 (1999) : Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels
BT N° 9 (Dérogé)	
BT N° 10 (Dérogé)	
BT N° 11(Dérogé)	
BT N° 12 (1979) : Traitement Comptable de : a) Coût de Boisement ; b) Croissance des Plantations Forestières et; c) Bonifications Forestières	IAS N° 20 (1991) : Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique
BT N° 13 (1979) : Comptabilisation de la Correction Monétaire Intégrale des États Financiers	IAS N° 15 (Dérogé) : Information qui Reflète les Effets des Prix Changeants IAS N° 29 (1990) : Information financière dans les économies hyper inflationnistes
BT N° 14 (1979) : Classification d'Items Extraordinaires et Comptabilisation d'Ajustements d'Exercices Précédents	IAS N° 8 (1995) : Méthodes comptables, changements d'estimations et erreurs
BT N° 15 (1979) : Traitement de Changements Comptables	IAS N° 8 (1995) : Méthodes comptables, changements d'estimations et erreurs
BT N° 16 (1980) : Transactions entre des Parties Liées	IAS N° 24 (2005) : Information relative aux parties liées
BT N° 17 (Dérogé)	
BT N° 18 (Dérogé)	
BT N° 19 (Dérogé)	
BT N° 20 (Dérogé)	
BT N° 21 (1982) : Intérêts dans des Comptes pour Percevoir (Clients) et dans des Comptes pour Payer (Fournisseurs)	IAS N° 23 (1995) : Coûts d'emprunt
BT N° 22 (1983) : Comptabilisation d'Opérations de Leasing	IAS N° 17 (2003) : Contrats de location

Annexes

BT N° 23 (1983) : Comptabilisation de la Correction Monétaire Intégral des États Financiers -Transactions entre des Parties Liées	IAS N° 29 (1990) : Information financière dans les économies hyper inflationnistes
BT N° 24 (1984) : Interprétation de Bulletin Technique N° 22 : « Comptabilité d'Opérations de Leasing »	IAS N° 17 (2003) : Contrats de location
BT N° 25 (Dérogé)	
BT N° 26 (Dérogé)	
BT N° 27 (1984) : Renégociation de Dettes	Sans IAS/IFRS
BT N° 28 (1984) : Frais de Recherche et Développement	IAS N° 38 (2004) : Immobilisations incorporelles
BT N° 29 (Dérogé)	
BT N° 30 (Dérogé)	
BT N° 31 (1985) : Comptabilisation du Coût de Financement de l'Actif Fixe (Immobilisations Corporelles)	IAS N° 23 (1995) : Coûts d'emprunt
BT N° 32 (1986) : Comptabilisation d'Opérations de Swaps	IAS N° 39 (2004) : Instruments financiers: comptabilisation et évaluation
BT N° 33 (1986) : Traitement Comptable de l'Actif Fixe (Immobilisations Corporelles)	IAS N° 16 (2003) : Immobilisations corporelles IAS N° 40 (2003) : Immeubles de placement
BT N° 34 (1986) : Acquisition ou Vente de Biens dans des Transactions Non Monétaires	IAS N° 16 (2003) : Immobilisations corporelles IAS N° 40 (2003) : Immeubles de placement
BT N° 35 (1986) : Interprétation du Bulletin Technique N° 32 : « Comptabilisation d'Opérations Swaps »	IAS N° 8 (1995) : Méthodes comptables, changements d'estimations et erreurs
BT N° 36 (1987) : États Financiers Intermédiaires	IAS N° 34 (1991) : Information financière intermédiaire
BT N° 37 (1988) : Complément du Bulletin Technique N° 22 : « Comptabilisation d'Opérations de Leasing »	IAS N° 17 (2003) : Contrats de location

Annexes

BT N° 38-Projet Spécial (1988) : Correction Monétaire des Actifs et Passifs en Monnaie Étrangère	IAS N° 15 (Dérogé) : Information qui Reflète les Effets des Prix Changeants IAS N° 21 (2003) : Effets des variations des cours de monnaies étrangères IAS N° 29 (1990) : Information financière dans les économies hyper inflationnistes
BT N° 39 (1989) : Comptabilisation de Contrats de Construction	IAS N° 11 (1995) : Contrats de construction
BT N° 40 (Dérogé)	
BT N° 41 (Dérogé)	
BT N° 42 (Dérogé)	
BT N° 43 (1991) : Correction Monétaire des Actifs et Passifs en Monnaie Étrangère	IAS N° 21 (2003) : Effets des variations des cours de monnaies étrangères
BT N° 44 (1992) : Complément du Bulletin Technique N° 43 : « Correction Monétaire des Actifs et Passifs en Monnaie Étrangère »	IAS N° 21 (2003) : Effets des variations des cours de monnaies étrangères
BT N° 45 (Dérogé)	
BT N° 46 (1992) : Complément du Bulletin Technique N° 42 : « Comptabilisation d'Investissements dans des Entreprises et dans Instruments Financiers »	IAS N° 27 (2003) : États financiers consolidés et séparés IAS N° 28 (2003) : Participations dans des entités associées
BT N° 47 (1993) : Comptabilisation du Coût de Vacances et Autres Bénéfices au Personnel	Sans IAS/IFRS
BT N° 48 (1993) : Complément du Bulletin Technique N° 47 : « Comptabilisation du Coût de Vacances et Autres Bénéfices au Personnel »	Sans IAS/IFRS
BT N° 49 (1995) : Comptabilisation de Transactions de Vente avec Retro-location (<i>Leaseback</i>)	IAS N° 17 (2003) : Contrats de location
BT N° 50 (1995) : Tableau de Flux de Trésorerie	IAS N° 7 (1994) : Tableau des flux de trésorerie
BT N° 51 (Dérogé)	

Annexes

BT N° 52 (1996) : Complément du Bulletin Technique N° 15 : « Traitement de Changements Comptables »	IAS N° 8 (1995) : Méthodes comptables, changements d'estimations et erreurs
BT N° 53 (1996) : Complément du Bulletin Technique N° 50 : « Tableau de Flux de Trésorerie »	IAS N° 7 (1994) : Tableau des flux de trésorerie
BT N° 54 (1996) : Réévaluation technique de l'Actif Fixe (Immobilisations Corporelles)	IAS N° 16 (2003) : Immobilisations corporelles IAS N° 40 (2003) : Immeubles de placement
BT N° 55 (1997) : Comptabilisation d'Actifs Intangibles	IAS N° 38 (2004) : Immobilisations incorporelles
BT N° 56 (1997) : Principes et Normes de Comptabilité (Normes Internationales)	IFRS N° 1 (2004) : Première adoption des Normes internationales d'information financière
BT N° 57 (1997) : Comptabilisation de Contrats de Dérivés	IAS N° 32 (2003) : Instruments financiers: informations à fournir et présentation IAS N° 39 (2004) : Instruments financiers: comptabilisation et évaluation
BT N° 58 (1997) : Présentation et Révélation de la Correction Monétaire et les Différences de Change	IAS N° 15 (Dérogé) : Information qui Reflète les Effets des Prix Changeants IAS N° 21 (2003) : Effets des variations des cours de monnaies étrangères IAS N° 29 (1990) : Information financière dans les économies hyper inflationnistes
BT N° 59 (1997) : Modifie Bulletin Technique N° 42 : Comptabilisation d'Investissements Permanentes dans des Entreprises	IAS N° 27 (2003) : États financiers consolidés et séparés IAS N° 28 (2003) : Participations dans des entités associées
BT N° 60 (1997) : Comptabilisation de l'Impôt à la Rente et les Impôts Différés	IAS N° 12 (1998) : Impôts sur le résultat
BT N° 61 (1998) : Complément du Bulletin Technique N° 60 : « Comptabilisation de l'Impôt à la Rente et les Impôts Différés »	IAS N° 12 (1998) : Impôts sur le résultat

Annexes

BT N° 62 (1998) : Complément du Bulletin Technique N° 50 : « Tableau de Flux de Trésorerie »	IAS N° 7 (1994) : Tableau des flux de trésorerie
BT N° 63 (1998) : Organisations sans But Lucratif	Sans IAS/IFRS
BT N° 64 (1998) : Comptabilisation d'Investissements Permanents dans l'Extérieur	IAS N° 21 (2003) : Effets des variations des cours de monnaies étrangères IAS N° 29 (1990) : Information financière dans les économies hyper inflationnistes
BT N° 65 (1998) : Tableau de Flux de Trésorerie : Banques et Sociétés Financières	IAS N° 7 (1994) : Tableau des flux de trésorerie
BT N° 66 (1998) : Complément du Bulletin Technique N° 57 : « Comptabilisation de Contrats de Dérivés »	IAS N° 32 (2003) : Instruments financiers: informations à fournir et présentation IAS N° 39 (2004) : Instruments financiers: comptabilisation et évaluation
BT N° 67 (1999) : Comptabilisation des Contrats de Concessions d'Œuvres Publiques	IAS N° 20 (1991) : Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique
BT N° 68 (1999) : Complément du Bulletin Technique N° 60 : « Comptabilité de l'Impôt à la Rente et les Impôts Différés »	IAS N° 12 (1998) : Impôts sur le résultat
BT N° 69 (2000) : Complément du Bulletin Technique N°60 : « Comptabilité de l'Impôt à la Rente et les Impôts Différés »	IAS N° 12 (1998) : Impôts sur le résultat
BT N° 70 (2000) : Reconnaissance des Recettes par la Vente de Biens et Prestations de Services	IAS N° 18 (1995) : Produits des activités ordinaires
BT N° 71 (2001) : Interprétation du Bulletin Technique N° 60 : « Comptabilité l'Impôt à la Rente et les Impôts Différés » Effets d'un Changement dans la Législation Fiscale qui Modifie les Taux d'Impôt	IAS N° 12 (1998) : Impôts sur le résultat

Annexes

BT N° 72 (2002) : Regroupements d'Entreprises - Investissements Permanents et Consolidation d'États Financiers (<i>Business Combinations</i>)	IAS N° 27 (2003) : États financiers consolidés et séparés IAS N° 28 (2003) : Participations dans des entités associées IAS N° 36 (2004) : Dépréciation d'actifs IFRS N° 3 (2004) : Regroupements d'entreprises
BT N° 73 (2002) : Complément du Bulletin Technique N°60 : « Comptabilité l'Impôt à la Rente et les Impôts Différés » Amortissement du compte de Passif Complémentaire de l'Actif par des Impôts Différés par des Pertes Fiscales	IAS N° 12 (1998) : Impôts sur le résultat
BT N° 74 (2003) : Comptabilisation de l'Apport de l'Employeur à l'Assurance de Chômage	Sans IAS/IFRS
BT N° 75 (2004) : Complément du Bulletin Technique N° 72 : « Regroupements d'entreprises - Investissements Permanents et Consolidation d'États Financiers »	IAS N° 27 (2003) : États financiers consolidés et séparés IAS N° 28 (2003) : Participations dans des entités associées IFRS N° 3 (2004) : Regroupements d'entreprises
BT N° 76 (2005) : Investissements en certains titres de dettes et de capital	IAS N° 32 (2003) : Instruments financiers: informations à fournir et présentation IAS N° 39 (2004) : Instruments financiers: comptabilisation et évaluation IFRS N° 7 (2006) : Instruments financiers : révélations et révélation du capital
BT N° 77 (2006) : Complément du Bulletin Technique N° 76 : « Investissements en certains titres de dettes et de capital »	IAS N° 32 (2003) : Instruments financiers: informations à fournir et présentation IAS N° 39 (2004) : Instruments financiers: comptabilisation et évaluation IFRS N° 7 (2006) : Instruments financiers : révélations et révélation du capital

Annexes

BT N° 78 (2007) : Complément du Bulletin Technique N° 76 : « Investissements en certains titres de dettes et de capital »	IAS N° 32 (2003) : Instruments financiers: informations à fournir et présentation IAS N° 39 (2004) : Instruments financiers: comptabilisation et évaluation IFRS N° 7 (2006) : Instruments financiers : révélations et révélation du capital
Sans BT	IAS N° 14 (Dérogé)
Sans BT	IAS N° 26 (1998) : Comptabilité et rapports financiers des régimes de retraite
Sans BT	IAS N° 30 (1991) : Informations à fournir dans les états financiers des banques et des institutions financières assimilées
Sans BT	IAS N° 31 (2003) : Participations dans des coentreprises
Sans BT	IAS N° 33 (2005) : Résultat par action
Sans BT	IAS N° 41 (2003) : Agriculture
Sans BT	IFRS N° 1 (2004) : Première adoption des Normes internationales d'information financière
Sans BT	IFRS N° 2 (2005) : Paiement sur base d'actions
Sans BT	IFRS N° 4 (2005) : Contrats d'assurance
Sans BT	IFRS N° 5 (2005) : Actifs non courants détenus pour la vente et activités abandonnées
Sans BT	IFRS N° 6 (2005) : Exploration et Évaluation de ressources minérales
Sans BT	IFRS N° 8 (2005) : Secteurs opérationnels

Annexe 10 : Guide d'entretien au Président du Collège des comptables du Chili

Par la suite, nous présenterons un résumé de l'entretien soutenu avec le président du Collège de comptables du Chili.

Entrevista al Sr. Luis A. Werner-Wildner Q., Presidente del Colegio de Contadores de Chile A.G.

Lugar: Santiago de Chile

Fecha: 4 de octubre de 2007

Es una entrevista semi-dirigida, con preguntas abiertas que permitieron mantener una conversación mas que un juego de pregunta – respuesta, ello hace que el entrevistado se sienta mas cómodo y decontractado.

Presentación del entrevistador: Jonathan Hermosilla Cortés, Doctorando Université Catholique de Louvain, Belgique.

Preguntas:

1. ¿Usted podría decirme en qué circunstancias y cuando fue creado el Colegio de Contadores de Chile?
2. ¿Por qué si en el año 1958, se le dan atribuciones al Colegio para emitir normas contables, sólo en el año 1973, después del acuerdo del Consejo Nacional del año 1970, se emite la primera norma (BT 1)? Antes de ello, qué normas se aplicaban en Chile.
3. ¿Cómo se crea la Comisión de Principios y Normas de Contabilidad? ¿Qué rige su composición y número de integrantes y las representaciones institucionales?
4. ¿Cómo se ha ido estructurando, reestructurando y evolucionando esta comisión?
5. El Consejo Nacional, ¿qué atribuciones tiene respecto a la formulación, estudio y emisión de nuevas normas contables? O sólo ¿es el ente que aprueba definitivamente las normas?
6. ¿Qué pasa cuando hay voces o visiones disidentes o divergentes en el seno del Consejo Nacional al momento de la decisión de aprobación de un boletín técnico? ¿Cómo se resuelve esta situación?
7. Antes de la existencia de la SVS, ¿con qué organismo se relacionaba el Colegio en el tema de la emisión de normas contables? ¿O lo hacía solo?

8. ¿Cómo calificaría usted la relación entre el Colegio, su Comisión y la SVS? Si pudiera hacer una distinción en el tiempo, ¿cuándo se normalizó y se llegó a una relación más directa, más productiva y sin mayores conflictos con la SVS?
9. Sabiendo que las normas de la SVS tienen preeminencia sobre las normas profesionales emitidas por el Colegio. ¿Cómo se resolvían los conflictos de interés generados por las diferencias entre las normas SVS y las normas CPNC?
10. En mi tesis separo en tres el periodo de observación, a saber: (a) Desde 1973 hasta 1994 (BT 1 al 48); (b) Entre 1995 y 1997 (BT 49 al 55); (c) Desde 1997 hasta 2007 (BT 56 al 78); y desde 2007, periodo de convergencia a las IFRS (Adoptar o Adaptar). ¿Cómo calificaría usted cada uno de estos periodos?
11. ¿En qué circunstancias o bajo que presiones el Colegio debe postergar la aplicación de una norma contable? Son circunstancias técnicas, políticas, importancia del impacto, etc.
12. Yo le daré algunas características, usted podría indicarme si, a su juicio, considera que dentro del Consejo Nacional existen consejeros que se puedan considerar dentro de estas características.
13. A su juicio, ¿los consejeros nacionales están todos de acuerdo y en una misma línea respecto a la decisión de la convergencia a las IFRS o existen algunos disidentes? Si los hubiera, ¿qué argumentos se plantean?
14. Sabiendo que la SVS ya menciona que no todas las SA aplicarán IFRS a partir del 2009, ¿el Colegio y la CPNC esperaba que la SVS tomara esta posición o es una sorpresa para ustedes? Y ¿qué plan de contingencia se tiene para evitar que la aplicación de IFRS en Chile se debilite?
15. Teniendo presente que la aplicación de IFRS es inminente, ¿considera usted que las normas contables chilenas, es decir los boletines técnicos, son mejores que sus similares internacionales (IAS/IFRS)? ¿Cuál de ellas permite a su juicio más creatividad contable?
16. ¿Cree usted que la aplicación de las normas internacionales mejorara la fiabilidad de la información contable en nuestro país?
17. Finalmente, a su juicio ¿qué ocurrirá con la CPNC? ¿Cuál será su rol en el futuro?

Annexes

Sr. Luis Werner-Wildner, deseo agradecerle vuestro tiempo y que me haya concedido esta entrevista que será muy valiosa para mi tesis doctoral. Muchas gracias y a mi regreso estaremos en contacto.

Annexe 11 : Guide d'entretien à la Directrice de la Division de Contrôle Financier de la Superintendencia des Valeurs et des Assurances du Chili

Par la suite, nous présenterons un résumé de l'entretien soutenu avec la responsable de la Division du Contrôle Financier de la Superintendencia de Valores et Assurances (SVS).

Entrevista al Srta. Lucia Canales L., Jefe División Control Financiero-Valores de la Superintendencia de Valores y Seguros de Chile

Lugar: Alameda 1449, piso 10, Santiago de Chile

Fecha: 17 de octubre de 2007

Es una entrevista semi-dirigida, con preguntas abiertas que permitieron mantener una conversación mas que un juego de pregunta – respuesta, ello hace que el entrevistado se sienta mas cómodo y decontractado.

Presentación del entrevistador: Jonathan Hermosilla Cortés, Doctorando Université Catholique de Louvain, Belgique.

Preguntas:

1. Usted podría decirme ¿en qué circunstancias y cuándo fue creada la Superintendencia de Valores y Seguros (SVS), y ésta es la continuadora de la antigua Superintendencia de Sociedades Anónimas?
2. Desde su origen ¿este organismo tiene atribuciones de dictar normas para las sociedades bajo su fiscalización? En particular, ¿respecto a las normas contables?
3. ¿Existe un grupo de trabajo que se encarga del tema de la elaboración y emisión de normas contables en el seno de la SVS?
4. Teniendo presente que las normas emitidas por la SVS tienen preeminencia sobre las normas profesionales (del Colegio), ¿cómo se han logrado los acuerdos cuando han existido normas o situaciones discordantes?
5. A su juicio, ¿cómo ha sido la relación entre ustedes y la CPNC? ¿Usted podría separar en el tiempo las fases que caractericen esta relación? En el último tiempo, al parecer, esta relación ha sido más provechosa y cooperativa.
6. En mi tesis separo en tres el periodo de observación, a saber: (a) Desde 1973 hasta 1994 (BT 1 al 48 – seguir normas USA); (b) Entre 1995 y 1997 (BT 49 al 55 – seguir normas IASC); (c) Desde 1997 hasta 2006

(BT 56 al 77 – Tomar normas IASB); y desde 2007 periodo de convergencia a las IFRS (Adoptar o Adaptar). ¿cómo calificaría usted cada uno de estos periodos?

7. En el actual proceso de convergencia, ¿cuál es la visión o el planteamiento de la SVS? ¿Adoptar o Adaptar?
8. ¿En qué circunstancias o bajo que condiciones la SVS ha pedido postergar la aplicación de una norma en particular que el Colegio haya emitido? Son circunstancias técnicas, políticas, importancia del impacto en las empresas o en la información publicada, etc.
9. Respecto a las normas propiamente tales: (a) ¿considera usted que las normas chilenas (BT) son mejores o peores que las normas internacionales (IAS/IFRS)? A su juicio, ¿cuál de ellas permitirían más contabilidad creativa?; (b) A su juicio, ¿por qué las normas contables en general dejan espacios de libertad para aplicar la creatividad contable? ¿Será producto de la diversidad de intereses en juego; de la diversidad de intereses de los miembros de la comisión; o bien, como un consenso para que todos los usuarios de las normas queden satisfechos?
10. Teniendo en cuenta el plan de convergencia del Colegio, ¿qué ha motivado a la SVS a fijar un calendario de aplicación paulatina de las normas internacionales IAS/IFRS en Chile, desde el año 2009 al 2011?
11. ¿Considera usted que es posible que en Chile, en el futuro, exista un ente que sea como una Central de Balances de todas las empresas de Chile?
12. Yo estoy utilizando una herramienta metodológica que proviene de la Sociología para caracterizar y analizar el proceso de elaboración de normas contables que se basa en la economía de convenciones y consta de dos pilares básicos: los Mundos y los Criterios a utilizar. Si yo le doy algunas características, usted podría indicarme si, a su juicio, considera que dentro del grupo de trabajo de la División de control financiero (que usted dirige) o de la SVS en general, se podrían considerar dentro de estas características.
13. Respecto a los Criterios, podría indicarme que representan estos en la SVS: a) Principio Superior Común (es el principio de coordinación (misión, objetivos estratégicos) o el principio de equivalencia); b) Prueba Modelo (es la prueba que se realiza cuando surge un conflicto y no hay acuerdo, por ende sirve para terminar la controversia); c) Figura Armoniosa (generalmente se refiere a un sujeto o a un objeto que permite mediar en situaciones de conflictos, y que ambas partes, lo reconocen como tal).

14. Finalmente, ¿cómo se han resuelto los conflictos o desacuerdos que han tenido la SVS con la CPNC y el Colegio en el tiempo? ¿Ustedes aceptan el hecho de que la CPNC emita las normas contables y ustedes las aprueben como tales para las sociedades que controlan o fiscalizan?

Srta. Lucia Canales, deseo agradecerle muy sinceramente vuestro tiempo y que me haya concedido esta entrevista que será muy valiosa para mi tesis doctoral. Muchas gracias y a mi regreso estaremos en contacto.

Annexe 12 : Guide d'entretien aux Membres (actuels et anciens) de la Commission de Principes et Normes de Comptabilité du Chili (CPNC)

Entretien aux Membres de la Commission de Principes et Normes de Comptabilité du Collège des Comptables du Chili A.G.

Lieu: Santiago et Valparaíso (Chili)

Date: mois d'octobre 2007

C'est un entretien semi-directif, avec des questions ouvertes qui ont permis de maintenir plus une discussion que de question – réponse, celui-ci a permis que l'interviewé soit plus à l'aise.

Guide de l'entretien:

1. Garantir l'anonymat des personnes et la confidentialité par rapport à l'institution à celle qui représente.
2. Expliquer l'objectif de l'entretien et du sujet de recherche de la thèse doctorale à celle qui servira.

Présentation de l'interviewer : Jonathan Hermosilla Cortés, Doctorant à l'Université catholique de Louvain, Belgique.

Remarque de l'interviewer – doctorant : *Les entretiens n'ont pas été enregistrées avec le but que les interviewés (membres de la commission) se sentaient plus en confiance et ainsi pouvoir discuter plus ouvertement sans éléments coercitifs (comme c'est le cas de la machine enregistreur).*

Avec le même objectif, s'a garantie la confidentialité et, les membres de la CPNC interviewés ont demandé l'anonymat, demande à laquelle l'interviewer (doctorant) a accepté pour aboutir à l'objectif proposé, de recevoir d'eux leurs visions par rapport au processus d'élaboration des normes comptables dans le sein de la Commission de Principes et Normes de Comptabilité du Chili.

Preguntas: / Questions:

1. *¿Desde cuándo es Usted miembro de la Comisión?*
1. Depuis quand êtes-vous membre de la Commission?
2. *¿Cuál o cuáles han sido sus motivaciones para integrarse a la Comisión?*
2. Laquelle ou lesquelles ont été ses motivations pour s'intégrer à la Commission?
3. *A vuestro juicio, ¿Cuál es el principal objetivo perseguido por esta Comisión?*

3. A votre avis, lequel est-il l'objectif principaux poursuivi par cette Commission?
4. *¿Podría Usted explicarme cómo se desarrolla el trabajo en la Comisión?*
4. Pourriez-vous m'expliquer comment se déroule le travail dans la Commission?
5. *¿Podría Usted explicarme cómo se lleva a cabo la discusión de un Boletín Técnico en la Comisión?*
5. Pourriez-vous m'expliquer comment se déroule la discussion d'un Bulletin Technique dans la Commission?
6. *¿Usted ha sido responsable de algún proyecto de Boletín? ¿Cuál o cuáles? ¿Cómo calificaría dicho trabajo? Principales problemas presentados.*
6. Vous avez-vous étiez responsable de quelque projet du Bulletin? Lequel ou lesquels? Comment qualifierez-vous ce travail? Les principaux problèmes présentés.
7. *Frente a la discusión de un proyecto de Boletín Técnico, ¿A qué elementos le asigna mayor importancia? Usted insiste en que sus opiniones sean consideradas en el texto final del Boletín.*
7. Face à la discussion d'un projet de Bulletin Technique, quels sont les éléments qui vous l'assignez plus importance ? Vous insistez sur le fait que vos opinions soient considérées dans le texte final du Bulletin.
8. *Cuando han existido divergencias o desacuerdos entre los miembros de la Comisión, ¿Cómo se resuelven dichas diferencias?*
8. Quand ont existé divergentes ou désaccords entre les membres de la Commission, comment ont été résolues ces différences?
9. *A su juicio, ¿Cuál ha sido la norma más compleja o más conflictiva en la cual usted ha participado? A su juicio, ¿A qué se debía la complejidad?*
9. A votre avis, quelle a été la norme plus complexe ou plus conflictuelle Dans laquelle vous avez participé? A votre avis, à quoi s'a due la complexité ?
10. *¿Cómo calificaría usted la relación entre la Comisión, el Consejo Nacional del Colegio y la SVS?*
10. Comment qualifierez-vous la relation entre la Commission, le Conseil Nationale du Collège et la SVS?

11. Si le doy algunas características, podría Usted indicarme si, a su juicio, dentro de los miembros de la Comisión, incluyéndose usted por supuesto, existen algunos(as) que puedan considerarse dentro de estas características.
11. Si je vous donne quelques caractéristiques, pourriez-vous m'indiquer si, à son avis, parmi les membres de la Commission, en vous incluant bien sur, ils existent quelques-uns qui puissent être considérés dans ces caractéristiques.
- a) *Esponáneo, inspirado, creador (mundo de la Inspiración)*
SI / NO
Spontané, inspiré, créateur (monde de l'Inspiration)
- b) *Tradicional, jerárquico, paternalista (mundo Doméstico)*
SI / NO
Traditionnel, hiérarchique, paternaliste (monde Domestique)
- c) *Interés de la opinión, ser reconocido (mundo del Renombre)*
SI / NO
Intérêt de l'opinion, être reconnu (monde du Renom)
- d) *Interés de lo colectivo, representativo, reglamentario (mundo Cívico)*
SI / NO
Intérêt du collectif, représentatif, règlementaire (monde Civique)
- e) *Competencia, mercado, oportunismo, deseable (mundo Mercantil)*
SI / NO
Concurrence, marché, opportunisme, désirable (monde Marchand)
- f) *Eficiencia, eficacia, performance, objeto técnico (mundo Industrial)*
SI / NO
Efficience, efficace, performance, objet technique (monde Industriel)
- g) *Actividades, proyectos, comprometido, implicado (mundo Conexiónista)* SI/NO
Activités, projets, engagé, impliqué (monde Connexionniste)
12. ¿Qué característica(s) representa más fielmente su función en la Comisión?
12. Quelles caractéristiques représente plus fidèlement sa fonction dans la Commission?
13. ¿En qué circunstancias o bajo qué presiones el Colegio debe postergar la aplicación de una norma contable? Son circunstancias técnicas, políticas, importancia del impacto, etc.
13. Dans quelle circonstance ou sous quelles pressions, le Collège doit étaler l'application d'une norme comptable ? Elles sont des circonstances techniques, politiques, d'importance de l'impact, etc.

14. *A su juicio, ¿todos los miembros de la Comisión están de acuerdo con la decisión de la convergencia a las IFRS? (Adoptar o Adaptar) o ¿existen algunos disidentes? Si los hubiera, ¿qué argumentos se plantean?*
14. A votre avis, Tous les membres de la Commission sont d'accord avec la décision de la convergente vers les IFRS? (Adopter ou Adapter) ou existent-ils quelques dissidents ? S'il était le cas, quels sont ces arguments ?
15. *Si se hace un paralelo entre las normas contables chilenas (BT) y las normas internacionales (IAS/IFRS), a su juicio, ¿Cuáles son mejores? ¿Cuál de ellas permite, a su juicio, más creatividad contable?*
15. Si on fait un parallèle entre les normes comptables chiliens (BT) et les normes internationales (IAS/IFRS), à votre avis, lesquelles sont les meilleures? Laquelle entre eux permettent, à votre avis, plus de créativité comptable ?
16. *¿Cree usted que la aplicación de las normas internacionales mejorará la fiabilidad de la información contable en nuestro país?*
16. Croyez-vous que l'application des normes internationales améliorera la fiabilité de l'information comptable dans notre pays ?
17. *A su juicio ¿Cuál debería ser la función principal de la Comisión a partir del 1 de enero de 2009?*
17. A votre avis, Quelle devrait être la fonction principale de la Commission à partir du 1 janvier 2009 ?
18. *Para finalizar, quisiera solicitarle me de su comentario respecto a las siguientes normas: Impuesto a la renta, Corrección monetaria, Stocks, Activos fijos, Inversiones permanentes en el extranjero y Combinación de negocios, en relación a como se gestaron, por qué fue importante elaborar un BT sobre el tema y todo aquello que usted considere importante.*
18. Pour finir, je voudrais vous demander votre commentaire en ce qui concerne les normes suivantes : l'Impôt sur le revenu, la Correction monétaire, les Stocks, les Actifs fixes, les Investissements permanents à l'étranger et le Regroupement d'entreprises, par rapport à comment elles se sont développées, quelle a été l'importance d'élaborer un BT sur le sujet et tout ce qui vous considérez important.

Je veux vous remercier votre temps et que vous m'ayez accepté cette entretien qui sera de grande valeur pour ma thèse doctorale. Merci beaucoup et à mon retour je souhaite me maintenir en contact avec vous.

Annexes

Annexe 13 : Evolution des membres de la Commission des Principes et Normes de Comptabilité

Nombres	Años	B.T.	Institución
Cristóbal J. Pettersen T.	1971-1973 1975-1980	1 à 15	Price Waterhouse Peat (PWP)
Antonio Aldunate	1971/1988	1 à 38	Bakovic & Balic (Ernst & Whinney)
Patricio González	1971/1979	1 à 10	Deloitte & Touche
Juan Humud	1971/1978	1 à 10	Pinedo Hnos. (Arthur & Young)
Juan Lazo P.	1971/1999	1 à 68	Lazo y Asociados
Rolando Mercado	1971/1983	1 à 13	Macaya Olate y Cia. (Arthur Andersen)
Norman Olate C.	1974/1978	9 à 10	Macaya Olate y Cia. Ltda. (Arthur Andersen)
Víctor Gajardo	1977	4 à 5	Universidad de Chile
Germán Sáenz H.	1978/1980 1987/1995	1 à 50	Langton Clarke (Coopers & Lybrand) Arthur Andersen
Fernando Poblete	1978/1980	9 à 15	Universidad de Chile
Raúl Zamora	1978/1979	9 à 11	Zamora y Asociados
Eduardo Roubik P.	1978/1986	11 à 54	Deloitte & Touche
Eduardo Staig C.	1979/1991	11 à 43	Price Waterhouse
Siegfried Heydel R.	1979/1996	11 à 53	Pinedo Hnos. (Arthur & Young) - Ernst & Young
Fernando Zamora G.	1971/1990	1 à 42	Zamora y Asociados
Ivonne González S.	1980/1984	16 à 30	Universidad de Chile
Patricio Jiménez B.	1983	22 à 31	Universidad Católica de Valparaíso
Ricardo Sánchez R.	1984/----	28 à 78	Macaya Olate y Cia. Ltda. / SurLatina & Horwath
María Paulina Zunino R.	1985/----	31 à 78	Universidad de Chile
Francisco Espinoza E.	1985/1986	32 à 35	Universidad Católica de Valparaíso
María Teresa García C.	1988/2000	36 à 69	Universidad Católica de Valparaíso
Fernando Braun R.	1988/1991	39 et 40	Bakovic & Balic (Ernst & Whinney)
Renelmo Zamora G.	1989	39	Zamora y Asociados
Gladys Soto	1992/1994	45 à 48	Universidad de Santiago
Michael Leighton I.	1992/1998	45 à 64	KPMG Peat Marwick
Luis Enrique Álamos O.	1992/1996	45 à 53	Price Waterhouse
Juan Ivanovich P.	1995/2005	49 à 76	Universidad de Santiago
Héctor Horta M.	1995/1997	50 à 56	Asociación de Bancos e Instituc. Financieras (BHIF)
Dante Restáino D.	1995/----	50 à 78	Confederación de la Producción y del Comercio (CPC)
Héctor del Campo R.	1995/2001	51 à 72	Langton Clarke (Coopers&Lybrand) -

Annexes

			Arthur Andersen
Jacqueline Baleisan D.	1996/1997	54	Ernst & Young
Eduardo Vergara D.	1996/----	54 à 78	Pricewaterhouse Coopers
Mario Muñoz V.	1997/----	55 à 78	Deloitte & Touche
Mario Torres S.	1998/2007 2008/----	57 à 78	Asociación de Bancos e Instituc. Financieras (Itaù) KPMG Peat Marwick
Miguel Ángel Salinas B.	1999/----	67 à 78	Ernst & Young
Víctor Beltramín H.	2000/----	69 à 78	Lazo y Asociados – Beltramín y Asociados
Jonathan Hermosilla C.	2000/2004	70 à 75	P. Universidad Católica de Valparaíso
Digna Azúa A.	2005/----	76 à 78	P. Universidad Católica de Valparaíso
Germán Pinto-Perry	2006/----	77 à 78	Universidad de Santiago
Jorge Melillan	2006	77	Jeria Asociados (KPMG)
Héctor del Campo R.	2007	78	KPMG
Eduardo Ojeda	2008/----		Asociación de Bancos e Instit. Financieras (Desarrollo)

Présidents de la Commission :

Nombres	Période	Institución
Cristóbal J. Pettersen Tulloch (<i>1er Presidente</i>)	1971-1973 1975-1980	Price Waterhouse Peat
Norman Olate C. (<i>2do Presidente</i>)	1974	Macaya & Olate (Arthur Andersen)
Germán Sáenz Hernández (<i>3er Presidente</i>)	1981-1986	Langton Clarke (Coopers & Lybrand)
Eduardo Roubik Pérez (<i>4to Presidente</i>)	1987-1996	Deloitte & Touche
Siegfried Heydel Rouxell (<i>5to Presidente</i>)	1997-1998	Ernst & Young
Mario Muñoz Vidal (<i>6to Presidente</i>)	1999-	Deloitte & Touche

Directeurs Techniques de la Commission :

Nombres	Période	Institución
Howard P. Keefe McD.	1995-2004	Colegio de Contadores de Chile (Ex Arthur Andersen)
Cristóbal J. Pettersen Tulloch	2005-	Colegio de Contadores de Chile (Ex Price Waterhouse)

Annexes

Projet de convergente vers les Normes Internationales de Comptabilité (IAS/IFRS)-Constitution actuelle de la CPNC

Nombres	Institución
Mario Muñoz V. (Presidente)	Deloitte & Touche
Cristóbal J. Pettersen T. (Director Técnico)	Colegio de Contadores de Chile A.G.
Digna Azúa A.	P. Universidad Católica de Valparaíso
Víctor Beltramín H.	Beltramín y Asociados
Eduardo Ojeda	Asociación de Bancos e Instituciones Financieras
Germán Pinto P.	Universidad de Santiago de Chile
Dante Restáino D.	Confederación de la Producción y del Comercio (CPC)
Miguel Ángel Salinas B.	Ernst & Young
Ricardo Sánchez R.	Grand Thornton Chile (SurLatina & Horwath)
Mario Torres S.	Klynveld Peat Marwick Goerdeler (KPMG)
Eduardo Vergara D.	Pricewaterhouse Coopers
María Paulina Zunino R.	Universidad de Chile
Andrés García M. (Gerente Técnico)	Colegio de Contadores de Chile A.G.

Remarque :

- Dès le BT 50, 12 membres dans la Commission, avec un président et un vice-président.
- Dès le BT 51, Howard P. Keefe McD., Ancien Président de l'Association Interaméricaine de Comptabilité, il est le Directeur Technique.
- Dès le BT 65, 11 membres dans la Commission, pour la sortie du représentant de KPMG.
- Dès le BT 72, 10 membres dans la Commission, pour la sortie du représentant d'Arthur Andersen.
- Aujourd'hui, 11 membres dans la Commission, pour la rentrée du représentant de KPMG-Peat Marwick et un Directeur Technique nommé par le Collège des Comptables.

Annexes

Annexe 14 : Tableau récapitulatif des alternatives laissées à la Comptabilité Créative

a) Résumé des Alternatives laissées par les Bulletins Techniques Chiliens (BT)

Bulletin Technique	Alternatives
BT N° 1: Théorie de Base de la Comptabilité	6
BT N° 3: L'Inflation et son Ajustement dans les informations Financières des Entreprises	6
BT N° 4: I) Traitement comptable des investissements dans le Plan d'Habitat; II) Traitement comptable des droits de douanes avec paiement différé D.L. N° 1.226	3
BT N° 6: Comptabilisation des Eventualités (ou Contingences)	2
BT N° 8: Comptabilisation de la Provision d'Indemnités pour des Années de Service au Personnel	2
BT N° 12: Traitement Comptable de: a) Coût de Boisement; b) Croissance des Plantations Forestières et; c) Bonifications Forestières	1
BT N° 13: Comptabilisation de la Correction Monétaire Intégrale des États Financiers	1
BT N° 14: Classification d'Items Extraordinaires et Comptabilisation d'Ajustements d'Exercices Précédents	1
BT N° 15: Traitement des Changements Comptables	0
BT N° 16: Transactions entre des Parties Liées	0
BT N° 21: Intérêts dans des Comptes pour Percevoir (Clients) et dans des Comptes pour Payer (Fournisseurs)	1
BT N° 22: Comptabilisation d'Opérations de Leasing	1
BT N° 23: Comptabilisation de la Correction Monétaire Intégral des États Financiers –Transactions entre des Parties Liées	0
BT N° 24: Interprétation du BT N° 22 : « Comptabilisation d'Opérations de Leasing »	1
BT N° 27: Renégociation de Dettes	1
BT N° 28: Frais de Recherche et Développement	0
BT N° 31: Comptabilisation du Coût de Financement de l'Actif Fixe	1
BT N° 32: Comptabilisation d'Opérations de Swaps	2
BT N° 33: Traitement Comptable de l'Actif Fixe	4
BT N° 34: Acquisition ou Aliénation de Biens dans des Transactions Non Monétaires	1
BT N° 35: Interprétation du BT N° 32 : « Comptabilisation d'Opérations Swaps »	1
BT N° 36: États Financiers Intermédiaires	2
BT N° 37: Complément du BT N° 22 : « Comptabilisation d'Opérations de Leasing »	0
BT N° 38: Corrección Monetaria de Activos y Pasivos en Moneda Extranjera Correction Monétaire des Actifs et Passifs en Monnaie	0

Annexes

Étrangère	
BT N° 39: Comptabilisation de Contrats de Construction	2
BT N° 43: Correction Monétaire des Actifs et Passifs en Monnaie Étrangère	0
BT N° 44: Complément du BT N° 43 : « Correction Monétaire des Actifs et Passifs en Monnaie Étrangère »	1
BT N° 47: Comptabilisation du Coût de Vacances et autres avantages au Personnel	1
BT N° 48: Complément du BT N° 47 : « Comptabilisation du Coût de Vacances et autres avantages au Personnel »	0
BT N° 49: Comptabilisation de Transactions de Vente avec Rétro-location (Leaseback)	1
BT N° 50: Tableaux des Flux de Trésorerie	6
BT N° 52: Complément du BT N° 15 : « Traitement des Changements Comptables »	0
BT N° 53: Complément du BT N° 50 : « Tableau des Flux de Trésorerie »	0
BT N° 54: Réévaluation Technique de l'Actif Fixe	2
BT N° 55: Comptabilisation d'Actifs Intangibles	3
BT N° 56: Principes et Normes de Comptabilité	***
BT N° 57: Comptabilisation de Contrats de Produits Dérivés	1
BT N° 58: Présentation et Révélation de la Correction Monétaire et les Différences de Change	0
BT N° 60: Comptabilisation de l'Impôt sur le Revenu et les Impôts Différés	3
BT N° 61: Complément du BT N° 60 : « Comptabilisation de l'Impôt sur le Revenu et les Impôts Différés »	0
BT N° 62: Complément du BT N° 50 : « Tableaux de Flux de Trésorerie »	0
BT N° 63: Associations sans But Lucratif	4
BT N° 64: Comptabilisation d'Investissements Permanents à l'Étranger	3
BT N° 65: Tableaux des Flux de Trésorerie : Banques et Sociétés Financières	1
BT N° 66: Complément du BT N° 57 : « Comptabilisation de Contrats de Produits Dérivés »	0
BT N° 67: Comptabilisation des Contrats de Concessions d'Œuvres Publiques	3
BT N° 68: Complément du BT N° 60 : « Comptabilisation de l'Impôt sur le Revenu et des Impôts Différés »	0
BT N° 69: Complément du BT N° 60 : « Comptabilisation de l'Impôt sur le Revenu et des Impôts Différés »	1
BT N° 70: Reconnaissance des Produits ou Recettes par la Vente de Biens et Prestations de Services	3
BT N° 71: Interprétation du BT N° 60 : « Comptabilisation de l'Impôt sur le Revenu et des Impôts Différés ». Effets d'un Changement dans la Législation Fiscale qui Modifie les Taux d'Impôt	0

Annexes

BT N° 72: Regroupements d'Entreprises - Investissements Permanents et Consolidation d'États Financiers	6
BT N° 73: Complément du BT N°60 : « Comptabilisation de l'Impôt sur le Revenu et des Impôts Différés ». Amortissement du compte de Passif Complémentaire de l'Actif d' Impôts Différés pour des Pertes Fiscales	0
BT N° 74: Comptabilisation de l'Apport de l'Employeur à l'Assurance de Chômage	2
BT N° 75: Complément du BT N° 72 : « Regroupements d'entreprises - Investissements Permanents et Consolidation d'États Financiers »	0
BT N° 76: Investissements en certains titres de dettes et de capital : reconnaissance, mesure et présentation	5
BT N° 77: Complément du BT N° 76 : « Investissements en certains titres de dettes et de capital : reconnaissance, mesure et présentation »	0
BT N° 78: Complément du BT N° 76 : « Investissements en certains titres de dettes et de capital : reconnaissance, mesure et présentation »	0

Total : 85 alternatives

b) Résumé des Alternatives laissées par les Normes Internationales de Comptabilité (NIC-IAS) et les Normes Internationales d'Information Financière (NIIF-IFRS)

Normes Internacionales (NIC-IAS / NIIF-IFRS)	Alternatives
NIC N° 1: Présentation des états financiers	4
NIC N° 2: Stocks	5
NIC N° 7: Tableau des flux de trésorerie	6
NIC N° 8: Méthodes comptables, changements d'estimations et erreurs	4
NIC N° 10: Événements postérieurs à la date de clôture	3
NIC N° 11: Contrats de construction	3
NIC N° 12: Impôts sur le résultat	4
NIC N° 16: Immobilisations corporelles	5
NIC N° 17: Contrats de location	3
NIC N° 18: Produits des activités ordinaires	2
NIC N° 19: Avantages au personnel	4
NIC N° 20: Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique	4
NIC N° 21: Effets des variations des cours de monnaies étrangères	5
NIC N° 23: Coûts d'emprunt	2
NIC N° 24: Information relative aux parties liées	2
NIC N° 26: Comptabilité et rapports financiers des régimes de retraite	2
NIC N° 27: États financiers consolidés et séparés	2
NIC N° 28: Participations dans des entités associées	3

Annexes

NIC N° 29: Information financière dans les économies hyper inflationnistes	2
NIC N° 31: Participations dans des coentreprises	5
NIC N° 32: Instruments financiers: informations à fournir et présentation	4
NIC N° 33: Résultat par action	2
NIC N° 34: Information financière intermédiaire	2
NIC N° 36: Dépréciation d'actifs	6
NIC N° 37: Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels	6
NIC N° 38: Immobilisations incorporelles	6
NIC N° 39: Instruments financiers: comptabilisation et évaluation	3
NIC N° 40: Immeubles de placement	2
NIC N° 41: Agriculture	2
NIIF N° 1: Première adoption des Normes internationales d'information financière	0
NIIF N° 2: Paiement sur base d'actions	1
NIIF N° 3: Regroupements d'entreprises	0
NIIF N° 4: Contrats d'assurance	7
NIIF N° 5: Actifs non courants détenus pour la vente et activités abandonnées	0
NIIF N° 6: Prospection et évaluation de ressources minérales	5
NIIF N° 7: Instruments financiers : présentation et révélation du capital	2
NIIF N° 8: Secteurs ou segments opérationnels	4

Total : 122 alternatives

Annexe 15 : Tableau résumé des régimes d'action du modèle des EdG

Régimes	Sous équivalence	Hors équivalence
Dispute en ...	<i>Justice</i> Situations dans lesquelles les personnes relèvent des équivalences et les prennent comme objet de leurs disputes.	<i>Violence</i> Situations dans lesquelles les personnes sont écartées pour se donner un univers de choses emportées par des forces (la violence), libérées de l'équivalence.
Paix en ...	<i>Justesse</i> Situations pacifiques où les personnes se laissent porter par les équivalences tacitement enfermées dans le silence des choses qui les entourent.	<i>Agapè</i> Situations dans lesquelles les choses et les équivalences qu'elles supportent sont écartées pour ne reconnaître que des personnes. Elles ne peuvent faire usage du langage pour revenir sur l'amour qui les lie, soit, elles ne peuvent remonter au principe d'équivalence.

Source : L. Boltanski (1990)

Annexe 16 : Extrait des Bulletins Techniques approuvés avec votes dissidents d'un ou plus membres de la CPNC (qui ont été expressément inclut dans le texte du BT)

1. BT N° 8 Comptabilisation de la Provision d'Indemnisation pour Années de Service au Personnel (en vigueur)

APROBACIÓN DE LA COMISIÓN DE PRINCIPIOS CONTABLES

Este boletín ha sido preparado por la Comisión de Normas y Principios Contables del Colegio de Contadores y aprobado con el voto afirmativo de seis de sus miembros y el voto condicionado del señor González, quien no concuerda con la segunda alternativa admitida en el párrafo 9. El señor González no concuerda con esa alternativa, por considerar que el costo correspondiente a servicios rendidos antes de ser establecido o modificado el convenio no constituye de manera alguna un gasto del ejercicio y su contabilización como tal altera el resultado de las operaciones del mismo. En su opinión, la adopción o modificación de un convenio implica necesariamente el establecimiento de un beneficio a otorgar en el futuro, cuyo costo, para una adecuada correlación de ingresos y gastos, debe ser reconocido en el período remanente de años de servicio estimados para el personal afecto al convenio.

2. BT N° 9 Etat de Changements en la Position Financière (abrogé)

APROBACIÓN DE LA COMISIÓN DE PRINCIPIOS CONTABLES

Este boletín ha sido preparado por la Comisión de Normas y Principios Contables del Colegio de Contadores y aprobado con el voto afirmativo de seis de sus miembros y los votos condicionados de los señores Sáenz y Zamora, quienes no concuerdan con restringir el tratamiento de la Corrección Monetaria a la metodología señalada en el párrafo 19. Los señores Sáenz y Zamora opinan que el Estado debiera tener un concepto más amplio, que abarque todos los cambios en la situación financiera. Es así como, por ejemplo, las variaciones de la tasa de cambio con respecto al factor aplicado para la corrección monetaria puede dar origen a variaciones reales de las deudas a largo plazo en moneda extranjera, que afectan la posición financiera de la empresa si ella se define en un concepto amplio, y que con la metodología señalada en el párrafo 19, no se reflejan en el Estado de Cambios en la Posición Financiera.

3. BT N° 11 *Traitement comptable des investissements permanents dans d'autres entreprises (abrogé)*

APROBACIÓN DE LA COMISIÓN DE PRINCIPIOS CONTABLES

Este boletín ha sido preparado por la Comisión de Normas y Principios Contables del Colegio de Contadores y aprobado con el voto afirmativo de todos sus miembros con excepción del señor Sáenz, quien no concuerdan con el tratamiento señalado en el párrafo 11, letra (d) y 30, letra (d), por el cual si la diferencia entre el costo de la inversión y el VPP es acreedora, se deja como única alternativa su reconocimiento inmediato en el patrimonio del inversionista, sin dar lugar a un análisis que permita dar a esa diferencia un tratamiento distinto al propuesto, procedimiento que si se permite cuando la diferencia es deudora. Adicionalmente, el señor Sáenz no concuerda con el procedimiento de que esta diferencia se abone directamente a cuentas patrimoniales, sin reflejar en los resultados del ejercicio, procedimiento que si se permite cuando la diferencia es deudora.

4. BT N° 35 *Interprétation du BT N° 32 : Comptabilisation des opérations de Swaps (en vigueur)*

APROBACIÓN DE LA COMISIÓN DE PRINCIPIOS Y NORMAS DE CONTABILIDAD

Este boletín ha sido preparado por la Comisión de Principios y Normas de Contabilidad del Colegio de Contadores de Chile A.G. y aprobado con el voto afirmativo de todos sus miembros que participaron en su elaboración, con excepción del señor Sáenz quien opina que la norma de presentar el pasivo circulante deduciendo el activo circulante señalada en el párrafo 3, no debiera restringirse a la existencia de pasivos en moneda extranjera o reajustables en dicha base, sino ampliarse a aquellas operaciones cuyo objetivo sea acceder a un beneficio de reajustabilidad para recursos disponibles.

5. BT N° 41 Traitement comptable de l'Impôt sur le Revenu (abrogé)

APROBACIÓN DE LA COMISIÓN DE PRINCIPIOS Y NORMAS DE CONTABILIDAD

Este boletín ha sido preparado por la Comisión de Principios y Normas de Contabilidad del Colegio de Contadores de Chile A.G. y aprobado con el voto afirmativo de todos sus miembros que participaron en su elaboración, con excepción de la señora María Paulina Zunino quien estima que el impuesto a la renta, a partir del año 1984, se transformó en un impuesto de carácter personal donde la tributación definitiva de las rentas de primera categoría es soportada en el global complementario o adicional, por los accionistas, socios o propietarios. Las empresas que deben cancelar el impuesto de primera categoría trasladan este tributo en forma de distribución y crédito al referido impuesto de los propietarios. En consecuencia, el efecto de este impuesto en las empresas es de carácter financiero y no económico. El concepto de impuesto diferido no cabe considerarlo en esta situación, ya que nace sólo en aquellas oportunidades en que el impuesto a las empresas afecta su resultado económico.

6. BT N° 42 Comptabilisation des investissements en entreprises et en instruments financiers (abrogé)

APROBACIÓN DE LA COMISIÓN DE PRINCIPIOS Y NORMAS DE CONTABILIDAD

Este Boletín ha sido preparado por la Comisión de Principios y Normas de Contabilidad del Colegio de Contadores de Chile A.G. y aprobado con el voto afirmativo de 8 de sus miembros y el voto condicionado del señor Roubik, quien no concuerda con el procedimiento establecido para registrar la variación en el valor de una inversión, cuando no se concurre o se concurre sólo parcialmente a un aumento de capital pagado que se efectúa a valores distintos al VPP. El señor Roubik no concuerda con lo señalado al respecto en los párrafos 35, 37 y 38, pues en su opinión, un aumento de capital a valores distintos al VPP implica reconocer que el valor económico de las acciones pagadas antes del aumento de capital es diferente a su valor de libros y, en consecuencia, si se produce un incremento en el valor de la inversión por la no concurrencia o concurrencia parcial al mencionado aumento de capital dicho incremento debe ser abonado directamente a patrimonio y no a los resultados del ejercicio. Además, el señor Roubik considera que dicho incremento de valor sólo se puede realizar como utilidad mediante la venta de la inversión en un valor no inferior al nuevo VPP o en su defecto mediante una disminución de capital que permita rescatar un importe no inferior al citado incremento.

7. BT N° 60 Comptabilisation de l'Impôt sur le Revenu et les Impôts Différés (en vigueur)

APROBACIÓN DE LA COMISIÓN DE PRINCIPIOS Y NORMAS DE CONTABILIDAD

Este boletín ha sido preparado por la Comisión de Principios y Normas de Contabilidad del Colegio de Contadores de Chile A.G., en la que participan representantes de la profesión, de la Confederación de la Producción y del Comercio A.G. y de diversas universidades y ha sido aprobado con el voto afirmativo de todos sus miembros, con excepción de la señorita María Paulina Zunino R. y el señor Dante Restaino D. quienes estiman que el impuesto a la renta, a partir del año 1984, se transformó en un impuesto de carácter personal donde la tributación definitiva de las rentas de primera categoría es soportada en el global complementario o adicional, por los accionistas, socios o propietarios. Las empresas que deben pagar el impuesto de primera categoría trasladan este tributo en forma de distribución y crédito al referido impuesto de los propietarios. En consecuencia, el efecto de este impuesto en las empresas es de carácter financiero y no económico. El concepto de impuesto diferido no cabe considerarlo en esta situación, ya que nace sólo en aquellas oportunidades en que el impuesto a las empresas afecta su resultado económico.