

# Science, indépendance, conscience : les principes fondateurs d'une profession appliqués à la formation initiale



Par **Alain BURLAUD**  
Professeur émérite  
du Conservatoire  
national des arts  
et métiers

**La construction européenne a véritablement commencé avec le traité de Rome, signé en 1957, instituant une union douanière. Le Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE ou traité dit « de Maastricht »), signé en 1992, précise : « Le marché intérieur comporte un espace sans frontières intérieures dans lequel la libre circulation des marchandises, des personnes, des services et des capitaux est assurée selon les dispositions des traités. » (art. 26, §2). Ainsi, dans une économie de marché, opposée à une économie planifiée, l'existence de professions réglementées est une exception qui doit être justifiée et méritée.**

L'exception, inhérente aux professions réglementées, se fonde sur trois éléments :

- une forte technicité ;
- des normes ou règles de comportement professionnel ;
- une contribution à un objectif d'intérêt général.

Si nous prenons, par exemple, le cas de la médecine, nous retrouvons ces trois attributs : la maîtrise d'une science, un code de déontologie et un objectif de santé publique. Ces trois éléments fondent également l'exercice libéral de la profession comptable : la connaissance

d'un vaste corpus théorique, un code de déontologie et la « production » d'un bien public, à savoir une information financière de qualité et certifiée, au bénéfice des diverses parties prenantes et des pouvoirs publics. C'est ce que rappelle la devise de l'Ordre des experts-comptables (OEC) : « **Science, indépendance, conscience** » (SIC). Elle est reprise dans le code de déontologie des professionnels de l'expertise comptable qui doivent exercer « leur activité avec compétence, conscience professionnelle et indépendance d'esprit » (art. 145), les mêmes valeurs régissant le commissariat aux comptes. Nous allons appliquer ces attributs au cursus commun de formation initiale des experts-comptables et des commissaires aux comptes.

## Science : la légitimité scientifique des experts

Les experts-comptables « se consacrent à la science et la technique comptable dans le respect des dispositions législatives et réglementaires applicables à l'exercice de leur profession » (Code de déontologie, art. 142). La maîtrise d'une science est un des piliers de la profession, un des fondements de sa légitimité, de son autorité intellectuelle, de sa réputation, de son utilité sociale. Avoir de l'ambition pour la profession n'est pas compatible avec une baisse du niveau d'exigence académique, fût-ce au prix d'une sélection sans complaisance quand elle est nécessaire.

La science se définit comme « un ensemble de connaissances acquises et organisées méthodiquement. [...] On fait de la science avec des faits comme une maison avec des

pierres ; mais une accumulation de faits n'est pas plus une science qu'un tas de pierres une maison<sup>1</sup>. » L'organisation méthodique des connaissances et leur transmission sont la raison d'être de l'enseignement supérieur. Si l'université au sens large, incluant l'ensemble des formations post-baccalauréat, n'a pas le monopole de la recherche, donc de la création de connaissances, elle joue un rôle essentiel dans ce domaine, rôle d'autant plus important dans les sciences humaines et sociales, dont la gestion et le droit, que les produits de la recherche sont peu commercialisables (absence de brevets). Du fait du classement des établissements, de leur évaluation<sup>2</sup>, du classement des revues académiques, de l'évaluation des chercheurs par le Conseil national des universités, c'est-à-dire par leurs pairs et indépendamment de leur hiérarchie lorsqu'ils sont candidats à une promotion et de la notation des chercheurs<sup>3</sup>, cette recherche subit une très forte pression internationale.

Concernant la comptabilité et les disciplines connexes (droit, économie, systèmes d'information, etc.), les contenus de la formation initiale sont normés grâce à des référentiels législatifs (directive européenne sur le contrôle légal des comptes, art. 6 à 10) ou des référentiels internationaux produits par la profession : les huit International Education Standards de l'IFAC dont l'OEC et la Compagnie nationale des commissaires aux comptes sont membres, l'Education Framework de Global Accounting Alliance (GAA) regroupant les dix plus grandes organisations professionnelles mondiales et représentant 1,4 million de professionnels<sup>4</sup> ou le cursus européen de Professional Accountancy Educa-

1. Foulquié P. (1982), *Dictionnaire de la langue philosophique*, PUF, p. 658.

2. L'évaluation des établissements est, en France, de la compétence d'une autorité administrative indépendante, le Haut Conseil pour l'évaluation de la recherche et de l'enseignement supérieur (HCERES).

3. Notation avec les index bibliométriques h et g de Harzing's Publish or Perish : <https://harzing.com/resources/publish-or-perish/>

4. La profession française n'en est pas membre.

tion Europe, dont la CNCC et l'OEC sont membres.

Comme le dit l'IFAC, la formation comptable est un écosystème complexe faisant intervenir de multiples acteurs (voir schéma ci-après).

### La formation comptable : un écosystème complexe faisant intervenir de multiples acteurs



Source : IFAC<sup>5</sup>.

En France, comme ailleurs, pour les comptables comme pour les médecins, architectes ou avocats, la formation initiale doit être le fruit d'une coopération des universitaires et professionnels, chacun jouant son rôle. En revanche, la séparation consistant à ce que l'un des deux exclue l'autre serait une grave erreur, la profession ayant plus à y perdre que l'université, qui continuera de toute façon à former les comptables en entreprise.

### Indépendance : la légitimité morale des experts

Les experts-comptables « doivent être libres de tout lien extérieur d'ordre personnel, professionnel ou financier qui pourrait être interprété comme constituant une entrave à leur intégrité ou à leur objectivité » (Code de déontologie, art. 147). L'indépendance fait passer l'intérêt général avant les intérêts particuliers ou partisans. Mais si les instances professionnelles devaient déterminer elles-mêmes l'accès à la profession et notamment assurer le contrôle des connaissances, elles pourraient être suspectées de privilégier des intérêts corporatistes : le malthusianisme dans certains cas, un favoritisme au profit de certains profils sans que cela soit justifié par des qualités académiques avérées dans d'autres cas. Dans la plupart des pays du monde, les organisations professionnelles laissent à l'université la responsabilité de la formation initiale tout en faisant part de leurs besoins (cas de la France, mais

aussi de l'Italie, de l'Espagne, de l'Allemagne ou de la Roumanie) ou, quand elles organisent elles-mêmes cette formation, c'est sous le contrôle d'une autorité administrative indépendante, d'un régulateur (cas de l'Institute of Chartered Accountants in England and Wales [ICAEW] supervisé par le Financial Reporting Council<sup>6</sup>).

L'université, en France, offre la garantie de son indépendance. Ainsi, le Code de l'éducation, art. L952-2, stipule que : « Les enseignants-chercheurs<sup>7</sup> [...] jouissent d'une pleine indépendance et d'une entière liberté d'expression dans l'exercice de leurs fonctions (...) sous les réserves que leur imposent, conformément aux traditions universitaires<sup>8</sup> et aux dispositions du présent code, les principes de tolérance et d'objectivité. Les libertés académiques sont le gage de l'excellence de l'enseignement supérieur et de la recherche français. Elles s'exercent conformément au principe d'indépendance des enseignants-chercheurs. » Ainsi, les enseignants-chercheurs, protégés par leur statut, peuvent statuer dans les jurys sans être soumis à des pressions politiques, économiques ou autres.

Une profession dont le capital réputationnel repose sur l'indépendance de ses membres vis-à-vis de leurs clients ne peut pas souhaiter valider elle-même les connaissances théoriques de ses futurs collaborateurs ou membres. L'employeur ne peut délivrer de diplômes<sup>10</sup>.

Bien évidemment, l'indépendance académique ne doit en aucun cas signifier l'isolement. Bien au contraire, comme le montre le cas de la France : les diplômes comptables supérieurs (DCG, DSCG et DEC)<sup>11</sup> sont délivrés par l'État, les membres des jurys sont nommés par le ministre en charge de l'Enseignement supérieur, présidés par des enseignants-chercheurs ou des inspecteurs de l'Éducation nationale. Cela n'empêche pas que les professionnels siègent dans ces jurys, participent à la conception des sujets, à la correction des copies, aux épreuves orales, etc. En ce qui concerne les évolutions réglementaires relatives aux diplômes, la concertation se fait très officiellement au sein de la Commission consultative pour la formation professionnelle des experts-comptables, placée sous la présidence du ministre ou de son représentant et au sein de laquelle siègent des représentants des autres ministères concernés, de l'Ordre et de la Compagnie, ainsi que des universitaires

et l'inspection générale. Mais, pour éviter tout conflit d'intérêts, les épreuves écrites font l'objet d'une double correction totalement anonyme, ce qui explique peut-être que parfois les notes soient moins bonnes qu'en cas de contrôle continu dans les établissements...

Cet équilibre des pouvoirs est, pour la profession, une protection et non une entrave à une évolution conforme à ses besoins. N'oublions pas que le ministre en charge de l'Enseignement supérieur doit rendre compte de l'insertion professionnelle des diplômés.

### Conscience : une contribution des experts à la création d'une valeur sociale

La prestation de serment des experts-comptables s'énonce ainsi : « Je jure d'exercer ma profession avec conscience et probité, de respecter et faire respecter les lois dans mes travaux » (Code de déontologie, art. 3).

Le mot conscience peut avoir de multiples significations. Dans ce contexte, il s'agit de conscience morale, « faculté de porter un jugement sur la valeur morale des actes humains »<sup>12</sup>. On parle ainsi d'objection de conscience, de bonne ou mauvaise conscience. C'est une « propriété qu'a l'esprit humain de porter des jugements normatifs spontanés et immédiats sur la valeur morale de certains actes [...] Quand (elle) s'applique à des actes futurs de l'agent, elle revêt la forme d'une "voix" qui commande ou défend ; quand elle s'ap-

5. <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/accountancy-education-ecosystems-are-complex-our-ability-attract-potential-accountants-suffers>

6. <https://www.frc.org.uk/accountants>

7. Il s'agit ici des seuls enseignants-chercheurs ayant le statut de fonctionnaire.

8. Les libertés académiques sont une tradition qui remonte au Moyen Âge, défendue par les Lumières, et sont respectées dans à peu près tous les pays démocratiques.

9. Souligné par nous, A. B.

10. D'une façon générale, suite à l'affaire Enron en 2001, l'IFAC a été entièrement réorganisé en 2002, sous la présidence de René Ricol, afin d'éviter toute tentative d'autorégulation.

Cela s'est notamment traduit par la création du Public Interest Oversight Board (PIOB).

11. Le certificat d'aptitude aux fonctions de commissaire aux comptes (CAFCAC) est organisé sous la tutelle de la Chancellerie et le jury est présidé par un magistrat qui en assure l'indépendance. Mais ce n'est pas un diplôme au sens du Code de l'éducation.

12. Foulquié, *op. cit.*, p. 124.

plique à des actes passés, elle se traduit par des sentiments de joie (satisfaction) ou de douleur (remords)<sup>13</sup>. » C'est « la capacité de porter des jugements moraux, de choisir de faire le bien et d'éprouver des remords lorsque l'on agit mal<sup>14</sup>. »

La conscience est un attribut d'une grande complexité. Elle relève plus de l'éducation reçue tout au long de la vie dans sa famille, dans son environnement, que de la seule formation reçue dans un établissement scolaire ou universitaire. Mais un enseignement de philosophie qui apprendrait à distinguer légalité, légitimité, déontologie et morale, à définir le bien commun, pourrait aider à prendre conscience de ce qu'est la conscience.

Si la conscience est une morale en action, elle est nécessaire pour servir l'intérêt général, donc nécessaire pour établir la légitimité d'une profession réglementée dont c'est l'un des trois attributs. Si la conscience morale ne peut être que partiellement de la responsabilité de l'université, elle est un facteur d'attractivité très important pour la profession comptable. Contribuer au bien commun, à la transparence et donc à la moralisation du monde des affaires, mais aussi

du monde politique, contribuer à la justice fiscale, à la lutte contre la fraude, aux objectifs de développement durable des organisations, à la sécurisation ou à la création d'emplois est certainement plus motivant, plus attractif pour beaucoup de jeunes, que de contribuer à créer de la valeur actionnariale.

### Trois piliers indissociables

En conclusion, la profession ne peut et ne doit sacrifier aucun des trois piliers qui constituent un actif immatériel essentiel tant pour elle-même que pour la société. Elle sera d'autant plus crédible qu'elle sera cohérente, dans toutes ses dimensions, dont la formation initiale, au regard de ce capital. Un expert-comptable ou un commissaire aux comptes doit être avant tout un expert en comptabilité, ce qui ne signifie pas être uniquement un technicien de la comptabilité.

La profession joue évidemment un rôle irremplaçable dans la formation pratique (le stage réglementaire) et la formation continue de ses membres. L'université, forte de son indépendance et de sa recherche, est irremplaçable aussi, mais sous le contrôle rigoureux des épreuves

menant aux diplômes d'État, pour transmettre et évaluer les connaissances théoriques nécessaires à l'exercice de la profession. Celle-ci doit poursuivre sa coopération avec l'université comme le font les autres grandes professions réglementées, et comme elle le fait depuis la création des maîtrises de sciences et techniques comptables et financières (MSTCF) en 1974 sous l'impulsion d'un professeur de droit privé de l'université de Grenoble, Dominique Lefèbvre. C'est dans ce dialogue que les transformations du cursus peuvent être pensées pour accompagner les évolutions de la profession et de la demande sociale. Elle doit bien évidemment aussi savoir dialoguer avec les autres disciplines dont le droit et les systèmes d'information, etc., s'appuyer sur des collaborateurs ayant d'autres compétences et apparaître comme le chef d'orchestre des multiples demandes des organisations, en gardant le souci de l'intérêt général. ■

---

13. Lalande A. (1983), *Vocabulaire technique et critique de la philosophie*, PUF, p. 175.

14. Auroux S. (sous la direction de) (1998), *Encyclopédie philosophique universelle*, PUF, p. 432.