

La normalisation comptable canadienne

Yves-Aubert Côté

Volume 60, numéro 3, 1992

URI : <https://id.erudit.org/iderudit/1104908ar>

DOI : <https://doi.org/10.7202/1104908ar>

[Aller au sommaire du numéro](#)

Éditeur(s)

HEC Montréal

ISSN

0004-6027 (imprimé)

2817-3465 (numérique)

[Découvrir la revue](#)

Citer ce document

Côté, Y.-A. (1992). La normalisation comptable canadienne. *Assurances*, 60(3), 475–488. <https://doi.org/10.7202/1104908ar>

Résumé de l'article

This study on accounting standard setting in Canada, extracted from a paper on the Canadian accounting profession, was presented by the author at the University of Hosei in Tokyo in August 1992. It is divided in three sections; historical development, existing accounting standard setting structure in Canada and prevailing orientations of Canadian accounting thought. The author concludes that Canadian accounting standard setting process is not beyond criticism. Yet, it undoubtedly reflects a thrust toward codifying practices, hence toward a greater coherence, a growing effort toward identifying solutions to emerging problems, a gradual assertion of a guiding role and a constant preoccupation to defend the role of professional judgment.

La normalisation comptable canadienne*

par

Yves-Aubert Côté**

This study on accounting standard setting in Canada, extracted from a paper on the Canadian accounting profession, was presented by the author at the University of Hosei in Tokyo in August 1992. It is divided in three sections; historical development, existing accounting standard setting structure in Canada and prevailing orientations of Canadian accounting thought.

475

The author concludes that Canadian accounting standard setting process is not beyond criticism. Yet, it undoubtedly reflects a thrust toward codifying practices, hence toward a greater coherence, a growing effort toward identifying solutions to emerging problems, a gradual assertion of a guiding role and a constant preoccupation to defend the role of professional judgment.



A. Évolution historique

Comme l'Institut Canadien des Comptables Agréés est l'organisme chargé de la normalisation au Canada, on ne s'étonnera pas que l'histoire de celle-ci se confonde avec l'histoire de celui-là. Les propos qui vont suivre vont forcément refléter cette réalité.

* Extrait d'un texte intitulé « La profession comptable canadienne : tour d'horizon », qui a fait l'objet d'une présentation par l'auteur à l'Université Hosei de Tokyo le 14 août 1992. Ce texte a été publié dans le *Cahier N° 9* de la collection « Cahiers de la Chaire des sciences comptables ».

** M. Yves-Aubert Côté est titulaire de la Chaire de sciences comptables de l'École des Hautes Études Commerciales de Montréal.

Les préoccupations initiales de normalisation et leurs suites concrètes (1936-1967)

476

Les premières préoccupations de normalisation comptable se sont manifestées à l'égard de la terminologie. Il n'y a pas de quoi surprendre pour qui observe la concision et la grande économie de mots auxquelles donnent lieu les états financiers. Ces préoccupations ont amené la mise sur pied par l'Institut canadien en 1936 d'un comité de terminologie appelé à « sensibiliser la profession à l'importance de normaliser le vocabulaire de la comptabilité ^{1, 2} ».

Par ailleurs, un programme de recherche conjoint entre l'Institut canadien et Queen's University, mis sur pied en 1939, disparaît sans appel avec l'entrée du Canada en guerre. Au lendemain du conflit, nouvelle relance, cette fois plus heureuse, de l'idée de normalisation.

L'I.C.C.A. crée un Comité des recherches en comptabilité et en vérification. A peine constitué, ce Comité publie en 1946 un premier bulletin qui contient les premières recommandations de la profession en ce qui touche aux normes de publication de l'information financière. Il sera suivi de vingt-cinq autres, le dernier paraissant en 1967. Chaque bulletin portant généralement sur un thème précis, l'ensemble se présente comme l'exposé d'un certain nombre de pratiques de comptabilité et de vérification qu'il conviendrait de retenir. Cela reflète les intentions du Comité exécutif de l'I.C.C.A. qui, dès octobre 1946, écrivait dans la « Préface des bulletins » avoir « autorisé son Comité des recherches en comptabilité et en vérification à publier sous sa responsabilité certains rapports. C'est pourquoi celui-ci a l'intention de faire paraître de temps à autre des

¹Harvey MANN, « Les C.A. du Canada... cent ans déjà », *CAmagazine*, l'Institut Canadien des Comptables Agréés, Toronto, décembre 1979, pp. 31-36. Là-dessus et en ce qui touche aux éléments historiques présentés au paragraphe suivant, voir également « L'I.C.C.A....son rôle et son histoire », Manuel de l'ICCA, volume 1, septembre 1973, p. 5.

²Ultérieurement, cette voie de la terminologie comptable se révélera être un terrain favorable à des publications à caractère bilingue aussi bien pour l'I.C.C.A. que pour l'Ordre des C.A. du Québec. Certaines d'entre elles auront un rayonnement notable dans la communauté comptable francophone.

bulletins dans lesquels il exposera son avis sur des questions relatives à la théorie et à la pratique de la comptabilité et de la vérification ». Ces avis sont essentiellement des recommandations. De tels avis ne comportent pas de caractère obligatoire. Ils contribueront toutefois à l'émergence d'un leadership émanant de la profession comptable en faisant progressivement apparaître l'I. C. C. A. comme figure de proue du milieu canadien en matière de ce que l'on conviendra ultérieurement d'appeler la normalisation comptable. Les bulletins cesseront d'être publiés à cause de leur remplacement en 1967 par le *Manuel de l'ICCA*.

477

La normalisation comptable prend forme et acquiert un double statut, professionnel et juridique (1968-)

Les bulletins visaient à codifier les meilleures pratiques en usage. L'action du temps se manifestant, une évolution s'est fait nettement sentir dans la conception du *Manuel de l'ICCA* : l'une des visées sera de chercher à modifier l'usage courant. Il en découlera une attitude plus novatrice face à l'avenir³.

Le *Manuel* aura pour matière de base l'ensemble des recommandations en comptabilité et en vérification énoncées jusqu'alors et encore en vigueur. Ce sera l'occasion d'une refonte du contenu des bulletins auxquels on ajoutera de nouveaux matériaux, ce qui en fera un ouvrage plus volumineux que les bulletins. Il aura pour objet de donner des directives et de formuler des recommandations sur toutes questions ayant trait à

³Un Groupe de travail (1966-1967) de l'I.C.C.A. est à l'origine de ces transformations. Il s'agit du *Study Group on Methods of Work and Organization* présidé par P. -Howard Lyons, F.C.A. (1928-1987). Comme le rappelle le *Rapport du Comité spécial sur l'établissement des normes présenté au Conseil des Gouverneurs de l'I.C.C.A.* (décembre 1980), l'étude du Groupe de travail de Lyons « déboucha sur le remplacement des Bulletins numérotés par le Manuel, sur l'introduction de la formule des exposés-sondages et sur l'établissement de groupes de travail, ou sections géographiques, au sein de ce qui était alors le Comité de recherche en comptabilité et en vérification » (p. 1). Et, plus loin (p. 15), il est précisé que le Rapport Lyons a favorisé « le passage de la codification d'un consensus à l'établissement de nouvelles pratiques... (en exprimant, notamment, l'avis que) "Le Comité de recherche devrait, dans une mesure beaucoup plus grande que par le passé, entreprendre des travaux de recherche de base aux frontières de notre profession plutôt que de réunir ses membres pour enregistrer les meilleures pratiques courantes." »

478

la théorie et à la pratique comptables. Le choix de présenter ce Manuel sous la forme d'un volume à feuilles mobiles devait assurer avec efficacité et à un coût raisonnable une mise à jour constante. À ce moment, l'I.C.C.A. a renforcé considérablement son équipe de recherche et la vingtaine d'années subséquentes permettra de mesurer la vitalité de cette équipe par le nombre de mises à jour dont le total, en mai 1992, s'établissait à 74. L'insertion de nouveaux chapitres aussi bien que la modification des chapitres existants ont été telles que nous sommes aujourd'hui en face non pas d'un, mais de deux volumes : l'un sur la comptabilité, l'autre sur la vérification. L'accélération du rythme de normalisation saute aux yeux. Plus important est le constat que les recommandations du Manuel sont devenues des normes minimales que l'expert-comptable a l'obligation de respecter⁴. Depuis 1969, il lui incombe en effet la responsabilité de faire la preuve qu'une dérogation est justifiée si elle existe. Notons que c'est dans cette publication qu'a pris place en décembre 1988 un nouveau chapitre (1000) qui a pour titre « Fondements conceptuels des états financiers ». Ce chapitre, légèrement retouché en mars 1991 pour englober les organismes sans but lucratif, reflète le choix canadien en matière de cadre théorique de la comptabilité générale.

On ne saurait enfin passer sous silence la sanction juridique apportée en 1975 par le législateur fédéral aux dispositions du *Manuel de l'ICCA*. Par l'introduction d'une disposition dans la *Loi sur les sociétés commerciales canadiennes* (maintenant désignée sous le nom de *Loi sur les sociétés par actions*), les sociétés constituées sous l'empire de cette loi doivent respecter les recommandations du Manuel. Pareilles dispositions ont pour conséquence d'attribuer juridiquement la responsabilité de la normalisation comptable au Canada à un groupement professionnel, l'Institut Canadien des Comptables Agréés.

⁴Harvey MANN, *loc. cit.*

B. Actuelle structure de normalisation comptable au Canada

Le XX^e siècle a vu naître et se développer le processus de normalisation comptable. Ce phénomène s'est manifesté à travers un cheminement qui a conduit à la mise en place de mécanismes variés selon les pays. Il n'existe pas, nous le savons, de modèle uniforme. Les auteurs américains L.A. Daley et G.E. Muller distinguaient naguère quatre processus de normalisation comptable⁵. Plus récemment, le vice-président directeur de CGA-Canada en identifiait cinq⁶. Pareille recherche de modèles mondiaux n'est pas sans mérite car elle a l'avantage de faire ressortir les lignes de force qui se dégagent. Elle risque toutefois de ne pas toujours pleinement rendre compte de la complexité du processus de normalisation. En effet, celui-ci met en scène un nombre non négligeable d'intervenants porteurs des préoccupations du milieu dans lequel ils exercent leur activité. Examinons la situation canadienne en nous référant au Japon.

479

La responsabilité de la normalisation

En vertu du régime constitutionnel que nous avons indiqué précédemment, le gouvernement fédéral canadien de même que les gouvernements provinciaux, peuvent adopter des lois régissant les sociétés commerciales et, partant, réglementer la diffusion de l'information financière. C'est un domaine où il y a double juridiction. En 1975, le législateur fédéral a, nous l'avons vu, introduit une disposition nouvelle dans la *Loi sur les sociétés commerciales canadiennes*. En vertu de cette disposition, les sociétés constituées sous l'empire de cette loi sont tenues de suivre les directives du *Manuel de l'ICCA*. Les provinces canadiennes ont adopté une position semblable. C'est ainsi qu'à leur tour, l'Ontario (1978) et le Québec (1982) ont repris à leur compte les mêmes exigences que la loi fédérale dans leur loi sur

⁵Lane A. DALEY et Gerhard G. MUELLER, « Accounting in the arena of world politics » in *Journal of Accountancy*, American Institute of Certified Public Accountants, Inc., New York, février 1982, pp. 40-50.

⁶Douglas J. MACDONALD, « En dehors des sentiers battus », *CGA Magazine*, CGA-Canada, Vancouver, mars 1992, pp. 59-64.

les valeurs mobilières. Voilà comment la normalisation comptable au Canada est devenue la responsabilité d'un groupement professionnel, l'Institut Canadien des Comptables Agréés. On aura, bien sûr, compris que l'exigence juridique, dans toute sa rigueur, ne touche qu'aux sociétés dont les activités tombent sous l'autorité de l'une ou l'autre de ces lois. Cette situation place techniquement à l'écart de pareille rigueur les entreprises qui ne sont pas assujetties à ces lois. Toutefois, force nous est de reconnaître qu'en pratique cette distinction n'a guère de signification. À défaut, en certaines circonstances, d'être juridique, la portée des recommandations du Manuel est incitative à ce point qu'elle prend valeur de modèle à suivre duquel on ne peut s'éloigner que pour motif, comme nous l'avons indiqué plus haut en faisant ressortir l'obligation qu'a l'expert-comptable de s'en expliquer s'il en déroge.

Au Canada, le processus de normalisation repose donc entièrement sur les épaules d'une corporation professionnelle. L'Institut Canadien des Comptables Agréés établit les normes à suivre. Au Japon, en revanche, le processus de normalisation est entre les mains d'un Conseil (*The Business Accounting Deliberation Council*) qui formule des avis au ministre des Finances à qui revient la responsabilité de la décision quant à l'imposition des normes⁷. Dans un cas, l'organisme est privé et souverain. Dans l'autre, selon le directeur général de l'institut des CPA du Japon, monsieur Eichi Shiratori, l'organisme qu'est « le conseil est tenu pour un groupe consultatif du ministère des Finances et est généralement considéré comme étant dirigé par ce ministère⁸ ».

Le mécanisme de normalisation

L'Institut Canadien des Comptables Agréés assume la responsabilité de normalisation par le moyen d'un Conseil des normes comptables, créé par l'organe suprême de l'I.C.C.A.

⁷Frederick D.S. CHOI et Kazuo HIRAMATSU, *Accounting and Financial Reporting in Japan*, Van Nostrand Reinhold (UK) Co. Ltd, Molly Millars Lane, Wokingham, Berkshire, England, 1987, 276 pages, pp.31-37.

⁸Cité par Douglas J. MACDONALD, *loc. cit.*

qu'est le Conseil des gouverneurs. Celui-ci « a approuvé le mandat et le règlement intérieur du Conseil des normes comptables⁹ ». Ce dernier, à son tour, « a le pouvoir de publier de temps à autre des recommandations portant sur la pratique de la comptabilité¹⁰ ». Voilà qui nous éclaire sur le mandat. Nous ajouterons les observations suivantes :

- les recommandations dont il est ici question sont exécutoires, ce qui est différent de la situation japonaise où les avis prennent la forme de conseils au ministre des Finances qui décidera d'appliquer ou de ne pas appliquer l'avis ;
- les décisions du Conseil des normes comptables n'engagent que sa propre responsabilité ;
- la loi doit toujours primer sur les recommandations ;
- les recommandations ne doivent généralement pas être tenues pour rétroactives.

481

L'actuel Conseil des normes comptables de l'I.C.C.A. a remplacé le 1^{er} octobre 1991 le Comité des normes comptables. Le Conseil se compose de quinze membres. De taille plus modeste que le Conseil japonais qui compte 39 membres, le Conseil canadien est forcément d'une moins grande représentativité, comme le montre le tableau¹¹ suivant :

Composition du nouveau conseil des normes comptables

Membres ayant droit de vote nommés par	En 1990	Maintenant
ICCA	17	8
Autres organismes*	3	4
Membre additionnel nommé par l'ICCA**		1
	20	13

⁹ *Manuel de l'ICCA*, mars 1992, p. 9.

¹⁰ *Op. cit.*

¹¹ John H. DENMAN, « Plus qu'un changement de nom », *CAMagazine*, l'Institut Canadien des Comptables Agréés, Toronto, février 1992, p.68.

Nombre de votes requis pour approbation
des normes

14

9

* Les autres organismes qui peuvent nommer des membres sont l'Institut des dirigeants financiers du Canada, la Société des comptables en management du Canada, le Conseil canadien des analystes financiers, CGA-Canada et l'Association canadienne des professeurs de comptabilité.

** Un membre additionnel a été nommé par l'ICCA par suite du refus de CGA-Canada de nommer un membre.

482

Aux treize membres bénévoles ayant droit de vote s'ajoutent deux permanents (le vice-président principal, Recherche et normalisation, et le directeur de la normalisation) qui n'ont pas droit de vote.

Ajoutons que le mode de fonctionnement de la normalisation canadienne implique l'utilisation de la méthode des exposés-sondages. Le Canada emploie cette méthode depuis le moment où l'I.C.C.A. a procédé au remplacement des *Bulletins* par le *Manuel de l'ICCA* (1967)¹². Elle consiste à rendre public un projet de texte appelé ultérieurement à être incorporé au Manuel. Les destinataires, du milieu comptable ou en-dehors de celui-ci, sont invités à faire parvenir leurs commentaires au Conseil des normes (de comptabilité ou de vérification, selon le cas). Ces commentaires sont mis à la disposition du public à moins que leur auteur ait demandé qu'ils soient tenus confidentiels. Le Conseil des normes analyse cet ensemble, apporte généralement des retouches à son projet d'origine et prend finalement position dans un texte définitif remanié qui prend place dans le Manuel.

C. Orientations dominantes de la pensée comptable canadienne

Les travaux théoriques dominants¹³ font ressortir qu'au Canada la comptabilité s'est développée sous le signe du

¹²Rapport du Comité spécial sur l'établissement des normes présenté au Conseil des Gouverneurs de l'I.C.C.A., Toronto, décembre 1980, p.113.

¹³Voir à cet égard les travaux de R.M. SKINNER et d'Edward STAMP.

pragmatisme, doctrine particulièrement marquée par l'oeuvre du philosophe américain William James (1842-1910). Celui-ci a établi une règle de vérité : celle que « la vérité d'une proposition consiste... dans le fait qu'elle est "utile", qu'elle "réussit", qu'elle "donne satisfaction"¹⁴ ». La « Préface des Bulletins » du Comité des recherches en comptabilité et vérification (1946, avec révision en 1948) est porteuse de cette doctrine lorsque l'on indique que ledit comité s'efforcera de « rendre le plus de services possible aux membres de l'Institut Canadien des Comptables Agréés ». À cette fin, les bulletins refléteront ce que le Comité « considère comme la meilleure pratique reconnue ». On formulera également des suggestions sur la manière de « traiter les éléments nouveaux qui apparaissent dans les états comptables, par suite des changements de la situation économique et sociale ». La démarche du Comité se présente en définitive comme un effort visant à mettre un peu d'ordre dans la pratique comptable aussi bien qu'à proposer, le cas échéant, des solutions face aux problèmes nouveaux qui se poseront.

483

Cette réalité, que cherche à cerner le Comité, est faite des contradictions et des ambiguïtés des pratiques existantes. Elle amènera le théoricien R.M. Skinner à publier un ouvrage que l'on peut considérer comme étant le premier inventaire des pratiques canadiennes et l'amorce d'un discours critique sous le titre *Accounting Principles : A Canadian Viewpoint*. La version française sort des presses en 1973 et s'intitule *Les principes comptables : une étude canadienne*. Dans la première partie de son ouvrage, la plus importante quant à l'étendue, R.M. Skinner s'attache à décrire d'une manière critique la situation actuelle de la pratique comptable au Canada. Dans la seconde partie du même ouvrage, l'auteur réagit contre le courant pragmatique qu'il associe à la démarche inductive. Il exprime alors l'avis

¹⁴ André LALANDE, *Vocabulaire technique et critique de la philosophie*, Presses Universitaires de France, Paris, 1962, 1323 pages, p. 805. W. James ne peut toutefois revendiquer la paternité de l'expression, car « le mot pragmatisme a été créé par le philosophe américain C.S. Pierce (1839-1914) pour désigner une théorie de la signification qu'il expose particulièrement dans deux articles (*How to make our Ideas clear ?*, 1878, *What is Pragmatism ?* 1905)... W. James transforme cette théorie en théorie de la vérité. » Tiré de Sylvain AUROUX et Yvonne WEIL, *Dictionnaire des auteurs et des thèmes de la philosophie*, Hachette, Paris, 1984, 287 pages, p. 230.

« que la théorie comptable tirerait avantage actuellement d'une forte injection de logique déductive et d'un effort vigoureux pour supprimer les pratiques comptables contradictoires que des circonstances différentes ne justifient pas¹⁵ ».

484

Quelques années plus tard, en 1980 plus précisément (la version française sort en 1981) et encore sous les auspices de l'Institut Canadien des Comptables Agréés, paraît une monographie qui aura une influence déterminante sur le choix que fera le Canada en 1988 d'un cadre théorique en comptabilité. L'auteur de cette monographie est Edward Stamp (1929-1986). Son argumentation est porteuse du courant pragmatique. Ainsi, il est amené à juger que le cadre théorique américain soulève des réserves à cause de l'approche axiomatique qu'il retient. Ces réserves sont à ses yeux d'une importance telle qu'elles justifient que l'on s'en éloigne. C'est ainsi qu'il écrit : « Concevoir un cadre théorique de cet ordre, c'est aborder les problèmes de comptabilité d'une façon normative, voire autoritaire alors que, dans la présente monographie, on a au contraire insisté sur la nécessité de satisfaire les besoins de tous les utilisateurs légitimes des états financiers, de se conformer à certains critères (comme ceux qui sont présentés au chapitre 7) et de chercher à obtenir un consensus général lors de l'élaboration des normes afin qu'elles soient généralement acceptées¹⁶. » Il va même un peu plus loin jusqu'à écrire que « l'idée selon laquelle la solution des problèmes de normalisation comptable résiderait dans la mise au point d'un cadre théorique de nature axiomatique procède d'analogies douteuses avec la science et peut-être avec les mathématiques pures (y compris la géométrie). Si, dans son essence, la comptabilité s'apparentait effectivement à la science ou à la géométrie, les experts-comptables pourraient s'inspirer de la démarche scientifique ou mathématique. Si cela était possible, ce serait perçu comme nécessaire et, effectivement, ce serait

¹⁵R.M. SKINNER, *Les principes comptables : une étude canadienne*, l'Institut Canadien des Comptables Agréés, Toronto, 1973, 539 pages, p. 331.

¹⁶Edward STAMP, *L'information financière publiée par les sociétés : évolution future*, Étude de recherche, l'Institut Canadien des Comptables Agréés, Toronto, 1980-1981, 125 pages, p. 102.

nécessaire. Mais, puisque, de par la nature de la comptabilité, cela n'est pas possible, la question ne se pose pas¹⁷. » En définitive, et contrairement à ce qu'a fait le FASB aux États-Unis, l'étude « soutient qu'il ne convient pas que le cadre théorique repose sur un ensemble de définitions (des divers éléments, actif, passif, etc.) car : 1) chaque groupe d'utilisateurs pourrait préférer une définition différente, ce qui obligerait l'organisme normalisateur à adopter des définitions trop générales, et 2) certaines définitions pourraient souffrir d'omissions graves¹⁸. »

485

Le normalisateur canadien a retenu l'approche descriptive dans le choix qu'il a fait en 1988 d'un cadre théorique de la comptabilité générales¹⁹. Il est ainsi conduit à fonder le développement de la comptabilité sur l'usage. Dans la mesure où la démarche est inductive, il n'est pas certain que les pratiques comptables reposent toujours sur des assises théoriques valables. Alors perce le risque que le développement de la pensée comptable soit influencé par les préjugés ou les intérêts des gestionnaires d'entreprises. Dans ces conditions, la tradition comptable, qui se sera développée à la faveur du pragmatisme, jouera. Les normes et pratiques comptables aussi bien que les principes comptables généralement admis seront marqués par elle plutôt que par leur valeur conceptuelle intrinsèque. Un tel moule de pensée, utilisé d'une manière exclusive, comporte l'inconvénient de ne pas favoriser, sinon d'entraver, les appels à

¹⁷Edward STAMP, *Op. cit.*, p. 103.

¹⁸Joel H. ARMENIC et W. Morley LEMON ont présenté un résumé succinct du contenu de la monographie dans leur article intitulé « Avons-nous besoin d'un cadre théorique comptable au Canada ? », *CAMagazine*, l'Institut Canadien des Comptables Agréés, Toronto, juillet 1984, pp. 28-34.

¹⁹Le cadre théorique canadien a récemment donné lieu à la publication d'un ouvrage qui en fait l'analyse. Cet ouvrage est le suivant :

Yves-Aubert CÔTÉ (École des H.E.C., Montréal) et Doria TREMBLAY (Université Laval, Québec), *Le cadre théorique de la comptabilité générale - Situation au Canada*, Chaire de sciences comptables (H.E.C.) et Éditions du renouveau pédagogique, Montréal, 1992, 76 pages.

Dans un premier temps, les auteurs cherchent à comprendre, à l'aide de l'histoire, la situation actuelle au Canada en ce qui touche au cadre théorique de la comptabilité générale. Dans un second temps, ils procèdent, sur un plan prospectif, à une analyse du choix canadien. Certains passages du présent texte ont été tirés de cette publication.

la créativité résultant des changements qui surviennent dans le milieu économique, politique et social. Le rythme et la capacité d'adaptation de la comptabilité pourraient en souffrir, comme sa capacité d'anticipation.

486 Par ailleurs, si l'approche normative est porteuse d'avenir parce que plus susceptible d'engendrer des changements dans le développement de la comptabilité, elle peut présenter un inconvénient de taille. En effet, lorsqu'on la retient, à l'intérieur d'une démarche déductive, il devient nécessaire de vérifier empiriquement les hypothèses développées. Car, même si les hypothèses présentent de la cohérence et de la logique, il est toujours possible qu'elles ne rejoignent pas la réalité, que les prémisses sur lesquelles elles reposent soient erronées ou que les observations qui ont pu les inspirer soient insuffisantes.

Nous pensons qu'il devrait en définitive exister une relation étroite entre les deux approches à l'intérieur d'une méthode ambivalente. En effet, l'approche inductive - descriptive serait mise au service d'une démarche de corroboration des conclusions de l'approche déductive - normative. La première servirait alors à une vérification empirique des prémisses et hypothèses non encore expérimentalement démontrées de la seconde.

Conclusion

La tradition comptable anglo-saxonne a marqué les origines de la profession comptable canadienne. La première association de comptables créée au Canada était un organisme anglophone : les membres fondateurs étaient en forte majorité de langue anglaise et les deux premiers présidents étaient écossais. Plusieurs des grands cabinets d'experts-comptables furent créés par des britanniques et des écossais.

Dès la seconde décennie du XX^e siècle, l'influence des États-Unis se fait sentir par l'emploi de manuels américains dans

l'enseignement, à la place des britanniques²⁰. La vigueur et la force de l'économie américaine, l'esprit d'entreprise et le savoir-faire technique qu'on y observe ne seront pas non plus sans effet sur le Canada. Les liens entre les entreprises canadiennes et américaines vont s'intensifier et se manifester, notamment, par la réglementation (par exemple, celle de la Securities and Exchange Commission) que les cabinets d'experts-comptables devront forcément prendre en compte.

Par ailleurs, il existe une indéniable volonté de préserver l'identité nationale canadienne au plan comptable, comme en témoignent les divergences relativement nombreuses entre le Canada et les États-Unis relevées, entre autres, en 1978 dans le rapport Adams²¹. Le choix canadien plus récent d'un cadre théorique en est également le reflet puisqu'il marque des différences malgré certaines ressemblances avec le cadre américain²².

487

De plus, au plan comptable, l'identité nationale canadienne comporte un trait que l'on ne saurait passer sous silence. À l'image du Canada, l'Institut Canadien des Comptables Agréés, le groupe le plus nombreux, est un organisme bilingue. Le nombre grandissant de comptables agréés francophones de la province de Québec a contribué au cours des quarante dernières

²⁰Le Québec, partie française du Canada, n'échappe pas au phénomène, qui se produira toutefois plus tardivement. Les professeurs de comptabilité de l'École des Hautes Études Commerciales de Montréal, la première école d'administration universitaire du Canada (fondée en 1907, après Wharton à Philadelphie), utiliseront des manuels français jusqu'au moment de la rupture avec la France causée par la Seconde Guerre mondiale. Depuis une trentaine d'années un nombre grandissant d'ouvrages et de travaux de recherche ont été publiés en langue française par des enseignants québécois. Ils reflètent, bien entendu, à la fois les particularités nord-américaines du milieu comptable et les traits de la culture française.

²¹Ce rapport, du nom de son président John W. Adams, est le résultat du travail d'un comité chargé par le Conseil des gouverneurs de l'I.C.C.A., en avril 1977, d'étudier le rôle du vérificateur. Il a été publié dans *CAMagazine* en avril 1978. L'une des quatre annexes porte sur les différences entre les milieux américain et canadien. Nous renvoyons aussi le lecteur à la brochure *Accounting Principles and Practices in Canada and the United States of America*, 1988, *A Survey of Significant Differences*, National Accounting and Auditing Services, Price Waterhouse (Canada), July, 1988.

²²Le cadre canadien est axé, par exemple, sur les *états financiers* et les *notes afférentes*. Il est plus étroit que le cadre américain en ce qu'il ne retient pas la notion de *renseignements complémentaires* ou celle d'*informations volontaires*.

années à faire reconnaître le fait français. L'I.C.C.A. utilise maintenant les deux langues officielles du pays : l'anglais et le français. Il en va de même pour les deux autres groupements : l'Association des comptables généraux licenciés du Canada et la Société des comptables en management du Canada.

Le processus canadien de normalisation comptable n'est pas à l'abri des critiques. Malgré ce constat, on doit reconnaître que l'expérience canadienne reflète

488

- la recherche d'une codification des pratiques et, partant, d'une plus grande cohérence ;
- le souci grandissant d'identifier des voies de solution aux problèmes nouveaux ;
- la manifestation progressive d'une volonté de servir de guide ;
- la préoccupation constante de maintenir le champ d'exercice du jugement professionnel.