



HAL
open science

Le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS au sein des organisations - Essai d'observation et d'interprétation des pratiques -

Annelise Couleau-Dupont

► **To cite this version:**

Annelise Couleau-Dupont. Le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS au sein des organisations - Essai d'observation et d'interprétation des pratiques -. Gestion et management. Université Nice Sophia Antipolis, 2010. Français. NNT: . tel-00830405

HAL Id: tel-00830405

<https://theses.hal.science/tel-00830405>

Submitted on 5 Jun 2013

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

UNIVERSITE DE NICE-SOPHIA ANTIPOLIS

ECOLE DOCTORALE : DESPEG

Laboratoire : GREDEG/ CNRS UMR N° 6227

250, rue Albert Einstein

06560 Valbonne

THESE

pour l'obtention du titre de

DOCTEUR ES SCIENCES DE GESTION

**LE PROCESSUS D'APPROPRIATION DU REFERENTIEL IAS/IFRS
AU SEIN DES ORGANISATIONS**

- Essai d'observation et d'interprétation des pratiques -

Présentée et soutenue publiquement par

Annelise COULEAU-DUPONT

Le 10 mai 2010

JURY

DIRECTEUR DE RECHERCHE : M. Guy SOLLE,
Professeur à l'Université Paul Verlaine - Metz

RAPPORTEURS : M. Denis CORMIER,
Professeur à l'Université du Québec Montréal
(UQAM)

M. Pierre GENSSE,
Professeur à l'Université de Toulon

SUFFRAGANTS : M. Pierre-Laurent BESCOS,
Professeur à l'EDHEC Nice

M. Alain BURLAUD,
Professeur au CNAM Paris

M. Robert TELLER,
Professeur à l'Université de Nice-Sophia Antipolis

UNIVERSITE DE NICE-SOPHIA ANTIPOLIS

ECOLE DOCTORALE : DESPEG

Laboratoire : GREDEG/ CNRS UMR N° 6227

250, rue Albert Einstein

06560 Valbonne

THESE

pour l'obtention du titre de

DOCTEUR ES SCIENCES DE GESTION

**LE PROCESSUS D'APPROPRIATION DU REFERENTIEL IAS/IFRS
AU SEIN DES ORGANISATIONS**

- Essai d'observation et d'interprétation des pratiques -

Présentée et soutenue publiquement par

Annelise COULEAU-DUPONT

Le 10 mai 2010

JURY

DIRECTEUR DE RECHERCHE : M. Guy SOLLE,
Professeur à l'Université Paul Verlaine - Metz

RAPPORTEURS : M. Denis CORMIER,
Professeur à l'Université du Québec Montréal
(UQAM)

M. Pierre GENSSE,
Professeur à l'Université de Toulon

SUFFRAGANTS : M. Pierre-Laurent BESCOS,
Professeur à l'EDHEC Nice

M. Alain BURLAUD,
Professeur au CNAM Paris

M. Robert TELLER,
Professeur à l'Université de Nice-Sophia Antipolis

L'université n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses : ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

Le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS au sein des organisations

- Essai d'observation et d'interprétation des pratiques □

Annelise Couleau-Dupont

Résumé :

Nos travaux portent sur le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS au sein des organisations. Ils tentent de décrire et d'expliquer la rencontre de l'outil de gestion que constituent les normes internationales avec l'organisation et les changements induits par son adoption, en retenant principalement trois approches : une perspective rationnelle, une perspective socio-politique et une perspective psycho-cognitive. Par ailleurs, pour enrichir nos travaux et permettre de mieux appréhender notre objet de recherche, nous avons fait notamment des emprunts à la théorie néo-institutionnelle et à la théorie de la structuration.

L'examen de deux études de cas longitudinales révèle que le processus d'appropriation peut être décomposé en deux grandes périodes : la première correspond à l'introduction du référentiel IAS/IFRS et comporte les phases d'initiation, d'adoption et d'adaptation. La deuxième période représente la mise en œuvre de l'outil, marquée par les phases d'acceptation, de routinisation et d'intégration.

La description de ce processus vise à aider la réflexion managériale liée à l'appropriation d'un outil de gestion, en l'occurrence du référentiel IAS/IFRS et à suggérer des propositions destinées à en favoriser son inscription sociale.

Mots clés : Appropriation, outil de gestion, référentiel IAS/IFRS

Laboratoire : GREDEG/ CNRS UMR N° 6227 - Valbonne

The appropriation process of the IAS/IFRS repository within organizations

- Trial Observation and interpretation practices □

Annelise Couleau-Dupont

Abstract :

Our works concern the appropriation process of the IAS/IFRS repository within organizations. They try to describe and to explain the meeting of the management tool made up by international standards with the organization, and the changes inferred from its adoption, keeping mainly three approaches: a rational perspective, a socio-political perspective and a psycho-cognitive perspective. In addition, to enrich our work and to allow to better apprehend our object of research, we in particular made loans with the néo-institutional theory and the theory of the structuring.

The exam of both longitudinal case studies reveals that the appropriation process can be split up into two periods: the first one corresponds to the introduction of the IAS/IFRS repository and contains the initiation, adoption and adaptation phases. The second period represents the tool implementation, marked by the acceptance, routinisation and integration phases.

The description of this process tries to assist managers in thinking related to appropriation of a management tool, in the case of IAS/IFRS and to suggest proposals intended to support its social inscription.

Key words : *Appropriation, management tool, IAS/IFRS standard.*

Research Unit : GREDEG/ CNRS UMR N° 6227 □ Valbonne

A ma fille Elise,

pour qui ce travail doctoral a rimé avec compréhension et sagesse.

REMERCIEMENTS

Cette thèse n'aurait pu aboutir sans les implications multiformes de tous ceux qui m'ont accompagnée tout au long de ces années de recherche. Les remerciements présentés ci-dessous leur expriment toute ma reconnaissance.

Tout d'abord, je tiens à remercier mon directeur de recherche, Monsieur Guy Solle, Professeur à l'Université Paul Verlaine de Metz, qui a su me donner goût à la recherche lors de ses cours dispensés dans le cadre du Master recherche, aiguïser ma curiosité et m'amener à poser un regard nouveau sur des concepts déjà étudiés. Il a dirigé avec rigueur, patience et confiance cette recherche, en me prodiguant conseils et encouragements, tout en me laissant une grande liberté dans mes choix théoriques et méthodologiques.

Ma gratitude va également à Monsieur Robert Teller, Professeur à l'Université de Nice-Sophia Antipolis, qui a contribué activement à l'orientation de ma recherche sur le référentiel IAS/IFRS par le travail de synthèse, effectué à sa demande en Master recherche, basé sur l'ouvrage intitulé « Faire de la recherche en comptabilité financière ? ». Je suis très honorée qu'aujourd'hui Monsieur Robert Teller ait accepté d'évaluer ce travail doctoral que j'avais à cœur de lui présenter.

J'adresse mes plus sincères remerciements à Monsieur Denis Cormier, Professeur à l'Université du Québec et à Monsieur Pierre Gensse, Professeur à l'Université de Toulon qui ont accepté la lourde tâche de rapporteurs ainsi qu'à Monsieur Pierre-Laurent Bescos, Professeur à l'EDHEC Nice et à Monsieur Alain Burlaud, Professeur au CNAM Paris pour avoir accepté de lire et commenter ce manuscrit.

Je n'oublie pas non plus, les représentants des groupes internationaux, qui m'ont facilité l'accès au terrain, ainsi que les managers du projet de conversion des comptes au référentiel IAS/IFRS, qui m'ont aimablement accueillie dans leurs services afin que je puisse conduire ce travail doctoral.

Mes remerciements vont également aux membres de la communauté scientifique avec lesquels j'ai pu avoir des échanges très enrichissants et obtenir de précieux conseils pour conduire mes travaux : Mme Cécile Ayerbe, Mme Martine Girod Seville, Mme Véronique Zardet, M. David Autissier, M. Gérard Charreaux, M. Albert David et M. Hervé Stolowy.

Pour finir, je tiens à remercier ma famille, mes proches et amis, qui m'ont toujours encouragée pour mener à bien ce travail.

SOMMAIRE

REMERCIEMENTS	1
SOMMAIRE	3
INTRODUCTION GENERALE	5
1. Pourquoi étudier le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS ?	7
2. Comment étudier le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS ?	14
3. Articulation de la thèse	20
PARTIE 1 : CADRE CONTEXTUEL ET METHODOLOGIQUE DE LA RECHERCHE.....	27
CHAPITRE 1 : PREMIERE LECTURE DU REFERENTIEL IAS/IFRS : UNE APPROCHE NORMATIVE	31
Introduction.....	33
Section 1 : Vers une convergence des normes comptables internationales.....	35
Section 2 : Vers un encadrement des pratiques comptables internationales	41
Section 3 : Vers une convergence des référentiels comptables nationaux.....	51
Conclusion	63
CHAPITRE 2 : ELABORATION DE LA QUESTION DE RECHERCHE ET PRESENTATION DE L'APPROCHE METHODOLOGIQUE.....	65
Introduction.....	67
Section 1 : La construction de l'objet de la recherche	67
Section 2 : Les choix méthodologiques	75
Section 3 : La présentation des cas	102
Conclusion	119
PARTIE 2 : CADRE THEORIQUE DE LA RECHERCHE	121
CHAPITRE 3 : DEUXIEME LECTURE DU REFERENTIEL IAS/IFRS : LE PRISME DE L'APPROPRIATION	125
Introduction.....	127
Section 1 : Le référentiel IAS/IFRS, une innovation managériale et comptable ?	128
Section 2 : Le référentiel IAS/IFRS, un outil de gestion ?	135
Section 3 : Le concept d'appropriation ?	140
Conclusion	153
CHAPITRE 4 : SOUBASSEMENTS THEORIQUES DU PROCESSUS D'APPROPRIATION DU REFERENTIEL IAS/IFRS.....	155
Introduction.....	157
Section 1 : Vers un modèle d'appropriation.....	158

Section 2 : Les acteurs du processus d'appropriation.....	167
Section 3 : Le mode d'organisation du processus d'appropriation.....	176
Conclusion	187
PARTIE 3 : OBSERVATION ET INTERPRETATION DES PRATIQUES D'APPROPRIATION	189
CHAPITRE 5 : INTRODUCTION DU REFERENTIEL IAS/IFRS	195
Introduction.....	197
Section 1 : Phase d'initiation.....	198
Section 2 : Phase d'adoption	216
Section 3 : Phase d'adaptation	253
Conclusion	278
CHAPITRE 6 : MISE EN OEUVRE DU REFERENTIEL IAS/IFRS.....	283
Introduction.....	285
Section 1 : Phase d'acceptation.....	286
Section 2 : Phase de routinisation	310
Section 3 : Phase d'intégration	325
Conclusion	340
CONCLUSION GENERALE : LIMITES ET PERSPECTIVES DE NOTRE RECHERCHE.....	345
1. Les principaux résultats de la recherche	348
2. Les apports de la recherche	348
3. Les limites de la recherche.....	361
4. Des perspectives pour la recherche.....	362
REFERENCES BIBLIOGRAPHIQUES	365
ANNEXES	385
LISTE DES FIGURES	439
LISTE DES TABLEAUX.....	441
GLOSSAIRE	443
TABLE DES MATIERES	445

INTRODUCTION GENERALE

Le développement des marchés financiers, les transactions transnationales et la nécessité de faciliter l'accès des investisseurs à des données fiables, compréhensibles, interprétables et surtout homogènes et comparables, ont contribué à la mise en place de normes comptables internationales, les IAS/IFRS (*International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards*).

C'est en novembre 1995 que la Commission européenne a souligné « *la nécessité pour l'Union d'agir sans tarder afin que les préparateurs et les utilisateurs de comptes aient l'assurance que les entreprises désireuses de lever des capitaux sur le marché américain, et les autres marchés mondiaux, n'auraient pas à sortir du cadre comptable de l'Union* ».

En outre, après les scandales financiers du début des années 2000 en Europe et aux États-Unis (Enron, WorldCom, etc.), les pouvoirs publics se sont attachés à renforcer la qualité de la communication financière afin de rétablir la confiance du public, des épargnants et des investisseurs.

« *En juillet 2002, le Parlement Européen et le Conseil des ministres de l'Union européenne entérinaient définitivement le projet consistant en ce que toutes les sociétés en Europe appliquent automatiquement et obligatoirement à compter de 2005 les normes de l'IASB (International Accounting Standards Board) en matière de comptes consolidés. Cette décision, qui était l'aboutissement d'un processus ayant mûri pendant plusieurs années, constitue un changement fondamental dans la vie des entreprises qui va au-delà des cercles comptables et des dirigeants. Même si les changements ne concernent pour l'instant que les plus grands groupes, c'est à terme l'ensemble du système comptable et toutes les entités économiques qui en seront affectés* » (Capron 2005, p. 5-6).

1. Pourquoi étudier le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS ?

C'est après des années de pratique comptable, tant au sein d'une organisation en qualité de chef comptable, qu'en tant qu'enseignante en classes préparatoires au DCG (Diplôme de Comptabilité et de Gestion) et au DSCG (Diplôme Supérieur de Comptabilité et de Gestion), que nous avons vécu l'émergence du référentiel IAS/IFRS.

Notre parcours, déjà riche d'une approche de terrain, mais aussi marqué par notre volonté de revisiter les organisations loin desquelles nous nous trouvions depuis plusieurs années pour assurer l'enseignement de la comptabilité, nous a conduit à emprunter les voies de la recherche que nous avons pu appréhender lors de la préparation du Master recherche en sciences de gestion.

Ainsi, notre périple nous a conduit à observer un changement important dans la vie des entreprises qui est induit par l'adoption du référentiel IAS/IFRS. Nous allons nous attacher à en expliquer les motifs en précisant, dans un premier temps, la genèse de notre recherche et dans un deuxième temps, la problématique retenue.

1.1. La genèse de notre recherche

Outre les raisons liées à notre parcours professionnel évoquées ci-avant, deux raisons essentielles président à l'orientation de nos travaux de recherche et tiennent à l'existence d'un événement historique à observer et l'émergence d'un nouvel outil de gestion marqué par une forte « flexibilité interprétative ».

Un événement historique à observer

La première raison tient à l'ampleur du mouvement de normalisation comptable et à la nécessaire appropriation du nouveau référentiel comptable IAS/IFRS (*International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards*) par les plus grands groupes. Il nous est donc apparu comme tout particulièrement intéressant d'étudier un moment historique dans la vie d'un référentiel comptable : son appropriation au sein des organisations.

Le Parlement et le Conseil Européen ont adopté le 19 juillet 2002 le règlement CE 1606-2002, rendant obligatoire l'application des normes comptables internationales pour tous les états financiers consolidés publiés à partir du 1^{er} janvier 2005, et ce, pour toutes les sociétés faisant appel public à l'épargne sur un marché européen. Entre la publication du règlement en 2002 et la première publication de comptes conformes aux normes IAS/IFRS au 31 décembre 2005, les groupes ont eu une période très courte pour s'adapter. « *Le changement complet de normes comptables est un événement considérable pour une entreprise car la comptabilité touche l'intégralité de la firme* » (Demaria 2008). De ce fait, dès 2003, les entreprises ont entamé la préparation de la migration aux normes internationales, afin de produire des états financiers 2004 conformes à la fois aux normes françaises et internationales, et des comptes 2005 en IAS/IFRS. Cette étape cruciale représente la période de transition ou de première application des normes IAS/IFRS. La date de transition est « *le début de la première période pour laquelle une entreprise présente des états financiers comparatifs complètement conformes aux IFRS dans ces premiers états financiers en IFRS* » (Deloitte 2004, p. 8). Pour les groupes dont l'exercice comptable coïncide avec l'année civile, cette date est le 1^{er} janvier 2004.

Un outil à forte « flexibilité interprétative »

La deuxième justification de l'orientation de nos travaux tient à l'importance de l'activité d'appropriation du référentiel et d'interprétation dans l'application des normes. En effet, si le référentiel IAS/IFRS constitue un cadre pour la pratique comptable, il ne la détermine pas. Il appartient aux professionnels de la comptabilité d'appliquer les normes et de faire appel à leur propre jugement dans les diverses situations auxquelles ils sont confrontés (Hoarau 2007). Ainsi que le souligne Colasse (2003, p. 97), « *La préparation des comptes n'est pas un exercice d'application de connaissances encyclopédiques sans réflexion ni l'application aveugle d'ordres ou d'instructions hiérarchiques* ».

« Les groupes ont dû s'approprier un référentiel largement divergeant des normes nationales, autant dans leur philosophie que dans leur application effective. Ainsi, il a fallu déterminer les différences de définitions, de comptabilisations, d'évaluations et les impacts sur les états financiers. Par ailleurs, dans certaines situations, les normes IAS/IFRS offrent le choix entre deux traitements. Dès lors, les groupes ont dû identifier les options existantes, leurs conséquences à court et moyen terme sur les états financiers et prendre une décision. (...) Les groupes ont été dans l'obligation de faire des choix comptables particulièrement stratégiques compte tenu du caractère exceptionnel de la période » (Demaria 2008).

De plus, dans le cadre de l'application du référentiel IAS/IFRS, il n'est pas exclu que des événements similaires puissent être traités de façon différente par des experts de bonne foi exerçant leur faculté de jugement et d'interprétation en toute indépendance (Hoarau 2007).

Ainsi, « *Le modèle de la responsabilité individuelle doit progressivement céder du terrain au modèle de l'apprentissage collectif (...). Les acteurs doivent se transformer d'exécutants en interprètes, ce qui leur impose d'assumer, en plus du risque opératoire traditionnel, un risque cognitif (risque de se tromper d'interprétation). (...) La fonction de pilotage sera de plus en plus distribuée et prise en charge directement par les acteurs opérationnels eux-mêmes. Ceci conduit à réorienter les fonctions de contrôle traditionnelles vers des missions d'expertise, de soutien méthodologique et pédagogique (...) les savoirs d'encadrement et de direction doivent être redéfinis. Ils deviennent essentiellement heuristiques, maïeutiques, pédagogiques et relationnels (...). Le dirigeant ne peut se contenter de représentations généralistes et formelles : il doit « plonger » dans la compréhension interne des processus, non pour les régenter, mais pour pouvoir dialoguer, animer, et jouer son rôle d'architecte organisationnel et de multiplicateur de progrès* » (Lorino 1995, p. 280).

Cette raison a été importante dans notre détermination à traiter ce sujet étant donné que le référentiel IAS/IFRS s'inscrit dans une approche fondée sur des principes et accorde une place importante à l'interprétation de l'outil par les acteurs engagés dans le processus de consolidation et offre une migration vers un apprentissage collectif au sein des organisations.

Des concepts de diffusion, d'assimilation et d'appropriation à clarifier

Les deux raisons que nous venons d'énoncer président à l'orientation de nos travaux de recherche. Toutefois, sont très vite apparus dans notre questionnement les termes de diffusion, d'assimilation et d'appropriation. Un effort de clarification de ces notions a donc été nécessaire pour circonscrire notre objet de recherche.

Une fois élaboré dans sa dimension réglementaire, le référentiel suit un phénomène de diffusion auprès des sociétés cotées par les normalisateurs, les experts-comptables, etc. Nous postulons, d'une part, que la diffusion du référentiel IAS/IFRS est extérieure à l'organisation et, d'autre part, nous situons cette dernière en amont du processus d'appropriation ainsi que nous le schématisons ci-après.

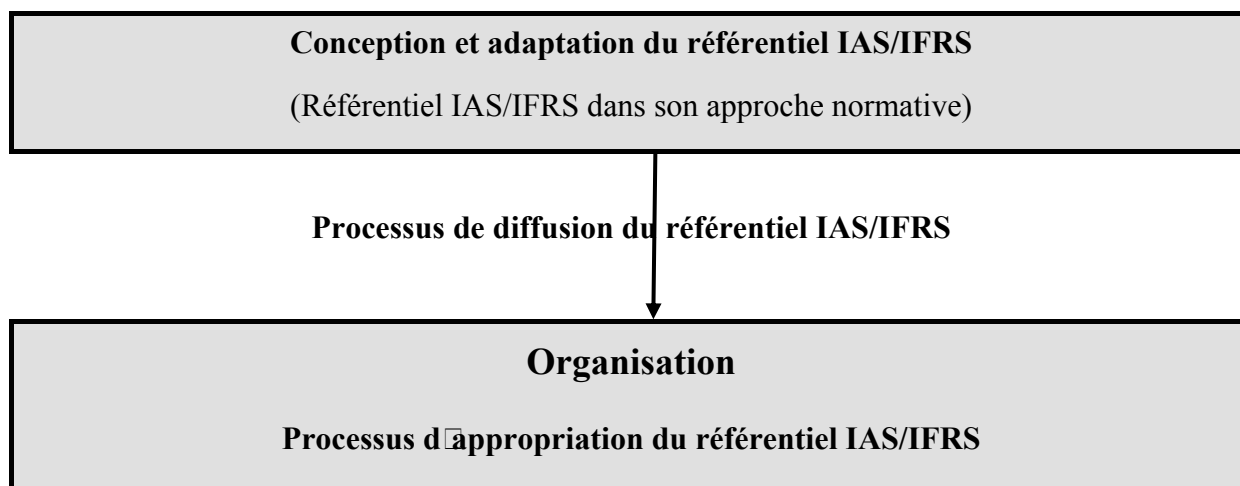


Figure 1 : Le positionnement des processus de diffusion et d'appropriation du référentiel IAS/IFRS par rapport aux organisations

En effet, après la diffusion des normes internationales, l'outil de gestion que constitue le référentiel IAS/IFRS pénètre dans les organisations où commence alors un long processus d'appropriation. L'appropriation telle que nous la définissons dans notre recherche se différencie du concept d'assimilation. L'assimilation s'intéresse à la pénétration de l'outil dans l'organisation, essentiellement au travers de son intensité d'utilisation, alors que le concept d'appropriation sous-tend une flexibilité interprétative et instrumentale des outils de gestion. Selon Abdallah (2007, 60-76), La notion d'appropriation est alors déterminante du

point de vue des pratiques des acteurs au sein des organisations. C'est à travers elle que l'outil de gestion va prendre « forme » dans l'organisation. En effet, c'est en s'appropriant le référentiel IAS/IFRS que les membres de l'organisation vont l'« intégrer » à leurs pratiques et à leurs discours.

Un outil à caractériser pour mieux l'appréhender

Si la littérature propose plusieurs définitions de l'outil de gestion, nous postulons dans nos travaux que ce concept, qui se trouve au cœur de notre recherche, correspond à « tout dispositif formalisé permettant l'action organisée » (David 1996). Selon Hatchuel et Weil (1992, 122-126), il est constitué de trois éléments en interaction :

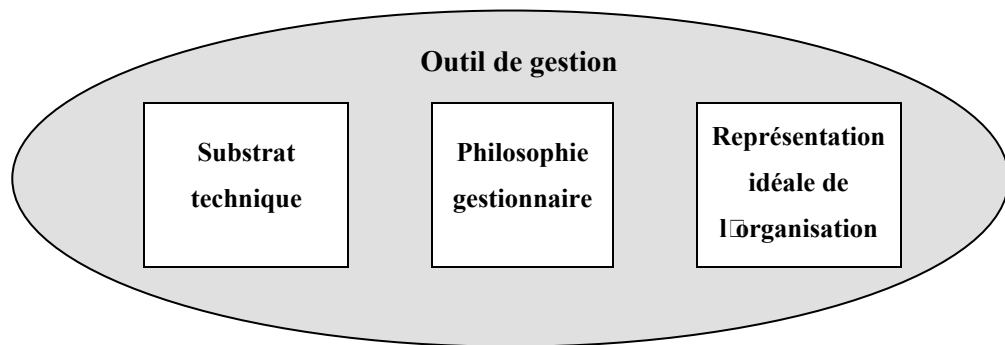


Figure 2 : La structure ternaire de l'outil de gestion

- **Un substrat technique** : il s'agit de l'abstraction, de la composition de symboles rendant sa représentation possible, ainsi que des éléments concrets permettant son fonctionnement. Le substrat formel de l'outil désigne ainsi selon Detchessahar *et al.* (2007, 77-92), « l'ensemble des supports concrets dans lesquels s'incarne l'outil (tableau, courbes, graphiques, référentiels, etc.) ».
- **Une philosophie gestionnaire** : l'outil exprime une philosophie de l'action, « philosophie gestionnaire et modèle d'efficacité constituent un modèle d'action » (David 1998, p. 54). Selon Detchessahar *et al.* (2007, 77-92), elle « correspond aux comportements de travail que l'outil est censé promouvoir, soit en les organisant (comme dans une procédure opérationnelle), soit en incitant à leur adoption (comme un outil de rémunération ou d'évaluation) ».
- **Une représentation idéale de l'organisation** : « l'outil véhicule implicitement une organisation idéale, c'est-à-dire celle qui devrait exister pour que l'outil fonctionne parfaitement » (David 1998, p. 54). Selon Detchessahar *et al.* (2007, 77-92), elle « définit la scène et les participants à la scène dont l'outil vient régler le jeu ».

Cette analyse en termes de structure ternaire décrit tout outil comme l'interaction de trois modèles, modèles qui sont par nature incomplets dans leur représentation de la réalité (Hatchuel et Weil 1992). Cette incomplétude rend à chaque fois problématique la rencontre d'un outil avec une organisation où un long travail de contextualisation de l'outil doit être conduit. En effet, l'appropriation est un processus par lequel les acteurs vont rendre un objet propre à un usage quotidien. Selon Mallet (2006), l'appropriation d'un outil de gestion est un processus complexe de construction réciproque de l'individu et de l'outil mais également un processus social en considérant dans un premier temps que l'individu-sujet qui s'approprie l'outil est aussi un acteur social. Dans un deuxième temps, Mallet (2006) juxtapose les termes « appropriation » et « outil de gestion » dans une même expression et met ainsi l'accent sur l'outil de gestion en tant que construction sociale. Pour Grimand (2006, p. 17), *« l'appropriation est fondamentalement un processus interprétatif, de négociation et de construction du sens à l'intérieur duquel les acteurs questionnent, élaborent, réinventent les modèles de l'action collective »*.

Un processus d'appropriation à borner pour pouvoir le décrire

L'appropriation est appréhendée dans une approche temporelle au travers d'un processus ayant un début et une fin. Pour borner le processus d'appropriation, il nous est apparu pertinent de s'adosser aux travaux de David (1996) qui illustre l'incomplétude des outils de gestion au moyen de deux concepts : le « degré de contextualisation » et le « degré de formalisation ».

- **Le « degré de contextualisation »** est *« un état ou un processus particulier de transformation réciproque de l'outil par les acteurs et des acteurs par l'outil »* (David 1996, p. 17). L'introduction d'un outil au sein d'une organisation se fait par un processus de contextualisation où le degré de contextualisation interne représente une mesure de la « distance » qui existe, à un moment donné de l'histoire d'un outil au sein d'une organisation, entre cet outil et cette organisation.
- **Le « degré de formalisation »** traduit l'état d'un outil pouvant être, soit complètement formalisé et prêt à l'usage, soit au contraire relativement vague et représenter juste une idée à concrétiser par les acteurs.

Ainsi en début de processus, le degré de contextualisation et le degré de formalisation sont faibles. En effet, selon Lorino (2002), en première instance, l'outil donne avant tout à penser : il est problème à résoudre, il est extérieur au « corps propre » de l'acteur qui doit imaginer des schèmes d'utilisation et des schèmes d'action.

Ensuite, l'outil s'inscrit progressivement dans l'« épaisseur sociale » (De Vaujany 2005, p. 25) jusqu'à une parfaite contextualisation. Il devient alors quasiment invisible, s'intègre au « corps propre » de l'acteur, donne à agir plus qu'à penser au travers de routines. Pour finir, on assiste à une institutionnalisation des pratiques.

Un processus d'appropriation sous la forme de modèle pour servir de support d'investigation et/ou de communication

Afin d'appréhender le long processus d'appropriation, nous avons fait le choix de présenter un modèle en six phases regroupées en deux grandes périodes et intitulé « Le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS au sein des organisations ». « *Un modèle est un schéma qui, pour un champ de questions, est pris comme représentation abstraite d'une classe de phénomènes plus ou moins habilement dégagés de leur contexte par un observateur pour servir de support à l'investigation et/ou à la communication* » (Roy 2008, p. 167). Il ne permet pas de représenter la complexité du concept étudié avec complétude mais il apporte un éclairage intéressant sur la temporalité du processus d'appropriation. Ainsi, il constitue un support d'investigation dans le cadre de nos travaux, mais également dans d'autres études qui porteraient sur l'appropriation des normes internationales, voire d'un autre outil de gestion, au travers des différentes phases mises en évidence. De plus, notre modèle sert de support à la communication, notamment par le biais des suggestions formulées à chaque phase du processus afin d'aider les managers dans la gestion du changement et l'appropriation du référentiel IAS/IFRS.

1.2. La problématique de notre recherche

Notre intérêt pour l'étude d'un moment historique dans la vie d'un référentiel comptable : son appropriation au sein des organisations, nous a conduit à nous interroger sur les mécanismes par lesquels le référentiel IAS/IFRS, outil de gestion, s'insère progressivement dans le quotidien des employés, trouve progressivement son inscription sociale, se positionne dans un système de rôle de d'organisation, voire parfois le modifie. Nous rejoignons ainsi le questionnement de De Vaujany (2005 p. 25) sur les outils de gestion que nous nous proposons d'adapter à notre contexte de recherche :

- **Que devient le référentiel IAS/IFRS dans les mains des acteurs qui l'instrumentent ?**
- **Comment est-il « rendu propre » ou « impropre » à un usage ?**
- **Comment le référentiel IAS/IFRS s'insère-t-il dans l'épaisseur sociale ?**

Toutefois le processus de recherche ne peut aboutir qu'à « la définition d'une question précise, représentative d'une volonté de démonstration, contribuant à un ensemble de problématiques dans le champ de la recherche envisagée » Wacheux (1996, p. 18-19).

L'objet d'une recherche est la question générale que la recherche s'efforce de satisfaire, l'objectif que l'on cherche à atteindre (Allard-Poesi et Maréchal 1999, p. 34).

Nous résumerons donc notre objet de recherche en une question :

Comment le référentiel IAS/IFRS est-il approprié par les acteurs de l'organisation ?

Ensuite, nous devons distinguer les quatre objectifs de recherche que sont la compréhension, la description, l'explication et la prédiction (Bergadaà et Nyeck 1992 p. 32-33). Notre finalité de recherche s'engage à :

- **décrire dans un premier temps le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS au sein des organisations ;**
- **expliquer ensuite les objectifs des phases constitutives de ce dernier ;**
- **proposer pour finir un ensemble de conditions à remplir, véritables points de passage d'une phase à une autre du processus d'appropriation afin de réduire la distance outil/organisation et favoriser ainsi l'inscription sociale de l'outil.**

La finalité de notre recherche énoncée ci-dessus indique que notre recherche vise d'abord la compréhension de l'appropriation du référentiel IAS/IFRS afin d'expliquer le phénomène. Notre but ne réside pas dans la prédiction (prévoir le futur), mais dans la compréhension du passé. Cette compréhension servant éventuellement à l'explication du présent nécessaire à la formulation de propositions pour réduire les risques d'échec dans le long processus d'appropriation de l'outil. Ces propositions ne pourront être retenues par une organisation qu'après un nécessaire effort de contextualisation.

2. Comment étudier le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS ?

Pour étudier le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS, nous nous sommes adossé principalement à trois perspectives que nous présenterons dans un premier temps, avant d'avancer, dans un deuxième temps, nos choix méthodologiques.

2.1. Les « lunettes » du chercheur

« Comment un chercheur peut-il reconnaître un modèle de gestion original ? Pour y réussir, il doit être capable d'atteindre deux résultats :

- Identifier des pratiques inédites et donc pouvoir les reconnaître comme telles ;
- Interpréter celles-ci dans un cadre théorique qui explique leur originalité, leur efficacité et leurs conditions d'exercice » (Le Masson *et al.* 2006, p. 29).

Or, en matière d'appropriation, de quels cadres théoriques disposons nous qui permettraient de réaliser ces deux démarches d'identification et d'interprétation ?

Selon De Vaujany (2005, p. 27-28), l'appropriation peut être comprise selon trois perspectives interdépendantes (socio-politique, psycho-cognitive et rationnelle). Chacune correspond à un statut particulier de l'objet de gestion.

- « Dans une approche rationnelle, l'appropriation s'inscrit davantage dans une vision mécaniste de l'organisation, totalement centrée sur la régulation de contrôle. Par conséquent, la régulation n'a pas (ou plutôt s'imagine ne pas avoir) de limites cognitives ou politiques à son action. On se positionne dans un cadre théorique où les problèmes de légitimité, de biais cognitifs, d'affects, etc. sont absents des processus d'appropriation des objets (...) » (Dechamp *et al.* 2005, p. 56-57).
- « Une perspective socio-politique amène à envisager l'appropriation comme résultant du jeu des acteurs, de leur capacité à saisir des marges d'autonomie, à créer des coalitions. (...) Les outils de gestion, dans cette perspective, sont appropriés, ou plus exactement réappropriés par les acteurs, à des fins de valorisation personnelle, comme argument rhétorique permettant de légitimer leurs décisions et actions, individuelles ou collectives, ou comme support d'influence » (Dechamp *et al.* 2005, p. 56-57).
- La perspective psycho-cognitive s'intéresse à la façon dont les acteurs construisent une intelligence des situations. L'appropriation est ici entendue comme le processus d'appropriation de nouvelles connaissances par des acteurs, capables et désireux de les exploiter pour améliorer les processus de décision, ou d'influencer d'autres acteurs organisationnels (Miller, 1996). Règles, dispositifs, outils et objets de gestion sont autant de supports potentiels d'apprentissage. L'appropriation emprunte également un registre symbolique et mobilise les objets

de gestion permettant un investissement affectif. Ainsi, les grandes institutions ont-elles besoin de mythes fondateurs qui lui donnent sens et la légitiment. Ce système (□) (Aubert et De Gaulejac, 1991) est producteur de névroses et de pathologies, et conditionne la trajectoire « appropriative » des acteurs. Ces derniers vont ainsi être enclins à user des règles, dispositifs, outils et objets de gestion comme autant de mécanismes collectifs de défense contre l'anxiété (Dechamp *et al.* 2005, p. 56-57).

Selon De Vaujany (2005, p. 27-28), pour parvenir à une compréhension totale d'un processus d'appropriation, nous devons regarder l'utilisation et l'évocation des objets de gestion avec les trois perspectives. Si le recours à ces trois dimensions constitue la base de nos fondements théoriques, nous avons fait des emprunts à d'autres champs disciplinaires sans en avoir dressé une revue de littérature afin de ne pas perdre le lecteur dans un trop long développement. Toutefois, nous avons eu le souci de parfaire nos connaissances pour les utiliser avec la rigueur qu'un travail doctoral impose.

Malgré nos efforts répétés, nous avons conscience que le travail d'hybridation théorique qui s'est imposé à nous pour décrire et interpréter le processus d'appropriation, ainsi que nos emprunts à la sociologie, alors que nous sommes profondément marqué par un parcours de gestionnaire, comportent des risques que nous avons cherché à limiter mais que nous nous devons de souligner. Le cheminement théorique singulier que nous avons emprunté ne révèle-t-il pas rétrospectivement la difficulté du chercheur à observer et à comprendre des pratiques d'appropriation ainsi que leur mode de conduite ?

2.2. Les choix méthodologiques adaptés à une logique de découverte

Pour étudier les processus d'appropriation, nous avons fait le choix d'adopter une posture interprétativiste qui « *essaye de comprendre le monde tel qu'il est et la nature fondamentale du monde social relativement à l'expérience subjective* » (Burrell et Morgan, 1979). Dans cette approche, l'objectif du chercheur n'est pas de découvrir la réalité organisationnelle et identifier les lois la régissant, mais de développer une compréhension de cette réalité (Allard-Poesi et Maréchal, 1999). De plus, nous avons retenu une démarche qualitative. En effet, sur le plan théorique, Snape et Spencer (2003) et Miles et Huberman (2003) identifient les caractéristiques principales des méthodes qualitatives :

- Un objectif de compréhension en profondeur du monde social des participants à la recherche pour saisir la logique, les arrangements, les règles implicites et

explicites du contexte de l'étude.

- Des échantillons de petite taille sélectionnés sur la base d'un critère particulier.
- Des méthodes de collecte des données qui impliquent en général un contact proche entre le chercheur et les participants à la recherche.
- Des données détaillées, riches en information.
- Une analyse ouverte à l'émergence de concepts et d'idées, et qui peut produire des descriptions détaillées et des classifications, identifier des motifs (patterns) d'association, ou développer des typologies et des explications.
- Des résultats qui tendent à se concentrer sur une cartographie et une représentation du monde social des participants.
- Une analyse à base de mots, regroupés dans des segments sémiotiques, qui peuvent être organisés de façon à permettre au chercheur de contraster, comparer, analyser, et établir des modèles.

De surcroît, nous avons mené une démarche qualitative abductive telle que définie par Koenig (1993) étant donné que les informations disponibles en matière d'appropriation du référentiel IAS/IFRS étaient extrêmement limitées fin 2005. Sans espérer induire de nos observations des régularités indiscutables, nous avons échafaudé des conjectures sur les relations entre différents phénomènes, puis, nous avons cherché des faits observables, rendant ces conjectures plausibles (Desclés 2000). Notre recherche procède ainsi selon un processus de recherche dynamique et récursif : abduction- induction- déduction (Quattrone 2000), dans lequel des allers et retours fréquents se font entre la théorie et l'investigation empirique basée sur deux études de cas longitudinales dans des groupes internationaux :

- le Groupe A, un laboratoire vétérinaire mondial dont l'activité se concentre sur la recherche, la production et la vente de médicaments vétérinaires. L'action A étant cotée au second marché (compartiment B) à la bourse de Paris depuis 1985 (devenu depuis l'Eurolist), en application du règlement n°1606/2002 du Conseil Européen du 19 juillet 2002, les comptes consolidés du Groupe A publiés à compter de l'exercice 2005 ont été établis conformément au référentiel IAS/IFRS tel qu'adopté dans l'Union européenne.
- le Groupe B, un groupe indépendant spécialisé dans les opérations et la maintenance (O&M) de site de production pétrolier et pétrochimique. Face à la croissance et aux besoins de financement, la direction du groupe a décidé de

présenter les comptes consolidés dans le référentiel IAS/IFRS en vue de faciliter l'introduction en bourse du groupe sur le marché des Small Caps à Londres et de maintenir la confiance des investisseurs. La décision de présenter les comptes consolidés du groupe en IFRS a été prise en fin du premier semestre 2006 avec une mise en chantier immédiate pour les exercices 2004 et 2005.

Nous avons fait le choix de conduire des études de cas longitudinales, étant donné que notre recherche s'intéressait à un phénomène complexe et dynamique. L'étude des processus conduit le chercheur à mener une observation approfondie du contexte sur une période suffisamment longue qui a duré dans notre recherche de 2006 à 2008. Quant au choix du nombre de cas, il répond à notre volonté de mener des observations au sein de groupes présentant des contextes d'adoption du référentiel IAS/IFRS ayant des caractéristiques différentes. En effet, en nous basant sur la typologie du changement d'Autissier et Moutot (2003), nous avons considéré que l'introduction du référentiel IAS/IFRS dans le Groupe A se rapprochait d'un changement prescrit, imposé par des contraintes réglementaires. Le changement a été introduit progressivement et suivant une méthodologie projet.

Progressif	<i>Changement prescrit</i> Réponse à des contraintes de l'environnement (réglementaire, technologique, etc.)	<i>Changement construit</i> Evolutions de l'organisation qui amènent à changer les manières dont les acteurs se représentent leur entreprise
	Brutal	<i>Changement de crise</i> Solutions à un dysfonctionnement
	Imposé	Volontaire

Tableau 1 : Typologie du changement (tableau simplifié d'après Autissier et Moutot 2003, p. 92-93)

La recherche de la diversité des contextes d'adoption du référentiel IAS/IFRS nous a conduit à poursuivre nos travaux dans un groupe s'inscrivant dans un autre cadran de la matrice. Notre choix s'est porté sur le Groupe B où l'appropriation des normes internationales nous rapproche d'un changement adaptatif, découlant d'une démarche volontaire d'adoption et brutale par le rythme de l'introduction du référentiel.

Notre deuxième étude de cas a eu pour objectif de :

- vérifier et consolider les résultats issus de la première étude de cas ;
- affiner ces résultats tant d'un point de vue de la description du processus que de celui de la nature des difficultés rencontrées.

Elle a permis de tester la capacité de réplique et de généralisation déjà mise à l'épreuve dans les cas « enchâssés » que notre recherche propose dans chaque cas étudié, au travers des différents corps de normes proposés par le référentiel IAS/IFRS. En effet, des observations ont pu être menées distinctement par corps de normes internationales appropriés au sein des groupes internationaux.

Pour augmenter la validité de nos résultats, nous avons mis l'accent sur la diversité de l'échantillonnage pour conduire les entretiens semi-directifs, en variant les niveaux hiérarchiques et les services de rattachement des répondants.

Notre travail témoigne de notre parcours non linéaire et marqué de nombreuses interrogations. En effet, nous nous sommes éloigné du processus de recherche dans son organisation *a priori* des phases, qui préconise, selon Wacheux (1996, p. 23) :

- la définition d'un objet et d'une question de recherche ;
- la formulation de la problématique et du questionnement ;
- l'observation empirique ;
- le traitement, l'interprétation des données et la formulation de conclusions ;
- la présentation des résultats de la recherche.

Notre difficulté à respecter les premières phases « *résulte de la traduction des orientations théoriques, associées à des contextes singuliers, dans le travail d'opérationnalisation* » Wacheux (1996, p. 24-25). Notre méthode s'est construite explicitement dans notre projet de recherche. Si elle ne suit pas la linéarité du processus de recherche en cinq phases présenté en amont, elle en respecte les activités qui correspondent à chacune des phases.

Pour l'exploitation de nos matériaux et la formulation de nos conclusions, nous avons procédé à un travail d'interprétation où de nombreux allers-retours entre la théorie et le terrain ont été conduits. Nous avons veillé à respecter les critères suivants :

- l'objectivité, qui correspond à l'idéal de neutralité du chercheur. Dans l'optique qui est la nôtre, il s'est agi de tendre vers l'objectivité, mais, à défaut de pouvoir

entièrement l'atteindre, nous nous sommes efforcé de favoriser la confirmabilité des résultats, obtenue par la description de la logique menant à ceux-ci ainsi que par la présentation de nombreux extraits d'entretiens ;

- la validité du construit en faisant relire nos travaux par nos interlocuteurs privilégiés dans les groupes, c'est-à-dire par les managers des projets de conversion (annexe 12) et par des acteurs du monde académique ;
- la validité interne qui correspond également à la crédibilité ou à l'authenticité des résultats. Il s'agit d'un critère de cohérence de la théorie résultante vis-à-vis de la réalité. Elle a été respectée notamment par la recherche de régularités par comparaison des entretiens conduits auprès d'acteurs différents dans les deux groupes ;
- la validité externe qui rejoint les questions de transférabilité et de généralisation par la description détaillée des phases du processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS afin que les résultats puissent être appliqués à d'autres contextes.

Notre travail montre que nous sommes un apprenti chercheur, toujours en train d'apprendre et de remettre sur le métier l'ouvrage ainsi que nos pairs nous apprennent avec humilité à faire. Nous nous attachons avec application à acquérir une méthode de travail rigoureuse et à comprendre la spécificité des démarches méthodologiques nécessaires à la mise en œuvre mais notre apprentissage est ponctué d'erreurs et d'errances que nous avons tenu à souligner dans notre travail doctoral et à décrire afin que notre processus de recherche soit aussi explicite que possible pour s'assurer qu'à défaut d'une répliquabilité stricte, la recherche soit auditable.

3. Articulation de la thèse

L'articulation de la thèse est le résultat d'une réflexion où la recherche de la facilitation de la lecture se mêle à la volonté de restituer le processus de travail doctoral. Nous avons essayé de rester fidèle à notre démarche de recherche et avons retenu une articulation en trois parties et en six chapitres que nous allons présenter brièvement.

3.1. L'organisation de la thèse

La première partie visera à poser le cadre contextuel et méthodologique de la thèse alors que **la deuxième partie** permettra de clarifier les regards qui peuvent être posés sur notre objet d'appropriation et sur le concept d'appropriation. Pour finir, **la troisième partie**

sera consacrée à la restitution des résultats empiriques et respectera les périodes du processus d'appropriation présenté ci-après en figure 3.

Un phénomène ne pouvant être appréhendé sans connaître les caractéristiques de l'outil qui est à son origine, **le premier chapitre** de cette thèse s'emploiera à présenter le contexte d'appropriation du référentiel IAS/IFRS. Nous nous interrogerons donc dans un premier temps sur les normes comptables en général, puis plus particulièrement sur les normes comptables internationales : Que recouvrent-elles ? Quelle est leur utilité ? Quels sont les concepts qui les sous-tendent ? Quels en sont les grands principes ? À qui sont-elles destinées ? Comment le rapprochement entre les référentiels s'opère-t-il et quelles en sont les conséquences ? Ce sont autant de questions auxquelles nous tenterons de répondre afin d'identifier l'état de la normalisation comptable européenne, et de mesurer la portée applicative des normes comptables internationales au sein des entités.

Le deuxième chapitre aura pour objectif de présenter le processus de construction de notre objet de recherche et de préciser la méthodologie retenue pour conduire une étude des pratiques au sein des organisations. En effet, notre recherche portera sur le plan de la « mise en usage » du référentiel IAS/IFRS dans la vie sociale. Elle nécessitera donc de se rapprocher des acteurs de l'organisation pour connaître leurs pratiques.

Ce chapitre clarifiera également la position du chercheur par rapport au terrain et justifiera les méthodes et les conditions d'observation.

Pour finir, les deux études de cas seront présentées afin d'appréhender le contexte de nos observations.

Le troisième chapitre sera consacré à la présentation du référentiel IAS/IFRS sous le prisme de l'appropriation.

Toutefois, nous nous interrogerons dans un premier temps sur la qualification et la structure de notre objet pour lequel nous envisageons d'étudier le processus appropriation. Constitue-t-il une innovation managériale et comptable ? Est-il un outil de gestion ? Quelle est sa structure ?

Après avoir apporté quelques précisions terminologiques pour présenter l'objet d'appropriation, nous délimiterons la portée de notre recherche en précisant le concept d'appropriation. Que recouvrent les notions de diffusion et d'appropriation ? Quel est l'intérêt de privilégier une approche appropriative ? Quels regards la littérature propose-t-elle de porter

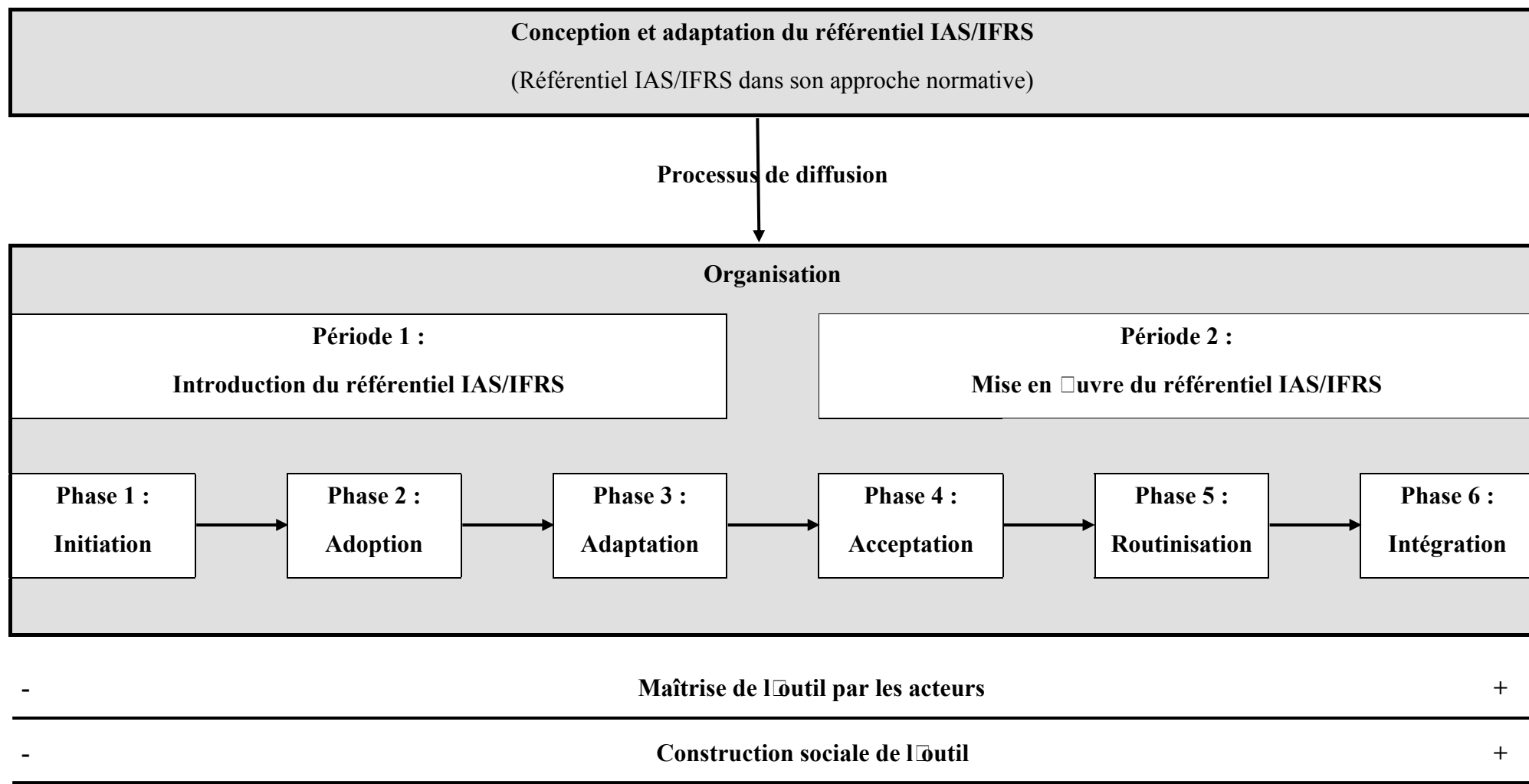


Figure 3 : Le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS au sein d'une organisation

sur l'objet de recherche ? Quels sont les apports des perspectives rationnelle, socio-politique et psycho-cognitive sur l'appropriation ? Quelles sont les variables spécifiques pour appréhender le phénomène d'appropriation ?

Le quatrième chapitre ne fera pas état de nos tâtonnements au sein de la littérature pour formaliser le processus d'appropriation mais il présentera les schémas proposés dans le cadre de travaux portant sur le changement et sur l'assimilation des innovations. En effet, les apports de ces travaux à notre recherche se limitant à définir les phases du processus d'appropriation, nous n'avons pas jugé utile de préciser davantage la nature de ces derniers. Une fois les modèles présentés, une revue de littérature sur les acteurs du processus d'appropriation sera conduite afin de mettre en lumière les types d'acteur en présence et leurs rôles dans la conduite du changement que le référentiel IAS/IFRS induit au sein des organisations. Pour finir, ce changement nécessitera la mise en place de modes d'organisation du type « projet » qu'il conviendra d'appréhender d'un point de vue théorique.

Le cinquième chapitre trouvera ses fondements dans l'observation des pratiques d'appropriation du référentiel IAS/IFRS au sein des deux cas étudiés : les groupes A et B. Il portera sur la période d'introduction du référentiel IAS/IFRS qui débutera lors de la première rencontre de l'outil avec l'organisation dans une logique d'adoption future. Il vivra une première période qui comprendra trois phases successives : les phases d'initiation, d'adoption et d'adaptation. Après la description de ces phases au regard de nos observations, nous procéderons à une mise en perspective théorique tentant de lier les données contextuelles issues de notre recherche avec les concepts mobilisés dans nos travaux. Pour finir, nous analyserons les situations observées et formulerons des propositions susceptibles d'aider les managers ayant en charge l'introduction du référentiel IAS/IFRS.

Le sixième chapitre se fondera également sur les pratiques d'appropriation et visera à décrire une deuxième période qui correspondra à la mise en œuvre du référentiel IAS/IFRS et qui sera marquée par trois phases successives : les phases d'acceptation, de routinisation et d'intégration. En effet, après une période d'introduction, l'outil vivra une période devant conduire à son institutionnalisation. Après la description de ces phases au regard de nos observations, nous procéderons à une mise en perspective théorique et formulerons des propositions en vue de favoriser la contextualisation du référentiel IAS/IFRS.

Au terme de cette recherche, **la conclusion** permettra un travail d'introspection scientifique. Nous mettrons en perspective les résultats au regard du cadre conceptuel

multithéorique, ce qui nous conduira à nous interroger sur sa portée en sciences de gestion. Après avoir rappelé les principaux résultats, nous exposerons les contributions de la thèse qui auront notamment une visée propositionnelle. Des préconisations seront suggérées à partir de nos observations afin d'aider les managers, ayant en charge l'introduction d'un outil de gestion, à dépasser une simple prouesse technique, pour adopter une logique appropriative où l'acceptabilité sociale du référentiel IAS/IFRS sera recherchée pour éviter des situations de crise. En effet, comme le soulignent David *et al.* (2008) « *légitimer, c'est (...) construire simultanément des objets et des collectifs, gérer, c'est inventer de nouveaux systèmes de légitimité* », c'est dépasser la simple application du substrat technique d'un outil de gestion que la pression du temps tend à privilégier.

Ensuite, nous porterons un regard critique sur les choix opérés et la démarche retenue pour mener ce travail. À l'issue de cette étape de synthèse, la question des voies de prolongement sera alors envisagée.

3.2. La démarche générale de la thèse

Le processus d'exposition de notre recherche correspond à l'articulation de la thèse illustrée par la figure suivante :

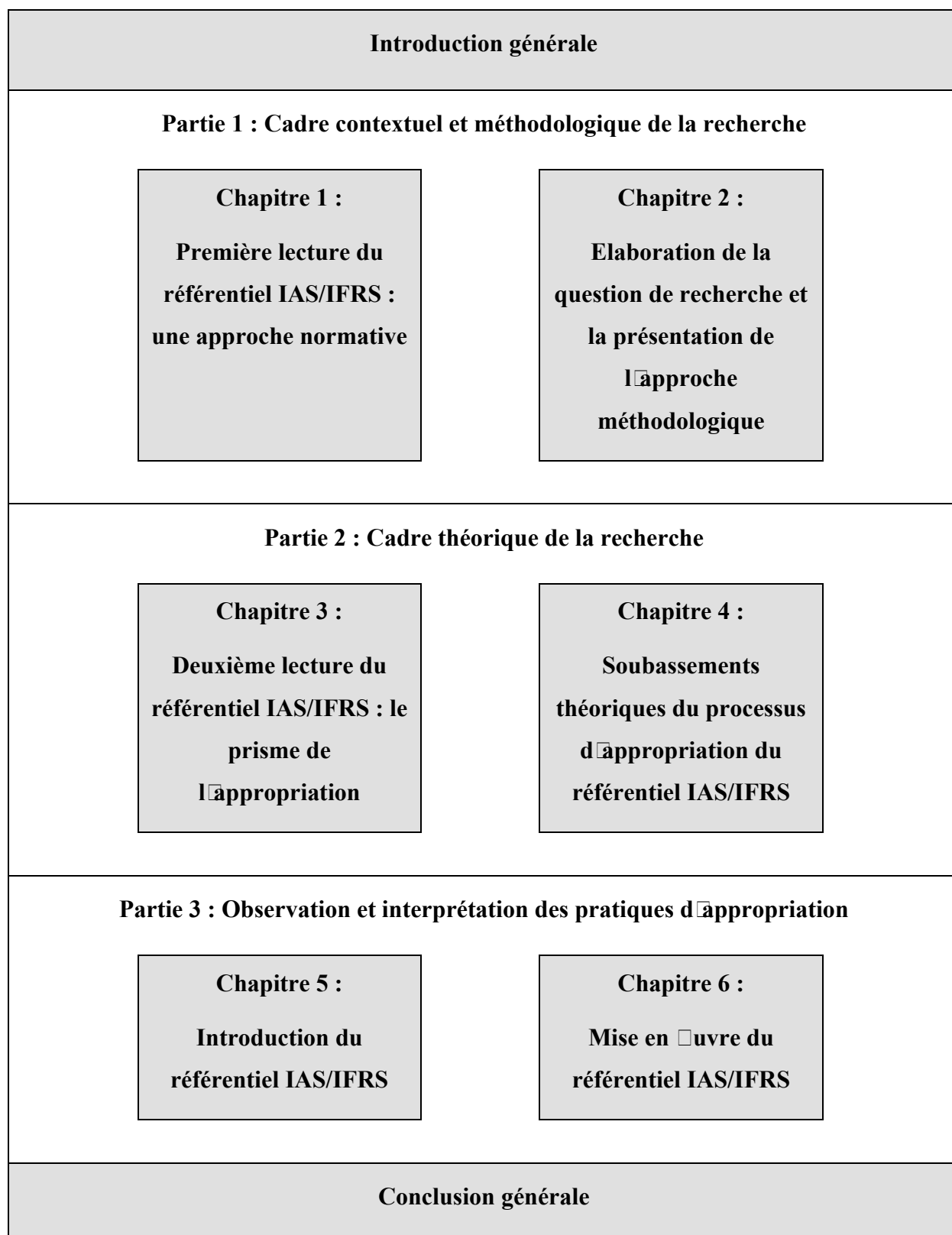


Figure 4 : La démarche générale de la thèse

PARTIE 1 : CADRE CONTEXTUEL ET METHODOLOGIQUE DE LA RECHERCHE

Notre recherche a pour ambition d'étudier la vie du référentiel IAS/IFRS au sein des organisations. Toutefois, avant son arrivée dans cet univers, il a été élaboré dans sa dimension réglementaire et a suivi un phénomène de diffusion auprès des sociétés. Pour aller plus loin dans nos travaux, nous devons nous attacher à appréhender l'émergence des normes comptables internationales.

La première partie a pour objectif de définir l'ancrage de la réflexion par la présentation du référentiel IAS/IFRS dans son approche normative. Ensuite, elle situera la problématique abordée avant de présenter une méthodologie susceptible d'apporter des éléments nouveaux. Cette première partie comporte deux chapitres.

Le premier chapitre est constitué de trois sections.

Dans la première, nous nous sommes attaché à définir le terme « norme comptable » et à en préciser l'utilité par son caractère prescriptif, pour aborder ensuite la nécessité de l'instauration d'un référentiel comptable international pour uniformiser les pratiques comptables des groupes internationaux. Toutefois, l'existence de référentiels comptables dominants fondés sur des règles ou sur des principes, nous a conduit à clarifier les démarches normatives sous-jacentes afin d'en mesurer la portée sur l'image comptable.

Après cette présentation générale, nous avons caractérisé, dans une deuxième section, le cadre conceptuel du référentiel IAS/IFRS, instrument intellectuel servant de guide pour élaborer et adapter les normes. « *Dans la mesure où il est la matrice des normes qui régissent la pratique comptable, le cadre conceptuel permet a posteriori d'interpréter celles-ci et aussi de les évaluer* » (Colasse 2009, p. 104-105). Nous avons donc porté une attention particulière à cet outil, aussi précieux pour le normalisateur que pour les préparateurs des comptes, acteurs privilégiés dans nos travaux, tant il les aide à trouver des solutions aux problèmes non encore résolus par la normalisation.

La troisième section précise le champ d'application du référentiel IAS/IFRS en Europe et en France et présente les travaux de convergence entre le droit comptable français et les normes internationales, afin de mesurer la portée applicative des normes de l'IASB au sein des entités.

Le deuxième chapitre est constitué de trois sections.

Dans la première, nous présentons le long processus de construction de notre objet de recherche. Il vise, au terme de ce dernier, à décrire le processus d'appropriation du référentiel

IAS/IFRS au sein des organisations et à expliquer les points de passage entre les phases qui caractérisent ce dernier.

Après la formulation du sujet de recherche, nous justifierons nos choix méthodologiques dans une deuxième section. Elle a été organisée de telle sorte qu'elle nous permet d'aborder tour à tour l'épistémologie, la méthodologie et la méthode spécifique à la problématique et au processus de collecte des données. Pour finir, dans une troisième section, nous présenterons les cas où nos observations ont été conduites.

**CHAPITRE 1 : PREMIERE LECTURE DU
REFERENTIEL IAS/IFRS : UNE APPROCHE
NORMATIVE**

Introduction

Les normes comptables internationales, IFRS (International Financial Reporting Standards), ont été élaborées depuis 1973 par un organisme de droit privé créé à l'initiative de membres de la profession comptable de neuf pays, dont la France, appelé d'abord International Accounting Standards Committee (IASC) jusqu'en 2001 puis International Accounting Standards Board (IASB). L'IASB est un organisme privé de droit britannique, basé à Londres et contrôlé en totalité par l'IASCF (IASC Foundation), une fondation basée aux Etats-Unis et financée à la fois par des grandes entreprises industrielles et de service, par des firmes d'audit et par des organisations internationales et publiques.

Les normes produites par l'IASB sont nommées International Accounting Standards (IAS) lorsque leur première publication est antérieure à 2001, et IFRS pour les normes postérieures à cette date (annexe 1). A celles-ci s'ajoutent les textes d'interprétation produits par des organismes annexes de l'IASB, l'IFRIC (International Financial Reporting Interpretations Committee). Ils sont dénommés comme SIC (Standing Interpretations Committee) avant 2001 et IFRIC (International Financial Reporting Interpretations Committee) depuis cette date (annexes 2 et 3). Ces interprétations servent à préciser le traitement comptable applicable pour une opération/transaction donnée, lorsque les normes développées ne sont pas suffisamment précises en la matière.

Le document intitulé « cadre pour la préparation et la présentation des états financiers » (Framework for the Preparation and the Presentation of Financial Statement) complète ces textes mais, à la différence des précédents, ne fait pas formellement partie du corpus des normes IFRS. Il n'a du reste pas été révisé depuis sa rédaction en 1989 et se trouve aujourd'hui en relatif décalage avec le texte des normes elles-mêmes : notamment, la notion clé de « juste valeur » (fair value), présente dans la plupart des textes des normes IAS et IFRS, ne fait l'objet d'aucune référence dans le Framework.

La décision européenne d'adopter les normes internationales à l'horizon 2005 remonte aux débuts de la Commission Prodi, plus précisément à une communication de la Commission publiée en juin 2000 dans la foulée du sommet européen de Lisbonne, tenu en mars de la même année. Le schéma d'adoption proposé dans cette communication a ensuite été approuvé par le Conseil et le Parlement européen, et a été formellement inscrit dans le droit communautaire par le règlement n°1606/2002 du Parlement et du Conseil, le 19 juillet 2002. Ce texte définit à la fois le calendrier d'application, à partir de l'exercice 2005, pour les

comptes consolidés des sociétés européennes cotées, et le mécanisme d'adoption des normes. Selon ce dernier, chaque texte proposé par l'IASB doit être approuvé au cas par cas par l'Union européenne, après consultation d'un organisme externe d'expertise de droit privé, l'EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group) et réunion d'un comité, l'ARC (Accounting Regulatory Committee ou comité européen de réglementation comptable) votant à la majorité qualifiée.

En application du règlement n°1606/2002 du 19 juillet 2002, l'Union européenne a formellement adopté, en septembre 2003, l'ensemble des normes IAS et interprétations SIC existantes à l'exception des normes IAS 32 et 39 relatives aux instruments financiers.

Avant d'étudier le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS au sein des organisations, il nous est apparu nécessaire de consacrer ce chapitre préliminaire à l'élaboration et à l'adaptation de ce dernier. C'est dans son approche normative que nous aborderons et avec une relative neutralité vis-à-vis du processus d'élaboration et du contenu de ces dernières. En qualité d'enseignant en économie et gestion comptable et financière on nous demande de porter un regard relativement neutre sur le référentiel IAS/IFRS et c'est avec cette vision essentiellement tournée vers le substrat technique que nous nous sommes engagé sur le chemin de la présente recherche. Nous avons conscience de la distance existant entre le chercheur et le référentiel IAS/IFRS aux premiers instants de nos travaux et avons voulu témoigner de notre enfermement que des pratiques professionnelles peuvent entraîner. C'est modestement que nous remettons l'ouvrage sur le métier et que nous retraçons le chemin que nous avons parcouru tout au long de ces années de recherche.

Nous consacrerons la première section au questionnement relatif à l'utilité des normes comptables et à l'éventuelle nécessité d'un référentiel comptable international. Dans la perspective d'harmonisation internationale, l'IASB (International Accounting Standards Committee) a produit en 1989 un cadre pour la préparation et la présentation des états financiers (Framework for the Preparation and the Presentation of Financial Statement) ; ce cadre est toujours en vigueur et inspire les normes produites par l'IASB. Son importance nous conduit à en présenter les principales caractéristiques dans une deuxième section. Ensuite, nous préciserons dans une troisième section le champ d'application du référentiel IAS/IFRS ainsi que les travaux de convergence engagés par le dispositif de normalisation français pour rapprocher le référentiel comptable français du référentiel comptable international.

Section 1 : Vers une convergence des normes comptables internationales

Avant d'étudier le référentiel IAS/IFRS, il convient de définir dans un premier temps une norme comptable et d'en préciser l'utilité pour aborder ensuite la nécessité d'un référentiel comptable international.

1. Le concept de norme comptable

Le terme « norme comptable » est au cœur du système comptable français et international et mérite d'être clarifié pour aller plus avant dans nos travaux. Le sens premier d'une norme est « *un type concret ou une formule abstraite de ce qui doit être* » (Le Petit ROBERT, 1993). Avant de formuler la définition d'une norme comptable et d'en comprendre sa portée, nous allons nous attacher à préciser le rôle de la comptabilité.

Pour Capron (2005 p. 10-11), « *La comptabilité ne se contente pas d'enregistrer de simples transactions monétaires (...), elle doit appréhender des phénomènes qui nécessitent des évaluations, c'est-à-dire des estimations, des anticipations, voire des spéculations : amortissements des immobilisations, dépréciations des stocks, etc. Il s'agit d'attribuer des valeurs à des opérations ou à des phénomènes, ce qui requiert une certaine capacité de jugement et conduit à une sélection de choix arbitraires pouvant se révéler discutables et contestés, d'autant plus qu'ils auront des conséquences sur des parties dont les intérêts ne sont pas nécessairement convergents. Pour que ces évaluations présentent le maximum de gage et de sérieux, il faut donc « normaliser » afin que des méthodes et des règles communes s'imposent à tous* ».

Les normes comptables sont des normes techniques qui définissent les principes comptables et les règles d'évaluation et de présentation de l'information financière. Elles sont institutionnalisées par le régulateur comptable, Autorité des normes comptables (ANC) au niveau national (remplaçant le Conseil national de la comptabilité (CNC) et le Comité de la réglementation comptable (CRC), par l'ordonnance n° 2009-79 du 22 janvier 2009), International Accounting Standard Board (IASB) au niveau international, Federal Accounting Standards Board (FASB) aux Etats-Unis, et connues de l'ensemble des parties prenantes à la chaîne de l'information financière (préparateurs de comptes, auditeurs, analystes financiers, utilisateurs). « *Les normes comptables ont une force prescriptive sur les façons de faire* » (Thévenot 1997, p. 206). (...) elles restreignent les pratiques comptables, afin de favoriser les échanges sereins entre parties prenantes de l'entreprise (entrepreneurs, actionnaires, prêteurs, salariés, puissance publique) qui connaissent les conventions appliquées et pourront donc

interpréter de façon identique les chiffres qui servent de base à leurs interactions (Chiapello 2005, p. 121-122).

2. Le besoin d'un référentiel comptable international

« Un référentiel comptable correspond à la codification par une autorité légitime (le normalisateur comptable) d'un ensemble de pratiques reconnues et acceptées dans un espace borné et sur une période limitée - une aire spatio-temporelle » (Capron 2005, p. 20).

Cet instrument s'inscrit au sein d'un cadre conceptuel (qui comprend la liste des principes comptables à respecter), de normes comptables et d'interprétations de ces normes. Le regroupement de ces divers textes conduit en pratique à définir un référentiel comptable.

Quelle est alors l'utilité d'un référentiel comptable dans un monde où les capitaux, les marchés et les entreprises sont internationaux ?

D'après Le Manh et Maillet-Baudriet (2007, p. 7), *« la comptabilité n'est pas seulement un moyen de preuve (art. 123-3 du Code de commerce qui lui assignait déjà l'article 10 de l'ordonnance de Colbert (1673) ou un système nécessaire pour calculer l'impôt sur les bénéfices (les lois des 15 juillet 1914 et 31 juillet 1971), c'est maintenant un outil indispensable au service des dirigeants, des actionnaires et des tiers, à la fois pour prendre des décisions et pour permettre la comparaison des performances des entreprises »*. Dès lors, un référentiel comptable local ne s'avérerait-il pas trop limité alors qu'il convient de prendre des décisions et de conduire des comparaisons au niveau international ?

Les grandes entreprises internationales, qui souhaitent être cotées aussi bien à New York, qu'à Paris ou Tokyo, et dont les actionnaires sont aussi bien américains qu'européens ou asiatiques, utilisent le même référentiel comptable, pour que leurs états financiers, arrêtés selon les mêmes règles, permettent leur comparaison. *« Les deux référentiels les plus connus et les plus utilisés sont, depuis le début des années 1990, le référentiel américain et le référentiel IAS/IFRS » (Le Manh et Maillet-Baudriet 2007, p. 7).*

3. Les référentiels comptables dominants et leurs démarches normatives sous-jacentes

« C'est d'abord aux Etats-Unis qu'une normalisation comptable a été mise en place par la profession comptable en 1939 sous l'égide du Committee on Accounting Procedures (CAP) de l'AICPA. Cette organisation a pris ensuite vis-à-vis de la profession comptable son indépendance en devenant le Financial Accounting Standards Board (FASB). C'est sur le

modèle de cet organisme, mais aussi de l'organisme britannique, l'ASC (Accounting Standards Board) que s'est bâti depuis 1973, l'International Accounting Standards Committee (IASC) devenu en 2001 International Accounting Standards Board (IASB), une organisation chargée de bâtir un ensemble de normes comptables qui puissent être appliquées au monde entier. Les modèles de normes mis en place par les organismes américains (et britanniques) ont fortement inspiré l'IASB » (Obert 2004, p. 7). Toutefois, il y a une différence fondamentale entre les deux référentiels comptables dominants dans le monde. Ils sont fondés sur des démarches normatives distinctes : une approche par les règles pour les US GAAP (United States Generally Accepted Accounting Principles) et une approche par les principes pour les IAS/IFRS. Avant de s'intéresser au référentiel IAS/IFRS exclusivement, il convient de préciser ce que signifie une norme fondée sur des principes et une norme fondée sur des règles, et de présenter les travaux de convergence entre les deux référentiels comptables.

3.1. Une norme fondée sur des règles

Le Petit ROBERT (1993) définit une norme comme « *un type concret ou une formule abstraite de ce qui doit être* » et une règle comme « *une formule qui indique ce qui doit être fait dans un cas déterminé* ». Ainsi, une règle joue un rôle majeur dans l'application d'une norme. Selon Hoarau (2007), on peut définir les règles d'une façon large en incluant un ensemble de prescriptions contenues dans une norme qui sont principalement axées sur les modalités d'application, telles que celles relatives au champ d'application (critères spécifiques, seuils limites quantitatifs, exceptions ou restrictions), au traitement comptable (exceptions ou options alternatives), les exemples, les recommandations ou indications détaillées de mise en oeuvre.

« Une norme serait une manière d'agir, obligatoire ou recommandée, tandis que la règle serait toujours obligatoire et donc contraignante » (Colasse 2005, p. 31).

Une norme fondée sur des règles ne signifie pas que les normalisateurs n'ont pas utilisé des principes pour les établir, mais que les règles jouent un rôle majeur dans l'application de la norme.

Tel est le cas des US-GAAP (United States Generally Accepted Accounting Principles), qui sont les règles comptables en vigueur aux Etats-Unis. Elles sont fixées par le FASB (Financial Accounting Standards Board). L'approche américaine, historiquement fondée sur des règles détaillées, s'avère être source de complexité croissante du fait du volume et du degré de précision des règles.

De plus, comme l'indique Hoarau (2007), l'approche par les règles favorise une conformité apparente des normes (la lettre et non l'esprit) qui est une invitation ouverte à structurer les opérations dans le but de modeler l'image comptable. Ainsi, pendant longtemps, l'image comptable était une représentation modélisée du monde « réel ». Aujourd'hui, c'est le monde « réel » qui est façonné en fonction de l'image comptable souhaitée par les dirigeants.

A l'opposé, l'approche par les principes est fondée sur le respect de l'esprit de la norme. C'est la voie choisie par l'IASB.

3.2. Une norme fondée sur des principes

Dans une approche par les principes, les normes sont fondées sur des principes généraux et des conventions qui sont inclus dans des cadres conceptuels (Alexander 1999).

Une convention, au sens de la théorie des conventions, peut se définir comme un ensemble de repères socialement construits, le plus souvent de caractère implicite, qui permet aux acteurs d'un champ donné de prendre leurs décisions et d'agir. De nombreux comportements de la vie des sociétés relèvent de telles conventions, notamment ceux relatifs au « savoir-vivre ». Par référence à cette définition, la comptabilité s'apparente à une convention ou à un ensemble de conventions ; en ce sens, elle obéit à des principes qui ont été « inventés » au cours du temps par ses praticiens, auxquels ils adhèrent collectivement, et qui leur servent de guides comportementaux pour assumer leurs activités et faire les divers choix que ces activités impliquent (Capron 2005, p. 29).

Selon Hoarau (2007), les principes généraux correspondent :

- aux hypothèses de base sur lesquelles repose l'élaboration des états financiers (comptabilité d'engagement et continuité d'exploitation),
- aux objectifs assignés à l'information financière en regard de son utilité pour les utilisateurs, par exemple la pertinence, la fiabilité et l'obtention de l'image fidèle, et
- aux définitions des éléments contenus dans les états financiers (par exemple les actifs et les dettes).

Les conventions sont destinées à guider le préparateur des comptes dans l'évaluation et la présentation des éléments devant figurer dans les états financiers, comme la convention de prudence ou de « juste valeur ». Les normes fondées sur des principes contiennent peu ou pas de règles au sens défini précédemment.

Les principes et les conventions structurent la représentation comptable de l'entreprise. Pour la distinguer, on peut avancer que les principes correspondent à des postulats. Acceptés sans démonstration, ils ont un caractère de généralité plus grand que les conventions qui peuvent varier d'un pays à l'autre, voire d'une entreprise à l'autre. Ainsi, dans le référentiel IAS/IFRS, l'application de la convention de juste valeur aux actifs corporels est facultative. Elle relève d'une décision de gestion de l'entreprise. Dans le même sens, avant l'intégration de ce référentiel dans le corpus réglementaire de l'Union européenne, l'application de la convention de prudence était différente entre l'Allemagne et la France. En revanche, le principe de continuité d'exploitation est généralement appliqué de la même façon quel que soit le pays ou l'entreprise (Hoarau 2007).

Même si l'on peut les distinguer, il est toutefois courant de regrouper ces deux notions sous le terme générique de principes comptables. Issus historiquement de la pratique comptable, intégrés dans les cadres conceptuels et les normes comptables, ces principes n'ont pas de fondements scientifiques et tirent leur légitimité de leur reconnaissance par les acteurs du monde comptable. Comme produit de la normalisation comptable, ils sont le résultat de compromis entre les parties prenantes. Au regard de la théorie des conventions, principes et conventions comptables peuvent être considérés comme des conventions selon le sens qu'en donne cette théorie (Favereau (1989), Marchesnay (1997), Amblard (2002)).

Dans une approche fondée sur des règles, comme les US-GAAP, les dirigeants peuvent gérer les résultats par la structuration des opérations. Par contre, dans le cas du référentiel IAS/IFRS, l'approche fondée par les principes laisse une large place à l'interprétation des normes.

La latitude inhérente à une normalisation fondée sur des principes permet aux managers de choisir les traitements comptables qui reflètent leur connaissance documentée de l'opération économique sous-jacente. Cependant, elle permet également à des managers de choisir des traitements comptables qui ne reflètent pas la substance économique des opérations traduites dans les états financiers (Hoarau 2007).

L'application des normes requiert une importante activité d'interprétation au cours de laquelle les dirigeants formulent des jugements qu'ils doivent expliciter (notamment le choix des options de première application et le choix des options permanentes qui sont présentées en annexe 6 intitulée « Choix d'options offerts par le référentiel IAS/IFRS ») et procèdent à des estimations aléatoires. Celles-ci reposent sur des hypothèses ou des incertitudes (notamment en matière de test d'impairment pour la norme IAS 36, pour

l'application de l'IAS 19, etc.) dont la nature doit être précisée. Il en est de même des raisons de sensibilité des valeurs comptables aux méthodes, hypothèses et estimations, et de l'évolution de celles-ci.

Dans ces conditions, on ne peut pas écarter la possibilité que des événements similaires puissent être traités de façon différente par des experts de bonne foi exerçant leur faculté de jugement et d'interprétation en toute indépendance, a fortiori lorsqu'il y a volonté de gérer des résultats (Hoarau 2007).

« De cet espace d'interprétation peuvent surgir des conflits entre une comptabilité d'intention et une description loyale des opérations. (...) On peut, aussi, se demander si au fil du temps l'IASB ne sera pas contraint de fournir des indications spécifiques sur la façon dont une norme doit être appliquée afin de réduire les effets des différences dans le jugement professionnel » (Hoarau et Teller 2007, p. 10-11).

3.3. Une convergence nécessaire

La convergence des normes comptables, que la plupart des pays industrialisés appuient, est indispensable pour les entreprises cotées sur différentes bourses afin de ne pas devoir produire plusieurs jeux d'états financiers. Cette harmonisation comptable internationale est en marche. En effet, L'IASB et le FASB, dans le cadre de l'accord de Norwalk, conclu en octobre 2002, rapprochent leurs normes respectives, et contribuent à améliorer la cohérence, la comparabilité et l'efficacité des marchés internationaux de capitaux. Dans le cadre du mémorandum publié en février 2006 découlant de la perspective du projet du cadre conceptuel commun FASB-IASB, cette recherche de convergence s'est traduite par un rapprochement des deux référentiels, et ce réciproquement sur plusieurs sujets. Le FASB s'aligne sur la position de l'IASB pour la suppression de la méthode du pooling of interest. L'IASB s'aligne sur la position du FASB pour la suppression de l'amortissement systématique du goodwill.

Cependant, l'expérience en cours de la convergence IASB/FASB montre que de nombreuses années seront nécessaires pour assurer la convergence de deux référentiels pourtant basés sur une même culture anglo-saxonne des affaires. Ceci est dû essentiellement à l'existence d'une opposition d'approche entre une approche par les règles dans le cas du FASB et une approche par les principes que suit l'IASB.

Après avoir présenté les deux référentiels comptables dominants dans le monde, nous allons caractériser le cadre conceptuel du référentiel IAS/IFRS.

Section 2 : Vers un encadrement des pratiques comptables internationales

Selon Colasse, (2003, p. 47-48), les images comptables (états financiers) obéissent à des postulats, des hypothèses, des choix d'observation, de quantification et de saisie du réel spécifiques, désignés sous le vocable de « principes » de la comptabilité. Ces principes sont nés historiquement de la pratique comptable, mais sont reconnus par la doctrine et ont fait l'objet de tentatives de normalisation et de réglementation : l'International Accounting Standards Committee (IASC) en traite notamment dans son cadre conceptuel (Framework) et dans plusieurs de ses normes.

Publié par l'IASC en juillet 1989 et adopté par l'International Accounting Standards Board (IASB) en avril 2001, le cadre conceptuel fait l'objet d'un réexamen par ce dernier.

Les normes internationales doivent s'insérer dans ce cadre conceptuel qui décrit les objectifs et les moyens destinés à fournir une information utile aux utilisateurs (principalement les investisseurs).

Le cadre conceptuel confère à la comptabilité des entreprises son originalité comme système d'information et cadre cognitif. Il lui donne aussi son universalité bien que son interprétation et sa traduction en règles puissent être différentes d'une entreprise à l'autre.

Nous ne nous attacherons pas dans ce chapitre à la mise en pratique du cadre conceptuel au sein des organisations, nous nous bornerons à présenter :

- son objectif et son champ d'application,
- ses utilisateurs et leurs besoins d'information,
- ses fondements au travers des hypothèses de base des principes comptables,
- les caractéristiques qualitatives des états financiers et
- les contraintes à respecter pour que l'information soit pertinente et fiable.

1. L'objectif et le champ d'application du cadre conceptuel

« Ce cadre est placé en introduction à l'ensemble des normes et en est la « philosophie » » (Obert 2004, p. 51). Il définit les concepts qui sont à la base de la préparation et de la présentation des états financiers à l'usage des utilisateurs externes. « L'objectif de ce cadre est :

- d'aider le Conseil de l'IASC à développer les futures Normes comptables internationales et à réviser les Normes comptables internationales existantes ;

- *d'aider le Conseil de l'IASC à promouvoir l'harmonisation des réglementations, des normes comptables et des procédures liées à la présentation des états financiers, en fournissant la base permettant de réduire le nombre de traitements comptables autorisés par les Normes comptables internationales ;*
- *d'aider les organismes de normalisation nationaux à développer des normes nationales ;*
- *d'aider les préparateurs des états financiers à appliquer les Normes comptables internationales et à traiter de sujets qui doivent encore faire l'objet d'une Norme comptable internationale ;*
- *d'aider les auditeurs à se faire une opinion sur la conformité des états financiers avec les Normes comptables internationales ;*
- *d'aider les utilisateurs des états financiers à interpréter l'information contenue dans les états financiers préparés en conformité avec les Normes comptables internationales ;*
- *de fournir à ceux qui s'intéressent aux travaux de l'IASC des informations sur son approche d'élaboration des Normes comptables internationales » (Commission des Communautés européennes 2003, p. 19).*

Le cadre conceptuel est essentiel pour résoudre les questions comptables d'une façon cohérente et guider le normalisateur, démontrer que le processus de normalisation est neutre, réussir à maintenir des normes fidèles aux principes.

Le cadre conceptuel traite des questions suivantes :

- l'objectif des états financiers ;
- les caractéristiques qualitatives qui déterminent l'utilité de l'information contenue dans les états financiers ;
- la définition, la comptabilisation et l'évaluation des éléments à partir desquels les états financiers sont construits ;
- les concepts de capital et de maintien de capital.

Le cadre conceptuel s'intéresse aux états financiers à usage général, y compris aux états financiers consolidés dont le jeu complet comprend un bilan, un compte de résultat, un tableau des flux de trésorerie, un état indiquant soit l'ensemble des variations des capitaux propres, soit uniquement les variations des capitaux propres autres que celles résultant de

transactions avec les détenteurs de parts représentatives du capital agissant en cette qualité, et des notes contenant un résumé des principales méthodes comptables et les autres notes explicatives.

2. Les utilisateurs et leurs besoins d'information

Les utilisateurs des états financiers en IAS/IFRS comprennent les investisseurs, les membres du personnel, les prêteurs, les fournisseurs et autres créanciers, les clients, les Etats et leurs organismes publics, et le public. Ils utilisent les états financiers afin de satisfaire leur besoin d'information. *« Comme les investisseurs sont les apporteurs de capitaux à risque de l'entreprise, la fourniture d'états financiers qui répondent à leurs besoins répondra également à la plupart des besoins des autres utilisateurs susceptibles d'être satisfaits par des états financiers. (...) C'est d'abord sur la direction de l'entreprise que repose la responsabilité de la préparation et de la présentation des états financiers. (...). Les états financiers ont pour objectif de fournir une information sur la situation financière, la performance et les variations de la situation financière d'une entreprise, qui soit utile à un large éventail d'utilisateurs pour prendre des décisions économiques »* (Commission des Communautés européennes 2003, p. 21).

Selon Colasse (2003), bien que le cadre conceptuel face référence aux besoins d'information de multiples utilisateurs et puisse laisser penser qu'il est sous-tendu par une conception partenariale de la gouvernance d'entreprise, le cadre conceptuel de l'IASB ramène l'ensemble des besoins à ceux des investisseurs, postulant que ces besoins englobent ceux des autres parties prenantes et ne peuvent être en conflit avec eux.

Le cadre conceptuel tranche ainsi la question du rôle de l'entreprise en la mettant au service des investisseurs.

3. Les hypothèses de base des principes comptables

Le cadre conceptuel précise qu'afin de répondre à leurs objectifs, les états financiers en IAS/IFRS sont préparés sur la base d'une comptabilité dite d'engagement et selon l'hypothèse suivant laquelle l'entité est en situation de continuité et poursuivra ses activités dans un avenir prévisible.

« Afin de satisfaire à leurs objectifs, les états financiers sont préparés sur la base de la comptabilité d'engagement. Selon cette base, les effets des transactions et autres événements sont comptabilisés quand ces transactions ou événements se produisent (et non

pas lorsque intervient le versement ou la réception de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie), et ils sont enregistrés dans les livres comptables et présentés dans les états financiers des exercices auxquels ils se rattachent. Les états financiers présentés sur la base de la comptabilité d'engagement informent les utilisateurs non seulement des transactions passées impliquant des sorties et entrées en trésorerie mais également des obligations de payer en trésorerie dans l'avenir et des ressources qui représentent de la trésorerie à recevoir dans l'avenir. Ainsi, ils fournissent le type d'information sur les transactions passées et autres événements qui est le plus utile aux utilisateurs pour prendre des décisions économiques » (Commission des Communautés européennes 2003, p. 23).

4. Les caractéristiques qualitatives des états financiers

Indépendamment de leurs destinataires et des objectifs assignés aux informations fournies dans les états financiers, il paraît souhaitable qu'ils possèdent un certain niveau de qualités générales. Mais quel sens donner au mot qualité car cette exigence est vaste ? La qualité des états financiers s'évalue :

- en fonction de leur capacité à reproduire une réalité qui ne soit biaisée ni par la perception et les jugements de l'émetteur, ni par la forme qui rend intelligible cette réalité ;
- en fonction de contraintes de coût et de temps.

Les caractéristiques qualitatives sont précisées dans le cadre conceptuel et peuvent être classées en trois sous ensembles :

- les caractéristiques qualitatives fondamentales : l'image fidèle, la prééminence de la substance sur la forme ;
- les caractéristiques qualitatives dérivées (qui permettent d'atteindre les objectifs fondamentaux) : l'importance relative, la prudence, la neutralité, l'exhaustivité, la non-compensation ;
- les caractéristiques qualitatives de base (qui permettent la réalisation des caractéristiques dérivées et fondamentales) : l'intelligibilité, la pertinence, la fiabilité et la comparabilité.

Nous nous bornerons à présenter les caractéristiques qualitatives de base puisqu'elles servent de référence à la définition des autres propriétés.

4.1. L'intelligibilité

Une qualité essentielle de l'information fournie dans les états financiers en IAS/IFRS est d'être compréhensible immédiatement par les utilisateurs. A cette fin, les utilisateurs sont supposés avoir une connaissance raisonnable des affaires, des activités économiques, de la comptabilité et une volonté d'étudier l'information d'une façon raisonnablement diligente. Cependant, l'information relative à des sujets complexes, qui doit être incluse dans les états financiers du fait de sa pertinence par rapport aux besoins de prises de décisions économiques des utilisateurs, ne doit pas être exclue au seul motif qu'elle serait trop difficile à comprendre pour certains utilisateurs.

4.2. La pertinence

Pour être utile, l'information doit être pertinente pour les besoins de prises de décisions des utilisateurs. L'information possède la qualité de pertinence lorsqu'elle influence les décisions économiques des utilisateurs en les aidant à évaluer des événements passés, présents ou futurs ou en confirmant ou corrigeant leurs évaluations passées.

La pertinence de l'information est influencée par sa nature et son importance relative. Dans certains cas, la nature de l'information est suffisante à elle seule pour la rendre pertinente. Par exemple, le fait de présenter un nouveau secteur peut affecter l'appréciation des risques et des opportunités auxquels est confrontée l'entreprise, quelle que soit l'importance relative des résultats réalisés par le nouveau secteur au cours de l'exercice. Dans d'autres cas, c'est la nature et l'importance relative qui sont importantes, par exemple le montant des stocks détenus dans chacune des principales catégories qui sont appropriées à l'activité.

L'information est significative si son omission ou son inexactitude peut influencer les décisions économiques que les utilisateurs prennent sur la base des états financiers. L'importance relative dépend de la taille de l'élément ou de l'erreur, jugée dans les circonstances particulières de son omission ou de son inexactitude. En conséquence, l'importance relative fournit un seuil ou un critère de séparation plus qu'une caractéristique qualitative principale que l'information doit posséder pour être utile. L'importance relative est une affaire de jugement professionnel. Elle relève de la perception par le lecteur des états financiers par rapport au degré de confiance qu'il peut leur accorder. C'est une marge d'erreur admise par ce dernier.

4.3. La fiabilité

En plus d'être compréhensible et pertinente, l'information doit également être fiable. L'information possède la qualité de fiabilité quand elle est exempte d'erreur et de biais significatifs, et que les utilisateurs peuvent lui faire confiance pour présenter une image fidèle de ce qu'elle est censée présenter, ou ce que l'on pourrait s'attendre raisonnablement à la voir présenter.

L'information peut être pertinente, mais si peu fiable par sa nature ou sa représentation que sa comptabilisation pourrait être potentiellement trompeuse. Par exemple, si la validité et le montant d'une demande d'indemnités en vertu d'une action en justice sont contestés, il n'est pas approprié pour l'entreprise de comptabiliser le montant total de cette demande au bilan, bien qu'il puisse être approprié d'indiquer le montant et les circonstances de la demande.

- Image fidèle :

Pour être fiable, l'information doit présenter aux utilisateurs des états financiers une image fidèle des transactions et autres événements qu'elle vise à présenter ou dont on s'attend raisonnablement à ce qu'elle les présente. Ainsi, par exemple, un bilan doit présenter une image fidèle des transactions et autres événements qui génèrent des actifs, des passifs et des capitaux propres pour l'entreprise à la date de clôture et qui satisfont aux critères de comptabilisation.

Dans la plupart des cas, l'essentiel de l'information financière présente un certain risque d'être une présentation moins fidèle que ce qu'elle vise à présenter. Ceci n'est pas dû à un parti pris mais plutôt aux difficultés inhérentes soit à l'identification des transactions et autres événements à évaluer, soit à la conception et à l'application des techniques d'évaluation et de présentation qui peuvent traduire ces transactions et ces événements. Dans certains cas, l'évaluation des effets financiers des éléments pourrait être si incertaine que les entreprises, de façon générale, ne les comptabilisent pas dans les états financiers. Par exemple, bien que la plupart des entreprises génèrent, de façon interne, un goodwill au cours du temps, il est habituellement difficile d'identifier ou d'évaluer de façon fiable ce goodwill. Dans d'autres cas, cependant, il peut être pertinent de comptabiliser des éléments et d'indiquer le risque d'erreur relatif à leur comptabilisation et à leur évaluation.

- Prééminence de la substance sur la forme (substance over form) :

Si l'information doit présenter une image fidèle des transactions et autres événements qu'elle vise à présenter, il est nécessaire qu'ils soient comptabilisés et présentés conformément à leur substance et à leur réalité économique et non pas seulement selon leur forme juridique. La substance des transactions et autres événements n'est pas toujours cohérente avec ce qui ressort du montage juridique apparent. « Ainsi, sur un plan juridique, une opération de crédit-bail est un contrat de location d'un bien mobilier ou immobilier pour une période déterminée avec une option de rachat à la fin du contrat et, pendant toute la durée du contrat, le bailleur reste propriétaire du bien. Or, pour le preneur du bien en crédit-bail, sur un plan économique et financier, une opération de crédit-bail est une acquisition d'un bien mobilier ou immobilier assortie d'une forme de financement spécifique. Si les règles comptables de certains pays (comme les règles françaises du PCG pour ce qui concerne les comptes individuels) privilégient, lorsqu'il y a discordance entre le point de vue juridique et le point de vue économique et financier, le point de vue juridique, il n'est pas de même de l'IASB qui consacre la prééminence de la substance de l'opération et de sa réalité économique sur sa forme juridique » (Obert 2004, p. 55-56). La prééminence de l'économique sur le juridique fera que les biens pris en crédit-bail seront pris en compte à l'actif du bilan établi en normes IAS/IFRS.

Le principe de prééminence du fond sur la forme explique notamment l'intérêt porté par les normes IAS/IFRS à la juste valeur et le fait que l'information des investisseurs est axée sur la capacité de l'entité à générer des flux de trésorerie dans une approche économique (Obert 2004, p. 55-56).

Par exemple, une entreprise peut céder un actif à un tiers, de telle façon que les actes visent à conférer la propriété juridique à ce tiers.

Néanmoins, des accords peuvent exister, qui font en sorte que l'entreprise continue à bénéficier des avantages économiques futurs représentatifs de cet actif. Dans de telles circonstances, la comptabilisation d'une vente ne donnerait pas une image fidèle de la transaction qui a été conclue (si tant est qu'il y ait eu, en fait, une transaction).

- Neutralité :

Pour être fiable, l'information contenue dans les états financiers doit être neutre, c'est-à-dire sans parti pris. Les états financiers ne sont pas neutres si, par la sélection ou la présentation de l'information, ils influencent les prises de décision ou le jugement afin

d'obtenir un résultat ou une issue prédéterminés.

- Prudence :

Les préparateurs d'états financiers sont confrontés avec les incertitudes qui, de façon inévitable, entourent un grand nombre d'événements et de circonstances, tels que la recouvrabilité des créances douteuses, la durée d'utilité probable des immobilisations corporelles et le nombre de demandes en garantie qui peuvent survenir. De telles incertitudes sont reconnues à travers une information sur leur nature et étendue, et par l'exercice de la prudence dans la préparation des états financiers.

La prudence est la prise en compte d'un certain degré de précaution dans l'exercice des jugements nécessaires pour préparer les estimations dans des conditions d'incertitude, pour faire en sorte que les actifs ou les produits ne soient pas surévalués et que les passifs ou les charges ne soient pas sous-évalués.

L'exercice de la prudence ne doit pas permettre, par exemple, la création de réserves occultes ou de provisions excessives, la sous-évaluation délibérée des actifs ou des produits, ou la surévaluation délibérée des passifs ou des charges, parce que les états financiers ne seraient pas neutres, et, en conséquence, ne posséderaient pas la qualité de fiabilité.

- Exhaustivité :

Pour être fiable, l'information contenue dans les états financiers doit être exhaustive, autant que le permettent le souci de l'importance relative et celui du coût. Une omission peut rendre l'information fautive ou trompeuse et, en conséquence, non fiable et insuffisamment pertinente.

4.4. La comparabilité

Les utilisateurs doivent être en mesure de comparer les états financiers d'une entreprise dans le temps afin d'identifier les tendances de sa situation financière et de sa performance. Les utilisateurs doivent également être en mesure de comparer les états financiers d'entreprises différentes afin d'évaluer, de façon relative, leur situation financière, leurs performances et les variations de leur situation financière. En conséquence, l'évaluation et la présentation de l'effet financier de transactions et d'événements semblables doivent être effectuées de façon cohérente et permanente pour une même entreprise et de façon cohérente pour différentes entreprises.

Une des implications importantes de la caractéristique qualitative de comparabilité est qu'il faut que les utilisateurs soient informés des méthodes comptables utilisées dans la préparation des états financiers et de tout changement apporté à ces méthodes, ainsi que des effets de ces changements. Les utilisateurs doivent être en mesure d'identifier les différences entre les méthodes comptables pour des transactions et autres événements semblables, utilisées par la même entreprise d'un exercice à l'autre et utilisées par différentes entreprises. La conformité avec les Normes comptables internationales, y compris l'indication des méthodes comptables utilisées par l'entreprise, aide à atteindre cette comparabilité.

Le besoin de comparabilité ne doit pas être confondu avec l'uniformité pure et ne doit pas constituer un obstacle à l'introduction de dispositions normatives comptables améliorées. Il n'est pas approprié pour une entreprise de continuer à comptabiliser de la même façon une transaction ou un autre événement si la méthode adoptée ne permet pas de respecter les caractéristiques qualitatives de pertinence et de fiabilité. De même, il est inapproprié pour une entreprise de maintenir inchangées ses méthodes comptables lorsqu'il existe d'autres méthodes plus pertinentes et plus fiables.

Parce que les utilisateurs souhaitent comparer la situation financière, la performance et la variation de la situation financière d'une entreprise au cours du temps, il est important que les états financiers donnent l'information correspondante des exercices précédents.

L'application des principales caractéristiques qualitatives et des dispositions normatives comptables appropriées a normalement pour effet que les états financiers donnent ce qui généralement s'entend par image fidèle ou présentation fidèle de la situation financière, de la performance et des variations de la situation financière d'une entreprise.

5. Les contraintes à respecter pour que l'information soit pertinente et fiable

Pour que l'information soit pertinente et fiable, elle doit répondre aux contraintes de célérité, de rapport coût/avantage et d'équilibre entre les caractéristiques qualitatives.

5.1. La célérité

L'information peut perdre sa pertinence si elle est fournie avec un retard indu. La direction peut avoir à trouver un équilibre entre les mérites relatifs d'une information prompte et ceux d'une information fiable. Pour fournir une information à bonne date, il peut souvent être nécessaire de la présenter avant que ne soient connus tous les aspects d'une transaction,

ce qui nuit à la fiabilité. Inversement, si l'on retarde la présentation de l'information jusqu'à ce que tous les aspects soient connus, l'information peut être très fiable, mais de peu d'utilité pour les utilisateurs qui ont eu des décisions à prendre entre-temps. Pour atteindre l'équilibre entre pertinence et fiabilité, la considération dominante doit être de satisfaire au mieux les besoins des utilisateurs en matière de prise de décisions économiques.

5.2. Le rapport coût/avantage

Le rapport coût/avantage est une contrainte générale plutôt qu'une caractéristique qualitative. Les avantages obtenus de l'information doivent être supérieurs au coût qu'il a fallu consentir pour la produire. L'évaluation des avantages et des coûts est cependant un processus qui est affaire de jugement. En outre, les coûts ne pèsent pas nécessairement sur les utilisateurs qui profitent des avantages. Les avantages peuvent également profiter à des utilisateurs autres que ceux pour qui l'information est préparée ; par exemple, la fourniture d'une information supplémentaire aux prêteurs peut réduire les coûts des emprunts d'une entreprise. Pour ces raisons, il est difficile d'appliquer un test coût/avantage dans un cas particulier. Néanmoins, les normalisateurs, en particulier, ainsi que les préparateurs et les utilisateurs d'états financiers, doivent garder à l'esprit cette contrainte.

5.3. L'équilibre entre les caractéristiques qualitatives

En pratique, la recherche d'un équilibre ou un arbitrage entre les caractéristiques qualitatives est souvent nécessaire. Généralement le but poursuivi est d'atteindre un équilibre approprié entre les caractéristiques afin de satisfaire aux objectifs des états financiers et rendre crédibles ces derniers devant leurs utilisateurs. Il revient aux experts-comptables, mais surtout aux commissaires aux comptes, de veiller au respect des caractéristiques qualitatives. Leur compétence et leur indépendance crédibilisent les comptes qu'ils élaborent et contrôlent. Les commissaires aux comptes ont d'ailleurs la possibilité de sanctionner les entreprises qui ne les respectent pas en refusant de déclarer leurs comptes réguliers, sincères et fidèles.

Au terme de la présentation du cadre conceptuel, nous pouvons le définir comme un ensemble coordonné de positions servant de base aux praticiens de la comptabilité. S'il nous est apparu important de le décrire, c'est pour préciser le cadre de référence utilisé lors de la mise en usage des normes IAS/IFRS, objet de nos travaux de recherche.

Si le cadre conceptuel vient jaloner l'application des normes IAS/IFRS, existe-t-il pour autant une uniformité dans leur champ d'application ?

Section 3 : Vers une convergence des référentiels comptables nationaux

Dans cette section, nous aborderons dans un premier temps le champ d'application du référentiel IAS/IFRS en Europe et en France, pour ensuite présenter les modalités de rapprochement entre les normes internationales et les règles comptables françaises. En effet, les impacts du référentiel IAS/IFRS ne se limitent pas aux entités entrant dans son champ d'application. Ils sont plus larges, c'est pourquoi des travaux de convergence sont engagés par le dispositif de normalisation français pour rapprocher le référentiel comptable français du référentiel comptable international.

1. Le champ d'application du référentiel IAS/IFRS

Le champ d'application du référentiel IAS/IFRS au sein de l'Union européenne est régi par le règlement (CE) n°1606/2002 du 19 juillet 2002 publié au JOCE le 11 septembre 2002. Il impose aux entreprises faisant appel public à l'épargne de présenter leurs comptes consolidés selon les normes IAS/IFRS dès le 1^{er} janvier 2005. En effet, la présentation des comptes de ces entreprises selon des normes harmonisées en facilitera la compréhension et surtout la comparaison à l'échelon européen.

1.1. Les comptes consolidés

Le règlement européen du 19 juillet 2002 fixe des conditions d'application des normes IAS/IFRS dans les comptes consolidés qui diffèrent selon que la société est cotée ou non.

1.1.1. Les normes IAS/IFRS et les sociétés cotées

En vertu de l'article 4 du règlement n°1606/2002 du 19 juillet 2002, l'application du référentiel IAS/IFRS est obligatoire dans les comptes consolidés des sociétés cotées pour les exercices commençant à compter du 1^{er} janvier 2005.

Le passage aux normes IAS/IFRS a été étalé dans le temps. Les entreprises françaises ont appliqué progressivement ces normes financières, jusqu'en 2004.

Compte tenu de l'obligation de présenter un exercice comparatif dans le même référentiel comptable, la date réelle de transition aux normes IAS/IFRS est le 1^{er} janvier 2004 qui correspond au premier jour de l'exercice fourni à titre de comparaison.

1.1.2. Les normes IAS/IFRS et les sociétés non cotées

En sus d'imposer l'application du référentiel de l'IASB, le règlement n°1606/2002, en vertu de l'article 5 offre le choix aux Etats membres d'autoriser ou d'obliger les sociétés à appliquer le référentiel de l'IASB adopté par la Commission européenne également dans les comptes autres que ceux consolidés des sociétés cotées.

L'option d'autoriser (pas d'obligation) a été retenue par le législateur français. Elle est désormais transcrite en droit français dans l'article 1^{er} de l'Ordonnance n° 2004-1382 du 20 décembre 2004 qui modifie l'article L. 233-24 du Code de Commerce : « *Lorsqu'elles utilisent les normes comptables internationales adoptées par règlement de la Commission européenne, les sociétés commerciales qui établissent et publient des comptes consolidés au sens de l'article L. 233-16 sont dispensées de se conformer aux règles comptables prévues par les articles L. 233-18 à L. 233-23 pour l'établissement et la publication de leurs comptes consolidés* ».

Les sociétés non cotées pourront donc, à compter du 1^{er} janvier 2005 et sur option, ne pas appliquer le référentiel comptable français (CRC 99-02) mais le référentiel de l'IASB adopté par la Commission européenne pour l'établissement de leurs comptes consolidés et présenter des comptes consolidés comparables à ceux des sociétés APE.

De plus, la question s'est posée de savoir si les dispositions de l'article L. 233-24 nouveau trouvent à s'appliquer aux personnes morales qui établissent des comptes consolidés sur la base du volontariat. Un consensus s'est dégagé lors de l'assemblée plénière du CNC du 27 octobre 2004 pour considérer que l'article L. 233-28 ne faisait pas obstacle à l'article L. 233-24 nouveau. Par conséquent ces personnes morales ont également l'option, à partir du 1^{er} janvier 2005, de présenter leurs comptes consolidés selon le référentiel comptable français ou selon les IAS/IFRS adoptées par la Commission européenne.

1.2. Les comptes individuels

L'article 5 du règlement n°1606/2002 l du Parlement et du Conseil du 19 juillet 2002 laisse aux Etats membres la faculté d'autoriser ou d'imposer l'application du référentiel IAS/IFRS dans les comptes individuels de l'ensemble des sociétés (cotées ou non cotées).

Dans la plupart des pays (Autriche, Belgique, République Tchèque, France, Hongrie, Lettonie, Lituanie, Pologne, Espagne, Suède), les sociétés ont l'obligation de préparer des états financiers individuels sur la base d'un référentiel comptable national.

Peu de pays (Chypre, Malte) imposent l'application des normes IAS/IFRS pour la préparation des états financiers individuels des sociétés. Certains pays (Danemark, Estonie, Finlande, Allemagne, Grèce, Irlande, Italie, Luxembourg, Pays-bas, Slovaquie, Slovénie, Royaume-Uni, Islande, Liechtenstein, Norvège) autorisent deux référentiels comptables (le référentiel national et les normes IAS/IFRS) et la plupart font converger progressivement leur référentiel comptable national vers les normes IAS/IFRS.

En France, l'option offerte par l'article 5 du règlement n°1606/2002 n'a pas été retenue pour les comptes individuels de toutes les sociétés, l'introduction du référentiel IAS/IFRS se faisant progressivement par modification du référentiel comptable français, en prenant en compte les nombreuses implications et conséquences fiscales et juridiques induites par le référentiel international. Ainsi les comptes individuels de toutes les sociétés devront être préparés en conformité avec le référentiel comptable français.

Ces divergences d'application de l'article 5 du règlement n°1606/2002 entraîne une disparité importante d'un pays à l'autre, nuisant à la comparabilité des états financiers et constituant un frein à une transition vers les normes IAS/IFRS.

C'est pourquoi l'IASB considère qu'il est plus pertinent d'avoir un ensemble de normes d'informations financières unique adaptées pour les PME partout dans le monde, élaborées sur la base des normes IAS/IFRS. La plupart des normalisateurs comptables nationaux ont soutenu l'initiative de l'IASB de développer des normes d'informations financières adaptées pour les PME.

2. Les travaux de convergence en France

La logique comptable des normes IAS/IFRS définies par des organisations de nature privée et indépendante des pouvoirs publics et politiques repose sur des points qui sont parfois divergents par rapport au droit comptable français issu d'une approche régaliennne de la comptabilité émanant des pouvoirs publics français. Les points de divergence sont, en particulier :

- l'option de valorisation à la juste valeur des actifs et passifs,
- la primauté de la substance sur la forme,
- l'approche prioritairement bilancielle,
- la prise en compte prioritaire de la vision de l'investisseur,
- le principe de prudence subordonné à celui de neutralité et de pertinence,

- l'absence de textes spécifiques à un secteur d'activité,
- la moindre reconnaissance de la comptabilité d'intention,
- la place plus importante qu'occupe l'interprétation dans l'application des normes.

En raison de la cohabitation de deux référentiels différents en France, et des risques de distorsion de concurrence entre deux sociétés d'un même secteur et de taille comparable livrant des informations dans l'un ou l'autre des référentiels, un rapprochement entre les normes IAS/IFRS et les règles comptables françaises doit donc être opéré.

Comment ce rapprochement est-il réalisé ? Nous présenterons dans un premier temps les travaux de convergence qui ont conduit à l'adoption de règlements et de recommandations établis par le Conseil National de la Comptabilité (CNC) et le Comité de Réglementation Comptable (CRC) remplacés par l'Autorité des Normes Comptables (ANC) par ordonnance n°2009-79 du 22 janvier 2009.

Quelles sont les conséquences des travaux de convergence, notamment pour les comptes individuels ? Nous montrerons comment s'appliquent les normes IAS/IFRS dans les comptes individuels en nous appuyant sur les travaux conduits par le CNC en 2005.

2.1. La présentation des travaux de convergence du CNC

Dans la mesure où les comptes consolidés des sociétés cotées devaient être établis conformément aux normes IAS/IFRS, il a paru indispensable au CNC de mettre en œuvre différents chantiers pour rapprocher le référentiel comptable français du référentiel IAS/IFRS. En 2001, le CNC a donc défini les orientations à donner aux règles comptables françaises. L'objectif principal était de les faire converger vers les normes IAS/IFRS en faisant évoluer par étapes, et de manière pragmatique, le règlement n°99-03 relatif au plan comptable général, tout en répondant aux besoins ponctuels de la normalisation comptable en France.

Cette évolution a été très perceptible depuis 1999 avec l'adoption de règlements du CRC (Comité de la Réglementation Comptable) majeurs dont les principaux sont :

- le règlement n°99-09 du 24 novembre 1999 modifiant les dispositions du plan comptable général relatives à la mise en œuvre des changements de méthodes comptables, applicable aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2000 (référence à IAS 8 « Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs »).

- le règlement n°2000-06 du 7 décembre 2000 relatif aux passifs qui reprend les principales dispositions de la norme IAS 37 « Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels » et qui est applicable depuis les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2002.
- le règlement n°2002-10 du 12 décembre 2002 relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs, complété par le règlement n°2003-07 du 12 décembre 2003 (relatif aux mesures transitoires du règlement n°2002-10 concernant la comptabilisation des actifs par composants des grosses réparations) qui est applicable aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005.
- le règlement n°2004-06 du 23 novembre 2004 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs applicable aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005.

Ces deux derniers règlements se réfèrent aux normes IAS 2 « Stocks », IAS 16 « Immobilisations corporelles », IAS 23 « Coûts d'emprunt », IAS 38 « Immobilisations incorporelles » et IAS 36 « Dépréciation des actifs ».

- le règlement n°99-08 du 24 novembre 1999 modifiant les dispositions du plan comptable général relatives au traitement comptable des contrats à long terme et qui est applicable depuis le 1^{er} janvier 2000 et qui reprend pour partie les dispositions de la norme IAS 11 « Contrats de construction ».

Le CNC a également adopté le 1^{er} avril 2003 la recommandation n°2003-R-01 relative aux règles de comptabilisation et d'évaluation des engagements de retraite et avantages similaires. Cette recommandation est d'application facultative en raison de la disposition légale autorisant le non provisionnement, mais pour les entreprises qui l'appliquent, le traitement est conforme à celui de l'IAS 19 « Avantages du personnel ».

La recommandation n°99.R.01 du 18 mars 1999 du CNC relative aux comptes intermédiaires reprend les dispositions de la norme IAS 34 « Information financière intermédiaire » avec une différence dans les périodes de référence.

Source : <http://www.focusifrs.com>

Selon <http://www.focuspcg.com>, le PCG a donc d'ores et déjà convergé vers les normes IFRS, notamment sur les points suivants :

- Contrats à long terme, en s'inspirant de la norme IAS 11,
- Changements de méthodes comptables, changements d'estimation et corrections d'erreurs, en faisant référence à la norme IAS 8,

- Comptes intermédiaires, en s'appuyant sur la norme IAS 34,
- Engagement de retraite et avantages similaires, en s'inspirant de la norme IAS 19,
- Amortissements et dépréciations des actifs corporels et incorporels, en faisant référence à la norme IAS 36,
- Définition, comptabilisation et évaluation des passifs, en s'appuyant sur la norme IAS 37,
- Définition, comptabilisation et évaluation des actifs, en s'inspirant des normes IAS 2, 16, 23 et 38.

Pour autant, il reste encore plusieurs points de divergence entre les normes comptables internationales et le PCG :

- Reconnaissance des produits (IAS 18),
- Tableaux des flux de trésorerie (IAS 7),
- Impôts différés actifs et passifs (IAS 12),
- Événements survenant après la date de clôture de l'exercice (IAS 10),
- Effet des variations des cours des monnaies étrangères (IAS 21).

Ces évolutions importantes et la nécessaire maîtrise des nombreux changements, qui vont au-delà du seul domaine comptable, ont conduit le CNC à engager une réflexion globale de fond associant les représentants des entreprises, des professionnels comptables et des pouvoirs publics afin d'identifier et de mesurer les incidences qui résultent de l'application des normes IAS/IFRS à certaines sociétés, ou de normes de plus en plus convergentes avec les normes IAS/IFRS. Cette étude s'est concentrée sur les aspects comptables, fiscaux et juridiques.

2.2. L'examen de l'application des normes IAS/IFRS dans les comptes individuels des sociétés

L'examen de l'application des normes IAS/IFRS dans les comptes individuels conduit par le CNC en 2005 a soulevé un certain nombre de constats au niveau fiscal, mais il a également mis en évidence des conséquences sur le droit comptable et sur le droit des affaires.

2.2.1. Les normes IAS/IFRS et la fiscalité

Les travaux du CNC montrent que l'introduction des normes IAS/IFRS dans les comptes individuels aurait, dans le cadre du maintien du principe de connexion des résultats comptable et fiscal, de fortes incidences sur les règles fiscales de détermination du résultat imposable à l'impôt sur les sociétés mais aussi sur les bases d'imposition d'autres impôts et taxes (impôts locaux, TVA, IFA et taxes annexes). Certaines des divergences peuvent être retraitées sans difficulté, d'autres nécessitent des travaux plus lourds, voire le maintien de deux systèmes comptables ou d'information.

2.2.2. Les normes IAS/IFRS et le droit

Il ressort plusieurs constats des travaux du CNC sur les relations entre les normes IFRS et le droit :

- une déconnexion marquée entre le droit (qui traduit la nature juridique des opérations) et les normes IAS/IFRS (qui font référence à la substance économique des opérations) ;
- le cadre conceptuel est sensiblement différent des principes comptables français et assez éloigné de la vision juridique française (règle de la prédominance de la réalité sur l'apparence, par exemple). Les normes IAS/IFRS retiennent la primauté de la réalité économique sur l'apparence juridique. Une transaction ou un contrat est comptabilisé et présenté dans les états financiers conformément à sa réalité économique. L'approche par la substance économique rejette donc l'évaluation fondée sur la convention ou sur l'apparence et ambitionne de mieux traduire la réalité économique. Ces deux nouveaux concepts transforment la finalité même du compte de résultat et du bilan. Le compte de résultat voit sa mission de présentation des rentabilités de l'entreprise se modifier en prenant en compte les variations de valeur des postes de bilan. Ce dernier, basé sur des valeurs de marché, intégrant les actifs immatériels de l'entreprise devient l'élément central de la communication financière de l'entreprise et le reflet du poids économique de la firme. Le compte de résultat et le bilan deviennent cohérents avec les indicateurs de pilotage et la valeur de l'entreprise. Ainsi, la valorisation des actifs à la juste valeur a un impact sur les bilans des entreprises, et risque d'entraîner une volatilité accrue du résultat et des capitaux propres.
- enfin, les normes IAS/IFRS semblent différer des principes fondamentaux qui

régissent les règles comptables françaises notamment dans :

- le recours à la juste valeur « Fair Value », dans certains cas, à la place du coût historique qui a caractérisé le système comptable français tout au long du XX^{ème} siècle. « *La « comptabilité en coût historique » selon laquelle les états financiers retranscrivent les échanges économiques réalisés par l'entreprise, qui est alors considérée comme une entité centrée sur son objectif productif* » (Giordano-Spring et al. 2008, p. 20) s'inscrit dans une approche « dynamique » de la comptabilité qui a le mérite de la simplicité à travers le principe du coût historique. Ce dernier stipule qu'« à la date d'entrée dans le patrimoine de l'entreprise les biens acquis à titre onéreux sont enregistrés à leur coût d'acquisition ». La valeur historique est fondée sur la réalité d'une transaction (Casta et Colasse 2001) et autorise une valorisation unique (Danjou 2003). Toutefois, le principe du coût historique présente des limites et altère la possibilité de comparer des entreprises pourtant proches économiquement mais ayant fait des choix stratégiques ou comptables différents, comme celui de la croissance interne, celui de la réévaluation d'ensemble, ou celui de la croissance externe.

Les normes IAS/IFRS se proposent donc d'abandonner le principe du coût historique et de valoriser les actifs et passifs à leur juste valeur selon une « approche statique » de la comptabilité. « (...) *La comptabilité en « juste valeur » telle que sous-tendue par les normes comptables internationales vise à traduire un capital non pas économique mais financier. Dans cette approche, la comptabilité vise avant tout à informer les actionnaires de la richesse qu'ils retireraient de la vente de leur patrimoine sur des marchés actifs* » (Giordano-Spring et al. 2008, p. 20). La juste valeur peut être appréhendée par la valeur de marché pour un actif négociable sur un marché ou par la valeur des flux financiers (cash-flows) futurs pour un actif non négociable sur un marché. A l'inverse du principe du coût historique, la juste valeur devrait donc simplifier l'analyse financière de l'entreprise du fait que la plupart des postes sont évalués sur la base des flux de trésorerie futurs actualisés. Ainsi l'évaluation d'une entreprise serait directement intégrée dans ses comptes IAS/IFRS (Barneto 2005).

Toutefois, la juste valeur se voit reprocher de privilégier une vision à court

terme de la firme et d'entraîner par ses variations une plus grande volatilité de la valeur des capitaux propres et du résultat. En effet, pour Capron (2005, p. 25) « *la volatilité des marchés financiers va pénétrer les bilans et faire de plus en plus cohabiter des valeurs de transactions effectives, des valeurs de marché estimées et des valeurs anticipées résultant de calculs fondés sur des modèles mathématiques aléatoires. Les performances réelles seront alors bien difficiles à discerner et les résultats encore plus difficiles à interpréter qu'aujourd'hui. Au-delà des aspects techniques comptables, c'est bien, au travers de la juste valeur, toute une conception de l'économie qui s'exprime dans une représentation apologétique du marché, garant de la justice et du bien commun* ». Ricol, président de la Fédération des experts-comptables, va jusqu'à dire : « *Le marché est devenu un dieu auquel nul n'ose s'attaquer* ». Pour Capron (2005, p. 125-126), les normes IAS/IFRS apparaissent comme accompagnatrices des politiques libérales qui se mettent en place.

L'application de la « juste valeur » éloigne les possibilités de mesure des productions et des échanges ; elle rend plus difficiles les analyses (critiques) qui cherchent à retrouver la genèse de l'économie capitaliste à travers la formation de la valeur, du profit et de sa répartition (Mangenot 2005). Pire, selon Richard (2005), les normes IFRS généralisent une conception actuarielle de l'évaluation comptable, née aux Etats-Unis dans les années 80. La valeur de rendement a tendance à remplacer la valeur de marché, ce qui constitue une véritable révolution, notamment pour la comptabilité française qui arrive ainsi à admettre un bénéfice potentiel sur des actifs immobilisés à long terme non destinés à la vente (ce qui est le cas, tout au moins aujourd'hui, pour le goodwill et les actifs financiers) ; la plus grande novation étant qu'on puisse déterminer un bénéfice potentiel sans aucune référence directe au marché, mais en actualisant des cash flows générés par des actifs dans le cas où ceux-ci ne peuvent être évalués par un marché. Richard (2005) en conclut que cette tendance est l'expression d'un capitalisme de plus en plus pressé qui veut voir apparaître les résultats au début du cycle d'investissement indépendamment du rythme de progression des ventes.

- l'abandon du principe d'intangibilité du bilan d'ouverture ;
- l'usage différent du principe de prudence. Pour Capron (2005, p. 126), la

prudence qui était jusqu'à maintenant de mise dans l'établissement des états comptables, et qui semblait consubstantielle à la comptabilité est donc largement malmenée par les normes IAS/IFRS. En ne prenant pas en compte les plus-values potentielles, on évite de distribuer aux actionnaires des profits qui ne sont pas encore effectifs. Le nouveau système prend le risque de comptabiliser en « produits », des ressources anticipées et estimées de façon plus ou moins arbitraire et le cas échéant, de distribuer des revenus fictifs. La reddition de compte n'y gagne pas en intelligibilité et on peut craindre au contraire qu'un nouveau type de suspicion plane sur les présentations comptables alors que les promoteurs des réformes ont la prétention de faire renaître la confiance à l'égard des états financiers

C'est ce danger qui a principalement fait réagir un certain nombre de milieux économiques en France et en Europe. Les banquiers directement concernés à cause de la détention d'actifs essentiellement financiers ont fait valoir que les instruments financiers leur servaient à se protéger sur le long terme et non à spéculer, alors que l'IASB considère le contraire ; après renégociation sur les deux normes les plus contestées (IAS 32 et IAS 39), ils ont finalement obtenu des dérogations très encadrées. Les compagnies d'assurance s'inquiètent d'une extension de la juste valeur (full fair value) qui entraînerait une dépendance de leurs ressources aux fluctuations des marchés et les rendrait donc instables ; par ailleurs la plupart de leurs engagements à l'égard de leurs clients ne sont pas négociables sur un marché, ce qui les contraindrait à avoir recours à des évaluations actuarielles, dépendantes de modèles très sensibles au choix de taux d'actualisation (Colasse 2004). Des groupes comme Saint-Gobain et l'Air Liquide ont pris la tête d'un mouvement de refus dans le courant de l'année 2003, mais celui-ci arrivait bien tard pour espérer renverser le cours des choses. Début juillet 2004, le Président de la République française montait lui-même au créneau en écrivant au Président de la Commission européenne pour s'inquiéter du fait que certaines normes comptables « *risquaient de conduire à une financiarisation accrue de notre économie et à des méthodes de direction des entreprises privilégiant trop le court terme* ».

Sur la base de ces constats, le CNC a classé en trois groupes les conséquences qui peuvent être tirées de cette analyse. Elles sont présentées dans le tableau ci-après.

1. Les conséquences sur le droit comptable

La déconnexion entre le traitement juridique d'une opération et son traitement comptable peut avoir pour conséquence de rendre plus difficile l'utilisation de la comptabilité comme moyen de preuve d'une opération.

De plus, les normes IAS/IFRS traitent de principes comptables d'information financière et non de la production de l'information comptable, ni de la manière dont la comptabilité doit être organisée ; les modes d'alimentation des états financiers ne sont pas précisés et le format des états financiers est moins précis. Cette situation peut notamment produire des effets sur le calcul d'agrégats (par exemple, formules de calcul s'éloignant des définitions comptables).

En droit pénal français, on considère que les textes répressifs doivent faire l'objet d'une interprétation stricte, c'est-à-dire littérale. Toutefois, depuis un certain nombre d'années, ce principe ne s'applique plus tout à fait en droit pénal des sociétés, c'est souvent une interprétation extensive des textes qui prévaut. Cette conception oblige les acteurs à rechercher les intentions des rédacteurs de la norme, le plus souvent mentionnée dans les documents annexes (bases des conclusions, exemples illustratifs et commentaires d'application). Cette situation n'ira pas sans poser des difficultés, ces textes n'existant pas pour toutes les normes et n'étant, par ailleurs, ni publiés par le Règlement européen de leur adoption, ni traduits en français.

Enfin, le référentiel de l'IASB comprend un ensemble de règles beaucoup plus nombreuses que le PCG (Plan comptable général) ou, de manière générale, le droit comptable français. La sophistication croissante des opérations, l'application de normes comptables plus élaborées et plus détaillées, notamment pour les instruments financiers (IAS 39 « Instruments financiers : comptabilisation et évaluation ») ou les dépréciations (IAS 36 « Dépréciation d'actifs ») créent une charge supplémentaire pour les entreprises, en matière d'application, de suivi et de preuve, pour éviter des litiges ou pour mieux les défendre.

2. Les conséquences sur le droit des affaires

En matière de droit des sociétés, de nombreuses notions prennent en compte des éléments comptables, comme en matière de présentation de bilan, d'appréciation du montant des fonds propres ou de la notion de bénéfice distribuable. Inversement, des règles du droit des sociétés imposent actuellement des solutions comptables qui ne seront plus compatibles avec les normes IAS/IFRS. Pour ne citer qu'un des exemples présentés par le groupe du CNC, les

normes IAS 32 « Instruments financiers : présentation » et IAS 39 « Instruments financiers : comptabilisation et évaluation » assimilent à des dettes une partie de certains postes de passif, considérés en droit national comme des capitaux propres. Ce classement binaire, capitaux propres ou dettes, est plus un classement financier qu'un classement juridique. Il en résulte que les tiers ne sont plus directement informés du montant réel des passifs, et notamment de ceux qui seraient reconnus en cas de cessation d'activité de l'entreprise.

En matière de droit des entreprises en difficulté, dans la mesure où les normes IAS/IFRS donnent une vision plus économique des comptes, la divergence entre la valeur des éléments mentionnés au bilan de l'entreprise et le patrimoine juridique au sens de la valeur d'inventaire qui peut être recouvré va être accentuée. Les conséquences de cette évolution du droit des entreprises en difficulté mais aussi du droit patrimonial (successions, libéralités, régimes matrimoniaux) et du droit du crédit doivent, selon le groupe de travail, faire l'objet d'une analyse approfondie.

En matière de droit social, le groupe du CNC a souligné plusieurs sources d'interrogation : impact de la comptabilisation des engagements de retraite sur le calcul de la participation des salariés ou de la valeur ajoutée, influence sur ce même calcul des opérations directement enregistrées dans les capitaux propres sans transiter par le compte de résultat, etc.

Enfin, les difficultés exposées pour le droit social valent aussi pour le droit des contrats (cas des contrats faisant appel à des références comptables, par exemple).

3. Les conséquences sur le comportement des acteurs

Le groupe de travail du CNC a relevé les trois problématiques suivantes :

- les problèmes liés aux changements de principes : incidence de la règle « plus douce » dans les litiges répressifs, modification des contrats en cours, etc.
- la question de la neutralité des règles comptables : les règles comptables édictées par l'IASB sont-elles neutres par rapport aux décisions économiques des entreprises ?
- les réactions à la modification des règles comptables mais il est encore prématuré pour le groupe de travail, à la date de rédaction de leur rapport (octobre 2005), de mesurer ces réactions.

Tableau 2 : Conséquences de l'application des normes IAS/IFRS dans les comptes individuels d'après <http://www.focusifrs.com>

Sans recenser de manière exhaustive toutes les incidences que peuvent avoir les normes IAS/IFRS puisque ce n'est pas l'objet de notre recherche, nous nous appuyons sur les travaux des groupes de travail du CNC pour montrer que l'application des normes IAS/IFRS dans les comptes individuels n'est pas sans soulever un certain nombre de difficultés. Ils mettent notamment en lumière le fait que les normes émises par l'IASB heurtent de front les conventions bien installées et instituées du coût historique, de prudence, etc., et invitent ainsi les praticiens à la réflexion et au changement.

« Contrairement à la vision traditionnelle de la comptabilité axée vers la réédition des comptes et reposant sur la notion de coût historique, plusieurs de ces nouvelles normes adoptent une approche prospective de juste valeur, reposant essentiellement sur l'estimation de flux de trésorerie futurs. Dans l'application de ces normes, le vrai défi (...) est cognitif, il s'agit de comprendre les aspects économiques ou financiers de la transaction ou de l'évènement et, aussi, maîtriser l'utilisation des méthodes d'évaluation reposant sur des estimations de flux futurs, méthodes qui constituent souvent un pré-requis pour la mesure de la performance organisationnelle et sa constatation aux états financiers » (Hoarau et Teller 2007, p. 17).

Conclusion

Pour beaucoup de professionnels, les normes internationales constituent bel et bien une révolution comptable. Les fondements mêmes de la comptabilité sont bouleversés : la juste valeur prend le pas sur le coût historique, la substance économique se substitue à la forme juridique. C'est un changement culturel considérable qui ne concerne pas seulement le champ de la comptabilité mais qui a aussi des impacts majeurs sur les systèmes d'information, sur la communication financière et sur les compétences à l'intérieur de l'entreprise. Les normes internationales modifient la conception et la perception de l'information financière par l'entreprise. Elles exigent un nouveau vocabulaire et l'abandon de nombreux réflexes.

Selon Benyakhlef *et al.* (2003), véritable chantier, similaire aux précédents passages à l'an 2000 et à l'euro par ses dimensions et ses enjeux, le passage aux IAS/IFRS impose la mise en œuvre d'une méthodologie de grands projets pour optimiser les règles comptables, s'assurer de l'adaptation des connaissances et des moyens et gérer la transition. C'est ce que nous allons nous attacher à observer au sein des groupes internationaux où nous avons conduit nos études de cas lors de l'adoption du référentiel IAS/IFRS.

**CHAPITRE 2 : ELABORATION DE LA
QUESTION DE RECHERCHE ET
PRESENTATION DE L'APPROCHE
METHODOLOGIQUE**

Introduction

Par notre qualité d'enseignante en économie et gestion comptable et financière et par les travaux menés en Master recherche en sciences de gestion, nous avons conduit la présente recherche après un premier travail d'appropriation du substrat technique du référentiel IAS/IFRS. Ainsi, au terme de la lecture du chapitre précédent qui présente les normes internationales dans leur approche normative, nous avons une connaissance quasi-similaire à celle que nous avons au début de la recherche et nous pouvons ainsi apprécier la méthodologie retenue et comprendre le long processus de formulation de la question de recherche. Nous nous sommes attaché à décrire dans ce chapitre notre cheminement complexe, fait de nombreux allers et retours, d'essais-erreurs, qui sont parfois déconcertant mais qui obligent le chercheur à revisiter ses certitudes.

Après avoir formulé la question de recherche dans une première section, nous précisons dans une deuxième section nos choix méthodologiques et les raisons de ces choix, ainsi que notre démarche. Pour finir, nous présenterons les deux terrains où ont été conduits nos travaux.

Section 1 : La construction de l'objet de la recherche

Nous avons vécu un long processus de construction de notre objet de recherche. Après avoir posé un questionnement initial, une première analyse de terrain nous a permis d'avoir une vision aussi complète que possible de notre problème. Celle-ci nous a, en retour, amené à reformuler notre objet de recherche et à préciser la problématique de notre travail doctoral.

1. Une confrontation de la question de recherche initiale à la « réalité »

Le travail de recherche conduit en vue de la rédaction du mémoire de Master recherche a permis de faire émerger une première question de recherche, fin 2005, ainsi formulée : « *Adaptation du système d'information et changements organisationnels face au référentiel IFRS ?* ». C'est à partir de ce questionnement que les travaux présentés ont trouvé leur origine et nous ont conduit à un certain nombre de considérations méthodologiques sur lesquelles nous reviendrons dans la section deux du présent chapitre, intitulée « Les choix méthodologiques ». Elles tiennent notamment à notre volonté d'appréhender le sujet dans toute sa richesse, ce qui nous a orienté vers une étude de cas et, au sein de celle-ci, à l'usage d'une méthodologie qualitative, qui nous a semblé être la plus appropriée pour décrire et

conceptualiser les changements actionnés au jour le jour par des acteurs organisationnels ainsi que leurs interactions. L'étude empirique devait être menée auprès d'une entreprise soumise au référentiel IAS/IFRS, ou ayant opté, et appartenant au secteur pharmaceutique. Ce dernier présentait la particularité de s'inscrire dans une démarche innovante et de disposer de moyens financiers importants pour faire évoluer ses systèmes d'information afin de répondre aux exigences imposées par les normes internationales.

La gestion des immobilisations corporelles semblait être une activité comptable significative dans ce secteur où les investissements sont importants.

De plus, la gestion des immobilisations, nécessitant l'application des normes IAS 16 « Immobilisations corporelles », IAS 36 « Dépréciation des actifs » et IAS 14 « Informations sectorielles » semblait imposer un rapprochement entre les différents services des organisations pour déterminer des informations comptables nouvelles, notamment le nombre et le montant des composants des immobilisations décomposables, la durée d'utilité, la valeur résiduelle, la juste valeur des actifs, etc.

D'autre part, l'étude de l'application des normes IAS 16, 36 et 14 semblait limiter les risques de demande de confidentialité sur les travaux menés, contrairement à d'autres normes plus « sensibles » comme celles relatives au traitement des immobilisations incorporelles telles que les brevets et les licences qui constituent des postes importants dans le domaine pharmaceutique.

C'est dans cette formulation que le projet de thèse a été présenté à M. DJM, Directeur comptable, responsable de la comptabilité sociale et de la consolidation du Groupe A (Annexe 7 intitulée « Support de présentation du projet de thèse au Groupe A »). M. DJM a eu l'amabilité d'accepter qu'une étude de cas longitudinale sur une période de deux exercices comptables soit menée au sein de son service et d'apporter son aide afin de faciliter la rencontre avec les acteurs des directions suivantes :

- **La Direction des systèmes d'information :**

La Direction des systèmes d'information pouvait contribuer fortement à la recherche dans la mesure où des impacts de l'adoption du référentiel IAS/IFRS pouvaient toucher le système d'information au niveau de ses matériels, de ses logiciels, de son personnel, de ses données, de ses procédures, etc.

- **Le Contrôle de gestion :**

Le contrôle de gestion pouvait enrichir la recherche par sa participation active au processus relatif à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière. Il semblait intéressant de connaître les modifications induites par l'adoption de référentiel IAS/IFRS au niveau du suivi des investissements (au niveau du budget) mais aussi de pouvoir appréhender la place des normes internationales dans la réflexion lancée sur la réorganisation du contrôle de gestion.

- **La gestion des ressources humaines :**

La direction ayant en charge la gestion des ressources humaines pouvait apporter un éclairage intéressant sur les points suivants :

- la politique de gestion du changement dans le groupe ;
- la politique de formation associée à l'adoption du référentiel IAS/IFRS ;
- l'évolution des définitions de poste suite à l'introduction des normes internationales (notamment pour le personnel associé à la gestion des immobilisations corporelles).

- **La Direction des opérations industrielles :**

La Direction des opérations industrielles semblait avoir un rôle renforcé au niveau de la gestion des immobilisations corporelles en raison de la dimension « économique » introduite par le référentiel IAS/IFRS. En effet, le rythme de consommation d'un actif ne pouvant être traduit qu'au niveau opérationnel, il semblait opportun de connaître :

- la contribution de la Direction des opérations industrielles dans la gestion des immobilisations corporelles : ventilation par composants, fixation des durées d'utilité, etc. ;
- les changements au niveau organisationnel afin de produire les informations en relation avec la gestion des immobilisations corporelles, requises en raison de l'adoption du référentiel IAS/IFRS.

Suite à l'accord de M. DJM, la première question de recherche a été confrontée au terrain. Début 2006, un entretien exploratoire semi-directif a été conduit au sein du service comptabilité sociale et consolidation, avec M. DJM, Directeur comptable, afin de nous familiariser avec le mode de fonctionnement du groupe, les terminologies employées et sa culture.

Un travail approfondi a également été mené sur le projet de conversion des comptes du Groupe A aux normes IAS/IFRS. Le projet a été décomposé en trois phases : « diagnostic », « préparation » et « conversion » et est conduit par une structure comportant un comité de pilotage (COPI), un groupe projet, des ateliers.

Par ailleurs, nous nous sommes attaché :

- à recenser les normes IAS/IFRS applicables au groupe,
- à connaître les conditions d'application et
- à comprendre le rôle des acteurs externes (consultants d'une firme d'audit internationale) et internes dans le projet de conversion des comptes aux normes IAS/IFRS.

Lors de cet entretien, il nous a également été permis de collecter une documentation abondante.

Dès le mois de février 2006 (20/02/2006), M. DJM a facilité l'obtention d'un rendez-vous avec M. LD, Directeur des services techniques. Un entretien semi-directif a été conduit en vue de déterminer le rôle de M. LD et des opérationnels de son service dans le projet de conversion et dans le traitement des immobilisations (qualification des dépenses engagées, détermination du coût de l'immobilisation, fixation de la durée d'utilité des immobilisations, détermination et valorisation des composants, choix des modes d'amortissement, traitement comptable des pièces de rechange et de sécurité, des dépenses de maintenance, conditions de révision des plans d'amortissement).

Ce premier contact avec le terrain nous a permis, outre d'avoir une meilleure connaissance de notre domaine d'étude, de mettre en évidence des éléments importants pour la constitution de notre problématique que nous formulerons ci-après, dans le présent chapitre, dans la sous-partie intitulée « La problématique de recherche » :

- Dans un premier temps, nous avons constaté **les problèmes de faisabilité de l'étude des changements organisationnels induits par l'application du référentiel IAS/IFRS** au travers d'une étude de cas longitudinale limitée à deux années. La question de recherche initiale semblait nécessiter un temps d'observation beaucoup plus important.
- D'autre part, nous avons perçu **les risques liés à la réduction de notre champ d'étude au traitement des immobilisations corporelles en se limitant aux normes IAS 16, 36 et 14**. En effet, un groupe adopte un corps de normes liées

entre elles. Par exemple, l'application de la norme IAS 16 est liée à :

- la norme IAS 17 : « *D'autres normes peuvent imposer la comptabilisation d'une immobilisation corporelle sur la base d'une approche différente de celle qui est énoncée dans la présente norme. Par exemple, IAS 17, Contrats de location, impose à une entité d'évaluer la comptabilisation d'une immobilisation corporelle louée sur la base du transfert des risques et des avantages. Toutefois, dans de tels cas, d'autres aspects du traitement comptable de ces actifs, incluant l'amortissement, sont prescrits par la présente norme.* » (Norme comptable internationale IAS 16 « Immobilisations corporelles » point 4.) ;
- la norme IAS 40 : « *Une entité doit appliquer la présente norme aux immeubles en cours de construction ou de développement en vue d'une utilisation ultérieure en tant qu'immeubles de placement mais qui ne répondent pas encore à la définition d'un immeuble de placement d'IAS 40, Immeubles de placement. (...).* » (Norme comptable internationale IAS 16 « Immobilisations corporelles » point 5.) ;
- la norme IAS 19 : « *Les coûts des avantages du personnel (tels que définis dans IAS 19, Avantages du personnel) résultant directement de la construction ou de l'acquisition de l'immobilisation corporelle.* » (Norme comptable internationale IAS 16 « Immobilisations corporelles » point 17.a) ;
- la norme IAS 23 : « *Le coût d'une immobilisation corporelle est le prix comptant équivalent à la date de comptabilisation. Si le règlement est différé au-delà des conditions habituelles de crédit, la différence entre le prix comptant équivalent et le total des règlements est comptabilisée en charges financières sur la période de crédit, à moins qu'elle ne soit incorporée dans le coût de l'actif selon l'autre traitement autorisé par IAS 23.* » (Norme comptable internationale IAS 16 « Immobilisations corporelles » point 23) ;
- la norme IAS 20 : « *La valeur comptable des immobilisations corporelles peut être diminuée du montant des subventions publiques selon IAS 20, Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique.* » (Norme comptable internationale IAS 16 « Immobilisations corporelles » point 28) ;

- la norme IAS 12 : « *Les effets sur l'impôt sur le résultat qui pourraient éventuellement résulter de la réévaluation des immobilisations corporelles sont comptabilisés et présentés conformément à IAS 12, Impôts sur le résultat.* » (Norme comptable internationale IAS 16 « Immobilisations corporelles » point 42) ;
- la norme IAS 18 : « *La sortie d'une immobilisation corporelle peut intervenir de différentes manières (par ex. par voie de vente, de conclusion d'un contrat de location-financement ou de donation). Lors de la détermination de la date de sortie d'un élément, une entité applique les critères énoncés dans IAS 18, Produits des activités ordinaires, pour comptabiliser le revenu provenant de la vente de biens. IAS 17 s'applique aux sorties résultant de la conclusion d'une cession-bail.* » (Norme comptable internationale IAS 16 « Immobilisations corporelles » point 69) ;
- etc.

Même si sur le terrain, l'imbrication entre les différentes normes n'est pas aussi importante que le texte de la norme IAS 16 l'indique, elle s'avère réelle et suffisante pour ne pas revoir la portée de l'étude qui doit avoir un caractère général et s'intéresser aux différentes normes du référentiel international applicables à une organisation donnée.

- De plus, la réduction du champ d'étude au traitement des immobilisations corporelles priverait le chercheur d'**une réplique des observations par l'étude des différentes normes du référentiel IAS/IFRS**. En effet, étudier l'application de l'ensemble des normes comptables internationales reviendrait à une multiplication des cas « enchâssés » à l'intérieur des cas étudiés et permettrait de mettre éventuellement en évidence les divergences mais aussi les régularités dans l'application des différentes normes.
- Par ailleurs, nous avons appréhendé l'intérêt qu'aurait une **étude portant sur le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS par les acteurs d'une organisation**.

La première conclusion, issue de notre étude préliminaire, a souligné la difficulté qu'il y aurait à étudier les changements organisationnels induits par l'application du référentiel IAS/IFRS et la nécessité de resserrer notre objet d'analyse sur un phénomène observable. **Nous avons donc décidé de nous focaliser, dans le cadre de ce travail**

doctoral, sur l'étude du processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS au sein des organisations.

La seconde conclusion nous semble justifier la pertinence d'une étude générale visant à élargir nos observations à l'ensemble des normes du référentiel IAS/IFRS.

Suite à ces réflexions, nous sommes en mesure de proposer notre objet définitif de recherche.

2. La problématique de recherche

Ainsi que le souligne Nikitin (2006 p. 88) dans ses travaux sur le concept de problématique, « dans les propos ou les écrits des chercheurs en science de gestion, on trouve des acceptions très variées du terme problématique : ce dernier est parfois utilisé comme synonyme de « thème d'étude », dans certains cas il s'agit de la « question de recherche ». Le plus souvent, il n'est qu'un synonyme mélioratif de « problème », comme si ce dernier terme était usé et devait céder la place à un autre, plus jeune et surtout d'apparence plus scientifique ». En effet, Le Petit ROBERT (1993) définit la problématique comme « l'art de poser les problèmes ».

Pour saisir les sens de problème et problématique, Nikitin (2006) a conduit des recherches mais l'expression « problématique des sciences de gestion » ne figurant, dans aucun dictionnaire, il a donc proposé de définir une problématique de gestion comme un « dilemme récurrent que se posent les managers ». Cette définition permet ainsi la réconciliation des sens de l'adjectif et du nom puisque selon elle une problématique, ce serait une question problématique.

« Chaque résolution de ce dilemme est donc :

- *problématique de par son lien avec un contexte singulier et donc instable ;*
- *suspecte, parce que le moindre changement de l'environnement peut la rendre inadéquate » Nikitin (2006, p. 90).*

Il pourrait également y avoir, dans une telle définition, la manière d'éclairer sous un autre angle ce que Girin (1990) appelait une situation de gestion : une telle situation ne peut être que problématique, sinon elle peut être ramenée à un simple problème technique disposant d'une solution indépendante du contexte.

C'est dans la dernière acception que nous positionnerons notre problématique. En effet, l'appropriation de l'outil de gestion qu'est le référentiel IAS/IFRS est une situation de

gestion problématique pour les organisations à plusieurs titres.

En premier lieu, la problématique tient à notre posture. Nous nous refusons à réduire l'outil à son substrat technique, formel qui ramènerait la situation à un simple problème technique mais nous nous orientons vers une compréhension de l'outil comme une entité mixte associant d'un côté des artefacts, matériels ou symboliques (des concepts, des schémas, etc.), de l'autre, des registres d'action, d'usage qui vont leur donner sens.

« Pour devenir une réalisation concrète, c'est-à-dire être utile à l'acteur en répondant à ses problèmes quotidiens, l'instrument doit intéresser les acteurs mais doit également être contextualisé, adapté à l'environnement » (Akrich, Callon et Latour 1988).

En second lieu, la problématique tient à la portée de notre recherche qui traite du concept d'appropriation. L'appropriation de l'outil de gestion renvoie selon Mallet (2006), d'une part, au processus d'adaptation de l'outil par l'utilisateur pour son intégration dans un usage familier, et, d'autre part, au processus d'adaptation de l'utilisateur aux caractéristiques de l'outil et à la nouvelle norme qu'il véhicule. Dans cette perspective, l'outil de gestion est une construction sociale et *« l'appropriation est fondamentalement un processus interprétatif de négociation et de construction de sens à l'intérieur duquel les acteurs questionnent, élaborent, réinventent les modèles de l'action collective »* (Grimand 2006, p. 17).

Nous pouvons donc nous interroger sur les mécanismes par lesquels le référentiel IAS/IFRS, outil de gestion, s'insère progressivement dans le quotidien des employés, trouve progressivement son inscription sociale, se positionne dans un système de rôle de d'organisation voire parfois le modifie. Nous rejoignons ainsi le questionnement de De Vaujany (2005 p. 25) sur les outils de gestion que nous nous proposons d'adapter à notre contexte de recherche :

- **Que devient le référentiel IAS/IFRS dans les mains des acteurs qui l'instrumente ?**
- **Comment est-il « rendu propre » ou « impropre » à un usage ?**
- **Comment le référentiel IAS/IFRS s'insère-t-il dans l'épaisseur sociale ?**

Toutefois le processus de recherche ne peut aboutir qu'à « la définition d'une question précise, représentative d'une volonté de démonstration, contribuant à un ensemble de problématiques dans le champ de la recherche envisagée » Wacheux (1996, p.18-19).

L'objet d'une recherche est la question générale que la recherche s'efforce de satisfaire, l'objectif que l'on cherche à atteindre (Allard-Poesi et Maréchal 1999, p. 34).

Nous résumerons donc notre objet de recherche en une question :

Comment le référentiel IAS/IFRS est-il approprié par les acteurs de l'organisation ?

Ensuite, nous devons distinguer les quatre objectifs de recherche que sont la compréhension, la description, l'explication et la prédiction (Bergadaà et Nyeck 1992 p. 32-33). Notre finalité de recherche s'engage à :

- **décrire dans un premier temps le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS au sein des organisations ;**
- **expliquer ensuite les objectifs des phases constitutives de ce dernier ;**
- **proposer pour finir un ensemble de conditions à remplir, véritables points de passage d'une phase à une autre du processus d'appropriation afin de réduire la distance outil/organisation et favoriser ainsi l'inscription sociale de l'outil.**

La finalité de notre recherche énoncée ci-dessus indique que notre recherche vise d'abord la compréhension de l'appropriation du référentiel IAS/IFRS afin d'expliquer le phénomène. Notre but ne réside pas dans la prédiction (prévoir le futur) mais dans la compréhension du passé. Cette compréhension servant éventuellement à l'explication du présent nécessaire à la formulation de propositions pour réduire les risques d'échec dans le long processus d'appropriation de l'outil. Ces propositions ne pourront être retenues par une organisation qu'après un nécessaire effort de contextualisation.

Section 2 : Les choix méthodologiques

L'explicitation des présupposés de la recherche que nous allons entamer est un préalable indispensable afin de « *contrôler la démarche de recherche, d'accroître la validité de la connaissance qui en est issue, et de lui conférer un caractère cumulable* » (Perret et Séville 2003). Le but de cette section est de préciser l'arrière-plan de notre recherche.

La méthodologie que nous avons choisi d'adopter pour nourrir notre cadre de recherche s'inscrit dans une posture interprétativiste, en adoptant une logique inductive et qualitative. Pour instrumenter notre cadre de recherche, le choix s'est porté sur l'étude de cas.

Avant d'exposer les raisons de ce choix, il convient de revenir sur des questions d'ordre épistémologique permettant de cadrer le contexte de notre recherche.

1. Le choix de la posture interprétativiste

Sans entrer dans un niveau de détail trop important, retenons que les courants qui ont donné lieu à la majorité des travaux sont sans doute les courants interprétativiste et constructiviste (Schwandt 1994). La différence entre ces deux approches réside dans le fait que l'interprétativisme vise avant tout à développer une compréhension du monde à l'aide d'interprétations dans une posture d'empathie, alors que le constructivisme prétend au contraire à une co-construction du projet entre le chercheur et les acteurs de la recherche, dans une posture interactive transformative (Perret et Séville 2003 ; Giordano 2003).

Une posture interprétativiste « suppose deux choses :

- *L'objet de la recherche est une construction (mentale, sociale) ;*
- *Le chercheur vise à comprendre (...) la ou les significations que les acteurs donnent à leur action ou, plus simplement, les significations qu'ils attribuent à l'objet de la recherche. Dans cette posture qui pose des problèmes importants quant aux capacités du chercheur (question de l'empathie et de la « contamination » du chercheur), deux subjectivités s'entrecroisent : celle du chercheur et celle des acteurs. Le chercheur n'est pas extérieur pour « comprendre » mais entre en relation au sein du cercle herméneutique : il fait partie de la « réalité » qu'il cherche à étudier et ne peut se situer en dehors du processus interprétatif (La Ville 2000, p. 90) » (Gavard-Perret et al. 2008, p. 75).*

C'est dans une approche interprétativiste que la présente recherche a été conduite. Nous avons en effet été partie intégrante du processus méthodologique, nous avons été engagé dans une relation à l'autre mais nous n'avons pas eu de visée de changement de la réalité étudiée.

2. Le choix d'un processus de recherche dynamique et récursif et d'une méthode qualitative

Il existe une réelle variété des approches à la disposition du chercheur. Elle permet, comme le note Koenig (1993, p. 4), de « rendre compte de certains aspects de réalités complexes auxquelles s'intéressent les sciences des organisations ». Une recherche peut s'inscrire dans une logique déductive ou inductive et être de type quantitatif ou qualitatif. Les

combinaisons les plus fréquentes rapprochent, d'une part, déductif et quantitatif et, d'autre part inductif et qualitatif. Mais, comme le soulignent Bergadaà et Nyeck (1992), toutes les associations sont possibles. La distinction entre déductif et inductif repose sur la relation entre la théorie et les observations empiriques. La connaissance produite peut résulter d'observations empiriques (démarche inductive) ou, au contraire, la connaissance théorique peut précéder les observations empiriques qui servent alors de vérification à la connaissance initiale (démarche déductive). La connaissance peut encore se construire par interaction entre la théorie et les données empiriques (démarche abductive). Il s'agit d'un processus de recherche dynamique et récursif : abduction \square induction \square déduction (Quattrone 2000), dans lequel des allers et retours se font entre la théorie et l'investigation empirique.

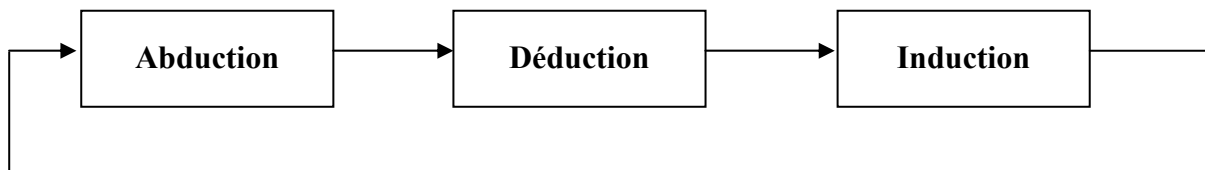


Figure 5 : L'approche abductive de la recherche

L'approche abductive a été retenue dans notre recherche du fait que les données disponibles en matière d'appropriation du référentiel IAS/IFRS étaient extrêmement rares et limitées fin 2005.

Concrètement, nous avons commencé par effectuer une revue de la littérature sur les changements organisationnels et sur la normalisation comptable. Cette revue initiale de la littérature a permis d'établir une première grille de lecture. Cependant, l'objet de recherche nous est rapidement apparu comme large et il fallait donc en cerner plus précisément les contours. C'est pourquoi nous sommes allés sur le terrain pour nous entretenir avec nos premiers répondants et mener une étude documentaire. C'est dans une démarche qualitative que nos travaux ont été conduits.

Sur un plan théorique, Snape et Spencer (2003) et Miles et Huberman (2003) identifient les caractéristiques principales des méthodes qualitatives :

- Un objectif de compréhension en profondeur du monde social des participants à la recherche pour saisir la logique, les arrangements, les règles implicites et explicites du contexte de l'étude.
- Des échantillons de petite taille sélectionnés sur la base d'un critère particulier.
- Des méthodes de collecte des données qui impliquent en général un contact proche entre le chercheur et les participants à la recherche.

- Des données détaillées, riches en information.
- Une analyse ouverte à l'émergence de concepts et d'idées, et qui peut produire des descriptions détaillées et des classifications, identifier des motifs (patterns) d'association, ou développer des typologies et des explications.
- Des résultats qui tendent à se concentrer sur une cartographie et une représentation du monde social des participants.
- Une analyse à base de mots, regroupés dans des segments sémiotiques, qui peuvent être organisés de façon à permettre au chercheur de contraster, comparer, analyser, et établir des modèles.

L'ensemble de ces caractéristiques, pour les raisons que nous avons expliquées ci avant, fait que le choix d'une méthode qualitative nous a paru le plus approprié pour répondre à notre problématique de recherche.

La validité des approches qualitatives fait l'objet de controverses et même leurs défenseurs reconnaissent qu'une analyse qualitative peut être « évocatrice, lumineuse, magistrale, etc. et totalement Fausse » (Miles et Huberman 2003, p. 470). Toutefois, pour assurer la validité et la fiabilité d'une recherche qualitative, il convient de respecter un certain nombre de critères de rigueur (Gummesson 2000, p. 186-187) :

- Le lecteur doit être capable de suivre le processus de recherche et d'en tirer ses propres conclusions, ce qui implique que le rapport de recherche soit intelligible et relate dans le plus de détails possible le cheminement du chercheur, notamment dans la description des cas étudiés, dans celle des méthodes de collecte, de codage, d'analyse et d'interprétation des données, et dans les limites rencontrées.
- Le chercheur doit présenter son paradigme de recherche et sa précompréhension de son terrain d'enquête.
- La recherche doit être crédible, par la présentation des données et des informations utilisées, le lien entre données et concepts, la présentation d'hypothèses alternatives et de données contradictoires, mais aussi par l'application de critères de cohérence logique interne (les conclusions doivent être en accord les unes avec les autres) et externe (les acteurs du cas doivent se reconnaître dans ce qui est présenté).
- Le chercheur doit avoir un accès au terrain adéquat, ce dont il peut s'assurer par des méthodes spécifiques, tout en précisant les difficultés qu'il a pu rencontrer.

- La recherche doit faire l'objet d'une évaluation de sa généralité (domaine d'application des résultats) et de sa validité (valeur de représentation du phénomène étudié).
- La recherche doit faire une contribution à la connaissance scientifique en résolvant un problème pertinent, mais elle doit aussi participer de l'avancement plus général de la connaissance du public.
- Le processus de recherche doit être dynamique, et démontrer la créativité du chercheur et son ouverture.
- Le chercheur doit s'efforcer de faire preuve de flexibilité en étant capable de s'ajuster à des conditions et/ou des informations nouvelles, même lorsque celles-ci peuvent être perturbatrices.

Nous nous sommes efforcé de respecter ces critères tout au long de notre recherche afin de nous assurer de la robustesse de ses résultats.

3. Le choix d'une étude de cas longitudinale

L'étude de cas nous est apparue, d'un point de vue théorique, particulièrement adaptée pour répondre à notre problématique de recherche qui peut être qualifiée d'émergente et c'est ce que nous aborderons dans un premier temps. Ensuite, nous justifierons le nombre de cas retenus dans nos travaux en vue d'assurer la validité de notre recherche.

3.1. La justification

Dans un premier temps, nous allons expliquer pourquoi notre recherche nous a conduit à privilégier une étude de cas. Ensuite, nous préciserons pourquoi cette dernière est de nature longitudinale.

Comme l'explique Yin (2003, p. 5), la méthode de l'étude de cas est appropriée lorsqu'il s'agit de répondre aux questions « pourquoi ? » et « comment ? ». Une étude de cas, selon Yin (2003, p. 13) se définit ainsi comme une « *investigation empirique qui s'attache à un phénomène contemporain dans son contexte, en particulier lorsque les frontières entre ce phénomène et son contexte ne sont pas clairement évidentes* ». En l'occurrence, la problématique de recherche que nous nous posons sur le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS correspond à de telles interrogations. De plus, la formulation de notre problématique autour des notions d'interaction et de socialisation invite à l'analyse d'un ensemble d'individus en interaction et conditionne notre stratégie d'accès au réel par le choix

de la méthode qualitative et de l'étude de cas.

L'intérêt de l'étude de cas est qu'elle permet d'avoir une approche compréhensive (Giroux 1993 et Hlady-Rispal 2002, p. 63) en prenant en compte une grande quantité de facteurs et en les contextualisant. Elle s'inscrit dans une démarche qui part de trois postulats (Wacheux 1996, p. 91) :

- le fait que les situations sociales soient en grande partie dépendantes du contexte implique qu'il importe de comprendre des causalités récurrentes avant de pouvoir prétendre montrer des régularités ;
- les déterminismes sociaux ne pouvant se réduire à des causalités linéaires, il importe de séparer le particulier du général, ce qui ne peut se faire qu'à partir de la prise en compte du contexte ;
- le fait que les acteurs ne soient pas substituables rend nécessaire la prise en compte de la pluralité de leurs modes d'appréhension de la réalité, laquelle découle d'une combinaison d'intentions, de capacités d'actions et de contraintes perçues.

Quant à l'étude de cas dans une approche longitudinale, c'est une stratégie de recherche intéressante en gestion lorsqu'il s'agit de comprendre et d'expliquer des phénomènes complexes et dynamiques. En effet, comme a pu le suggérer Gersick (1994), le temps est un facteur déterminant de la compréhension des logiques d'appropriation par les organisations. Les cadres théoriques, ainsi construits petit à petit lors de la conduite de l'étude de cas longitudinale, sont « enracinés » et s'appuient sur de multiples sources d'information et d'observation, permettant de « saturer » les interprétations.

Notre recherche nous a conduit à privilégier une étude de cas longitudinale sur deux années étant donné que notre problématique nous invite à l'analyse :

- d'un ensemble d'individus en interaction ;
- d'un phénomène complexe tant par l'outil de gestion approprié que par sa mise en usage ;
- d'un phénomène dynamique marqué par une succession de phases.

3.2. Le nombre de cas

La validité de la recherche impose des choix en termes de nombre de cas. Si le nombre de cas n'est pas prédéfini, le cas unique est préconisé dans des situations spécifiques

(Yin 1990) : pour tester une théorie, pour la confirmer, la réfuter ou la compléter, pour révéler un phénomène non rare mais difficilement accessible à la communauté scientifique, ou encore si le cas est extrême, rare, voire unique. Ces conditions auraient pu s'appliquer à notre étude si le matériau obtenu par le chercheur en apprentissage, que nous sommes, avait été suffisant pour assurer la validité de la recherche. Pour pallier les difficultés rencontrées mais aussi pour respecter l'équilibre entre les objectifs de la recherche, la saturation théorique et la faisabilité en termes de durée, nous nous sommes orienté assez rapidement vers deux études de cas.

A l'instar de Ezzamel *et al.* (1997), la prise en compte de la diversité au niveau des entreprises consiste à considérer celles qui appartiennent à des secteurs d'activité différents afin de varier les situations managériales (industrie et prestations de services). L'objectif est d'élargir le champ des propositions théoriques qui émergeront.

Outre la diversité des secteurs d'activité, nous avons également privilégié, dans le choix du deuxième groupe international où seront menées les observations, la variété du contexte d'adoption du référentiel IAS/IFRS.

Loin de proposer une revue exhaustive de la littérature portant sur le changement organisationnel, nous avons opté pour une revue de littérature sélective. En effet, les travaux de Gersick (1991), Miller *et al.* (1985) et ceux d'Autissier et Moutot (2003) sur la dynamique du changement nous ont semblé suffisants pour porter un premier regard sur le contexte complexe d'adoption du référentiel IAS/IFRS et en dégager une typologie basée sur celle du changement.

Est complexe tout phénomène, tout évènement, tout outil qui échappe à notre maîtrise et à notre compréhension. « *La complexité se manifeste à nous sous les traits de l'incertain, du multiple, de l'enchevêtré, de l'instable. (...) La complexité est un tissu de constituants hétérogènes inséparablement associés* » (Morin 1990).

La complexité fait donc référence à l'incertain, à l'instabilité et à la multidimensionnalité des phénomènes. Elle renvoie à l'individu son incapacité à disposer d'un savoir total de ces phénomènes. En effet, dans un monde complexe, il est impossible de prévoir et de décrire sans ambiguïté tous les évènements susceptibles d'intervenir. Ainsi, nous poserons l'hypothèse de rationalité limitée lors de la prise de décision. En effet, la rationalité de l'individu n'est pas absolue, elle est simplement limitée. Il élabore un modèle simplifié de la réalité, une définition de la situation à son échelle, avec ses propres moyens et selon son expérience passée. La plupart des décisions de l'individu sont routinières. Il se replie sur des

solutions qu'il avait déjà utilisées dans des circonstances lui semblant similaires, et qui s'étaient révélées satisfaisantes.

La complexité se distingue de la notion de complication. « *En effet, pour donner du sens à un système compliqué, on peut le simplifier pour « découvrir son intelligibilité » (explication). Pour comprendre et donc pour donner du sens à un système complexe, on doit le modéliser pour « construire son intelligibilité » (compréhension). Mais il faut souligner qu'en simplifiant (mutilant), on détruit a priori son intelligibilité* » Bassetti et Groff (2006, p. 3).

Si la notion de complication renvoie à une vision rationnelle de la multitude, la complexité renvoie à une vision irrationnelle, à un ensemble d'éléments hétérogènes enchevêtrés.

Pour caractériser le contexte complexe d'adoption du référentiel IAS/IFRS, nous nous sommes appuyé sur la typologie du changement opposant rythme et intentionnalité.

Dans la littérature, l'intentionnalité est pensée comme étant un facteur déterminant du changement dans les organisations. Ainsi, selon cet élément, une distinction est faite entre un changement déterminé par des transformations de l'environnement (changement imposé) et un changement non contraint résultant du choix des individus (changement volontaire) (Autissier et Moutot 2003, p. 91).

Selon Autissier et Moutot (2003, p. 92), le temps imparti pour la réalisation d'un changement est représenté par la notion de rythme. Le rythme correspond à la manière dont les managers déploient un projet de changement dans l'organisation. Le rythme du changement peut être brutal ou bien progressif. Le changement brutal se caractérise par la modification globale du système organisationnel, entraînant une destruction rapide et irréversible de l'ancienne organisation (Autissier et Moutot 2003, p. 92). Dans le changement progressif, les dispositifs de transformation prévoient des évolutions par phase avec des transitions entre les anciennes pratiques et les nouvelles (Autissier et Moutot 2003, p. 92). Cette notion de rythme est importante car l'action de conduite du changement devra s'adapter et être réalisée en tenant compte de ce rythme.

Lorsqu'on rapproche le rythme de l'intentionnalité du changement, on obtient une matrice qui distingue quatre types de changement. L'intérêt de cette typologie est de caractériser un changement en cours et d'orienter son accompagnement.

Progressif	<i>Changement prescrit</i> Réponse à des contraintes de l'environnement (réglementaire, technologique, etc.)	<i>Changement construit</i> Evolutions de l'organisation qui amènent à changer les manières dont les acteurs se représentent leur entreprise
	Brutal	<i>Changement de crise</i> Solutions à un dysfonctionnement
	Imposé	Volontaire

Tableau 3 : Typologie du changement (tableau simplifié d'après Autissier et Moutot 2003, p. 92-93)

Selon Autissier et Moutot (2003), les quatre types de changement mis en évidence sont les suivants :

- *Le changement prescrit : imposé et progressif*

Les facteurs de ce type de changement sont en général de nature externe. Leurs origines sont bien souvent légales ou technologiques. Ils s'imposent aux entreprises. Leur non prise en compte peut mettre en péril la survie de l'entreprise ou bien la faire condamner pour non observation des réglementations. Les changements prescrits sont généralement caractérisés par des échéances et une obligation externe. Cette progressivité permet aux entreprises de s'organiser et de préparer le changement.

- *Le changement de crise : imposé et brutal*

Si le changement prescrit est caractérisé par sa sérénité, il n'en est pas de même pour le changement de crise. Celui-ci est imposé. Ses facteurs peuvent être internes et externes, caractérisés par leur dimension d'urgence. Ils se matérialisent par des événements imprévus qui bloquent tout ou partie du fonctionnement de l'organisation et dont les conséquences peuvent être préjudiciables. La mobilisation se fait assez naturellement car l'entreprise n'a pas le temps de s'interroger sur le bien ou le mal fondé du problème. Il est présent et il faut y répondre le plus rapidement possible. Ce caractère de crise doit être perçu immédiatement et la réponse apportée doit être très rapide.

- *Le changement construit : volontaire et progressif*

Les changements imposés sont plus faciles à « vendre » que les changements volontaires. Pour les premiers, l'origine est extérieure et se justifie d'elle-même. Les changements volontaires relèvent de décisions internes portées par une ou plusieurs personnes. Ces personnes doivent, pour mobiliser les gens, développer des argumentaires et déployer des dispositifs pour réaliser le projet de changement mais aussi pour le faire accepter. La conduite du changement est beaucoup plus importante dans ce type de changement que pour ceux qui sont imposés. Pour les changements imposés, la conduite du changement est plus une forme d'accompagnement alors que pour les volontaires, elle constitue plus une méthodologie de gestion de projet. Les changements construits mobilisent beaucoup d'actions de conduite du changement car il y a la volonté de les faire partager à un grand nombre de personnes et cela dans un délai à moyen et long terme.

- *Le changement adaptatif : volontaire et brutal*

Le changement adaptatif a les mêmes propriétés de volontariat que le changement construit. Il se différencie de ce dernier par rapport à son rythme. Les résultats ne sont pas attendus sur le long terme mais plutôt sur le court et moyen terme.

En s'appuyant sur la typologie du changement et sur le rapport annuel 2003 du Groupe A, nous avons apporté un premier qualificatif à notre terrain d'observations.

Le rapport présentait la préparation du passage aux normes IFRS dans les termes suivants :

« En application du règlement (CE) n°1725/2003 du Conseil publié au Journal Officiel des Communautés européennes le 13 octobre 2003, les sociétés cotées sur un marché réglementé de l'un des états membres devront présenter pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005, leurs comptes consolidés en utilisant le référentiel émis par l'International Accounting Standard Board (IASB).

Le Groupe A est concerné par cette obligation. Les comptes consolidés publiés par le groupe en 2005 seront donc élaborés à partir de ce corps de normes IFRS (International Financial Reporting Standards). Les comptes de l'exercice 2004 retraités seront alors disponibles selon les mêmes principes à fin de comparaison.

Afin de mettre en oeuvre ce chantier, le Groupe A applique une méthodologie projet sous la responsabilité du Directeur des Services Comptables, sous la supervision du Directeur des affaires financières.

L'objectif assigné à ce projet est de mettre en place les conditions permettant l'application du référentiel IFRS courant 2004, tout en respectant les obligations légales de publication aux normes françaises jusqu'à la fin de l'exercice 2004.

Les travaux se déroulent en 3 phases :

- **Diagnostic** : la première phase a pour but d'identifier les impacts comptables et financiers de l'adoption des normes IFRS, les évaluer et choisir les options.
- **Préparation** : cette deuxième phase sera consacrée à l'analyse des différences significatives entre les processus actuels et les nouvelles obligations liées aux IFRS afin de refondre les procédures et d'adapter les systèmes d'information.
- **Conversion** : cette phase qui marquera l'achèvement du projet consiste à déployer et mettre en oeuvre le nouveau processus de consolidation et les états financiers modifiés.

La phase de conversion devrait être achevée pour la fin de l'année 2004 » (Rapport annuel 2003 du Groupe A).

L'introduction du référentiel IAS/IFRS dans le Groupe A nous rapproche d'un changement prescrit, imposé par des contraintes réglementaires résultant de l'application du règlement (CE) n°1725/2003 du Conseil publié au Journal Officiel des Communautés européennes le 13 octobre 2003. Il se caractérise par une échéance qui concerne les comptes 2005 et les comptes 2004 à fin de comparaison. Il est introduit selon un rythme progressif au travers d'une méthodologie projet.

Cette méthodologie projet est retenue suite à un pré-diagnostic conduit par le consultant et présenté à DJM le 28/04/2003. Tant par la phase de pré-diagnostic conduite dès 2003 que par le choix de la méthodologie projet, l'introduction du référentiel IAS/IFRS semble abordée avec progressivité et est marquée par l'organisation et la préparation du changement

La recherche de la diversité des contextes d'adoption du référentiel IAS/IFRS nous a conduit à poursuivre nos travaux dans un groupe s'inscrivant dans les autres cadrans de la matrice (typologie du changement). Notre choix s'est porté sur le Groupe B où l'appropriation du référentiel IAS/IFRS nous rapproche d'un changement adaptatif, découlant d'une

démarche volontaire d'adoption et brutale par le rythme de l'introduction des normes internationales.

Nous avons pu vérifier cette qualification du changement lors des différents entretiens menés au sein du groupe.

Notamment, lors du premier entretien conduit au sein du groupe, avec le « Group Financial Controller », VG, manager du projet d'introduction du référentiel IAS/IFRS, en date du 30/10/2006. En réponse à notre interrogation sur les motivations de l'adoption des normes comptables internationales par le groupe, ce responsable nous indiquait :

ACD : Pourquoi le Groupe B a-t-il opté pour le référentiel IFRS ?

VG : C'est le fait que le groupe planifie une introduction en bourse début 2007. Donc du coup, après différentes recherches, études, le board a décidé que ce serait sur le marché à Londres, sur les Small Caps à Londres. Du coup, ils ont besoin de trois années comparatives en IFRS.

L'adoption du référentiel IAS/IFRS découle d'une décision de gestion prise par le « board » du groupe et non pas d'une obligation réglementaire, c'est ce qui nous conduit à qualifier le changement de volontaire.

Quant au rythme du changement induit par l'adoption du référentiel IAS/IFRS, nous avons pu le qualifier de brutal au travers des entretiens menés au sein de différents services du groupe.

En effet, le manager du projet d'introduction du référentiel IAS/IFRS, lors de l'entretien du 28/02/2008, qualifiait ainsi le changement :

ACD : Comment qualifieriez vous le changement induit par le référentiel IFRS ?

VG : On va dire adaptatif au moyen terme. Ça aurait du être adaptatif sur une durée un peu plus longue. On l'a fait dans un contexte de crise sur une durée très, très courte, quatre mois, en dépit du bon sens. Il aurait fallu le faire un peu plus adaptatif, sur une durée un peu plus longue mais c'était hors de question donc on a fait très rapidement mais c'était très clairement une gestion de crise. Il fallait qu'on s'organise très, très vite. Ça, c'était la transition en elle-même. Après la transition qui a été délicate, c'est vrai qu'on a évolué vers les normes européennes. Pour nous, ça a été un mal pour un bien. On réfléchit un peu différemment, on a réévalué nos assets, tout ce qui est location financière, en trouvant le taux d'intérêts internes, on ne prend plus certains fournisseurs parce qu'ils se prennent des taux trop élevés. Il y a eu quelques aspects positifs quand même mais après, globalement, c'est beaucoup de contraintes.

La brutalité du changement évoqué par le « Group Financial Controller » est confirmée par le « Chief Accountant », IF, lors de l'entretien du 03/12/2007.

ACD : Comment qualifieriez vous le changement induit par le référentiel IFRS ?

IF : C'est un peu un sentiment de crise. Il fallait le faire rapidement. Le problème, c'est que quand on ne sait pas comment ça marche, on pense qu'on peut le faire rapidement. Le challenge, c'était de sortir les comptes conso en IFRS en septembre pour faire une introduction en bourse à la fin de l'année. Il a fallu s'investir énormément là-dedans, donc effectivement, on était plutôt dans une situation de crise du fait de ce changement là pour qu'au mois de septembre on fasse un reporting en IFRS, et en plus audité par la suite avec montage de dossier, etc. Il s'avère maintenant, avec le recul, que c'était totalement inutile tout ça, mais à l'époque il fallait le faire rapidement, dans des délais totalement improbables. Je dirais même, c'est presque du n'importe quoi. On est arrivé quand même à sortir un produit qui somme toute était correct mais pas exceptionnel, et loin d'être parfait, où les auditeurs n'ont pas eu trop à redire de ce qui a été fait dans le temps qui était imparti. Aujourd'hui, on se dit : est-ce que ça servait à grand-chose de faire tout ça en sachant que maintenant l'introduction en bourse est décalée de je ne sais pas combien de mois ou d'années ? A l'époque, il fallait vite le faire, en sachant que nous même, on se disait bien : comment peut-on faire une introduction en bourse en remontant sur trois années en si peu de temps ? Il fallait y aller et en définitive, on y est allé.

La brutalité du changement évoqué par le « Group Financial Controller » est également confirmée par le « Tax Advisor », CC, lors de l'entretien du 15/02/2008.

ACD : Comment qualifieriez vous le changement induit par le référentiel IFRS ?

CC : Ça a commencé par être un changement de crise puis il a été construit.

ACD : Pourquoi ?

CC : Parce que les délais de passage aux IFRS étaient extrêmement courts donc il a fallu commencer tout ça dans la douleur et très rapidement et puis, petit à petit, avec une meilleure connaissance des normes IFRS de la part de tout le monde, ça s'est construit avec un peu plus de tranquillité.

Le « Controller Gabon », CE, lors de l'entretien du 03/12/2007, évoque la précipitation. Ses propos sont plus nuancés que ceux de VG et de IF par son recrutement en mai 2006 lors de l'introduction du référentiel IAS/IFRS. Il confie ne pas avoir de recul par rapport au mode de fonctionnement du groupe avant le projet IFRS.

ACD : Comment qualifieriez vous le changement induit par le référentiel IFRS ?

CE : C'est adaptatif. Ça a été fait un peu dans la précipitation mais ça a été bien géré malgré tout. Je pense que VG, au niveau technique, c'est quelqu'un de très, très solide. Même si on s'est précipité, même si on nous a dit que par rapport à d'autres sociétés le délai qu'on avait mis pour passer aux IFRS était très court, au final ça ne s'est pas passé dans la douleur. Ça a été une surcharge temporaire de travail, ça c'est évident, ça a des impacts encore aujourd'hui mais ça s'est bien passé. Il n'y a pas eu de gros problème à ce niveau là. Après de toute façon, il fallait s'adapter, il fallait qu'on y passe. C'était à un moment ou à un autre. Ça a été celui-là.

Cette deuxième étude de cas, conduite au sein du Groupe B a contribué à :

- vérifier et consolider les résultats issus de la première étude de cas ;
- affiner ces résultats, tant du point de vue de la description du processus que de celui de la nature des difficultés rencontrées.

Le choix des cas constitue également un élément fondamental dans un projet de recherche pour tester la capacité de réplique et de généralisation de la recherche (Eisenhardt 1989). Cette généralisation découle de la représentativité du nombre et du choix des cas, qui doivent présenter des caractéristiques communes tout en faisant référence à des contextes spécifiques.

Les cas étudiés ont montré la spécificité de proposer en leur sein des cas « enchâssés » dans une même organisation (Giordano 2003). En effet, nous pouvons considérer chaque corps de normes comme un cas « enchâssé » dans une organisation. L'étude de cas enchâssée permet de maîtriser les facteurs contingents tels que le secteur, la taille, l'âge, la culture de l'entreprise. Elle permet également une connaissance approfondie du terrain et une mise en évidence de l'influence de facteurs organisationnels. Outre ces avantages au regard de notre question de recherche, l'étude enchâssée est particulièrement pertinente selon Giordano (2003) dans trois situations :

- l'existence de « variations dans les thématiques du discours et dans le contexte idéologique et politique interne » ;
- la présence de « variations externes dans la réglementation, les conditions sociales et économiques » ;
- la constatation « de variations intra organisationnelles dans les prises de position des acteurs placés aux différents niveaux de l'organisation ».

L'étude enchâssée va dans le sens de la contextualisation de l'analyse demandée par

notre question de recherche et vient renforcer nos choix méthodologiques.

4. L'unité d'analyse

Cette dimension mérite une attention particulière de la part du chercheur car l'unité d'analyse spécifie les situations de gestion étudiées (Wacheux 1996).

Au regard de notre question de recherche, deux unités d'analyse semblaient envisageables :

- L'organisation où le changement s'opérationnalise. Elle est définie comme « *une forme repérable où ont lieu des actions collectives* » (Crozier et Friedberg 1977). Le concept de l'action collective traduit l'existence d'individus oeuvrant dans un champ d'interaction et de coopération, régi par des règles et des jeux explicites et implicites.
- L'individu pris dans le contexte organisationnel.

Comme l'étude du processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS place l'individu, en tant que sujet cognitif, au coeur de l'analyse, nous l'avons retenu dans un premier temps comme unité d'analyse. En effet, à l'instar de Giddens (1987), la priorité est donnée aux acteurs sans lesquels il n'y a ni activités, ni événements, ni structures, ni organisations.

Toutefois, il nous est apparu impossible de dissocier l'acteur de l'outil. En effet, c'est la rencontre de l'individu et de l'outil qui constitue l'objet pertinent d'analyse et non pas l'individu et l'outil pris isolément. Selon Latour (1993), « *Nul n'a jamais vu de techniques et personne n'a jamais vu d'humains. Nous ne voyons que des assemblages, des crises, des disputes, des inventions, des compromis, des substitutions, des traductions, des agencements toujours plus compliqués qui engagent toujours plus d'éléments* ».

Les études de cas ont permis de tenir compte, en contexte, de l'unité d'analyse constituée par l'individu et l'outil dans les organisations, de la triangulation de sources multiples de données et du lien individu-organisation.

5. La collecte des données

Notre protocole méthodologique a emprunté deux phases d'investigation : la collecte d'information par étude documentaire et une série d'entretiens semi-directifs. Il nécessite, d'une part, l'examen de la mise en oeuvre de la collecte des données et, d'autre part, la sélection de l'échantillon. Ces aspects demandent une attention d'autant plus soutenue qu'ils conditionnent, dans une large mesure, la qualité des résultats obtenus.

5.1. La mise en oeuvre de la collecte des données

Comme nous le détaillerons plus loin, la documentation que nous avons recueillie et les entretiens semi-directifs conduits ont constitué l'essentiel de notre matériau.

Notre étude a donné lieu dans un premier temps à des entretiens exploratoires et à une étude documentaire (documents de suivi du projet, comptes-rendus de réunions, procédures, rapports annuels, etc.) afin de mettre en lumière les aspects du phénomène auxquels le chercheur ne peut penser spontanément, et de compléter les pistes de travail suggérées par ses lectures (Beverini-Beau 2005, p. 115). Ce travail nous a permis d'avoir une forme de « *précompréhension du terrain* » (Gummesson 2000, p. 57-82), qui s'est avérée essentielle pour la qualité ultérieure de l'étude, en ce qu'elle nous a permis de mettre en évidence d'éventuelles incohérences ou difficultés dans les entretiens.

Cette première phase de collecte s'est déroulée de janvier à décembre 2006 au sein du Groupe A et d'octobre à décembre 2006 dans le Groupe B. Après une formulation plus précise du sujet de recherche, la deuxième phase de collecte a pu être conduite en 2007 et 2008.

Selon Giordano (2003), c'est lorsque l'on adopte une perspective interprétativiste que l'entretien, utilisé comme méthode principale ou conjointement à l'observation, est particulièrement approprié comme méthode de recueil de données. L'entretien permet de documenter de manière approfondie ce qui s'est passé, autrement dit, il constitue un instrument privilégié de l'exploitation des faits. Il est pour Burgess (1982) « *l'occasion pour le chercheur d'explorer en profondeur afin de découvrir de nouveaux indices, de mettre au jour de nouvelles dimensions d'un problème et d'obtenir des récits et explications vivants, précis et complets, fondés sur l'expérience personnelle* ».

Méthode de recherche	Entretiens	Etude documentaire
Nombre/Nature	16 entretiens semi-directifs individuels	Les documents externes rédigés par le consultant et les documents internes élaborés par le Groupe A
Sources de données	<p>- 12 entretiens avec le manager du projet d'introduction des normes IAS/IFRS, Directeur comptable (DJM)</p> <p>- 1 entretien avec le Directeur des services techniques (LD)</p> <p>- 1 entretien avec l'Adjointe du directeur juridique (PA)</p> <p>- 1 entretien avec le Responsable du contrôle de gestion commerciale et R&D (VA)</p> <p>- 1 entretien avec l'Analyste financière (CMN)</p>	<p>- Organigramme du groupe mis à jour au 01/07/2005</p> <p>- Rapports annuels 2004 à 2007</p> <p>- IFRS Instructions - 2005 Year-end Closing</p> <p>- Composition des ateliers IFRS</p> <p>- Projet de conversion IAS/IFRS :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Thèmes - Fichier de suivi Atelier n°3/IAS 16 - Immo Corp - Version du 23/06/2005 • Travaux - Fichier de suivi Atelier n°3/IAS 16 - Immo Corp - Version du 23/06/2005 • Synthèse - Fichier de suivi Atelier n°3/IAS 16 - Immo Corp - Version du 23/06/2005 • Livrables - Fichier de suivi Atelier n°3/IAS 16 - Immo Corp - Version du 23/06/2005 <p>- Compte rendu de la réunion n°1 du 01/10/2004 - Atelier n°3</p> <p>- Compte rendu de la réunion n°3 du 29/10/2004 - Atelier n°3</p> <p>- Compte rendu de la réunion n°4 du 10/11/2004 - Atelier n°3</p> <p>- Compte rendu de la réunion n°5 du 24/11/2004 - Atelier n°3</p> <p>- Méthodologie de conversion aux IFRS des immobilisations corporelles (IAS 16 & CRC 2002-10)</p> <p>- Fiches de synthèse diagnostic</p>

Tableau 4 : Stratégie de recherche pour l'étude de cas au sein du Groupe A

Méthode de recherche	Entretiens	Etude documentaire
		<ul style="list-style-type: none"> - Group Instructions closing as at 30 june 2006 - Projet Accounting polices manual - Version du 25/05/2005 - Notes de synthèse IFRS : IAS 16 : Immobilisations corporelles et IAS 38 : Immobilisations incorporelles - Compte rendu de la réunion du 27/10/2004 du Comité de pilotage - Projet de procédure générale de création des plans d'amortissement - Intranet - Group Instructions year-end 2007 closing
Directions ou services concernés	<p>- Direction des affaires financières :</p> <p>⇒ Département financier :</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Service comptabilité sociale et consolidation ; ✓ Service analyse financière <p>⇒ Département juridique</p> <p>⇒ Département contrôle de gestion</p>	Direction des affaires financières - Département financier - Service comptabilité sociale et consolidation

Tableau 4 : Stratégie de recherche pour l'étude de cas au sein du Groupe A

Méthode de recherche	Entretiens	Etude documentaire
Directions ou services concernés (suite)	- Direction des Opérations mondiales <input type="checkbox"/> Département des opérations industrielles <input type="checkbox"/> Services techniques	
Date et échéancier	Entre janvier 2006 et août 2008	Entre janvier 2006 et août 2008

Tableau 4 : Stratégie de recherche pour l'étude de cas au sein du Groupe A

Méthode de recherche	Entretiens	Etude documentaire
Nombre/Nature	12 entretiens semi-directifs individuels	Les documents internes élaborés par le Groupe B
Sources de données	<ul style="list-style-type: none"> - 6 entretiens avec le manager du projet de mise en place des normes IAS/IFRS, « Group Financial Controller » (VG) - 1 entretien avec le « Chief Accountant » (IF) - 1 entretien avec le « Controller Gabon » (CE) - 1 entretien avec le « IT Director » (BJP) - 1 entretien avec le « Tax Advisor » (CC) - 1 entretien avec le « Human Resources Group Manager » (LP) 	<ul style="list-style-type: none"> - Rapports annuels 2004 à 2007 - Organigrammes « anonymés » intitulés « Operational Organisation Chart », « Accounting Department », « Finance Department »

Tableau 5 : Stratégie de recherche pour l'étude de cas au sein du Groupe B

Méthode de recherche	Entretiens	Etude documentaire
	- 1 entretien avec une « Senior Accountant » (BM)	
Directions ou services concernés	- Direction of finance - Direction of legal, Tax	Direction of finance
Date et échéancier	Entre octobre 2006 et février 2008	Entre octobre 2006 et février 2008

Tableau 5 : Stratégie de recherche pour l'étude de cas au sein du Groupe B (suite)

Pour mener des entretiens exploitables, il nous semblait important de rencontrer des acteurs disponibles et acceptant de s'exprimer sur un sujet dont ils ne sont pas forcément connaisseurs. Ceci nous a conduit à privilégier le contact indirect par le biais d'un interlocuteur privilégié, le manager du projet de mise en place des IFRS, M. DJM du Groupe A et M. VG du Groupe B. Cette approche semblait facilitatrice pour obtenir des rendez-vous et pour faire en sorte que les entretiens se déroulent en confiance et en toute sérénité. Ce procédé est en fait proche de celui préconisé par Baumard *et al.* (2003, p. 242) : « *Le parrain peut jouer un rôle de passerelle à un univers non familier. Il peut également être un guide suggérant des orientations et surtout alertant le chercheur d'un possible faux pas à l'égard des sujets. Il peut enfin être une sorte de chef qui investit le chercheur de la confiance des autres par son propre contrôle sur le processus de recherche* ».

Le contact indirect s'est avéré plus facilitateur dans le cadre de l'étude de cas menée au sein du Groupe B par la forte volonté de M. VG de voir l'étude aboutir et par une démarche de recherche plus dynamique de notre part. Forte de l'expérience de plusieurs mois d'études au sein du Groupe A, la deuxième étude de cas a été conduite avec une meilleure connaissance de l'objet de recherche, une meilleure maîtrise de la préparation et de la conduite des entretiens.

Pour les entretiens, nous avons choisi, parmi les quatre formes classiques¹, l'entretien semi-directif qui nous a paru le plus approprié pour notre recherche, qui comportait une faible structuration. Il s'agissait de pouvoir balayer le champ de nos investigations, en laissant toutefois suffisamment de degrés de liberté à la personne interviewée pour qu'elle puisse s'exprimer.

Le mode sur lequel s'est établi l'entretien a procédé de plusieurs stratégies d'écoute, de questionnements et de relances. Nous avons privilégié d'une part des questionnements largement ouverts², afin de laisser s'exprimer autant que faire se peut la personne interrogée, en nous efforçant également d'adopter une posture d'approbation par rapport aux réponses qu'elle apportait. Pour approfondir les réponses, nous avons eu recours à des relances de divers types. En suivant la typologie de Blanchet et Gotman (2001, p. 82-83), il est possible de distinguer six types de relance, suivant :

¹ Entretien directif, semi-directif, non-directif, de groupe (Wacheux 1996, p. 203).

² Certains de ces questionnements procédaient d'une démarche d'exploration du sujet, alors que d'autres au contraire visaient à approfondir les réflexions de la personne interrogée (Legard *et al.*, 2003)

- l'acte de langage accompli par l'interviewer (réitération de la phrase prononcée par l'interviewé, déclaration qui permet d'apporter son point de vue sur l'énoncé, ou interrogation) et
- le registre adopté (référentiel, qui porte sur la teneur de l'énoncé, ou modal, qui s'appuie sur les croyances de l'interviewé).

Le tableau suivant résume les différents types de relance qui découlent de ces définitions :

Registre	Type d'acte		
	Réitération	Déclaration	Interrogation
Référentiel	Echo	Complémentation	Interrogation référentielle
Modal	Reflét	Interprétation	Interrogation modale

Tableau 6 : Types de relance (Blanchet et Gotman 2001, p. 83)

Nous avons privilégié avant tout les relances non interrogatives référentielles et les relances interrogatives modales (« *Est-ce que vous pensez que...* »), en ce qu'elles permettent à l'intervieweur d'être plus effacé. En effet, l'interrogation référentielle aurait pu être interprétée comme une mise en cause de la teneur de la réponse de l'interviewé, les réitérations modales et les interprétations auraient pu, quant à elles, être considérées comme une intrusion dans le système de croyances de la personne interrogée, sans que nous ayons la légitimité pour le faire. Nous avons adopté le même type de démarche quelle que soit la personne interrogée, même si nous avons été amené pour les responsables des projets de conversion, à être parfois plus direct dans les questions, afin de confirmer certains points précis.

Les entretiens se sont déroulés sur le lieu de travail des personnes interrogées. A l'exception des premiers entretiens, ils ont tous été enregistrés puis retranscrits intégralement. Plusieurs guides d'entretien, destinés à garantir des conditions similaires d'un entretien à l'autre et régissant le cadre et l'orientation de la discussion, ont été rédigés en fonction des interlocuteurs. Les entretiens se sont déroulés en respectant les recommandations de Hlady-Rispal (2002). Dans un premier temps, nous avons présenté rapidement notre recherche et notre laboratoire afin de démarrer sur un terrain neutre et de procéder à une mise en confiance des interviewés. Cette phase a été suivie de l'entretien semi-directif proprement dit, durant lequel nous disposions d'une grille de thèmes et/ou de questions à aborder pour recadrer

éventuellement les propos de notre interlocuteur, mais aussi pour s'assurer de la cohérence des réponses et de vérifier la véracité des propos tenus par la personne interrogée par rapport aux autres personnes interviewées.

Plus précisément, nos entretiens ont été orientés et analysés autour de quatre thèmes principaux, car nous souhaitions :

- avoir une vision plus claire des pratiques en matière d'appropriation du référentiel IAS/IFRS ;
- savoir ce que les différents intervenants entendaient par normes IAS/IFRS ;
- connaître la place qu'ils accordaient au référentiel IAS/IFRS ;
- recenser les différents intervenants, leurs rôles respectifs et leurs interactions.

Pour conduire les entretiens semi-directifs, nous avons dû procéder à la sélection des personnes à interviewer.

5.2. La sélection de l'échantillon

Afin d'intégrer la diversité au niveau des répondants, une étude a été conduite sur le rôle et les responsabilités des acteurs associés au projet de conversion aux normes IAS/IFRS des comptes du Groupe A et du Groupe B. Cette étude a également permis de mettre en lumière le niveau d'interaction entre les acteurs associés au projet de conversion des comptes aux normes IAS/IFRS, norme par norme, au travers d'une matrice. Elle repose sur une méthode d'évaluation des rôles et des responsabilités sur des processus complexes nommée RACI. Il s'agit d'une méthode d'organisation pour identifier les intervenants dans un processus ou une activité. Elle se résume en cinq points :

- Le A est celui qui doit rendre des comptes sur l'avancement de l'action. Il y a toujours un A (et un seul) pour chaque action. « Avoir le A » signifie être totalement responsable d'une action ;
- Le ou les R (le A peut aussi jouer le rôle de R) réalisent l'action. Il y a au moins un R pour chaque action. Le A s'organise comme il le souhaite pour sous-traiter au(x) R, mais c'est son problème : si les R ne remplissent pas leurs objectifs, c'est le A qui assume ;
- Les C sont les acteurs qui doivent être consultés ;
- Les I sont les personnes qui doivent être informées.

Méthode RACI d'évaluation des rôles et responsabilités sur des processus complexes

	Métier A	Métier B	Métier C	Métier D	Métier E
Activité 1	I	R		R	C
Activité 2	A	R	C	I	
Activité 3	A		R		
Activité 4	R		A	C	I

Tableau 7 : Matrice RACI (Autissier D., Moutot J.-M. 2003, p. 24-25)

Notre étude sur la matrice RACI nous a conduits à découvrir une variante de cette dernière, la matrice RASCI (http://www.12manage.com/methods_raci_fr.html) où cinq types de rôle sont identifiés comme suit :

- R : Responsable : La personne qui a en charge le problème / projet ;
- A : de qui « R » doit obtenir une approbation. Il doit signer ou approuver le travail pour être validé ;
- S : peut être un support. Il peut fournir des ressources ou jouer un rôle d'aide dans la mise en œuvre ;
- C : devrait être consulté. Il a l'information et / ou l'aptitude nécessaire à « finaliser » les travaux ;
- I : doit être informé. Il doit être avisé des résultats, mais n'a pas besoin d'être consulté.

Les étapes d'élaboration de la matrice RASCI sont les suivantes :

1. Identifier tous les processus / activités impliquées et les mentionner dans la colonne gauche du tableau ;
2. Identifier tous les rôles et les mentionner sur la ligne au sommet du tableau ;
3. Identifier qui a le R, A, S, C, I pour chaque processus.
4. Recenser les processus pour lesquels il n'y a pas de « R » et ceux pour lesquels il y a chevauchement. Chaque processus devrait de préférence n'avoir qu'un et un seul « R » (principe général).

5. Résoudre les cas de chevauchement. Chaque processus contenant plusieurs « R » doit être décomposé en processus secondaires pour séparer les différentes responsabilités.
6. Résoudre les lacunes. Pour le processus où aucun « R » n'a été identifié, l'individu ayant l'autorité pour la définition de rôle doit déterminer quel rôle existant ou nouveau est responsable.

La matrice RASCI a été retenue dans le cadre de notre recherche afin de conduire une analyse plus riche quant aux rôles et aux responsabilités des acteurs. Le modèle standard a été adapté à nos besoins en décomposant le projet de conversion en autant de normes IAS/IFRS applicables et les rôles ont été définis comme suit :

- R = Responsabilité avec :
 - Rp = Responsable de la réalisation du projet d'application d'une norme du début à la fin du processus ;
 - Ra = Responsable de la réalisation d'activités du projet d'application d'une norme du début à la fin.

Les entretiens menés avec DJM, responsable de la comptabilité sociale et de la consolidation du Groupe A et avec VG, « Group Financial Controller » du Groupe B, ont mis en évidence la nécessité d'étudier la responsabilité sous l'aspect « réalisation du projet » et sous l'aspect « réalisation d'activités du projet » étant donné que ces responsabilités pouvaient être confiées à des acteurs différents.

- A = Autorité (De qui « R » doit obtenir une approbation) avec :
 - Ap = Acteur qui assume la responsabilité globale du projet d'application d'une norme ;
 - Aa = Acteur qui assume la responsabilité globale d'activités spécifiques du projet d'application d'une norme.

De même, les entretiens menés avec DJM, responsable de la comptabilité sociale et de la consolidation du Groupe A et avec VG, «Group Financial Controller» du Groupe B, ont mis en évidence la nécessité d'étudier l'autorité sous l'aspect « autorité du projet » et sous l'aspect « autorité d'activités du projet » étant donné que ces responsabilités pouvaient être également confiées à des acteurs différents.

- S = Support (Support à la réalisation. Peut fournir des ressources ou peut jouer d'aide dans la mise en œuvre)

- C = Consultation (Est consulté préalablement à la réalisation. A l'information et / ou l'aptitude nécessaire à « finaliser » les travaux)
- I = Information (Est informé par rapport à l'activité. Doit être avisé des résultats mais n'a pas besoin d'être consulté).

Ensuite, la matrice RASCI a été élaborée en respectant les étapes suivantes :

1. Identifier les normes IAS/IFRS applicables et les mentionner dans la colonne gauche du tableau ;
2. Identifier tous les acteurs de l'organisation associés au projet de conversion des comptes et les mentionner sur la ligne au sommet du tableau en précisant leur nom et leur titre. Renseigner leur niveau hiérarchique par ordre décroissant à partir du niveau N qui correspond au sommet hiérarchique. ;
3. Identifier qui a le Rp, Ra, Ap et Aa, S, C, I pour chaque norme en interrogeant DJM et VG ;
4. Recenser les normes pour lesquels il n'y a pas de « Rp » ou de « Ra » et ceux pour lesquels il y a chevauchement. Chaque norme devrait de préférence n'avoir qu'un et un seul « Rp » et « Ra ») (principe général).
5. Vérifier les cas de chevauchement et les cas de lacunes au travers d'entretiens complémentaires avec DJM et VG et corriger la matrice.
6. Vérifier l'attribution des rôles auprès des autres acteurs du projet lors des entretiens menés auprès d'eux.

La réalisation et l'analyse des matrices RASCI des groupes A et B seront abordées dans la section trois du présent chapitre, intitulée « La présentation des cas ». Elle a pour objectif de décrire les caractéristiques des deux terrains où ont été conduites nos observations.

A partir des matrices RASCI, nous avons pu procéder à la constitution de l'échantillon en veillant à une certaine diversité des profils en termes de fonction occupée, de niveau hiérarchique et de direction de rattachement ainsi que d'implication dans le projet de conversion. Elles ont été un moyen de communication lors de nos demandes d'entretien auprès des managers du projet de conversion qui oeuvraient pour faciliter la rencontre avec les différents acteurs de l'organisation. En effet, nous pouvions expliquer, à l'appui de la matrice, notre démarche de constitution de l'échantillon qui, par la diversité retenue, devait permettre d'identifier des divergences, des régularités et/ou des invariants. Notre objectif était d'appréhender les groupes d'appartenance (Abric 1994), c'est-à-dire les groupes possédant

des représentations et des valeurs différentes.

Les matrices ont également permis de préparer les entretiens en ciblant une partie de nos questions sur les normes appréhendées par les acteurs.

Section 3 : La présentation des cas

Comme indiqué précédemment, nous avons conduit deux études de cas. La première s'est déroulée au sein du Groupe A, laboratoire vétérinaire et la deuxième au sein du Groupe B spécialisé dans les opérations de maintenance (O&M) de site de production pétrolier et pétrochimique.

1. Le Groupe A

Après une présentation générale du Groupe A, nous étudierons l'organisation de la direction des affaires financières, les méthodes de consolidation retenues et pour finir nous présenterons la réalisation de la matrice RASCI et procéderons à une première analyse du rôle et de la responsabilité des acteurs.

1.1. La présentation générale

Fondé en 1968 par un vétérinaire français, le Groupe A est un laboratoire vétérinaire mondial. Présent commercialement dans plus de cent pays, le groupe développe, fabrique et distribue une large gamme de produits et services destinés à la prévention et au traitement des principales pathologies des animaux de compagnie et de production.

Le groupe détenait 3,3 % du marché mondial de la santé animale en 2007 pour un chiffre d'affaires de six cents MUSD. Il se répartit comme suit :

Répartition du chiffre d'affaires par région	% du CA
France	22 %
Europe hors France	32 %
Amérique du Nord	17 %
Amérique latine	7 %
Afrique et Moyen-Orient	5 %
Asie	10 %
Pacifique	7 %

Tableau 8 : Répartition du chiffre d'affaires du Groupe A par région (31/12/2007)

78 % des ventes sont réalisées hors de France grâce aux vingt cinq filiales commerciales.

Le groupe emploie deux mille sept cent trente sept collaborateurs (en 2007) répartis dans vingt neuf pays, trente huit filiales et cinq bureaux de représentation. L'effectif se répartit ainsi :

Effectif par zone géographique	Total	%
Europe	1 270	46 %
Amérique du Nord	299	11 %
Amérique latine	260	9 %
Pacifique	160	6 %
Asie	618	23 %
Afrique et Moyen-Orient	130	5 %
Total	2 737	100 %

Tableau 9 : Effectif du Groupe A par zones géographiques (31/12/2007)

63 % de l'effectif sont hors de France.

Le Groupe A possède cinq centres de R&D qui se situent en France, aux États-Unis, en Australie, au Mexique et au Vietnam. Quant aux sites de production ils sont implantés sur chacun des sept grands marchés : France, États-Unis, Brésil, Mexique, Afrique du Sud, Australie et Vietnam.

L'action A est cotée au second marché (compartiment B) à la bourse de Paris depuis le mois de juin 1985 (devenu depuis l'Eurolist). Au 31 décembre 2007, 46,7 % du capital et 64 % des droits de vote sont détenus par la famille du fondateur du Groupe.

Répartition de l'actionnariat	% du capital
Groupe familial	46,7 %
Plan d'Épargne Entreprise	0,9 %
Public	51,2 %
Autocontrôle	1,2 %
Asie	618
Afrique et Moyen-Orient	130
Total	2 737

Tableau 10 : Répartition de l'actionnariat du Groupe A (31/12/2007)

A est une société anonyme de droit français à directoire et conseil de surveillance. Le siège social est situé à Carros (06).

En application du règlement n°1606/2002 du Conseil Européen du 19 juillet 2002, les comptes consolidés du Groupe A publiés à compter de l'exercice 2005 ont été établis conformément aux IFRS (International Financial Reporting Standards) tels qu'adoptés dans l'Union européenne.

1.2. La direction des affaires financières

La direction des affaires financières du Groupe A, en France, compte environ trente cinq personnes et est placée sous la responsabilité du Directeur des affaires financières. Elle comprend trois départements :

- le département financier qui est organisé en trois services :
 - le service comptabilité sociale et consolidation,
 - le service « trésorerie □ crédit clients » et
 - le service analyse financière.
- le département contrôle de gestion et
- le département juridique.

Le département financier est organisé à son tour en 3 services :

Le service comptabilité sociale et consolidation est placé sous la responsabilité de M. DJM, Directeur comptable (entretien du 07/12/2007) et sous la direction du Directeur des affaires financières et du Directeur financier adjoint.

Les comptes consolidés de la société A sont élaborés par le service comptabilité sociale et consolidation, et contrôlés par deux commissaires aux comptes des cabinets David & Associés et Deloitte & Associés.

Chaque filiale du groupe a une direction financière placée sous la responsabilité d'un directeur administratif et financier de la filiale et les comptes individuels sont contrôlés par des commissaires aux comptes locaux.

1.3. Les comptes consolidés

Les comptes consolidés regroupent les états financiers des sociétés que A contrôle directement ou indirectement, de droit ou de fait.

Les comptes des entreprises sous contrôle exclusif sont consolidés par intégration globale. Ils concernent la société mère et quarante quatre filiales (en 2007) qui sont implantées en France, Belgique, Pays-Bas, Suisse, Royaume-Uni, Italie, Brésil, Mexique, Allemagne, Grèce, Espagne, Autriche, Corée du Sud, Thaïlande, Taiwan, Colombie, Philippines, Japon, Costa Rica, Portugal, Vietnam, Afrique du Sud, Hong Kong, Inde, Etats-Unis et Australie.

Les deux entreprises sur lesquelles A exerce un contrôle conjoint ou une influence notable (en 2007) sont consolidées par mise en équivalence. Elles sont implantées en Allemagne et en Finlande.

Toutes les sociétés sont consolidées sur la base des comptes arrêtés au 31 décembre de chaque année.

1.4. Le rôle et la responsabilité des acteurs dans le projet de conversion

Le rôle et la responsabilité des acteurs dans le projet de conversion des comptes au référentiel IAS/IFRS seront étudiés à l'aide de la matrice RASCI dont la présentation a été réalisée dans la section deux du présent chapitre.

La réalisation de la matrice RASCI du Groupe A a demandé un travail long et complexe étant donné que nous n'avons pas pu obtenir l'organigramme de la société française. Il a donc fallu que nous élaborions en consultant l'intranet du groupe.

La lisibilité de l'organisation de la société française au travers de l'outil informatique n'a pas été aisée en raison du nombre important de directions, de départements et de services.

Nous avons donc renseigné un premier tableau recensant les acteurs associés au projet de conversion avec les caractéristiques nécessaires pour la réalisation de la matrice RASCI.

Niveau hiérarchique	Nom	Prénom	Pays/ Site	Activités	Titre	Responsable			Missions
						Nom	Prénom	Titre	

Tableau 11 : Liste des acteurs associés au projet de conversion des comptes aux normes IAS/IFRS

A partir de ce tableau, nous avons réalisé l'organigramme simplifié de la société française en respectant la méthodologie suivante :

- Nous avons porté les différentes directions afin de pouvoir définir le périmètre du

projet de conversion au sein de la société française.

- Ensuite, nous n'avons représenté que les départements impliqués dans le projet de conversion dans un souci de lisibilité de l'organigramme.
- Pour finir, nous avons mentionné les acteurs participant au projet avec les liens de subordination. Nous pouvons ainsi mettre en évidence le niveau hiérarchique des acteurs du projet.

Les acteurs impliqués dans le projet de conversion sont différenciés en recourant au jeu de couleurs suivant :

- Acteurs impliqués dans le projet de conversion
- Acteurs non impliqués dans le projet de conversion

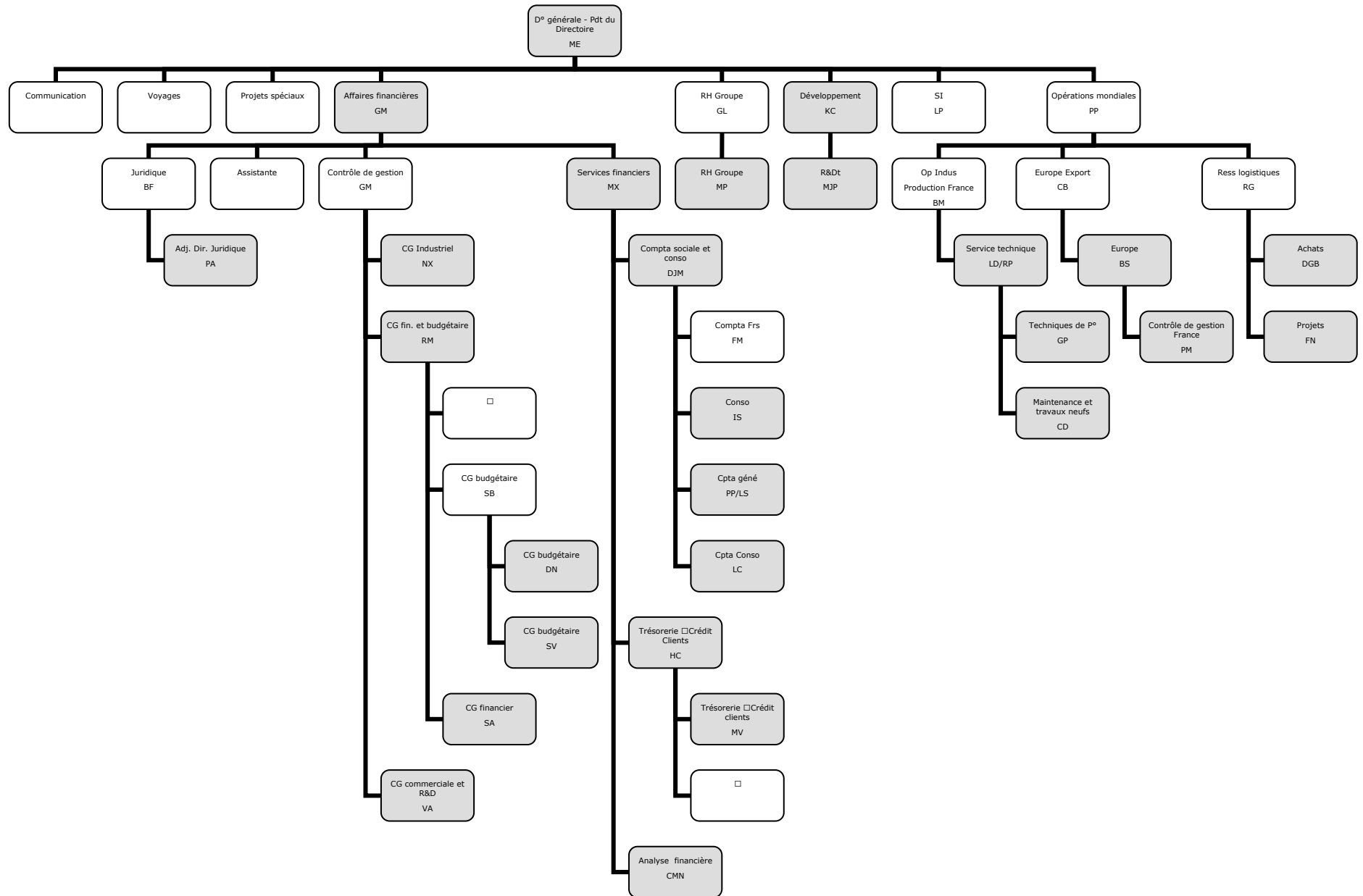


Figure 6 : Représentation simplifiée de l'organigramme de la société française du Groupe A (version 12/07)

A partir de cet organigramme, nous avons appliqué la méthodologie d'élaboration de la matrice RASCI décrite dans la section deux. Les acteurs internes ont été classés par direction et par niveau hiérarchique suivant l'ordre ainsi défini :

- Direction générale ;
- Direction des affaires financières ;
- Direction des ressources humaines groupe ;
- Direction du développement ;
- Direction des opérations mondiales.

Nous pouvons noter que les directions suivantes n'ont pas participé au projet de conversion des comptes aux normes IAS/IFRS :

- Direction de la communication ;
- Directions des voyages ;
- Direction des projets spéciaux ;
- Direction du système d'information.

Pour faciliter la lecture de la matrice, elles n'ont pas été représentées.

Ensuite, nous avons rajouté dans la partie droite de la matrice les acteurs externes :

- les directeurs administratifs et financiers des filiales du Groupe A qui seront considérés par convention comme des acteurs externes ;
- le consultant ;
- les actuaires.

La matrice RASCI du Groupe A montre que dans le cadre du projet de conversion aux normes internationales, l'« autorité » est exclusivement confiée :

- en France à la Direction des affaires financières et plus particulièrement au Directeur comptable, sauf pour quelques normes où l'« autorité » relève du Directeur des affaires financières (IAS 32-39, IAS 38 et IFRS 1) et du Directeur financier adjoint (IAS 14, 16, 18, 36 et IFRS 2, 3).
- dans les filiales, aux directeurs administratifs et financiers pour les normes appliquées localement.

Quant à la « responsabilité de la réalisation du projet d'application d'une norme », elle est :

- confiée à différentes directions et différents acteurs d'une même direction en fonction de la sensibilité et de la technicité de la norme : Direction du développement pour l'IAS 38, Direction des opérations mondiales pour l'IAS 18, Direction des affaires financières pour les autres normes.

Au niveau de la Direction des affaires financières, la « responsabilité de la réalisation du projet d'application d'une norme » se répartit comme suit : IAS 2 : Responsable du contrôle de gestion □ IAS 14, 17 et 36: Directeur financier adjoint □ IAS 32-39 : Responsable de la trésorerie et du crédit client □ IAS 36 : Responsable des services financiers □ Directeur comptable et ses subordonnés pour les autres normes.

- déléguée exclusivement au Directeur administratif et financier de chaque filiale pour les normes appliquées localement.

Les activités de support relèvent des différentes directions du groupe, du consultant et des actuares.

La matrice RASCI du Groupe A atteste de la volonté de redescendre les retraitements de consolidation au niveau des filiales. En effet, le Directeur comptable du Groupe A, DJM, manager du projet d'introduction du référentiel IAS/IFRS, nous a précisé cette orientation dans les entretiens du 01/12/2006 et du 07/08/2008.

Entretien du 01/12/2006 □ Groupe A

DJM : Jusqu'à présent, on a fait des retraitements IFRS notamment sur l'IAS 16, l'IAS 38, je crois, sur l'IFRS 2. Pour les autres normes, il n'y avait pas de matière à ajustement. Pour celles où il y a ajustement, l'idée, c'est qu'avant on essayait de récupérer l'information pour faire un retraitement en central. A présent, l'objectif est de redescendre, au niveau de la filiale, les retraitements.

ACD : Qui réalise les retraitements au niveau des filiales ?

DJM : Ils devront gérer ça au niveau du service comptable et financier.

Entretien du 07/08/2008 □ Groupe A

ACD : Avez-vous redescendu tous les retraitements IFRS dans les filiales y compris ceux relatifs aux IAS 32, 39 et 36 (Date prévue : décembre 2006) ?

DJM : On était à 90 % en 2006 et maintenant en 2007, oui. C'est le cas depuis fin 2007. 32, 39 et 36 sont les seules normes qu'on ne fait pas redescendre. Disons que ça, c'est parce qu'on a pensé que c'était des normes qui devaient être traitées au niveau siège et toutes les autres, on a dit qu'il fallait toutes les redescendre au niveau des filiales. IFRS 3, IAS 32 & 39 et IFRS 7 et puis IAS 36, ce sont des choses qui sont faites en central.

Il nous a également expliqué les intérêts de cette orientation qui permet une validation des retraitements réalisés par les filiales par les auditeurs locaux.

Entretien du 07/08/2008 □ Groupe A

ACD : Quel est l'intérêt de redescendre en local ces retraitements ?

DJM : L'intérêt, c'est que maintenant qu'on a une structure avec des auditeurs locaux, ça permet aux auditeurs locaux de valider les retraitements. (...)

ACD : Quel est l'intérêt de faire auditer les comptes consolidés par les auditeurs locaux ?

DJM : (...) C'est qu'on peut faire valider par les auditeurs localement les retraitements qui sont faits au niveau du package des comptes sociaux et au niveau du package de conso que nous avons monté.

ACD : Pourquoi est-il plus intéressant de faire valider les comptes par les auditeurs locaux plutôt que par les auditeurs de la société A SA ?

DJM : Parce que les auditeurs de la société A SA ne vont pas dans les filiales. Maintenant qu'on a une structure avec un grand groupe, on a une remontée d'information qui est faite par les auditeurs locaux à leurs auditeurs groupe.

De plus, il souligne la qualité des retraitements qui se justifie par une meilleure connaissance des différentes opérations réalisées localement.

Entretien du 07/08/2008 □ Groupe A

ACD : Quel est l'intérêt de faire auditer les comptes consolidés par les auditeurs locaux ?

DJM : (...) Par exemple, pour les immobilisations, quand on fait le retraitement IAS 16, le problème est (...) qu'on ne sait pas quelles sont les immos qui sont sorties, etc., on continue à ajuster des choses qui ne sont plus dans les comptes par exemple. Donc, le fait de redescendre localement, les filiales, elles sont plus à jour, plus au courant des mouvements qu'il peut y avoir, des entrées et des sorties donc, c'est sûr, qu'une personne au niveau local qui a bien compris les enjeux va mieux faire les traitements à son niveau que nous ici. Ça suppose d'avoir une organisation pour avoir une information assez précise sur éventuellement les points qui doivent nécessiter un retraitement. C'est plus compliqué.

Même si le niveau de formation aux normes internationales du personnel local est assez faible, la qualité des informations repose sur l'intervention des auditeurs locaux qui veillent à une bonne application du référentiel.

Entretien du 07/08/2008 □ Groupe A

ACD : *Les normes sont-elles correctement appliquées au regard du faible niveau de formation dans les filiales ?*

DJM : *Oui, même si le niveau de formation peut sembler faible, on a quand même maintenant justement un relais que sont les auditeurs locaux, qui, eux, sont censés, par le cahier des charges qu'on a mis en place avec Deloitte, connaître les normes IFRS, même aux Etats-Unis, par exemple où ils ont les US Gaap. On a demandé d'avoir un associé IFRS qui, au moins valide les retraitements qui sont faits, etc.*

Par ailleurs, il ressort au travers de la matrice RASCI qu'un acteur porte principalement le projet de conversion. On le distingue par la représentation de A (Autorité) et de R (Responsabilité de la réalisation du projet - Rp ou responsabilité de la réalisation d'activités du projet □Ra) chez A. Il s'agit du Directeur comptable. Il se trouve à un niveau hiérarchique N-3 et est un « *manager intermédiaire* » au sens de Uytterhoeven (1972) car il travaille à un niveau intermédiaire de la hiérarchie. Ainsi que le montre la matrice RASCI, il joue un rôle de coordinateur entre le niveau institutionnel et le niveau technique de l'organisation.

2. Le Groupe B

Après une présentation générale du Groupe B, nous étudierons l'organisation de la direction des affaires financières, les méthodes de consolidation retenues, puis nous présenterons la réalisation de la matrice RASCI et procéderons à une première analyse du rôle et de la responsabilité des acteurs.

2.1. La présentation générale

La société B a été fondée en 1977 pour fournir du personnel spécialisé dans les opérations de maintenance (O&M) à l'industrie du gaz et à l'industrie pétrolière offshore hollandaises. Les années 1980 à 1985 ont permis le démarrage des premières branches au Royaume Uni, en Norvège et en France. Ensuite, le Groupe B, par des opérations de croissance externe, a développé ses activités au Congo, au Gabon, en Angola, au Nigeria, au Kazakhstan et en Arabie Saoudite.

Les succès commerciaux du groupe placent ce dernier au rang de leader dans les opérations de maintenance de sites de production pétroliers et pétrochimiques en Afrique, Mer Caspienne et Russie.

Le groupe réalisait un chiffre d'affaires de presque deux cent trente millions d'euros en 2008 avec un effectif d'environ trois mille deux cents salariés.

La forte croissance du groupe a conduit la direction à initier en 2000 une restructuration, un changement de management et la fusion d'entités. De plus, le groupe a défini une stratégie à moyen et long terme en vue de maintenir son développement. En raison d'un besoin de financement, la direction du groupe a décidé de présenter les comptes consolidés dans le référentiel IAS/IFRS en vue de faciliter son introduction en bourse sur le marché des Small Caps à Londres et de maintenir la confiance des investisseurs. La décision de présenter les comptes consolidés du groupe en IFRS a été prise en fin du premier semestre 2006 avec une mise en chantier immédiate pour les exercices 2004 et 2005.

Précédemment, les comptes consolidés étaient établis conformément aux normes hollandaises puisque la société mère est implantée au Pays-Bas.

2.2. La direction financière

La direction financière du Groupe B est confiée au « Finance Department » de Monaco où sont regroupées les opérations administratives et comptables. Elle compte environ trente cinq personnes placées sous la responsabilité du « Chief Financial Officer ». Celui-ci dirige directement les « Financial Controller Countries », les « Group Financial Controllers » et le « Chief Accountant ».

Les états financiers consolidés du Groupe B sont élaborés par le « Group Financial Controller ». VG, qui s'assure que tous les retraitements sont conformes aux prescriptions du référentiel IAS/IFRS. Ensuite, le « Chief Financial Officer » les contrôle avant validation par l'auditeur PriceWaterhouseCoopers Comptables N.V. qui effectue sa mission suivant la législation hollandaise.

2.3. Les comptes consolidés

Les comptes consolidés regroupent les états financiers des sociétés que B contrôle directement ou indirectement, de droit ou de fait.

Les comptes des entreprises sous contrôle exclusif sont consolidés par intégration

globale et concernent la société mère et dix neuf filiales (en 2007) implantées en Angola, Arabie Saoudite, Belgique, Chypre, Congo, France, Gabon, Italie, Kazakhstan, Monte-Carlo, Nigeria, Panama, Russie et Suisse.

Les six entreprises sur lesquelles B exerce un contrôle conjoint ou une influence notable (en 2007) sont consolidées par mise en équivalence et sont implantées à Chypre, en France, en Italie, au Kazakhstan et en Russie.

Toutes les sociétés sont consolidées sur la base des comptes arrêtés au 31 décembre de chaque année.

2.4. Le rôle et la responsabilité des acteurs dans le projet de conversion

Le rôle et la responsabilité des acteurs dans le projet de conversion des comptes au référentiel IAS/IFRS seront étudiés à partir de la matrice RASCI élaborée en suivant la même méthodologie que celle retenue au sein du Groupe A. Toutefois, le travail a été facilité par l'obtention des organigrammes intitulés « Operational Organisation Chart », « Accounting Department », « Finance Department ». De plus, la liste des acteurs associés au projet de conversion des comptes aux normes IAS/IFRS a été plus aisée à élaborer en raison du nombre limité de ces derniers et du nombre restreint de directions associées à ce projet :

- Présidence et Direction générale ;
- Direction générale ;
- Direction juridique et fiscale ;
- Direction financière.

Les acteurs externes se limitent au consultant et aux actuaires.

La matrice RASCI obtenue pour le Groupe B montre que dans le cadre du projet de conversion aux normes internationales, l'« autorité » est exclusivement confiée au « Chief Financial Officer » à l'exception de l'IAS 10 et de l'IFRS 3 qui relève du « Director of legal, Tax & company secretary » pour des activités spécifiques.

Quant à la « responsabilité », elle est partagée entre différentes directions et différents acteurs d'une même direction en fonction de la sensibilité et de la technicité de la norme : « IT Director » pour l'IAS 14, Director of legal, Tax & company secretary » pour l'IAS 10, 12, 33 et l'IFRS 3, Direction financières pour les autres normes.

Au niveau de la Direction financière, la responsabilité de la réalisation du projet

d'application des normes relève essentiellement du « Group Financial Controller », VG, manager du projet d'introduction du référentiel IAS/IFRS sauf pour les normes IAS 1, 10, 14, 24 et IFRS 3 où il n'assure que la responsabilité de la réalisation d'activités du projet d'application.

La responsabilité d'application des autres normes relève en interne principalement des « Financial Controller Countries », du « Chief Accountant », du « Deputy Chief Accountant » (à compter de début 2007) et en externe des actuaires pour la norme IAS 19.

Toutefois, le « Group Financial Controller », VG, a un rôle clé dans l'application des normes. Il s'assure de la bonne application du référentiel IAS/IFRS ainsi que le précise le « Chief Accountant », IF, le 03/12/2007.

ACD : Quelle est la procédure de validation de votre travail ?

IF : C'est VG. Il regarde un peu les traitements qui sont faits. Au niveau IFRS, tout passe par VG, il n'y a rien qui passe par notre directeur financier. Lui, il ne regarde que le résultat

Quant aux comptables, le « Chief Accountant », IF nous a précisé qu'ils étaient peu impliqués dans le processus de consolidation.

ACD : Les comptables participent-ils aux retraitements de consolidation ?

IF : Aujourd'hui, la participation est faible. C'est vrai qu'on ne les a peut-être pas formés. On leur a fait une formation IFRS pour savoir de quoi on parlait. Après, derrière, c'est vrai qu'on n'a pas approfondi ce travail, par manque de temps essentiellement.

ACD : Mme Berthon participe-t-elle aux retraitements ?

IF : Effectivement, c'est la seule qui a travaillé sur les IFRS en qualité de comptable.

ACD : Travaille-t-elle toujours sur les IFRS ?

IF : Moins parce qu'on l'a changé d'horizon pays. Ce n'est pas le fait qu'elle faisait mal les IFRS. Comme on fait évoluer l'équipe, elle intervient moins au niveau IFRS. Toutefois, sur le pays où elle tient la compta, elle fait les traitements avec le contrôleur financier.

Les activités de support relèvent des différentes directions du groupe se trouvant exclusivement à Monaco, du formateur aux normes internationales et des actuaires.

D'après le « Group Financial Controller ». VG, les opérationnels des différents pays n'interviennent pas dans le processus de consolidation, étant donné qu'ils ne se sentent pas concernés, d'une part, par un projet de nature comptable et qu'ils ne disposent pas, d'autre part, du temps nécessaire. De plus, le passage aux IFRS ayant été mené dans la précipitation, la présentation du projet de conversion auprès des opérationnels a été relativement minime.

Entretien du 30/10/2006 □ Groupe B

ACD : Les opérationnels sont-ils associés au projet de conversion aux IFRS ?

GV : Non, surtout l'été, ils étaient en vacances.

ACD : A l'avenir, seront-ils plus associés au projet ?

GV : Il faudrait. Ce serait pas mal mais ils sont hyper réfractaires, ça ne les intéresse pas. Le passage aux IFRS, c'était le problème de la compta et probablement même ça le restera. Si on insiste un peu pour avoir plus d'infos, on en aura un peu plus mais ça ne va pas aller bien loin. Maintenant, est-ce qu'on pourrait leur demander beaucoup plus ? Oui, des infos sur les immos, les avancements de projets, des choses comme ça. C'est plus ou moins fait de façon un peu informelle tous les mois. Donc ils n'ont pas d'énormes impacts, mais c'est vrai, qu'on aurait pu leur présenter le passage, les implications. J'ai discuté de ça avec les pays, une demi heure au téléphone, après pour eux, ça ne va pas plus loin que ça.

Entretien du 18/12/2006 □ Groupe B

ACD : Les rapports ont-ils été modifiés entre les opérationnels et les services comptables et financiers ?

GV : Oui. En fait, ça dépend. Il y en a un au Nigeria. Les autres, plus concrètement, ça les « emmerde ». (...) Souvent, on dit, oui, c'est bien les IFRS, il va falloir que les différents services se parlent : la compta, les opérationnels, C'est hyper théorique. Dès qu'il y a des chiffres, enfin, nous ça s'est passé comme ça, c'est le problème de la compta (...) pour 95 % des opérationnels. Je ne pense pas qu'on soit spécialement atypique à ce niveau là. C'est pour ça que les grands discours, on envoie aux opérationnels, ..., Ils vont nous dire la durée, ..., ça les « emmerde ». Ils n'ont pas que ça à faire. Ils doivent gérer leurs contrats. C'est ce qu'on a ressenti très fortement, on va dire.

La matrice RASCI obtenue pour le Groupe B reflète une logique de gestion des retraitements de consolidation opposée à celle du Groupe A. En effet, le Groupe B centralise l'ensemble des retraitements au sein de la direction financière de Monaco alors que le Groupe A a pour objectif de décentraliser les opérations de consolidation dans les filiales.

Le « Group Financial Controller ». VG, confirmait cette position lors de l'entretien du 30/10/2006.

ACD : Les retraitements de consolidation sont-ils faits sur Monaco ?

GV : Oui. On a essayé de faire des comptes de filiales au Congo, au Gabon, avec les commissaires aux comptes des filiales (...) dans ces pays, en leur parlant des IFRS. Ils n'étaient pas du tout au parfum, donc on a laissé tomber. On fait tout au niveau du groupe avec les auditeurs groupe.

Pour finir, il ressort également au travers de la matrice qu'un acteur porte

principalement le projet de conversion. On le distingue par la représentation de Rp chez B étant donné que le groupe a fait le choix de manager le projet avec ses ressources internes. Il s'agit du « Group Financial Controller » se situant à un niveau hiérarchique N-2. Il joue un rôle de relais entre le niveau institutionnel et le niveau technique de l'organisation.

Conclusion

Nous avons jugé utile dans ce chapitre de retracer la construction de l'objet de recherche pour mettre en lumière les difficultés rencontrées lors de nos premiers pas dans ce long périple. En effet, dès le premier contact avec le terrain, nous avons constaté des problèmes de faisabilité de l'étude des changements organisationnels induits par l'application du référentiel IAS/IFRS au travers d'une étude de cas longitudinale limitée à deux années. La question de recherche initiale semblait nécessiter un temps d'observation beaucoup plus important que celui qui nous était donné. De plus, nous avons perçu les risques liés à la réduction de notre champ d'étude au traitement des immobilisations corporelles en se limitant aux normes IAS 16, 36 et 14.

Malgré ces difficultés, il n'était nullement envisageable d'arrêter nos travaux engagés avec force et détermination. Nous avons dû avec humilité remettre le métier sur l'ouvrage à plusieurs reprises avant de formuler la problématique de recherche.

Après avoir présenté nos errances d'apprenti-chercheur et les nouvelles orientations données à notre projet, nous avons exposé les choix méthodologiques avec les modalités et les conditions de l'observation et nous avons explicité les outils utilisés pour la détermination de l'échantillon. En effet, n'ayant pu disposer des organigrammes dans le Groupe A, il s'est avéré nécessaire de trouver et d'adapter des outils pour organiser les données collectées et ainsi appréhender l'organisation des services qui sont intervenus dans le projet de conversion aux normes internationales. La matrice RASCI a été adaptée pour évaluer les rôles et responsabilités des acteurs par norme IAS/IFRS et a permis de s'assurer de la qualité de l'échantillon constitué et des méthodes de collecte des données, qui, dans toute recherche à caractère scientifique, est une étape d'autant plus cruciale qu'elle est le gage de la capacité d'un instrument de collecte à décrire et à expliquer, sur le terrain, un concept défini sur le plan théorique.

Nous sommes donc parvenu à développer une méthodologie praticable et adaptée aux objectifs de la recherche. Elle n'est toutefois pas exempte de limites. Les résultats obtenus par son application feront l'objet de la troisième partie de l'étude où nous décrirons le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS au sein des organisations et nous formulerons des suggestions pour favoriser la contextualisation de l'outil de gestion.

PARTIE 2 : CADRE THEORIQUE DE LA RECHERCHE

Après avoir présenté le référentiel IAS/IFRS dans son approche normative afin d'avoir une bonne connaissance de notre objet d'appropriation avant sa rencontre avec l'organisation, nous avons formulé notre question de recherche et précisé nos choix méthodologiques. A présent, la deuxième partie va avoir pour objectif de construire le cadre théorique de l'étude et de nous aider à répondre aux questions suivantes :

- Comment pouvons nous qualifier notre objet d'appropriation lorsqu'il rencontre l'organisation ?
- Quel sens donner au concept d'appropriation ?
- Comment appréhender le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS ?
- Est-ce que ce processus suit des étapes bien déterminées ?
- Quels sont les acteurs impliqués dans ce processus ?
- Si l'on tente d'appréhender ce processus de manière plus profonde, quel type de conduite peut être utilisé pour concevoir, diffuser et instaurer le changement induit par l'adoption des normes internationales ?

Nous tenterons de répondre à ces questions dans cette deuxième partie qui est organisée en deux chapitres. Le premier contribue à poser un regard sur le référentiel IAS/IFRS sous le prisme de l'appropriation. Il est constitué de trois sections.

Dans la première section, nous nous sommes attaché à qualifier notre objet de recherche en explorant les travaux sur les innovations managériales et comptables. Cette étude permet d'apprécier la portée de l'adoption du référentiel IAS/IFRS sur les pratiques au sein des groupes.

Ensuite, nous avons consacré la deuxième section à la définition du concept d'outil de gestion et à la description de sa structure. De nombreuses recherches portent sur les outils de gestion, et pourtant les abordent sous des dénominations différentes : objet de gestion, règle de gestion, dispositif de gestion, outil de gestion. La diversité terminologique nous a conduit à préciser chacune de ces notions afin de mieux cerner notre problématique qui porte sur l'appropriation d'un outil de gestion : le référentiel IAS/IFRS. Ensuite, nous avons présenté la structure ternaire de l'outil de gestion et abordé son incomplétude qui rend difficile sa rencontre avec l'organisation et justifie l'étude en profondeur de cette situation de gestion.

Dans la troisième section, nous avons défini le concept d'appropriation et nous avons appréhendé au travers de trois regards que la littérature nous propose de poser pour

penser l'appropriation des outils de gestion : une perspective rationnelle, une perspective socio-politique et une perspective psycho-cognitive. Selon De Vaujany (2005, p. 27-28), ces trois approches permettent une compréhension totale d'un processus d'appropriation.

Le deuxième chapitre présente les soubassements théoriques du processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS. Il est structuré en trois sections.

Dans la première section, nous avons précisé les travaux empruntés à Lewin (1947), Vas (2002), Godowski (2004) et De Vaujany (2005) ayant permis de proposer un modèle d'appropriation dans sa forme. Nous nous sommes limité à présenter les schémas empruntés à la littérature sans en détailler les soubassements théoriques, étant donné que nous nous sommes adossé à d'autres travaux pour expliquer les phases du processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS.

Ensuite, nous avons présenté, dans une deuxième section, les acteurs impliqués dans les processus de changement. Nous nous sommes attaché, d'une part, à distinguer les différentes catégories d'acteurs internes au champ organisationnel pour préciser leur rôle aux différents moments du processus et d'autre part, nous avons accordé une attention particulière aux acteurs externes qui peuvent avoir une grande influence dans l'amorce et la conduite du changement.

Dans la dernière section, afin de ne pas alourdir ce deuxième chapitre, nous avons présenté les points les plus saillants du mode d'organisation qui permet de faciliter la gestion du changement et l'appropriation de l'outil. Nous nous sommes attaché à présenter les différentes caractéristiques du mode projet, retenu par les groupes lors de l'adoption du référentiel IAS/IFRS, avant d'aborder les limites de ce dernier et les objectifs du management de projet.

**CHAPITRE 3 : DEUXIEME LECTURE DU
REFERENTIEL IAS/IFRS : LE PRISME DE
L'APPROPRIATION**

Introduction

Dans le premier chapitre, nous nous sommes attaché à présenter le référentiel IAS/IFRS dans son approche normative afin de situer son émergence dans le temps ainsi que ses fondements.

Nous avons pu ainsi mettre en évidence le changement de convention comptable qui s'opère au sein des groupes adoptant le référentiel IAS/IFRS. Toutefois, les normes comptables internationales constituent-elles pour autant une innovation ? Cette question a toute son importance pour apprécier l'intentionnalité du changement induit par l'adoption du référentiel IAS/IFRS par les groupes. En effet, ainsi que précisé dans la section deux du deuxième chapitre, intitulée « Les choix méthodologiques », dans la littérature, l'intentionnalité est pensée comme étant un facteur déterminant du changement dans les organisations (Autissier et Moutot 2003, p. 91).

Pour beaucoup de professionnels, les normes comptables internationales constituent bel et bien une révolution comptable. Si cette dernière résulte d'une innovation, est-elle une innovation managériale et/ou une innovation comptable ? Les réponses à ces questions sont abordées dans une première section. Elles sont importantes pour apprécier la portée de l'innovation sur les pratiques au sein des groupes car la comptabilité est une pratique sociale. C'est le résultat de constructions, de choix d'évaluation, d'agrégation, de mise en forme et de publication qui peut être bouleversé par l'apparition d'une innovation.

Forts de ce premier questionnement, nous nous sommes interrogé, dans une deuxième section, quant à sa qualification en nous adossant aux travaux de De Vaujany (2005). Peut-on considérer le référentiel IAS/IFRS comme un objet de gestion, une règle de gestion, un dispositif de gestion ou un outil de gestion ?

Les précisions terminologiques apportées grâce à la littérature nous ont permis de qualifier le référentiel IAS/IFRS en outil de gestion. Comme Grimand (2006), qui précise que « *cette posture se refuse à réduire l'outil à un substrat technique, formel, mais postule que l'outil est une entité mixte associant d'un côté des artefacts, matériels ou symboliques (des concepts, des schémas, etc.) de l'autre des registres d'action, d'usage qui vont leur donner sens* », nous nous sommes attaché à présenter la structure ternaire de l'outil de gestion telle qu'énoncée par Hatchuel et Weil (1992, p. 122-126). Cette structure permet de mettre en évidence les composantes d'un outil de gestion et de montrer son incomplétude, qui rend problématique la rencontre de ce dernier avec une organisation.

Toutefois, avant de rencontrer l'organisation, le référentiel IAS/IFRS connaît une « vie » qui sera intégrée dans le processus de diffusion tel que nous l'entendons dans notre recherche. Nous n'étudierons pas ce processus étant donné qu'il se situe hors de l'organisation. La troisième section ambitionne de proposer un positionnement du processus de diffusion et du processus d'appropriation pour clarifier la portée de notre étude. Une fois cette précision énoncée, nous définirons le concept d'appropriation et nous présenterons les différents regards qui peuvent être posés sur ce processus.

Section 1 : Le référentiel IAS/IFRS, une innovation managériale et comptable ?

Lors de la mise en usage du référentiel IAS/IFRS, les acteurs des organisations témoignent de différents changements. Le « Human Resources Group Manager » du Groupe B, LP, en date du 28/02/2008, nous a confié par exemple différentes « perturbations » au sein du service comptable, survenues consécutivement au changement de référentiel comptable.

ACD : Au-delà de votre service, avez-vous perçu des perturbations ?

LP : Je sais que c'est un problème pour la compta parce que ça demande d'autres compétences et une montée en compétence de nos équipes. Ça pose également des problèmes de stress. On a observé un turnover plus important au niveau comptabilité et on pense que c'est lié à ça. Il y a une certaine tension chez les gens. (...) On a vu le turnover augmenter et on en a imputé une partie à ça, à cette pression qui a été mise et à ce degré d'exigence qui fait qu'il y a des gens qui n'ont plus été à la hauteur de leur mission.

ACD : Allez-vous gérer une partie des difficultés mises en évidence ?

LP : Nous, on prend en charge un accompagnement RH. On a travaillé un petit peu avec eux, en tout cas, on les a aidés à réfléchir sur une nouvelle organisation plus performante, sur une délégation de responsabilité pour rendre les gens plus autonomes. On réfléchit avec eux, (...) sur comment accompagner cette évolution. Il y a aussi des formateurs externes qui sont intervenus pour permettre au management de s'adapter à ces nouvelles données pas liées uniquement aux IFRS, liées aussi à la croissance du groupe (...).

L'évolution des compétences demandées et un glissement vers un mode « délégatif » au sens du modèle de Hersey et Blanchard (1972) seraient les impacts identifiés au sein des services comptables du Groupe B lors de l'introduction du référentiel IAS/IFRS.

Une modification des rôles des acteurs et des relations entre eux est également soulignée par le Directeur comptable du Groupe A, DJM, manager du projet d'introduction du référentiel IAS/IFRS :

Entretien du 07/08/2008 □ Groupe A

ACD : Avez-vous pensé que ce changement de référentiel allait affecter votre travail ? Pourquoi ?

DJM : (...) ça revalorise la fonction, ça la positionne autrement par rapport aux autres services. Du coup, ça revalorise le métier et puis il y a plus d'implication. Je suis aujourd'hui plus impliqué en amont dans les processus. Par exemple, pour l'acquisition de S., il fallait déterminer si c'était plutôt une acquisition de type IFRS 3 ou IAS 38. (...). Avant, on pensait moins à nous informer. On faisait le business et après, on voyait comment on le traduisait dans les comptes alors qu'aujourd'hui, ils se préoccupent plus de savoir. Au départ, ils étaient partis dans l'idée que comme on avait acquis des incorporels et des stocks, ils craignaient que les stocks, on doive les mettre à la juste valeur et donc du coup qu'on se prenne en 2008 une marge réduite. Mon rôle, c'est de dire, non, c'est une opération IAS 38 et non pas une opération IFRS 3 qui était en juste valeur. (...)

ACD : Vos responsabilités ont-elles évoluées ?

DJM : Mon rôle, plus que mes responsabilités. C'est-à-dire que mes responsabilités n'ont pas changé mais par contre, mon rôle est plus fort parce que je suis un passage obligé dans les décisions qui sont faites, bien plus en amont qu'avant.

ACD : Est-ce que ça a modifié le rôle d'autres acteurs dans l'organisation ?

DJM : Oui, tout a fait. L'organisation a effectivement été impactée par le passage aux IFRS. Il y a deux choses : l'augmentation de la taille parce qu'on a fait beaucoup d'acquisition et les IFRS.

Par ailleurs, selon Tort (2007), les nouvelles normes comptables d'application obligatoire dans les comptes consolidés des sociétés cotées présentent certaines caractéristiques fortes qui expliquent d'une certaine manière les questions posées au niveau de leur application pratique. En effet :

- les normes internationales sont fondées sur des concepts et non pas sur des règles comme les US GAAP ;
- le référentiel IAS/IFRS est récent et incomplet du point de vue des interprétations normatives ;
- il est fait appel au jugement professionnel des préparateurs et des auditeurs dans le cadre de l'établissement des états financiers en IFRS ;
- il est requis une analyse en substance pour la reconnaissance des transactions ainsi que l'application du principe de matérialité de l'information et du rapport coût/avantage en matière d'obtention des données financières.

Pour Cormier *et al.* (2007), le référentiel IAS/IFRS s'éloigne de la vision traditionnelle de la comptabilité, axée vers l'approche réédictionnelle et reposant sur la notion

de coût historique. Plusieurs normes adoptent une approche prospective de juste valeur, reposant essentiellement sur l'estimation de flux de trésorerie futurs. La mise en œuvre du référentiel IAS/IFRS nécessite donc d'acquérir des connaissances en matière comptable mais également dans des domaines tels que les mathématiques financières, la gestion financière, les statistiques, la gestion des ressources humaines et le droit. Ces expertises seront nécessaires pour bien comprendre les pratiques commerciales, financières et de gestion des entreprises (employeurs ou clients) et, ultimement, leur réalité d'affaires, un pré-requis indispensable à une comptabilisation adéquate.

La nouvelle réalité comptable introduite par les normes internationales soulève donc des interrogations. Le référentiel IAS/IFRS peut-il être considéré comme une innovation ? Si oui, comment peut-on qualifier cette innovation ? S'agit-il d'une innovation managériale ? Représente-t-elle une innovation comptable ?

1. Le concept d'innovation

Selon Alcouffe *et al.* (2003), la littérature propose de nombreuses définitions du concept d'innovation. En première approche, nous pouvons retenir la définition de Rogers (1995) : « *une innovation est une idée, une pratique ou un objet qui est perçu comme nouveau par les acteurs, peu importe s'il l'est vraiment* ». Le caractère nouveau d'une innovation s'entend ainsi par rapport à la personne ou au groupe de personnes qui considère son adoption. Dans ce sens, le référentiel IAS/IFRS est une innovation s'il est perçu comme nouveau par les acteurs. Certes, les acteurs des groupes dans lesquels ont été menées les études de cas ne qualifient pas directement le référentiel comme une innovation, pour autant, le « Group Financial Controller » du Groupe B, manager du projet d'introduction du référentiel IAS/IFRS, en date du 18/12/2006, en réponse à notre interrogation sur les avantages du passage aux IFRS, nous indiquait :

ACD : Quels sont les avantages du passage des Dutch Gaap aux IFRS ?

VG : Ça nous a amené à réfléchir sur tout notre référentiel comptable, à regarder les choses que mécaniquement plus personne ne regardait y compris le CAC et donc on a regardé les contrats de location, on a cherché à déterminer les taux de rendement interne avec les cash flows. On s'est rendu compte qu'il y avait certains fournisseurs pour lesquels le taux d'intérêt pris était assez raisonnable, d'autres étaient très élevés. (...) Ça, c'est assez intéressant. Du coup, on s'est dit avec la personne qui suit les contrats informatiques, si on a le cash, maintenant, on va acheter en direct et si on fait du « lease », on va bien regarder en détail le taux, le contrat, ce qu'on ne faisait pas du tout avant. Donc, ça c'est pas mal. (...)

De plus, lors de l'entretien du 07/05/2007, à la question relative aux modifications des pratiques par l'application des normes IFRS, il nous précisait :

ACD : Les pratiques sont-elles modifiées par l'application des IFRS ?

VG : Oui, c'est vrai (les pratiques sont modifiées par l'application des IFRS), ça tend vers le mieux. Ça nous oblige à faire plus attention. C'est un bon exercice en fait.

L'application des normes internationales induit donc pour le « Group Financial Controller » des modifications de pratiques.

Quant à l'objet, il est perçu comme nouveau par les acteurs du Groupe B ainsi que la « Senior Accountant », BM, nous le confiait, notamment en date du 28/02/2008.

ACD : Qu'avez-vous pensé lorsque vous appris son introduction au sein du groupe ?

BM : Catastrophe, on va avoir un boulot de fou. C'étaient les dead line qui étaient beaucoup plus courtes qui nous ont un peu affolé. C'est vrai que les années précédentes, on finissait plutôt l'année vers le 15 février alors qu'on finit maintenant au 15 janvier. C'était un peu tout ça et la nouveauté. On n'avait pas forcément l'approche qu'on allait nous demander d'avoir. On ne l'avait pas de par nos études et de par notre habitude de travail. C'est vrai qu'au bout d'un moment, on perd les connaissances acquises à l'école si on ne pratique pas. De plus, c'était la pratique qui changeait aussi.

En s'appuyant sur la définition de Rogers et sur les entretiens menés lors de notre recherche, on peut donc qualifier d'innovation le référentiel IAS/IFRS.

Afin de compléter la qualification de notre objet de recherche, nous allons en deuxième approche, retenir la distinction opérée par Schumpeter entre une innovation et une invention. L'invention est une découverte et la conception de quelque chose de fondamentalement nouveau alors que l'innovation fait au contraire référence à la mise sur le marché de cette nouveauté. L'innovation constitue donc un processus beaucoup plus social que ne l'est l'invention (Alter 2000). Les deux ne se succèdent pas forcément dans le temps mais l'innovation permet souvent de transformer une découverte en de nouvelles pratiques.

Pour Alter, (2000, p. 17), « L'invention a pour but de traiter une question d'une manière abstraite, indépendamment de son contexte économique et social. L'innovation est le processus par lequel un corps social s'empare ou ne s'empare pas de l'invention (...). Plus encore, c'est l'état de tension permanente entre les possibilités que représentent l'invention et les choix collectifs qui en sont progressivement tirés. Elle représente le sens que les hommes affectent à un bien ».

Selon Alcouffe *et al.* (2003), l'innovation ne nécessite donc pas de nouveautés en tant que telle. C'est bien plus l'arrangement original d'un certain nombre d'éléments entre eux qui permet de considérer une pratique comme une innovation. Elle peut donc prendre des formes substantiellement différentes d'une entreprise à l'autre.

Les caractéristiques énoncées par Tort (2007) soutiennent que les pratiques, mises en œuvre pour établir les états financiers selon le référentiel IAS/IFRS, ont la qualification d'innovation.

En effet, ainsi qu'indiqué dans le premier chapitre, et dans le développement qui précède, le référentiel IAS/IFRS est un corps de normes fondé sur des principes généraux et des conventions, qui obligent les acteurs des organisations à choisir les traitements comptables qui reflètent leur connaissance documentée de l'opération économique sous-jacente. Ainsi, pour Dick et Missonier-Piera (2007), « *l'utilisateur habitué à suivre un cadre précis – voire rigide, souvent lié à des règles fiscales détaillées et précises – pour l'élaboration des comptes sociaux, se trouve, pour les besoins des comptes consolidés, en face de principes généraux avec les IFRS et peu d'aide pour ce qui est de l'application. Seules l'analyse et l'interprétation en termes économiques des diverses transactions d'une entreprise doivent conduire la démarche de préparation et de présentation des états financiers* ».

Ce constat est également largement formulé par les acteurs rencontrés lors de la conduite de notre recherche. Ainsi, par exemple, le Responsable du contrôle de gestion commerciale et R&D du Groupe A, VA, lors de l'entretien du 14/02/2007, soulignait au sujet des normes, et notamment la norme IAS 18, la marge d'interprétation laissée par les textes.

ACD : Que représente pour vous le référentiel IFRS et quels sont ses enjeux pour l'entreprise ?

VA : (...) Le seul point qui nous gêne un peu, et où on a quand même du mal avec les IFRS et notamment avec l'IAS 18, c'est que finalement, ça se veut règle de transparence et de résultat plus juste et plus clair et au final notre avis et le mien en tout cas, ce qui est clair, c'est que ça laisse beaucoup de part à interprétation ce qui n'était pas le cas avant et aujourd'hui on peut un peu l'interpréter comme on veut quand même cette norme. Finalement, je ne la trouve pas si claire que ça et assez floue parce que les histoires de transfert de risques et de propriété des produits. On peut mettre un peu ce qu'on veut en fait.

Pour conclure, nous pouvons dire que c'est bien dans la façon d'utiliser le référentiel IAS/IFRS et d'arranger les différents éléments ensemble que réside l'innovation.

Si nous nous accordons pour considérer le référentiel IAS/IFRS comme une innovation, nous pouvons à présent tenter de qualifier cette dernière. S'agit-il d'une innovation managériale et/ou d'une innovation comptable ?

2. La qualification d'une innovation en innovation managériale

Le concept d'innovation managériale a également fait l'objet de nombreuses définitions dans la littérature.

La plupart des définitions de l'innovation managériale (Kimberly, 1981, Van de Ven, 1986 et Kremen-Bolton, 1993) insistent, d'une part, sur la nature des innovations managériales (idées, programmes, structures, procédures) et, d'autre part, sur le fait que pour qu'il y ait innovation, il suffit que l'innovation présente un caractère nouveau pour l'organisation qui l'adopte (Zaltman, Duncan, Holbeck 1973).

Pour Kimberly (1981), « *une innovation managériale est un programme, un produit ou une technique qui est perçu comme nouveau par l'individu ou le groupe d'individus considérant son adoption et qui, au sein de l'organisation où elle est mise en place, affecte la nature, la localisation, la qualité et/ou la quantité de l'information disponible pour la prise de décision* ».

Le référentiel IAS/IFRS satisfait à cette définition assez large. En effet, Dick et Missonier-Piera (2007) s'accordent à dire que « *l'adoption des normes IFRS définies par l'IASB a imposé un changement majeur dans le contenu et la présentation des comptes des entreprises. Les grandes nouveautés concernent l'enregistrement des actifs et des passifs, ainsi que leur évaluation. (...) Il a surtout nécessité, de la part des responsables comptables et financiers ainsi que des auditeurs des comptes, l'appropriation d'un référentiel comptable dont l'approche est fondamentalement différente de celle de la plupart des référentiels nationaux* ».

Le référentiel IAS/IFRS satisfait également à la définition formulée par Godowski (2001), indiquant qu'une technique de gestion peut être assimilée à une innovation managériale si trois conditions sont respectées :

- elle doit être une idée nouvelle qui peut être soit une recombinaison d'idées anciennes, soit un schéma qui modifie l'ordre du présent, soit une formule ou une approche unique perçue comme nouvelle par les individus concernés ;
- elle doit exercer un impact direct sur le mode de management ;

- elle doit contribuer à augmenter le stock de connaissances dont disposent les acteurs.

La qualification du référentiel IAS/IFRS en innovation managériale est importante pour mesurer la portée des changements induits. Selon David (1996), « *les innovations managériales ont toutes en commun le fait que le processus de leur introduction dans l'organisation concerne à la fois les relations et les connaissances. Nous appellerons relations les différents types de contact et de connexion, directs ou non, formalisés ou non, entre les entités (acteurs ou groupes d'acteurs) de l'organisation. Nous qualifierons de connaissances l'ensemble des informations, représentations et savoir-faire³ produits, partagés, mémorisés par tout ou partie de l'organisation* ».

C'est dans la façon d'utiliser le référentiel IAS/IFRS et d'arranger les différents éléments ensemble que réside l'innovation que nous pouvons qualifier à présent d'innovation managériale. Pour autant, cette innovation est-elle une innovation comptable ?

3. La qualification d'une innovation en innovation comptable

Pour Lafontaine (2003), une innovation comptable est une innovation managériale qui a des caractéristiques supplémentaires. Cela veut dire que si le référentiel IAS/IFRS peut être assimilé à une innovation managériale, elle n'en constitue pas pour autant, automatiquement, une innovation comptable.

Il considère que, pour qu'il y ait innovation comptable, il faut ajouter deux autres points dans la définition, l'un portant sur le domaine d'application de la technique étudiée et l'autre sur les personnes responsables de la mise en oeuvre de la technique. Une innovation managériale sera aussi une innovation comptable si elle respecte deux conditions supplémentaires :

- elle doit être une composante des systèmes d'information comptable (SIC) des organisations ;
- elle doit être perçue par les professionnels de la comptabilité, qu'ils soient comptables, contrôleurs de gestion, auditeurs financiers ou normalisateurs, comme une technique qui a modifié ou qui va modifier à terme le contenu de leurs missions, leurs pratiques et le périmètre de leur responsabilité.

³ La notion de « savoir-faire » est ici entendue au sens large : elle englobe les trois catégories de savoirs : savoir-faire, savoir comprendre, savoir combiner - décrits par Hatchuel et Weil (1992).

Le référentiel IAS/IFRS respecte ces deux conditions. D'une part, il s'intègre dans le dispositif de la comptabilité financière et, d'autre part, ce sont les directeurs des services comptables et financiers, ou des managers intermédiaires issus de ces services, qui sont compétents en la matière.

La qualification du référentiel IAS/IFRS comme innovation managériale et comptable est importante pour apprécier l'intensité du changement induit par son appropriation et l'impact sur les pratiques des groupes.

Une fois le référentiel IAS/IFRS qualifié d'innovation managériale et comptable, des interrogations sont apparues sur la nature de l'instrument. S'agit-il d'un outil de gestion ?

Section 2 : Le référentiel IAS/IFRS, un outil de gestion ?

Cette section est consacrée à la définition du concept d'outil de gestion et à la description de sa structure.

1. Un outil de gestion : un concept à définir

Avant d'entrer dans le détail de ses « artefacts », quelques précisions terminologiques s'imposent. Nous nous fonderons sur les travaux De Vaujany (2005, p. 23-24) mobilisant la théorie de la régulation sociale de J.D. Reynaud (1988) pour « donner vie » aux notions d'objets de gestion, de règles de gestion, de dispositifs de gestion et d'outils de gestion.

1.1. Un objet de gestion

De Vaujany (2005, p. 23) définit un objet de gestion comme « *tout signe, technique ou savoir local et élémentaire dont le but est d'orienter ou de faciliter une action collective et micro-sociale. Les termes techniques, l'usage de la métaphore mais aussi des schémas, croquis, représentations graphiques, les lignes de codes, des interfaces d'outils informatiques, les concepts « à la mode » ou bien encore les indicateurs, sont autant d'objets de gestion, dès lors qu'ils sont envisagés comme des supports isolés dans l'action organisationnelle* ».

1.2. Une règle de gestion

Pour De Vaujany (2005, p. 23), une règle de gestion correspond « *aux discours ou pratiques internes ou externes à destination des membres de l'organisation et dont la visée est explicitement normative : règles comptables, règles fiscales, règlements intérieurs, principes managériaux, conventions diverses portées par des parties-prenantes dominantes internes ou externes, etc. Les règles de gestion obéissent ainsi à une logique de régulation, de*

codification, voire de réification de l'ordre social ».

1.3. Un dispositif de gestion

Pour De Vaujany (2005, p. 24), un dispositif de gestion est « *un ensemble d'éléments de design organisationnel porté par une intention stratégique, produit et géré par le centre ou le pivot d'un collectif organisé, et qui vise à intégrer les outils de façon cohérente et dans le respect de certaines règles de gestion. Hatchuel et Molet (1986) évoquent à cet égard l'intrication inévitable des dispositifs de gestion et des formes de l'organisation ».*

1.4. Un outil de gestion

« *Comme tout concept, le terme d'outil de gestion est porteur d'un certain flou sur la réalité qu'il recouvre, d'autant que de très nombreux termes sont utilisés pour décrire une réalité équivalente ou peu différente au sein des recherches gestionnaires : certains parlent ainsi plutôt d'appareil gestionnaire (Hatchuel et Weil 1992), d'autres d'instruments (Gilbert, 1998), d'autres encore de dispositifs de gestion (Moisdon 1997), et le terme d'innovation managériale apparaît lui aussi très proche (David 1996) » (Rouquet 2003).*

Saubesty (2002), souligne que c'est incontestablement le concept d'outil qui est le plus usité à travers deux définitions qui ont fait référence :

- celle de Moisdon (1997, p. 7) pour qui un outil de gestion désigne « *un certain ensemble de raisonnements et de connaissances reliant de façon formelle un certain nombre de variables issues de l'organisation, qu'il s'agisse de quantité, de prix, de niveaux de qualité ou de tout autre paramètre, et destiné à instruire les divers actes classiques de la gestion, que l'on peut regrouper dans les termes de la trilogie classique : prévoir, décider, contrôler »* et
- celle de David (1996), qui, dans une définition relativement large, avance que l'on peut parler d'outil dès lors que l'on est en présence d'un « *dispositif formalisé permettant l'action organisée »* (Rouquet 2003).

« *De ces deux définitions, il est possible de faire ressortir deux caractéristiques essentielles des outils de gestion.*

- *En premier lieu, un outil est au service d'une action, il vise fondamentalement à améliorer l'action collective, il en est un support, et une de ses justifications est son aide pour repousser les limites de rationalité des acteurs, pour leur permettre de mieux agir (Simon 1983)*

- *En second lieu, l'outil de gestion est un artefact, un construit technique et social qui se pense comme tel, et est donc orienté vers un but, finalisé* » (Rouquet 2003).

Un artefact est « une entité matérielle qui relie l'expérience vécue à des représentations multiples plus ou moins codées » (Hutchins 1995). Il « présente (...) un versant physique car c'est une « entité matérielle », associé à un versant social (« l'expérience vécue » et les « représentations » ») (Cazes-Milano, Mazars-Chapelon 2000, p. 6).

« Si de nombreux débats sur le terme adéquat à utiliser traversent la littérature, Oiry (2002) soulignant par exemple que le terme de dispositif de gestion semblerait plus pertinent dans la mesure où la notion d'outil porte en elle une dimension très instrumentale, nous n'entrerons bien évidemment pas ici dans ces discussions : parce que, comme on l'a déjà souligné, la littérature parle plus facilement d'outils, c'est ce terme que nous utiliserons et il sera vu ici comme synonyme d'instruments ou de dispositifs de gestion. La définition sur laquelle nous nous appuyerons sera celle de David (1996) » (Rouquet 2003).

La posture retenue dans ce travail de recherche se refuse à réduire l'outil à son substrat technique, formel, représenté par les normes produites par l'International Accounting Standards Board (IASB), mais s'oriente vers une compréhension de l'outil comme une entité mixte associant d'un côté des artefacts matériels ou symboliques (des concepts, des schémas, des référentiels, etc.), de l'autre des registres d'actions, d'usage qui vont leur donner sens.

En résumé, nous retiendrons que l'outil de gestion est un « construit social qui oriente l'action et où les représentations des acteurs sont essentielles » (Cazes-Milano, Mazars-Chapelon 2000, p. 6).

2. La structure ternaire de l'outil de gestion

Au-delà de ces problèmes de définition, la littérature ayant ouvert la boîte noire formée par les outils de gestion s'est attachée par le biais de différentes recherches à comprendre et à décrire leur structure. En nous appuyant sur les travaux de Hatchuel et Weil (1992, p. 122-126), on peut considérer que tout outil de gestion, une fois construit, est composé de trois éléments en interaction :

- **Un substrat technique** : il s'agit de l'abstraction, de la composition de symboles rendant sa représentation possible, ainsi que des éléments concrets permettant son fonctionnement. Le substrat formel de l'outil désigne ainsi selon Detchessahar *et al.* (2007, p. 77-92), « l'ensemble des supports concrets dans lesquels s'incarne l'outil (tableau, courbes, graphiques, référentiels, etc.) ».

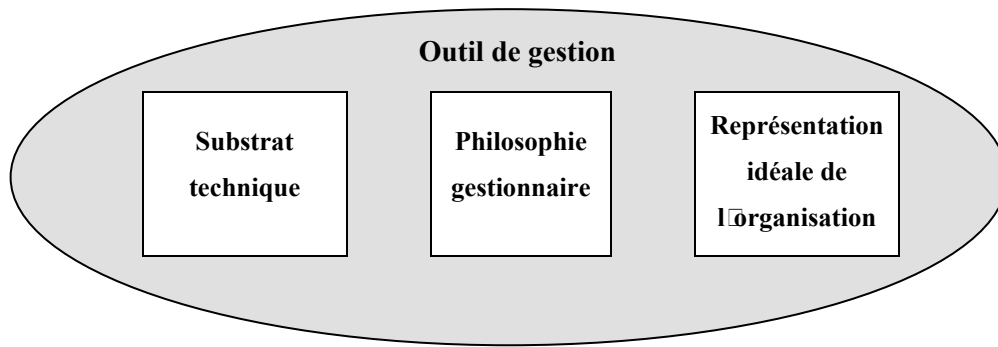


Figure 7 : La structure ternaire de l'outil de gestion

- **Une philosophie gestionnaire** : l'outil exprime une philosophie de l'action, « *philosophie gestionnaire et modèle d'efficacité constituent un modèle d'action* » (David 1998, p. 54). Selon Detchessahar *et al.* (2007, p. 77-92), elle « *correspond aux comportements de travail que l'outil est censé promouvoir, soit en les organisant (comme dans une procédure opérationnelle), soit en incitant à leur adoption (comme un outil de rémunération ou d'évaluation)* ».
- **Une représentation idéale de l'organisation** : « *l'outil véhicule implicitement une organisation idéale, c'est-à-dire celle qui devrait exister pour que l'outil fonctionne parfaitement* » (David 1998, p. 54). Selon Detchessahar *et al.* 2007, p. 77-92), elle « *définit la scène et les participants à la scène dont l'outil vient régler le jeu* ».

Cette analyse en termes de structure ternaire décrit tout outil comme l'interaction de trois modèles, modèles qui sont par nature incomplets dans leur représentation de la réalité (Hatchuel et Weil 1992, p. 122-126). Cette incomplétude rend à chaque fois problématique la rencontre d'un outil avec une organisation.

David (1996), illustre cette incomplétude au moyen de deux concepts : le « degré de contextualisation » et le « degré de formalisation ».

- **Le « degré de contextualisation »** est « *un état ou un processus particulier de transformation réciproque de l'outil par les acteurs et des acteurs par l'outil* » (David 1996, p. 17). L'introduction d'un outil au sein d'une organisation se fait par un processus de contextualisation où le degré de contextualisation interne représente une mesure de la « distance » qui existe, à un moment donné de l'histoire d'un outil au sein d'une organisation, entre cet outil et cette organisation.
- **Le « degré de formalisation »** traduit l'état d'un outil pouvant être, soit complètement formalisé et prêt à l'usage, soit au contraire relativement vague et représenter juste une idée à concrétiser par les acteurs.

A partir de ces deux concepts, David (1996, p. 19⁴), propose un modèle permettant d'identifier le point de départ de l'introduction d'un outil au sein d'une organisation :

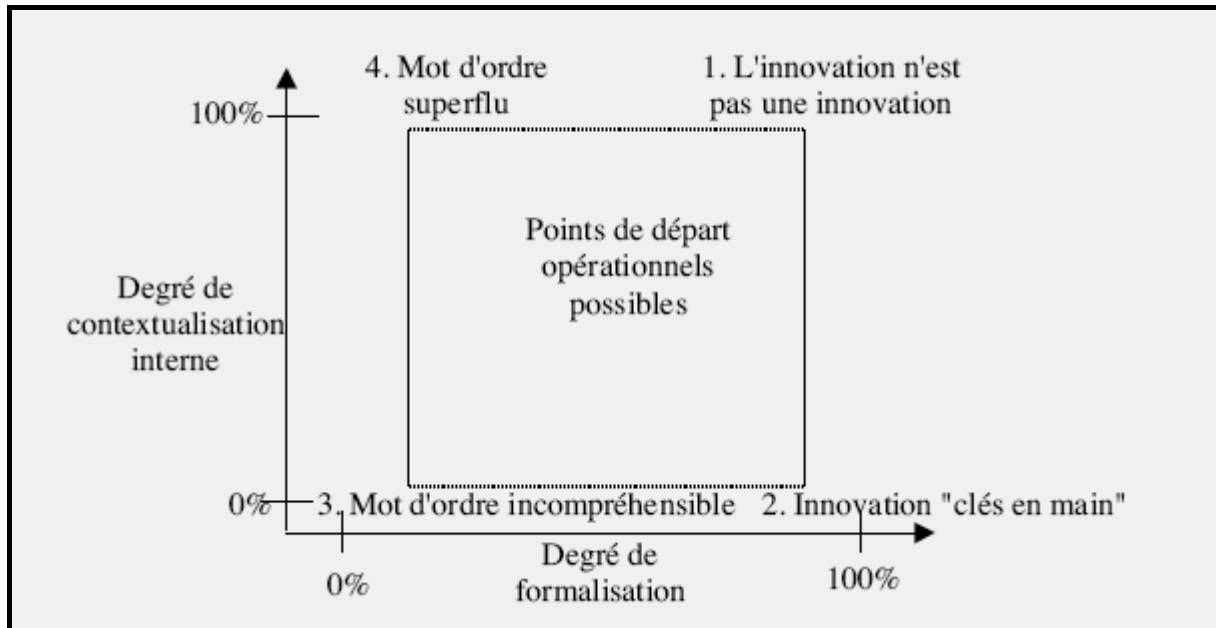


Figure 8 : Quatre états initiaux extrêmes pour un outil de gestion (tiré de David 1996, p. 18)

A partir de ce point de départ identifié, on peut théoriquement suivre au cours du temps l'évolution conjointe de l'outil et de l'organisation. Si le processus est bien géré, idéalement, la distance outil/organisation devrait alors converger vers zéro, vers une « parfaite » contextualisation.

Nous nous appuyerons dans notre recherche sur les travaux de David (1996) pour suivre le degré de formalisation et le degré de contextualisation du référentiel IAS/IFRS au sein de l'organisation.

L'étude de la contextualisation du référentiel IAS/IFRS sera menée au travers d'une analyse de l'appropriation de l'outil. Mais que recouvre le concept d'appropriation ? Pourquoi ne fait-on pas référence au concept de diffusion ?

⁴ Dans son article, David parle d'innovations managériales, mais à leur place, on peut très bien parler d'outils de gestion. C'est d'ailleurs ce seul terme qui est désormais utilisé par David (2003).

Section 3 : Le concept d'appropriation ?

Cette section est consacrée à la définition du concept d'appropriation, qui occupe une place centrale dans nos travaux de recherche. Souvent malmené, c'est à travers l'examen des notions qui lui sont attachées, que le concept d'appropriation dévoile toute sa richesse et son potentiel.

1. De la diffusion à l'appropriation

Le référentiel IAS/IFRS qualifié d'innovation comptable et d'innovation managériale nous a conduit à poursuivre notre étude en nous attachant à définir les termes de diffusion et d'appropriation afin de formuler notre question de recherche.

Une fois élaboré dans sa dimension réglementaire, le référentiel suit un phénomène de diffusion auprès des sociétés cotées. Cette étape aurait pu être décrite et interprétée en s'appuyant sur les travaux de Rogers (1995) contenus dans l'ouvrage fondateur de l'approche de la diffusion, dans lequel il décrit un modèle pour l'étude de la diffusion sociale des innovations techniques.

Toutefois, la théorie de la diffusion de Rogers (1995) ne sera pas retenue en ce qui concerne la problématique de l'appropriation du référentiel IAS/IFRS dans la mesure où elle reste fortement limitée dans la définition même des usages retenus. En effet, l'usage au sens de l'approche de la diffusion s'apparente davantage à l'adoption d'une innovation (taux d'adoption) qu'à un usage réel.

De plus, le modèle linéaire proposé par la théorie de la diffusion de Rogers (1995) supposerait que l'instrument de gestion soit en mesure de remplir ses fonctions indépendamment du contexte dans lequel il est appliqué, c'est-à-dire qu'il n'ait pas besoin d'être adapté.

Par ailleurs, si la théorie de la diffusion peut être pertinente pour expliquer la diffusion de certaines innovations techniques, elle l'est moins pour justifier la trajectoire des innovations comptables et managériales où nous nous situons. En effet, la posture retenue dans notre travail de recherche postule l'incomplétude des outils de gestion alors que dans la théorie de la diffusion, une innovation dispose des caractéristiques de complétude.

L'instrument ne prend forme (n'est intégré) que par les interprétations et les interventions des acteurs dans l'organisation. Pour devenir une réalisation concrète c'est-à-dire être utile à l'acteur en répondant à ses problèmes quotidiens, l'instrument doit intéresser les

acteurs mais doit également être contextualisé, adapté à l'environnement (Akrich, Callon et Latour 1988).

Cette hypothèse de complétude à l'origine d'une innovation rend donc impossible l'application de la théorie de la diffusion au cas d'appropriation du référentiel IAS/IFRS.

Toutefois, nous retirerons de l'étude menée sur la diffusion une clarification quant à notre objet de recherche où nous placerons la diffusion du référentiel IAS/IFRS auprès des sociétés cotées, par les normalisateurs, les experts-comptables, etc., en amont du processus d'appropriation.

Nous postulons donc que la diffusion du référentiel IAS/IFRS est extérieure à l'organisation alors que nous situons le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS au sein des organisations étudiées en adoptant une approche microsociale.

Cette distinction ainsi opérée, nous devons définir le concept d'appropriation.

2. L'appropriation : un concept complexe

Les travaux de Mallet (2006) apportent un éclairage intéressant sur le concept d'appropriation. Ils s'intéressent dans un premier temps à l'étymologie latine du terme « appropriation » pour comprendre l'ambivalence qui le caractérise. « *Proprius signifie à la fois « celui que je suis » et « ce qui m'appartient en propre » ; « l'être et l'avoir sont ainsi confondus »* (Laulan 1984). Ils mettent ainsi en évidence, d'une part, la complexité du concept, et, d'autre part, l'origine des deux principales acceptions actuelles du terme. La première fait référence à la notion d'adaptation, « *rendre propre à une destination précise* », « *adapter quelque chose à un usage déterminé* », « *conformer* » à quelque chose ou à une situation, « *convenir* ». La seconde acception a pour idée dominante le fait de « *s'attribuer* », le plus souvent « *indûment* », quelque chose, d'en faire sa « *propriété* ». Mallet (2006) porte également son attention sur le suffixe « *ation* » désignant « *l'action en train de s'accomplir* ». L'appropriation s'apparente alors à un processus (Laulan 1984).

3. Sur lequel plusieurs regards peuvent être posés

Le concept d'appropriation étant approché, nous pouvons nous interroger alors sur les « regards » qu'il est possible de poser sur le processus d'appropriation. De Vaujany (2005) propose trois perspectives issues de la sociologie et nous allons tenter de les transposer à notre sujet qui relève du champ des sciences de gestion. Les recherches en sciences de gestion autorisent des approches transversales, « *même si elles sont plus difficiles à mettre en œuvre* :

- *La pluridisciplinarité, active une discussion et un échange entre chercheurs de disciplines différentes autour d'un thème particulier ;*
- *L'interdisciplinarité, c'est-à-dire l'utilisation de théories, concepts ou méthodes importés d'une discipline pour l'appliquer dans une autre ;*
- *La transdisciplinarité, se traduit par la construction de connaissances indépendantes d'une discipline particulière » (Wacheux 1996, p. 22).*

Toutefois, notre parcours de questionnaire nous conduit à formuler quelques précautions quant aux utilisations que nous allons faire des emprunts à la sociologie même si nous avons essayé d'être le plus rigoureux possible.

3.1. Les perspectives proposées par De Vaujany (2005) et Grimand (2006)

Selon De Vaujany (2005, p. 27-28), l'appropriation peut être comprise selon trois perspectives interdépendantes (socio-politique, psycho-cognitive et rationnelle). Chacune correspond à un statut particulier de l'objet de gestion.

- *« Dans une approche rationnelle, l'appropriation s'inscrit davantage dans une vision mécaniste de l'organisation, totalement centrée sur la régulation de contrôle. Par conséquent, la régulation n'a pas (ou plutôt s'imagine ne pas avoir) de limites cognitives ou politiques à son action. On se positionne dans un cadre théorique où les problèmes de légitimité, de biais cognitifs, d'affects, etc. sont absents des processus d'appropriation des objets (...) » (Dechamp et al. 2005, p. 56-57).*
- *« Une perspective socio-politique amène à envisager l'appropriation comme résultant du jeu des acteurs, de leur capacité à saisir des marges d'autonomie, à créer des coalitions. (...) Les outils de gestion, dans cette perspective, sont appropriés, ou plus exactement réappropriés par les acteurs, à des fins de valorisation personnelle, comme argument rhétorique permettant de légitimer leurs décisions et actions, individuelles ou collectives, ou comme support d'influence » (Dechamp et al. 2005, p. 56-57).*
- *La perspective psycho-cognitive s'intéresse à la façon dont les acteurs construisent une intelligence des situations. L'appropriation est ici entendue comme le processus d'appropriation de nouvelles connaissances par des acteurs, capables et désireux de les exploiter pour améliorer les processus de décision, ou d'influencer d'autres acteurs organisationnels (Miller, 1996). Règles, dispositifs, outils et objets*

de gestion sont autant de supports potentiels d'apprentissage. L'appropriation emprunte également un registre symbolique et mobilise les objets de gestion permettant un investissement affectif. Ainsi, les grandes institutions ont-elles besoin de mythes fondateurs qui lui donnent sens et la légitiment. Ce système (□) (Aubert et De Gaulejac 1991) est producteur de névroses et de pathologies, et conditionne la trajectoire « appropriative » des acteurs. Ces derniers vont ainsi être enclins à user des règles, dispositifs, outils et objets de gestion comme autant de mécanismes collectifs de défense contre l'anxiété (Dechamp *et al.* 2005, p. 56-57).

Selon De Vaujany (2005, p. 27-28), pour parvenir à une compréhension totale d'un processus d'appropriation, nous devons regarder l'utilisation et l'évocation des objets de gestion avec les trois perspectives.

Cette « compréhension conjointe » suppose d'appréhender l'appropriation du point de vue :

- des concepteurs-formateurs comme un processus à optimiser, à corriger ;
- des utilisateurs comme un apprentissage parfois difficile par lequel l'individu va devoir passer afin de rendre l'outil de gestion propre à son usage ;
- des utilisateurs que l'outil peut gêner ou dont il peut servir les intérêts en fonction de leur mise en actes.

Le tableau ci-après développe chacun des regards sur l'appropriation et les courants théoriques afférents.

Perspective	Perspective rationnelle	Perspective socio-politique	Perspective psychocognitive
Nature des objets et outils de gestion	Un vecteur de rationalisation, un outil de travail	Un outil de valorisation (« une médaille ») de rhétorique (un « argument ») ou d'influence (un « atout »)	Un support d'apprentissage, un objet affectif ou un objet de traitement de l'information
Nature du processus d'appropriation	Un processus normalisé, l'appropriation est « instantanée ».	Un acte social, l'appropriation est un processus collectif qui s'inscrit dans la durée.	Un processus psychocognitif, l'appropriation est un processus individuel ou collectif qui s'inscrit dans la durée.

Perspective	Perspective rationnelle	Perspective socio-politique	Perspective psychocognitive
Enjeu de l'appropriation	Une visée d'optimisation de la décision et de l'action managériale	L'appropriation comme résultant du jeu des acteurs	L'appropriation comme processus d'apprentissage et de construction du sens
Mécanisme de régulation dominant	Régulation de contrôle ⁵	Régulation conjointe	Régulation autonome
Représentation dominante des outils de gestion	Un enjeu de normalisation et de standardisation des comportements	Un enjeu dans la structuration des rapports sociaux	Un enjeu identitaire
Articulation conception et usage	Conception et usage comme deux moments distincts	Conception et usage dans un cycle itératif et continu	Conception consubstantielle à l'usage
Fondements théoriques	Théorie micro-économique classique Théories fayoliennes et tayloriennes	Sociologie des organisations (Crozier et Friedberg 1977) ; Sainsaulieu 1995) Sociologie générale (Bourdieu 1979, 2000 ; Giddens 1984 ; Archer 1982, 1995)	Théorie de la rationalité limitée (Simon 1975, 1982) Psychologie cognitive (Piaget 1967, 1977) Perspective psychanalytique (Pagès <i>et al.</i> 1992)

Tableau 14 : Trois regards sur l'appropriation
(D'après De Vaujany 2005, p. 28 et Grimand 2006, p. 20)

Nos travaux visant à décrire et à expliquer le référentiel IAS/IFRS en tant qu'« outil de gestion en acte » nous conduisent à porter un triple regard sur l'appropriation.

⁵ Parmi les mécanismes de régulation dominants, « il existe une opposition entre la « régulation autonome » qui cherche à développer des règles propres au groupe (processus d'auto-organisation) et la « régulation de contrôle » qui veut canaliser l'action des groupes (Reynaud et Reynaud 1994). (...) on (peut) envisage[r] la possibilité d'une troisième forme de régulation dite « conjointe » issue de la négociation (...). Cette dernière régulation de type coopérative, pourra inhiber les velleités du groupe ou permettre à certaines règles de déboucher » (Asquin 1999, p. 12).

3.2. Les perspectives proposées par Mallet (2006)

Selon Mallet (2006), l'appropriation d'un outil de gestion est un processus complexe de construction réciproque de l'individu et de l'outil étant donné qu'il se caractérise par :

- une adaptation de l'outil par l'utilisateur pour son intégration dans un usage familial, et,
- une adaptation de l'utilisateur aux caractéristiques de l'outil et à la nouvelle norme qu'il véhicule.

Dans cette première perspective développée par Mallet (2006), l'appropriation des outils de gestion constitue un processus cognitif et comportemental essentiellement individuel. Toutefois, il développe une deuxième perspective et précise que ce processus est également social en considérant dans un premier temps que l'individu-sujet qui s'approprie l'outil est aussi un acteur social. L'idée ici étant bien de penser en même temps aux individus, qui utilisent et se représentent l'outil de gestion et aux individus aux comportements régulés par les normes sociales de leurs collectifs d'appartenance (Mallet et Rousseau 2005).

Dans un deuxième temps, Mallet (2006) juxtapose les termes « appropriation » et « outil de gestion » dans une même expression et met ainsi l'accent sur l'outil de gestion en tant que construction sociale. En effet, l'outil de gestion, c'est-à-dire « *tout dispositif formalisé permettant l'action organisée* » (David 1996) est constitué de trois éléments en interaction : un substrat technique, une philosophie gestionnaire et une vision simplifiée des relations organisationnelles (Hatchuel et Weil 1992).

Il représente pour Orlikowski (1992) une production humaine, physiquement construite par des acteurs travaillant dans un contexte social donné, mais aussi construite socialement par des acteurs à travers les différentes significations qu'ils lui accordent.

Mallet (2006) s'intéresse donc à l'appropriation des outils de gestion en tant que construction sociale progressive d'une innovation. Il réfute donc les deux phases complètement déconnectées dans le cycle de vie de l'outil de gestion, à savoir la conception puis l'adoption et l'usage, comme le présentaient les théories de la diffusion (Rogers 1983) et celles de l'adoption (Davis 1989). Il retient plutôt le fait que l'outil de gestion se définit comme potentiellement modifiable tout au long de son existence. Cette perspective relativise, d'une part, la proposition d'une phase de stabilisation quasi définitive des usages en redonnant corps aux dimensions contextuelle et affective présentes dans le phénomène d'appropriation, et souligne, d'autre part, l'importance pour les managers, d'un véritable suivi dans la durée des

processus d'appropriation (Bardini 1996).

4. L'appropriation : un concept qui mérite un éclairage particulier

Selon Mallet (2006), différents concepts viennent éclairer le processus d'appropriation des outils de gestion. Il s'agit des concepts d'identité, de création, d'apprentissage et de changement.

4.1. Les concepts d'identité et de création

Mallet (2006) souligne l'importance des concepts d'identité et de création. Il précise qu'en psychologie, l'appropriation désigne « *l'action d'un sujet qui ramène quelque chose à lui-même, l'intégration d'un objet dans le vécu d'un individu ou d'un groupe* » (Bianchi et Kouloumdjian 1986). L'intégration d'un objet dans le vécu d'un acteur ou d'un groupe ne va donc jamais de soi étant donné que « *l'appropriation est liée à une affirmation d'identité, elle s'inscrit dans une culture donnée, elle mobilise des savoir-faire, des savoir-être pré-existants. (...) On ne s'approprie que ce dans quoi on peut finalement se reconnaître* » - autrement dit, l'outil de gestion véhicule des normes que l'utilisateur partage -, mais aussi ce qu'on peut transformer pour le rendre semblable à ce qu'on est.

Mallet (2006) s'appuie également sur les travaux de De Certeau (1980) où la dimension créatrice est indissociable de l'appropriation. Il est important que l'utilisateur puisse se reconnaître dans l'outil créé. Pour cela, il est nécessaire qu'il participe à sa conception, physique et/ou symbolique.

Différents travaux se sont attachés à montrer les bénéfices d'une sollicitation précoce de l'utilisateur, dès les premières phases de conception de l'outil (Zune 1999), mais les résultats s'avèrent contrastés, la création de sens par l'individu étant étroitement liée aux contextes d'usage et à leurs évolutions.

4.2. Les concepts d'apprentissage et de changement

Mallet (2006) envisage l'appropriation d'un outil de gestion comme liée à la connaissance que l'individu a de celui-ci. En effet, selon Proulx (2001), « *la démarche individuelle d'appropriation [est] centrée sur l'acquisition individuelle de connaissances et de compétences : il s'agit de la manière par laquelle un individu acquiert, maîtrise, transforme ou traduit les codes, les protocoles, les savoirs et les savoir-faire nécessaires pour transiger correctement avec [l'outil]* ». Ainsi, de simple représentation, l'outil de gestion devient pour

l'individu qui le manipule, un objet de connaissance.

L'appropriation peut alors se définir selon Mallet (2006) « *comme un processus de développement de connaissances reposant sur trois mécanismes étroitement imbriqués* :

- *le learning by doing (l'apprentissage en produisant),*
- *le learning by using (l'apprentissage en utilisant) et*
- *le learning by interacting (l'apprentissage en interagissant).*

Ainsi, le terme appropriation renvoie-t-il à la fois aux dimensions cognitives et comportementales et à la mise en action des connaissances créées ». Pour que l'appropriation soit possible, il est nécessaire :

- d'une part, qu'une certaine maîtrise technique de l'outil soit acquise et,
- d'autre part, que son utilisation soit mise au service des objectifs des utilisateurs.

A défaut, il peut y avoir maîtrise de l'outil de gestion sans appropriation, c'est-à-dire que l'utilisateur réalise des tâches avec l'outil, mais sans percevoir que cela présente un intérêt pour lui, que cette compétence a une valeur. Dans ce cas, la compétence est présente, mais l'individu n'a pas trouvé un sens à l'outil.

Par opposition, Mallet (2006) souligne qu'il peut y avoir appropriation sans acquisition de compétence : l'individu attribue alors une valeur à la pratique de l'outil, à cette compétence, mais il ne la possède pas encore. Dans ce cas, l'individu trouve un sens à l'outil de gestion avant d'avoir acquis les compétences nécessaires pour le manipuler.

La simple utilisation d'un outil de gestion ne caractérise donc pas à elle seule l'appropriation de ce dernier. Selon Engeström (1987), Mezirow (1990) et Weick (2000), l'appropriation relève d'un processus de construction de sens, résultat de réflexions critiques sur les expériences passées et, en ce sens, peut venir engendrer et soutenir un processus d'apprentissage organisationnel (Ingham et Mothe 1994 ; Mallet et Rousseau 2005).

Comme tout processus d'apprentissage, processus d'appropriation et processus de changement s'entremêlent (Bateson 1977). En effet, selon Mallet (2006), l'appropriation d'un outil de gestion induit un changement pour les individus si leurs représentations, leurs connaissances, leurs comportements en tant qu'acteurs de l'organisation et les relations qu'ils entretiennent sont modifiées. Ainsi, les outils de gestion, en tant qu'outils de coordination, affectent le rôle et la marge de manoeuvre des acteurs et peuvent être considérés comme des facteurs, des vecteurs ou des médiateurs de changement (Gilbert 2002). Mallet (2006) souligne

que si le bénéfice perçu est positif, l'individu s'approprie rapidement l'outil. À l'inverse, il adopte des stratégies de contournement, de détournement, voire d'évitement de l'outil de gestion.

De cette définition du processus d'appropriation découle la mise en évidence, d'une part, de l'importance des jeux d'acteurs en tant qu'ajustement des comportements et actions des individus en fonction d'un contexte et des objectifs individuels et d'autre part, du facteur temps. En effet, selon Houze (2001, p. 4), « *la période d'appropriation est (...) celle (...) qui sépare deux périodes caractérisées chacune par la stabilité de leurs routines. (...) Le processus d'appropriation prend fin lorsque des routines stabilisées incluant (l'outil) sont formées* ».

5. Quelles variables spécifiques pour appréhender le phénomène d'appropriation d'un outil de gestion ?

Après avoir défini l'appropriation comme un phénomène complexe, il apparaît pour Mallet (2006) que les processus d'appropriation des outils de gestion à l'œuvre dans les organisations ne sont pas directement observables en tant que tels. Par contre, il affirme que les traces laissées par les acteurs (discours, manipulations de l'objet, etc.) témoignent de leur engagement dans ces processus d'appropriation. Ces traces peuvent faire l'objet d'une catégorisation en fonction de leur nature. Ainsi, dans ses travaux, Mallet (2006) retient l'appellation « variable » pour désigner les différentes catégories de traces. Par conséquent, les variables constituent des éléments qui évoluent dans le temps et qui permettent d'appréhender les processus d'appropriation dans les organisations.

La définition de l'appropriation des outils de gestion formulée par Mallet (2006) conduit à discerner deux catégories de variables.

La première catégorie de variables a trait à l'outil de gestion en lui-même et concerne plus particulièrement le suivi des évolutions, **les différentes versions de l'outil**.

La seconde catégorie de variables concerne l'individu et comprend :

- **les usages de l'outil de gestion par le salarié, ainsi que son abandon éventuel,**
- **ses représentations,**
- **les différentes interactions qu'il opère et**
- **les routines.**

Ces quatre variables reviennent à articuler les pratiques des acteurs (ce qui est fait

réellement), avec leur parole (ce qui est dit), leurs représentations (ce qui est compris, assimilé) et leurs routines (ce qui est reproduit).

Nous avons complété les quatre variables proposées par Mallet (2006) par une cinquième : le processus de régulation. En effet, il nous est apparu nécessaire de considérer les règles qui président aux pratiques des acteurs.

5.1. La première variable : les usages de l'outil de gestion

La première variable concerne les usages de l'outil de gestion étant donné que c'est sous sa dimension instrument interne de gestion que le référentiel IAS/IFRS est étudié. Il est mis l'accent sur l'usage interne et sur la flexibilité de l'outil. La flexibilité a déjà été abordée lors de l'étude des outils de gestion en début de chapitre.

Les usages des salariés sont envisagés en tant qu'utilisation, c'est-à-dire en tant que séquence d'actions et de manipulation (Jouët *et al.* 1993).

5.2. La deuxième variable : les représentations individuelles

Pour Mallet (2006), la deuxième variable concernant l'individu est celle des représentations individuelles. En effet, tout changement se manifeste par une modification des représentations (Watzlawick *et al.* 1975). Ces représentations peuvent être appréhendées au travers d'analyses des discours, formes particulières de connaissance visant à rendre familier l'inconnu ou l'étrange (Moscovici 1989). Il s'agit notamment de s'intéresser aux représentations des individus vis-à-vis :

- de l'outil de gestion et de son fonctionnement. Cela revient en fait à analyser l'évolution de la connaissance de l'objet de gestion par l'individu, à identifier les facteurs de cette évolution (l'utilisation par exemple) et les effets sur les représentations : passage d'une orientation descriptive à une orientation explicative (Moliner et Gutermann 2004).
- de l'usage, de sa propre pratique. Il existe une profonde différence entre ce que les individus font réellement avec l'outil, ce qu'ils pensent en faire et ce qu'ils disent en faire étant donné que la dimension tacite de cette connaissance est extrêmement importante.
- du contexte organisationnel. L'individu agit en fonction de ce qu'il perçoit du contexte, des signaux qu'il reçoit et qu'il interprète. Il s'avère donc important de connaître les représentations du contexte organisationnel pour l'individu et

notamment ses représentations de la stratégie générale de l'entreprise, des jeux d'acteurs en présence, du rôle que l'individu pense avoir et de sa marge de manoeuvre.

5.3. La troisième variable : les interactions

La troisième catégorie de variables proposée par Mallet (2006) concerne le réseau socio-technique qui se construit au fil du temps autour de l'innovation managériale. « Plus particulièrement, il s'agit de s'intéresser aux interactions entre l'acteur et les différentes catégories d'acteurs :

- les acteurs membres du réseau social large de l'individu en dehors du cadre professionnel tels que ses amis, sa famille, etc. (Proulx 2004) ;
- les acteurs membres du réseau social de l'individu interne à l'organisation (Rogers 1983) ;
- les acteurs avec lesquels l'individu a des interactions d'ordre hiérarchique, du type supérieur à subordonné ;
- l'outil en tant qu'acteur à part entière ;
- les concepteurs ou la personne chargée de la maintenance avec laquelle l'individu échange.

Ces différentes interactions participent à l'évolution des cognitions des acteurs engagés dans ces interactions » (Mallet 2006).

5.4. La quatrième variable : les routines

Mallet (2006) propose comme quatrième variable, les routines. Elle permet d'appréhender le processus d'appropriation des outils de gestion en faisant référence au niveau organisationnel à travers les modifications des routines organisationnelles (Houze 2001), voire l'émergence d'un apprentissage organisationnel en double boucle autour de l'outil de gestion (Argyris 2000 ; Mallet et Rousseau 2005).

Teece *et al.* (1992) définissent les routines organisationnelles comme « une configuration d'interactions qui représente une solution à des problèmes particuliers ». Plus clairement, les routines permettraient aux individus de réagir automatiquement face aux changements et induisent donc des réponses relativement constantes à des stimuli similaires. De nature inconsciente pour l'individu, elles seraient en fait la conséquence d'un apprentissage

incluant de larges domaines de connaissances tacites, donc difficilement codifiables. Les routines organisationnelles sont indépendantes des acteurs individuels. (Levitt et March 1988) et jouent un rôle implicite et explicite en tant que mécanisme de coordination dans l'organisation. C'est à ce titre que les routines organisationnelles constituent une variable pertinente pour appréhender l'appropriation d'un outil de gestion, ce dernier pouvant affecter les mécanismes de coordination, mais aussi les normes et valeurs directrices en vigueur dans l'organisation. Ainsi, l'appropriation d'un tel outil peut venir initier un apprentissage organisationnel en double boucle en modifiant les patterns d'action qui engendrent des problèmes récurrents et persistants, l'outil empêchant ainsi les salariés de puiser dans leur répertoire habituel de réponses.

5.5. La cinquième variable : le processus de régulation

L'étude du processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS va s'intéresser à l'organisation composée d'acteurs sociaux. Selon Reynaud (1997, p. XVIII), les acteurs sociaux « *se constituent dans la mesure où ils entreprennent une action collective. Ils existent dans la mesure où ils sont une source autonome de régulation* ».

Dans le processus d'appropriation, il convient d'analyser la manière dont les règles se créent, se transforment ou se suppriment. C'est-à-dire le processus de régulation mis en lumière par Reynaud (1997, p. 19). La théorie de la régulation sociale le considère comme le fait social majeur. Le processus de régulation postule que les règles « *ne sont guère séparables de l'activité qui les crée et les maintient* » (Reynaud 1997, p. 35). On s'intéresse ici aux règles qui président à l'élaboration du référentiel IAS/IFRS de l'organisation.

Selon Reynaud, (1997, p. 33), « *pour comprendre le fonctionnement d'un système social, l'observateur peut généralement prendre connaissance des règles officielles de ce système. Règles de droit qui figurent dans des textes publiés (...), règles de gestion qui figurent dans les manuels ou des instructions (...). Mais ce premier travail fait, tout observateur sait que, même s'il a la chance finalement assez rare d'avoir recueilli un corpus cohérent, sa tâche n'est pas achevée. Il lui faut encore savoir quelles règles s'appliquent vraiment. Dans la pratique, quelles sont celles qui s'imposent. (...) Quelle est-la règle effective ?* ».

Selon Reynaud, (1997, p. 31), « *les règles ne sont pas données une fois pour toutes et elles ne sont pas immuables. Elles ne sont pas transcendantes à l'activité humaine, elles en sont au contraire le produit. Cependant, prises à un moment donné, elles exercent bien une contrainte et elles ont une stabilité. En termes plus corrects, elles ont une inertie : on ne les*

change pas sans effort et sans dépense d'énergie. On ne s'attaque pas à elles sans attendre une résistance ou une « réplique » ».

L'élaboration des règles qui constituent le référentiel IAS/IFRS dans une organisation donnée nous apparaît comme un enjeu social. Selon Reynaud, (1997, p. 19), *« elle peut être, elle est souvent disputée entre différents groupes (ou différents individus). Elle peut donner lieu à conflit, parfois ouvert, parfois même violent, parfois institué (des règles de discussion sont prévues), parfois caché. Le conflit peut porter non seulement sur l'application de la règle, mais sur sa constitution même ».*

Les normes internationales, dans leur usage au sein des organisations, seraient alors le reflet d'oppositions de plusieurs régulations : la régulation de contrôle et la régulation autonome. La distinction proposée par Reynaud (1989, 1995) entre ces deux régulations, *« autrement dit entre règle formelle et informelle, est la clé de voûte de sa théorie de la régulation sociale. (...) De l'affrontement de ces deux régulations naît ce que Reynaud, avec Terssac (1992), appelle la régulation conjointe (Reynaud 1995) »* (Babeau, Chanlat 2008, p. 201-219).

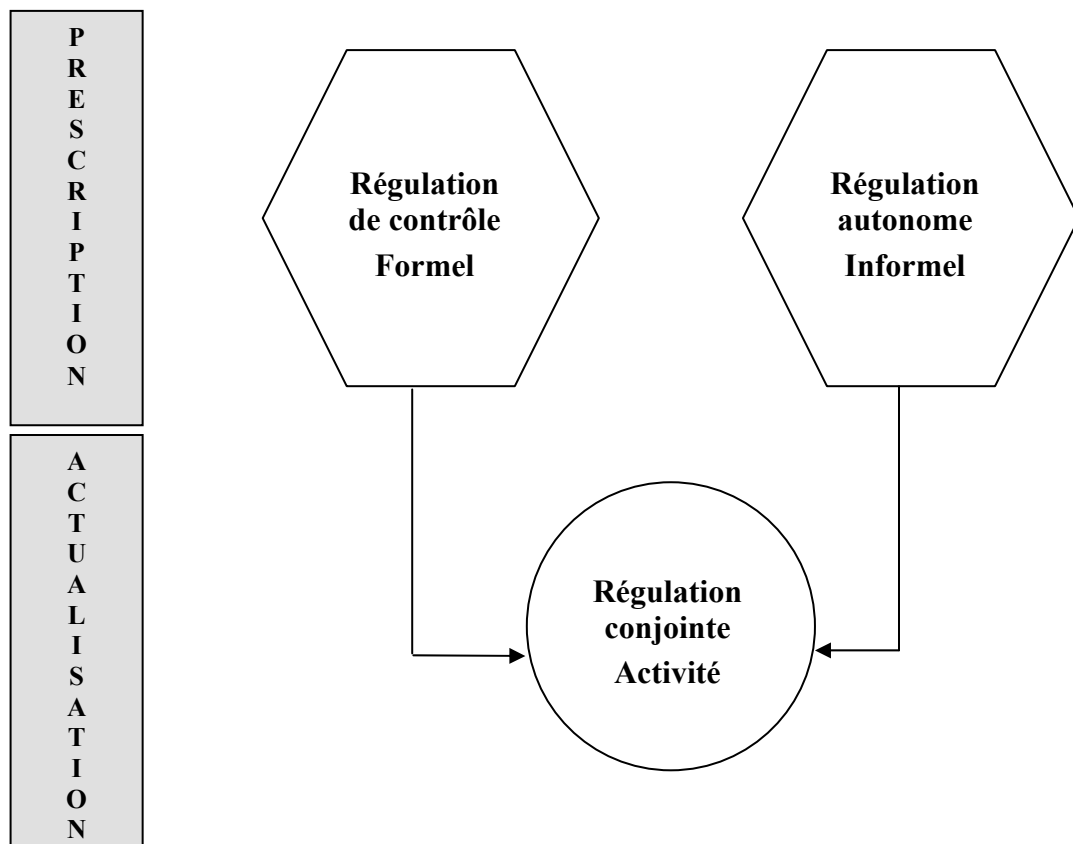


Figure 9 : La régulation conjointe, compromis entre les régulations de contrôle et autonome (Babeau, Chanlat 2008, p. 208)

« Elle est « le produit d'une négociation explicite et implicite et s'inscrit dans un accord » (p. 249). Ce faisant, elle crée des règles qui sont acceptables par les deux parties, au carrefour des deux régulations : « la régulation en vigueur n'existe pas comme une donnée constatable. Elle est en quelque sorte un compromis (...) entre celle que souhaitent imposer les autorités et celle que les usagers admettent. Elle se définit par les limites de la négociation entre ces deux concurrentes. » (Reynaud 1989, p. 34) (...) Ce que Reynaud nomme compromis n'est en fait, comme il le reconnaît lui-même, qu'un mode de partage des frontières de chaque sous-groupe » (Babeau, Chanlat 2008, p. 201-219).

Commentant la théorie de la régulation de Reynaud, Alter (2000, p. 231) écrit que la rencontre des trois types de régulation « permet à l'ensemble social considéré de trouver un équilibre. Il permet la réalisation d'un accord entre les pratiques et les règles ».

Conclusion

Nous nous accorderons dans le cadre de nos travaux pour considérer le référentiel IAS/IFRS comme, d'une part, une innovation managériale et une innovation comptable et comme, d'autre part, un outil de gestion au sens de Moisdon. Il désigne comme outil de gestion « toute formalisation de l'activité organisée (...), tout schéma de raisonnement reliant de façon formelle un certain nombre de variables issues de l'organisation et destiné à instruire les divers actes de gestion » (Moisdon 1997). Il est en outre, comme le montre Hatchuel et Weil (1992, p. 122-126) « le fruit de trois éléments en interaction : un substrat technique qui est l'abstraction sur laquelle repose l'outil et qui permet de fonctionner, une philosophie gestionnaire qui traduit l'esprit de la conception et des usages de l'outil (et peut donc faire référence à des règles de gestion) et enfin une vision simplifiée du système de rôles sous-jacent à l'outil. Cette dernière désigne les concepteurs, les utilisateurs, les conseils, les contrôleurs... ».

Notre qualification du référentiel IAS/IFRS nous permettra, dans les chapitres suivants, de nous appuyer sur les travaux relatifs aux innovations, au changement, aux outils de gestion et à l'appropriation pour décrire le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS.

Nous nous attacherons également à étudier ce processus d'appropriation, dans l'organisation, en suivant les deux concepts proposés par David (1996) dans son modèle permettant d'identifier le point de départ de l'introduction d'un outil au sein d'une organisation. Nous les adapterons à notre contexte d'étude en suivant ainsi le degré de

formalisation et le degré de contextualisation de notre outil, les normes internationales.

Nous compléterons notre étude en nous appuyant sur les variables proposées par Mallet (2006) que sont les usages de l'outil de gestion, les représentations individuelles, les interactions et les routines. Toutefois, nous suggérons d'enrichir les perspectives proposées par Mallet (2006) par une cinquième variable : le processus de régulation emprunté à la théorie de la régulation sociale, telle que Reynaud la développe dans l'espace francophone depuis plusieurs décennies. Cette théorie est très propice à l'examen des problématiques d'appropriation « *à travers son positionnement ouvert au dialogue entre les disciplines (sociologie, économie, gestion, droit notamment)* » (Bréchet 2008, p. 13-34).

**CHAPITRE 4 : SOUBASSEMENTS
THEORIQUES DU PROCESSUS
D'APPROPRIATION DU REFERENTIEL
IAS/IFRS**

Introduction

Dans le chapitre précédent, nous avons situé l'appropriation du référentiel IAS/IFRS au sein des organisations. Ainsi, notre recherche porte sur le plan de la mise en oeuvre ou « mise en usage » du référentiel IAS/IFRS dans la vie sociale telle qu'étudiée au sein des organisations. Les usages tels que retenus acquièrent une « épaisseur sociale » (Millerand 1998). Toutefois, lors du premier contact avec l'organisation, l'outil de gestion est une sorte de coquille vide qui va se remplir des usages, interprétations des utilisateurs au travers d'un long processus.

Comment peut-on représenter ce processus ? Quels sont les travaux de la littérature susceptibles de modéliser et d'expliquer ce dernier ?

Nous nous appuyerons sur les travaux de Lewin (1947) et de Vas sur le processus de changement organisationnel, de Godowski (2004) relatifs à l'assimilation d'une innovation et de De Vaujany (2005) portant sur le management de l'appropriation des objets et outils de gestion, pour proposer un modèle d'appropriation.

Une fois les schémas de référence du modèle d'appropriation présentés dans une première section, il conviendra de s'intéresser aux différents acteurs intervenant dans ce long processus. En effet, le processus se situe au sein de l'organisation. Parmi la vaste panoplie de définitions données au terme d'organisation, une conception proche de la sociologie des organisations a été privilégiée pour sa mise en valeur des acteurs organisationnels. L'analyse de Crozier et Friedberg (1977) permet de considérer l'organisation comme « *une forme repérable où ont lieu des actions collectives* ». Ces actions collectives mettent en scène des individus ou groupes d'individus : les acteurs.

Le concept de l'action collective traduit l'existence de personnes oeuvrant dans un champ d'interaction et de coopération, régi par des règles et des jeux explicites et implicites. L'appropriation est donc avant tout une affaire d'individus.

Quel est alors le rôle des acteurs dans le processus d'appropriation ?

Nous tenterons d'y répondre dans une deuxième section en nous fondant sur une classification des acteurs organisationnels selon leur position vis-à-vis du champ organisationnel (internes/externes).

Enfin, selon Machiavel, « *Il n'y a rien de plus difficile, de plus risqué, de plus dangereux à conduire que d'initier un nouvel ordre des choses* ».

Alors, comment accompagner l'appropriation ?

Nous présenterons dans une troisième section les dispositifs d'accompagnement du changement organisationnel pouvant faciliter l'appropriation de notre objet de recherche par le tissu social en présence.

Section 1 : Vers un modèle d'appropriation

Dans cette section, nous nous bornerons à présenter les schémas qui permettront la mise en forme du modèle d'appropriation proposé dans le chapitre suivant. Nous ne présenterons pas les soubassements théoriques de ces modèles puisque nous nous adosserons à d'autres travaux pour expliquer les phases du processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS.

Dans un premier temps, nous préciserons le concept de processus et la dimension temporelle de ce dernier afin de mettre en vue le processus d'appropriation en phases successives entre un début et une fin.

Ensuite, nous présenterons les schémas qui ont servi de soubassement au modèle d'appropriation. Nous nous appuyerons dans un premier temps sur les travaux de Lewin (1947) présentant le processus de changement en trois phases. Dans un deuxième temps, nous nous adosserons aux travaux de Vas (2002) sur le changement organisationnel, proposant une décomposition du processus de changement en trois grandes phases. Notre étude sera conduite dans un troisième temps en faisant référence aux travaux de Godowski (2004) relatifs à l'assimilation de la méthode RAROC dans le milieu bancaire et proposant un processus d'assimilation de la méthode en six phases. Pour finir, nous nous appuyerons sur les travaux de De Vaujany (2005) portant sur le management de l'appropriation des objets et outils de gestion. Il décrit, d'une part, le processus d'appropriation et d'autre part il formule des axiomes de référence pour conduire une étude sur l'appropriation des objets et des outils de gestion.

1. Les matériaux d'élaboration du processus d'appropriation

Cette partie nous permet de mettre en vue les processus d'appropriation en précisant le concept de processus et la dimension temporelle qui présente le processus d'appropriation en phases successives entre un début et une fin.

1.1. La concept de processus

Nous avons fait le choix de retenir le concept de processus pour introduire l'idée d'articulation des activités et de coopération des acteurs intervenant dans la mise en usage du référentiel IAS/IFRS et non pas celle du cloisonnement des activités, des tâches et des services. En effet, pour Arena et Solle (2008), « *la conception d'un processus ne relève pas d'une simple agrégation d'activités et de compétences mais d'une logique d'agencement et de combinaison qui témoigne d'une réalité complexe (...)* ».

Pour Arena et Solle (2008), « *de ce fait, le management d'un processus ou des processus ne reposerait plus sur une conception simplement additive des activités, mais sur un assemblage et une compréhension où l'interaction, inhérente aux situations de complexité, aux ajustements en temps réel, viendrait renforcer l'autonomie et les compétences cognitives des agents opérationnels* ».

Nous proposons donc ici de voir dans la notion de processus une figure privilégiée de l'activité collective dans l'organisation.

1.2. L'approche temporelle

Nous avons également retenu une approche temporelle qui présente le processus comme ayant un début et une fin sans pour autant être défini à l'avance. Il est alors construit par les acteurs (Vandangeon 1998). Plusieurs modèles ont été proposés dans la littérature au titre du changement organisationnel. Ils se présentent de manière récurrente sous la forme de modèles à plusieurs phases tel que le modèle de Lewin (1947) par exemple.

Nous nous sommes appuyé sur ces représentations dans nos travaux, étant donné que nous avons posé le principe que le référentiel IAS/IFRS, après avoir été qualifié d'innovation managériale et comptable ainsi que d'outil de gestion induit des changements organisationnels.

Pour définir le changement organisationnel, nous nous sommes adossé aux travaux de Latiri Dardour (2006) le considérant comme étant « *une rupture par rapport aux modes de fonctionnement et aux raisonnements antérieurs. Il s'agit donc d'un processus dynamique qui crée une différence dans un système entre un instant t et un instant $t + 1$* » (Beriot 1992, p. 103). Le changement organisationnel traduit ainsi le chemin à parcourir entre un état de départ et un état d'arrivée (Yatchinovsky 1999), donc entre deux équilibres de l'organisation ».

Nous développerons dans ce qui suit les schémas fondateurs de l'approche de l'appropriation par les phases.

2 : Les schémas fondateurs du modèle d'appropriation

Les schémas fondateurs du modèle d'appropriation sont issus des travaux de Lewin (1947), Vas (2002), Godowski (2004) et de De Vaujany (2005).

2.1. Les travaux de Lewin (1947)

Selon Siebenborn (1992), la proposition de découpage du changement est très ancienne puisque issue des travaux de Lewin dans les années 40. Le modèle de Lewin (1947) apporte un éclairage sur les comportements des acteurs et les forces existantes dans les organisations face à un changement organisationnel. Il identifie deux types de force : des forces d'attraction ou motrices en faveur du changement et des forces contraignantes qui empêchent l'action de changement. Quant au comportement des acteurs, ils résulteraient de la combinaison de ces deux forces. Ainsi, pour Lewin (1947), le changement serait un processus quasi statique résultant d'un champ de forces opposées ayant des intensités similaires. Par analogie à une transformation chimique où un solide passe par un état fluide avant de revenir à un état solide différent du premier, le processus de changement serait un cycle planifié, long et suivant trois phases :

- **Décrystallisation (Unfreezing)** : cette phase s'articule autour de la prise de conscience par les acteurs de l'existence d'une dissonance entre l'organisation et son environnement. Un désir de transformation se propage alors dans l'organisation. C'est une période de remise en question et d'ouverture, traduisant le fait que les forces motrices ont pu déplacer les barrières, changer les schémas de perception, et déstabiliser les croyances. Cette étape est caractérisée par une instabilité, une perte de repère et un degré d'insécurité engendrant ainsi le sentiment de la nécessité de changer.
- **Changement (Move)** : cette étape traduit un mouvement vers le changement, l'exploration de nouvelles pratiques et la discussion de celles jugées inefficaces (réduction de la force résistante au changement).
- **Recristallisation (freezing)** : cette dernière étape du processus du changement correspond à l'institutionnalisation de nouvelles pratiques. Il s'agit donc de la consolidation, la convergence et l'appropriation de nouveaux comportements.

En outre, au cours de cette phase, l'organisation assiste à l'enracinement de nouvelles normes et à l'émergence d'une nouvelle culture. La recristallisation empêche donc les individus de retourner à l'étape précédente.

Le concept central du modèle repose sur l'idée qu'une organisation doit être d'abord portée hors de ses valeurs et de son mode de fonctionnement courant, doit ensuite être changée, puis replacée sur de nouvelles valeurs et un nouveau mode de fonctionnement.

Avec les travaux récents de Vas (2002), les trois phases du modèle de la démarche sont reconsidérées.

2.2. Les travaux de Vas (2002)

A la suite des travaux de Lewin (1947, 1951), Vas a proposé le processus de changement de « Work Force Management » (WFM), en trois grandes périodes :

- Une première phase d'**Initiation**, qui correspond au lancement du projet, où l'on décide de planifier le projet de changement et de le démarrer ;
- Une seconde phase d'**Activation**, qui repose sur la mise en oeuvre du projet, où l'on met en action le changement dans son contexte ;
- Une troisième phase de **Consolidation**, ou d'institutionnalisation du projet, où le changement est intégré dans la vie organisationnelle.

L'objectif de ce découpage temporel est de permettre au chercheur une comparaison de trois grandes périodes dans la vie du projet WFM, afin de traiter le processus de façon longitudinale. Ces trois phases de la démarche deviennent un modèle qui permet d'intégrer à la démarche de changement planifié, les ajustements et improvisations nécessaires en cours de processus.

Les modèles proposés par Lewin et Vas présentent l'avantage de ne positionner que trois grandes phases au niveau du processus. Toutefois, ils semblent trop simplifier la réalité, c'est pourquoi, nous allons à présent considérer une autre approche issue des travaux de Godowski (2004).

2.3. Les travaux de Godowski (2004)

Godowski, dans ses travaux sur l'assimilation de la méthode RAROC dans le milieu bancaire, indique qu'« à l'instar des travaux de Hage (1980), le processus d'assimilation d'une innovation de gestion peut être découpé en plusieurs phases. Brewer (1996) précise plus

avant le découpage de ce processus en distinguant cinq étapes : l'initiation, l'adoption, l'adaptation, l'acceptation, la routine et l'intégration » (Godowski 2004).

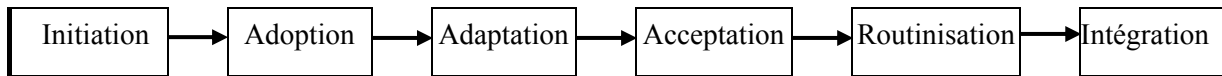


Figure 10 : Le processus d'assimilation d'une innovation managériale

Source : Brewer (1996)

Selon Godowski (2004), si la théorie de la diffusion de Rogers permet de bien expliquer le passage de la phase d'initiation à la phase d'adoption, elle semble plus limitée pour comprendre la suite du processus et notamment la phase d'adoption.

En effet, la transposition du cadre théorique de la diffusion de Rogers (1995) au domaine micro-économique conduirait à appréhender l'assimilation de l'innovation en fonction du nombre d'adhésions des acteurs de l'organisation à l'instrument.

Ainsi, la phase d'adoption serait celle où le nombre d'adhésions à l'instrument serait le plus important.

L'hypothèse sous-jacente de la théorie de la diffusion est qu'une innovation managériale possède des qualités intrinsèques de complétude dès son entrée dans l'organisation. Or, selon Godowski (2004), la réalité contredit souvent cette hypothèse et les travaux de Moisdon (1997) et David (1998) démontrent l'incomplétude des instruments de gestion. L'instrument ne prend forme (n'est intégré) que par les interprétations et les interventions des acteurs dans l'organisation. « *La perfection n'est que de fin de parcours* » (Latour 1992).

« *Pour devenir une réalisation concrète, c'est-à-dire être utile à l'acteur en répondant à ses problèmes quotidiens, l'instrument doit intéresser les acteurs, mais doit également être contextualisé, adapté à l'environnement* » (Akrich, Callon et Latour 1988).

Godowski fait référence aux représentants de l'École française de la sociologie qui ont proposé un modèle concurrent au modèle de la diffusion de Rogers (1995), le « modèle de la traduction » ou encore « de l'intéressement » Akrich, Callon et Latour (1988). L'utilisation de la théorie de l'intéressement permet de comprendre l'adoption de l'instrument par l'organisation. En prenant appui sur l'idée que l'instrument doit intéresser les acteurs et les choses (le contexte), il est possible d'interpréter la non-adaptation de l'instrument comme un problème de résistances des acteurs aux changements ou comme une difficile contextualisation à l'environnement (figure 11 ci-après).

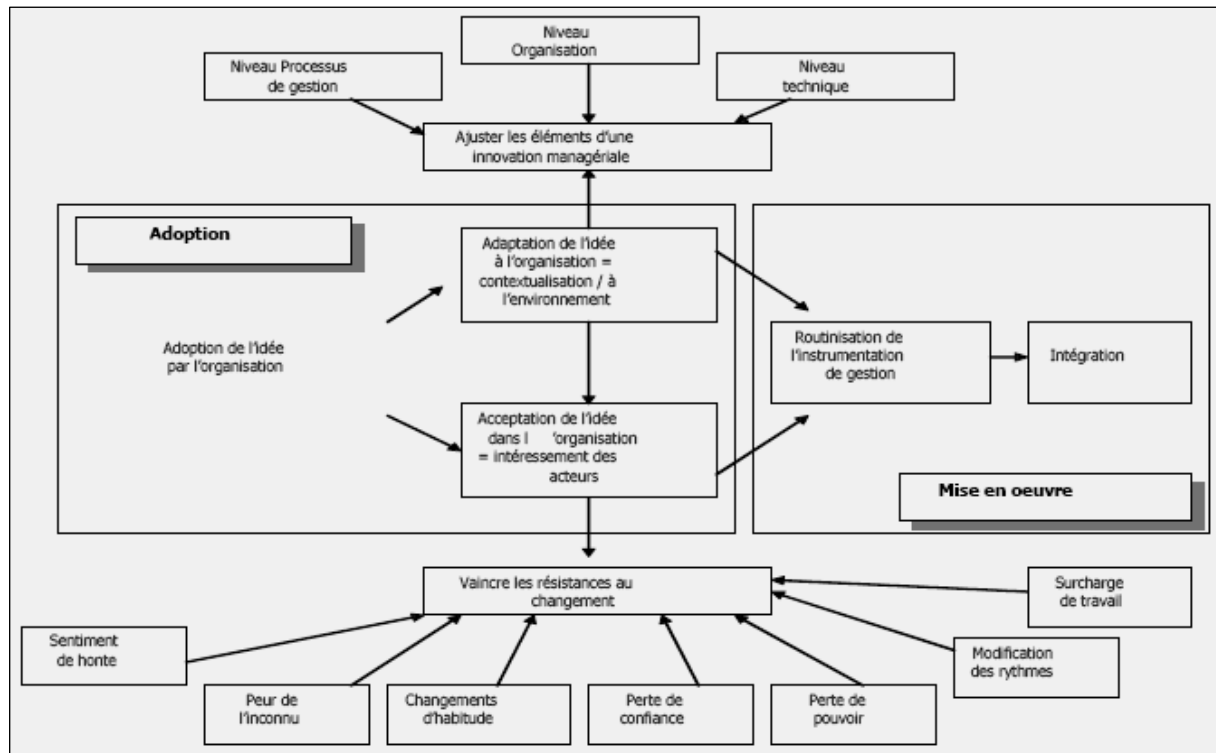


Figure 11 : Conditions à l'adoption d'un instrument de gestion (Godowski 2004)

Au-delà de la phase d'adoption, Godowski (2004) explique le processus par la dynamique des processus de gestion instrumentés de Gilbert (1998). « *La routinisation et l'intégration de l'instrument sont fonction des effets directs et indirects de l'instrument. A partir du moment où les fonctions agissent dans des rapports d'interdépendance, mais de manière contrôlée, l'instrument est intégré. Dans le cas contraire, l'instrument ne parvient pas à atteindre les objectifs initiaux. Selon cette dynamique, l'instrument doit d'abord être un moyen pour les acteurs d'acquérir des connaissances et des savoirs (rôle de moniteur). Il est donc important que l'instrument soit imprégné d'une philosophie gestionnaire (Hatchuel et Weil 1992) c'est-à-dire un ensemble de principes régissant son fonctionnement. Par la suite, l'instrument doit produire des effets cognitifs et politiques lui conférant des fonctions d'analyseur et de régulateur. Au travers de ces fonctions, l'instrument révèle la distance entre la vision simplifiée des relations organisationnelles sous-jacente et l'organisation présente dans les fonctionnements usuels. A partir de ce moment là, l'instrument peut alors jouer son rôle d'opérateur. Il peut participer à « normer » le comportement des acteurs pour les rendre conformes à une norme ou un ensemble de règles préétablies. L'instrument a un rôle de conformation (Moisdon 1997) ou de prescripteur de conduite (Gilbert 1998) » Godowski (2004).*

Le processus d'assimilation d'une innovation managériale proposé par Godowski (2004) est plus riche que celui de Vas (2002) et semble par sa modélisation en six phases adapté pour formaliser le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS. De plus, les conditions d'adoption d'un instrument de gestion apportent un éclairage intéressant pour expliquer les phases du processus.

2.4. Les travaux de De Vaujany (2005)

De Vaujany (2005) dans ses réflexions sur le management de l'appropriation des objets et outils de gestion décrit, d'une part, le processus d'appropriation et d'autre part, il formule des axiomes de référence pour conduire une étude sur l'appropriation des objets et des outils de gestion.

2.4.1. Le processus d'appropriation par un collectif

De Vaujany (2005, p. 33-34), dans ses réflexions sur le management de l'appropriation des objets et outils de gestion, décrit le processus d'appropriation par un collectif comme un processus contingent, ouvert, complexe et continu. L'appropriation est un processus long qui débute bien avant la phase d'utilisation de l'objet et se poursuit bien après l'apparition des premières routines d'utilisation.

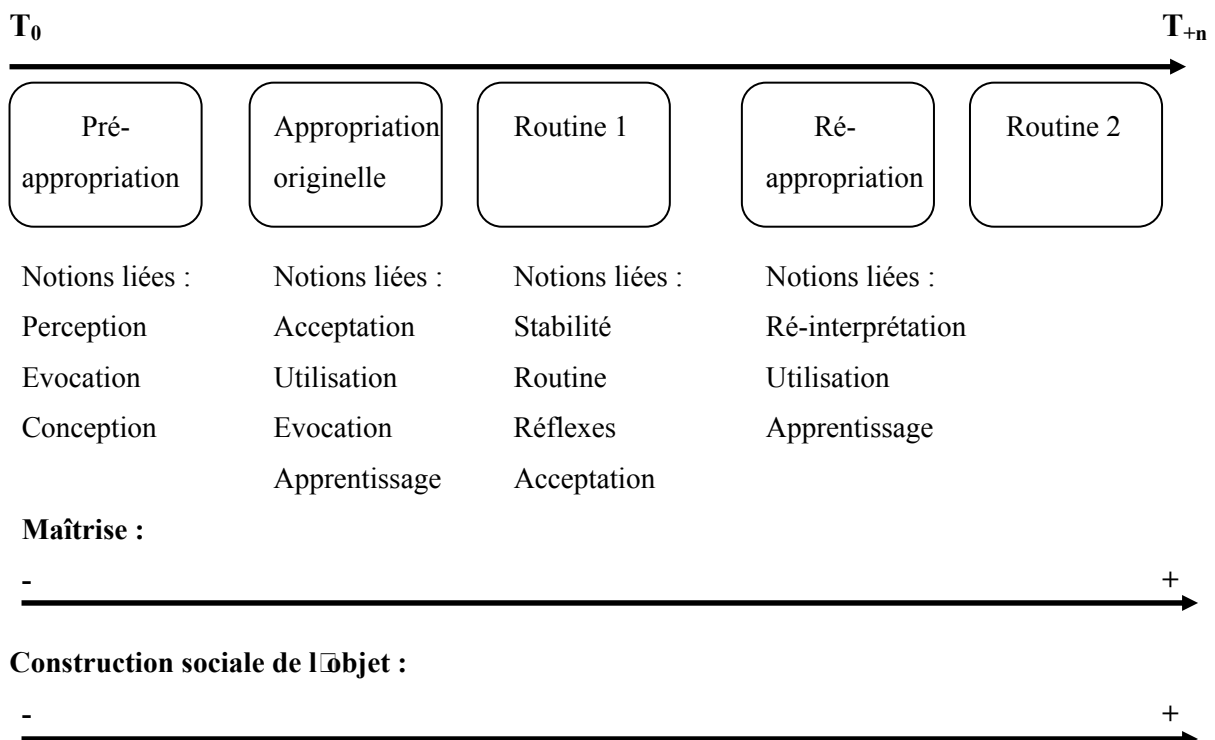


Figure 12 : Le processus d'appropriation par un collectif

Source : De Vaujany (2005, p. 34)

L'appropriation commence ainsi avec une phase que l'on pourrait qualifier de « pré-appropriation » : à l'occasion de premières discussions et de son évocation ou, pour quelques rares personnes, de la phase de (co-)conception, l'outil de gestion est l'objet d'une première interprétation. Ainsi, dans la simple phase de projet ou bien dans des formations ou communications sur l'outil, des éléments de structuration de l'organisation peuvent être repérés.

Dans les cas où l'outil fait l'objet d'une acceptation minimale, la seconde étape peut ensuite débiter. Il s'agit de la phase d'« appropriation originelle ». De multiples processus socio-politiques ou psycho-cognitifs sont alors activés dans l'organisation. Cela peut d'ailleurs se traduire par des tensions. Cette troisième étape s'achèvera avec l'entrée dans certaines routines d'utilisation. Dans une troisième étape qui ne cessera véritablement qu'avec sa désactivation, l'outil pourra être l'objet de multiples « ré-appropriations ». Comme le souligne Ciborra (2000), les « bricolages » et « improvisations » des acteurs amèneront l'outil à évoluer de façon récurrente et imprévisible au fil de l'arrivée d'outils concurrents, de nouveaux acteurs, de changement dans l'environnement institutionnel ou concurrentiel, etc. Le processus d'appropriation ne s'achève donc pas par la formation de routines « définitives ».

2.4.2. Une axiomatique de l'appropriation

Afin de définir plus précisément un cadre théorique de l'appropriation et des éléments auxquels elle s'applique, De Vaujany (2005) propose des axiomes de référence pour conduire une étude sur l'appropriation des outils de gestion. Il en formule quatre :

- **« Axiome 1 : Toute appropriation est une forme contingente qui articule les quatre catégories d'éléments du modèle analytique (les objets, les outils, les dispositifs et les règles).**
- **Axiome 2 : Tout outil ou objet de gestion, conçu à distance des acteurs ou bien dans une logique de co-production, présente une certaine flexibilité instrumentale et interprétative. Ce second axiome nous paraît incontournable dans une étude de l'appropriation. Sans ces deux types de flexibilité, les outils ne peuvent pas être « détournés », ré-interprétés et même plus simplement, instrumentés. En l'absence de cette vision des objets, outils, dispositifs et règles de gestion, l'appropriation perd sa raison d'être au profit de notions plus usuelles comme celles d'utilisation, d'usage ou bien d'acceptation.**

- **Axiome 3 : L'appropriation est un phénomène complexe qui nécessite l'activation de trois « regards » afin d'être appréhendée dans toute sa richesse. Comprendre comment un ou plusieurs acteurs rendent un outil de gestion propre à un usage passe par l'adoption du point de vue :**
 - du ou des (co-)concepteurs et de celui des formateurs-diffuseurs de l'outil, lesquels inscrivent l'outil dans une perspective de régulation de contrôle ayant des préoccupations d'efficacité et d'efficience (perspective dite « rationnelle ») ;
 - des utilisateurs-finaux et des dynamiques d'apprentissage-représentation de l'outil par lesquelles ils vont inscrire leur utilisation de l'outil dans une logique de régulation autonome (perspective dite « psycho-cognitive ».
 - des utilisateurs-finaux toujours et des processus sociologiques par lesquels passent l'appropriation afin de constituer une régulation autonome (perspective dite « socio-politique ».

In fine, comprendre une dynamique d'appropriation passe donc par une « compréhension conjointe ». Il s'agit de mobiliser à la fois le point de vue de la régulation de contrôle (celle qui s'efforce de normaliser l'outil et ses utilisateurs) et celui de la régulation autonome (celle qui souvent contourne ou détourne un outil ou un objet afin de le rendre propre à un usage local).

- **Axiome 4 : L'appropriation est un processus long qui débute bien avant la phase d'utilisation de l'objet et se poursuit bien après l'apparition des premières routines d'utilisation (cf. figure 12).**

L'axiome 4 amène à voir l'appropriation des objets, outils, dispositifs et règles de gestion comme un processus contingent, ouvert, complexe et continu » De Vaujany (2005).

Le schéma temporel de l'appropriation proposé par De Vaujany (2005) et la formulation d'axiomes de référence pour conduire une étude sur l'appropriation des outils de gestion apportent un éclairage intéressant à notre étude. La référence aux travaux de De Vaujany sera récurrente dans les développements qui vont suivre. Toutefois, nous rapprocherons les travaux de Vas (2002), de Godowski (2004) et de De Vaujany (2005) pour proposer une description en plusieurs phases du processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS au sein des organisations.

Nous avons repris les postulats des quatre modèles présentés que nous avons tenté de ressembler dans un modèle intégrateur comme étant notre référent dans le cadre de notre approche. Nous allons, avant de le décrire, présenter les acteurs intervenant dans le processus d'appropriation et le mode d'organisation retenu.

Section 2 : Les acteurs du processus d'appropriation

Le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS induit un changement organisationnel. Ce changement doit être supporté par des acteurs. Quelles sont les catégories d'acteurs impliqués dans ce changement ? Comment est organisée l'introduction du changement ? Quels sont les réflexes des acteurs du changement face à une situation difficile ?

Dans un premier temps, nous nous attacherons à présenter les acteurs internes à l'organisation pour étudier ensuite ceux qui sont externes au champ organisationnel.

1. Les acteurs internes à l'organisation

En nous adossant aux travaux de Kanter *et al.* (1992) et de Latiri Dardour (2006), nous proposerons, dans un premier temps, différentes catégorisations des acteurs internes de l'organisation. Ensuite, nous exposerons les réflexes de simplification des managers décrits par De Geuser et Fiol (2002). Ils visent, d'une part, à simplifier la situation difficile qui se présente à eux et, d'autre part, à simplifier le processus de décision.

1.1. Les différentes catégorisations des acteurs internes

Kanter *et al.* (1992, p. 378) proposent trois grandes catégories d'acteurs impliqués dans les processus de changement au sein des organisations. Ils définissent les « *stratèges du changement* » qui conçoivent le changement, les « *organiseurs du changement* » qui le réalisent et les « *destinataires du changement* » qui sont sur le terrain, directement concernés par le changement et sa mise en oeuvre.

Si cette catégorisation des acteurs du changement organisationnel constitue une simplification de la réalité organisationnelle, elle a le mérite de permettre de mieux comprendre le rôle joué par les membres de l'organisation aux différents moments du processus.

Latiri Dardour (2006, p. 71-80) propose une autre catégorisation en distinguant le « *leader* » de l'organisation qui exprime la volonté de changer le système organisationnel, qui instaure le changement et veille à sa pérennisation. Le rôle du leader s'avère important,

comme le stipule Reitter *et al* (1991, p. 112-113) : « *d'abord, rien ne se fait sans leader prêt à faire (...). L'entreprise étant une abstraction, sa redéfinition identitaire doit être portée par celui ou ceux qui ont la légitimité pour le dire, la force pour construire la base politique nécessaire et l'empathie pour comprendre les passions qui la nourrissent* ». Dans cette distinction, la Direction Générale est considérée comme un « *relais de l'action du leader* » (Vandangeon 1998), ou encore comme « *l'architecte de l'entreprise* » (Michaud et Thoenig 2001). L'engagement de la Direction Générale constitue une condition cruciale du succès du changement au sein de l'organisation dès lors qu'il permet d'impliquer les autres acteurs dans le processus du changement et de diminuer, voire d'annihiler, les résistances (Stropford et Baden-Fuller 1994).

D'après Latiri Dardour (2006) et Uytterhoeven (1972), l'organisation est également composée de managers intermédiaires qui travaillent à un niveau intermédiaire de la hiérarchie. « *Les auteurs Floyd et Wooldridge (1990) les situent « à deux ou trois niveaux en dessous du président directeur général* ». *Les acteurs appartenant à cette strate organisationnelle intermédiaire sont considérés comme les « champions du changement » (Fabi et al. 1999) ou comme des « coordinateurs » entre le niveau institutionnel et le niveau technique de l'organisation (Floyd et Wooldridge 1997). (...) Floyd et Wooldridge (1990) expliquent l'importance de ce rôle au niveau de la conception et du développement d'une nouvelle stratégie organisationnelle et confèrent à ces acteurs une multitude de fonctions telles que : l'identification des problèmes, la proposition des objectifs, la génération et l'évaluation des différentes options et enfin la prise de décision et sa mise en place* » Latiri Dardour (2006, p. 75)

D'après Latiri Dardour (2006) l'organisation est également composée d'acteurs de base souvent considérés comme étant des obstacles au changement. « *En effet, pour ces acteurs, le changement représente l'inconnu, ce qui provoque chez eux un sentiment d'anxiété qui inhibe leur volonté d'accepter et de s'engager dans le changement. (...) Selon Nadler et al. (1994), pour limiter les résistances, la Direction et les acteurs intermédiaires peuvent user d'actions de nature à impliquer les acteurs du bas niveau. Selon cet auteur, il est alors important de maintenir une communication entre les hauts niveaux hiérarchiques et le bas niveau, permettant d'éviter le sentiment d'exclusion que peuvent ressentir les acteurs opérationnels et favoriser ainsi leur implication continue. De même, Nadler et al. (1994) préconise la participation des acteurs de base dans le processus de planification du changement afin d'augmenter leur responsabilisation. La Direction peut aussi utiliser*

d'autres supports organisationnels qui se traduisent par les différents mécanismes de facilitation de l'adoption du changement, tels que les formations. Ces supports mis à la disposition des acteurs peuvent réduire le phénomène de résistance au changement dès lors qu'ils contribuent à présenter le changement comme moins menaçant (Eby et al. 2000). Ainsi, les acteurs peuvent influencer la perception générale du processus du changement vers une vision plus favorable (Lau et Woodman 1995) » Latiri Dardour (2006, p. 78).

1.2. Les différents réflexes des managers

La mise en évidence des réflexes mentaux des managers lorsqu'ils sont confrontés à une situation difficile a été conduite par De Geuser et Fiol (2002). Elle s'est organisée autour de plusieurs expériences de laboratoire qui se sont déroulées sur huit années. De Geuser et Fiol ont démontré que :

- dans la prise de décision des managers, il fallait considérer à la fois leur mode d'appréhension de la situation et leur processus de décision (Abraham et De Geuser 2001) ;
- face à une situation complexe, les dirigeants simplifient à la fois cette situation et le processus de décision,
- les managers n'ont pas conscience de ces deux simplifications.

Nous allons à présent décrire les réflexes visant, d'une part, à simplifier la situation et, d'autre part, à simplifier le processus de décision.

1.2.1. Les réflexes visant à simplifier la situation

Pour De Geuser et Fiol (2002), les réflexes des managers tendant à simplifier la situation sont de plusieurs ordres : le repli sur ses certitudes, la vision étroite de la situation, le filtre réaliste et la logique d'opinions et de jugements de valeurs.

- **Le repli sur ses certitudes** : De Geuser et Fiol (2002) affirment que « *lors d'un processus de décision, les managers ont tendance à prendre pour des faits objectifs et validés leurs postulats, hypothèses, certitudes, convictions, alors même que la complexité de la situation devrait les amener à remettre en question ces derniers. Le manager se donne ainsi l'illusion qu'il est sûr de quelque chose et atténue ainsi son angoisse face à l'incertitude* ».
- **La vision étroite de la situation** : De Geuser et Fiol (2002) indiquent que « *face à une situation complexe, les dirigeants se construisent une sorte de paires de*

lunettes qui biaise et déforme leur représentation. Ces lunettes sont constituées essentiellement par leurs enjeux, leur rôle organisationnel et leur fonction, mais aussi par leur formation, leur expérience professionnelle, leur milieu social, etc. Tel dirigeant raisonnera en termes de « contrôleur de gestion », tel autre analysera la situation en tant que « représentant de la division Amérique Latine », etc. Seuls le rythme, les acteurs, l'espace d'action et les conséquences liés à ce rôle sont ainsi pris en considération. Cela contribue à une spécialisation croissante des dirigeants et donc à un rétrécissement de leur horizon. Leur vision devient de plus en plus particulière, locale et perd le point de vue de la totalité.

Ce travers fonctionne comme une défense pour le manager face à l'inadéquation de son mode de raisonnement, fondé avant tout sur le paradigme fonctionnaliste, pour analyser des situations complexes.

Pouvant être conscients de cette problématique, les managers ont plutôt tendance à renforcer la « précision » de leurs lunettes, c'est-à-dire à approfondir davantage leur rôle et les opinions qui en découlent, qu'à multiplier les lunettes et les croisements de points de vue.

Ces lunettes ne peuvent aboutir qu'à un enfermement progressif des dirigeants dans le monde que celles-ci leur construisent ».

- **Le filtre réaliste :** De Geuser et Fiol (2002) indiquent que « dans le même temps, les dirigeants semblent avoir été formés, voire formatés dans un mode de pensée réaliste qui les amène à appréhender le monde comme une donnée extérieure à eux : cet héritage intellectuel nous paraît en effet empêcher ou du moins freiner l'appréhension de cette complexité, constituant une sorte de filtre réaliste.

Ce filtre réaliste, qui n'est pas condamnable en soi, nous semble plus adapté pour des faits objectifs ou « objectivés ». Il est en outre accentué par une démarche de raisonnement analytique, séquentielle et linéaire, qui empêche la prise en considération de la totalité de la situation en fixant la focale plus sur l'analyse des éléments que sur la compréhension des relations et de la forme générale de la situation.

Dans le même esprit, le concept de problème, qui nous est familier depuis l'apprentissage du calcul à l'école primaire, est dangereux, car il se confond avec celui d'exercice. Le même énoncé objectif est proposé à tous les élèves, de façon à

ce qu'il n'y ait aucune ambiguïté dans sa compréhension : ce qui est demandé est de le résoudre correctement, c'est-à-dire d'arriver à la bonne solution. En conséquence, on a pris l'habitude de considérer que tout problème de management, comme ceux de mathématiques élémentaires, existe en dehors de l'observateur et peut être identifié sans ambiguïté, dans les mêmes termes par tous ceux qui l'analysent. C'est une conséquence de l'approche dite réaliste qui postule qu'il existe une réalité objective face aux managers qu'il convient de toujours plus et mieux connaître afin de pouvoir s'y adapter ».

- **La logique d'opinions et de jugements de valeurs :** De Geuser et Fiol (2002) indiquent *« par ailleurs que les managers, comme toute personne, considèrent les situations à travers un filtre constitué par leurs certitudes, leurs visions, leurs envies, etc. plus généralement par leurs valeurs. Ceci est bien sûr inévitable. La difficulté est que les jugements de valeurs qui en découlent renforcent la vision de certains aspects de la situation étudiée et en même temps rendent aveugle à certains autres.*

De plus, puisque les valeurs, par définition sont incomparables les unes avec les autres, les managers ne peuvent arbitrer entre les différentes opinions qui s'expriment sur la situation. Il ne peut y avoir de discussion : on est dans la logique du conflit d'opinions. Or celui-ci, selon nous, ne peut se régler, précisément parce qu'il est basé sur des valeurs, que par l'imposition d'une opinion sur une autre. Cette imposition se fait par le déni du droit des autres à exprimer leur opinion (« vous n'êtes pas qualifié », « je dirige, donc mon opinion prime », etc.).

En conséquence, il semble qu'il soit alors difficile pour les dirigeants de constituer un collectif riche en diversité de points de vue. En effet, ils peuvent avoir tendance à homogénéiser par la contrainte les opinions de leurs collaborateurs pour éviter les conflits ; ils peuvent aussi progressivement, et pas forcément de manière consciente, les amener à ne plus exprimer un point de vue différent du leur ».

1.2.2. Les réflexes visant à simplifier le processus de décision

Pour De Geuser et Fiol (2002), il convient également de mettre en évidence les réflexes des managers tendant à simplifier le processus de décision : la mentalité solution, la fuite dans l'action, dans l'agitation, la recherche du consensus et la paralysie de décision.

- **La mentalité solution :** De Geuser et Fiol (2002) indiquent qu'« on pourrait attendre des dirigeants qu'ils adoptent, face à ces situations, une démarche consistant à effectuer un diagnostic, et à cerner le problème avant de rechercher une solution, comme le suggère Dewey (1910) et Simon (1980). Cependant, on constate que la démarche est renversée : les managers que nous avons pu observer raisonnent d'abord en termes de solution et essaient ensuite de trouver un « problème » qui corresponde à cette solution. Ainsi, s'ils disposent d'une compétence particulière, d'un outil précis, d'une grille de lecture spécifique, ils vont les plaquer sur la situation et déclarer que « c'est un problème d'informatique », de « communication », etc.

Au point même que, pour certains, ils créent des problèmes là où ceux-ci n'étaient pas évidents. Le raisonnement n'est même pas celui de trouver le problème, mais de trouver un problème.

La question n'est donc plus celle de l'adaptation des solutions à des situations mais au contraire de l'adaptation des situations à des solutions. Les solutions ne tirant plus ni leur source ni leur légitimité dans la particularité des problèmes rencontrés, elles ne sont plus que reproduites, copiées ; elles deviennent des solutions révélées à des problèmes artificiels. Ces solutions reposent souvent sur la reproduction des expériences personnelles, des modes managériales, du mimétisme, etc.

Cette mentalité se matérialise alors par la faible définition pratique de ce qu'est le problème, par la confusion entre la logique du « que faire ? » et celle du « quelle solution ? », et surtout par la confusion entre la situation, le problème, les causes, les manifestations, les symptômes, les solutions, etc. ».

- **La fuite dans l'action, dans l'agitation :** De Geuser et Fiol (2002) indiquent que « face au caractère inépuisable des situations complexes et à l'impossible perfection de la décision, le dirigeant peut aussi se replier sur l'action immédiate, directe. C'est la logique du fonceur pour qui le problème s'éclairera dans l'action. Cependant, sans appréhension de la situation dans sa totalité ou du moins sans un point de vue, on peut craindre que le manager s'agite plus qu'il n'agisse réellement. Il est cependant assez fréquent que des démarches rationnelles linéaires soient sollicitées par les managers ; curieusement, celles-ci ne sont jamais appliquées dans leur intégralité. Ainsi, par exemple, la démarche de

l'arbre de décision est utile pour recenser un ensemble d'options possibles, mais elle devient paradoxalement trop compliquée et trop simplificatrice à la fois lors de l'exploration des sous-options ; elle est donc rapidement abandonnée. De même, toute démarche du type « diagnostic de la situation – identification du problème – détection de possibles solutions – sélection de la solution la plus pertinente » est pervertie dès la première phase ; des propositions de solutions, appréhendées comme des éléments du diagnostic et induisant implicitement chacune un problème sous-jacent, émergent assez rapidement, rendant ainsi caduques les autres phases. Ces démarches sont sécurisantes au début d'une réflexion ; mais, elles ne passent pas l'épreuve des faits ».

- **La recherche du consensus :** Pour De Geuser et Fiol (2002), « les situations complexes engendrant une multitude de points de vue possibles, elles sont donc sources de conflits perpétuels. C'est ce que nous venons d'appeler la logique d'opinions. Or, il apparaît que les managers semblent mal vivre ces oppositions et se sentent alors obligés de rechercher à tout prix le consensus unanime. Cependant, celui-ci est forcément réducteur et simplificateur puisqu'il suppose que l'on peut ramener une situation complexe à une seule opinion, même partagée par tous.

Cette réduction par le consensus peut prendre, selon nous, deux formes : la réduction du champ et la réduction du sens. Nous entendons par réduction du champ la tendance à ne se mettre d'accord que sur un élément très particulier de la situation, élément que l'on isole du reste et qu'ainsi on « dé-contextualise ». C'est le « on est au moins d'accord sur ceci ».

De même, nous entendons par réduction du sens le consensus sur des interprétations vides de contenu prescripteur ou normatif. On peut ainsi qualifier les accords sur des stratégies comme celle du « gagnant-gagnant » ou du « client-roi ». Chacun est d'accord car cela ne veut rien dire ou alors cela peut vouloir dire n'importe quoi.

Ces réductions nient précisément la conflictualité inhérente à la complexité des situations en leur ôtant leur potentiel dialectique de créativité ».

- **La paralysie de décision :** Pour De Geuser et Fiol (2002), « face à ces situations difficilement appréhendables, le manager peut avoir tendance à fuir son obligation de décision en la repoussant. Le mécanisme le plus fréquent que nous ayons

observé est celui de la paralysie par la quête infinie de l'information et du raisonnement parfaits. Le dirigeant va multiplier les réunions, les demandes d'information, les communications, les conseils, etc. Il ne peut accepter de décider dans une situation si incertaine. Or, comme on l'a vu, le propre de ces situations est qu'elles sont inépuisables. Par conséquent, l'information et le raisonnement parfaits sont des mythes, une illusion que se construit le dirigeant pour se permettre une fuite de ses responsabilités et une protection face à sa difficulté à appréhender l'incertitude.

Le dirigeant va alors toujours considérer l'analyse comme insuffisante, chercher la synthèse impossible des opinions, le consensus absolu et bien sûr l'objectivité.

Bien entendu, ces réflexes mentaux ne sont pas tous présents dans toutes les situations. Mais, ils apparaissent les uns et les autres très régulièrement dans nos expériences. Lorsque, en tant que chercheurs, nous mettons en évidence ces réflexes mentaux à la fin de chaque expérimentation, nous constatons toujours la surprise des personnes concernées. Par exemple, dans l'exposé d'une situation réelle à laquelle l'un des participants est confronté, celui-ci introduit presque à chaque fois une solution, matérialisant ainsi le réflexe que nous avons appelé « mentalité solution » : quand nous restituons ce fait à la personne concernée, elle marque toujours un grand étonnement. Nous validons ainsi notre troisième hypothèse ».

2. Les acteurs externes au champ organisationnel

Le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS induit un changement organisationnel qui peut conduire à l'implication d'acteurs externes au champ organisationnel, « dont la figure la plus répandue serait l'intervenant conseil » (Bernoux 1999, p. 21). D'après Latiri Dardour (2006, p. 78-79), ces acteurs externes peuvent avoir une grande influence. Ils « peuvent être à l'origine de la prise de conscience de la nécessité d'un changement et aussi des véritables acteurs de changement. (...) »

Par ailleurs, l'organisation, dans le cadre d'un changement, peut avoir besoin d'une expertise ou d'une compétence technique externe qui n'existe pas en son sein. Ce qui justifie le fait que les organisations font appel à des consultants spécialisés pour contrecarrer cette limite de compétence interne.

Ensuite, pour amorcer un changement, les entreprises peuvent éprouver le besoin

d'une aide externe afin d'acquérir et de capitaliser de nouvelles connaissances servant à faire évoluer la culture existante et les routines.

Les consultants peuvent aussi aider dans la formulation et le déploiement de la stratégie de changement. Ils peuvent jouer le rôle de facilitateurs en animant des réflexions de groupe portant sur les objectifs du changement et les actions de sa mise en oeuvre. (Johnson et al. 2005). Selon ces derniers auteurs, les consultants, et partant du fait qu'ils sont extérieurs au système organisationnel, ils ne sont pas imprégnés de la culture en présence dans le système. De ce fait, ils sont capables d'apporter « un regard neutre sur le processus du changement et mettre en doute les routines établies et les hypothèses implicites » (Johnson et al. 2005, p. 618) » Latiri Dardour (2006, p. 78-79).

Demaria (2008, p. 266-269) précise que l'une des caractéristiques de la transition a été de recourir aux prestataires extérieurs suivants : les commissaires aux comptes, les cabinets de consultants et les experts indépendants. Ils ont activement pris part à la période de transition vers les normes IAS/IFRS en proposant des missions spécifiques :

- **Les commissaires aux comptes** ont comme mission principale de contrôler la sincérité et la régularité des comptes annuels établis par les groupes. Toutefois, pendant la période de transition aux normes IAS/IFRS, le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (HCCC) a autorisé une extension de la mission légale des commissaires aux comptes afin d'aider les entreprises à migrer vers les normes comptables internationales. Lors de « *la transition vers les normes comptables internationales, le commissaire aux comptes doit suivre, dans le cadre de sa mission générale, l'ensemble du processus mis en place par les sociétés pour assurer le passage aux normes IFRS et émettre les avis et recommandations qui lui paraissent nécessaires, sans pour autant se placer dans une situation qui pourrait l'amener à s'immiscer dans la gestion de l'entreprise ou à réviser des éléments qu'il aurait lui-même préparés* » (Thin 2004, p. 3) ;
- « **Les consultants**, souvent membres des grands réseaux d'audit, ont vocation à formuler des conseils et des recommandations à leurs clients. Ils ont un rôle d'assistance, de suggestion et de suivi opérationnel dans l'entreprise » (Demaria 2008, p. 268) ;
- « **Les experts indépendants** (ou actuaires) sont des spécialistes de l'analyse et du traitement des impacts financiers. Ils interviennent généralement pour des missions très pointues. (...) D'ailleurs, Poulard (2008, p. 36) estime que, même si

la norme n'impose pas le recours à une expertise indépendante, elle est fortement recommandée⁶, et semble s'imposer en pratique. Au regard de la complexité du référentiel international, les groupes ont besoin de faire appel à plusieurs experts différents. En effet, l'expert pour le calcul des retraites n'est pas forcément compétent pour les instruments financiers ou pour la valorisation immobilière. (...) L'expert a aussi un rôle avalisant, il permet de confirmer les travaux réalisés en interne. (...). Ils « sont rémunérés pour conférer un label de fiabilité aux valeurs inscrites au bilan » (Chiapello 2005, p. 218) » (Demaria 2008, p. 268-269).

Section 3 : Le mode d'organisation du processus d'appropriation

Les entreprises ont souvent des difficultés à prendre en compte les évolutions du milieu extérieur, à gérer l'incertitude, à intégrer et à assimiler les évolutions des structures de l'entreprise, des rôles de l'homme dans celle-ci et de la place du management.

La conception et la mise en place d'une nouvelle organisation fondée sur un mode projet représentent alors une réponse aux besoins de celle-ci.

L'introduction du référentiel IAS/IFRS induit des changements importants au sein des organisations qu'il semble convenir d'accompagner en recourant au mode projet. Toutefois, pour que le projet soit compris et accepté, aux différentes phases du projet doivent être associées des séquences de conduite du changement.

Dans un premier temps, nous nous attacherons à présenter les caractéristiques du mode projet, pour ensuite exposer les limites de ce mode d'organisation. Pour finir, nous aborderons le management de projet, la conduite du changement et les différentes trajectoires d'appropriation des acteurs impliqués dans un projet en prenant appui sur un projet ERP.

1. Les caractéristiques du mode projet

Selon Bassetti et Groff (2006), Giard et Midler (1993) opposent les notions d'opération et de projet. Le mode « opération » correspond à un fonctionnement de l'entreprise qui est essentiellement répétitif, réversible et stable. Quant au mode « projet », il

⁶ La norme IAS 16 est formulée ainsi : « La juste valeur des terrains et constructions est habituellement déterminée sur la base d'une évaluation à dire d'expert généralement effectuée par des évaluateurs professionnels qualifiés » (IAS 16 §32).

semble constituer une réponse aux situations complexes telles que l'adoption du référentiel IAS/IFRS.

Activités « Opérations »	Activités « Projet »
<ul style="list-style-type: none"> - Répétitives - Décisions réversibles - Incertitude faible - Influence forte des variables endogènes - Processus stabilisé - Cash flow positifs 	<ul style="list-style-type: none"> - Non répétitives (one shot) - Décisions irréversibles - Incertitude forte - Influence forte des variables exogènes - Processus historique - Cash flow négatifs

Tableau 15 : Projet et opérations - D'après Giard et Midler, 1993 (Bassetti et Groff 2006, p. 24)

Bassetti et Groff (2006, p. 23-27), avancent trois raisons :

- L'organisation en mode projet est temporaire. Quand le problème est résolu, la structure mise en place pour le traiter disparaît.
- L'organisation en mode projet est conçue autour d'une finalité. La structure est évolutive et changeante selon les phases et les caractéristiques du travail. Tout se fait et se défait en vue de la réalisation de l'objectif à atteindre. La finalité est fixe, mais pas la structure. Les relations se hiérarchisent autour des fonctions à assurer et non pas autour des personnes.
- Le projet repose sur une auto-organisation où une large place est donnée à l'initiative des personnes impliquées dans le projet.

Le mode projet contribue à un raccourcissement des temps de transmission et de traitement des informations, ce qui permet une réduction du temps de résolution du problème traité.

Le projet peut également être un catalyseur du changement et de l'évolution de l'entreprise. En effet, un projet est un acte de perturbation des habitudes et des équilibres établis, un acte de transformation du présent. Midler suggère que « *l'intégration de la logique projets peut fonctionner comme un levier de transformation organisationnelle* » (Bassetti et Groff 2006, p. 25).

Le mode projet, par sa multidisciplinarité et sa structure fondée sur les compétences et les responsabilités des acteurs, est une réponse aux besoins de transversalité des

organisations qui ont des structures hiérarchiques et fonctionnelles. Grasset *et al.* (1996), mettent l'accent sur la notion de réseau de compétences où la place de l'homme est centrale et où le projet transcende les structures hiérarchiques et fonctionnelles de l'entreprise.

Un projet est considéré comme une unité distincte, mais il reste toutefois intégré dans l'entreprise.

Bassetti et Groff (2006, p. 27-28), s'appuient sur les travaux de Coutot (1996) pour définir les principales caractéristiques qui confèrent à une action la dimension de projet :

- *« La satisfaction du besoin exprimé ou potentiel ;*
- *La fixation d'objectifs précis et cohérents ;*
- *Une période de temps limitée (début et fin clairement identifiés) ;*
- *Une ampleur collective ;*
- *Une novation nécessitant un travail d'analyse spécifique ;*
- *Une mobilisation de ressources, de moyens et de compétences multiples et hétérogènes ;*
- *Un accroissement du besoin de communication et de coordination ;*
- *La mise en place de structures organisationnelles spécifiques, temporaires et évolutives ;*
- *Un caractère d'unicité et de non-répétitivité ;*
- *Les méthodes et des outils de prévision, de pilotage, de coordination et de contrôle ».*

La norme FD ISO 10006:2003, Systèmes de management de la qualité □ Lignes directrices pour le management de la qualité dans les projets, considère un projet comme un *« processus unique qui consiste en un ensemble d'activités coordonnées et maîtrisées comportant des dates de début et de fin, entrepris dans le but d'atteindre un objectif conforme à des exigences spécifiques telles que les contraintes de délais, de coûts et de ressources ».*

Après avoir défini et précisé les caractéristiques du mode projet, nous allons évoquer, à présent, les limites de ce mode d'organisation.

2. Les limites du mode projet

Selon Bassetti et Groff (2006, p. 26), la gestion en mode projet présente des difficultés liées à la coexistence du mode « opération » (qui découle du fonctionnement

normal de l'entreprise) et du mode projet :

- disponibilité des acteurs ;
- hiérarchie du projet différente de l'entreprise ;
- souplesse de l'équipe par rapport à la rigidité du fonctionnement de l'entreprise.

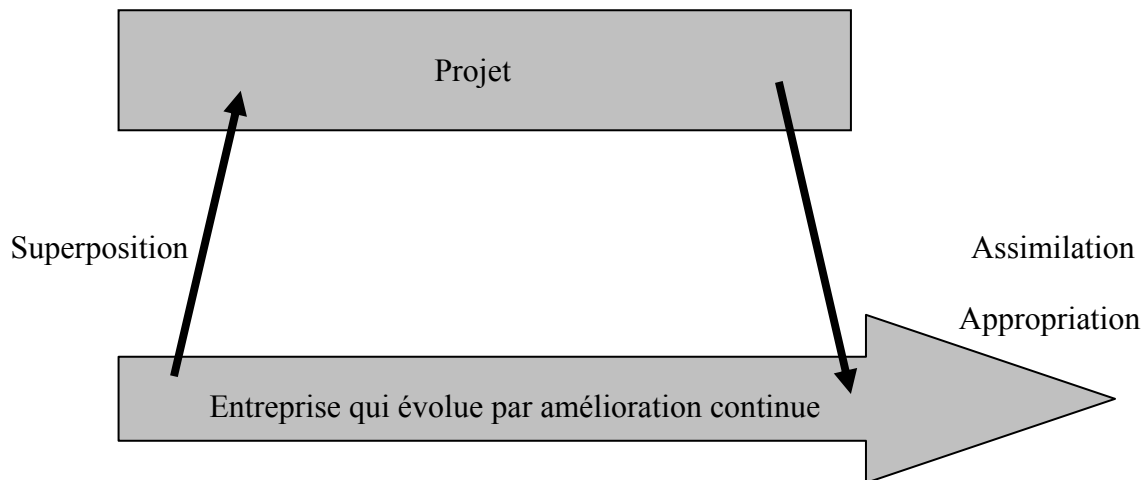


Figure 13 : Superposition du mode opération et du mode projet

« De plus, ce mode transversal engendre des problèmes au niveau des repères hiérarchiques et sociaux des acteurs. En effet, au sein de l'entreprise, l'individu se positionne par rapport à des repères liés aux individus qui l'entourent. Il connaît ses supérieurs et les personnes avec lesquelles il travaille. Dans le cas du projet, son cadre de référence est perturbé. Ainsi, il doit créer un nouveau cadre de référence lui permettant de se stabiliser et d'évoluer dans le projet.

Enfin, la capitalisation de l'information est difficile à gérer selon le mode projet. En effet, les industriels se posent souvent la question de la capitalisation des informations, des connaissances et des acquis une fois la structure projet dissoute » (Bassetti et Groff 2006, p. 26).

Les limites évoquées ci-avant nous amènent à étudier le management de projet dans ses différentes facettes.

3. Le management de projet

Le management de projet regroupe la direction et la gestion de projet. La direction de projet intègre l'ensemble des aspects stratégiques et politiques. La gestion de projet a pour objectif d'apporter à la direction les éléments nécessaires à la prise de décision. Elle comprend quatre activités en interaction : la définition, la planification, l'exécution et le contrôle.

De manière synthétique, Bassetti et Groff (2006, p. 30) résumant les critères de mise

en œuvre d'une gestion de projet en huit points :

- un rôle intégrateur : le chef de projet ;
- une équipe pluridisciplinaire ;
- une structure aplatie, organique et mouvante ;
- un mode de fonctionnement souple ;
- des relations latérales ;
- des mécanismes pour gérer efficacement les interfaces internes et externes ;
- la décentralisation au niveau de l'action ;
- des systèmes et des procédures adaptés aux besoins du projet.

Ces différents aspects méritent une attention particulière afin de mener à bien un projet. Ce dernier est souvent source de changement dans l'organisation qui le met en œuvre. La conduite du changement est alors primordiale pour que le projet soit compris et accepté et ainsi limiter les risques d'échec.

4. La conduite du changement

La littérature sur la conduite du changement est foisonnante mais nous avons fait le choix de ne présenter que les travaux d'Autissier et Moutot (2003) étant donné qu'ils constituent un prolongement de l'analyse du changement déjà conduite dans le chapitre deux lors de l'étude du nombre de cas retenus dans nos travaux (section 2 : les choix méthodologiques). Selon Autissier et Moutot (2003, p. 97-100), la conduite du changement est à la jonction du déploiement d'un projet et de sa mise en relation avec l'organisation. Elle permet d'apprécier la capacité de l'organisation à changer, d'accompagner le changement par le recours à des leviers et de mesurer les résultats des activités conduites. Elle comprend différents types d'action pour que le projet soit compris et accepté par les acteurs :

- **Le diagnostic** : cette étape consiste à définir les frontières du projet, à cartographier les acteurs concernés et à mesurer l'état de réceptivité de l'organisation. Elle sert à qualifier le type de conduite du changement optimal en fonction du changement à gérer. Ce travail est très souvent oublié parce qu'il y a confusion entre la conception générale du projet et le diagnostic de conduite du changement. Cet oubli résulte également du fait que les pratiques de conduite du changement privilégient la mise en œuvre d'actions de formation, de communication et d'accompagnement standardisées de manière plus ou moins

coordonnée sans prendre le temps de diagnostiquer le contexte dans lequel se réalise le projet.

- **Le déploiement des leviers** : les leviers sont la formation, la communication et l'accompagnement. Ils sont déployés sur tout ou partie de l'organisation en fonction de la portée du projet.
- **Le pilotage** : les actions de conduite du changement de la phase précédente doivent servir le projet et son assimilation dans le cadre du triptyque « compréhension, acceptation et utilisation ».

La conduite du changement doit être différenciée du projet qu'elle accompagne et être envisagée en fonction de la typologie des changements développés précédemment dans le chapitre deux et opposant rythme et intentionnalité (section 2 intitulée « Les choix méthodologiques »).

Autissier et Moutot (2003, p. 100) proposent d'emprunter à Jonhson et Scholes (1997) leur typologie des styles de conduite du changement et de la rapprocher des quatre changements types (changement prescrit/changement construit/changement de crise/changement adaptatif) et des différents acteurs qui réalisent les missions de conduite de changement.

- **L'éducation communication** : C'est « *un style de conduite du changement privilégié pour les changements de type « adaptatif »*. L'objectif est de créer des actions qui visent à informer et éduquer une population cible en fonction d'un message qu'elle a à appliquer ou à faire appliquer. (...) Cette approche se matérialise par de nombreuses actions de communication globale (réalisation de conférences, distribution de dépliants, administration d'un site Web et de lettres d'information), de réflexion (ateliers) et d'information/formation. La mise en œuvre d'un tel dispositif se fait en général avec des méthodologies très structurées proposées par les grands cabinets de consultants. Ce style, particulièrement pertinent lorsque le principal obstacle au changement est le manque d'information et qu'il faut de manière rapide faire passer un message sur une population très large, présente cependant certains risques. Le contenu du message peut être discrédité par un évènement imprévu. (...) L'objectif premier est de rechercher l'adhésion des acteurs et leur donner le maximum d'explications, d'informations et de méthodes pour qu'ils réalisent le changement souhaité » (Autissier et Moutot 2003, p. 100-102).

- **La collaboration/participation** : Elle « revient à impliquer tous ceux qui seront affectés par le changement dans l'identification des problèmes, la recherche de solutions et la définition de plans d'action. Ce type de conduite du changement est préconisé pour les changements construits qui nécessitent une remise en cause des manières de faire, voire de penser. Cette approche permet d'accentuer l'appropriation des décisions et des processus de changement et de renforcer l'adhésion des membres de l'organisation. Les décisions obtenues de cette manière sont généralement de meilleure qualité. L'outil principal de cette démarche est l'atelier. Un atelier correspond à un groupe de personnes qui se réunissent régulièrement pour échanger de manière plus ou moins directive sur un thème afin de prendre des décisions après une séance de brainstorming. (...) Compte tenu du nombre important de séminaires à réaliser, les entreprises font appel à des cabinets de conseil de taille moyenne spécialisés dans les démarches de ressources humaines et d'organisation. Ces derniers disposent des ressources humaines nécessaires et de méthodologies de travail pour l'organisation, le déroulement, l'exploitation et l'animation des ateliers. Très participatif, ce style de conduite du changement risque de ne pas produire les résultats escomptés du fait du grand nombre de participants qui défendent leurs intérêts personnels, ont du mal à trouver une ligne directrice forte. Ce fonctionnement peut également conduire à un enlèvement si les ateliers ne disposent pas suffisamment de rigueur et d'éléments pour orienter les travaux » (Autissier et Moutot 2003, p. 102-103).
- **L'intervention** : Elle « est assez fortement préconisée pour les changements prescrits. Il faut répondre à une contrainte dans les délais tout en permettant aux acteurs de s'exprimer sur la meilleure façon de construire cette réponse. Dans ce cas, il est préconisé qu'une équipe prenne en charge la conduite du changement et organise des moments au cours desquels les différentes personnes concernées donnent leurs avis et émettent des idées quant à la manière de déployer la solution envisagée. (...) Ce type de conduite du changement implique la maîtrise du processus de changement par une autorité légitime qui délègue certains chantiers tout en veillant à leur réalisation et à leur réintégration dans le processus global. Certaines étapes du processus de changement, comme la proposition d'idées nouvelles, une étude d'intercomparaison, la réalisation de scénarios, une analyse d'impacts, etc. peuvent être déléguées auprès d'équipes ou de groupes dédiés. Ces groupes n'ont pas la responsabilité de l'ensemble du processus de changement,

mais leur contribution est clairement identifiée. L'autorité en charge de l'intégralité du processus assure l'avancée et la cohérence de tous les groupes. Le principal avantage de cette approche réside dans l'implication des membres et la maîtrise du processus. Cette démarche nécessite l'intervention de nombreux acteurs pour des tâches qui ne relèvent en général pas de leur activité quotidienne. Pour renforcer le projet d'un point de vue méthodologique et en ressources humaines, les entreprises font appel à des cabinets de conseil pour l'animation de certains groupes de travail et la synthèse globale » (Autissier et Moutot 2003, p. 103-104).

Style de conduite du changement	Définition	Type de changement	Type d'acteur
Education/ communication	Il s'agit d'aller à la rencontre de tous les acteurs de terrain pour leur donner des informations sur un changement et travailler avec eux sur l'intégration de ce changement dans leurs méthodes de travail qui peuvent être partiellement ou globalement remises en cause.	Adaptatif (Brutal/ Volontaire)	Grands cabinets de consultants
Collaboration/ participation	L'objectif est d'expliquer le changement et de faire participer les acteurs concernés à son déploiement. Il faut amener ces derniers à collaborer pour l'intégration du changement dans les pratiques quotidiennes.	Construit (Progressif/ Volontaire)	Petits et moyens cabinets orientés psychosociologiques
Intervention	La contrainte du changement est explicite et il faut bâtir une démarche de réalisation de ce dernier tout en veillant à son acceptation. Une équipe projet définit une démarche et sollicite des groupes de travail pour la proposition et la mise en œuvre de solutions.	Prescrit (Progressif/ Imposé)	Grands cabinets de consultants
Direction/ Coercition	Une équipe restreinte prend en charge le problème à l'origine de la crise et propose une solution tenable le plus rapidement. Le commandement est centralisé et les apports extérieurs sont des avis d'experts.	Crise (Brutal/ Imposé)	Equipe interne avec des spécialistes.

Tableau 16 : Les styles de conduite du changement (Autissier et Moutot 2003, p. 101)

- **La direction/coercition** : Elle « est plus particulièrement indiquée dans les changements de crise. (...) L'action de conduite du changement va alors consister à diagnostiquer la situation et trouver rapidement une solution. L'exigence de réponse fait qu'il est préférable de centraliser les responsabilités et de limiter les échanges tout en ne perdant pas de vue qu'il est nécessaire de comprendre les origines du dysfonctionnement en interviewant et en tenant compte des avis des acteurs compétents. Cela suppose le recours à l'autorité personnelle d'un responsable chargé de définir clairement l'orientation de la solution et la manière de la déployer. Nous sommes alors dans une configuration où un chef de projet prend le leadership et suit toutes les actions en veillant à la réussite de ces dernières qui rend légitime cette prise de pouvoir. Ce mode de fonctionnement ne dure que le temps de la résolution de la crise pour revenir ensuite à des méthodes plus participatives. Dans sa forme la plus extrême, la direction peut déboucher sur la coercition, qui correspond à un changement imposé par l'autorité hiérarchique formelle. Il s'agit d'une utilisation explicite du pouvoir qui peut s'avérer nécessaire lorsque l'organisation n'arrive pas à trouver une solution par ses dispositifs de co-participation et co-décision. » (Autissier et Moutot 2003, p. 104-105).

Ces différents styles de conduite du changement ne sont pas exclusifs. On peut les retrouver pour le traitement d'un même changement.

En fonction du type de changement, du tissu culturel de l'entreprise et de l'adhésion des acteurs, il est parfois nécessaire de changer de style de conduite du changement. « *Le tissu culturel de l'entreprise est une forme d'invisible social. Il n'est pas formalisé dans des documents, mais simplement perçu au travers de conversations ou de certaines pratiques. C'est un ensemble de codes et règles implicites que les acteurs utilisent pour se représenter leur environnement et conduire leurs actions de telles manières que celles-ci soient acceptées et valorisées par les autres membres. Johnson et Scholes (1997) définissent cette notion de tissu culturel comme « une représentation des croyances implicites d'une organisation et des manifestations physiques de sa culture ».* Le tissu culturel est composé de sept éléments qui sont les routines et les rites, les mythes, les symboles, les structures de pouvoir, les structures organisationnelles, les systèmes de contrôle et le paradigme » (Autissier et Moutot 2003, p. 105).

Elément	Définition
Les routines	Les routines définissent les manières d'agir des membres de l'organisation entre eux et à l'extérieur lorsqu'ils représentent leur entreprise. Elles constituent les règles de l'interaction sociale des membres entre eux. Elles conditionnent l'intégration d'une nouvelle personne au groupe qui valide et promeut ces mêmes règles.
Les rites	Les rites sont des événements qui ponctuent la vie sociale de l'organisation pour signifier ce qui est le plus important. Ils constituent des repères chronologiques de l'appartenance au groupe.
Les mythes	Les mythes mettent en valeur certains événements, objets ou personnes pour établir un lien entre un moment important et le présent. Les mythes constituent des références qui forcent le respect et orientent la conduite présente de chacun des membres.
Les symboles	Les symboles sont des représentations codées de l'état d'esprit de l'organisation. Les symboles se repèrent dans le vocabulaire, l'habillement, l'organisation spatiale des lieux et des bureaux, la décoration, les attributions du pouvoir (voiture, voyage, etc.).
Les structures de pouvoir	Les structures de pouvoir représentent les lieux réels de pouvoir et de décision au-delà des organigrammes officiels. Il s'agit de définir ceux qui disposent d'une forte légitimité pour se faire entendre et faire passer les messages.
Les structures organisationnelles	Les structures organisationnelles décrivent la manière dont l'organisation affecte des zones de responsabilité à ses lignes hiérarchiques. Cela permet également de voir le degré de liberté de chacun.
Les systèmes de contrôle	Les systèmes de contrôle précisent les éléments sur lesquels l'organisation se focalise pour déterminer sa performance. Ces critères donnent aussi des indications aux acteurs sur la manière dont ils doivent se comporter pour être appréciés des instances décisionnelles.
Le paradigme	Le paradigme est une synthèse des composantes principales, il formalise les valeurs fortes qui conditionnent les comportements et l'état d'esprit des acteurs. Dans tout programme de changement, il est primordial d'identifier cette notion pour déterminer le style de conduite de changement à mettre en œuvre.

Tableau 17 : Les éléments du tissu culturel d'une entreprise (Autissier et Moutot 2003, p. 105 - 107)

D'après Autissier et Moutot (2003, p. 107), si les composantes du paradigme dépendent davantage des rites et routines, des mythes et des symboles, le style de conduite du changement devra plutôt être orienté vers la collaboration et l'éducation des acteurs qui portent ces éléments. Ceci s'explique par le fait que ces notions sont davantage de nature sociologique qu'organisationnelle et que leur évolution ne peut se faire qu'avec le plein accord des acteurs eux-mêmes. Par contre, si le contenu du paradigme dépend davantage des structures de pouvoir, des structures organisationnelles et des systèmes de contrôle, le style de conduite du changement devra être orienté vers des pratiques directives et interventionnistes. Même si les décisions doivent être acceptées par les différents acteurs, les choix sur les structures de pouvoir, l'organisation et les systèmes de contrôle doivent être entérinés par les instances hiérarchiques et légitimes. D'après Autissier et Moutot (2003, p. 108), la conduite du changement ne peut être étudiée indépendamment du contexte social dans lequel se produit le changement. Ainsi, nous allons nous attacher à poursuivre notre étude par une analyse des comportements des acteurs en fonction des étapes d'un projet.

5. L'appropriation des différents acteurs d'un projet

L'appropriation des différents acteurs d'un projet tout au long de son cycle de vie peut être étudiée à la lumière des travaux de Bareil *et al.* (2001), repris par Lemaire (2003) puis par Carton *et al.* (2005, p. 104-105) présentant les différents types de trajectoire d'appropriation, en fonction des acteurs, en fonction des étapes d'un projet ERP. Cinq phases ont été distinguées au cours du projet ERP, suivant lesquelles les comportements des acteurs diffèrent. A partir des travaux de Bareil *et al.* (2001) sur les utilisateurs finaux, Carton *et al.* (2005, p. 104-105) nous proposent le tableau ci-après.

	Equipe projet	Expert externe	Utilisateur final
Annonce projet	Période d'immersion dans le projet → forte appropriation du projet	Tensions, période de négociations contraignant les acteurs à s'approprier le projet	Indifférence → pas d'appropriation
Concrétisation projet	Forte appropriation du projet	Forte appropriation du projet	Augmentation de la préoccupation → amorce d'appropriation

Tableau 18 : Evolution de l'appropriation des acteurs en fonction des étapes d'un projet ERP (Carton *et al.* 2005, p. 105)

	Equipe projet	Expert externe	Utilisateur final
Démarrage projet	Période de fortes tensions où de nombreux résultats du projet vont apparaître	Période de fortes tensions où de nombreux résultats du projet vont apparaître	Préoccupation élevée → très forte appropriation
Stabilisation	Stabilisation de l'appropriation / d'autres projets sont en vue, donc d'autres préoccupations	Stabilisation de l'appropriation / d'autres projets sont en vue, donc d'autres préoccupations	Souhait de partager l'expérience / → stabilisation du degré d'appropriation, sauf pour les personnes partageant l'expérience
Après-projet	Appropriation au niveau individuel Capitalisation des connaissances		Amélioration du progiciel A → renforcement de l'appropriation pour les personnes manifestant un intérêt pour cette amélioration

Tableau 18 : Evolution de l'appropriation des acteurs en fonction des étapes d'un projet ERP (Carton *et al.* 2005, p. 105)

Pour la suite de notre recherche, il serait intéressant de vérifier à partir des études de cas longitudinales ces différents types de trajectoire d'appropriation, en fonction des acteurs.

Conclusion

Que le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS résulte d'un changement imposé par l'environnement interne ou externe ou généré par une action volontaire ou encore diffusé d'une manière progressive ou brutale, il est une affaire d'individus, dès lors qu'il s'insère au sein du système organisationnel où vivent et interviennent des acteurs en interaction. Il est alors nécessaire de s'intéresser aux rôles des différents acteurs organisationnels et notamment des managers intermédiaires qui vont jouer un rôle important dans la conduite des projets d'adoption des normes internationales et du changement induit et *de facto* dans l'appropriation de cet outil de gestion.

Pour appréhender le long processus d'appropriation, nous avons fait le choix de présenter un modèle intitulé « Le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS au sein des organisations » que nous allons décrire dans la partie suivante. « *C'est un schéma qui, pour un champ de questions, est pris comme représentation abstraite d'une classe de phénomènes plus ou moins habilement dégagés de leur contexte par un observateur pour servir à l'investigation et/ou à la communication* » (Roy 2008, p. 167). Ce modèle comporte six phases et est marqué par deux périodes. Il permettra de décrire les activités des acteurs dans le temps et de formuler des propositions ayant pour objectif notamment de limiter les réflexes des acteurs présentés par De Geuser et Fiol (2002) visant à :

- simplifier la situation par un repli sur ses certitudes, par une vision étroite de la situation, par le filtre réaliste et par la logique d'opinions et de jugements de valeur ;
- simplifier le processus de décision par une mentalité solution, par la fuite dans l'action et dans l'agitation, par la recherche de consensus voire la paralysie de la situation.

Ces réflexes peuvent induire des situations de crise dans les organisations et méritent une attention toute particulière pour les réduire et favoriser l'inscription sociale de notre outil de gestion.

**PARTIE 3 : OBSERVATION ET
INTERPRETATION DES PRATIQUES
D'APPROPRIATION**

La troisième et dernière partie reflète une mise en perspective théorique tentant de lier les données contextuelles issues de notre recherche avec les concepts que nous avons énoncés en amont dans les deux premières parties. Elle conduit à la proposition d'un schéma temporel, représenté ci-après en figure 14, intitulé « *Le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS au sein d'une organisation* ». Il est issu de la confrontation des observations conduites lors des deux études de cas et des travaux de Lewin (1947), Vas (2002), Godowski (2004) et de De Vaujany (2005). Nous avons repris les postulats des quatre modèles que nous avons tenté de rassembler dans un modèle intégrateur qui se propose de suivre au cours du temps l'évolution conjointe de l'outil et de l'organisation. Ce schéma servira de référent dans le cadre de notre recherche. Il est marqué par deux grandes périodes :

- L'introduction du référentiel IAS/IFRS ;
- La mise en œuvre du référentiel IAS/IFRS.

La troisième partie comporte deux chapitres. Dans le premier, nous nous sommes attaché à décrire la période d'introduction du référentiel IAS/IFRS dans l'organisation. En effet, le référentiel IAS/IFRS est un objet de gestion offrant une grande flexibilité interprétative qui, lors de son premier contact avec l'organisation, est une sorte de coquille vide qui va se remplir des usages et des interprétations des utilisateurs veillant à son adaptation en vue de la première conversion des comptes au référentiel IAS/IFRS. Le premier chapitre sera constitué de trois sections qui viseront à décrire les phases de la période d'introduction des normes internationales : les phases d'initiation, d'adoption et d'adaptation.

Passée la période d'introduction du référentiel, tout reste à faire au titre de l'appropriation de l'outil dans la communauté en charge du processus de consolidation. En effet, nous avons expliqué, dans le deuxième chapitre, qu'en début de période de mise en œuvre, l'outil subit une large diffusion dans l'organisation. Il est alors l'objet de multiples « ré-appropriations » au sens de De Vaujany, qui doivent le conduire à rentrer dans certaines routines d'utilisation. Le deuxième chapitre présente en trois sections les différentes phases de la période de mise en oeuvre des normes internationales : les phases d'acceptation, de routinisation et d'intégration. Ces phases permettent de réduire la distance outil/organisation.

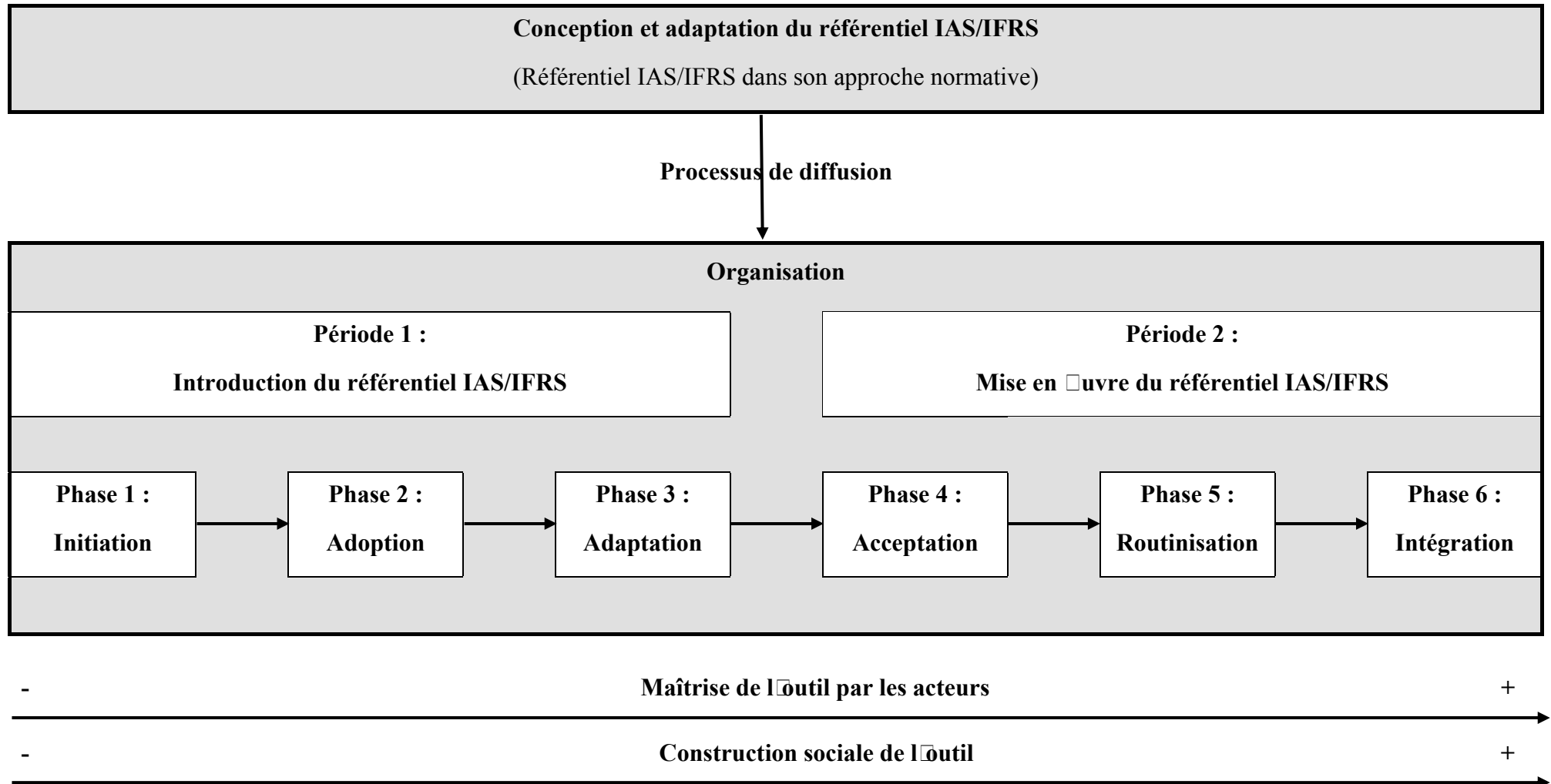


Figure 14 : Le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS au sein d'une organisation

La troisième partie permet de mettre en lumière les mécanismes par lesquels le référentiel IAS/IFRS s'insère progressivement dans le quotidien d'un employé, trouve progressivement une inscription sociale, s'insère dans un système de rôle de l'organisation, voire parfois le modifie. Ainsi, nous tenterons de répondre aux questions posées par De Vaujany (2005, p. 25) que nous avons adaptées à notre contexte de recherche :

- Que devient le référentiel IAS/IFRS dans les mains des acteurs qui l'instrumentent ?
- Comment est-il rendu « propre » ou « impropre » à un usage « socio-politique », « psycho-cognitif » ou « rationnel » ?
- Autrement dit, comment est-il approprié par les acteurs de l'organisation ?

CHAPITRE 5 : INTRODUCTION DU REFERENTIEL IAS/IFRS

Introduction

Selon Demaria (2008), la première application du référentiel IAS/IFRS a engendré un changement important dans les pratiques de la comptabilité. Les groupes ont été dans l'obligation d'organiser l'appropriation de ce nouvel outil de gestion. Pour réaliser son introduction, les groupes ont respecté dans un premier temps les trois phases de la période de mise en œuvre du référentiel IAS/IFRS :

- **La phase d'initiation** marque la première rencontre de l'outil avec l'organisation dans la logique d'une éventuelle adoption. Une première interprétation de l'outil est conduite par un groupe restreint d'acteurs qui identifie les enjeux liés au passage au référentiel IAS/IFRS, évalue les impacts de son application et initie le projet de conversion des comptes aux normes internationales représentant « *un cadre d'analyse pour identifier de nouvelles logiques d'action* » (Magakian 2006, p. 155) ;
- **La phase d'adoption** permet une appropriation progressive du référentiel IAS/IFRS par une partie des membres de la structure organisationnelle mise en place pour conduire la conversion des comptes aux normes IAS/IFRS : le comité de pilotage (COPI) et le groupe projet. L'identification des normes applicables et l'évaluation des impacts comptables et financiers ont contribué à donner un premier statut à l'outil ;
- **La phase d'adaptation** marque un travail d'interprétation du référentiel IAS/IFRS par tous les acteurs de la structure organisationnelle mise en place, y compris les ateliers par norme ou corps de normes. Les acteurs travaillent par thématique et participent à la rédaction des procédures de consolidation et au manuel groupe, véritable référentiel comptable interne. « *Le référentiel peut être défini comme un ensemble d'éléments organisés qui permet à chaque individu de se repérer, s'identifier ou se différencier par rapport à des principes, des connaissances, des pratiques pour agir, intervenir, prendre des décisions, faire des choix. C'est, en quelque sorte, la matrice de base, le modèle interne de l'individu, posé comme repère stabilisateur* » Bec et al. (2007, p. 113).

Des risques de confusion entre les phases du processus d'appropriation et les phases du projet de conversion nous semblent possibles. Il convient de les prévenir en précisant que, pour faciliter l'appropriation des normes internationales, les groupes ont dû développer dans

un premier temps des projets internes mobilisant hommes et ressources. Ces projets sont marqués par des phases successives : pré-diagnostic, diagnostic, préparation et conversion. Les phases du projet de conversion peuvent coïncider avec les phases du processus d'appropriation, étant donné que le projet est un véritable support d'appropriation du référentiel IAS/IFRS. Toutefois, la portée de notre étude se focalise sur le processus cognitif, comportemental et social, d'appropriation des normes internationales et non pas sur le projet de conversion des comptes au référentiel IAS/IFRS.

Dans un premier temps, nous allons décrire chacune des phases de la période d'introduction du processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS en nous appuyant sur nos observations conduites au sein des groupes A et B ayant produit leurs comptes consolidés selon le référentiel IAS/IFRS, suite aux évolutions des obligations réglementaires pour le Groupe A (changement prescrit) et à une décision de gestion (changement adaptatif) pour le Groupe B.

Ensuite, nous procéderons à une mise en perspective théorique tentant de lier les données contextuelles issues de notre recherche avec les concepts mobilisés dans nos travaux.

Pour finir, nous analyserons les situations observées et tenterons de formuler des propositions qui devront être contextualisées. Notre système de propositions se fonde essentiellement sur les travaux de Carton *et al.* (2005) sur l'appropriation des outils de gestion informatisés. Nos observations ont permis de mettre en évidence des similitudes dans nos observations respectives. Elles tiennent à la nature même de nos travaux qui portent sur l'appropriation des outils de gestion.

Section 1 : Phase d'initiation

La phase d'initiation marque la première rencontre de l'outil avec l'organisation dans la logique d'une éventuelle adoption.

Les normes nous apparaissent quasi-incontournables pour certains groupes internationaux. Leur adoption résulte de l'application de contraintes réglementaires ; ils bénéficient ainsi d'une perspective rationnelle de l'usage de l'outil. D'autres, non soumises à l'application obligatoire, choisissent de les adopter pour lever des capitaux, pour favoriser la comparabilité de leurs états financiers, etc. Ainsi, pour certains groupes, il reste une liberté d'adoption qui sera appréciée d'un point de vue stratégique par les acteurs-décideurs contribuant à cette phase.

Que l'adoption future du référentiel comptable soit obligatoire ou facultative, un premier travail d'interprétation de l'outil doit être conduit en vue d'identifier les enjeux de son adoption, les impacts de son application et les modalités de son appropriation.

1. Une première lecture des observations empiriques

Nous allons décrire les pratiques des groupes A et B lors de la phase d'initiation en nous appuyant sur l'étude documentaire et les différents entretiens réalisés auprès des acteurs internes de chacune des organisations.

1.1. La phase d'initiation dans le Groupe A

La phase d'initiation du processus d'appropriation coïncide avec la période de temps consacrée à la phase de « pré-diagnostic » du projet de conversion des comptes du Groupe A aux normes IAS/IFRS.

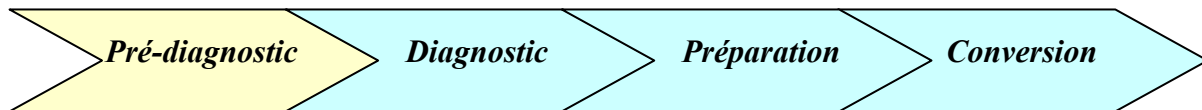


Figure 15 : Les phases du projet de conversion des comptes du Groupe A aux normes IAS/IFRS

La phase de pré-diagnostic pour le Groupe A a eu pour objectif d'identifier les enjeux liés au passage au référentiel IAS/IFRS et de présenter les impacts de son application.

En effet, le Directeur comptable du Groupe A, manager du projet d'introduction du référentiel IAS/IFRS, nous a indiqué que cette phase correspondait essentiellement à une prise de connaissance du contexte d'adoption du référentiel comptable.

Entretien du 07/08/2008 □ Groupe A

DJM : Le pré-diagnostic, c'était surtout une prise de connaissance un peu de quelle était la taille de l'entreprise, quelle était l'activité, c'était un peu pour essayer de cerner la charge que pouvait représenter un groupe de la taille de A sur un projet tel que celui-là. C'est-à-dire que ce n'était pas encore le diagnostic réellement des impacts du passage aux IFRS. C'était plutôt une prise de connaissance du groupe.

La phase de pré-diagnostic a été conduite par le consultant sollicité à cet effet par le Groupe A et les conclusions ont été présentées en avril 2003. L'étude réalisée a mis en évidence la complexité du projet de passage aux normes IAS/IFRS, compte tenu de l'activité, de la structure du Groupe A, de la nature et du contenu de l'information financière, ainsi que du projet de migration du système d'information. Elle a permis d'identifier les impacts

techniques comptables décrits dans l'annexe 10 intitulée « Projet de conversion des comptes du Groupe A aux normes IAS/IFRS ». Le pré-diagnostic a fait également apparaître que le passage aux normes internationales allait :

- modifier la conception même de l'information financière de l'entreprise (processus de clôture, délais et fréquence de production, etc.) ;
- impacter le système d'information ;
- nécessiter la formation des collaborateurs.

Au terme de cette phase, le Groupe A a donc décidé de conduire le projet de conversion aux normes IAS/IFRS suivant une méthodologie projet, comme le stipule le rapport annuel de 2003, du Groupe A. « Afin de mettre en oeuvre ce chantier, A applique une méthodologie projet sous la responsabilité du Directeur des Services Comptables, sous la supervision du Directeur des affaires financières ». De plus, le Groupe A a pris la décision de conduire le projet de conversion avec le support d'un consultant (celui sollicité pour le pré-diagnostic), tant dans la gestion du projet que pour le support technique en IFRS, ainsi que l'a précisé le Directeur comptable.

Entretien du 14/12/2007 □ Groupe A

ACD : Quel est le rôle du consultant ?

DJM : Ils ont joué le rôle à la fois de support technique, c'est-à-dire qu'ils nous apportaient la connaissance technique, et puis de gestion de projet. (...) C'est-à-dire que le support technique, c'était la compétence IFRS. C'est eux qui assuraient les formations, etc. En gestion de projet, ils nous ont donné les outils avec les tableaux de suivi d'avancement des groupes de travail. Ils nous ont donné aussi une assistance dans l'organisation des différentes étapes du projet.

Il a également avancé diverses raisons ayant conditionné cette décision de recourir à un consultant.

Entretien du 07/08/2008 □ Groupe A

ACD : Pourquoi n'avez-vous pas initié vous-même ce projet ?

DJM : On n'a pas essayé de l'initier nous même parce que déjà, il se trouve que, fin 2003, c'était le début de la crise aux Etats-Unis et que déjà, à l'époque, je n'avais pas de collaborateur sur la conso. Je faisais la conso et je savais que je n'avais pas les ressources pour mener un projet de cette ampleur. Et puis, rapidement, on s'est rendu compte qu'on avait besoin, en plus, non seulement de ressources, mais aussi d'expertise sur les IFRS, que seul un gros cabinet pouvait nous apporter. Il nous est apparu qu'il fallait faire appel à quelqu'un pour nous apporter cette expertise IFRS qu'on n'avait pas.

Entretien du 13/10/2006 □ Groupe A

ACD : Pourquoi avez-vous eu recours aux prestations d'un consultant ?

DJM : Parce qu'il y avait une question de timing, de définition du périmètre du projet, de coût, de ressources, etc.

Les raisons étaient liées au manque de ressources humaines pour la réalisation de la consolidation, au *timing* du projet de conversion et à un besoin d'expertise sur les normes internationales.

Quant à la responsabilité du projet de conversion, ainsi qu'indiqué dans le rapport annuel de 2003 du Groupe A, elle a été confiée au Directeur des Services comptables, c'est-à-dire, au Directeur comptable, DJM et la supervision du projet, au Directeur des affaires financières. En effet, la matrice RASCI, présentée dans le deuxième chapitre de nos travaux dans la partie intitulée « La sélection de l'échantillon » (5.2.), met en lumière la responsabilité de DJM dans le projet de conversion par la présence de A (Autorité) et de R (Responsabilité de la réalisation du projet - Rp) ou responsabilité de la réalisation d'activités du projet (Ra).

Le Directeur des affaires financières et le Directeur comptable ont été désignés par le Président du Directoire, ainsi que le confie le manager du projet d'introduction du référentiel IAS/IFRS.

Entretien du 07/08/2008 □ Groupe A

ACD : Qui avait décidé de confier la responsabilité et la supervision à ces personnes ?

DJM : Eric Marée, le Président du Directoire, puisque le Comité d'audit n'était pas formellement réuni, sinon, c'est une décision qui aurait dû être prise par le Comité d'audit. Il était en cours de constitution.

DJM a également précisé les motivations de cette désignation.

Entretien du 07/08/2008 □ Groupe A

ACD : Pourquoi avez-vous été désignés ?

DJM : Parce que ça paraissait naturel, sachant que c'était moi qui avais la responsabilité de la consolidation et que je reportais au Directeur financier et que c'était le Directeur financier qui avait la responsabilité de la communication financière.

Au niveau du pré-diagnostic, il n'y avait pas encore une prise de conscience de l'impact d'un passage aux IFRS. C'est dire que, comme ça a été plusieurs fois mentionné, dans beaucoup de groupes, le passage aux IFRS a été au départ pressenti comme une problématique de comptable, en disant, c'est juste un passage, un changement de norme comptable, ça concerne les comptables et les impacts sur la

communication financière, sur les process de l'entreprise, étaient très largement sous-estimés. Donc, ça paraissait un projet comptable, donc c'est le service comptable qui devait s'en occuper.

Outre la légitimité de la désignation du Directeur comptable du Groupe A, en qualité de responsable du projet de conversion, par son niveau de responsabilité dans le processus de consolidation, cette nomination tenait également à la qualification du projet. En effet, lors de la phase « pré-diagnostic », il était perçu comme un projet exclusivement comptable. Ce n'est qu'ultérieurement que la portée du changement a été appréciée dans sa réelle dimension.

Après avoir décrit les pratiques du Groupe A, nous allons présenter celles du Groupe B, qui s'inscrivent dans une échelle de temps plus restreinte.

1.2. La phase d'initiation dans le Groupe B

Cette phase n'a pas été particulièrement marquée dans le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS en raison de la volonté du Groupe B d'adopter dans un laps de temps très bref les normes internationales. En effet, le « Group Financial Controller » nous a indiqué que la conversion avait été conduite en quatre mois.

Entretien du 30/10/2006 □ Groupe B

VG : (...) Nous, ce qui est fou, c'est qu'on l'a plus ou moins absorbé en quatre mois, on a fait forcément un peu des raccourcis.

Le « Chief Accountant » a confirmé les conditions du passage aux IFRS.

Entretien du 03/12/2007 □ Groupe B

ACD : Comment avez-vous appris que le référentiel IFRS allait être appliqué ? Par qui ?

FI : Je pense, si je me rappelle bien, que c'est VG qui me l'a dit, mais c'est notre Directeur financier qui a officialisé l'annonce en mettant des délais. Il y a eu une réunion en disant : voilà, il faut qu'on passe aux IFRS, il faut que ce soit fini pour septembre, il faut qu'on présente les chiffres pour septembre. (...)

Il a également exprimé le sentiment de crise qui a été connu durant la conversion des comptes aux normes internationales.

Entretien du 03/12/2007 □ Groupe B

ACD : Comment qualifieriez vous le changement induit par le référentiel IFRS ?

FI : C'est un peu un sentiment de crise. Il fallait le faire rapidement. Le problème, c'est que, quand on ne sait pas comment ça marche, on pense qu'on peut le faire rapidement. Le challenge, c'était de sortir les comptes conso en IFRS en septembre, pour faire une introduction en bourse à la fin de l'année.

Donc, il a fallu s'investir énormément là-dedans, donc effectivement, on était plutôt dans une situation de crise du fait de ce changement-là pour qu'au mois de septembre on fasse un reporting en IFRS, et en plus audité par la suite avec montage de dossier, etc. (...).

Le Groupe B a préféré ne pas recourir aux prestations de service proposées par les cabinets pour la conversion aux IFRS, comme nous l'avons indiqué le « Group Financial Controller ».

Entretien du 30/10/2006 □ Groupe B

VG : (...) Les deux autres cabinets (...) ont essayé de récupérer une mission de transition très chère qu'on a refusée. En fait, ils sont faits en « batterie standard » et tous leurs questionnaires classiques qui sont hyper lourds (une centaine de pages). Pour l'adaptation au cas concret de l'entreprise, ça se fait en interne. En fait, on est passé par un formateur (...) spécialisé en IFRS et on lui posait des questions, mis à part au départ pour la présentation des états financiers, qui était un peu générale : après, le reste, c'était vraiment des « trucs » qu'on avait déjà cherchés en amont.

Le projet d'introduction du référentiel IFRS a donc été initié par un groupe restreint d'acteurs internes et avec le support technique d'un consultant bien connu par le « Group Financial Controller » puisque son parcours professionnel l'a conduit à exercer dans ce cabinet d'audit de renom.

Entretien du 30/10/2006 □ Groupe B

ACD : Avez-vous constitué une équipe projet ?

VG : Non. En fait, l'équipe projet, c'était l'équipe en place : le formateur, qui nous a aidé quand même pas mal. Quand on avait une question avec un avis à trancher, on lui a demandé. Il nous a fait un petit mémo, en plus de la formation. Sinon, c'était moi, plus les contrôleurs financiers. En plus de leur travail, ils ont fait ça. (...)

Un mode projet a été retenu et mis en place, mais sans aucune formalisation. En effet, le « Chief Accountant », a précisé que le groupe avait approché « un peu artisanalement » les normes internationales.

Entretien du 03/12/2007 □ Groupe B

Dans les entreprises, ils ont monté des cellules de travail : nous, on a fait ça un peu artisanalement.

Par ailleurs, le « Chief Financial Officer » a désigné un responsable du projet, il s'agit du « Group Financial Controller », ainsi que nous l'avons relaté le « Chief Accountant ».

Entretien du 03/12/2007 □ Groupe B

ACD : Pourquoi M. VG a-t-il été le maître d'œuvre ?

FI : Techniquement parlant, c'est lui qui ressortait du lot vis-à-vis des autres personnes, sans forcément les mettre en dessous et c'est vrai que ça l'intéressait, les IFRS. C'est lui qui s'y est mis dessus en premier. Comme c'est lui qui commençait à faire un peu de la conso et faisait le contrôleur groupe, c'est lui qui a été plus ou moins mis par notre Directeur financier pour gérer les IFRS.

ACD : Connait-il déjà le référentiel IFRS ?

FI : Non, comme nous, mais c'est le Directeur financier qui lui a demandé d'être le chef d'orchestre de tout ça, et donc, c'est pour ça qu'il s'est attaché aux points principaux par rapport à notre activité et en discutant effectivement avec l'auditeur pour voir là où on devait aller.

En effet, la matrice RASCI présentée dans le chapitre deux (partie 5.2. intitulée « La sélection de l'échantillon ») met en lumière la responsabilité de VG dans le projet de conversion par la présence de R (Responsabilité de la réalisation du projet - Rp □ ou responsabilité de la réalisation d'activités du projet □Ra).

La légitimité de la désignation du « Group Financial Controller », VG, en qualité de responsable du projet de conversion, a tenu au fait qu'il avait été le premier acteur dans le groupe à présenter un intérêt pour les normes internationales. De plus, ses études en école de commerce, son expérience en cabinet d'audit et sa volonté de participer activement au projet à conduire malgré son incertitude, pourraient donner à penser qu'il était un acteur à même de faire face aux aléas du projet à conduire et aux risques associés. En effet, il a indiqué qu'« il y avait un besoin, il a fallu prendre le taureau par les cornes et du coup, voilà », il a accepté de relever le défi du passage aux IFRS. « C'était un gros enjeu ».

Le projet d'introduction du référentiel IAS/IFRS a également été perçu, au sein du Groupe B, comme un projet exclusivement comptable, ainsi que l'a précisé le « Group Financial Controller ».

Entretien du 07/05/2007 □ Groupe B

VG : (...) Concrètement, les IFRS, c'est le problème de la compta

Cette approche a été également confirmée par l'« IT Director ».

Entretien du 03/12/2007 □ Groupe B

BJP : (...) c'est un projet comptable, purement comptable (...).

2. L'interaction entre la théorie et les données empiriques

A partir des pratiques observées et de nos connaissances théoriques, nous allons présenter les objectifs dévolus à la phase d'initiation du processus d'appropriation en précisant les acteurs impliqués et les activités conduites.

2.1. Une première perception de l'outil

La phase d'initiation du processus d'appropriation s'apparente à la phase que De Vaujany (2005) qualifie de « pré-appropriation » dans le modèle d'appropriation par un collectif décrit dans la section 1 du chapitre quatre (partie 2.4.1. intitulée « Le processus d'appropriation par un collectif »). A cet instant, l'outil de gestion est l'objet d'une première interprétation par quelques rares individus.

En s'adossant aux travaux de Carton *et al.* (2005, p. 97) sur l'appropriation des objets de gestion informatisés, il apparaît que ce groupe restreint d'acteurs doit assurer, au niveau socio-politique, la représentativité sociale, politique ou encore structurelle des personnes qui participeront au processus de consolidation en IFRS. A la lumière de cette proposition, il semble important, pour le bon déroulement du processus d'appropriation de l'outil, que l'implication des personnes représentant les différents types d'utilisateur, des personnes reconnues, écoutées, faisant l'objet d'un consensus, s'opère dès la phase d'initiation.

Enfin, pour mieux cerner la distance entre l'outil et l'organisation aux premiers instants de la phase d'initiation du processus d'appropriation, les travaux de David (1996) peuvent être mobilisés. Lors de ce premier contact entre l'outil et l'organisation, le référentiel IAS/IFRS ne représente qu'un ensemble de textes officiels pour les acteurs en charge de cette étape (annexes 1 et 2). Ainsi, le degré de contextualisation interne de l'outil s'avère faible. Nous constatons alors une forte distanciation entre l'outil et l'organisation au sens de David (1996).

La coquille vide que constitue l'outil au début du processus d'appropriation commence en phase d'initiation par se remplir des raisons pour lesquelles il a été mobilisé, des premières justifications de l'action commune, c'est-à-dire d'un ensemble de symboles et de sens partagés. Ainsi, la constitution d'un collectif assurant la représentativité des personnes qui participeront au processus de consolidation en IFRS devrait conduire à rendre efficace dès la phase d'adoption l'action pratique des acteurs. En effet, « *il n'y a pas d'action sans sémantique de l'action* » (Martin 2006, p. 35).

2.2. Une méthodologie d'introduction de l'outil

Lors de cette première approche, le référentiel IAS/IFRS est une innovation comptable, au sens de Lafontaine (2003), telle que décrite dans le chapitre trois dans la section 1 intitulée « Le référentiel IAS/IFRS, une innovation managériale et comptable ? ». Il modifie l'ordre du présent. Il est perçu comme nouveau et complexe en raison de l'incertitude, l'instabilité et la multidimensionnalité du phénomène approché.

La phase d'initiation va alors contribuer à la compréhension, à l'interprétation du problème isolé de l'introduction des normes internationales dans l'organisation et à la détermination des ressources à affecter. Pour y parvenir, une méthodologie d'introduction de l'outil s'avère importante.

En raison de la complexité de l'outil de gestion et des changements induits par son adoption, la réponse appropriée en cette phase de « pré-appropriation » est la conception et la mise en place d'une nouvelle organisation fondée sur un « mode projet ». En Effet, les travaux de Bassetti et Groff (2006) présentés dans le chapitre quatre (section 3 intitulée « Le mode d'organisation du processus d'appropriation ») montrent que le « mode projet » est plus adapté que le « mode opération », étant donné que ce dernier correspond à un fonctionnement de l'entreprise qui est essentiellement répétitif, réversible et stable. Quant au mode « projet », il constitue une réponse aux situations complexes telles que l'adoption du référentiel IAS/IFRS.

Demaria (2008, p. 255) souligne dans ses travaux doctoraux que, sur les neuf exemples d'entreprises étudiés, sept ont dû gérer un projet IFRS et conclut que « *la première application des normes comptables internationales a marqué un changement profond de la manière de pratiquer la comptabilité et la consolidation au sein des groupes français. Cette transformation a nécessité la réflexion et la participation de nombreux acteurs du groupe. Pour cela, les entreprises ont mis en place, de manière plus ou moins formelle, ce que l'on peut qualifier de projet IFRS* ».

Ainsi la phase d'initiation du processus d'appropriation emprunte les activités de phase d'initiation du modèle de Vas (2002) présenté dans le chapitre quatre (section 1 intitulée « Vers un modèle d'appropriation »). Adaptées au processus d'appropriation, les activités correspondent au lancement du projet de conversion où l'on décide de planifier le projet et de le démarrer.

La phase d'initiation est importante pour l'engagement dans le changement dans la mesure où au cours de cette étape le groupe restreint d'acteurs va s'intéresser à une multitude

d'informations et interpréter ensuite les problèmes sous un angle plus positif et plus contrôlable.

Le temps consacré à cette phase est de nature à favoriser l'engagement dans l'action de changement. Cependant, si le groupe restreint d'acteurs ne dispose pas d'informations suffisantes et du temps nécessaire pour définir le problème, il ne peut pas être en mesure de reconnaître les solutions potentielles à ce problème (Stropford et Baden-Fuller, 1994).

Selon Dutton et Duncan (1987), la stratégie de changement dépend de facteurs tels que le degré d'urgence et la faisabilité de la solution. Pour ces auteurs, l'évaluation de l'urgence prend en compte les éléments suivants :

- la menace que représente le problème,
- la pression du temps,
- la visibilité du problème en interne et en externe ou encore,
- le degré d'implication du top management, qui rend plus ou moins urgent le problème.

La faisabilité de la solution, quant à elle, est identifiable par deux facteurs : la connaissance des moyens nécessaires et leur disponibilité. Ainsi, selon Dutton et Duncan (1987), le croisement entre l'urgence et la faisabilité peut aboutir à quatre situations possibles :

- 1. urgence et faisabilité faibles : l'organisation ne s'engage pas dans le changement,
- 2. urgence faible et solutions faisables : la réponse de la part de l'organisation sera opportuniste et l'ampleur du changement dépendra des ressources disponibles,
- 3. problème urgent et solution infaisable : l'organisation doit, soit minimiser le problème, soit approfondir sa compréhension,
- 4. urgence et faisabilité élevées : l'engagement dans un changement est de type réorientation et implique une reformulation de la stratégie existante.

En outre, Dutton et Duncan (1987) introduisent une autre variable : l'engagement dans le changement à établir. Ainsi, si l'engagement des dirigeants est fort, ils auront tendance à amener l'organisation vers une réorientation. Inversement, si leur engagement est moindre, le type de changement mis en oeuvre sera moins radical.

Au niveau socio-politique, selon Carton *et al.* (2005), de nombreux travaux portent sur l'importance d'une forte implication de la direction générale dans un projet. « Les

dirigeants doivent guider l'opération d'ensemble, encourager les initiatives locales, indiquer de manière explicite et claire le type d'organisation souhaitée, et définir les étapes de réalisation correspondantes. Leur soutien tout au long du projet et particulièrement en amont joue un rôle capital dans la réussite du projet (Fichman 2000 ; Eder et al. 1998 ; Bingi et al. 1999). La direction d'une organisation peut donc contribuer au processus d'appropriation des futurs utilisateurs si, lors de la phase de pré-implantation, elle se positionne clairement par rapport au projet et explicite ses attentes et ses objectifs » (Carton et al. 2005, p. 97).

2.3. La désignation du management du projet

La phase d'initiation conduit à la désignation d'un acteur en charge de la gestion du projet d'introduction du référentiel IAS/IFRS. C'est un cadre intermédiaire au sens des travaux de Floyd et Wooldridge (1990, 1997) et de Fabi *et al.* (1999). Par ailleurs, selon Couleau-Dupont et Demaria (2009), pour assurer le suivi du changement de référentiel comptable, le manager du projet de conversion est le responsable de la consolidation avec l'appui, selon les entreprises, du responsable normes et procédures. Ce sont des cadres intermédiaires qui sont directement rattachés à la Direction financière, elle-même dépendante de la Direction générale. Ils travaillent sous le contrôle de la Direction financière et des Commissaires Aux Comptes (CAC).

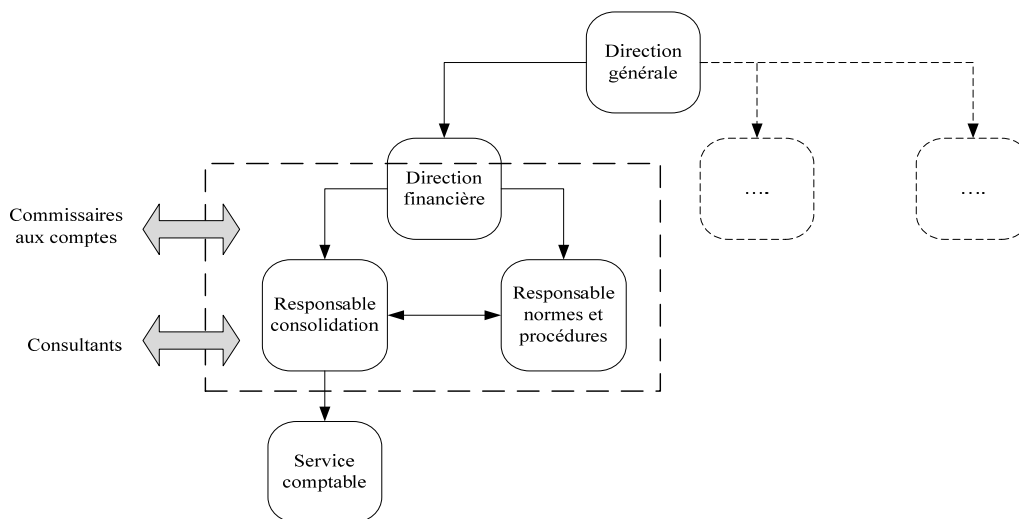


Figure 16 : La position hiérarchique des managers du projet d'introduction du référentiel IAS/IFRS

« Pour mener à terme un projet, le chef de l'équipe (manager du projet) constituée pour l'occasion représente le vecteur de réalisation. Il propose une combinaison d'actions et de représentations, c'est-à-dire qu'il « oriente les buts qu'il poursuit » et « doit toujours composer avec d'autres sujets (...) qui vont faciliter, gêner, inhiber » (Boutinet 2000)

l'accomplissement du projet » (Magakian 2006, p. 155). Cet acteur intermédiaire peut ainsi influencer la perception générale du processus du changement vers une vision plus favorable (Lau et Woodman 1995). Mais, pour y parvenir, « *doit-il posséder le plus de qualités requises (l'expertise) pour investiguer de nouvelles façons d'agir ou, au contraire, doit-il n'en posséder qu'une partie limitée pour accorder autant d'importance à ce qui s'est fait qu'à ce qui ne s'est pas encore fait, c'est-à-dire au possible ? Dans le premier cas, un chef de projet, doté d'un sens du réel solide et affirmé, discerne et spécifie précisément son but et ses conditions, mais oublie pour autant l'envergure opératoire du sens du possible pour lui-même comme pour les autres acteurs de l'organisation. C'est parce que, dans l'ensemble et en moyenne les démarches d'expertise répèteront les mêmes façon d'agir appliquées à des finalités différentes que, dans le second cas, l'esprit créatif n'accordera pas plus d'importance à une réalité déjà exprimée qu'à une chose pensée* » (Magakian 2006, p. 165). Magakian met ainsi en lumière le rôle fondamental des qualités du manager du projet tout en suggérant une appréciation mesurée de ces dernières. Bec *et al.* (2007, p. 120) permettent de prolonger la réflexion sur le statut du chef de projet et amènent :

- à raisonner lorsque l'on parle de « facilitateur » par rapport au terrain plutôt en termes « d'acteur collectif » ou « d'acteur en réseau », et
- à concevoir la facilitation plutôt dans le cadre d'un « dispositif collectif » que comme la résultante de l'action d'acteurs isolés.

Bec *et al.* (2007, p. 120) mettent en relief les qualités attendues pour faciliter les évolutions, les adaptations, les changements organisationnels : une nécessaire aptitude aux questionnements et à la réflexivité. « *En ce sens, le facilitateur se distingue assez nettement de l'expert fonctionnel qui agit le plus souvent dans un champ déterminé à l'avance, au regard de normes de régularisation et dans des temporalités courtes, si ce n'est dans l'urgence* ». « *Si le facilitateur est appelé à apporter des contributions différentes de l'expert, il lui impose de se doter de cadres d'analyse. Ceux-ci doivent l'aider à identifier les caractéristiques dominantes des organisations (...). En étant capable de modéliser chacun des contextes où il est appelé, il s'oblige à mettre en évidence les logiques de fonctionnement, à les faire comprendre aux acteurs concernés. Il leur permet ainsi de s'engager dans les actions les plus appropriées pour consolider ou pour faire évoluer leurs modalités d'action* » Bec *et al.* (2007, p. 129).

Pour mener à son terme le projet de conversion, les organisations peuvent faire appel à des prestataires extérieurs, d'une part, pour une assistance à la gestion de projet et, d'autre

part, pour disposer d'une expertise ou d'une compétence technique externe. Comme l'indique Demaria (2008, p. 266), « l'une des caractéristiques de la transition a été le recours à des prestataires extérieurs : les commissaires aux comptes, les cabinets de consultants et les experts indépendants ont activement pris part à la transition vers les normes IAS/IFRS ». Les experts sont souvent les premiers à s'approprier les nouvelles normes avant de les transmettre à leurs clients (Chalayer *et al.* 2005, p. 119).

Comme c'est dès la phase d'adoption du processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS que les prestataires extérieurs interviennent, que ce soit pour la gestion du projet de conversion ou pour apporter leur expertise, il apparaît important de déterminer en phase d'initiation si l'organisation va recourir aux services des prestataires extérieurs et de définir leurs missions. Dans la perspective socio-politique déjà énoncée pour la constitution du groupe d'acteurs en phase d'initiation, la légitimité de cette décision pourra être renforcée si elle émane de l'ensemble des acteurs impliqués dans cette étape.

Si le recours à des consultants est souhaitable, notamment lorsque les ressources internes sont insuffisantes ou inexistantes dans l'organisation, voire pour apporter une interprétation différente des problèmes liés à l'introduction du référentiel comptable, il présente des limites au travers des solutions proposées. En effet, De Geuser et Fiol (2002) indiquent que « ces solutions reposent souvent sur la reproduction des expériences personnelles, des modes managériaux, du mimétisme, etc. Cette mentalité se matérialise alors par la faible définition pratique de ce qu'est le problème, par la confusion entre la logique du « que faire ? » et celle du « quelle solution ? », et surtout par la confusion entre la situation, le problème, les causes, les manifestations, les symptômes, les solutions, etc. ». Les consultants ont tendance, lorsqu'ils disposent d'une compétence particulière, d'un outil précis ou d'une grille de lecture spécifique, à les plaquer sur le contexte d'intervention. La prestation en phase de pré-diagnostic peut ainsi présenter le risque de l'adaptation des situations à des solutions et non pas de l'adaptation de la solution à la situation comme on pourrait l'attendre.

3. Une deuxième lecture des observations empiriques

Ainsi qu'indiqué dans le chapitre deux où nous avons présenté en section 2 nos choix méthodologiques, nous nous sommes tourné vers un processus de recherche dynamique et récursif dont notre travail de restitution témoigne par les lectures successives de nos observations empiriques. Nous allons donc revenir à présent sur nos observations empiriques pour analyser les pratiques des groupes.

3.1. La phase d'initiation dans le Groupe A

Le Groupe A a semblé se trouver dans la situation deux, mise en évidence par Dutton et Duncan (1987), avec « *urgence faible et solutions faisables* ». En effet, le groupe avait choisi, pour s'assurer de la faisabilité de l'introduction du référentiel IAS/IFRS, d'une part, de mettre en place une structure projet et, d'autre part, de recourir à l'expertise d'un consultant, tant pour le management du projet de conversion que pour la maîtrise technique des normes. La structure projet se justifiait d'autant plus que la structure de la société mère en France était relativement hiérarchisée et bureaucratique, ainsi qu'en atteste l'organigramme partiel présenté dans le chapitre deux (Section 3 intitulée « La présentation des cas »). Le caractère bureaucratique pouvait induire une aversion au changement face à une innovation, cette aversion augmentant avec le nombre d'échelons considérés (Cohen et Klepper 1991). De plus, le groupe avait dégagé les moyens financiers nécessaires pour que la phase d'initiation soit conduite avec attention afin de disposer des informations nécessaires pour apprécier les solutions potentielles au problème de l'introduction du référentiel IAS/IFRS. Toutefois, on pourrait éventuellement déplorer une trop forte externalisation de cette phase qui s'est avérée être confiée quasi-exclusivement au consultant, qui propose trop souvent des solutions « clé en main ». Les solutions potentielles, si elles sont trop standardisées, peuvent limiter le degré de contextualisation et de formalisation du référentiel IAS/IFRS au sein des organisations, freinant ainsi l'appropriation de l'outil. Nous pouvons également noter, durant la phase d'initiation, la non participation de représentants des différents acteurs du processus de consolidation. Le travail d'anticipation du projet et du changement n'a été que le fruit d'un groupe réduit au Directeur comptable et au consultant. Ce groupe n'a pas assuré la représentativité des personnes et des services participant au processus de consolidation en IFRS, ce qui a rendu peu efficace le début de la période d'adoption. En effet, les acteurs qui à cette période ont contribué ont dû procéder à une première interprétation de l'outil, faute de l'avoir réalisée en amont. La coquille ne se remplit pas proportionnellement au nombre d'acteurs en présence, mais nous pouvons toutefois penser que le groupuscule ainsi constitué en phase d'initiation ne pouvait nourrir qu'insuffisamment la justification de l'action commune. Les précautions prises par la Groupe A pour apprécier la portée et les objectifs du projet de conversion au référentiel IAS/IFRS s'avéraient insuffisantes aux dires du Directeur comptable du Groupe A, manager du projet d'introduction du référentiel IAS/IFRS, lorsque nous l'avons interrogé sur la qualification du projet de conversion.

Entretien du 07/08/2008 □ Groupe A

ACD : Comment qualifieriez-vous ce projet à présent ?

DJM : Je dirais déjà que c'est un projet très transverse puisque l'on s'est rendu compte qu'il y avait un impact sur de nombreux services de l'entreprise et qu'on a dû impliquer plusieurs services de l'entreprise au plus haut niveau pour pouvoir mener à bien le projet. C'est un projet transverse même si ça reste une technique qui concerne la comptabilité, l'application se fait au niveau de l'ensemble des services de l'entreprise et la communication financière aussi.

La sous-estimation du projet et l'absence d'une anticipation suffisante des conséquences du projet de conversion avaient engendré une période de crise durant la conduite du projet, ainsi que le Directeur comptable du Groupe A l'a relaté.

Entretien du 07/08/2008 □ Groupe A

ACD : Pourquoi avez-vous retenu le qualificatif de changement de crise ?

DJM : Parce que, jusqu'à fin juin, jusqu'à ce que le diagnostic sorte, c'était une affaire de comptable et le jour où le Directeur financier s'est rendu compte de ce que ça engendrait, ça a été la crise, parce que, du coup, on n'avait pas beaucoup de temps et ça a été le branle-bas partout. Nous, avec notre boulot, on n'était pas encore capable d'absorber ça. Ça a été un peu la crise. Les services, quand on leur a demandé de participer à des ateliers. « Qu'est ce que c'était, ce truc-là. On n'a pas les ressources pour ». C'était un peu la crise. C'était très chaud.

De plus, nous pouvons noter une insuffisance de communication envers les différents services du Groupe A en raison de la sous-estimation initiale de la portée du projet. Pour finir, si le soutien du projet d'introduction du référentiel IAS/IFRS par les dirigeants du groupe semblait réel, il apparaîtrait que leur engagement dans le projet était insuffisant. Le niveau de leur engagement pourrait s'expliquer, d'une part, par une qualification initiale du projet de conversion en projet comptable et, d'autre part, par la sous-estimation de sa portée au sein de l'organisation.

Après l'analyse des pratiques du Groupe A, nous allons revenir sur nos observations empiriques relatives au Groupe B.

3.2. La phase d'initiation dans le Groupe B

Le Groupe B s'est trouvé dans une situation d'urgence forte et de faisabilité faible se rapprochant ainsi de la situation trois décrite par Dutton et Duncan (1987). En effet, l'urgence de la réalisation de la conversion des comptes au référentiel IAS/IFRS était sans conteste réelle. Les différents entretiens conduits auprès des acteurs du Groupe B attestent de la pression du temps. Quant à la faisabilité, elle était faible pour deux raisons. La première raison

tenait au niveau limité de connaissance des normes internationales par les acteurs en charge de la consolidation, lors de la décision d'adopter le référentiel IAS/IFRS. En effet, selon le « Group Financial Controller », seulement quelques formations générales aux IFRS avaient été initiées au sein du Groupe B.

Entretien du 30/10/2006 □ Groupe B

VG : (...) On avait commencé à faire des formations IFRS l'année dernière parce que c'était dans l'air du temps. On est passé par notre consultant. (...) On avait commencé fin 2004, début 2005 mais c'était hyper espacé, 5, 6 séances en une année. On a accéléré en 2006 parce que ça nous est tombé dessus beaucoup plus vite que prévu. Là, par contre, pour les comptables confirmés, on a bloqué une semaine et ils font les principales normes qui nous ont impacté. En gros, ils en font une par jour. (...)

Au départ, (dans les formations) il n'y a pas eu intégration des besoins du groupe puisqu'on ne savait pas qu'on allait les appliquer. Après, au fur et à mesure qu'on a su qu'on allait basculer en IFRS, le formateur a essayé d'orienter sa formation plus sur les aspects qui pouvaient avoir un impact chez nous. On lui a donné le rapport annuel, il a regardé un peu et il a adapté comme ça son discours de formation, mais plutôt sur la deuxième partie du training puisque à la première, on ne savait même pas qu'on allait les appliquer. (...)

Une adaptation des formations avait été retenue dès le lancement du projet d'introduction du référentiel IAS/IFRS, mais la portée de cette dernière peut sembler trop tardive pour conduire une analyse des impacts du passage aux IFRS avec complétude.

La deuxième raison qui tendait à considérer la faisabilité comme faible tenait au choix de ne retenir qu'un niveau d'intervention faible du cabinet d'audit.

La situation a donc conduit, soit à minimiser le problème, soit à approfondir sa compréhension. Il semble que le Groupe B ait minimisé la situation et décidé d'approfondir sa compréhension au fur et à mesure du projet de conversion, faute de temps pour procéder autrement, en raison des contraintes de temps imposées par la direction financière. Les décisions ont été prises dans une perspective rationnelle, avec des préoccupations d'efficacité et d'efficience purement applicatives. C'était un peu la logique du fonceur pour qui le problème s'éclairera dans l'action, qui était retenue (De Geuser et Fiol 2002). Sans appréhension de la situation dans sa totalité, on peut craindre que les acteurs du projet ne se soient plus agités qu'ils n'aient réellement agi. Toutefois, selon David (1995), l'action sur les représentations n'est pas toujours facile ni immédiate. Il est parfois plus efficace de déstabiliser suffisamment les acteurs pour qu'ils perdent leurs repères. La cohérence de leur propre schéma (décision, contrôle, représentation, pilotage) étant fortement remise en cause.

Ils seront alors ouverts à d'autres représentations. Et, comme l'indique Persson (2005, p. 49), confronté à des situations de gestion de plus en plus complexes, donc souvent nouvelles, le mettant en face de situations inconnues de lui au sens de Simon, le manager n'est plus forcément voué à une rationalité limitée (Morgan 1989), il devient légitimement plus intuitif.

Comme nous l'avons constaté dans le Groupe A, si le soutien du projet d'introduction du référentiel IAS/IFRS par les dirigeants du groupe semblait réel, il apparaît que leur engagement dans le projet était insuffisant. Le niveau de leur engagement peut également s'expliquer, d'une part, par une qualification initiale du projet de conversion en projet exclusivement comptable et, d'autre part, par la sous-estimation de sa portée au sein de l'organisation.

Au terme de l'analyse des pratiques des groupes A et B, nous allons formuler des propositions pour favoriser l'appropriation du référentiel IAS/IFRS.

4. Des propositions à contextualiser

Les directions des deux groupes ont semblé trop souvent négliger la phase d'initiation, véritable phase de fertilisation du terreau où l'outil germe et se développe au profit d'une approche prescriptive, souvent trop officielle. Il est vrai que les conditions d'application réglementaires du référentiel IAS/IFRS tendaient à favoriser un tel comportement. Pour limiter les risques d'échec d'appropriation des normes, nous allons suggérer un système de propositions en liaison avec nos observations et notre mise en perspective théorique. Il se fonde essentiellement sur les travaux de Carton *et al.* (2005, p. 97) sur l'appropriation des objets de gestion informatisés.

P1.1. La phase d'initiation représente la phase de rencontre de l'outil avec l'organisation où une acceptation minimale de l'objet autorisera le passage à la phase d'adoption. Cette proposition se fonde sur les observations présentées ci-avant et sur la description de la phase de « pré-appropriation » de De Vaujany (2005) dans ses travaux relatifs au processus d'appropriation par un collectif. Il précise que, dans le cas où l'outil fait l'objet d'une acceptation minimale, la seconde étape peut débuter. L'acceptation minimale en phase d'initiation apparaît alors comme une condition à respecter pour pouvoir passer à la phase d'adoption. Toutefois, auprès de qui cette acceptation minimale doit-elle être acquise ?

P1.2. L'acceptation minimale de l'outil sera acquise auprès d'un groupe restreint d'acteurs assurant la représentativité sociale, politique ou structurelle des personnes participant au processus de consolidation. Cette proposition est envisagée au

regard de la perspective socio-politique qui amène à considérer l'appropriation comme résultant du jeu des acteurs. Si ces derniers représentent les différents métiers impliqués dans le processus de consolidation, l'adhésion des futurs utilisateurs du référentiel IAS/IFRS sera facilitée.

P1.3. Les modalités d'introduction de l'outil seront arrêtées par le groupe restreint d'acteurs de la phase d'initiation : mode projet (finalités), structure organisationnelle (type d'organisation, étapes de réalisation), recours à des prestataires extérieurs. Le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS présente pour caractéristique de nécessiter le recours à une méthodologie projet pour supporter l'introduction de l'outil au sein de l'organisation. Chvidchenko et Chevalier (1994) précisent que « *l'identification des objectifs est un préalable à tout projet* ». Cependant, comme le souligne Genelot (1992), « *il est fondamentalement différent, dans l'approche, de fixer (ou de définir) des objectifs et de construire (ou de concevoir) des finalités partagées par l'ensemble des acteurs* ». Nous préconisons, comme Bassetti et Groff (2006, p. 145) la construction de finalités partagées qui facilitent l'appropriation du projet, véritable support d'appropriation du référentiel IAS/IFRS. L'appropriation au niveau cognitif sera plus importante si le groupe restreint a une compréhension partagée des objectifs relatifs à l'outil de gestion (Aggeri et Hatchuel, 1997). « *El Amani va plus loin en montrant l'intérêt de développer une « vision organisante cible » qui, une fois adoptée par les futurs utilisateurs (...), pourrait les motiver et les unir autour d'un seul but. Cette vision partagée devrait aller au-delà des intérêts personnels et locaux et être porteuse d'une logique d'intégration et de transversalité* » (Carton et al. 2005, p. 101).

Une fois les finalités du projet arrêtées, la structure organisationnelle peut être définie et la décision de recourir à des prestataires extérieurs arrêtée avec la définition du périmètre de leurs missions.

Dans la perspective socio-politique déjà énoncée, la légitimité des modalités d'introduction de l'outil pourra être renforcée si elle émane de l'ensemble des acteurs impliqués dans cette étape.

P1.4. La direction de l'organisation soutiendra le projet comme support d'appropriation du référentiel IAS/IFRS. Selon Carton et al. (2005, p. 97), de nombreux travaux portent sur l'importance du soutien de la direction tout au long d'un projet et particulièrement en amont, pour en assurer la réussite. Toutefois, nous irons plus loin dans notre proposition en suggérant que la direction générale contribue à conférer au projet un rôle

de support d'appropriation. En effet, « *La direction d'une organisation peut (...) contribuer au processus d'appropriation des futurs utilisateurs si (...) elle se positionne clairement par rapport au projet et explicite ses attentes et objectifs* ». Au niveau de ses attentes et objectifs, nous considérerons que le soutien de la direction envers le projet, comme support d'appropriation, peut se révéler important afin d'amener les acteurs de l'organisation à repenser le statut des outils de gestion et favoriser le passage d'une conception normative, instrumentale, des outils de gestion, à une approche appropriative. Cette proposition marquera ainsi un dépassement de la perception de l'outil comme substrat technique et lui accordera un statut de construit technique et social.

P1.5. Le manager du projet de conversion répondra à l'exigence de multiréférencialité pour ne pas modéliser ses conclusions et ses actions à l'aune de sa culture de référence. Le principe de variété (Ashby 1956) est impératif selon bec *et al.* (2007, p. 160) si l'ambition est de faire contribuer le manager de projet à la régulation et au développement d'un univers où la similitude du travail réel par rapport au travail prescrit n'a plus cours. Il est alors important que le manager intègre des références d'analyse variées.

P1.6. Les prestations des consultants seront adaptées au contexte d'appropriation du référentiel IAS/IFRS. Les prestations proposées au titre de la gestion de projet et de l'emploi d'outils standardisés, reconnus et acceptés par les acteurs, permettent d'apporter une solution rationnelle et objective à un problème d'adoption des normes comptables. Toutefois, il faut s'assurer que la prestation sera adaptée à la situation et non pas l'inverse, une adaptation de la situation à la solution.

Section 2 : Phase d'adoption

La phase d'adoption du processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS succède à la phase d'initiation. Elle permet une appropriation progressive du référentiel IAS/IFRS par les membres de la structure organisationnelle mise en place pour conduire la conversion des comptes aux normes IAS/IFRS. C'est une phase d'initiative et de créativité de la part du management du projet pour permettre l'introduction de l'innovation comptable. C'est à ce niveau qu'on va construire et structurer le projet de conversion, véritable support d'appropriation du référentiel IAS/IFRS. Le management du projet consiste en une préparation au changement (sensibilisation, explicitation, formation) pour favoriser l'appropriation de l'outil. La phase d'adoption du processus d'appropriation s'apparente ainsi partiellement à la phase d'activation du processus de changement du modèle de Vas (2002) qui consiste en la

mise en œuvre du projet, où l'on met en action le changement dans son contexte. En phase d'adoption, l'identification des normes applicables et l'évaluation des impacts comptables et financiers ont contribué à donner un premier statut à l'outil. La phase conduit ainsi à une adoption du référentiel IAS/IFRS au sens de Godowski (2004).

Nous allons dans un premier temps présenter le déroulement de la phase d'adoption tel qu'il a été conduit dans les cas étudiés. Ensuite, nous tenterons de rapprocher nos observations des concepts théoriques. Pour finir, nous compléterons notre système de propositions.

1. Une première lecture des observations empiriques

Nous allons à présent entrer dans le dispositif contribuant à l'appropriation du référentiel IAS/IFRS, mais également dans la « technique » de l'outil, afin de bien appréhender la logique qui a prévalu lors de la phase d'adoption.

1.1. La phase d'adoption dans le Groupe A

La phase d'adoption du processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS correspond à la période de temps consacrée à la phase « diagnostic » du projet de conversion des comptes du Groupe A aux normes IAS/IFRS, qui a été conduite de février à juin 2004. Elle fait suite à la phase « pré-diagnostic » ainsi que l'indique la figure 17 présentée ci-après.

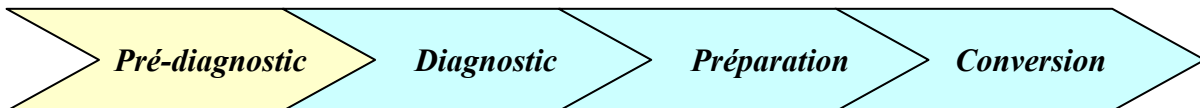


Figure 17 : Les phases du projet de conversion des comptes du Groupe A aux normes IAS/IFRS

Le Directeur comptable du Groupe A, manager du projet d'introduction du référentiel IAS/IFRS, a indiqué que la phase de diagnostic a eu pour objectif :

- d'identifier les normes applicables au groupe ;

Entretien du 13/10/2006 □ Groupe A

DJM : La première partie de la phase diagnostic, c'était une partie un peu macro en disant : quelles sont les normes qui sont susceptibles d'intéresser le groupe par rapport aux comptes consolidés, par rapport aux retraitements de conso ? La première phase, c'était donc de dire sur quelle norme on va travailler.

- d'évaluer les impacts comptables et financiers de l'adoption du référentiel IAS/IFRS ;

Entretien du 13/10/2006 □ Groupe A

DJM : La deuxième phase, ça a donc été de regarder quelles sont les filiales impactées par les normes et d'identifier plus en détail pour voir la nature des retraitements qu'on aurait à faire. C'est au cours de la deuxième partie de la phase diagnostic qu'on a commencé à activer les fiches de synthèse et qu'on a lancé le questionnaire envoyé aux filiales (...) pour identifier, norme par norme, les filiales en termes de poids. On a travaillé un peu avec une approche d'audit en disant, il faut qu'on cerne, pour un problème défini, 90 % à peu près du problème. Si on a 90 % du problème avec trois filiales, on va travailler sur ces trois filiales. Les autres, les 10 % qui restent, on les laisse tomber. (...)

- Choisir les options de première application et les options permanentes.

Entretien du 13/10/2006 □ Groupe A

DJM : Les options ont été retenues norme par norme.

Lors de cette phase, une structure organisationnelle, correspondant au mode projet retenu en phase de pré-diagnostic, a été mise en place et comprenait :

- Un Comité de Pilotage (COPI) ;
- Un groupe projet ;
- Des ateliers par norme ou par corps de normes.

Cette structure est décrite dans le tableau intitulée « Structure du projet de conversion des comptes du Groupe A aux normes IAS/IFRS » présenté en annexe 10. Ce document a été élaboré par nos soins et validé par le Directeur comptable du Groupe A.

Présentation du comité de pilotage (COPI) :

Ainsi que nous l'avons indiqué le Directeur comptable, le COPI est intervenu sur toute la durée du projet de conversion.

Entretien du 13/10/2006 □ Groupe A

DJM : Le Comité de pilotage, il a travaillé sur toutes les phases, jusqu'à la fin.

Il avait pour mission de :

- Valider des options proposées par le groupe projet au fur et à mesure de l'avancement des travaux ;

Entretien du 01/12/2006 □ Groupe A

DJM : C'est le groupe projet qui présente les options, qui les propose et c'est le COPI qui les valide.

- Arbitrer et prendre des décisions en cas de position ne pouvant être arrêtée par le groupe projet ;

Entretien du 13/10/2006 □ Groupe A

DJM : Soit le groupe projet arrive devant le COPI en disant, on a choisi cette option ou alors, ils disent, on a deux options, voilà les impacts et les inconvénients. Quand il y a plusieurs options, on en discute en COPI. Dans le COPI, on prend une position et on dit quelle est l'option retenue.

- Présenter au comité d'audit les impacts du passage au référentiel IAS/IFRS et défendre les options comptables retenues.

Entretien du 13/10/2006 □ Groupe A

DJM : Le COPI est contrôlé in fine par le Comité d'audit, il doit plutôt défendre auprès du Comité d'audit les positions qu'il a arrêtées et les impacts des positions qu'il a prises. C'est son seul contrôle. C'est lui qui a été présenter au Comité d'audit les impacts de conversion IFRS sur les comptes consolidés et qui a expliqué les options qui ont été retenues.

Le Directeur comptable nous a également précisé la composition du COPI.

Entretien du 13/10/2006 □ Groupe A

DJM : Il était composé du groupe projet, plus une ou deux personnes des cabinets d'audit, le Directeur financier et deux managers du consultant, avec parfois un associé qui y a participé au cas par cas.

Présentation du groupe projet :

Le groupe projet est intervenu sur toute la durée du projet, ainsi que le Directeur comptable nous l'a indiqué.

Entretien du 13/10/2006 □ Groupe A

DJM : Je dirais que dans la phase diagnostic, c'est essentiellement le groupe projet qui est intervenu, dans la phase préparation, ce sont les ateliers, donc, qui incluent le groupe projet, et pour la conversion, c'est essentiellement le groupe projet qui a travaillé, hors Directeur financier adjoint, c'est essentiellement moi-même, les deux managers du consultant), plus les CAC.

Il a eu pour mission de :

- Présenter les normes comptables IAS/IFRS ;
- Elaborer les fiches de synthèse diagnostic (décrites en annexe 10) et le questionnaire par norme adressé aux filiales ;
- Elaborer le questionnaire par norme adressé aux filiales ;

Entretien du 09/10/2006 □ Groupe A

DJM : Le questionnaire a servi à identifier dans quelle filiale on pouvait avoir la problématique (...) Ça a permis aussi dans la phase de diagnostic de dire quelles sont les normes qui sont les plus

« impactantes » pour le groupe parce que, si on voyait qu'aucune filiale n'était concernée, on pouvait dire, voilà, celle-là, on ne la traite pas parce qu'elle n'est pas très « impactante », puis une autre, on dit, elle va être « impactante », mais surtout pour la société française, peu dans les filiales, etc. Pour d'autres, c'était vraiment partout.

- Participer aux ateliers et coordonner le travail conduit.

Entretien du 13/10/2006 □ Groupe A

DJM : Le groupe projet coordonnait le travail des ateliers. Les membres du groupe projet participaient eux-mêmes aux ateliers. C'est en même temps participation et coordination des ateliers.

Le Directeur comptable nous a également précisé la composition du groupe projet. Toutefois, l'assimilation entre le groupe projet et les ateliers a rendu la compréhension de la composition du groupe projet relativement peu aisée. C'est lors de la validation du document intitulé « Structure du projet de conversion des comptes du Groupe A aux normes IAS/IFRS » présenté en annexe 10 que la composition a été clarifiée.

Entretien du 13/10/2006 □ Groupe A

DJM : Il était composé de moi-même, du Directeur financier adjoint et des deux consultants.

Présentation des ateliers :

Lors de la phase de préparation, le groupe projet a mis en évidence le besoin de mettre en place des ateliers.

Entretien du 13/10/2006 □ Groupe A

DJM : Les ateliers ont été définis à l'issue de la phase diagnostic.

Ils ont été définis à l'issue de la phase diagnostic au nombre de quatorze : treize ateliers allaient suivre les différents thèmes de la conversion en travaillant par norme ou par corps de normes (par exemples : IAS 19 et IFRS 2, IAS 32 et 39) et un atelier allait se charger du reporting financier. Ils n'ont été opérationnels qu'en phase préparation du projet de conversion. Le groupe projet a pressenti le besoin d'intégrer dans les ateliers les collaborateurs de la direction financière et des différents départements opérationnels de la maison mère et des filiales. La composition et le fonctionnement des ateliers seront étudiés plus en détail lorsque nous étudierons la phase d'adaptation du processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS.

Le management de cette phase a été assuré par le Directeur comptable du Groupe A, manager du projet d'introduction du référentiel IAS/IFRS avec le support du consultant. Le Directeur des affaires financières a délégué la responsabilité du projet de conversion aux

normes internationales au Directeur comptable. Toutefois, le Directeur des affaires financières participait activement à la validation finale des décisions relatives à la conversion par sa présence dans le COPI. La répartition des responsabilités dans la direction financière a, semble-t-il, été clairement définie et communiquée au sein du groupe projet, étant donné qu'on a pu noter au travers des différents entretiens conduits, une grande constance dans les réponses relatives à la définition des responsabilités et du rôle des acteurs de la direction financière dans le projet de conversion.

Le Directeur comptable a suivi peu ou prou la méthodologie proposée par le consultant pour le management de la phase diagnostic en respectant les temps consacrés au lancement de la phase diagnostic et à la sensibilisation des acteurs. L'étape de lancement a eu pour objectif de :

- Présenter la démarche du projet de conversion aux normes IAS/IFRS à l'ensemble des acteurs concernés ;
- Définir et mettre en place la structure organisationnelle ;
- Positionner les acteurs dans les instances ;
- Etablir la chronologie des missions confiées.

Afin d'assurer une appropriation du projet par les collaborateurs concernés et d'initier le transfert des savoirs, l'étape de sensibilisation a eu pour objectif d'informer et de former l'ensemble des acteurs du projet à la démarche du projet et aux impacts des normes IAS/IFRS sur l'organisation de l'entreprise. Elle a permis de présenter :

- La démarche du projet ;
- La méthodologie d'analyse et les outils qui seront utilisés ;
- Le rôle de chacun des acteurs en fonction des services concernés ;
- Les normes IAS/IFRS et leurs impacts sur l'organisation et le système d'informations du groupe.

Enfin, pour assurer un transfert de savoir, une connaissance technique suffisante des membres de l'équipe projet, un programme de formation a débuté dès la phase de préparation.

Entretien du 13/10/2006 □ Groupe A

DJM : La formation a commencé en phase de préparation et les séances se sont étalées dans le temps en fonction des besoins.

Les formations assurées par le consultant en phase de préparation avaient pour

objectif de présenter :

- Les normes ayant un impact pour le groupe ;
- Les spécificités de chacune de ces normes ;
- Les options possibles pour chaque norme ;
- Les principales différences avec les normes françaises ou le référentiel comptable utilisé pour la consolidation.

Le consultant a également aidé le groupe projet à l'élaboration de fiches de synthèse diagnostic et à déterminer les options de première application et les options permanentes les plus adaptées au Groupe A.

Les options de première application retenues pour la conversion des comptes consolidés pour l'exercice 2005 sont pour les normes « *IAS 16 : réévaluation de certaines immobilisations à leur juste valeur en date de transition ; IAS 19 : les engagements de retraite seront provisionnés sur la base d'un calcul au 1^{er} janvier 2004 ; IAS 21 : reclassement de l'écart de conversion cumulé à la date de transition dans les réserves consolidées ; IAS 32 & 39 : application des normes relatives aux instruments financiers dès le 1er janvier 2004 ; IFRS 3 : les regroupements d'entreprises intervenus avant la date de transition ne sont pas retraités ; IFRS 2 : comptabilisation des plans de stock options accordés après le 7 novembre 2002 (les autres faisant l'objet d'une information dans l'Annexe) » (Rapport annuel 2005 du Groupe A, p. 49). La logique qui a prévalu pour le choix de ces options a été la simplicité de mise en oeuvre pour le Groupe A dans la majorité des normes.*

Entretien du 09/10/2006 □ Groupe A

DJM : Si initialement l'aspect externe devait l'emporter (communication financière), les solutions les plus simples en fonction de l'organisation ont été retenues.

Par exemple, pour l'IAS 16, il n'a été retenu que la réévaluation de certaines immobilisations à leur juste valeur, celles ayant une valeur importante.

Entretien du 09/10/2006 □ Groupe A

DJM : J'avouerai qu'on a une approche assez minimaliste, c'est-à-dire que, compte tenu du volume des fiches à traiter, on en fait le moins possible pour justement éviter d'avoir des décalages entre les plans d'amortissement et puis, on ne le fait que sur des immobilisations qui ont un montant important.

Pour le choix des options permanentes, le Groupe A a retenu les traitements les plus conformes aux pratiques antérieures ; c'est-à-dire « Conformément à IAS 16, les immobilisations corporelles sont évaluées selon la méthode du coût historique. Dans le cas où l'acquisition est réalisée

grâce à un emprunt, le coût de l'emprunt n'est pas incorporé dans la valeur brute des actifs immobilisés » (Rapport annuel 2005 du Groupe A, p. 66). Le choix des options permanentes comme l'interprétation des normes étaient guidés par la volonté de respecter le nouveau référentiel sans trop changer le travail des acteurs impliqués dans le processus de consolidation.

Entretien du 14/12/2007 □ Groupe A

VA : On est parti des conseils du cabinet, en demandant aussi, à chaque fois, mais comment font les autres pour savoir un peu ce qui paraissait bien puisqu'on n'avait pas beaucoup d'expérience. (...) Après, on a beaucoup travaillé sur ce qu'on était capable de mettre en place simplement chez nous. (...) Le but, c'était respecter la norme et ne pas charger de travail les gens. L'impact sur les comptes, c'était plus une résultante pour nous. On applique les IFRS. Si on perd de l'argent, on perd de l'argent. On en a gagné. C'est bien, mais ce n'était pas la priorité. On avait d'abord une règle à appliquer et il fallait qu'on l'applique. La direction générale était très claire là-dessus. (...)

Après avoir décrit les pratiques du Groupe A dans la phase d'adoption, nous allons présenter celles du Groupe B afin de dégager les similitudes et les points de divergence.

1.2. La phase d'adoption dans le Groupe B

La phase d'adoption initiée au sein du Groupe B a été moins marquée et moins formalisée que dans le Groupe A en raison de la volonté du groupe de réaliser la conversion des comptes aux normes internationales en quatre mois. Toutefois, le « Group Financial Controller », manager du projet d'introduction du référentiel IAS/IFRS, nous a indiqué qu'un laps de temps avait été accordé à l'identification des normes applicables au groupe.

Entretien du 30/10/2006 □ Groupe B

VG : (...) Sur une période très courte de quatre mois, qui a débuté en juillet - août, on a essayé de balayer les grandes normes qui pouvaient avoir un impact sur nos comptes.

Le temps accordé à cette activité ne pouvait être dissocié de celui nécessité par les autres activités conduites au titre de la conversion.

Entretien du 30/10/2006 □ Groupe B

ACD : Est-ce qu'avant la conversion, vous avez étudié les impacts du passage au référentiel IFRS ?

VG : On a fait tout ça en même temps. Concrètement, on a commencé par le général pour aller vers le détail.

La raison tenait aux délais qui étaient très courts.

Entretien du 30/10/2006 □ Groupe B

VG : On a un peu foncé tête baissée puisque les délais étaient courts.

La structure organisationnelle pour la conversion des comptes consolidés au référentiel IAS/IFRS était extrêmement simplifiée par rapport à celle des grands groupes. Il n'y avait pas de comité de pilotage proprement dit. Le « Group Financial Controller » faisait complètement partie du projet et participait aux travaux sur les différentes normes applicables au Groupe B. Quant à l'équipe projet, elle était composée des différents contrôleurs financiers et du formateur.

Entretien du 30/10/2006 □ Groupe B

ACD : Avez-vous constitué une équipe projet ?

VG : Non. En fait, l'équipe projet, c'était l'équipe en place : le formateur, qui nous a aidé quand même pas mal. Quand on avait une question avec un avis à trancher, on lui a demandé. Il nous a fait un petit mémo, en plus de la formation. Sinon, c'était moi, plus les contrôleurs financiers.

En début de projet de conversion, le groupe projet se réunissait toutes les semaines pour déterminer les grands axes de travail et vérifier l'avancement des travaux conduits par chacun de ses membres.

Entretien du 30/10/2006 □ Groupe B

GV : Au début, on a fait des réunions toutes les semaines pour voir où on en était et définir les grands axes.

Le rôle du consultant au sein du Groupe B a été d'apporter son expertise technique sur les différentes normes IAS/IFRS applicables. De plus, spécifiquement pour la norme IAS 19, le groupe a fait appel à des actuaires pour les entités les plus importantes en effectif salarié. Ils ont apporté leur expertise pour l'application d'une norme demandant notamment la mise en œuvre de calculs complexes.

Entretien du 30/10/2006 □ Groupe B

VG : On est passé par des actuaires pour les provisions retraite pour les grosses entités : la France et l'Italie. C'est là où on a une très grande partie de nos salariés expatriés qui représentent un montant important de nos coûts totaux.

Quant au « Chief Financial Officer », il avait délégué la responsabilité du projet de conversion aux normes internationales au « Group Financial Controller ». Toutefois, il participait à la validation finale des décisions relatives à la conversion, comme par exemple, pour le choix des options.

Entretien du 30/10/2006 □ Groupe B

ACD : Qui décide des options à retenir ?

VG : Le DAF avec moi.

L'apprentissage du référentiel IAS/IFRS a tenu à la formation des acteurs du groupe projet. Elle a été assurée par le consultant et a été progressivement adaptée aux besoins du Groupe B.

Entretien du 30/10/2006 □ Groupe B

VG : (...) Au fur et à mesure qu'on a su qu'on allait basculer en IFRS, le formateur a essayé d'orienter sa formation plus sur les aspects qui pouvaient avoir un impact chez nous. On lui a donné le rapport annuel, il a regardé un peu et il a adapté comme ça son discours de formation, mais plutôt sur la deuxième partie du training, puisque, à la première, on ne savait même pas qu'on allait les appliquer.

Les décisions relatives au choix des options de première application émanaient du « Chief Financial Officer » et du « Group Financial Controller ».

Entretien du 30/10/2006 □ Groupe B

ACD : Qui décide des options à retenir ?

VG : Le DAF avec moi.

Elles ont été prises dans la précipitation par faute de temps à consacrer à cette activité en raison des délais très courts pour la bascule des comptes consolidés en normes IAS/IFRS.

Entretien du 18/12/2006 □ Groupe B

VG : On a un peu foncé tête baissée, puisque les délais étaient courts.

La logique qui prévalait dans le choix des options de première application était la maximisation des capitaux propres.

Entretien du 30/10/2006 □ Groupe B

VG : En fait, au niveau des options, on avait l'idée de maximiser les capitaux propres pour l'introduction en bourse.

Cette maximisation correspondait à une vision à court terme sans étude des incidences sur plusieurs années, par faute de temps pour réaliser des projections.

Entretien du 18/12/2006 □ Groupe B

VG : Les contraintes de temps étaient particulièrement courtes, on n'a pas pu se projeter. On est descendu du général, la présentation des états, en descendant de plus en plus vers le détaillé, en structurant un peu le truc, mais des projections, non. ... L'idée, c'était de maximiser avant de rentrer

en bourse, avoir un bon bilan, de bons ratios. (...) C'est vrai qu'on ne s'est pas projeté à 5 ans avec ces options. On ne s'est pas demandé quelle tête aura le bilan avec ces options en 2010.

La maximisation des capitaux propres a prévalu tant pour les normes IAS 16 □

Entretien du 30/10/2006 □ Groupe B

VG : Au niveau des immos, normes IAS 16 et 38, on avait trois terrains et constructions (Congo, Gabon et France), on a pris l'option, pour cette catégorie d'immos, de faire réévaluer par un rapport d'expert à la date de transition. On a demandé des rapports d'évaluation au Congo, Gabon et France. Une fois qu'on a eu les rapports, on a décliné la méthode rétrospective au 1^{er} janvier 2004 avec la réévaluation. L'idée, c'était d'avoir la valeur à aujourd'hui de nos terrains et constructions. (...)

L'option retenue par le groupe B a engendré une hausse des immos et une hausse des capitaux propres nets de taxes.

Entretien du 18/12/2006 □ Groupe B

VG : Pour les réévaluations d'immeubles, on s'est dit, si un jour le marché se retourne complètement et que les valeurs baissent, ça sera dans les capitaux propres en moins. Ça sera à moindre mal mais, a priori, on se dit que, vu les tendances actuelles, on voyait mal le marché de l'immobilier s'écrouler. C'est vrai qu'on ne s'est pas projeté à 5 ans avec ces options. On ne s'est pas demandé quelle tête aura le bilan avec ces options en 2010.

□ que pour la norme IAS 19.

Entretien du 30/10/2006 □ Groupe B

VG : On était passé en 2004 par un actuair. Il nous a fait un calcul de provision retraite qui nous a fait baisser de X € notre provision obtenue avec notre propre actualisation. A l'époque, ça nous arrangeait, donc on a pris le profit.

L'option retenue par le Groupe B a contribué à imputer le solde des gains et pertes actuariels aux capitaux propres d'ouverture. Par ailleurs, l'exemption IAS 21 n'a pas conduit à des modifications au sein du Groupe B et l'anticipation IAS 32 & 39 n'a pas été appliquée, étant donné que le groupe n'avait pas d'instruments financiers « ouverts » au moment de la transition aux IAS/IFRS. De même, l'exemption IFRS 2 n'a pas été appliquée, étant donné que le Groupe B n'avait en comptabilité ni stock options, ni actions gratuites et n'avait pas mis en place de politique de bonus à long terme au moment de la transition aux IAS/IFRS. Pour finir, au titre de l'exemption IFR3, le Groupe a fait le choix de ne pas retraiter les regroupements antérieurs à la transition.

Quant aux options permanentes d'évaluation et de comptabilisation, elles ne concernent que les normes IAS 16 et 19. En effet, la norme IAS 40 n'est pas applicable puisque le groupe ne possède pas d'immeuble de placement. Quant à la norme IAS 23, elle n'a pas cours en raison de l'absence de financement par emprunt.

Entretien du 30/10/2006 □ Groupe B

VG : IAS 23 : « Coût d'emprunt » : Pour le moment, on n'a pas d'emprunt.

Pour la norme IAS 16, le maintien du coût historique a été retenu, sauf pour « *les terrains et constructions réévalués* » (Entretien du 30/10/2006 □ VG - Groupe B). Quant à l'application de la norme IAS 19, elle n'a pas réellement donné lieu à des choix d'option permanente en raison du recours au référentiel Dutch Gaap, pour l'établissement des comptes consolidés, antérieurement au référentiel IAS/IFRS.

Entretien du 18/12/2006 □ Groupe B

VG : Il n'y a pas beaucoup de choses qui sont différentes entre les Dutch Gaap et les IFRS. Les deux référentiels sont grosso modo les mêmes, sauf peut-être pour une ou deux options.

Le Groupe B n'a donc pas utilisé la méthode du corridor et a pris l'option de passer les écarts actuariels via le « Profit and Loss ».

2. L'interaction entre la théorie et les données empiriques

A partir des pratiques observées et de nos connaissances théoriques et de l'analyse des normes IAS/IFRS, nous allons présenter les objectifs dévolus à la phase d'adoption du processus d'appropriation en précisant les acteurs impliqués et les activités conduites.

2.1. Du bon usage du concept d'adoption

Tout d'abord, qu'est-ce que l'adoption ? Ainsi que le précise Tournon (2006), « *la littérature comptable ne définit pas l'adoption, soit parce que c'est une évidence, soit parce que c'est un phénomène complexe qui n'est pas abordé en tant que tel. Dans Le Robert, l'adoption, c'est « l'action d'adopter » et adopter, c'est « faire en choisissant, en décidant de suivre ».* Si l'on transpose cette définition au domaine comptable, adopter une norme comptable revient à en suivre les prescriptions pour l'établissement des états financiers des entreprises. L'adoption de normes comptables consiste donc à se référer à un ensemble de principes comptables donnés. Autrement dit, l'adoption marque l'alignement des pratiques comptables effectivement mises en oeuvre par une entreprise avec une norme comptable ou un ensemble de normes comptables de référence. (...) Adopter un référentiel comptable revient

pour les individus à intégrer cognitivement les prescriptions des normes, puis à les mettre en oeuvre dans l'établissement des comptes. Adopter des normes revient à mettre en oeuvre une politique comptable en adéquation avec celles-ci ». Si nous nous accordons pour considérer qu'adopter revient pour les individus à intégrer cognitivement les prescriptions des normes, notre approche de l'adoption n'en reste pas moins différente de celle de Touron (2006), ainsi que nous le précisons ci-après. Les points de convergence entre notre vision et celle de Touron résident dans l'intégration cognitive des prescriptions des normes au travers des formations et de l'étude d'impact permettant l'identification des conséquences comptables et financiers de l'adoption des normes IAS/IFRS, leur évaluation, ainsi que la proposition d'un positionnement en termes d'options comptables lorsque les normes laissent une possibilité de choix ou d'interprétation. Notre approche de l'adoption diffère dans le sens donné par Touron (2006) qui tend à considérer que « c'est faire en décidant de suivre ». Dans notre perception, la phase d'adoption a pour ambition de favoriser l'adhésion des acteurs associés au projet de conversion aux normes IAS/IFRS en introduisant les changements par l'établissement d'une réflexion collective. Cette réflexion est favorisée par la mise en place d'une nouvelle organisation en « mode projet » permettant de sélectionner les informations les plus pertinentes parmi celles collectées (analyse du contexte) et de choisir les schémas explicatifs sous-jacents à ces informations. Ainsi, cette réflexion permet une appropriation progressive de l'outil.

2.2. La mise en place d'une structure organisationnelle temporaire

Lors du passage aux normes IAS/IFRS, les groupes ont eu un comportement isomorphe en adoptant les mêmes structures organisationnelles. Nous présenterons dans un premier temps la structure à trois niveaux mise en place lors de la phase d'adoption. Ensuite, nous identifierons les collaborateurs ayant participé aux travaux de conversion aux normes IAS/IFRS, nous éclaircirons le rôle des comités de pilotage, et enfin, nous expliciterons les responsabilités du directeur financier et du responsable consolidation dans le projet de conversion et dans le processus d'appropriation.

2.2.1. La présentation générale de la structure à trois niveaux

La deuxième phase du processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS « consiste à réunir une équipe projet, c'est-à-dire une communauté d'individus considérés comme des experts de leur département ou des connaissances nécessaires pour réaliser l'idée (la conversion) » (Magakian 2006, p. 163-164).

L'enjeu de cette équipe est double :

- conduire le projet de conversion à son terme ;
- assurer l'introduction progressive du référentiel IAS/IFRS au sein de l'organisation en veillant à son appropriation.

Le deuxième enjeu fait référence à la notion d'autonomisation d'Engel *et al.* (1997), c'est-à-dire que l'outil se dote de son statut propre, « *en se trouvant saisi par des acteurs variés de l'organisation pour des usages qui se trouvent éloignés de ceux qui lui étaient assignés, en oubliant les conventions obligatoires et donc les précautions d'utilisation qui avaient prévalu lors de leur construction* » (Engel *et al.* 1997, p. 115).

Le rôle de chaque membre de la structure organisationnelle consiste à interagir au nom des différents niveaux d'appartenance de l'entreprise. C'est au travers des rencontres et des échanges de cette communauté que la conversion sera reconsidérée sous l'angle de la faisabilité à partir des représentations que chacun se fait de l'outil dans son domaine de compétence. Les dialogues et les discours vont contribuer à construire et à distinguer les actions, mais aussi les ressources qu'il conviendra de mettre en œuvre. Ce processus de sélection aboutit à la formulation de décisions destinées à cadrer les actions liées au lancement du projet.

Les entretiens réalisés auprès des acteurs du Groupe A ont fait émerger des modalités d'introduction du référentiel IAS/IFRS identiques à celles présentées par Demaria (2008). Quant à celles observées dans le Groupe B, elles s'avèrent moins formalisées, mais elles respectent peu ou prou le processus observé dans les différents groupes ayant adopté les normes internationales. La structure organisationnelle type mise en place dans le cadre du projet de conversion des comptes aux normes IAS/IFRS est la suivante :

- Un Comité de Pilotage (COPI) ;
- Un groupe projet ;
- Des ateliers par norme ou par corps de normes.

Il s'agit d'une structure aplatée, organique et mouvante au sens de Bassetti et Groff (2006, p. 30). Couleau-Dupont et Demaria (2009) indiquent que « *cette structure permet d'associer au projet les représentants des différentes directions de la maison mère et des filiales au travers des ateliers. De plus, les consultants ou les Commissaires Aux Comptes (CAC) sont associés directement aux ateliers internes, voire à l'intégralité du projet selon les groupes. Il est à noter que, pour le cas particulier du passage aux normes IAS/IFRS, les CAC*

pouvaient avoir un rôle de conseils auprès de leurs clients⁷. Certains groupes ont choisi de profiter de cette dérogation, alors que d'autres ont préféré recourir à un cabinet conseil différent de celui d'audit, tout en informant régulièrement les CAC de l'avancée des travaux ».

Le management de projet regroupe la direction et la gestion de projet. La direction de projet intègre l'ensemble des aspects stratégiques et politiques. La gestion de projet a pour objectif d'apporter à la direction les éléments nécessaires à la prise de décision. Elle comprend quatre activités en interaction : la définition, la planification, l'exécution et le contrôle.

Le tableau 19 présente la structure organisationnelle type mise en place en phase d'adoption.

	Comité de pilotage	Groupe projet	Ateliers
Composition	Directeur financier CAC Consultants Groupe projet	Directeur financier ou Directeur financier adjoint Responsable de la consolidation Responsable normes et procédures Consultants CAC dans certains cas	Collaborateurs de la maison mère et des filiales rattachés à la Direction financière et aux directions opérationnelles Consultants
Désignation par	Direction générale	Direction générale Direction financière Responsable consolidation	COPI

Tableau 19 : Structure organisationnelle type mise en place en phase d'adoption

⁷ Lors de la période de transition aux normes IAS/IFRS, le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (HCCC) a autorisé une extension de la mission légale des commissaires aux comptes afin d'aider les entreprises à migrer vers les normes comptables internationales.

	Comité de pilotage	Groupe projet	Ateliers
Rôles	<p>Le comité de pilotage intervient durant toute la durée du projet IFRS pour :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Validation des options proposées par le groupe projet au fur et à mesure de l'avancement des travaux ; • Arbitrage et prise de décision en cas de position ne pouvant être arrêtée par le groupe projet. 	<ul style="list-style-type: none"> • Présentation des normes par consultant ou CAC ; • Élaboration de fiches de synthèse diagnostic ; • Élaboration du questionnaire par norme adressé aux filiales ; • Participation aux ateliers et coordination du travail. 	<ul style="list-style-type: none"> • Suivi des thématiques de conversion importantes pour le groupe ; • Refonte des procédures de consolidation ; • Adaptation du SIC ; • Redéfinition du manuel groupe.
Mode de contrôle et d'évaluation	<p>Le COPI présente au Comité d'Audit les impacts du passage aux normes IAS/IFRS et défend les options retenues.</p>	<p>Respect des contraintes d'établissement des premiers comptes conformes aux normes IAS/IFRS.</p>	<p>Coordination assurée par le groupe projet.</p>

Tableau 19 : Structure organisationnelle type mise en place en phase d'adoption

2.2.2. Le comité de pilotage (COPI)

Pour assurer le bon fonctionnement et la cohérence générale des travaux effectués, les groupes devront mettre en place un comité de pilotage afin de :

- superviser l'ensemble ;
- organiser les réunions ;
- valider les options proposées par le groupe projet au fur et à mesure de l'avancement des travaux ;
- arbitrer et prendre les décisions en cas de position ne pouvant pas être arrêtée par le groupe projet.

Le comité de pilotage aura pour mission de gérer le projet IFRS de façon globale. Il sera désigné par la Direction générale et sera composé du Directeur financier, des commissaires aux comptes, des consultants et du groupe projet. Le comité de pilotage présentera au Comité d'audit, s'il existe, les impacts du passage aux normes IAS/IFRS et défendra les options retenues.

2.2.3. Le groupe projet

Pour assurer la réalisation de la conversion des comptes aux normes IAS/IFRS, un groupe projet devra être constitué pour :

- présenter les normes avec l'aide des consultants et des commissaires aux comptes ;
- élaborer les fiches de synthèse diagnostic ;
- établir le questionnaire par norme adressé aux filiales afin de déterminer les impacts des normes IAS/IFRS ;
- participer aux ateliers et coordonner le travail.

Le groupe projet aura donc comme mission de gérer le projet IFRS de façon opérationnelle. Il sera désigné par la Direction générale, la Direction financière et le responsable consolidation et sera composé du Directeur financier ou du Directeur financier adjoint, du responsable de la consolidation, du responsable normes et procédures, de représentants des consultants et des commissaires aux comptes le cas échéant. Le groupe projet devra respecter les contraintes internes à l'organisation et au projet de conversion ainsi que les contraintes réglementaires d'établissement des comptes consolidés en IAS/IFRS.

2.2.4. Les ateliers par norme ou par corps de normes

En raison de la complexité et du niveau de technicité des normes IAS/IFRS, pour assurer la réalisation de la conversion des comptes aux normes IAS/IFRS, des ateliers par norme ou par corps de normes devront être mis en place afin de :

- suivre les thématiques de conversion importantes pour le groupe ;
- refondre les procédures de consolidation ;
- adapter le système d'information comptable ;
- redéfinir le manuel groupe.

Ils seront coordonnés par le groupe projet. Les membres des ateliers seront désignés par le COPI et seront des collaborateurs de la maison mère et des filiales rattachés à la

Direction financière et aux directions opérationnelles. Cette proposition de composition met l'accent sur la transversalité des ateliers pour favoriser la participation de l'ensemble des parties prenantes concernées par la consolidation. Elle résulte des besoins mis en évidence lors de nos observations et vont dans le sens des travaux de Demaria (2008, p. 258). « *Les groupes de travail sont constitués de membres de l'équipe de consolidation, du responsable normes et procédures, s'il y en a un dans le groupe, et de représentants de toutes les parties prenantes aux niveaux corporate et filiales. Ainsi, selon l'organisation de l'atelier, des responsables de secteur, de business unit, de branche etc. ont été appelés à participer aux travaux de migration vers les normes IAS/IFRS. La première application des normes comptables internationales a exigé l'implication de tous les niveaux opérationnels du groupe et ce « de façon à ce qu'à la fois ils s'approprient les problématiques et qu'ils comprennent que ce n'est pas uniquement un travail technique qu'on peut faire au niveau corporate » (Info 4). La transversalité des équipes IFRS a été le principal mot d'ordre ».*

L'accent devra être mis sur la nécessité d'identifier, dès le début du projet, les différentes personnes concernées par celui-ci, de manière à les intégrer dans le projet dès la phase d'adoption, suivant les possibilités offertes aux groupes.

2.2.5. La répartition des responsabilités dans la direction financière

Après avoir décrit la structure organisationnelle à mettre en place lors de la phase d'adoption, nous allons expliciter la responsabilité du directeur financier et du responsable de la consolidation dans le projet de conversion et dans le processus d'appropriation.

2.2.5.1. Le directeur financier en décideur final

« *Le directeur financier ou Chief Financial Officer (CFO) est au centre de nombreuses recherches ; son rôle clé dans le groupe et ses importantes responsabilités en font un acteur de premier ordre. Dans le contexte de la première application des normes comptables IAS/IFRS, le directeur financier tient toute sa place. Les informants ont confirmé le rôle important de cet acteur. Néanmoins, l'implication du directeur financier varie selon l'existence au sein du groupe d'un directeur comptable. En effet, dans ce cas, le CFO a tendance à déléguer entièrement la responsabilité des IAS/IFRS au directeur comptable et n'aura qu'un rôle de validation à la fin du processus » Demaria (2008). Nos observations nous ont conduit à constater une délégation très forte de la responsabilité auprès des responsables de la consolidation, Directeur comptable du Groupe A et « Group Financial Controller » du Groupe B. On peut alors supposer que, dans les groupes de taille moyenne le*

responsable de la consolidation est plus autonome qu'au sein des groupes de plus grande envergure. Bien évidemment, il ne s'agit que d'un simple constat. Il ne constitue aucunement une généralisation.

Nos observations nous ont également conduit à constater : « *quel que soit le degré d'implication du directeur financier, il reste le dernier jalon du projet, en d'autres termes, la décision finale passe par son accord* » (Demaria 2008, p. 260).

2.2.5.2. Le responsable de la consolidation en manager

« *Au-delà de la forme du projet, nous avons constaté que les protagonistes des équipes IFRS sont, d'un groupe à l'autre, les mêmes hommes. Le coeur du projet IFRS repose sur le service consolidation* » (Demaria 2008, p. 257) et essentiellement le responsable de la consolidation. Outre le bon déroulement du processus de consolidation, il assure le management du projet de conversion. Dans la phase d'adoption, le manager du projet est amené à conduire différentes missions propres au management de projet, qui, en raison de la délégation du directeur financier, au profit du responsable de la consolidation, s'apparentent davantage aux missions d'un leader ainsi que présentées dans les travaux de Latiri Dardour (2006, p. 72-73). Nous transposerons deux missions principales parmi les trois proposées :

- « (...) *la définition des plans d'action en se référant aux objectifs, la définition des rôles de chacun, ainsi que les comportements requis pour la mise en oeuvre de la nouvelle organisation. Cette idée est confirmée par Gioia & Chittipeddi (1991) ;*
- *le contrôle en instaurant les procédures et les processus de mesure, de suivi et de correction des actions dans le cadre des plans d'action établis* ».

La troisième mission est « *la récompense, en établissant un système de récompense-sanction visant à gratifier les comportements qui rejoignent le cadre défini par le leader* ». Cette mission semble continuer à relever du directeur financier. Toutefois, il convient de respecter les préconisations de Quinn (1994), qui « *va jusqu'à dire que les entreprises « intelligentes » qui savent s'adapter aux évolutions de l'environnement et changer progressivement sont celles qui focalisent leur attention davantage sur les hommes et les processus que sur les structures et les systèmes de contrôle* » (Latiri Dardour 2006, p. 72-73). Nous irons plus loin dans la définition des missions du manager du projet de conversion en raison de la place essentielle qui lui est accordée dans le management du projet. Nous ajouterons une mission, indispensable pour le respect du deuxième enjeu de la structure organisationnelle définie plus avant : la mise en œuvre de conditions favorables à l'interaction

entre l'outil (le référentiel IAS/IFRS) et les acteurs, pour qu'il se dote de son statut propre. Ainsi, dès la phase d'adoption, il est important que le manager du projet de conversion intègre les trois principes empruntés à Bayard et Schmitt (2003), repris par Persson (2005, p. 58) dans ces travaux sur « GRH et changement » et adaptés à notre étude :

- Un principe de construit social contingent ou de co-construction : la réalité est contingente, mais aussi construite, une marge de liberté existe alors pour les acteurs, au-delà des contraintes mises en relief par l'approche contingente ;
- Un principe de processus : il s'agit d'aborder l'outil et le changement comme un processus durable, inachevé, interagissant ;
- Un principe de dynamique : la relation entre l'outil et le changement est alors considérée comme structurante et structurée, elle est co-construite par récursivité dans les interactions des actions et de la structure, c'est-à-dire entre ce qui se fait et les moyens mobilisés.

Ainsi, cette phase du processus présentera le changement comme moins menaçant et favorisera l'appropriation du référentiel IAS/IFRS. Cet aspect est d'autant plus important que, dans la phase d'adoption, des choix en termes comptables doivent être effectués. Il s'agit de choix d'options de première application et de choix d'options permanentes. Ils devront être contextualisés au sein du groupe par un travail mené par le groupe projet et le comité de pilotage.

2.3. L'application des normes à option

En nous appuyant sur nos observations et la littérature sur les options retenues par les groupes, nous pouvons mettre en évidence les pratiques des firmes, d'une part, lors du choix des options de première application et, d'autre part, lors de choix des options permanentes. Nous nous adosserons notamment au travail doctoral de Demaria (2008), qui présente une étude auprès de 107 entreprises appartenant à l'indice SBF120. Les résultats obtenus auprès de cet échantillon ont permis de mettre en évidence des similarités avec ceux constatés dans nos deux études de cas. Ces régularités nous ont amené par ailleurs à conduire des travaux communs et à présenter une communication sur le changement comptable normatif. Pour finir, nous analyserons les choix des options au travers des approches politico-contractuelle, conventionnaliste et néo-institutionnelle.

2.3.1. Choix d'options de première application

Les options de première application ont été décrites en annexe 6 intitulée « Choix d'options offerts par le référentiel IAS/IFRS », où sont présentées la norme « IFRS1 - première adoption des normes IFRS », ainsi que les différentes exemptions. Demaria (2008, p. 277) souligne dans son étude qu'« on observe une relative homogénéité des choix effectués au sein d'IFRS 1 pour la première application des normes comptables internationales. Les groupes ont globalement opté pour les exemptions « simplifiant » la transition aux IAS/IFRS. Son constat confirme les résultats de l'étude menée par Ernst & Young (2006, p. 11) indiquant que « de nombreuses entreprises ont adopté les IFRS de façon à minimiser autant que possible les changements dans la forme des états financiers appliqués sous l'ancien référentiel national ». De plus, « Levesque (2006) remarque que les groupes (surtout les plus petites entreprises cotées), ont majoritairement choisi les options permettant de ne pas appliquer de façon rétrospective les normes comptables internationales » (Demaria 2008, p. 277). Nous allons présenter brièvement les pratiques de groupes vis-à-vis des principales exemptions proposées par le référentiel IAS/IFRS.

2.3.1.1. L'exemption à IAS 16 et à IAS 40

Dans son étude, Demaria (2008, p. 278-279) met en évidence que, pour l'exercice 2005, « l'exemption a été très peu mobilisée, seulement 19,63 % des groupes l'ont appliquée. (...) La plupart des groupes ont opté pour une réévaluation ponctuelle à la date de transition ; autrement dit, ils n'ont pas maintenu la juste valeur de façon récurrente. (...) Les groupes ayant opté pour une réévaluation des actifs à la date de transition ne l'ont appliquée qu'à certaines catégories d'immobilisation, mais jamais pour l'intégralité du parc immobilier ». Telle a été la position du Groupe A et du Groupe B. Plusieurs groupes ont profité de la première application des normes IAS/IFRS pour réévaluer des terrains, c'est-à-dire des immobilisations non amortissables, n'entraînant pas de pénalisation des résultats futurs (Marchal *et al.*, 2007, p. 34). De plus, l'activité exercée par les groupes semble avoir une influence sur le recours à cette option. Ainsi, Tort (2007) souligne que les dix sociétés foncières appartenant à son échantillon ont opté pour la réévaluation à la juste valeur de leur patrimoine à la date de transition.

2.3.1.2. L'exemption à IAS 19

Selon l'étude menée par Demaria (2008, p. 279), les groupes ont, pour la plupart, décidé d'imputer le solde des gains et pertes actuariels aux capitaux propres d'ouverture. Le

retraitement rétrospectif des engagements de retraite aurait consisté à recalculer les écarts actuariels depuis l'origine des plans, là où de nombreuses entreprises ne les avaient calculés qu'à compter de la date à laquelle elles ont enregistré des provisions. Dans ces conditions, l'utilisation de l'exemption était quasiment indispensable. L'option permet de ne plus comptabiliser au compte de résultat les écarts antérieurs à la transition. 70 % des groupes du SBF 120 ont adopté cette exemption. Néanmoins, Mazars (2005, p. 12) estime que les groupes qui indiquent ne pas avoir recouru à cette exemption n'en avaient, dans les faits, pas besoin car ils n'avaient pas différé d'écarts actuariels.

2.3.1.3. L'exemption à IAS 21

Cette exemption a été retenue en 2005 par 80,37 % des 107 entreprises appartenant à l'indice SBF 120 « Cette option est sans impact sur les capitaux propres d'ouverture puisqu'il s'agit d'un transfert de rubriques. En revanche, elle a un effet sur les résultats futurs des groupes qui l'ont retenue, dans la mesure où les résultats de cessions ultérieures des filiales ne tiendront pas compte des écarts de conversion générés avant la date de transition » (Demaria 2008, p. 279).

2.3.1.4. L'anticipation IAS 32 et 39

Selon l'étude menée par Demaria (2008, p. 280), pour l'exercice 2005, « l'anticipation IAS 32 & 39 a été appliquée par 48 % des groupes de l'échantillon. Ce chiffre constitue une bonne performance au regard de la remise en question particulièrement virulente de ces deux normes par la profession. (...) Selon KPMG-Cartesis (2005, p. 11), l'importance et la complexité des travaux nécessaires à la mise en conformité du traitement des instruments financiers avec les exigences des IAS/IFRS expliquent que les groupes aient repoussé à 2005 l'application de ces normes ».

2.3.1.5. L'exemption à IFRS 3

Selon l'étude menée par Demaria (2008, p. 277-278), « l'exemption à IFRS 3, qui permet de ne pas retraiter les regroupements d'entreprises précédant la date de transition, a été majoritairement appliquée. Certains groupes ont décidé de retraiter les regroupements d'entreprises avant la période de transition, et ce, souvent en fixant une date buttoir ». L'enquête Mazars (2005, p. 10) a mis en évidence que les groupes ayant retraité les regroupements d'entreprises l'ont fait sur des opérations majeures ayant modifié de manière significative la structure du groupe.

2.3.1.6. L'exemption à IFRS 2

Selon l'étude menée par Demaria (2008, p. 279-280) « *L'exemption IFRS 2 a largement été appliquée. (...) Comme le montre Mazars (2005), les groupes qui ont retraité les plans de stock-options sont des groupes ou des filiales de groupes cotés aux États-Unis qui avaient, pour les besoins de leur information financière exigée par la SEC, déjà communiqué la juste valeur de ces plans* ».

2.3.2. Choix d'options permanentes

Outre les options liées à la première application des normes comptables internationales, l'IASB propose pour plusieurs normes deux traitements possibles. Nous allons présenter brièvement les pratiques de groupes vis-à-vis des options permanentes offertes par le référentiel IAS/IFRS en nous limitant aux options d'évaluation et de comptabilisation. Les options de présentation du bilan et du compte de résultat ne seront pas retenues dans notre étude, étant donné que nous avons estimé que ces choix n'avaient pas un intérêt stratégique pour les groupes et surtout n'avaient pas d'impact sur le contenu des états financiers.

2.3.2.1. L'évaluation des immobilisations : les normes IAS 16, 38 et 40

Le référentiel IAS/IFRS offre des options pour l'évaluation des immobilisations au titre des normes IAS 16, 38 et 40. Toutefois, nous limiterons notre étude aux normes IAS 16 et 38, étant donné que la norme IAS 40 n'était pas applicable dans les deux groupes où nous avons réalisé nos observations. Pour les normes IAS 16 et 38, le maintien du coût historique comme méthode d'évaluation a été la solution majoritairement retenue par les groupes. En effet, l'étude menée par Demaria (2008) valide nos résultats au sein des Groupes A et B en soulignant que, « *concernant les immobilisations corporelles (IAS 16), le maintien du coût historique comme méthode d'évaluation est indiscutable* » (Demaria 2008, p. 281).

Par ailleurs selon Sape (2005), « *la juste valeur n'a été utilisée par aucun groupe pour des actifs incorporels (IAS 38), cela tient sans doute au fait que le référentiel IFRS fixe, en effet, des conditions strictes pour démontrer l'existence d'un marché pour des actifs incorporels, condition nécessaire à la réévaluation des actifs incorporels. En particulier, les éléments échangés sur le marché doivent être homogènes, il doit être possible de trouver à tout moment des acheteurs et des vendeurs et les prix doivent être mis à la disposition du public* ».

2.3.2.2. La comptabilisation des écarts actuariels : la norme IAS 19

La norme IAS 19 et son amendement permettent aux groupes d'appliquer, soit la méthode du corridor, soit la méthode dite SoRIE, consistant à imputer directement aux capitaux propres les pertes ou gains actuariels de l'exercice. Selon l'étude menée par Demaria (2008, p. 285), « au moment de la transition, les groupes de l'échantillon se sont majoritairement orientés vers l'option du corridor, permettant de comptabiliser seulement les pertes ou gains actuariels au dessus ou en dessous du corridor. (□) Dès que l'on se penche sur les exercices ultérieurs à la transition, on constate une tendance prononcée pour l'adoption de la méthode d'imputation directe des écarts actuariels en capitaux propres. Ainsi, il y a eu une augmentation de 88 % en 2006 et de 25 % en 2007, ce qui montre que, petit à petit, les groupes convergent vers l'alternative. On peut penser qu'un effet de contagion s'est produit. D'ailleurs, selon Apperel (2008), près de la moitié du SBF 120 aurait opté pour l'amendement SoRIE au cours de l'exercice 2008 (...) Dans l'ensemble, les groupes ne justifient pas explicitement le changement de méthode, toutefois certains précisent leur souci de transparence ou tout simplement indiquent la volonté de suivre les préconisations de l'IASB ».

2.3.2.3. La comptabilisation des coûts d'emprunt : la norme IAS 23

Selon l'étude menée par Demaria (2008, p. 285), « lors de la première application des normes comptables IAS/IFRS, les groupes ont favorisé la comptabilisation en charges des coûts d'emprunt, qui constitue la méthode préférentielle. Ce choix peut s'expliquer par les pratiques antérieures françaises ».

« L'observation des options permanentes permises par le référentiel IAS/IFRS nous conduit à faire deux constats. D'une part, au moment de la transition aux normes comptables internationales en 2005, les groupes ont favorisé les options les plus proches des pratiques antérieures (coût historique, méthode du corridor incluse dans la réglementation française, comptabilisation en charges des coûts d'emprunt). D'autre part, en observant l'application de ces options sur plusieurs exercices, on se rend compte qu'il n'est pas envisageable de proposer une explication globale décrivant un comportement général pour les choix d'options permanentes. Il est nécessaire d'analyser chaque choix en fonction des évolutions du contexte normatif et institutionnel ainsi que des effets de l'option sur les comptes » (Demaria 2008, p. 288).

2.3.3. Pour une explication des choix comptables lors de la transition aux normes IAS/IFRS

Les choix d'options effectués lors de la première adoption des normes comptables internationales IAS/IFRS, comme tout choix comptable, peuvent être appréhendés suivant différentes approches : approches politico-contractuelle, conventionnaliste et néo-institutionnelle.

2.3.3.1. Les influences politiques et contractuelles

Les choix d'options effectués lors de la première adoption des normes comptables internationales IAS/IFRS, comme tout choix comptable, subissent des influences contractuelles. En effet, pour Watts et Zimmerman (1990, p.132), « *il est clair qu'il existe une relation entre les choix comptables et les autres variables de la firme, comme le niveau d'endettement et la taille* ». Les variables classiques de la théorie politico-contractuelle, à savoir la taille du groupe, le levier d'endettement et les méthodes de rémunération des dirigeants ont été retenues dans l'étude conduite par Demaria (2008, p. 294). A ces fondements, Demaria (2008, p. 294) a ajouté la structure de l'actionnariat, ainsi que la cotation aux Etats-Unis. L'étude permet ainsi de mettre en avant les principaux facteurs explicatifs des choix :

- **Exemption aux normes IAS 32-39** : « *L'anticipation au 1^{er} janvier 2004 des normes IAS 32 et 39 s'explique exclusivement par la cotation sur un marché américain. Les firmes cotées sur un marché hors Europe, aux États-Unis en particulier, sont contraintes d'établir une réconciliation entre les états financiers locaux et les normes américaines US GAAP (formulaire 20-F). Avant même la transition aux normes IAS/IFRS, elles étaient dans l'obligation de retraiter les instruments financiers selon les normes américaines, très proches d'IAS 39. Dans ces conditions, les groupes étaient prêts techniquement à appliquer les normes sur les instruments financiers, c'est pourquoi on peut estimer que les firmes cotées aux États-Unis ont été plus enclines à anticiper l'adoption d'IAS 32 et 39* » (Demaria 2008, p. 309-310).
- **Exemption aux normes IAS 16 et 40** : « *Les groupes pour lesquels un actionnaire possède un pourcentage de droit de vote élevé ont davantage eu tendance à réévaluer leur patrimoine. Cette relation peut s'expliquer par la pression exercée par les actionnaires à la diffusion d'une information économique pertinente pour la prise de décision. Dans ce cas, la réévaluation des actifs corporels permet*

d'avoir une vision fondée sur la valeur de marché. Les actionnaires peuvent alors connaître objectivement la valeur de leurs investissements » (Demaria 2008, p. 310).

- **Exemption à la norme IAS 19 :** *« Le choix d'imputer les pertes actuarielles à la situation nette à la date de transition est lié positivement et significativement avec la taille de la firme. Autrement dit, les groupes de grande taille ont été plus enclins à adopter une option ayant un impact négatif sur les capitaux propres. Ce résultat s'explique par la capacité des groupes importants à réduire le montant de la situation nette » (Demaria 2008, p. 310-311).*
- **Exemption à la norme IAS 21 :** *« La présence d'actionnaires institutionnels et la taille sont positivement liées à l'application de l'exemption à IAS 21. Les groupes dans lesquels les actionnaires institutionnels détiennent une part importante des droits de vote ont eu tendance à opter pour une remise à zéro des écarts de conversion. Ce choix peut relever d'un souhait de transparence des actionnaires institutionnels préférant remettre à zéro les écarts de conversion lors de la transition plutôt que de maintenir des écarts non conformes aux normes IAS/IFRS, ou de recalculer rétrospectivement ces données conformément à la norme IAS 21. Par ailleurs, certains grands groupes, anticipant une cession à venir, ont pu utiliser cette option afin d'augmenter le résultat de la vente » (Demaria 2008, p. 311).*
- **Exemption à la norme IFRS 2 :** *« La présence d'actionnaires institutionnels semble inciter à un retraitement complet des plans de stock-options, c'est-à-dire appliquer IFRS 2 à tous les plans, mêmes ceux attribués avant le 07/11/2002. Ce retraitement complet est plus transparent et amène une vision plus précise sur la situation des groupes » (Demaria 2008, p. 310-311).*

L'étude des relations entre choix d'exemptions et caractéristiques de la firme met en lumière des éléments d'explication des choix comptables tout à fait pertinents. Les groupes orientent leurs décisions en fonction du rapport coûts-bénéfices lié aux contraintes politiques et contractuelles. Cependant, pour comprendre un phénomène dans sa globalité, d'autres approches peuvent être mobilisées. Nous proposons à présent d'appréhender le contexte de transition vers les normes comptables internationales en mobilisant les approches conventionnaliste et néo-institutionnelle sociologique.

2.3.3.2. Les influences du contexte environnemental et institutionnel

Nous allons nous attacher à déterminer si les décisions peuvent aussi être influencées par des pressions externes à l'entreprise, relevant du contexte environnemental et institutionnel. Selon Bourgeois (2006), l'environnement institutionnel est un facteur explicatif du comportement des organisations. Nous allons mobiliser essentiellement les approches conventionnaliste et néo-institutionnelle sociologique pour appréhender le contexte de transition vers le référentiel IAS/IFRS. Nous soulignerons dans un premier temps le poids des institutions comptables et nous nous attarderons ensuite sur le rôle tenu par la profession comptable dans les choix des firmes.

Le poids des institutions comptables :

La première application des normes comptables IAS/IFRS a entraîné une perte de repères pour les acteurs de la communauté financière, instaurant ainsi une période d'incertitude. D'après Gomez (1997), l'incertitude naît de l'incapacité de pouvoir faire référence à une expérience passée. La théorie néo-institutionnelle sociologique suppose que, face à l'incertitude, les organisations se modèlent entre elles (Meyer et Rowan, 1977 ; DiMaggio et Powell, 1983 ; Meyer, 1986 ; Touron, 2006). Quant à la théorie politico-contractuelle, si elle concentre son attention sur les motivations des dirigeants, elle permet d'expliquer une situation de choix qui, par essence, relève d'un certain degré d'incertitude.

Selon Demaria (2008, p. 330), pour « *DiMaggio et Powell (1991), les lois, les normes, l'Etat, les organismes publics et privés ainsi que les marchés sont de véritables institutions car ils suscitent des modes de raisonnement et des manières d'opérer prescrivant aux individus et aux organisations la façon dont ils doivent se comporter. Dans le cas présent, ce sont les institutions comptables qui retiennent notre attention ; ainsi, elles exercent des pressions coercitives sur les entreprises. (...) La théorie néo-institutionnelle sociologique considère que les organisations agissent au sein d'un cadre social de normes, valeurs et hypothèses tenues pour acquises, servant de bornes aux comportements appropriés ou acceptables (Carpenter et Feroz, 2001, p. 565) ».*

Ainsi, « *sans posséder de pouvoir coercitif direct sur les firmes, l'IASB exerce des pressions informelles sur les entreprises en les poussant à adopter des mesures comptables conformes aux normes actuelles et à venir* » (Demaria 2008, p. 332).

De même, les recommandations de l'AMF (Autorité des Marchés Financiers) favorise l'harmonisation de la communication financière des groupes (AMF, 2003 et 2004). « *Compte*

tenu des recommandations émises, de son pouvoir de vérification et de sanction, l'AMF exerce de fortes pressions sur les entreprises. Les groupes ont alors tendance à anticiper les attentes de l'AMF pour éviter tout refus d'approbation des comptes, qui serait fortement préjudiciable pour la réputation du groupe. L'AMF contribue au développement de l'isomorphisme coercitif» (Demaria 2008, p. 333).

Les organismes de normalisation nationaux ont également joué un rôle important, ainsi que le souligne l'observation réalisée par Ernst & Young (2006) et l'enquête auprès des investisseurs conduite par Véron (2007), en notant que les états financiers en IFRS ont une forte identité nationale.

Lors du passage au référentiel IAS/IFRS, les groupes ont été influencés par les institutions régissant les pratiques nationales et internationales. Ils « *ont pris soin de suivre les projets, les recommandations et les avis de toutes les institutions avant de se positionner au sein des différentes options comptables. Ce comportement relève d'un isomorphisme dit coercitif» (Demaria 2008, p. 334).*

Le rôle de la profession comptable :

La profession comptable, par les organismes comme le Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts Comptables, l'Académie des Sciences Comptables et Financières, l'Institute of Management Accountants France, le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes, les associations professionnelles et par les professionnels comme les consultants, les experts indépendants et les commissaires aux comptes, joue un rôle très important dans le processus de décisions comptables et notamment au moment du choix des options. Cooper et Robson (2006) soulignent le poids de plus en plus important des professionnels de la comptabilité sur les pratiques des groupes. Les influences exercées par la profession comptable conduisent au développement de l'isomorphisme normatif. En d'autres termes, les groupes ont tendance à adopter les méthodes légitimées par les membres de la profession. Au cours du projet de conversion, les groupes ont :

- sollicité les commissaires aux comptes, étant donné qu'au moment de la première application des normes comptables IAS/IFRS, l'interdiction d'immixtion dans la gestion a subi une dérogation exceptionnelle, permettant aux commissaires aux comptes de suivre de près les travaux de transition de leurs clients ;
- fait appel à l'expertise technique des cabinets de consultants pour expliciter et interpréter les normes ;

- recours aux experts indépendants pour notamment le calcul des écarts actuariels et les réévaluation des immobilisations.

D'ailleurs, Hoogendoorn (2006, p. 24) estime que les auditeurs se sont fortement impliqués lors de la migration aux IAS/IFRS, avec le risque d'avoir à auditer des états financiers qu'ils ont largement contribué à élaborer.

« Les consultants, quant à eux, ont exercé leurs influences normatives tout au long du processus de transition en participant aux réunions des ateliers IFRS au sein des groupes. Il est certain que leurs positions ont influencé les travaux des groupes de travail, surtout sur les normes n'ayant pas d'antériorité dans les pratiques comptables françaises. En somme, nous estimons, à l'instar de Dejean et Saboly (2006, p. 8), que le comportement des membres d'une profession est guidé par la recherche de conformité avec les normes produites par la structure sociale » (Demaria 2008, p. 341).

En outre, les groupes ont participé aux réunions d'information et de travail organisées par les différentes associations professionnelles pour préparer le passage aux normes IAS/IFRS. Ainsi, les associations professionnelles ont joué un rôle important, que ce soit de manière involontaire ou dans le but explicite d'imposer à leurs membres un certain standard (Bensedrine et Demil 1998, p. 92). « Lors de la transition vers les normes comptables internationales, les associations professionnelles ont eu un réel rôle d'intégrateur de la nouveauté et de partage des connaissances comptables » (Demaria 2008, p. 341).

2.4. Les activités-clés à réaliser

Après avoir décrit la structure organisationnelle à mettre en place en phase d'adoption, explicité le partage de la responsabilité entre le Directeur financier et le responsable de la consolidation dans le projet de conversion et mis en lumière le processus de choix des options, nous allons nous intéresser aux activités à conduire tout en considérant la place centrale des acteurs dans le projet et dans le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS. En nous s'adossant aux travaux de Godowski (2004) sur l'adoption d'un instrument de gestion, nous considérons qu'un travail d'« adoption de l'idée par l'organisation » peut être conduit en veillant à :

- une adaptation de l'idée à l'organisation en procédant à sa contextualisation par rapport à l'environnement et
- une acceptation de l'idée dans l'organisation par l'« intéressement » des acteurs.

C'est pourquoi, en phase d'adoption du processus d'appropriation, il semble important que des temps soient consacrés au lancement du projet, support d'appropriation du référentiel IAS/IFRS, à la sensibilisation et à la formation des acteurs, ainsi qu'à la communication au sein du groupe. En effet, selon Bec *et al.* (2007, p. 121), « *il appartiendra au consultant/intervenant qui se veut en quelque sorte « facilitateur de première main » de trouver, induire, les modalités d'échange, d'information, de formation, de sensibilisation, appropriées, sur des espaces et dans des temporalités différentes. Ces modalités devront fonctionner très vite de façon autonome en tant qu'instance de facilitation et trouver leur traduction opératoire sous la forme de dispositifs ad hoc toujours conçus de façon contextualisée* ».

2.4.1. Lancement

L'action sur les représentations des acteurs du groupe projet n'est pas toujours facile ni immédiate et nécessite du temps et le respect d'étapes-clés. Les objectifs à suivre pourraient être résumés en quatre points :

- Présenter la démarche du projet de conversion aux normes IAS/IFRS à l'ensemble des acteurs concernés ;
- Définir et mettre en place la structure organisationnelle ;
- Positionner les acteurs dans les groupes de travail ;
- Etablir la chronologie des missions confiées.

2.4.2. Sensibilisation

Afin d'assurer une appropriation du projet par les acteurs de la phase d'adoption et d'initier le transfert des savoirs, l'étape de sensibilisation se révèle importante pour informer et former l'ensemble des acteurs du projet à la démarche du projet et aux impacts des normes IAS/IFRS sur l'organisation de l'entreprise. Nous pouvons recenser les points présentés lors de cette étape :

- La démarche du projet ;
- La méthodologie d'analyse et les outils qui seront utilisés ;
- Le rôle de chacun des acteurs en fonction des services concernés ;
- Les normes IAS/IFRS et leurs impacts sur l'organisation et le système d'informations du groupe.

2.4.3. Formation

À partir des entretiens conduits auprès des acteurs des groupes A et B, ainsi que des travaux de Demaria (2008), « *il apparaît qu'au début de la transition aux normes IAS/IFRS, les groupes ont recouru à des prestataires de services (cabinets d'audit en particulier) afin d'initier les principaux participants aux projets IFRS. Au fur et à mesure de l'avancée des projets et de l'appropriation des nouvelles normes, la formation interne a été favorisée. (...) Les formations opérationnelles ont été accomplies localement par les membres de projets IFRS* ».

Ainsi, nous pouvons constater qu'un premier niveau de formation est préconisé en phase d'adoption. Les formations dispensées auprès des membres de l'équipe projet assurent un transfert des savoirs ainsi que l'acquisition d'une connaissance technique suffisante. Les objectifs des formations peuvent se résumer en la présentation :

- des normes ayant un impact pour le groupe ;
- des spécificités de chacune de ces normes ;
- des options possibles pour chaque norme ;
- des principales différences avec les normes françaises ou le référentiel comptable utilisé pour la consolidation.

2.4.4. Communication interne

« *La communication (...) est également capitale. Selon Chambon, elle doit être contextualisée (« donner le sens et être concret », ciblée, transparente, organisée et méthodique), interactive (s'informer et informer), valorisante, pédagogique et régulière* » Bassetti et Groff (2006, p. 131). On s'attachera donc à maîtriser la communication autour de l'introduction de l'outil en utilisant les différents canaux existants dans le groupe pour sensibiliser les acteurs de l'organisation appartenant aux différentes directions à l'outil de gestion adopté et aux changements qui seront induits par ce dernier dans le groupe. Il est important de préparer progressivement les acteurs aux nombreux impacts induits par l'adoption du référentiel IAS/IFRS tant sur le système d'information qu'au niveau organisationnel. Couleau-Dupont (2005, p. 37-56) a décrit les principaux changements attendus du passage aux normes internationales :

- Les impacts du référentiel IAS/IFRS sur les systèmes d'information :
 - « les systèmes de consolidation sont affectés par le référentiel IFRS et les principaux points d'attention portent sur la collecte de l'information nouvellement requise, sur la production de l'information sectorielle, sur les nécessaires définition et gestion de nouveaux flux techniques, ou encore sur la production des états financiers et l'annexe consolidée sous un nouveau format.
 - les systèmes amont⁸ nécessitent généralement une refonte ou une adaptation des systèmes associés qui portent principalement sur les domaines suivants : la gestion des immobilisations, la gestion des portefeuilles titres, le traitement de l'information sectorielle et le suivi des projets de recherche et développement ;
 - l'adoption des IFRS nécessite d'aligner le langage de gestion utilisé pour mesurer les performances de l'entreprise sur celui utilisé pour l'information financière, afin de disposer d'un système d'information cohérent dans son ensemble, du niveau le plus opérationnel (systèmes opérationnels et comptables de base) jusqu'au niveau le plus stratégique (outil de pilotage du groupe). Cet alignement est certainement l'un des exercices les plus difficiles, mais également le plus stratégique, du passage aux IFRS. C'est d'ailleurs ce que révèle l'enquête Price Waterhouse Coopers réalisée en 2001 auprès de 700 groupes cotés européens. Cet alignement figure au 1^{er} rang des difficultés stratégiques rencontrées par les entreprises qui ont déjà opéré leur passage aux IFRS ».
- Les changements organisationnels : ils concernent notamment la redéfinition des rôles et des responsabilités des acteurs opérationnels, le renforcement du rôle du contrôle de gestion dans l'élaboration des états financiers, la revalorisation de la fonction comptable et l'adaptation des processus aux exigences des normes IAS/IFRS.

⁸ Les systèmes amont sont définis comme les systèmes qui produisent les informations élémentaires : systèmes de gestion (gestion du personnel, gestion des immobilisations, gestion de la trésorerie, □ et le système comptable). Par opposition, les systèmes aval ont en charge l'analyse et le pilotage de l'activité : reporting de gestion, suivi budgétaire, reporting réglementaire.

3. Une deuxième lecture des observations empiriques

La transposition du cadre théorique aux pratiques observées nous conduit à revenir sur nos observations empiriques pour en proposer une deuxième lecture.

3.1. La phase d'adoption dans le Groupe A

Le Groupe A a mis en place, en phase d'adoption, une structure organisationnelle correspondant à la structure type implantée dans les groupes internationaux. Elle respecte les critères principaux de mise en œuvre d'une gestion de projet proposés par Bassetti et Groff (2006, p. 30) :

- un rôle intégrateur : le chef de projet ;
- une équipe pluridisciplinaire ;
- une structure aplatée, organique et mouvante ;
- un mode de fonctionnement souple ;
- des relations latérales ;
- des mécanismes pour gérer efficacement les interfaces internes et externes ;
- la décentralisation au niveau de l'action ;
- des systèmes et des procédures adaptés aux besoins du projet.

Toutefois, l'assistance du consultant dans la gestion du projet pourrait avoir engendré une généralisation excessive des pratiques de management de projet et de mise en place de structures organisationnelles.

ACD : Quel est le rôle du consultant ?

DJM : (...) En gestion de projet, ils nous ont donné les outils avec les tableaux de suivi d'avancement des groupes de travail. Ils nous ont donné aussi une assistance dans l'organisation des différentes étapes du projet.

En effet, d'après Auger (2008, p. 28) « la standardisation et l'uniformisation des procédés inhibent la diversité des contextes et l'émergence des dynamiques collectives » nécessaires tant à l'appropriation du projet que du référentiel IAS/IFRS. En effet, l'instrument de gestion ne prend forme que par les interprétations et les interventions des acteurs dans l'organisation en raison de l'incomplétude des instruments de gestion démontrée dans les travaux de Moisdon (1997) et de David (1998).

Par ailleurs, on pourrait penser que le recours au consultant au titre de la

méthodologie du projet et de l'assistance technique aurait pu permettre d'éviter la situation de crise décrite par le Directeur comptable en fin de phase diagnostic.

Entretien du 07/08/2008 □ Groupe A

ACD : Pourquoi avez-vous retenu le qualificatif du changement, changement de crise ?

DJM : Parce que jusqu'à fin juin, jusqu'à ce que le diagnostic sorte, c'était une affaire de comptable et le jour où le Directeur financier s'est rendu compte de ce que ça engendrait, ça a été la crise parce que du coup, on n'avait pas beaucoup de temps et ça a été le branle-bas partout. Nous, avec notre boulot, on n'est pas encore capable d'absorber ça. Ça a été un peu la crise. Les services, quand on leur a demandé de participer à des ateliers, qu'est ce que c'était ce truc-là ? On n'a pas les ressources pour. C'était un peu la crise. C'était très chaud.

Outre le contexte de crise décrit, on pourrait déplorer que la phase d'adoption n'ait pas permis d'intégrer plus tôt les acteurs des différentes directions afin qu'ils bénéficient des activités-clés de cette phase et que la désignation des membres des ateliers soit arrêtée. Si la portée du projet avait été appréciée avec plus de justesse, une première interprétation du référentiel IAS/IFRS aurait pu être conduite par l'ensemble des acteurs des différentes instances de la structure organisationnelle porteuse du projet (COPI, groupe projet et ateliers). Ainsi la condition d'acceptation minimale d'un groupe assurant la représentativité sociale, politique ou encore structurelle des personnes participant au processus de consolidation aurait pu être respectée et faciliter le passage à la phase d'adaptation.

Après une deuxième lecture des observations empiriques au sein du Groupe A, nous allons prolonger notre étude par l'analyse des pratiques du Groupe B.

3.2. La phase d'adoption dans le groupe B

Le Groupe B a mis en place, en phase d'adoption, une structure organisationnelle simplifiée par rapport à la structure type retenue dans les groupes internationaux. Elle est aplatie, organique et souple, ainsi que le préconisent Bassetti et Groff (2006, p. 30). En revanche, le respect des autres critères de mise en œuvre d'une gestion de projet avancés par Bassetti et Groff (2006, p. 30) mériterait d'être pris en compte par, notamment, un élargissement de l'équipe projet aux différentes directions, aux différentes strates organisationnelles et aux différentes entités du groupe pour augmenter la pluridisciplinarité de la structure. De plus, un accroissement des relations latérales au sein de l'organisation et la décentralisation au niveau de l'action favoriseraient la réflexion collective indispensable à l'appropriation de l'outil.

L'urgence de la réalisation de la conversion des comptes au référentiel IAS/IFRS a également conduit le Groupe B à privilégier l'aspect technique des normes au détriment de la conduite d'activités favorisant l'appropriation du référentiel IAS/IFRS. En effet, l'identification des normes applicables, l'évaluation des impacts comptables et financiers et des formations sur les normes IAS/IFRS sont des activités qui ont été menées. En revanche, les temps de lancement du projet, de sensibilisation des acteurs impliqués dans le projet et les actions de communication interne autour de l'introduction de l'outil n'ont pu être respectés en raison des contraintes de délai de production des états financiers consolidés en IAS/IFRS.

On pourrait déplorer que la phase d'adoption n'ait pu permettre la réflexion collective pour favoriser l'adhésion des acteurs associés au projet de conversion. L'adhésion des acteurs n'ayant pu être obtenue, le passage de l'approche instrumentale à l'approche appropriative du référentiel IAS/IFRS n'est pas encore initié au terme de cette phase.

Pour finir, en raison du contexte de dépréciation des terrains et constructions en 2009, on pourrait s'interroger sur la pertinence du choix des options d'évaluation des immobilisations corporelles, d'autant que l'introduction en bourse du groupe reste un projet à concrétiser. Toutefois, le « Group Financial Controller », VG, nous a confirmé en septembre 2009 que les rapports d'experts de juin 2009 (3 ans après la transition) révélaient :

- « une petite perte de valeur qui reste toutefois inférieure à la plus value constatée il y a 3 ans » sur la France,
- une situation identique au Congo et
- un « petit gain » au Gabon.

A la lumière des rapports d'experts, le « Group Financial Controller », VG, souligne que « *Nous n'avons toutefois pas consommé tous nos gains initiaux, donc nous sommes pour le moment assez satisfaits d'avoir pris cette option* ».

Pour terminer notre étude, nous allons suggérer des propositions complémentaires en lien avec la phase d'adoption.

4. Des propositions à contextualiser

Si les directions consacrent un temps à la phase d'adoption, elles semblent trop souvent sous-estimer le travail préparatoire qui succède à la phase d'initiation. Il permet de donner l'impulsion du projet et d'assurer l'appropriation du référentiel IAS/IFRS. En effet, c'est à ce niveau que va se construire et structurer le projet.

La phase d'initiation et la phase d'adoption constituent les phases amont du projet de conversion, d'une part, et du processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS, d'autre part, et les risques d'échec du processus d'appropriation sont cumulatifs. La phase d'adoption, véritable phase de préparation du terreau où l'outil germe et se développe se révèle importante et mérite donc d'être conduite avec attention afin de limiter les risques d'échec. Nous allons compléter notre système de propositions avec nos observations et notre mise en perspective théorique relatives à la phase d'adoption.

P2.1. La phase d'adoption représente la phase de rencontre de l'outil avec les acteurs impliqués dans cette phase (le comité de pilotage, le groupe projet, voire les ateliers, s'ils sont constitués dès la phase d'adoption) où une acceptation minimale de l'objet autorisera le passage à la phase d'adaptation. Cette proposition se fonde sur celle énoncée en phase d'initiation (P1.1.). Elle est réactivée en phase d'adoption en raison de l'élargissement du collectif ayant en charge l'introduction du référentiel IAS/IFRS au sein de l'organisation.

P2.2. L'acceptation minimale de l'outil sera acquise auprès du groupe d'acteurs impliqués dans la phase d'adoption, assurant la représentativité sociale, politique ou structurelle des personnes participant au processus de consolidation. Cette proposition se fonde sur celle énoncée en phase d'initiation (P1.2.). Elle est également réactivée en phase d'adoption pour les raisons précisées en P2.1. En effet, l'appropriation du référentiel IAS/IFRS ne pourra opérer que si le groupe d'acteurs est suffisamment représentatif et si ce dernier est intéressé par l'outil de gestion et le projet qui en permettra l'application.

P2.3. La représentation de perspectives d'acteurs différents en phase d'adoption limitera les angoisses des futurs utilisateurs, qui sont ainsi davantage enclins à s'approprier le référentiel IAS/IFRS. Selon une approche psycho-cognitive, « *pour que les futurs utilisateurs développent un sentiment d'appropriation dès les phases amont du projet et « se retrouvent » dans le projet, il semble important de réaliser le travail d'analyse de l'existant et de recueil des besoins en étroite collaboration avec les acteurs de terrain directement concernés (...) et à faire en sorte qu'elles [personnes] soient effectivement représentées dans le projet. Il apparaît donc nécessaire d'avoir des acteurs (équipe projet) proches du terrain pendant ces phases de travail ; de susciter une participation active des utilisateurs (...) aux groupes de travail pluridisciplinaires (...)* » (Carton et al. 2005, p. 99).

P2.4. Le mode de fonctionnement de la structure organisationnelle pour permettre l'introduction du référentiel IAS/IFRS, défini en phase d'initiation, sera

présenté et expliqué aux acteurs impliqués dans la phase d'adoption en veillant à :

- **énoncer les objectifs du projet et ceux relatifs au référentiel IAS/IFRS ;**
- **présenter la démarche de projet retenue en phase d'initiation en précisant les attentes et les objectifs qui ont été initialement fixés ;**
- **définir le rôle et les objectifs de chaque groupe (le groupe projet, le comité de pilotage et les groupes de travail) ;**
- **positionner les acteurs dans chaque groupe (le groupe projet, le comité de pilotage et les groupes de travail) ;**
- **définir les missions confiées aux acteurs et leur chronologie.**

L'appropriation au niveau cognitif sera facilitée si le groupe restreint a une compréhension partagée des objectifs relatifs à l'outil de gestion (Aggeri et Hatchuel 1997). *« El Amani va plus loin en montrant l'intérêt de développer une « vision organisante cible » qui, une fois adoptée par les futurs utilisateurs (...), pourrait les motiver et les unir autour d'un seul but. Cette vision partagée devrait aller au-delà des intérêts personnels et locaux et être porteuse d'une logique d'intégration et de transversalité »* (Carton et al. 2005, p. 101). Cette proposition nous semble d'autant plus importante que les acteurs du processus de consolidation rencontrés avaient beaucoup de difficulté à définir les attentes vis-à-vis du nouveau système de consolidation.

P2.5. L'intégration, la compréhension et l'adhésion des acteurs du processus de consolidation aux méthodes utilisées et initiées en phase d'adoption, ainsi que la participation active de leurs représentants dans les groupes de travail, seront favorisées pour qu'ils s'approprient le référentiel IAS/IFRS. Selon une approche psycho-cognitive, Carton et al. (2005, p. 100) indiquent que *« (...) l'implication des utilisateurs est un facteur déterminant la satisfaction des utilisateurs »*. Cette implication peut être obtenue par la participation au projet de conversion des comptes au référentiel IAS/IFRS, mais également par des actions de communication sur le déroulement du projet auprès des futurs utilisateurs ne participant pas aux différents groupes de travail.

P2.6. Les prestations des consultants devront tenir compte du contexte d'appropriation du référentiel IAS/IFRS. Cette proposition se fonde sur celle énoncée en phase d'initiation (P1.6.). Elle est réactivée en phase d'adoption pour des raisons identiques à celles avancées en phase d'initiation. En effet, *« son professionnalisme résidera, in fine, dans la bonne combinaison du recours à des schémas d'intervention, gage d'efficacité, à leur mise*

en question par souci de pertinence et enfin à leur capitalisation pour contribuer à une réelle efficacité de ses démarches » (Bec et al. 2007, p. 127). Les consultants devront : « analyser la situation spécifique en la référant au contexte général, d'une part, et, d'autre part, adopter une stratégie d'action combinant le « niveau local » et le « niveau cosmopolite » » (Bec et al. 2007, p. 127).

Section 3 : Phase d'adaptation

La phase d'adaptation succède à la phase d'adoption et ne débute qu'après une acceptation minimale du référentiel IAS/IFRS par les acteurs en charge de son introduction (COPI et groupe projet). En effet, cette condition s'est révélée importante étant donné qu'ils vont servir de relais dans l'appropriation du référentiel IAS/IFRS auprès des acteurs des différents ateliers. Durant cette phase, le référentiel subit une adaptation : « pour devenir une réalisation concrète, c'est-à-dire être utile à l'acteur en répondant à ses problèmes quotidiens, l'instrument doit intéresser les acteurs, mais doit également être contextualisé, adapté à l'environnement » (Akrich, Callon et Latour 1988). Cette phase s'apparente à la phase d'« appropriation originelle » proposée par De Vaujany (2005, p. 33-34) et est marquée par de multiples processus socio-politiques ou psycho-cognitifs qui sont alors activés dans l'organisation. L'engagement de la phase selon la dialogique assimilation/accommodation mise en évidence par Piaget (1967, 1975) permet de conduire à l'émergence d'un référentiel interne fruit des interactions des acteurs aux intérêts et représentations divergents. Cet outil, véritable « objet frontière », constituera la clé de la cohésion de plusieurs mondes sociaux autour d'un même objectif partagé.

Nous allons présenter dans un premier temps la phase d'adaptation telle qu'elle a été observée dans nos études de cas. Ensuite, nous analyserons les pratiques au travers de différentes approches théoriques et compléterons notre système de propositions en vue de faciliter l'appropriation du référentiel IAS/IFRS.

1. Une première lecture des observations empiriques

Nous allons décrire les pratiques des groupes A et B lors de la phase d'adaptation en nous appuyant sur l'étude documentaire et les différents entretiens réalisés auprès des acteurs internes.

1.1. La phase d'adaptation dans le Groupe A

La phase d'adaptation du processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS correspond à la période de temps consacrée à la phase « préparation » du projet de conversion des comptes du Groupe A aux normes IAS/IFRS, qui a été conduite de juin 2004 à début 2005.

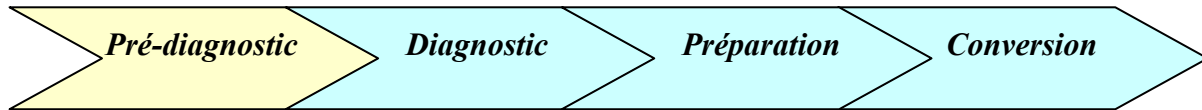


Figure 18 : Les phases du projet de conversion des comptes du Groupe A aux normes IAS/IFRS

Les ateliers dont l'organisation a été définie à l'issue de la phase diagnostic ont été constitués au nombre de quatorze, chacun traitant d'une norme ou d'un corps de normes.

Ils ont eu pour mission de réaliser les objectifs dévolus à la phase préparation du projet de conversion qui consistaient dans le fait de :

- Suivre des thématiques de conversion importantes pour le groupe, mises en évidence notamment par le questionnaire adressé aux filiales ;

Entretien du 13/10/2006 □ Groupe A

ACD : Quand avez-vous utilisé les questionnaires ?

JMD : Dès la phase diagnostic (...) ça permettait de dire si c'était une norme qui avait un impact important au niveau conso et après, au niveau filiale, si c'était une problématique générale ou si ce n'était qu'une problématique de la société française, par exemple. Il a été lancé dès la phase diagnostic, mais il a été exploité au niveau de la phase de préparation.

- Chiffrer les impacts de la conversion IFRS par norme ;

Entretien du 01/12/2006 □ Groupe A

ACD : Validez-vous ce que j'ai rédigé dans le tableau intitulé « Structure du projet de conversion des comptes aux normes IAS/IFRS » ?

DJM : Je rajouterais chiffrage des impacts de la conversion IFRS.

- Refondre les procédures de consolidation ;
- Réfléchir aux besoins du système d'information comptable ;
- Redéfinir le manuel groupe.

La composition des ateliers (La description de la composition est fournie en annexe 10 intitulée « Projet de conversion des comptes du Groupe A aux normes IAS/IFRS ») a été arrêtée lors d'une réunion de travail du groupe projet, sans décision formelle, comme nous l'a indiqué le Directeur comptable du Groupe A.

Entretien du 13/10/2006 □ Groupe A

ACD : Comment les personnes ont-elles été affectées aux ateliers ?

DJM : Au niveau du groupe de travail pour constituer les ateliers, il y avait des gens du groupe projet qui avait été constitué à l'origine du projet.

ACD : Qui a conduit la répartition dans les ateliers ?

DJM : C'est le groupe projet. Il n'y a pas eu une décision formelle.

Les acteurs du groupe projet ont choisi de travailler sur une norme donnée et la composition des ateliers a été complétée en associant des collaborateurs de la Direction financière et des différents départements opérationnels de la maison mère et des filiales.

Entretien du 13/10/2006 □ Groupe A

ACD : Comment a été conduite la répartition dans les ateliers ?

DJM : C'est-à-dire, on a dit, je vais travailler sur telle norme, telle norme, etc. (...) On a créé des ateliers en prenant beaucoup plus de monde, en prenant les gens qui étaient déjà à l'origine et auxquelles on a rajouté des personnes de la finance et des services techniques, non financiers.

Toutefois, l'intégration des collaborateurs des autres services s'est faite un peu dans un contexte de crise.

Entretien du 07/08/2008 □ Groupe A

ACD : Pourquoi avez-vous qualifié le changement de changement de crise ?

DJM : Parce que jusqu'à fin juin, jusqu'à ce que le diagnostic sorte, c'était une affaire de comptable et le jour où le Directeur financier s'est rendu compte de ce que ça engendrait, ça a été la crise parce que, du coup, on n'avait pas beaucoup de temps et ça a été le bran le bas partout. Nous, avec notre boulot, on n'est pas encore capable d'absorber ça. Ça a été un peu la crise. Les services, quand on leur a demandé de participer à des ateliers, ils ont dit : qu'est ce que ce truc-là ? On n'a pas les ressources pour. C'était un peu la crise. C'était très chaud.

Les consultants sont également acteurs dans les ateliers. Ils ont notamment :

- assuré des formations en début de phase de préparation ;

Entretien du 07/08/2008 □ Groupe A

ACD : Comment ont été organisées les formations pendant le projet de conversion ?

DJM : Pour chaque atelier, on avait une première phase qui était une mise à niveau un peu des participants sur la norme, expliquer qu'est ce que la norme dit, quelles sont les informations qu'on doit produire, quels sont éventuellement les impacts que ça peut avoir pour nous, etc. Il y avait une présentation en général. Notre consultant avait préparé des slides pour faire une formation théorique et pour mettre un peu tout le monde à niveau. (...) Il y a eu ainsi une sensibilisation aux normes.

- apporté leur expertise en participant à certaines réunions ;
- rédigé avec les responsables des ateliers les fiches de synthèse sur l'avancement des ateliers et les comptes-rendus.

Entretien du 01/12/2006 □ Groupe A

DJM : (...) C'est notre consultant qui a rédigé en partie les fiches de synthèse sur l'avancement de chacun des ateliers. (...) Dans certains cas, c'était notre consultant et, dans certains cas, c'étaient les responsables d'atelier. Il y avait les comptes-rendus d'avancement et les synthèses des travaux.

Le groupe projet a coordonné le travail des ateliers.

Entretien du 01/12/2006 □ Groupe A

DJM : Le groupe projet coordonnait le travail des ateliers. Les membres du groupe projet participaient eux-mêmes aux ateliers. C'est en même temps participation et coordination des ateliers.

Il a veillé à ce qu'il y ait suffisamment de réunions et que l'avancement des travaux corresponde au planning de la phase préparation.

Entretien du 01/12/2006 □ Groupe A

ACD : Entre les ateliers et le groupe projet, y a-t-il un contrôle qui s'opère ?

DJM : C'est plus de la coordination. Le contrôle, c'est l'avancement en termes de timing. S'il n'y avait pas assez de réunion, si ça n'avancait pas suffisamment, il pouvait y avoir effectivement recadrage. (...) Pour la phase préparation, on avait fixé un planning et même une date buttoir.

Les membres des ateliers ont été les principaux acteurs de la phase préparation.

Entretien du 13/10/2006 □ Groupe A

DJM : Dans la phase préparation, ce sont les ateliers qui ont essentiellement travaillé.

Les missions principales des ateliers ont été assurées en phase de préparation. Toutefois, les responsables des ateliers ont dispensé des formations auprès des Directeurs financiers des filiales en phase de conversion.

Entretien du 01/12/2006 □ Groupe A

ACD : Les ateliers ont-ils cessé de fonctionner à la phase de préparation ?

DJM : Non, disons que les responsables d'atelier ont participé à la phase de formation des filiales quand on a formé les Directeurs financiers aux normes IAS 2, IAS 18, IAS 16, etc. (...)

La formation des acteurs impliqués dans les ateliers a permis ensuite l'élaboration des principes groupe sur la base des interprétations des normes au contexte.

Entretien du 09/10/2006 □ Groupe A

DJM : (...) Cette formation a permis l'élaboration des principes groupe sur la base des interprétations de la norme. Une fois qu'on a été formé, on a dit voilà, la norme, elle traite de ça, de ça. On a dit, maintenant, nous, dans les comptes consolidés, qu'est-ce qu'il faut en retenir ? Par exemple, sur IAS 18 : Il y eu la formation mais, ensuite, pour répertorier les différents cas concernés, on a étudié la politique commerciale des entités juridiques du groupe. En disant : voilà tel type d'opération qu'il peut y avoir, qui doit faire l'objet éventuellement de retraitements, etc. et donc l'élaboration de principes. (...) C'est-à-dire, une fois qu'on a élaboré les principes, on dit : dans tel cas, vous devez faire ça. (...)

La méthodologie retenue peut être résumée et illustrée pour la norme IAS 18 « Produit des activités ordinaires ».

Entretien du 09/10/2006 □ Groupe A

DJM : Par exemple, pour IAS 18, il y eu la formation (1^{ère} étape), mais ensuite, pour pouvoir voir les différents cas concernés, il y a eu une étude des politiques commerciales des entités juridiques du groupe (2^{ème} étape) pour voir les différents cas concernés (type d'opération, retraitements) et pour l'élaboration des principes pour chacun des cas rencontrés (3^{ème} étape). Ces règles ont été appliquées durant la phase conversion.

Les principes groupe ont été validés par le comité de pilotage (COPI).

Entretien du 09/10/2006 □ Groupe A

DJM : Les principes groupe ont été validés par le comité de pilotage durant cette phase (phase de préparation).

Certaines normes ont été appliquées *a minima* comme, par exemple, la norme IAS 14.

Entretien du 01/12/2006 □ Groupe A

ACD : Comment interprétez-vous les textes des normes ?

DJM : Jusqu'à présent, on était dans la situation de dire : ce n'est pas la peine d'être plus royaliste que le roi, tant que les règles ne sont pas claires, stabilisées un peu, on ne sait pas où on va, on prend une position a minima. C'est le cas pour l'IAS 14, on a un reporting de gestion qui est basé sur deux segments qui est les animaux de compagnie, d'une part, et les animaux de production, d'autre part.

Trois raisons ont été avancées par le Directeur comptable du Groupe A :

- l'existence de contraintes liées à l'activité du Groupe, réduisant le niveau de détail des informations produites à une seule « activité business » ;

Entretien du 01/12/2006 □ Groupe A

DJM : Au niveau de l'IAS 14, on a une seule activité business (...) parce qu'on doit considérer que les critères de risque et de rentabilité prévus par l'IAS 14 ne s'appliquent pas à nos deux secteurs.

- la volonté de limiter la communication financière au niveau retenu par les concurrents directs ;

Entretien du 01/12/2006 □ Groupe A

DJM : (...) Nos concurrents directs ne communiquent pas sur deux segments, donc, on a dit : ce n'est pas la peine de donner plus d'informations que les autres.

- l'existence de contraintes techniques, réduisant le niveau de détail des informations produites ;

Entretien du 01/12/2006 □ Groupe A

DJM : (...) De plus, c'était beaucoup plus compliqué à bâtir puisque ça voulait dire qu'il fallait décomposer toute une série d'informations financières et aujourd'hui, on n'a pas les éléments pour les décomposer. Le fait de faire a minima, c'était que, d'une part, on n'avait pas les outils pour faire plus, donc ça nous arrangeait bien de faire a minima et, d'autre part, en termes d'informations financières, on ne voulait pas en donner plus que les autres.

Toutefois, l'application a minima des normes IAS/IFRS dans le Groupe A ne déroge pas au respect des contraintes pour que l'information soit pertinente et fiable.

Entretien du 01/12/2006 □ Groupe A

ACD : Peut-on dire qu'on a d'une façon générale une application a minima des IFRS ?

DJM : Juste. A minima, ça ne veut pas dire qu'on ne l'a pas fait. On l'a fait juste, mais on a gardé un critère de matérialité, même si ce n'est pas prévu par la norme. On n'allait pas faire des ajustements qui ne donnaient rien en termes d'informations financières, qui n'avaient pas une importance suffisante pour changer la vision que pouvaient avoir les lecteurs de comptes.

Lors de l'interprétation des normes IAS/IFRS, divers aspects sont étudiés. D'une part, l'impact de l'application d'une norme sur la communication financière est apprécié.

Entretien du 01/12/2006 □ Groupe A

ACD : La dimension communication financière guide-t-elle vos choix ?

DJM : Oui, tout à fait. Dans certains cas, notamment en matière de financement, il y a parfois des décisions ; avant de les prendre, on regarde quel sera l'impact en IFRS. Quand on a plusieurs choix, il est arrivé qu'on prenne en amont le problème en disant : qu'est ce qu'en IFRS ça va avoir comme impact si on prend ce choix ou celui-là ? Par exemple : sur les financements, sur les couvertures, sur les opérations d'acquisition, sur les anciennes options d'achat, etc.

D'autre part, les interprétations des concurrents étaient observées, surtout en phase de conversion pour le Groupe A, en raison de l'application du référentiel IAS/IFRS au 1^{er} janvier 2005. En effet, lors du déroulement de la phase d'adaptation dans le Groupe A, c'est-à-dire

entre juin 2004 à début 2005, le niveau de communication des concurrents était encore restreint puisqu'ils étaient eux-mêmes confrontés à la phase d'adaptation.

Entretien du 01/12/2006 □ Groupe A

ACD : Vous faites de la veille ?

DJM : C'est sûr que, pour un concurrent qui rentrait en bourse, on voulait savoir ce qu'il avait fait.

Toutefois, le Groupe A avait connaissance par le consultant des interprétations, des modalités d'application des normes par les autres groupes, voire des positions de place.

Entretien du 01/12/2006 □ Groupe A

ACD : Les prescriptions du consultant tiennent-elles compte des choix opérés par les concurrents ou est-ce vous qui avez adopté cette démarche ?

DJM : Les deux. Sur l'IAS 38, par exemple, on est allé voir comment les entreprises communiquaient sur les durées d'amortissement, ce qu'ils faisaient, ce qu'ils amortissaient ou ce qu'ils n'amortissaient pas, mais, parallèlement, c'est eux (consultants) qui ont pris position sur les dépenses de R&D. C'est eux qui nous ont dit qu'il y avait une position dans le monde pharmaceutique et ça s'applique à vous pour l'activation des dépenses de R&D qui a conclu à la position qui était de dire : on considère que notamment le critère de rentabilité est rempli quand on obtient l'AMM. Dans notre secteur de la pharmacie, l'AMM est une étape qui arrive complètement à la fin. Au moment où l'AMM intervient, il n'y a plus de dépenses. On a donc considéré qu'il n'y avait plus de raison d'activer les dépenses de R&D parce que au regard des six critères que prévoyait l'IAS 38, le critère important de rentabilité n'est rempli qu'à la fin et au moment où il intervient, il n'y a plus de dépenses, donc on n'active pas sa charge.

La position de place est importante dans l'industrie pharmaceutique ainsi que le soulignait le Directeur comptable, DJM.

Entretien du 01/12/2006 □ Groupe A

ACD : La position de place a donc toute son importance dans le processus de décision.

DJM : Oui, tout à fait. Les entreprises contournent l'esprit du texte, mais l'AMF a dû s'aligner. L'industrie pharmaceutique est relativement puissante et peut imposer ce genre de chose, surtout que, quand on compare aux normes US Gaap, où c'était en charge, pour eux, c'était une injustice qu'on ait un traitement différent.

Il a également précisé le poids de l'interprétation des normes internationales au niveau de chaque profession faisant exister comme « un référentiel par secteur d'activité ».

Entretien du 01/12/2006 □ Groupe A

ACD : Peut-on dire qu'il y a un référentiel par secteur ?

DJM : Oui. L'IFRIC s'échine à sortir des interprétations parce que les IFRS sont principal based et pas rule based à la différence des US Gaap, mais les gens ont besoin de stabilité et de dead line. Les dead line, si ce n'est pas l'IFRIC qui les établit, c'est la profession qui les établit.

Il a par ailleurs insisté sur la perception des pressions que les firmes pouvaient exercer vis-à-vis des normalisateurs pour adapter les normes à leurs contraintes d'application.

Entretien du 01/12/2006 □ Groupe A

DJM : (...) Après, il y a des rapports de force qui s'établissent entre les entreprises et les organes qui établissent les normes. On a bien vu sur les IAS 32 et 39 qu'il y a eu un très fort lobbying des entreprises pour retarder le démarrage de ces normes. Finalement, ça a été démarré en 2005, mais ils ont supprimé par mal de choses prévues au départ dans le texte. Aujourd'hui, c'est clair que les entreprises qui veulent s'introduire en bourse, elles regardent par deux fois avant de le faire parce que ça impose des contraintes, il y a un coût d'introduction en bourse qui est significatif.

Après avoir présenté les pratiques du Groupe A dans la phase d'adaptation, nous allons à présent décrire celles du Groupe B afin de dégager d'éventuelles régularités et des points de divergence.

1.2. La phase d'adaptation dans le groupe B

La phase d'adaptation initiée dans le Groupe B reste difficilement identifiable tant la conversion des comptes aux normes IAS/IFRS a été rapide. Toutefois, nous retrouvons des activités qui peuvent être rattachées à cette phase. Certaines ont été conduites par les membres de l'équipe projet et d'autres en comités plus restreints. Les acteurs de la phase d'adaptation ont eu pour mission de :

- Suivre les thématiques de conversion importantes pour le groupe sans chiffrer les impacts de la conversion IFRS par norme, par faute de temps.

Entretien du 18/12/2006 □ Groupe B

ACD : Avez-vous pris les décisions en estimant les conséquences à moyen et long terme ?

VG : On a un peu foncé tête baissée puisque les délais étaient courts. En gros, pour les impôts différés, on s'est dit que, de toute façon, avec l'activité qui augmentait, on allait les réaliser dans les 2-3 prochaines années, donc, autant les prendre à l'ouverture et maximiser le truc. Ça n'a pas été plus fin que ça, mais on est allé à l'essentiel. (...) On est descendu du général, la présentation des états, vers le détail, en structurant un peu le truc, mais des projections, non. ... L'idée, c'était de maximiser avant de rentrer en bourse, avoir un bon bilan, de bons ratios. (...)

Le groupe projet a dans un premier temps interprété les normes avec le recours au

formateur en cas de besoin.

Entretien du 03/12/2007 □ Groupe B

FI : En général, chacun donne son point de vue. Ça peut être plus ou moins houleux. On essaye de réfléchir et ensuite, en posant chacun les problèmes, on parvient à trouver la meilleure solution. Dans certains traitements, effectivement, on n'était pas tout à fait d'accord. Après, en demandant à notre formateur, il nous a éclairé sur la meilleure méthode pour y arriver. Des fois, en réfléchissant, en tenant compte des suggestions, on se dit que c'est peut être mieux comme ça.

Toutefois, l'efficacité du groupe projet est à nuancer, étant donné que l'interprétation débouchait davantage sur ce qu'il ne fallait pas faire au lieu de préciser les traitements à effectuer.

Entretien du 03/12/2007 □ Groupe B

IF : (...) Ça n'a pas duré très longtemps puisque les discussions, c'était en gros de dire qu'est-ce qu'on ne fait pas, au lieu de dire qu'est-ce qu'on fait. (...) Les réunions n'apportaient pas grand-chose puisque c'était plus pour dire qu'est-ce qu'on ne fait pas ou qu'est-ce qu'on considère comme non significatif au lieu de se poser la question comment on fait les traitements.

Après ce travail collectif au sein du groupe projet, le travail d'interprétation a été poursuivi, en groupes restreints, par entités concernées, pour arrêter les retraitements à conduire. Seuls les contrôleurs financiers des pays concernés par l'application d'une norme ou d'un corps de normes et le « Group Financial Controller » échangeaient alors sur la portée du référentiel IAS/IFRS et sur sa mise en pratique au sein du groupe.

Entretien du 03/12/2007 □ Groupe B

IF : (...) Donc, après ce travail de réflexion, parmi ces groupes là, suivant les entités concernées, parce qu'il n'y a pas eu au final toutes les entités concernées, il y a eu des grandes lignes du style les retraitements des immeubles, les immobilisations, les contrats de location, etc. qui sont en gros sortis comme les principaux retraitements IFRS à faire vis-à-vis de notre activité au niveau des différentes sociétés. Ensuite, on a réparti suivant le pays et suivant les entités pour pouvoir faire ces retraitements.

Le « Group Financial Controller » aidait à interpréter les normes applicables et contribuait à homogénéiser les interprétations et les pratiques au sein du groupe.

Entretien du 03/12/2007 □ Groupe B

ACD : Si vous avez des difficultés pour interpréter une norme, comment procédez-vous ?

EC : Je me rapproche de GV immédiatement pour savoir l'option qu'on retient puisqu'il a la vision globale du groupe, donc il a vu comment ça a été traité dans les autres pays, de façon à appliquer un traitement homogène.

Pour les points sensibles relatifs à l'interprétation des normes, le « Group Financial Controller » soumettait sa proposition au « Chief Financial Officer » pour validation.

Entretien du 07/05/2007 □ Groupe B

ACD : Qui arbitre sur les points sensibles ? Qui prend les décisions ?

GV : Je propose une solution en fonction des infos qu'on a, de ce qu'on peut sortir et c'est validé par le Directeur financier. En fonction de ce qu'on veut donner comme info ou ne pas donner.

- Réfléchir aux besoins du système d'information comptable et formuler auprès de la Direction informatique les modifications à réaliser.

Entretien du 03/12/2007 □ Groupe B

IF : (...) On a décidé au niveau du logiciel comptable de créer un nouveau journal qui s'appellerait IFRS qu'on pourrait intégrer à la comptabilité générale ou enlever en fonction des comptes à obtenir : comptes sociaux ou comptes IFRS. (...) Il y a eu pas mal de liens avec le service informatique pour pouvoir mettre en place ce système. (...).

Ce travail n'a pu être conduit par l'intégralité de l'équipe projet en raison des contraintes de temps. Le « Chief Accountant » et le « Group Financial Controller » ont alors déterminé les besoins au titre du système d'information comptable.

Entretien du 03/12/2007 □ Groupe B

ACD : Avez-vous déterminé les besoins d'adaptation du SIC ?

IF : Ça a été partagé avec VG. On n'a pas demandé à l'équipe projet de participer car tout simplement le temps était trop court et il fallait former les gens, et il fallait nous même qu'on sache déjà comment ça marche.

La relation avec la direction informatique était marquée par une approche très prescriptive.

Entretien du 30/10/2006 □ Groupe B

ACD : Le service informatique a-t-il participé aux formations ?

VG : Non. Ils ont aidé à changer le paramétrage, à adapter le perte et profit, le bilan. On leur a dit : on veut tel compte dans telle rubrique, sous tel format, mais ils n'ont pas suivi de formation spécifique sur les normes comptables. Pour eux, c'est du chinois, ce n'est pas leur fonction. ...

- Redéfinir les normes groupe.

Elles ont été adaptées au référentiel IAS/IFRS par le « Group Financial Controller » et par le « Chief Financial Officer » avec l'aide du formateur, sur la base des interprétations des normes internationales au contexte d'application.

Entretien du 30/10/2006 □ Groupe B

ACD : Est-ce qu'on peut dire qu'il y a application d'une norme Groupe ?

VG : Oui, quelque part. En fait, on a adapté les Reporting Group Lines qui existaient, c'est-à-dire les normes Groupe.

ACD : Qui a adapté les normes Groupe ?

VG : C'est le Directeur financier et moi, avec l'aide du formateur aux normes IFRS.

On peut constater, que bien que le Groupe B n'ait pas mandaté de consultant pour conduire le projet de conversion, la participation du formateur reste importante pour apporter son expertise sur les normes internationales et pour rédiger avec la direction financière les normes du Groupe B.

Après le choix d'option évoqué dans la phase d'adoption fortement empreint par la recherche de maximisation des capitaux propres, l'application des normes au sein du Groupe B a été également marquée par la recherche de la facilité de « mise en place » des normes.

Entretien du 03/12/2007 □ Groupe B

ACD : Quelles règles ont présidé lors de l'application des normes IFRS ?

IF : En général, c'est la facilité de mise en place. Après, c'est fonction de la présentation dans les comptes. Le premier critère est de simplifier le traitement.

2. L'interaction entre la théorie et les données empiriques

A partir des pratiques observées et de nos connaissances théoriques, nous allons présenter les objectifs dévolus à la phase d'adaptation du processus d'appropriation en précisant dans un premier temps ce que recouvre le concept d'adaptation. Une fois cette précision terminologique réalisée, nous nous attacherons à décrire le référentiel interne, fruit des interactions entre acteurs et outil. L'appropriation du référentiel IAS/IFRS est fondée sur l'émergence d'une vision partagée de l'outil qui devient ainsi un « objet frontière » capable de fédérer, autour d'un projet commun, des acteurs aux identités et aux intérêts différents.

2.1. Du bon usage du concept d'adaptation

Dans une perspective socio-cognitive, nous considérerons que le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS, à compter de la phase d'adaptation, peut être envisagé comme « un processus d'apprentissage selon la dialogique assimilation/accommodation mise en évidence par Piaget (1967, 1975) :

- *Assimilation, c'est-à-dire la façon dont l'individu s'approprie en les transformant*

règles, dispositifs, outils et objets de gestion, de façon à les rendre compatibles avec ses propres schèmes cognitifs ;

- *Accommodation, c'est-à-dire la modification des schèmes cognitifs de l'individu afin de permettre l'incorporation de règles, dispositifs, outils et objets de gestion, ces derniers constituant les éléments de l'apprentissage » (Dechamp et al. 2005, p. 59).*

Ce processus d'apprentissage conduit à l'émergence d'un référentiel élaboré par des acteurs aux intérêts différents. La confrontation des intérêts des membres du groupe projet faciliterait l'acceptation de l'outil de gestion dans la période de sa mise en œuvre par la communauté ayant en charge le processus de consolidation, à condition qu'elle conduise à la création d'une vision partagée. Senge (1992) définit la vision partagée comme une image de l'avenir que l'on cherche à créer. Pour la faire émerger, *« il convient donc d'établir en amont un dialogue sur la situation perçue et ainsi de l'orienter vers la construction d'une vision commune. Gidel (1999) parle d'objectivation de la situation perçue qui permet de construire un langage commun, une conceptualisation partagée et une représentation collective. C'est le passage de l'individuel au collectif par ce processus d'objectivation. La conduite d'un projet passe donc par l'élaboration d'un langage commun. Il peut être considéré comme une construction d'une réalité partagée » Vinot (1996) » (Bassetti et Groff 2006, p. 145).*

2.2. L'émergence d'un référentiel interne comme facteur d'appropriation

« L'acteur éprouve à un moment donné le besoin d'adapter les outils qui sont à sa disposition en fonction des objectifs qu'il recherche. Les outils de gestion utilisés présentent une flexibilité instrumentale et interprétative, et sont mis en œuvre dans une perspective socio-politique. Les objectifs recherchés peuvent être divers, de même que les moyens de « jouer » avec les règles » (Chalayer et al. 2005, p. 132). Cette adaptation fait émerger un référentiel interne adapté au contexte d'utilisation. « Le référentiel peut être défini comme un ensemble d'éléments organisés qui permet à chaque individu de se repérer, s'identifier ou se différencier par rapport à des principes, des connaissances, des pratiques pour agir, intervenir, prendre des décisions, faire des choix. C'est en quelque sorte, la matrice de base, le modèle interne de l'individu posé comme repère stabilisateur » Bec et al. (2007, p. 113).

Le référentiel a souvent dans la littérature une connotation « figée », ou au moins stable. Toutefois, sur une problématique de changement, Bec et al. (2007) proposent que le référentiel « bouge », soit appréhendé dans le mouvement du système considéré, dans les

écarts qui se créent entre ses composantes formalisées et son adaptation au réel. En s'adossant à leurs travaux, nous pouvons également suggérer que le manager du projet de conversion permette que se gèrent les régulations entre le référentiel collectif construit dans et par les acteurs de la phase d'adaptation (règles construites applicables au moins temporairement car opérationnelles par rapport à un contexte donné), et les référents personnels qui doivent rester adaptables.

Reynaud esquisse quelques conditions d'appropriation des règles de gestion, dont Dechamp *et al.* 2005 proposent une transposition au niveau des dispositifs, outils et objets de gestion :

- *« La règle, pour être appropriée, doit être rapportée aux fins d'une action commune, d'un projet commun, qui lui donne sens et rend possible l'action collective. En d'autres termes, la règle « est acceptée par les autres comme pouvant diriger cette action collective », et « permet d'atteindre l'objet de cette action collective ».*
- *La règle comprend une part héritée, c'est-à-dire qu'elle s'incarne dans des dispositifs, des outils, des objets de gestion, (des règles juridiques, des procédés, des techniques, ...). Cette inscription permet une économie cognitive, c'est-à-dire une mobilisation de la règle, sans que les acteurs en aient nécessairement conscience.*
- *Il existe, dans toute organisation, deux types de régulation concurrents et complémentaires : les régulations de contrôle, dont l'élaboration est extrêmement explicite, ont vocation à prescrire les comportements requis ou souhaitables de même qu'à signaler les comportements proscrits. Or, la règle prescrite « officielle », nécessairement « faillible » et lacunaire, ne saurait prétendre résumer les situations de gestion dans leur totalité. Cette incomplétude ouvre par conséquent la voie à des régulations autonomes développées par les auteurs eux-mêmes, qui s'inscrivent dans les failles de la régulation de contrôle et permettent à celle-ci de correctement fonctionner. C'est donc la régulation autonome qui permet à la régulation de contrôle d'être appropriée » (Dechamp *et al.* 2005, p. 63).*

La régulation pour Reynaud est « une opération par laquelle se constitue une communauté autour d'un projet créateur de sens » (1989, p. 280) et où le compromis est un correcteur d'ajustements. Il traduit un état des rapports sociaux à un moment donné et n'a pas

vocation à instituer un équilibre définitif mais à constituer un arrangement suffisamment acceptable par les acteurs. Pour prolonger notre réflexion sur la construction d'un projet qui stabilise l'accord des parties en présence, nous allons étudier l'émergence d'un objet frontière.

2.3. L'émergence d'un objet frontière comme facteur d'appropriation

Les travaux sur la sociologie de la traduction (Callon 1986 ; Latour 1989, Latour et Woolgar 1996, Akrich *et al.* 2006, Law 1986) offrent un cadre théorique intéressant pour étudier l'imbriication des aspects techniques et sociaux et les interactions qu'ils sous-tendent entre l'outil et les acteurs (Chua 1995) ainsi que nous le proposons dans nos travaux. Cette approche a été retenue pour bien cerner la manière dont un « objet frontière » fédère les intérêts divergents des acteurs, et les enrôle pour les mener à un pseudo consensus. En effet, ce compromis est d'autant plus important qu'un outil de gestion qui réussit est un outil qui va intéresser les acteurs de l'organisation.

Cette approche théorique est intéressante dans le cadre de nos travaux étant donné qu'elle apporte un éclairage sur la coopération d'acteurs d'origines différentes (professionnelles, sociales, humaines, etc.) et aux intérêts divergents. Elle suggère que la diversité des points de vue émanant de « mondes sociaux » différents, est inévitable et indispensable. Toutefois, pour qu'il y ait coopération entre les acteurs, il faut qu'il y ait « traduction » des points de vue divergents pour permettre un intéressement des acteurs. Ainsi, la sociologie de la traduction met en lumière la nécessité de favoriser un « intéressement » continu de chacune des parties prenantes et la recherche de « points de passage » successifs qui fédèrent, à un moment donné, l'ensemble des acteurs. La recherche d'un consensus nécessite des négociations, des adaptations du projet afin de le faire correspondre à un ensemble d'intérêts de plus en plus grand. Dès lors, comme le soulignent Akrich, Callon et Latour (1988), « *du commencement à la fin, un projet ne cesse jamais d'être la résultante d'une stratégie quadruple : qui dois-je convaincre ? Quelle est la force de résistance de ceux que j'ai choisi de convaincre ? Quelles nouvelles ressources dois-je enrôler ? Quelles transformations le projet doit-il subir ?* » Le projet devient donc le point de rassemblement des acteurs intéressés, qui va renforcer ou, au contraire, distendre les alliances qui le supportent.

Quant au référentiel IAS/IFRS, il devient, grâce à la coopération d'acteurs caractérisés par des intérêts et des représentations divergents un « objet frontière » commun aux différentes catégories d'acteurs intéressés au projet de conversion des comptes aux normes

internationales. Selon Star et Griesemer (1989), l'émergence d'objets frontière est la clé de la cohésion de plusieurs mondes sociaux autour d'un même objectif partagé⁹. Ces auteurs (1989, p. 393) définissent les objets frontière comme des objets qui sont positionnés à l'intersection de plusieurs mondes sociaux et qui répondent aux besoins de chacun d'entre eux. Ils se caractérisent par une flexibilité suffisante pour s'adapter aux besoins et aux contraintes de chacune des parties les utilisant, tout en conservant une robustesse suffisante pour préserver une identité commune parmi les mondes sociaux concernés. Bien qu'ils aient des significations différentes suivant les mondes sociaux, leur structure commune leur assure une reconnaissance partagée parmi ceux-ci.

Le référentiel IAS/IFRS conçu comme un outil de gestion, est également progressivement appelé à servir d'instrument de dialogue et de concertation ; il présente ainsi un aspect hybride entre l'instrument externe de reddition et l'instrument interne de gestion. La conséquence pratique concerne essentiellement son évolution dans le temps qui se caractérise par le passage d'un outil empreint d'une certaine rigidité où l'accent était mis sur la reddition, avec la possibilité de faire des comparaisons, à un outil marqué par sa flexibilité pour répondre à un usage interne. Ainsi, l'outil de gestion est amené à évoluer en fonction des besoins spécifiques de chaque organisation et s'éloigne de son cadre d'origine.

2.4. Des activités-clés à réaliser

L'intégration de nouveaux acteurs en phase d'adaptation du processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS demande également des temps consacrés aux différents leviers que sont le lancement de la phase d'adaptation, la sensibilisation et la formation des acteurs nouvellement impliqués, ainsi que les actions de communication au sein du groupe.

2.4.1. Lancement

L'action sur les représentations des acteurs nouvellement associés au projet nécessite de nouveau de respecter une phase de lancement dont les objectifs peuvent être présentés en

⁹ En mobilisant l'idée « objet-frontière », Star et Griesemer (1989, p. 390) opposent à la vision d'un point de passage unique (Callon et Latour, 1986), l'existence d'une multitude simultanée de points de passage entre alliés qui vont influencer, à la suite de plusieurs processus parallèles de traduction, la cohérence du projet et conduire à l'apparition d'un « objet-frontière ». Il ne s'agit plus alors de canaliser, à un moment donné, les intérêts de différents acteurs dans un point de passage étroit, mais plutôt d'établir une cartographie à plusieurs entrées où sont négociés plusieurs points de passage obligés.

quatre points :

- Présenter la démarche du projet de conversion aux normes IAS/IFRS à ces acteurs ;
- Définir et mettre en place les ateliers ;
- Positionner les acteurs dans les ateliers ;
- Etablir la chronologie des missions confiées.

2.4.2. Sensibilisation

Afin d'assurer une appropriation du projet par les acteurs nouvellement associés au projet et d'initier le transfert des savoirs, l'étape de sensibilisation se révèle importante en informant et en formant à la démarche du projet et aux impacts des normes IAS/IFRS sur l'organisation de l'entreprise. Elle vise à présenter :

- La démarche du projet ;
- La méthodologie d'analyse et les outils qui seront utilisés ;
- Le rôle de chacun des acteurs en fonction des services concernés ;
- Les normes IAS/IFRS et leurs impacts sur l'organisation et le système d'informations du groupe.

L'engagement des acteurs qui consiste à donner un rôle précis est important afin qu'ils trouvent du sens et de l'intérêt au projet. Il permet d'engager plus à fond les soutiens au projet en même temps que se construit un collectif grâce à l'engagement.

2.4.3. Formation

Un deuxième niveau de formation s'avère important en phase d'adaptation. Les formations dispensées auprès des membres des ateliers veillent à assurer un transfert des savoirs, ainsi que l'acquisition d'une connaissance technique suffisante par la présentation pour chaque norme ou corps de normes :

- des impacts pour le groupe ;
- de leurs spécificités ;
- des options retenues ;
- des principales différences avec les normes françaises ou le référentiel comptable utilisé pour la consolidation.

2.4.4. Communication interne

Comme en phase d'adoption, des actions de communication autour de l'introduction de l'outil seront conduites en utilisant les différents canaux existants dans le groupe. Elles tiendront compte de l'adaptation progressive de l'outil au contexte. Elles permettront ainsi de réduire la distance entre l'outil et l'organisation.

La communication continuera à occuper une place très importante. Sa fonction ne sera pas informative, mais transformative. Son objectif ne consistera pas à donner de l'information, mais à organiser les échanges d'information dans l'organisation.

En plus de ces différentes activités, il s'avère important que les groupes veillent au développement de mécanismes d'apprentissage et de coordination.

2.5. Des mécanismes à mettre en œuvre

Selon Auger (2008, p. 42), « *La complexité exige d'accorder une attention particulière à la gestion des connaissances, à l'apprentissage permanent, à l'étude des interactions, (...)* ».

2.5.1. Les apprentissages individuels et collectifs

Le changement induit par l'introduction du référentiel IAS/IFRS nécessite une assimilation de ce dernier par un mécanisme d'apprentissage. « *Loin d'être un simple processus de collecte d'informations objectives, l'apprentissage résulte notamment des changements dans les représentations mentales des individus.* » (Arena, Ngomaï, Rochhia, Chiavelli, Rouby, Solle et Thomas 2000). Selon Bertholom (2001), « *le mécanisme d'apprentissage insiste sur la mise en application. Il ne se résume pas à une collection d'essais-erreurs, mais bien à un processus d'expérimentation. Son caractère dynamique est essentiel. Selon Dosi, Teece et Winter (1990), le mécanisme d'apprentissage présente deux caractéristiques clés :*

- *C'est un processus cumulatif et évolutif. Les connaissances ne sont pas stables. Les connaissances fréquemment utilisées se développent et les connaissances peu utilisées sont peu oubliées (...).*
- *C'est un processus collectif, donc social, qui nécessite des compétences organisationnelles : l'apprentissage se fait par émulation, par imitation, voire de manière itérative. Tout ceci nécessite un champ sémantique commun. Les compétences organisationnelles permettent de transformer les compétences*

organisationnelles en routines (Coriat et Weintein 1995) ».

Le rôle du management est alors de s'intéresser aux domaines du savoir, de la connaissance, de la compétence collective et de l'apprentissage et « *de déterminer les moyens d'accompagner cet apprentissage de manière à aider les acteurs à s'approprier le changement* » Bassetti et Groff (2006, p. 149). Les questions qui méritent d'être appréhendées par les managers du projet de conversion peuvent être formulées en s'adossant aux travaux de Arena, Ngomaï, Rochhia, Chiavelli, Roubly, Solle et Thomas (2000) :

- Comment favoriser la dynamique des processus de diffusion et de création des connaissances au sein de l'organisation ?
- Quelles sont les formes d'interaction qui permettent d'initier une telle dynamique ?

La conception de l'apprentissage présentée ci-dessus constitue à nos yeux un cadre de référence essentiel de mise en mouvement individuel et collectif des acteurs pour l'élaboration d'un référentiel groupe. Ce socle issu d'une appréhension collective des normes internationales suppose une implication forte du manager du projet pour impulser une dynamique indispensable à son émergence. Se pose alors la question du niveau de coordination à induire.

2.5.2. La coordination

Les mécanismes de coordination semblent importants étant donné qu'ils incorporent les savoirs spécifiques de l'entreprise et reflètent des capacités de réaction et d'adaptation. Ils méritent une attention particulière d'autant que les organisations sont confrontées au problème de la cohérence des actions de ses membres puisque que rien n'indique *a priori* qu'ils partagent les mêmes buts. Comme le souligne Simon : « *ce ne sont pas les « organisations » qui prennent les décisions, mais des êtres humains, qui se comportent en tant que membres d'organisations. Rien n'oblige, en bonne logique, le membre d'une organisation à prendre ses décisions uniquement en fonction de valeurs qui sont limitées du point de vue de l'organisation* » (Simon 1947, p. 181).

Pour aborder la coordination à favoriser, nous allons nous adosser aux travaux de Bertholom (2001, p. 42) qui soutient que le problème de coordination est central et se pose à deux niveaux :

- « *au niveau interindividuel : Comment coordonner l'action d'agents individuels dont les savoir-faire diffèrent et qui évoluent dans un contexte d'incertitude*

radical ?

- *au niveau collectif* : Comment se constituent et se développent des compétences collectives ? Comment passer des processus cognitifs individuels aux processus cognitifs « sociaux » ?

De la coordination interindividuelle □

Partant de l'hypothèse que les agents souhaitent travailler ensemble (par intérêt personnel ou par contrainte), Coriat et Weinstein (1999) considèrent qu'« ils doivent apporter des réponses aux difficultés de nature cognitive auxquelles la coordination de leurs actions les confronte ». L'outil privilégié pour y parvenir est constitué par les routines. De par leur fonction cognitive, ces dernières permettent aux agents de faire émerger un langage commun qui favorise la résolution de problèmes et la coordination de leurs efforts.

□ **à la coordination organisationnelle**

Ce contexte est cependant par définition instable : il existe une tension entre la centralisation (dont l'objectif est de codifier les connaissances tacites) et la décentralisation (dont l'objectif est de favoriser la créativité et l'apprentissage local) dans le processus d'apprentissage organisationnel. L'équilibre entre ces deux forces est fonction de facteurs internes (caractéristiques des processus d'apprentissage, mode d'organisation de la production ...) et de facteurs externes (caractéristiques de l'environnement de sélection) ».

Nous postulons que l'appropriation du référentiel IAS/IFRS nécessite tant une coordination individuelle qu'une coordination collective pour parvenir à la création d'une vision partagée.

3. Une deuxième lecture des observations empiriques

Après un temps consacré à l'interaction entre la théorie et les données empiriques relatives à la phase d'adaptation, nous proposons une deuxième lecture de nos observations.

3.1. L'application du principe de satisfaction

Les pratiques des Groupes A et B répondent à des logiques que la démarche fonctionnaliste peuvent nous aider à expliquer. Cette approche exclut de son champ d'analyse les contenus des représentations et considère comme vraie une idée qui réussit, c'est-à-dire qui met en accord la finalité de l'idée recherchée avec les actions (Dewey 1938). Elle met en relief le principe de satisfaction (*satisficing*) qui constitue un seuil pour interrompre l'investigation

entre plusieurs solutions utiles. « *La satisfaction fait référence à la recherche de la première solution réalisable pour réduire le problème posé par le sujet sur sa relation d'action avec son environnement, le projet et son contexte, et non en référence à une convenance personnelle. Du point de vue du pragmatisme, comme de l'économie classique, la notion de satisfaction correspond donc à ce qui réussit face à un problème posé, précis et délimité dans son espace de résolution, en termes de conséquences et d'utilité espérées, indépendamment du niveau optimum qu'il est impossible de discerner objectivement* » (Magakian 2006, p. 156-158). Ce cadre rationaliste de l'action suppose :

- en première instance la notion d'expertise. « *L'expertise est le résultat d'une démarche fonctionnaliste de la relation mentale entre l'environnement matériel et la pensée* » (Magakian 2006, p. 156-158). L'expert stocke en mémoire des schémas de pensée qui lui permettent de simplifier cognitivement la représentation d'une situation, de reconnaître les possibilités d'action plus rapidement que le néophyte (Simon 1987) et d'identifier la décision la plus attractive (Gavetti et Levinthal 2000), dont la conséquence est d'agir avec et sur l'environnement.

Pour Magakian (2006), le rôle de l'expert est donc de se constituer, discerner et initier des modèles cognitifs (March et Simon 1958), des contenus représentationnels de l'environnement plus efficacement qu'un novice. Pour cela, il évalue les schémas d'exécution disponibles en mémoire dans la limite des stimuli reconnus (Pylyshyn 1984) ou crée des schémas à partir de ses ressources, mais dans la limite de traitement des symboles et concepts résultant de son expertise.

- En deuxième instance, que le sens de l'action collective est pré-dirigé vers un but ou une finalité. Ainsi, « *la gestion de projet s'envisage au travers d'une démarche essentiellement pragmatique et fonctionnelle et le chef de projet est vu comme cet expert qui conçoit ce programme d'action collective. L'expert évite une vision universaliste des modes d'action pour se focaliser sur les actions immédiatement vérifiables et localement validées. Enfin, l'expertise lui permet d'envisager les « prédictions et les prescriptions » nécessaires à l'action mettant en relation le présent avec le futur* (Simon 1990) » (Magakian 2006, p. 156-158).

Le principe de satisfaction semble avoir été fortement mobilisé en phase d'adaptation du processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS, tant par les managers du projet de conversion que par les consultants. S'il permet de simplifier le processus de décision, il nous

semble avoir un effet négatif sur l'appropriation de l'outil de gestion en réduisant la marge de manœuvre des participants au projet.

3.2. La phase d'adaptation dans le Groupe A

Le principe de satisfaction nous semble avoir eu des effets négatifs sur l'appropriation du référentiel IAS/IFRS. Toutefois, ils ont été minimisés par un pilotage du projet de conversion qui est plutôt participatif au sein du Groupe A. En effet, une démarche participative a été mise en œuvre en instaurant autant d'ateliers pluridisciplinaires que de normes ou de corps de normes applicables. Au total, ce sont quatorze ateliers qui ont contribué à définir le système de consolidation cible et le référentiel interne. Les entretiens conduits au sein du groupe montrent une bonne implication dans le projet de la part des acteurs des différents ateliers. En revanche, la diffusion des informations sur le déroulement du projet auprès des futurs utilisateurs semble insuffisante. Le Groupe A pourrait s'être ainsi privé d'un levier d'« intéressement » des futurs utilisateurs aux normes internationales. Ce levier est important pour l'appropriation du référentiel IAS/IFRS.

Après avoir posé un deuxième regard sur les pratiques du Groupe A, nous allons nous intéresser à celles du Groupe B.

3.3. La phase d'adaptation dans le Groupe B

Si le principe de satisfaction nous semble avoir un effet négatif sur l'appropriation du référentiel IAS/IFRS, il nous apparaît que la prouesse technique réalisée par le Groupe B lors de la conversion des comptes aux normes internationales tient à l'expertise du manager du projet de conversion et du formateur. En effet, selon Magakian (2006, p. 156-158), « *l'expert envisagera pleinement les implications à atteindre dans son domaine d'action et ainsi arrivera plus rapidement à des problématiques indisponibles à la façon de penser d'un novice, car les programmes de réflexion mobilisés comprennent et subsument les occurrences particulières pour se lancer plus facilement dans une investigation des possibles : l'aptitude à une pertinence du domaine (Amabile 1988). Enfin, il aura une certaine propension au risque car il se détermine une motivation personnelle que d'autres ne peuvent saisir dans la limite de leur rationalité (Amabile 1988)* ». Toutefois, ce constat soulève les limites d'un projet tourné vers l'application du référentiel IAS/IFRS qui néglige les conditions favorables à l'appropriation de l'outil. Le niveau d'appropriation du référentiel IAS/IFRS tient également au fait que la phase d'adaptation ne semble pas avoir permis de fédérer les acteurs des différentes directions du

groupe et du service comptable. En effet, au sein du Groupe B, les dispositifs classiques de la gestion de projet étaient quasiment absents :

- une équipe projet restreinte, constituée du « Chief Financial Officer », du « Groupe Financial Controller », des « Countries Controllers », de l'« IT Director », du « HR Group Manager » et de ses deux adjoints, ainsi que du « Chief Accountant » et de deux « Senior Accountant ».

Entretien du 07/05/2007 □ Groupe B

GV : En fait d'impliqués, il y a eu le responsable informatique pour le paramétrage, le DAF, les contrôleurs financiers, le responsable des RH avec ses 2 adjoints et, à la compta, en plus, deux comptables confirmés, avec des prestataires externes pour l'IAS 19, la formation de départ.

- un comité de pilotage quasi-absent,
- peu de communication auprès des futurs utilisateurs du référentiel IAS/IFRS et
- un système de suivi particulièrement allégé et informel.

D'après le « Group Financial Controller ». VG, les opérationnels des différents pays n'intervenaient pas dans le processus de consolidation, étant donné qu'ils ne se sentaient pas concernés, d'une part, par un projet de nature comptable et qu'ils ne disposaient pas, d'autre part, du temps nécessaire. En effet, le passage aux IFRS ayant été mené dans la précipitation, la présentation du projet de conversion auprès des opérationnels a été relativement minime.

Entretien du 30/10/2006 □ Groupe B

ACD : Les opérationnels sont-ils associés au projet de conversion aux IFRS ?

GV : Non, surtout l'été, ils étaient en vacances.

ACD : A l'avenir, seront-ils plus associés au projet ?

GV : Il faudrait. Ce serait pas mal, mais ils sont hyper réfractaires, ça ne les intéresse pas. Le passage aux IFRS, c'était le problème de la compta et probablement même, ça le restera si on insiste un peu pour avoir un peu plus d'infos. On en aura un peu plus, mais ça ne va pas aller bien loin. Maintenant, est-ce qu'on pourrait leur demander beaucoup plus ? Oui, des infos sur les immos, les avancements de projets, des choses comme ça. C'est plus ou moins fait de façon un peu informelle tous les mois. Donc ils n'ont pas d'énormes impacts, mais c'est vrai, qu'on aurait pu leur présenter le passage, les implications. J'ai discuté de ça avec les pays, une demi heure au téléphone après, pour eux, ça ne va pas plus loin que ça.

De plus, lorsque nous avons abordé le thème du facteur humain avec le manager du projet du Groupe B, il a fait référence à ce qu'on appelle « l'état d'esprit », voire « la mauvaise volonté » des opérationnels.

Entretien du 18/12/2006 □ Groupe B

ACD : Les rapports ont-ils été modifiés entre les opérationnels et les services comptables et financiers ?

GV : Oui. En fait, ça dépend. Il y en a un au Nigeria. Les autres, plus concrètement, ça les « emmerde ». (...) Souvent, on dit, oui, c'est bien les IFRS, il va falloir que les différents services se parlent : la compta, les opérationnels, C'est hyper théorique. Dès qu'il y a des chiffres, enfin, nous ça s'est passé comme ça, c'est le problème de la compta (...) pour 95 % des opérationnels. Je ne pense pas qu'on soit spécialement atypique à ce niveau là. C'est pour ça que les grands discours, on envoie aux opérationnels, ..., Ils vont nous dire la durée, ..., ça les « emmerde ». Ils n'ont pas que ça à faire. Ils doivent gérer leurs contrats. C'est ce qu'on a ressenti très fortement, on va dire.

Pour les comptables, outre les compétences et les connaissances qui semblent manquer à certains acteurs, le manager du projet du Groupe B a mis en avant le fait que tout individu confronté à un changement aurait tendance à éviter, voire à rejeter ce changement et c'est une tendance quasi « naturelle » qui serait à l'origine de cette absence d'implication dans le projet de conversion.

Entretien du 07/05/2007 □ Groupe B

ACD : Envisagez-vous ultérieurement de leur demander une implication au niveau des IFRS ?

GV : Ça dépend des gens. Il y a différents niveaux à la compta. Il y en a pour qui c'est clairement de la perte de temps. Ça ne les intéresse pas et ils n'ont pas le bagage pour suivre. Il y en a quelques uns qui sont un peu impliqués dedans, qui jouent le jeu, qui aident à préparer les retraitements. Il y a plus des 2/3 des gens de la compta qui ne s'impliquent pas dedans, qui ne sont même pas intéressés de savoir comment ça marche.

ACD : Quelles sont les raisons de ce manque d'investissement ?

GV : Il y a (...) le manque de curiosité. Ils sont un peu dans leur train-train. Tout le travail nouveau qui oblige à changer un peu ses habitudes, à certains, ça les embête plus qu'autre chose.

Selon Bec *et al.* (2007, p. 27-29), ces terminologies renvoient, d'un point de vue théorique, aux notions de motivation au changement, de résistance au changement, d'attitude et de degré d'adhésion, etc. L'accompagnement du changement s'avère important par le manager du projet qui a un rôle capital à ce titre. Or, la façon de considérer les résistances au changement par le manager du projet de conversion montre que ce dernier n'a pas vu l'intérêt ou n'a pas disposé du temps nécessaire pour analyser de façon plus approfondie les réactions des individus face au changement et leurs causes. Ainsi, le projet de conversion ne pouvait que très difficilement intéresser une communauté plus étendue que celle des contrôleurs. Le manager du projet aurait gagné à adopter un comportement de facilitateur au sens de Bec *et al.*

(2007, p. 98) « qui favorise la mise en œuvre de processus internes au système, utilise opportunément les conditions, favorise le « passage » (Bonniol 1996), identifie les lieux de régulation sensibles et contribue à les restabiliser » grâce à un certain nombre d'outils dont l'utilisation devra impliquer le respect de quelques principes simples, mais fondamentaux :

- *Prise en compte (c'est-à-dire identification, compréhension) des mécanismes et enjeux ;*
- *Problématisation des processus en cours ;*
- *Non instrumentalisation des individus ;*
- *Implication interne des acteurs ;*
- *Engagement et distanciation du facilitateur ;*
- *Compréhension des composantes du changement et aide aux acteurs ;*
- *Apprentissage par conscientisation et appropriation par les acteurs internes des processus de changement induits ».*

Après avoir posé un deuxième regard sur nos observations, nous allons revenir sur notre système de propositions afin de l'enrichir de nos suggestions relatives à la troisième phase du processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS.

4. Des propositions à contextualiser

Nous allons compléter notre système de propositions avec nos observations et notre mise en perspective théorique relatives à la phase d'adaptation.

P3.1. L'appropriation du référentiel IAS/IFRS lors de la phase d'adaptation sera d'autant plus forte que la participation des futurs utilisateurs des normes représentera pour eux un moyen de s'intégrer (ou de rester intégré), de renforcer leur rôle professionnel ou d'améliorer leur image sociale Selon une approche socio-politique (Carton *et al.* 2005, p. 98), nous adhérons à l'idée que le projet d'introduction du référentiel IAS/IFRS peut être un moyen pour certains acteurs (par exemple les acteurs des services techniques, des services juridiques) de s'insérer dans l'équipe de consolidation, de connaître le fonctionnement de ce service, de développer une certaine forme de reconnaissance et d'améliorer ainsi leur image sociale.

P3.2. Plus la visibilité finale des impacts concrets du référentiel IAS/IFRS sur le travail quotidien des futurs utilisateurs sera importante en phase d'adaptation, plus le degré d'appropriation des normes sera grand de la part des futurs utilisateurs Selon une

approche psycho-cognitive (Carton *et al.* 2005, p. 99), outre un travail visant à clarifier les impacts du référentiel IAS/IFRS sur les pratiques des futurs utilisateurs, il convient de communiquer sur les apports du référentiel IAS/IFRS auprès de chaque type d'acteur concerné pour favoriser l'appropriation du projet et des normes. Pour Tomas (1999), « *une bonne communication est vitale pour le projet. (...) Il est important de procéder à des communications régulières, directes et ciblées pour les différentes populations* ».

P3.3. L'appropriation sera dépendante du mode de pilotage choisi pour le projet. Selon une approche psycho-cognitive, en nous adossant aux travaux de Tabatoni et Jarniou (1975) et de Carton *et al.* (2005, p. 100-101) mettant en relief le lien entre le succès d'un système de gestion et la façon dont le pilotage du projet va agir sur les compétences et la motivation des individus, nous préconisons un mode de pilotage fondé sur un climat de confiance pour favoriser l'apprentissage nécessaire à l'appropriation de l'outil de gestion. « *David (1995 et 1996) identifie à ce sujet différents modèles idéaux de pilotage pour l'introduction d'un outil, qui dépendent des ressources engagées, du soutien politique affiché et de l'adoption d'un système de suivi et d'évaluation de la démarche. A partir de ces travaux, nous pouvons avancer que la réduction de la distance qui existe initialement entre l'outil et l'organisation ainsi que l'harmonie des interprétations des acteurs autour de la démarche (toutes deux dépendantes du mode de pilotage mis en œuvre) favorisent une appropriation plus facile du projet (...) de la part des futurs utilisateurs.* » (Carton *et al.* 2005, p. 100-101).

P3.4. L'appropriation dépendra de la capacité des consultants ou experts une certaine marge de manœuvre aux participants à la démarche. « *Les acteurs externes s'approprient d'autant plus le projet (...) qu'ils permettent les jeux d'acteurs et qu'ils apprennent à partir de là à connaître le fonctionnement, la façon de travailler et la culture régnant au sein de l'établissement. Cet apprentissage dépendra notamment de leur capacité à observer les situations, à être à l'écoute, à prendre en compte les remarques de l'équipe projet (voire à les anticiper). Ils pourront ainsi faire évoluer en conséquence leur méthodologie de travail. (...)* » (Carton *et al.* 2005, p. 104).

« *Un projet qui serait mené d'une manière très efficace, laissant peu de marge de manœuvre aux futurs utilisateurs et peu de place aux jeux d'acteurs (Crozier et Friedberg 1977) pourrait être un obstacle à l'appropriation du projet. Il nous semble donc nécessaire, pour favoriser l'appropriation d'un projet très cadré, que les acteurs mettant en œuvre ce projet puissent « s'adapter » dans une certaine mesure à leurs interlocuteurs. Cette adaptation pourrait prendre différentes formes : trouver des « traducteurs » qui seraient plus*

proches des futurs utilisateurs et qui pourraient retranscrire les propos et/ou les méthodes de travail sous une forme plus adaptée aux attentes des acteurs et à leur culture ; développer des discours et dispositifs pédagogiques ; ou encore introduire une certaine flexibilité dans les outils de gestion de projet utilisés » (Carton et al. 2005, p. 101).

P3.5. Le processus d'appropriation s'étendra au-delà des moments formellement prévus (réunions, groupes de travail, etc.). « Ces espaces d'ajustement sont donc importants à préserver et même à favoriser : un projet en ce sens de l'équipe projet apparaît nécessaire » (Carton et al. 2005, p. 102).

P3.6. Plus les utilisateurs intégreront, comprendront et adhéreront aux méthodes utilisées et initiées (analyse du système de consolidation existant et du système de consolidation cible), et y participeront activement, plus ils s'approprieront les outils, ce qui autorisera le passage à la phase d'acceptation. Selon une approche psycho-cognitive, Carton et al. (2005, p. 100) soulignent que « (...) l'implication des utilisateurs est un facteur déterminant la satisfaction des utilisateurs ». Cette implication peut être obtenue par la participation au projet de conversion des comptes au référentiel IAS/IFRS, mais également par des actions de communication sur le déroulement du projet auprès des futurs utilisateurs ne participant pas aux différents groupes de travail. L'adhésion des utilisateurs impliqués dans la phase d'adaptation et des futurs utilisateurs apparaît comme une condition à respecter pour pouvoir passer à la phase d'acceptation du processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS.

Conclusion

Ce chapitre a eu pour objectif d'étudier l'introduction des normes IAS/IFRS au sein de deux groupes internationaux, deux lieux de mise en relation des normes avec le monde réel où s'exerce une police des choses. Durant cette période du processus d'appropriation, les acteurs ont été amenés à situer les normes et les informations à traiter par rapport à une mise en commun dans des coordinations et des figures du collectif et par rapport à une insertion dans une activité qui l'éprouve.

Dans son processus de diffusion collective et d'expérimentation, le référentiel IAS/IFRS s'est transformé progressivement en référentiel interne, produit d'un processus vivant d'intelligence collective, qui a pu associer l'apport de différents courants : la réflexion d'experts et d'acteurs des différents services de l'organisation.

La première période du processus d'appropriation a ainsi permis de rassembler les différentes représentations de l'outil et les intérêts divergents des acteurs par l'émergence d'un

référentiel interne, véritable « objet frontière », permettant de dépasser les différences opposant les groupes de référence, pour se situer dans une visée appropriative de l'outil de gestion. L'objet frontière sera retenu, ici, comme le résultat d'un consensus, d'une vision partagée du référentiel IAS/IFRS entre les différents acteurs ayant en charge l'introduction du référentiel IAS/IFRS. Pour réduire la distance entre l'outil et l'organisation et favoriser l'émergence d'un référentiel interne ayant les caractéristiques énoncées, nous allons présenter une synthèse de nos propositions dans le tableau, ci-après

Nos recommandations, sans être exhaustives, nous semblent importantes, au regard de nos observations pour initier la période de mise en œuvre du processus dans une visée appropriative de l'outil de gestion.

Phase	Définition	Acteur impliqué	Proposition
Initiation	<p>Rencontre du référentiel IAS/IFRS avec l'organisation conduisant à une première interprétation de l'outil afin de :</p> <ul style="list-style-type: none"> • faire émerger les raisons pour lesquelles il a été mobilisé et les premières justifications de l'action commune ; • définir une méthodologie d'introduction de l'outil conforme à une visée appropriative. 	Groupe restreint d'acteurs	<p>P1.1. La phase d'initiation représente la phase de rencontre de l'outil avec l'organisation où une acceptation minimale de l'objet autorisera le passage à la phase d'adoption.</p> <p>P1.2. L'acceptation minimale de l'outil sera acquise auprès d'un groupe restreint d'acteurs assurant la représentativité sociale, politique ou structurelle des individus participant au processus de consolidation.</p> <p>P1.3. Les modalités d'introduction de l'outil seront arrêtées par le groupe restreint d'acteurs de la phase d'initiation : mode projet (finalités), structure organisationnelle (type d'organisation, étapes de réalisation), recours à des prestataires extérieurs.</p> <p>P1.4. La direction de l'organisation soutiendra le projet comme support d'appropriation du référentiel IAS/IFRS.</p> <p>P1.5. Le manager du projet de conversion répondra à l'exigence de multiréférencialité pour ne pas modéliser ses conclusions et ses actions à l'aune de sa culture de référence.</p> <p>P1.6. Les prestations des consultants seront adaptées au contexte d'appropriation du référentiel IAS/IFRS.</p>
Adoption	<p>Mise en action du changement dans l'organisation par :</p> <ul style="list-style-type: none"> • la mise en place de la structure organisationnelle temporaire ; 	Structure organisationnelle du projet de conversion limitée au COPI et au groupe projet	<p>P2.1. La phase d'adoption représente la phase de rencontre de l'outil avec les acteurs impliqués dans cette phase (le comité de pilotage, le groupe projet, voire les ateliers, s'ils sont constitués dès la phase d'adoption) où une acceptation minimale de l'objet autorisera le passage à la phase d'adaptation.</p> <p>P2.2. L'acceptation minimale de l'outil sera acquise auprès du groupe d'acteurs impliqués dans la phase d'adoption, assurant la représentativité sociale, politique ou structurelle des ()</p>

Phase	Définition	Acteur impliqué	Proposition
<p>Adoption (suite)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • l'établissement d'une réflexion collective autour de l'outil conduisant au choix des options. 		<p>personnes participant au processus de consolidation.</p> <p>P2.3. La représentation de perspectives d'acteurs différents en phase d'adoption limitera les angoisses des futurs utilisateurs, qui sont ainsi davantage enclins à s'appropriier le référentiel IAS/IFRS.</p> <p>P2.4. Le mode de fonctionnement de la structure organisationnelle pour permettre l'introduction du référentiel IAS/IFRS, défini en phase d'initiation, sera présenté et expliqué aux acteurs impliqués dans la phase d'adoption en veillant à :</p> <ul style="list-style-type: none"> • énoncer les objectifs du projet et ceux relatifs au référentiel IAS/IFRS ; • présenter la démarche de projet retenue en phase d'initiation en précisant les attentes et les objectifs qui ont été initialement fixés ; • définir le rôle et les objectifs de chaque groupe (le groupe projet, le comité de pilotage et les groupes de travail) ; • positionner les acteurs dans chaque groupe (le groupe projet, le comité de pilotage et les groupes de travail) ; • définir les missions confiées aux acteurs et leur chronologie. <p>P2.5. L'intégration, la compréhension et l'adhésion des acteurs du processus de consolidation aux méthodes utilisées et initiées en phase d'adoption, ainsi que la participation active de leurs représentants dans les groupes de travail, seront favorisées pour qu'ils s'approprient le référentiel IAS/IFRS.</p> <p>P2.6. Les prestations des consultants devront tenir compte du contexte d'appropriation du référentiel IAS/IFRS.</p>

Phase	Définition	Acteur impliqué	Proposition
Adaptation	Adaptation de l'outil au contexte d'utilisation conduisant à l'élaboration d'un référentiel interne par un collectif engagé dans un processus d'apprentissage.	Structure organisationnelle du projet de conversion	<p>P3.1. L'appropriation du référentiel IAS/IFRS sera d'autant plus forte que la participation des futurs utilisateurs des normes représentera pour eux un moyen de s'intégrer (ou de rester intégré), de renforcer leur rôle professionnel ou d'améliorer leur image sociale.</p> <p>P3.2. Plus la visibilité finale des impacts concrets du référentiel IAS/IFRS sur le travail quotidien des futurs utilisateurs sera importante en phase d'adaptation, plus le degré d'appropriation des normes sera grand de la part des futurs utilisateurs.</p> <p>P3.3. L'appropriation sera dépendante du mode de pilotage choisi pour le projet.</p> <p>P3.4. L'appropriation sera fonction de la capacité des consultants ou experts à laisser une certaine marge de manœuvre aux participants à la démarche.</p> <p>P3.5. Le processus d'appropriation s'étendra au-delà des moments formellement prévus (réunions, groupes de travail, etc.).</p> <p>P3.6. Plus les utilisateurs intégreront, comprendront et adhéreront aux méthodes utilisées et initiées (analyse du système de consolidation existant et du système de consolidation cible), et y participeront activement, plus ils s'approprieront les outils, ce qui autorisera le passage à la phase d'acceptation.</p>

Tableau 20 : Synthèse des propositions à contextualiser pour la période d'introduction du référentiel IAS/IFRS

CHAPITRE 6 : MISE EN OEUVRE DU REFERENTIEL IAS/IFRS

Introduction

A l'issue de la période d'introduction du référentiel IAS/IFRS dans l'organisation, tout reste à faire au titre de l'appropriation de l'outil dans la communauté en charge du processus de consolidation. En effet, la période de mise en œuvre du référentiel IAS/IFRS débute par les premiers retraitements de consolidation, correspondant à la conversion des comptes proprement dite. Le déploiement du référentiel IAS/IFRS sort alors du cadre de la structure projet initié pour l'adaptation du référentiel au contexte et s'insère dans l'organisation. Il s'agit de la « diffusion » du référentiel IAS/IFRS dans l'organisation auprès de ses différents utilisateurs, de son inscription dans la vie quotidienne organisationnelle, ce qui suppose l'enracinement des nouvelles normes et l'appropriation de nouveaux comportements.

La période de mise en œuvre du référentiel IAS/IFRS est marquée par trois phases :

- **La phase d'acceptation** correspond au dernier stade de diffusion de l'outil dans l'organisation. Les pratiques de gestion s'intègrent alors avec plus ou moins de facilité aux structures formelles et informelles de l'entreprise. Nous développerons l'idée qu'une appropriation réussie du référentiel correspond à sa légitimation en interne, c'est-à-dire, à un processus complexe de nature cognitive et mettant en jeu des activités-clés à effectuer et des mécanismes d'apprentissage organisationnel à mettre en œuvre. « *Selon Louart (2002, p. 4), il y a lieu d'ajuster ses représentations, ce qui suppose de renoncer aux solutions dont on a l'habitude. En effet, un comportement peut se révéler inadapté, car en lien avec des croyances inadéquates, appelant alors un travail de recadrage* » (Persson 2005, p. 44-45).
- **La phase de routinisation** traduit l'ancrage du changement au niveau de l'activité quotidienne de l'entreprise. Le changement induit par le référentiel IAS/IFRS n'est plus un projet, il devient une réalité concrète, appliquée par tous. Cette phase marque l'émergence de routines organisationnelles que Teece (1992) définit comme « *une configuration d'interactions qui représente une solution à des problèmes particuliers* ». Selon Mallet (2006), elles « *permettraient aux individus de réagir automatiquement face aux changements et induisent donc des réponses relativement constantes à des stimuli similaires* ». Les routines organisationnelles jouent un véritable rôle en tant que mécanisme de coordination dans l'organisation.

- **La phase d'intégration** du référentiel IFRS correspond à la phase où le processus d'appropriation prend fin par une stabilisation de l'outil et des routines (Houze 2001, p. 4). L'outil de gestion est alors entièrement contextualisé au sens de David (1998, p. 54-55) et les pratiques de gestion associées sont institutionnalisées, procurant ainsi aux acteurs une sécurité ontologique, une autonomie de contrôle dans des routines prévisibles. Les pratiques de gestion sont partagées par tous les membres d'un groupe et tenues pour acquises (Rouleau 2007). Elles sont socialement acceptées, résistantes au changement et leur persistance n'est pas directement reliée à une rétribution économique (Oliver 1992). En effet, les pratiques s'imposent et persistent, même si elles ne sont pas nécessairement efficaces.

Pour décrire les différentes phases de la période de mise en œuvre du référentiel IAS/IFRS dans l'organisation, nous avons essayé d'adopter la même méthodologie que dans le chapitre cinq. Toutefois, nous n'y sommes parvenu que pour la phase d'acceptation. En raison de la pauvreté de nos matériaux, nous avons donc privilégié, dans un premier temps, l'étude de la littérature, pour ensuite, tenter de lier les données contextuelles issues de notre recherche avec les concepts mobilisés dans nos travaux.

Pour finir, nous avons analysé les situations observées et complété notre système de propositions déjà nourri lors de l'étude de la première période du processus d'appropriation.

Section 1 : Phase d'acceptation

La phase d'acceptation est la première étape de la période de mise en œuvre du référentiel IAS/IFRS dans l'organisation. Elle correspond au déploiement du processus de consolidation auprès de l'ensemble des utilisateurs. Elle vise à favoriser l'acceptation du référentiel par la communauté de pratique. Selon Buisson (2006), l'acceptation d'un outil de gestion renvoie en partie à sa légitimation. *« En effet, Jost et Major (2001, p. 12) définissent légitimation et dé-légitimation comme « des processus sanctionnés socialement de catégorisation et re-catégorisation d'individus, groupes, actions et systèmes, de sorte qu'ils tombent soit à l'intérieur, soit à l'extérieur du domaine de l'acceptation et de l'obligation morale ». Les individus jugeraient donc du bien ou du mal, de l'acceptable et de l'inacceptable. Légitimer un nouvel outil de gestion, c'est donc le soumettre au jugement social (Zimmerman et Zeitz 2002), notamment celui des membres de l'organisation, qui vont estimer son acceptabilité. Ainsi, Hybels (1995) souligne-t-il que la légitimité est socialement*

construite et renvoie à une représentation symbolique de l'évaluation collective d'une pratique ou d'une institution. (...) » (Buisson 2006, p. 165-166).

Après avoir approché la notion d'acceptation, nous allons dans un premier temps présenter le déroulement de la première phase de la période de mise en œuvre du référentiel IAS/IFRS, tel qu'il a pu être observé dans les cas étudiés. Ensuite, nous tenterons de rapprocher les pratiques des groupes des concepts théoriques. Pour finir, nous compléterons notre système de propositions.

1. Une première lecture des observations empiriques

Nous allons décrire les pratiques des groupes A et B lors de la phase d'acceptation en nous appuyant sur les différents entretiens réalisés auprès des acteurs internes de ces organisations.

1.1. La phase d'acceptation dans le Groupe A

La phase d'acceptation du processus d'appropriation débute avec la période de temps consacrée à la phase « conversion », dernière étape du projet de conversion des comptes du Groupe A aux normes IAS/IFRS. Elle a été initiée au début de l'année 2005.

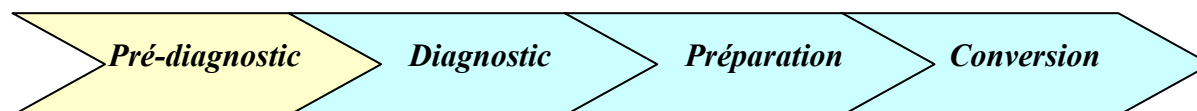


Figure 19 : Les phases du projet de conversion des comptes du Groupe A aux normes IAS/IFRS

La phase « conversion » marque l'achèvement du projet. Elle a consisté à déployer et à mettre en œuvre le nouveau processus de consolidation pour établir des comptes pro forma 2004 et les états financiers modifiés.

Nous considérerons que la phase d'acceptation ira au-delà de la phase de conversion initiée dans le Groupe A étant donné qu'elle recouvre un niveau d'intégration de nouvelles pratiques de gestion que le projet de conversion des comptes ne traduit pas.

Le déploiement du processus de consolidation au sein du Groupe A a induit une nouvelle vague de diffusion de l'outil au sein de l'organisation et devait atteindre l'ensemble des filiales. Pour ce faire, des actions de formation ont été initiées en phase de conversion à destination des Directeurs financiers des filiales. Elles ont été assurées exclusivement par des acteurs internes : le Directeur comptable, DJM et les responsables des ateliers.

Entretien du 01/12/2006 □ Groupe A

DJM : (...) On a demandé aux responsables de chacun des ateliers qui avaient acquis un certain nombre de connaissances et qui avaient participé à l'élaboration des règles Groupe, de participer aux formations qui étaient faites auprès des filiales. Ce n'est pas moi qui ai assuré toutes les formations des filiales. Sur certaines normes, ce sont les responsables d'atelier qui ont formé les filiales.

Ces formations avaient pour objectif de permettre l'émergence de règles communes convenant au maximum d'acteurs du Groupe A, ainsi que l'a souligné le Responsable du contrôle de gestion commerciale et R&D.

Entretien du 14/12/2007 □ Groupe A

VA : On a fait des meetings, ici ou à l'étranger, avec les directeurs financiers, pour leur expliquer, discuter avec eux, les former, essayer de comprendre avec eux les problématiques locales. On a fait une compilation de tout ça et on en a discuté avec notre consultant afin d'essayer de dégager des règles à peu près communes, qui conviendraient au maximum de personnes dans le groupe. La mise en place a été faite ainsi.

Les Directeurs financiers des filiales avaient ensuite la responsabilité de former leurs subordonnés aux règles du groupe.

Entretien du 07/08/2008 □ Groupe A

DJM : Les Directeurs financiers avaient la responsabilité de descendre en fonction des besoins, l'information ou la formation.

Toutefois, il ne semble pas que les formations des acteurs locaux, outre les Directeurs financiers des filiales aient été assurées.

Entretien du 07/08/2008 □ Groupe A

ACD : Y a t il eu des formations localement ?

DJM : Non, je ne pense pas.

Les formations en phase de conversion avaient pour objectif de permettre la descente progressivement des retraitements de consolidation au niveau local, c'est-à-dire au niveau des filiales.

Entretien du 09/10/2006 □ Groupe A

DJM : A l'issue de cette formation, les ajustements par filiale ont été déterminés, dans un premier temps en central, puis en local. On a dit aux filiales : on le fait en central, mais vous vous l'appropriiez. Par exemple, en Australie et en Afrique du Sud, où les comptes de juin 2005 ont été faits en central, on

a demandé à ces filiales de s'approprier les ajustements et de réaliser en local l'arrêté des comptes annuels de 2005.

Pour l'arrêté des comptes au 31/12/2005, le Groupe A s'est trouvé dans une situation disparate au niveau des retraitements de consolidation relatifs aux filiales. Deux cas de figure se sont présentés :

- Les filiales se sont approprié les normes internationales et ont réalisé les retraitements de consolidation en local : Les retraitements étaient alors intégrés à la liasse de consolidation. Dans certains cas, des retraitements étaient même intégrés dans les comptes sociaux car ces derniers étaient élaborés selon le référentiel IAS/IFRS.
- Les filiales ne se sont pas approprié les normes internationales et n'ont pas réalisé les retraitements de consolidation en local : Dans ce cas, les retraitements étaient centralisées à la Direction du groupe.

Toutefois, l'objectif fixé pour décembre 2006 était, d'une part, une intégration de tous les retraitements au niveau local, sauf pour certaines normes jugées trop complexes (IAS 32, 36 et 39) et, d'autre part, un audit des comptes des filiales conduit par les auditeurs locaux.

En effet, les retraitements réalisés localement devaient permettre la remontée, auprès du siège, d'une liasse de consolidation validée par les auditeurs locaux.

Entretien du 09/10/2006 □ Groupe A

DJM : Progressivement, les filiales se sont approprié les ajustements et on remonte une liasse de conso qui intègre les ajustements. Par contre, on les fait valider par les auditeurs locaux qui ont été destinataires des règles du Groupe.

Les auditeurs locaux appartenait au même groupe mondial d'audit, à l'exception de l'auditeur d'une filiale. Le recours à un seul réseau d'audit permettait d'obtenir, d'après le Directeur comptable, une homogénéité d'interprétation des normes internationales.

Entretien du 01/12/2006 □ Groupe A

ACD : La présence de Deloitte comme auditeur a-t-elle eu un effet sur la mise en place des IFRS ?

DJM : Le fait d'avoir un groupe mondial uniforme, c'est sûr que ça a eu un effet positif. On a des instructions identiques qui sont descendues dans toutes les entreprises. Par exemple, aux Etats-Unis, on est avec Price, pour l'instant, mais on va basculer avec Deloitte à partir de 2007, puisque maintenant, on n'a plus le Comité d'audit qui nous impose tel ou tel cabinet. On va s'assurer que les

instructions redescendent aux filiales et qu'il y a une certaine homogénéité dans l'interprétation des filiales.

Si ça avait été un autre auditeur, ça aurait été très hétérogène d'une filiale à l'autre.

Le recours à des auditeurs locaux a ainsi allégé la charge incombant à la Direction financière pour veiller à l'homogénéité d'application des normes Groupe.

Entretien du 01/12/2006 □ Groupe A

DJM : Le rôle que jouent les auditeurs aujourd'hui, c'est un rôle qu'on aurait dû assumer si on n'avait pas eu cette homogénéité. On aurait eu une fonction, qui aurait été à terme nécessaire, pour s'assurer que tout le monde applique les règles Groupe de façon homogène. (...)

Pour s'assurer de la bonne application des normes, le Groupe A a créé début 2005 la fonction d'« Area Controller ». Elle résultait de l'expression d'un besoin de relais au niveau comptable entre le siège et les filiales, mis en évidence par le service financier Corporate. Pour répondre à ce besoin, cinq postes d'« Area Controllers » ont été créés. Certains ont été pourvus en interne (Exemple : Le Directeur financier de l'Afrique du Sud a été nommé AC pour la zone Sanza, le Directeur financier de l'Asie est devenu AC de la zone Asie. Pour l'Europe, c'est l'adjointe du directeur de la zone qui a pris cette fonction). D'autres postes n'étaient pas encore pourvus en décembre 2006 (Amlat, Usa).

Entretien du 01/12/2006 □ Groupe A

DJM : Les Area Controllers servent entre autres de lien entre la Direction financière du groupe et les Directeurs financiers des filiales de la zone. Ils s'assurent que les procédures Groupe sont bien comprises et sont correctement appliquées.

Cette fonction était importante en phase de conversion mais également ensuite, étant donné que les « Group Instruction Closing » sont mises à jour à chaque clôture pour tenir compte des évolutions de l'interprétation du référentiel et des amendements des normes IAS/IFRS.

Entretien du 09/10/2006 □ Groupe A

DJM : A chaque clôture, on fait des instructions qu'on envoie aux filiales et aux CAC.

Durant la phase de conversion, l'interprétation des normes et leur application ont été marquées par les positions de place qui étaient alors connues □

Entretien du 01/12/2006 □ Groupe A

DJM : Certes, c'est vrai qu'au début, on tâonnait. Maintenant, il y a un peu des positions de place qui se font et il est rare que la fonction technique remette en cause les options qui ont été prises (...), une

fois qu'on a bien documenté, qu'on a bien posé le problème. Je pense qu'il y a une sorte de consensus, au niveau des cabinets d'audit, pour imposer une position de place.

□ par les pratiques des groupes concurrents □

Entretien du 01/12/2006 □ Groupe A

ACD : Avez-vous eu la même curiosité vis-à-vis des autres concurrents ?

DJM : On l'a fait dans le cadre de la conversion. Pour les premiers comptes en IFRS, on a été chercher les comptes de sociétés cotées en bourse pour voir certains points dans l'annexe, comment ils parlaient de certaines choses. On s'est rapproché des comptes des sociétés, pour voir s'ils avaient des incorporels et quelles étaient leurs approches. Est-ce qu'ils amortissaient ? Pour l'instant, on a une majorité d'incorporels qui ne sont pas amortis et qui font l'objet d'un test de dépréciation.

□ et par les US Gaap.

Entretien du 01/12/2006 □ Groupe A

DJM : On a été regarder du côté des US Gaap pour le traitement des incorporels étant donné que la norme IAS 38 s'en est énormément inspirée. Au départ, la norme FAS 142 disait qu'il y avait une classification des incorporels avec les incorporels à durée de vie définie, d'une part, et, des incorporels à durée de vie indéfinie, d'autre part. On est arrivé à partir de cette classification à arrêter une position, en disant qu'on considère que toute immobilisation a une durée de vie définie et que de façon très exceptionnelle, on aura des immobilisations avec des durées de vie indéfinie mais ça, on le documentera. Les entreprises qui ont des immobilisations avec des durées indéfinies doivent le documenter de façon tellement précise que ça les dissuade. Du coup, toutes les immobilisations incorporelles sont amorties.

L'observation des pratiques des groupes appartenant au même secteur d'activité a permis au Groupe A de constater qu'il avait lui-même servi de référence pour une société concurrente qui venait de s'introduire en bourse.

Entretien du 01/12/2006 □ Groupe A

ACD : Pour chacune des normes, comment avez-vous procédé ? Quelle est la place des décisions prises par les sociétés concurrentes ?

DJM : On a eu une bonne surprise puisqu'il y a une société concurrente qui vient de s'introduire en bourse et ils ont fait du « copier/coller » d'un certain nombre de documents qui sont dans notre plaquette. Pour l'IAS 14, ils ont repris le document de notre plaquette 2005, à la virgule près dans le document de référence qui sert pour l'introduction en bourse. S'ils ont repris le travail qu'on a fait, nous, c'est que ce n'était pas mauvais.

Le déploiement du processus de consolidation a été plus ou moins aisé suivant les filiales. La situation a été très dépendante du niveau de coopération entre le siège et les acteurs

locaux, ainsi que l'a précisé le Responsable du contrôle de gestion commerciale et R&D.

Entretien du 14/12/2007 □ Groupe A

ACD : Combien de temps vous a-t-il fallu pour arriver à une solution qui vous semble convenable ?

VA : Ça dépend des pays, des personnes qu'on a dans les pays, des relais locaux, de leur niveau de compétence, de leur niveau de coopération avec nous. Les pays où on a une très forte coopération, après la période de tâtonnement correspondant aux six premiers mois de 2005, ça allait. Ensuite, il y a d'autres pays où ils sont passés localement aux IFRS donc là c'était encore plus simple et il n'y avait pas de problème, type Australie, Afrique du sud. Après, il y a d'autres pays où on a pu mettre un an, un an et demi avant d'être quasiment certains qu'on n'aurait plus de problème avec eux.

Il a mis en avant d'autres facteurs explicatifs comme le niveau de compétence des acteurs locaux, □

Entretien du 14/12/2007 □ Groupe A

ACD : Pourquoi dans certains pays ça a été plus difficile ?

VA : Ça tient déjà aux personnes qui sont localement en place. C'est un problème de compétence, d'implication. (...)

□ et l'importance des relations entre le siège et les filiales qui dépendent du management en place et du nombre d'années de filialisation.

Entretien du 14/12/2007 □ Groupe A

VA : (...) C'est un problème de relation aussi qu'on a. Disons qu'il y a des filiales qui appartiennent au Groupe depuis 20 ans, d'autres n'en font partie que depuis 2 ans. Les relations ne sont pas les mêmes. La collaboration n'est pas identique. Il y a des pays dans lesquels il y a un management fort, où on a plus de mal à imposer les choses que dans d'autres pays où on a une plus grosse emprise sur eux. On a 32, 33 filiales. Elles sont toutes vraiment différentes en termes de pays, de taille mais surtout en termes de management, de relation, donc ce n'est pas forcément un problème de compétence, c'est surtout, un problème de relationnel et de personne, je pense, qui a joué. Je ne pense pas que ce soit très technique, même s'il y a quand même des problématiques qui sont très spécifiques dans certains pays.

Toutefois, la diffusion graduelle des normes internationale au sein du Groupe A a permis aux acteurs impliqués dans le processus de consolidation en IFRS d'apprendre et de s'adapter progressivement au référentiel interne.

Entretien du 14/12/2007 □ Groupe A

ACD : Comment se fait la diffusion des IFRS dans votre groupe ?

VA : C'est très progressif et c'est très bien comme ça. Ainsi, les gens s'adaptent, apprennent doucement, voient qu'ils ont le temps de réfléchir en se disant que finalement, c'était juste un changement de règle et que ça n'allait pas leur faire gagner plus ou moins, que c'était la même chose, qu'il fallait juste comprendre et savoir changer. De toute façon, les IFRS, c'est finalement un changement comme un autre. On change de normes comptables comme on change un système d'information ou une organisation. Comme, de toute manière, les gens sont réfractaires au changement a priori, tout changement ne passe jamais bien à la base.

Les impacts du changement induit par l'adoption du référentiel IAS/IFRS semblent avoir été minimisés au sein du Groupe A grâce à son accompagnement ainsi que le souligne le Responsable du contrôle de gestion commerciale et R&D.

Entretien du 14/12/2007 □ Groupe A

VA : Je pense que ce changement a été assez bien accompagné. Il y a toujours des petits rejets, des gens qui traînent les pieds. C'est obligatoire. On a tellement de filiales. C'était sûr qu'on allait avoir des personnes qui allaient être plus lentes que les autres à prendre le truc, mais honnêtement, je trouve ça ridicule par rapport à ce que ça aurait pu être.

Le management par objectif, mis en place au sein du Groupe A, pour le moyen et le top management, a pu avoir un effet positif sur la conduite du projet de conversion. En effet, il a contribué à la formulation d'objectifs clairs et a sûrement constitué un moyen de motivation du personnel.

Entretien du 14/12/2007 □ Groupe A

ACD : Les objectifs du projet IFRS étaient-ils clairement définis ?

VA : Oui. En fait depuis un an, la DRH nous a sorti plein d'outils et nous fait plein de formations sur comment fixer des objectifs simples, mesurables, définis dans le temps, etc., en gros, un objectif qui est simple à primer. C'est très simple de dire, tu auras ta prime ou pas. Il n'y a pas de contestation possible. On travaille beaucoup là-dessus avec la DRH en soutien.

1.2. La phase d'acceptation dans le Groupe B

La phase d'acceptation du processus d'appropriation débute avec la période de temps consacrée à la phase « conversion », dernière étape du projet de conversion des comptes du Groupe B aux normes IAS/IFRS. Nous considérerons également, dans le Groupe B, que la phase d'acceptation ira au-delà de la phase de conversion, qui est abordée dans une vision purement technique. En effet, elle consiste à déployer et à mettre en œuvre un processus de

consolidation conforme aux normes internationales.

Sa date d'initiation ne peut être déterminée, tant la préparation et la conversion des comptes aux normes IAS/IFRS ont été rapides.

Le déploiement du processus de consolidation au sein du Groupe B n'a pas induit une importante vague de diffusion de l'outil au sein de l'organisation, contrairement au Groupe A, étant donné que la consolidation reste une activité exclusivement assurée sur le site de Monaco. La « descente » du processus de consolidation dans les filiales n'a donc pas eu lieu dans le Groupe B. Par contre, de nouvelles activités ont été demandées aux comptables exerçant à Monaco, pour alimenter le processus de consolidation, et ce, à compter de la phase de conversion. Par ailleurs, les délais de production des informations comptables et financières ont été réduits avec l'adoption du référentiel IAS/IFRS.

Cette phase a été marquée dans le Groupe B par d'importants problèmes de fonctionnement au niveau des services comptables. D'après les entretiens, ces difficultés seraient liées, pour une large part, au changement induit par l'adoption du référentiel IAS/IFRS :

- accroissement de la charge de travail et dégradation temporaire des conditions de travail ;
- difficultés dans l'acquisition de nouvelles compétences, de nouveaux savoir-faire et dans la maîtrise d'un nouveau référentiel et de nouvelles procédures ;
- interférences avec des activités non concernées par le changement, mais dont il faut maintenir la qualité malgré le contexte de changement (pics d'activité, surcharge, indisponibilité de certaines personnes ou de certains moyens, etc.).

Les difficultés sont notamment décrites par le « Human Resources Group Manager » :

Entretien du 28/02/2008 □ Groupe B

ACD : Au-delà de votre service, avez-vous perçu des perturbations ?

LP : Je sais que c'est un problème pour la compta parce que ça demande d'autres compétences et une montée en compétence de nos équipes. Ça pose également des problèmes de stress. On a observé un turnover plus important au niveau comptabilité et on pense que c'est lié à ça. Il y a une certaine tension chez les gens. (...) On a vu le turnover augmenter et on en a imputé une partie à ça, à cette pression qui a été mise et à ce degré d'exigence qui fait qu'il y a des gens qui n'ont plus été à la hauteur de leur mission.

Confrontés à ces problèmes de fonctionnement et à leurs conséquences, le « Human

Resources Group Manager » a mis en place un accompagnement du changement afin d'aider le « Chief Accountant » dans la gestion de la crise.

Entretien du 28/02/2008 □ Groupe B

ACD : Allez-vous gérer une partie des difficultés mises en évidence ?

LP : Nous, on prend en charge un accompagnement RH. On a travaillé un petit peu avec eux, en tout cas, on les a aidés à réfléchir sur une nouvelle organisation plus performante, avec une délégation de responsabilité pour rendre les gens plus autonomes. On réfléchit avec eux, (...) sur comment accompagner cette évolution. Il y a aussi des formateurs externes qui sont intervenus pour permettre au management de s'adapter à ces nouvelles données, qui ne sont pas exclusivement liées aux IFRS, liées mais à la croissance du groupe (...).

Ainsi le service comptable a gagné progressivement en sérénité après de nombreux mois de trouble. Cette situation de crise s'explique par la sous-estimation du projet qui a été qualifié de projet exclusivement comptable ainsi qu'indiqué dans le chapitre cinq. Elle découle également de la pression du temps pour conduire le projet et de l'absence de moyens supplémentaires dégagés pour conduire la conversion des comptes. En effet, la direction du Groupe n'a pas donné une suite favorable à la demande de la direction financière quant à un allongement des délais pour conduire la conversion et quant à l'attribution de moyens supplémentaires ainsi que le stipule le « Group Financial Controller ».

Entretien du 03/12/2007 □ Groupe B

VG : (...) On a essayé d'expliquer à la très haute autorité qu'il fallait un an pour faire la conversion, mettre des moyens, etc., mais ils n'ont pas voulu l'entendre.

2. L'interaction entre la théorie et les données empiriques

A partir des pratiques observées dans les groupes A et B, nous allons présenter les objectifs dévolus à la phase d'acceptation du processus d'appropriation en précisant les activités à réaliser et les mécanismes à mettre en œuvre afin de favoriser l'acceptation de l'outil de gestion par la communauté de pratique.

2.1. Du bon usage du concept d'acceptation

Au début de la deuxième période du processus d'appropriation, l'équipe projet entre dans une phase active avec le reste de l'organisation pour mettre en œuvre le référentiel IAS/IFRS tel qu'il a été conçu lors de la première période du processus d'appropriation. L'outil « sort » alors de l'équipe projet et se diffuse auprès de différents groupes de référence participant au processus de consolidation en IAS/IFRS. Shibutani (1955) définit la notion de

groupe de référence comme un ensemble d'acteurs qui partagent des perspectives qui leur permettent la conduite d'actions collectives.

L'application du référentiel se décompose alors en un ensemble de tâches nouvelles ou réactivées dans le cadre de la mise en œuvre de la conversion et de l'élaboration des états financiers pour les exercices suivants. « *La réalisation du projet de conversion construit un ensemble de connaissances, lesquelles participeront à de nouvelles interprétations du possible dans le domaine technique et produiront de nouvelles idées* » (Magakian 2006, p. 164). En effet, de nouvelles méthodes comptables sont nécessaires pour passer d'une philosophie reposant sur le principe de prudence et d'image fidèle, à une comptabilité plus prospective (abandon progressif du coût historique), donc logiquement plus subjective et plus complexe. L'évolution des normes comptables affecte le cadre de fonctionnement de la technique comptable, en modifiant les savoir-faire à maîtriser ainsi que le cadre d'usage. Le cadre de fonctionnement s'entend de l'ensemble des savoirs et des savoir-faire qui sont mobilisés ou mobilisables dans l'activité technique, tandis que le cadre d'usage concerne l'utilisation réelle ou perçue de l'outil, qu'il s'agisse de l'usage technique ou social. Ainsi, en prenant l'exemple de la technique comptable, son cadre de fonctionnement fait appel à de nombreux savoirs (règles d'activation, règles d'amortissement économique, etc.) et savoir-faire (imputation des montants dans les comptes appropriés, élaboration de documents normalisés, etc.). Cependant, son utilisation peut être définie, d'une part, face à l'usage technique souhaité (mise en œuvre par un technicien comptable dans une organisation) et, d'autre part, au regard de l'usage attendu (respect de la réglementation en vigueur, information des parties prenantes, etc.). Il est possible de faire évoluer, temporairement, de manière séparée, le cadre de fonctionnement et le cadre d'usage. Certains utilisateurs transforment momentanément le cadre d'usage originel de l'information comptable (information et prise de décision) lorsqu'ils utilisent la comptabilité comme un outil de légitimation, de rationalisation ou d'argumentation (Burchell *et al.* 1980 ; Hopwood 1990). Néanmoins, ces transformations impliquent irrémédiablement une évolution du cadre qui n'est pas visée initialement. Par exemple, la recherche d'une information comptable mieux adaptée aux besoins de ses utilisateurs (qui peut être interprétée comme une amélioration souhaitée du cadre d'usage existant) a pour conséquence une évolution des règles comptables (modification du cadre de fonctionnement).

En raison de l'accroissement du nombre d'utilisateurs, l'outil va se doter d'un statut propre, qui va être redéfini dans cette phase, « *en se trouvant saisi par des acteurs variés de l'organisation pour des usages qui se trouvent éloignés de ceux qui lui étaient assignés, en*

oubliant les conventions obligatoires et donc les précautions d'utilisation qui avaient prévalu lors de leur construction » (Engel et al. 1997, p. 115).

La rencontre et l'affrontement de différents groupes de référence impliqués dans le processus de consolidation conduisent à l'émergence d'un cadre de référence commun (Strauss 1978) et à la constitution d'une communauté de pratique. « *Une communauté de pratique est définie comme un réseau d'individus socialement liés, engagés dans une activité, une pratique conjointe, partageant un même langage, des mêmes préoccupations, une même passion, des mêmes concepts et qui développent des compétences par l'échange et des activités communes de résolution de problèmes* » (Dechamp et al. 2005, p. 61).

L'émergence d'un cadre de référence commun est une réponse, à la dimension créative qui est indissociable de l'appropriation, ainsi que le soulignent Mallet (2006), De Certeau (1980) et d'autre part, à la nécessité d'un consensus autour d'un outil entre des individus aux intérêts divergents. Ainsi, l'outil se dote d'un statut d'objet frontière, c'est-à-dire qu'il devient un objet dont la représentation est partagée par l'ensemble des acteurs impliqués, ainsi que précisé dans le chapitre cinq. Le référentiel IAS/IFRS acquiert progressivement dans cette phase un degré de contextualisation élevé lui permettant alors de gagner en légitimité à l'intérieur de la communauté de pratique ayant en charge le processus de consolidation. La description du cadre de référence et du processus de légitimation mérite à présent toute notre attention, tant l'acceptation d'un outil de gestion est liée à sa légitimité.

2.2. Les règles constitutives du cadre de référence

Le cadre de référence tel que nous l'entendons en phase d'acceptation est un ensemble de règles formées progressivement par essais et erreurs, par les acteurs impliqués dans le projet de conversion. Ces règles sont des principes organisateurs qui régulent les interactions sociales. En raison de leur importance, elles méritent d'être précisées tant dans leur nature que dans leur type afin de comprendre comment elles se forment, se détruisent, se modifient et se maintiennent à l'intérieur des systèmes sociaux.

2.2.1. La nature des règles

Dans le premier chapitre, nous avons déjà appréhendé le concept de règle en nous appuyant sur la théorie des conventions pour opérer la distinction entre une norme fondée sur des règles et une norme fondée sur des principes. Nous allons, à présent, poursuivre notre étude en nous adossant aux travaux de Thomas (1999), portant sur la régulation et faisant

référence à une abondante littérature sur la notion de règle, tant en économie, notamment dans les développements de la théorie des conventions, qu'en sociologie. Toutefois, nous ne ferons qu'une présentation très synthétique des différentes approches des règles que Thomas (1999) mêle dans ses travaux, étant donné que ce qui nous est apparu important, ce sont les points communs entre les différentes perspectives mobilisées.

2.2.1.1. Les règles dans l'approche conventionnaliste

D'après Thomas (1999) et Favereau (1989), dans l'approche conventionnaliste, les règles sont définies comme des dispositifs cognitifs collectifs présentant les caractéristiques suivantes :

- **les règles sont des réponses au « comment »** : elles représentent un savoir collectif dans la mesure où elles permettent une économie de savoir individuel. *« Or les organisations sont marquées d'une grande robustesse par rapport à l'identité individuelle de leurs membres. Cette robustesse leur est conférée précisément par cet enchevêtrement des règles de toutes natures, règles qui ont pour propriété commune de remplacer la complexité d'un savoir individuel sur le pourquoi par la simplicité d'un savoir collectif sur le comment. Sauf en cas de panne, il est possible d'utiliser un équipement sans connaître la mécanique interne »* (Favereau 1989, p. 86).
- **les règles sont des outils augmentant la capacité d'action individuelle**, mais ce n'est pas parce qu'on possède l'outil que l'on sait comment s'en servir dans des situations particulières. La règle ne garantit pas le résultat : *« La règle n'est pas une solution toute faite, c'est toujours une heuristique »* (Favereau 1994).

Ces auteurs opèrent une distinction entre la règle et l'action. *« Les règles sont des repères pour l'action, mais elles ne contraignent pas totalement l'action. Au cours de l'action, il y a toujours une interprétation de la règle »* Thomas (1999).

2.2.1.2. Les règles dans la théorie de la structuration de Giddens

D'après Thomas (1999), dans la théorie de la structuration due au sociologue A. Giddens, les règles présentent les caractéristiques suivantes :

- *« Les règles sont en intersection avec les pratiques dans la contextualité des rencontres. Elles ne peuvent donc pas être traitées uniquement de façon singulière, comme si elles pouvaient être mises en relation avec des conduites ou des*

exemples précis.

- *Les règles peuvent être conçues comme des techniques ou des procédures généralisables employées dans l'actualisation et la reproduction des pratiques sociales. La connaissance des règles sociales, qui se manifeste d'abord et avant tout dans la conscience pratique, est au cœur de la compétence spécifique des agents humains.*
- *Les règles ne peuvent se conceptualiser indépendamment des ressources. Ces dernières désignent la capacité des acteurs sociaux à faire advenir une occurrence particulière et renvoient aux relations de pouvoir.*
- *Les règles ont deux dimensions qu'il est essentiel de distinguer sur le plan conceptuel : elles sont liées à la constitution de sens d'un côté, et à la sanction des modes de conduites sociales de l'autre » Thomas (1999).*

Dans la théorie de la structuration, « *la règle apparaît donc comme la variable de médiation entre l'action et la reproduction des pratiques qui constituent le système social* » Thomas (1999).

2.2.1.3. Les règles dans la théorie de la régulation de Reynaud

D'après Thomas (1999), la théorie de la régulation de Reynaud stipule que la règle ne se réduit ni au contrat, ni à la consigne. Même lorsqu'elle interdit ou oblige, elle a aussi pour effet, de définir des catégories, de permettre de fixer le sens d'un comportement, de donner une signification à une interaction et d'en préciser l'orientation et les procédures (Reynaud 1990).

L'auteur précise que, même si elles sont construites à partir de l'agrégation de pratiques, les règles ne sont pas réductibles à une habitude. Elles commandent le respect, elles imposent une obligation, même si cette obligation est contestée et mouvante dans sa définition. Elles ont un caractère de contrainte.

2.2.1.4. Les règles à la croisée des approches économiques et sociologiques

Thomas (1999) souligne que ces trois approches des règles présentent des points communs : « *La règle exprime une relation durable entre une hypothèse et sa conséquence. Elle est abstraite, hypothétique et permanente. Les règles ne dictent pas les comportements. Les règles sont souvent des schémas qui requièrent une certaine interprétation dont la nature dépend de la façon dont la règle est spécifiée (Reynaud 1998)* » (Thomas 1999).

2.2.2. Les différents types de règle

Pour comprendre comment les règles se créent, sont mises en œuvre, se maintiennent et disparaissent, il nous est apparu également important de s'intéresser aux différents types de règle que la littérature met en évidence. Reynaud (1997) et Thomas (1999) apportent notamment un éclairage intéressant sur les différents types de règle existants. Une typologie des règles peut être établie, d'une part, en fonction de leur objet et, d'autre part, en fonction de leur spécification.

2.2.2.1. Les règles en fonction de leur objet

Reynaud (1997, p. 81) propose de distinguer différents types de règle en fonction de leur objet. Ils sont présentés dans le tableau ci-après.

Type de règle	Description
Les règles d'efficacité	Elles prescrivent les opérations à réaliser pour atteindre un objectif déterminé, généralement un sous-objectif par rapport au projet d'ensemble. Les règles de ce type sont instrumentales au sens strict. En principe, elles sont immédiatement validées par un résultat.
Les règles de coopération et d'autorité	Elles portent sur les bonnes manières de travailler ou de décider collectivement, qu'il s'agisse de l'échange des informations, de l'examen d'un problème ou de l'arrêt d'une solution. Elles sont instrumentales par rapport à la coopération ou à la décision, et indirectement par rapport au résultat final. Elles sont plus souvent validées par la rencontre des attentes mutuelles
Les règles qui portent sur la hiérarchie, la division du travail, l'organisation	Dans la mesure où elles impliquent une différenciation des rôles et précisent les ressources dont chacune dispose, elles touchent plus directement à la répartition du pouvoir. Leur validation par les résultats est donc très indirecte.

Tableau 21 : Les types de règle d'après Reynaud (1997, p. 81)

Outre une classification des règles en fonction de leur objet, une classification peut également être opérée en fonction de leur spécification.

2.2.2.2. Les règles en fonction de leur spécification

Les règles sont souvent des schémas qui requièrent une certaine interprétation dont la nature dépend de la façon dont la règle est spécifiée (Reynaud, 1998). Ainsi, on peut

distinguer deux types de règle :

- *« Des règles « prêtes à l'emploi » ou définies « en extension » (par l'énumération des paires de comportement, pour chaque état de la Nature) ;*
- *Des règles « interprétatives » ou définie « en compréhension » qui demandent à être interprétées » Thomas (1999).*

2.2.2.3. Les règles à la croisée des différentes typologies

Après avoir appréhendé le concept de règle tant en fonction de leur objet que de leur spécification, nous considérerons, dans notre étude, que celles constituant le cadre de référence sont effectivement des réponses au « comment » et qu'elles augmentent la capacité d'action collective et individuelle. Certaines règles sont « prêtes à l'emploi », alors que d'autres demandent à être interprétées par les acteurs de l'organisation (règles « interprétatives »). Selon leur fonction, elles prescrivent des actions à réaliser (règles d'efficacité), l'organisation du travail et la prise de décision (règles de coopération et d'autorité), voire la répartition du pouvoir (règles portant sur la hiérarchie, la division du travail, l'organisation).

Après avoir étudié les règles constitutives du cadre de référence, nous allons nous attacher à préciser le concept de légitimation.

2.3. La légitimation, processus clé dans l'appropriation des outils de gestion

Le processus de légitimation reste peu exploré tant d'un point de vue théorique que d'un point de vue empirique. Toutefois, Buisson (2006, p. 166) caractérise ce dernier en s'appuyant sur les travaux de Kelman (2001, p. 58-59), qui formule quatre observations générales sur le processus de légitimation :

- *« C'est un phénomène social qui est engendré par des forces opérant au niveau sociétal, elles-mêmes étant diffusées par une variété de canaux de communication et d'influence ;*
- *La légitimation va généralement de pair avec la dé-légitimation, une ancienne pratique ou structure laissant place à une nouvelle ;*
- *Le changement dans les normes produit par la légitimation est plus rapide lorsque la recatégorisation est en accord avec les intérêts et préférences des personnes ou groupes en présence ;*

- *Bien que légitimation et dé-légitimation soient souvent synonymes de changements radicaux, ces processus reposent en général sur les tendances structurellement et historiquement disponibles dans la société (Kelman 2001, p. 58-59).*

(...) La légitimation peut alors être appréhendée comme un processus continu de redéfinition de la légitimité, qui comprend plusieurs facettes » (Buisson 2006, p. 166).

2.3.1. Les aspects cognitifs et informationnels du processus

Le processus de légitimation est en partie cognitif dans la mesure où il « *implique à la fois le modelage des comportements en fonction des croyances dominantes sur ce qui est approprié et le façonnage du savoir en fonction des croyances dominantes sur ce qui constitue la réalité sociale* » (Hybels 1995, p. 243). « *La légitimation correspond à une création de sens collective (Nielsen et Rao 1987) et intervient à mesure que les acteurs interagissent et s'entendent sur des définitions partagées de la réalité* » (Buisson 2006, p. 166-167). Les acteurs de la communauté de pratique vont alors estimer la légitimité d'une pratique sur la base des informations dont ils disposent (Deegan 2002 ; Bansal et Clelland 2004). Des activités-clés devront alors être réalisées, ainsi que nous les présenterons ci-après, pour bâtir le socle informationnel indispensable à la réalisation du processus de légitimation en vue de faciliter l'acceptation du référentiel.

2.3.2. La légitimation, un processus d'influence

D'après Buisson (2006, p. 167, « *lorsqu'un nouvel outil est introduit dans l'organisation, des coalitions d'individus se forment, cherchent à affirmer leur domination (Clegg 1981) et à donner de la légitimité à leurs interprétations des activités de l'entreprise. Ainsi, derrière la façade rationnelle de l'organisation se cachent des intrigues micro-politiques réelles (Brown 1994) : la configuration existante étant remise en question, il s'agit alors d'institutionnaliser de nouvelles relations de pouvoir par des processus sociaux tels la négociation ou le développement de réseaux* ». Toutefois, ces nouvelles relations vont se tisser au sein de coalitions et le manager du projet va devoir orienter les activités des acteurs dans le sens souhaité pour favoriser une appropriation de l'outil.

Nous avons retenu la notion de communauté de pratique lorsque nous avons apporté un éclairage sur le concept d'acceptation pour favoriser une démarche appropriative du référentiel IAS/IFRS. On notera qu'un groupe d'acteurs ne forme une communauté de pratique que s'ils y contribuent de manière volontaire, en dehors de tout principe hiérarchique, parce

qu'ils y perçoivent une opportunité d'apprentissage et ont le sentiment que la communauté de pratique participe à leur construction identitaire. Le rôle du manager du projet s'avère donc important pour veiller au respect d'activités favorisant cette adhésion.

2.4. Des activités-clés à réaliser

L'intégration de nouveaux acteurs en phase d'acceptation du processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS demande des temps consacrés au lancement de la phase d'acceptation, à la sensibilisation et à la formation des acteurs nouvellement impliqués ainsi qu'à des actions de communication au sein du groupe. Ces activités sont importantes en raison de la diffusion de l'outil de gestion auprès d'acteurs qui n'avaient pas été impliqués dans les phases amont du processus d'appropriation.

2.4.1. Lancement

L'action sur les représentations des acteurs finaux nouvellement associés au projet, constitue une étape importante et nécessite, de nouveau, de respecter une phase de lancement dont les objectifs peuvent se résumer comme suit :

- Présenter la démarche du projet de conversion aux normes IAS/IFRS à ces acteurs ;
- Positionner les acteurs dans le processus de consolidation ;
- Etablir la chronologie des tâches confiées.

2.4.2. Sensibilisation

Afin d'intégrer les acteurs finaux dans la dernière phase du projet de conversion des comptes au référentiel IAS/IFRS et d'initier le transfert des savoirs, l'étape de sensibilisation aura pour objectif d'informer de l'aboutissement du projet par l'établissement des comptes et des notes en annexe des comptes consolidés dans le nouveau référentiel comptable.

2.4.3. Formation

Un troisième niveau de formation sera assuré en phase d'acceptation. Les formations seront dispensées aux utilisateurs finaux par des acteurs internes au groupe. Elles veilleront à assurer un transfert des savoirs ainsi qu'à permettre l'acquisition d'une connaissance technique suffisante. Les formations permettront de présenter, d'expliquer et de préciser les modalités d'application du référentiel interne élaboré en phase d'adaptation, ainsi que les éventuelles modifications apportées en phase d'acceptation.

2.4.4. Communication interne

Comme en phase d'adoption et en phase d'adaptation, des actions de communication autour de la mise en œuvre de l'outil seront conduites en utilisant les différents canaux existants dans le groupe. Elles tiendront compte de l'adaptation progressive de l'outil au contexte. Elles permettront de réduire la distance entre l'outil et l'organisation.

En plus de ces différentes activités, les groupes devront veiller au développement de mécanismes d'apprentissage et de coordination.

2.5. Des mécanismes d'apprentissage organisationnel à mettre en œuvre

L'apprentissage organisationnel est un mécanisme clé dans l'appropriation du référentiel IAS/IFRS au sein des organisations. « *Il s'agit du processus par lequel les données anciennes (connaissances ou savoirs, pratiques, procédures, représentations) sont combinées avec de nouvelles données et mises en œuvre collectivement dans des actions ou dans la préparation d'actions futures* » (Charreire 2003, p. 120).

2.5.1. Apprentissage organisationnel : repérage des lieux

Le concept d'apprentissage a longtemps été réservé à l'acquisition de compétences individuelles ; mais dès le début des années 50, Simon suggéra de transposer cette notion aux organisations. Selon Sponem (2009), l'apprentissage organisationnel est une notion qui ne se laisse pas approcher facilement : il n'en existe pas de définition unifiée dans la littérature et les très nombreuses recherches qui sont menées sur ce thème rendent difficile toute revue exhaustive. On peut cependant essayer de faire un repérage des lieux. Ce dernier est nécessaire en phase d'acceptation, étant donné que l'apprentissage organisationnel est capital dans la logique appropriative de l'outil de gestion telle que retenue dans notre travail doctoral.

Si l'apprentissage organisationnel est initié au niveau individuel, il ne s'y limite pas. Il concerne également le groupe et l'organisation auxquels appartient l'individu. C'est un phénomène collectif qui « *ne se limite pas à l'apprentissage de ses membres* » (Fiol et Lyles 1985, p. 802).

Sponem (2009) propose d'approcher l'apprentissage suivant deux perspectives :

- dans une perspective behavioriste, l'apprentissage organisationnel est un processus qui traduit la transformation d'un état à un autre et est souvent associé au changement organisationnel. L'apprentissage peut ainsi être repéré par les changements de comportements (Leroy, 1998).

- dans une perspective cognitive, il y a apprentissage lorsque les capacités cognitives des individus sont modifiées (Fiol et Lyles, 1985).

Nous retiendrons, dans nos travaux, la perspective actuelle la plus courante qui résulte d'un rapprochement de ces deux conceptions et qui vise à appréhender l'apprentissage organisationnel en considérant l'évolution des comportements et la modification des capacités cognitives des individus.

2.5.2. Apprentissages en simple boucle et en double boucle

« Les individus et les groupes apprennent en interprétant et en agissant (Vera et Crossan 2003). Différents niveaux d'apprentissage sont envisageables. « Les travaux d'Argyris et Schön (1978) distinguent l'apprentissage en simple boucle (qui porte sur le « comment faire » et améliore le fonctionnement de l'organisation au sein d'un cadre établi et sans changer les normes) de celui en double boucle (qui porte sur le « quoi faire » et implique un changement des valeurs, des normes et des croyances) » Sponem (2009).

- Selon Dechamp *et al.* (2005, p. 59-66), l'apprentissage en simple boucle consiste à modifier le comportement des individus, leurs stratégies d'action, sans questionner les valeurs ou les croyances qui les sous-tendent. Le processus d'appropriation s'avère dès lors incomplet : la règle, le dispositif, l'outil ou l'objet de gestion sont mobilisés par les acteurs mais sans que cela modifie ses représentations et sans qu'ils en usent pour expliciter leurs raisonnements ou le bien fondé des attributions causales qu'il défend.
- Pour Argyris et Schön (2002, p. 44-45), l'apprentissage en double boucle induit un changement des valeurs et des croyances qui guident les stratégies d'action. « La double boucle fait référence aux deux boucles de rétroaction qui relient les effets observés de l'action aux stratégies et aux valeurs servies par les stratégies. Stratégies et paradigmes peuvent changer simultanément, ou consécutivement au changement des valeurs. L'apprentissage en double boucle peut être le fait d'individus, quand leur investigation induit un changement dans les valeurs de leurs théories d'usage, ou le fait d'organisations, lorsque les individus entreprennent une investigation en son nom et réussissent à apporter des changements aux valeurs de la théorie organisationnelle d'usage » Argyris et Schön (2002, p. 44).

L'approche appropriative retenue dans nos travaux nous conduit à privilégier l'apprentissage en double boucle en phase d'acceptation. La correction d'erreur induite par l'appropriation du référentiel IAS/IFRS requiert une investigation qui bouleverse les valeurs et les normes organisationnelles elles-mêmes. Toutefois, le passage d'un apprentissage en simple boucle à un apprentissage en double boucle est étroitement lié au système d'apprentissage de l'organisation et aux théories individuelles d'usage, dans un processus de stimulation mutuelle ainsi que le soulignent Argyris et Schön (2002, p. 52).

2.5.3. Le système d'apprentissage

Selon Argyris et Schön (2002, p. 52), « *le système d'apprentissage d'une organisation est constitué des structures qui canalisent l'investigation organisationnelle, et de l'univers comportemental de l'organisation dans lesquels baignent des structures, univers qui a le pouvoir de faciliter ou d'inhiber l'investigation. Toutes réunies, les caractéristiques structurelles et comportementales d'un système d'apprentissage organisationnel établissent les conditions sous lesquelles les individus interagissent dans l'investigation organisationnelle, rendant plus ou moins probable le fait que les questions essentielles seront traitées ou évitées (...)* ».

Par structure organisationnelle, Argyris et Schön (2002, p. 52-53) entendent :

- Les canaux de communication (schémas formels et informels d'interaction) ;
- Les systèmes d'information ;
- L'environnement spatial de l'organisation, dans la mesure où il influe sur les schémas de communication ;
- Les procédures et les routines qui guident l'investigation individuelle et interactive ;
- Les systèmes de rétribution (récompenses) qui influent sur le désir ou la volonté d'investiguer.

Ces structures sont appelées des « facilitateurs » par Argyris et Schön (2002, p. 53) étant donné qu'elles favorisent l'investigation organisationnelle.

Par univers comportemental de l'organisation, Argyris et Schön (2002, p. 53) entendent « *les qualités humaines, les interprétations et les sentiments qui conditionnent habituellement les schémas d'interaction entre individus au sein de l'organisation de telle manière qu'ils affectent l'investigation organisationnelle (par exemple, le fait que les schémas*

d'interaction soient plus ou moins conviviaux ou hostiles, intimes ou distants, ouverts ou fermés, flexibles ou rigides, compétitifs ou coopératifs, audacieux ou hésitants, productifs ou défensifs, acceptant l'erreur ou le refusant) ».

3. Une deuxième lecture des observations empiriques

Nous nous sommes adossé aux travaux de (Combes, Lethielleux 2008, p. 325-339) pour porter un deuxième regard sur le changement induit par l'adoption du référentiel IAS/IFRS au sein des groupes étudiés. Ils nous ont permis de mettre en lumière un déficit de la conduite du changement et une méconnaissance du phénomène organisationnel associé à un changement perçu comme « purement technique ».

3.1. Le déficit de la conduite du changement

Le référentiel IAS/IFRS constitue une innovation et son introduction au sein des organisations est source de changement « *modifiant les règles qui régissent les rapports des acteurs de l'organisation et déstabilise les collectifs de travail* » (Combes, Lethielleux 2008, p. 325-339). La redéfinition des rôles, des fonctions, voire des métiers et l'évolution des liens entre les acteurs relèvent d'une dimension « humaine et sociale » de l'organisation qui ne semble pas avoir été suffisamment prise en compte dans la conduite du changement.

Des conditions de maintien de l'implication non remplies

Les différents changements, en dépit de leur ampleur et de leur complexité, ont été, semble-t-il, « décrétés » dans le Groupe B sans laisser un espace (temps) suffisant pour la compréhension et l'adhésion des salariés et des collectifs affectés par ces changements.

Pendant la période du changement, les conditions nécessaires au maintien d'une implication des salariés n'ont pas été remplies (Thévenet, 1992) : le déficit, voire l'absence de cohérence, de réciprocité et d'appropriation du changement ressortent des différents entretiens.

Des conditions de maintien des alliances

La phase d'acceptation a été initiée au sein du Groupe B en ne prenant pas suffisamment en compte l'accroissement du nombre d'acteurs impliqués dans le processus de consolidation. Cette augmentation du nombre d'acteurs a été une source de controverses, qui aurait nécessité la consolidation des alliances en amont et pendant cette phase du processus d'appropriation pour limiter les tensions au sein de la direction financière.

Des conditions de l'apprentissage en double boucle non remplies

Nous pouvons avancer deux explications quant au déficit d'apprentissage observé au sein des deux groupes. Pour la première, Argyris (1995) a mis en évidence les mécanismes cognitifs de protection chez l'individu – les routines défensives – qui empêchent de réunir les conditions d'un apprentissage en double boucle. Ils semblent avoir conduit les managers des projets de conversion des Groupes A et B au maintien du statu quo et à la stabilité organisationnelle (Dechamp *et al.* 2005, p. 59).

La seconde explication provient d'un recours à des cabinets de consultants, qui, selon Asquin (1999, p. 7), ont des pratiques qui « ignorent leurs effets sur la dynamique des firmes. Sous prétexte de rechercher l'efficacité, on élimine le « jeu » dans les ressources (Cyert et March 1970), le jeu qui permet de nouvelles capacités d'action (Crozier et Friedberg 1977). Trop souvent, le programme de changement épuise l'essentiel des ressources financières dédiées à l'organisation. De même, il focalise toute la capacité d'attention des agents vers le standard nouvellement institutionnalisé, ce qui réduit leur capacité à réaliser de nouveaux apprentissages (Van de Ven 1986) ».

3.2. La méconnaissance du phénomène organisationnel

La réalisation partielle des objectifs du processus d'appropriation tient à la méconnaissance du phénomène organisationnel.

Il suffit de changer d'outil pour que les comportements se modifient

Combes, Lethielleux (2008, p. 325-339) mettent en lumière la focalisation sur la résolution des problèmes techniques avant les aspects organisationnels. En effet, dans le cadre de notre étude, il ressort que les groupes A et B ont abordé en priorité les problèmes techniques d'application des normes internationales. En revanche, selon Combes, Lethielleux (2008, p. 325-339), les changements dans les interactions sont beaucoup plus difficiles à mettre en œuvre et ne font pas souvent l'objet de réflexions et d'actions spécifiques. Les changements sont considérés comme « purement techniques » et sont conduits en occultant la question centrale de la redéfinition de l'organisation du travail, des modalités de conception, de coordination et d'évolution de l'activité des individus et des groupes en dehors de la structure projet. Cette vision du changement de référentiel comptable entretient l'illusion qu'il suffit de changer d'outil de gestion pour que les comportements se modifient.

« Le temps (du changement) est bien plus qu'une seule pointeuse ou une chronologie » (Pettigrew et al. 2001)

Le temps dans le cadre de l'introduction d'un changement, cristallise les enjeux. L'équipe de pilotage a pour mission de parvenir à trouver un difficile équilibre entre différentes temporalités : « le temps politiquement affichable ; le temps socialement acceptable ; le temps techniquement réalisable (pour adapter et fiabiliser les nouveaux outils) et le temps tactiquement raisonnable : résultat d'un compromis acceptable avec les trois temporalités précédentes (Jost, 2000).

Cette compréhension de l'épaisseur du temps, des différentes temporalités, rythme, séquence, période, paraît étrangère à de nombreux managers. Les équipes de direction partagent une même croyance qu'une fois le changement décidé, il devrait être effectif dans les délais impartis. C'est occulter dans la programmation des « jalons », le temps nécessaire pour accompagner ces évolutions » (Combes, Lethielleux 2008, p. 325-339).

La pression du court terme de présentation des états financiers a réduit le temps à l'urgence. Or, qu'il s'agisse d'un changement structurel ou technologique, il faut du temps pour apprendre, il faut du temps pour changer. Le temps, comme le souligne Pettigrew et al. (2001) est inhérent à toute structure sociale.

Penser que le management par objectif autorise à négliger l'épaisseur du temps tend à reconsidérer le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS et à se tourner vers une éventuelle prouesse technique qui ne laisse pas de place à la contextualisation de l'outil dans l'organisation.

4. Des propositions à contextualiser

Nous allons compléter notre système propositionnel avec nos observations et notre mise en perspective théorique relatives à la phase d'acceptation.

P4.1. Dans des contextes où les délais primeront sur la réalisation des objectifs d'appropriation du référentiel IAS/IFRS, la phase d'acceptation sera vouée à l'échec au sens appropriatif de l'outil. En effet, l'appropriation du référentiel IAS/IFRS par les acteurs nécessite du temps afin que l'outil se dote d'un statut propre et qu'il soit légitimé.

P4.2. La conduite d'activités-clés ainsi que la mise en œuvre de mécanismes d'apprentissage organisationnel s'imposeront pour que l'acceptation du référentiel IAS/IFRS soit socialement construite. Cet aspect est essentiel pour permettre le dépassement

de la notion usuelle d'utilisation d'un outil de gestion et parvenir à une réelle appropriation de ce dernier.

P4.3. La mise en tension entre les compétences actuelles et les compétences latentes ou potentielles est nécessaire pour dépasser l'inertie organisationnelle. La conduite du changement devra être adaptée au contexte social dans lequel se produit le changement afin de dépasser les résistances des acteurs.

P4.4. La phase d'acceptation gagnera à s'appuyer sur l'activation d'une communauté de pratique. Selon Dechamp *et al.* (2005, p. 67), une communauté de pratique sera un moteur de l'appropriation par les autres acteurs organisationnels, au sens cognitif (compréhension des enjeux, explication des situations (□) et politique du terme (construction de la légitimité). L'engagement mutuel des individus sera la source d'une cohérence. Il sera basé sur la complémentarité des compétences et sur la capacité des individus à combiner leurs connaissances avec celles des autres.

P4.5. La communauté de pratique élaborera, par essais et erreurs, le cadre de référence composé d'un ensemble de règles correspondant à la typologie proposée par Reynaud (1997, p. 81) : des règles d'efficacité, des règles de coopération et d'autorité, des règles qui portent sur la hiérarchie, la division du travail et l'organisation.

P4.6. « Le changement social auquel peut correspondre le processus d'appropriation conduira à l'émergence d'angoisses pour les acteurs, qui pour certains, se demanderont s'ils sont à la hauteur du nouvel outil, et qui pourront avoir l'impression qu'il se passe quelque chose qui risque de rompre la routine rassurante de leur travail. Giddens (1984) parle de la possibilité d'une rupture dans le « sentiment de sécurité ontologique » des acteurs » (Carton *et al.* 2005, p. 92).

Section 2 : Phase de routinisation

La phase de routinisation fait suite à la phase d'acceptation dans le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS. Elle traduit l'ancrage du changement au niveau de l'activité quotidienne de l'entreprise. Le changement induit par le référentiel IAS/IFRS n'est plus un projet, il devient une réalité concrète, appliquée par tous. Selon Teulier (2006), « l'intérêt d'une analyse en termes de routines pour les gestionnaires est de permettre de lier apprentissage organisationnel et modes d'organisation. Il s'agit de voir concrètement comment des orientations de l'entreprise se traduisent dans des actes quotidiens et « comment les gens s'investissent dans le faire avec le monde réel, ainsi qu'y invitent Cook and Brown

(1999). *Se faisant, on s'intéresse alors à un niveau de granularité des processus organisationnels (Charlet et al. 2000) qui inclut les pratiques des acteurs* ».

1. Une première lecture de la littérature

En raison de la pauvreté des matériaux issus de nos observations au sein des deux groupes, nous avons choisi de partir de la littérature sur les règles et les routines pour étudier la phase de routinisation.

1.1. Le cadre de référence comme arrière plan des routines

Selon Reynaud (1998), il existe une distinction entre la règle de la routine. La routine est un mode de résolution pragmatique d'un problème auquel la règle donne une réponse théorique abstraite et générale. Ainsi, d'après Reynaud, les règles constituent l'arrière plan des routines. Nous pouvons donc en déduire que l'existence d'un cadre de référence accepté constitue le pré-requis à la phase de routinisation. Ce dernier ne peut être obtenu que lorsque le niveau d'interaction est fort entre les trois éléments mis en évidence par Hatchuel et Weil (1992) lors de l'analyse des outils de gestion :

- Le substrat technique, c'est à dire l'abstraction qui permet à l'outil de fonctionner ;
- La philosophie gestionnaire, qui donne à l'outil sa signification (ce pourquoi il a été conçu et dans quel esprit) ;
- La vision simplifiée des relations organisationnelles : l'outil est conçu en relation avec l'organisation, dans une perspective d'utilisation par certains acteurs.

De plus, le cadre de référence est le fruit de multiples processus socio-politiques ou psycho-cognitifs dans l'organisation. En effet, les tensions entre les groupes de référence engagés dans la phase d'acceptation sont nécessaires pour l'émergence d'un construit social, centré sur l'action de gestion, à travers un outil, et où les représentations des acteurs sont essentielles. Le cadre de référence est un système de règles qui « *fournit un cadre cognitif à la perception et au jugement, et donc à la décision* » (Reynaud 1997, p. 62).

Dans ce cadre de référence accepté, les comportements individuels et collectifs prennent leur sens et leur orientation, permettant l'entrée dans certaines routines d'utilisation.

Au terme de l'étude du cadre de référence, nous pouvons nous interroger sur le devenir de ce dernier, d'autant qu'il n'y a pas de règle stable mais seulement des processus de régulation. Il convient de se demander comment les règles émanant des acteurs sociaux s'affermissent et se renforcent dans le temps, voire, au contraire, s'affaiblissent et entraînent

un relâchement du lien communautaire. Nous allons donc nous pencher dans un premier temps sur le concept de routinisation pour ensuite aborder celui d'anomie.

1.2. Du bon usage du concept de routinisation

Le concept de routinisation, par sa complexité, mérite que nous le définissions et que nous précisions ses intérêts avant d'apporter quelques précisions terminologiques sur des termes relativement proches que sont les notions de routine, de procédure et de micro-pratique.

1.2.1. La routinisation : un concept complexe

Nous avons vu que, pour Reynaud (1998), les règles constituent l'arrière plan des routines, étant donné qu'il entend par routine, un mode de résolution pragmatique d'un problème auquel la règle donne une réponse théorique abstraite et générale. Après avoir clarifié le lien entre règle et routine, nous pouvons étudier à présent le concept de routinisation. Giddens le définit comme un : « *caractère habituel, tenu pour acquis, de la vaste majorité des activités qu'accomplissent les agents dans la vie sociale de tous les jours. Des styles coutumiers et des formes de conduites usuelles qui servent d'appui à un sentiment de sécurité ontologique qui, en retour, favorise ces styles et ces formes de conduite* » (Giddens 1987, p. 443). Selon Bertholom (2001, p. 40), « *L'ensemble des routines forge une sorte de répertoire, propre à chaque organisation, de réponses établies sur la base de tests, d'essais-erreurs, d'activités répétées, en un mot, de l'expérience accumulée. Supposés stables à court terme, elles présentent un triple intérêt en permettant de :*

- *Gagner du temps en évitant aux individus qui l'utilisent de réfléchir ;*
- *Orienter des comportements ;*
- *Etablir des liens entre les comportements individuels (Cohendet, 1998) ».*

Bertholom (2001, p. 40) souligne que les routines sont centrées sur la réalisation des objectifs de l'organisation et sur la résolution des problèmes rencontrés. De plus, il « *distingue deux types de routine :*

- *Les routines statiques, qui correspondent à une sorte d'« état de l'art » ; elle sont liées à la reproduction de procédés qui ont fait leurs preuves et qui sont maîtrisés ;*
- *Les routines dynamiques, qui correspondent à une démarche de progrès continu ; elles sont liées à des processus d'apprentissage et de développement de nouveaux procédés.*

Les routines ont un caractère tacite et sont par conséquent difficilement imitables. Elles sont en ce sens assimilables à des actifs spécifiques ». Bertholom (2001, p. 40) met l'accent sur les capacités cognitives des acteurs : « *elles sont le ferment des routines comportementales* ».

1.2.2. Des notions de routine, de procédure et de micro-pratique à préciser

Dans la littérature, les notions de routine, de procédure et de micro-pratique sont souvent usitées et nous obligent à quelques précisions terminologiques. Nous nous adosserons aux travaux de Teulier (2006) pour les clarifier.

1.2.2.1. Routines et procédures

Pour différencier les routines des procédures, Teulier (2006) retient la définition de Feldman (2000), qui caractérise les routines comme « *des structures temporelles qui sont souvent utilisées comme une manière d'accomplir le travail organisationnel* » ou encore, plus précisément, « *des modèles répétés de comportement qui sont bornés par des règles et des coutumes et qui ne changent pas beaucoup d'une itération à une autre* » ou encore (Feldman 1995) « *des actions organisationnelles portées par deux acteurs indépendants ou plus* ». Les routines sont ainsi définies comme étant des procédures répétitives parmi les « *procédures standard opérationnelles* » permettant d'accomplir une tâche au sens de Cyert *et al.* (1963).

Selon Teulier (2006), la distinction entre routines et procédures repose essentiellement pour Feldman sur le caractère répétitif : « *ce sont les procédures que l'on applique sans plus y penser, celles qu'on ne remet en cause qu'à la marge au fur et à mesure des problèmes qui se posent.. (...) On peut aussi considérer que les routines sont la façon dont les acteurs traduisent en activité (mettent en actes) la procédure : ce qu'il est prévu de faire* » (Teulier 2006). Les procédures sont explicites, souvent écrites et/ou connues des supérieurs hiérarchiques des équipes qui font le travail effectif. Les routines seraient alors des instanciations des procédures, elles seraient plus « variables » que les procédures qui pourraient finir par être décalées des routines et des micro-pratiques. Cependant cette distinction n'est pas aisée et nous considérerons que les deux concepts sont utilisés indifféremment, ainsi que le préconise Teulier (2006).

Enfin, s'intéresser aux routines du point de vue de la pratique ne doit pas amener à négliger l'insertion des routines et des pratiques dans le cadre de régulation organisationnel qui va à la fois les contraindre et les faciliter (Reynaud 1998).

1.2.2.2. *Micro-pratiques*

Selon Teulier (2006), les micro-pratiques se réfèrent directement aux notions de routine et de processus, mais décrivent les activités des agents. Pour certains auteurs, comme Feldman, elles semblent équivalentes aux routines. Pour d'autres auteurs, le terme de micro-pratique est utilisé dans un sens particulier. Ainsi, Rouleau (2005, p. 1425) situe :

- les micro-pratiques au niveau individuel : « *All individuals put micro-practices of translation into action every day (...)* »,
- les routines au niveau organisationnel et
- les conversations au niveau social.

Les routines sont donc vécues au niveau organisationnel et sont mises en oeuvre par les individus de façon personnelle, ce qui produit des micro-pratiques. « *all the routines and conversations examined combined synergistically the four micro-practices into arrangements of verbal and symbolic signs* » Rouleau (2005, p. 1432). Cet auteur se réfère en particulier à Giddens (1984) : « *In other words, these micro-practices were produced through routines and conversations as the result of mundane human competence in action* ».

Selon Teulier (2006), « *les micro-pratiques sont les façons dont les acteurs « habitent » les routines de l'organisation et font évoluer ces micro-routines* ». Ainsi, nous pouvons mesurer combien le lien est ténu entre micro-pratiques et routines et considérerons qu'au regard de la problématique de notre recherche portant sur l'appropriation du référentiel, nous ne ferons pas la distinction entre les deux notions que nous aborderons sous le terme de routines.

Le concept de routinisation tel que nous l'avons appréhendé nous renvoie à la notion de régulation sociale. Cette dernière est vulnérable à toutes les fluctuations de l'action collective, ainsi que le souligne Reynaud (1997, p. 262). Le compromis qu'elle élabore est toujours provisoire et peut conduire, soit au renforcement des règles, soit à leur affaiblissement, c'est-à-dire à l'« anomie ». Ce dernier état aura un impact sur le routinisation par la disparition de règles, la création d'autres règles, entraînera changement et apprentissage. Se pose alors la question de l'effet de l'« anomie » sur le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS. Avant de répondre à cette interrogation, nous devons nous attacher à préciser ce concept.

1.3. Du bon usage du concept d'anomie

Le concept d'anomie vient du grec « anomia », désordre. Il a été introduit en 1893 par le sociologue français E. Durkheim et traduit une désorganisation sociale résultant de l'absence de normes communes dans une société. Cette notion a été reprise dans les travaux de Reynaud sur lesquels nous allons nous appuyer pour définir ce concept, préciser ses mécanismes explicatifs et ses effets. Ensuite, nous tenterons de proposer des suggestions visant à contrecarrer les situations d'anomie « lourde » qui empêchent le déroulement de la phase de routinisation.

1.3.1. L'anomie : un concept complexe

Selon Reynaud (1997, p. 264), « *dans tout système social complexe (...), la régulation a plusieurs sources, en partie opposées et assurément rivales. Chaque acteur, individuel ou collectif, use des ressources qu'il possède pour défendre sa régulation. Le compromis qui s'établit, bien qu'il ne soit pas le résultat simple d'un rapport de force calculable, dépend bien évidemment de ces ressources et de leur distribution (...). Or, les ressources pertinentes sont évidemment variables au cours du temps, et, avec elles, les pouvoirs respectifs des acteurs. Par conséquent aussi, le rapport entre ces pouvoirs. Puisqu'il s'agit de règles et de systèmes, il est peu probable que la régulation varie continûment comme ce rapport. Mais puisque la régulation est une activité continue, il n'est pas possible qu'elle ne subisse pas l'effet de ces variations de pouvoir. Le compromis qu'elle élabore est toujours provisoire.*

Si l'on appelle « anomie » l'affaiblissement des règles, l'anomie n'est donc pas une situation anormale ou exceptionnelle. En fait, tout système social, s'il n'est pas, par miracle, complètement immobile, est toujours en partie anémique ».

La plupart des situations sociales se caractérisent par un ébranlement, voire la disparition des règles et par la création d'autres règles. Ces nouvelles règles s'instaurent alors avec une plus ou moins grande perturbation du système social. La crise, le changement, l'apprentissage peuvent être plus ou moins profonds.

L'anomie partielle qui caractérise tout système social peut laisser place à une anomie « lourde » qui mérite étude, d'autant qu'elle se nourrit des mécanismes normaux et reste ainsi plus difficilement analysable.

Après avoir défini le concept d'anomie, nous allons nous attacher à présenter quelques mécanismes qui expliquent cet état d'ensemble.

1.3.2. Les mécanismes explicatifs de l'anomie

Selon Reynaud (1997), l'usage de la contrainte pour imposer une règle, l'affirmation de l'autonomie de certains acteurs, la centralisation ou la décentralisation des décisions peuvent renforcer ou affaiblir la régulation. Si la régulation est affaiblie, il y a de fortes chances qu'on assiste à l'affaiblissement des règles, c'est-à-dire à l'anomie et donc à un affaiblissement de la capacité de l'action collective elle-même. « *En bref, la régulation est la condition d'une action collective. Son affaiblissement affaiblit tout ce qui constitue une action collective* » (Reynaud 1997, p. 273).

Pour éviter l'anomie « lourde », un compromis « normal » entre régulations de contrôle et régulations autonomes est nécessaire. Toutefois, un compromis ne s'établit pas toujours et on peut assister à des processus anoniques qui se définissent par la destruction des règles acquises et par la transgression des règles qui perdent de leur légitimité, qui ne sont respectées qu'imparfaitement et au prix de l'emploi d'un nombre élevé de ressources, ainsi que le souligne Reynaud (1997, p. 291).

1.3.3. Les effets de l'anomie

Selon Reynaud (1997), les effets de l'anomie sont multiples. Toutefois, il met en évidence deux effets qui sont très généraux :

- **L'accord entre les individus est plus difficile, plus incertain** : il est plus difficile d'arriver à une décision commune, quelles que soient les actions d'échange, de communication et de négociation ;
- **L'isolement des individus s'installe** : c'est la conséquence de l'effet énoncé ci-dessus.

Pour Reynaud (1997, 1998), les règles constituent, d'une part, l'arrière plan des routines et l'anomie correspond, d'autre part, à « *tout affaiblissement des règles dans un système social* ». Au terme de notre étude de l'anomie, nous en concluons que cet état, par les deux effets généraux cités ci-dessus, a donc un impact négatif sur les routines et qu'il peut empêcher la réalisation de la phase de routinisation et compromettre l'appropriation de l'outil de gestion.

Après avoir étudié la littérature sur les règles, les routines et l'anomie, nous allons tenter de relier la vision théorique de la routinisation avec les pratiques des groupes.

2. L'interaction entre la théorie et les données empiriques

Nous allons décrire les pratiques des groupes A et B lors de la phase de routinisation en nous appuyant sur les différents entretiens réalisés auprès des acteurs internes et nous allons les analyser au regard des concepts étudiés en amont.

2.1. La phase de routinisation dans le Groupe A

L'étude de la phase de routinisation au sein du Groupe A nous conduit dans un premier temps à vérifier l'existence d'un cadre de référence et à en décrire le contenu. Ensuite, nous étudierons le processus de routinisation tel qu'il semble avoir été activé.

2.1.1. L'existence d'un cadre de référence

Bien que nous ayons noté une connaissance insuffisante du phénomène organisationnel au sein du Groupe A, la phase d'acceptation a permis l'émergence d'un cadre de référence. Malgré l'incomplétude de cet ensemble de règles en raison du déficit constaté lors de la conduite de la phase d'acceptation, il permet l'entrée en phase de routinisation. Par les propos recueillis auprès des acteurs intervenant dans le processus de consolidation, cette phase semble avoir été engagée dans le Groupe A. Toutefois, nous ne disposons pas de matériaux suffisants pour situer dans le temps l'entrée dans la phase de routinisation. Le cadre de référence existant au sein du Groupe A est composé de :

- **règles d'efficacité** qui prescrivent les opérations à réaliser par les acteurs. Elles sont exprimées par norme ou par corps de normes IAS/IFRS et sont formalisées dans les règles groupe (Group instructions).

Entretien du 07/08/2008 □ Groupe A

ACD : Où sont consignés ces principes et ces règles ?

DJM : Dans un document qu'on appelle Instructions de clôture Groupe, qui est mis à jour au moins une fois par an, parfois deux fois, mais surtout, une fois par an.

ACD : Qui met à jour les instructions Groupe ?

DJM : C'est nous, LC (consolideur) et moi avec l'aide parfois du contrôle de gestion. (...)

- **règles de coopération et d'autorité** qui portent,
 - d'une part, sur les manières de travailler pour les normes déjà interprétées et pour lesquelles le niveau d'interprétation est faible lors de leur application et,
 - d'autre part, sur les manières de décider pour les nouvelles normes, les normes

amendées et les normes nécessitant un niveau d'interprétation élevé à chaque application comme, par exemple, les normes IFRS 3, IAS 32 & 39, IFRS 7, IAS 36 et IAS 38. Ces normes sont faiblement formalisées.

- **règles portant sur la hiérarchie, la division du travail et l'organisation.** En effet, au sein du Groupe A, ces règles sont clairement définies et formalisées, tant au niveau du siège que des filiales et entre les entités du Groupe.

Les deux derniers types de règle ont été modifiés, ainsi que le souligne le Directeur comptable. En effet, le rôle de nombreux acteurs a été adapté sous la pression de la croissance du Groupe et de l'application du référentiel IAS/IFRS.

Entretien du 07/08/2008 □ Groupe A

ACD : Vos responsabilités ont-elle évolué ?

DJM : Mon rôle, plus que mes responsabilités. C'est-à-dire que mes responsabilités n'ont pas changé mais, par contre, mon rôle est plus fort, parce que je suis un passage obligé dans les décisions qui sont faites, bien plus en amont qu'avant.

ACD : Les rôles des autres acteurs de l'organisation ont-ils été modifiés ?

DJM : Oui, tout à fait. L'organisation effectivement a été impactée par le passage aux IFRS, mais aussi par l'augmentation de la taille du Groupe parce qu'on a fait beaucoup d'acquisitions. C'est à la fois les IFRS et la croissance.

La plupart des règles du cadre de référence du Groupe A présentées en amont sont des règles « prêtes à l'emploi » ou définies « en extension », mais le cadre de référence du Groupe A comporte également des règles « interprétatives » ou définies « en compréhension », c'est-à-dire demandant à être interprétées comme les règles relatives aux normes IFRS 3, IAS 32 & 39, IFRS 7, IAS 36 et IAS 38.

Le cadre de référence du Groupe A contient ainsi les différents types de règle abordés notamment dans les travaux de Reynaud (1997, 1998) et de Thomas (1999) et repris dans paragraphe intitulé « Les règles constitutives du cadre de référence » (2.2.) abordé dans la section 1 du présent chapitre.

2.1.2. La routinisation en pratique

Le cadre de référence du Groupe A constitue l'arrière-plan des routines. Le corps de normes qu'il représente vient encadrer le mode de résolution des problèmes liés à l'application du référentiel IAS/IFRS tant dans l'évaluation et le traitement des opérations que dans les relations des acteurs impliqués dans le processus de consolidation.

Les routines semblent s'être installées au sein du Groupe A en raison de la stabilisation des procédures relatives à la consolidation, ainsi que le souligne le Directeur comptable.

Entretien du 07/08/2008 □ Groupe A

ACD : La refonte des procédures est-elle terminée ?

DJM : Disons que maintenant, on est plus rentré dans un mode de mise à jour que dans un mode de refonte en profondeur.

L'analyste financier (CMN) évoque même l'émergence de procédures répétitives au sens de Cyert *et al.* (1963).

Entretien du 11/01/2008 □ Groupe A

ACD : Peut-on considérer que le processus de production des comptes consolidés est stabilisé ?

CMN : Au niveau du siège, oui, je pense. (...). Globalement je pense que le gros est derrière nous et que ça devient du quotidien, enfin, du récurrent.

Certaines routines paraissent statiques (Bertholom 2001, p. 40) comme, par exemple, celles qui sont en lien avec les immobilisations corporelles. Les pratiques ont peu évolué en raison des choix effectués par le Groupe. Ils ont été guidés par la recherche de la simplification de l'application des normes, afin que les acteurs de l'organisation puissent facilement s'adapter au nouveau référentiel comptable.

D'autres routines semblent, par contre, dynamiques (Bertholom 2001, p. 40), comme celles en lien avec les immobilisations incorporelles, où de nouvelles problématiques se posent régulièrement.

Entretien du 07/08/2008 □ Groupe A

ACD : Depuis quand ?

DJM : Je dirai que c'est norme par norme. La norme IAS 16, je pense qu'on est dans une phase de mise à jour depuis fin 2005, après la clôture 2005, alors qu'il y a d'autres normes sur lesquelles on a continué à travailler (...), qui ont été un peu plus longues à intégrer comme les norme 32 & 39. Sur l'IAS 38, on a encore aussi quelques débats. C'est plus sur l'interprétation de la norme. Par exemple, sur l'IAS 38, les débats portent sur les critères de classification entre durée de vie définie et indéfinie. On est en train de revoir ça sur certains points parce que, notamment à l'occasion de l'acquisition en 2008 des produits S, on a acquis pas mal d'incorporels, donc on s'est posé de nouveau des questions sur, notamment, la façon d'appréhender les incorporels de type AMM.

D'après le Directeur comptable, la routinisation observée dans le Groupe A pourrait être menacée par un éventuel changement important des normes comptables qui viendrait

directement impacter les règles d'efficacité.

Entretien du 07/08/2008 □ Groupe A

ACD : Le processus de production des comptes consolidés vous semble-t-il stabilisé ?

DJM : Le processus est stabilisé pour l'instant. On a demandé un peu à l'IASB de laisser les entreprises absorber ça et, en 2009, ça repartira. Moi, je pense que l'impact qui risque d'être le plus fort, c'est s'ils vont jusqu'au bout de leur approche juste valeur et puis de performance analysis. Là, tout le monde va perdre ses repères, même pour la communication financière. On va en permanence travailler sur la juste valeur.

Outre cette menace, le Groupe A n'échappera pas à un affaiblissement des règles qui, au sens de Reynaud (1997), est une situation qui n'a rien d'anormal ou d'exceptionnel dans la vie d'une organisation.

2.2. La phase de routinisation dans le Groupe B

Après avoir étudié la phase de routinisation au sein du Groupe A, nous allons décrire la situation rencontrée dans le Groupe B, où les conditions ne semblent pas réunies pour un ancrage du changement dans l'activité quotidienne des acteurs avec l'instauration d'une sécurité ontologique.

2.2.1. L'inexistence d'un cadre de référence

L'étude de la phase d'acceptation au sein du Groupe B a révélé un déficit de la conduite du changement et une méconnaissance du phénomène organisationnel. Ainsi, un ensemble de règles a émergé lors de cette phase, mais il ne semble pas constituer un cadre de référence, ainsi que nous l'entendons pour entrer dans la phase de routinisation et ainsi que nous l'avons présenté dans la section 1 du présent chapitre (partie 2 intitulée « L'interaction entre la théorie et les données empiriques »). Le corps de règles est constitué comme dans le Groupe A, de différents types de règle (Reynaud 1997, 1998 et Thomas 1999) :

- **règles d'efficacité**, qui prescrivent les opérations à réaliser par les acteurs. Elles sont exprimées par norme ou par corps de normes IAS/IFRS et sont peu formalisées.

Entretien du 03/12/2007 □ Groupe B

ACD : Avez-vous commencé à rédiger des règles, des procédures ?

VG : Non, pour l'instant, on n'a rien rédigé. Il faut qu'on le fasse (...) Il y avait pas mal de choses

qu'on faisait qui n'étaient pas spécialement formalisées. De temps en temps, on se rend compte qu'au niveau des rapprochements pour certaines entités, on est un petit peu en retard, de 2 – 3 mois.

- **règles de coopération et d'autorité** qui portent, d'une part, sur les manières de travailler pour les normes déjà interprétées et pour lesquelles le niveau d'interprétation est faible lors de leur application et, d'autre part, sur les manières de décider pour les nouvelles normes, les normes amendées et les normes nécessitant un niveau d'interprétation élevé à chaque application. Ces normes sont faiblement formalisées.
- **règles portant sur la hiérarchie, la division du travail et l'organisation.** Au sein du Groupe B, ces règles sont définies par pays.

Les trois types de règle étaient peu formalisés lors de nos observations. Le « Chief Accountant » avait mis en avant plusieurs raisons, qui étaient notamment liées à la pression du temps et à la croissance rapide du Groupe B.

Entretien du 03/12/2007 □ Groupe B

ACD : Etes-vous impliqué dans la rédaction des procédures ?

IF : Je suis plus ou moins impliqué. Le seul truc, c'est que le projet est encore en suspens encore une fois. On essaye de mettre en place. Aujourd'hui, en termes de temps, c'est toujours le même problème. Je crois que c'est le problème des entreprises. On peut mettre beaucoup de choses en place. Le seul truc, c'est que notre entreprise a grossi en peu de temps. On est encore resté dans le temps où tout le monde pouvait faire un peu de tout et on ne définit pas de poste réellement, même si les postes sont clairement identifiés. On veut que les personnes fassent un peu de tout. Moi, je devrais faire les procédures pour les comptables, mais il faut allier la gestion comptable et compenser aujourd'hui l'équipe sur certains points. Donc, c'est aujourd'hui combiner tout ce qui fait qu'on se projette toujours sur ce qui est important aujourd'hui. C'est vrai qu'on se projette difficilement vers demain parce qu'il y a toujours un problème aujourd'hui qu'il faut qu'on traite. C'est vrai que tout ce qui est rédaction de procédure qu'on doit faire et qu'on aurait dû faire déjà depuis longtemps est à chaque fois remis en cause du fait qu'il y a toujours un autre truc qui vient et qu'on est obligé de se mettre sur ce point et ne pas traiter les procédures ou développer par exemple les IFRS. On pourrait le faire, mais ça veut dire qu'il faudrait se mettre autour de la table, voir avec l'informatique, voir avec les besoins des uns et des autres pour essayer de développer ça.

Toutefois la situation semble avoir évolué depuis cet entretien en raison de la mise en place d'outils de gestion RH pour favoriser la gestion des compétences. Le « Human Resources Group Manager », en raison de sa mission au sein du Groupe, devrait participer à une plus grande formalisation des règles de coopération, d'autorité et des règles portant sur la

hiérarchie, la division du travail et l'organisation.

Entretien du 28/02/2008 □ Groupe B

ACD : Comment gérez vous les connaissances et les compétences ?

PL : La mise en place d'outils est très récente. (...) J'ai pour mission de mettre en place des outils de gestion RH. On a mis en place un outil de gestion des carrières avec évaluation des comportements professionnels. C'est l'entretien annuel qui permet ça. Par ailleurs, on met en place actuellement un outil qui s'appelle le TACT. C'est un outil assez complexe qu'on développe en filiale pour l'évaluation des compétences techniques avec, une fois l'évaluation terminée, de courts modules de formation, qui sont mis en place (...) avec des parcours complètement individualisés et à la suite de ces formations il y a un parcours de compagnonnage qui dure 3 ans, lui aussi complètement individualisé par métier, par niveau, avec une centaine de savoir-faire à valider pour la bonne tenue du poste. Il y a donc un processus assez complexe. (...)

Si la formalisation des règles semble en marche, il n'en reste pas moins à déplorer l'incomplétude de l'ensemble des règles existantes et leur faible légitimité auprès des acteurs du processus de consolidation. Elles semblent tenir aux conditions d'émergence des règles en phase d'acceptation.

2.2.2. Une apparente stabilité

Nos observations et les entretiens conduits au sein du Groupe B en 2007 et en 2008 laissent à penser que l'organisation était sortie de la situation de crise induite par l'application du référentiel IAS/IFRS. Le processus de consolidation était apparemment stabilisé en 2007 ainsi que le soulignait un « Controller » □

Entretien du 03/12/2007 □ Groupe B

ACD : Le processus de production des comptes consolidés vous semble-t-il stabilisé ?

CE : De ce que j'en vois, ça semble stabilisé. Après, améliorer, c'est toujours possible.

□ et le Tax Advisor.

Entretien du 15/02/2008 □ Groupe B

ACD : Comment le référentiel IFRS est-il approprié par le groupe ?

CC : Je pense qu'il est totalement intégré.

ACD : Pourquoi ?

CC : Parce qu'on en est à la deuxième année et que maintenant ça fonctionne.

Toutefois, la stabilité apparente ne semble pas traduire l'entrée dans la phase de routinisation que seul un cadre de référence accepté, légitimé, autorise.

En effet, le corps de normes a été élaboré dans une situation de crise, dans le cercle des « Controllers » et avec une absence d'intégration de la communauté des comptables. Or, cette communauté est importante dans la production de l'information comptable. L'exclusion des comptables peut être mise en évidence comme un facteur favorisant l'anomie, puisque, comme le souligne Favereau (1989), la règle est un « dispositif cognitif collectif » qui devrait être le fruit d'une négociation entre les différents acteurs impliqués dans le processus de consolidation.

De même, la forte centralisation des décisions relatives à l'application du référentiel IAS/IFRS pourrait être source de l'affaiblissement de la régulation et des règles. En effet, « *« L'humanité devient humaine lorsqu'elle invente la faiblesse » considère M. Serres (2000, p. 185) qui pense ne pas connaître de meilleure définition de l'homme que l'adage : « errare humanum est » (p. 128). Quand cette posture philosophique est adoptée par la vulgate managériale, elle se traduit par le droit à l'erreur. Ce fameux droit à l'erreur, prôné comme nécessaire par les consultants, parfois admis par les managers et souvent ignoré par les auteurs d'erreurs¹⁰, serait la condition effective de l'apprentissage individuel, restreint ou organisationnel. Ainsi, dans la perspective développée par Argyris et Schön (2002), l'erreur est considérée comme l'écart entre un résultat attendu et le résultat réel ; quand l'erreur est détectée, elle crée la surprise et donne lieu à enquête, au sens de Dewey¹¹, ce qui permet sa correction, dans un processus éventuellement cumulatif dit « en cascade »¹² » (Persson 2005, p. 46-47).*

Si la régulation est affaiblie pour les diverses raisons évoquées, il y a de fortes chances qu'on assiste à l'affaiblissement des règles, règles déjà incomplètes en raison de leurs conditions d'émergence marquées par une faible négociation entre les acteurs impliqués dans le processus de consolidation. L'apparente stabilité semble présenter les caractéristiques de l'anomie telle que définie par Reynaud (1997) et met en lumière un affaiblissement de la

¹⁰ A ce propos Argyris et Schön (2002, p. 58) précisent : « *Il faut souligner que le terme erreur, que nous définirons comme une dissonance des résultats par rapport aux attentes, suggère plutôt dans le langage courant la notion de « faute », de stratégie d'action ou de paradigme non valable ».*

¹¹ L'enquête est considérée comme un processus social. Comme la vision de Pierce, pour Dewey, les enquêteurs individuels sont les « membres d'une « communauté d'enquête » tenus par des responsabilités contractuelles » précisent Argyris et Schön (2002, p. 59).

¹² « *Découvrant un dysfonctionnement, l'entreprise cherche la cause immédiate. Sa découverte ne résout pas pour autant le problème. En effet, la mise en place de la solution, perturbant le système, déclenche de nouveaux types de dysfonctionnement exigeant de nouvelles enquêtes. De plus, l'enquête elle-même révèle de nouvelles « surprises », et donc de nouveaux besoins d'enquête » Argyris et Schön (2002, p. 59).*

capacité même d'action collective qui conduit les managers à reconsidérer la régulation adoptée, dans la mesure où « *la régulation est la condition d'une action collective. Son affaiblissement affaiblit tout ce qui constitue une action collective* » (Reynaud 1997, p. 273).

Selon Reynaud (1997, p. 83), « *Un groupe est capable d'action collective dans la mesure où il accepte (il institue) une régulation. Dans la mesure où il accepte une régulation commune, il constitue une communauté* ». Cette citation montre la voie à emprunter par les managers du Groupe B pour reconsidérer la phase d'acceptation et ainsi permettre le passage en phase de routinisation du processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS.

3. Des propositions à contextualiser

Nous allons compléter notre système de propositions avec nos observations et notre mise en perspective théorique relatives à la phase de routinisation.

P5.1. Le cadre de référence est l'ensemble des règles constituant l'arrière plan des routines. Sa légitimité sera donc une condition indispensable pour l'entrée dans le processus de contextualisation. Pour toute action, pour toute interaction, l'acteur social rencontre des règles. Certes, les règles ne régissent pas mécaniquement l'action, mais elles permettent de l'évaluer et elles lui donnent son sens. La règle demande le consentement de l'acteur à la prendre pour règle. Ce consentement fait la légitimité de la règle et autorise le passage à la phase de routinisation sans pour autant en assurer le succès.

P5.2. Le processus de routinisation pourra se solder par un échec si un affaiblissement des règles constituant le cadre de référence est important. Il n'y a pas de règles stables, mais seulement des processus de régulation. Il convient alors de se demander comment les acteurs sociaux se forment et se transforment, comment leurs enjeux se définissent ou se dissolvent, comment les règles qu'ils bâtissent s'affermissent et se renforcent, voire perdent leur vigueur dans une anomie progressive. L'observation de l'évolution des règles constitutives du cadre de référence est nécessaire pour contrecarrer l'installation d'une anomie « lourde » qui inhiberait le processus de routinisation et empêcherait la conduite à son terme du processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS.

P5.3. L'anomie sera étroitement liée à la régulation que Reynaud (1993) définit comme « La formation et le maintien des règles ». Selon Reynaud (1997, p. 272-273), « *Tout ébranlement de la régulation agit donc probablement sur les différents éléments : l'affaiblissement des règles affaiblit la capacité même d'action collective. Il rend le projet plus incertain. Il relâche le lien communautaire (...). En bref, la régulation est la condition d'une*

action collective. Son affaiblissement affaiblit tout ce qui constitue une action collective » et donc affaiblit également le processus de routinisation. Une attention particulière aux différentes sources de régulation serait donc souhaitable pour limiter les risques d'anomie : régulation de contrôle, régulation autonome et régulation conjointe.

P5.4. L'importance de l'anomie pourra être évaluée, d'une part, au travers des difficultés rencontrées lors de la prise de décisions communes et, d'autre part, au travers du phénomène d'isolement des acteurs. La détection précoce d'un terrain favorable à l'installation d'une anomie « lourde » permettrait d'éviter un état défavorable à la réalisation de l'appropriation du référentiel IAS/IFRS.

Section 3 : Phase d'intégration

Le processus d'appropriation s'apparente au processus de réduction de la distance outil/organisation présenté par David (1998). *« Ce processus va, si tout va bien, converger au prix de transformations plus ou moins importantes de part et d'autre, vers une intégration complète entre l'outil et l'organisation... à moins qu'il ne se produise une rupture avant. Si le processus aboutit, l'outil est alors entièrement contextualisé, c'est-à-dire que le substrat technique fonctionne, la philosophie gestionnaire est adaptée et la vision simplifiée des relations et/ou des connaissances est devenue explicite et complète : on peut alors dire que la distance entre l'outil et l'organisation est nulle, donc que le processus de changement est - momentanément – terminé »* (David 1998, p. 54-55).

Nous considérerons dans nos travaux que l'intégration du référentiel IAS/IFRS sera réelle lorsque la distance outil/organisation convergera vers zéro et la consolidation en IAS/IFRS deviendra une activité institutionnalisée. Selon Houze (2001, p. 4), *« le processus d'appropriation prend fin lorsque des routines stabilisées incluant (l'outil) sont formées »*. En retenant cette approche de l'intégration, nous abordons *« l'organisation sous l'angle d'un système de routine, c'est-à-dire de compétences et de pratiques sédimentées au fil des apprentissages »* (Asquin 1999).

1. L'interaction entre la théorie et les données empiriques

La question qui se pose est alors la suivante : comment une activité s'intègre-t-elle aux structures formelles et informelles des organisations ? De nombreuses réponses ont été apportées à cette question et il n'est pas possible de présenter ici l'ensemble des recherches. Toutefois, nous ferons, dans un premier temps, le point sur les apports des schémas fondateurs du modèle d'appropriation, pour ensuite, apporter un éclairage à notre problématique au

travers de l'approche néo-institutionnelle. Pour finir, en raison des limites conférées aux propositions de la théorie néo-institutionnelle, nous proposerons un prolongement de notre étude en nous adossant aux travaux de Giddens.

1.1. Les apports des schémas fondateurs du modèle d'appropriation

Les schémas fondateurs de notre modèle ont été présentés dans la section 1 (sous-section 2 intitulée « *Les schémas fondateurs du modèle d'appropriation* ») du chapitre quatre. Ils nous apportent un éclairage intéressant sur la description de la dernière phase du processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS et sur sa qualification comme un phénomène de niveau organisationnel. En effet, les travaux de Lewin (1947), de Vas (2002) et de Godowski (2004) nous aident à situer cette phase dans le temps et à en définir la portée. Toutefois, pour expliquer cette dernière phase, nous nous appuyerons sur d'autres approches.

1.1.1. Les travaux de Lewin (1947)

La phase d'intégration du processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS s'apparente à la Recristallisation (freezing) du modèle de Lewin (1947) : « *Décrystallisation, Changement et Recristallisation* ». Cette dernière étape du processus du changement correspond à l'institutionnalisation de nouvelles pratiques. Il s'agit de la consolidation, de la convergence et de l'appropriation de nouveaux comportements. En outre, au cours de cette phase, l'organisation assiste à l'enracinement de nouvelles normes et à l'émergence d'une nouvelle culture. La recristallisation empêche donc les individus de retourner à l'étape précédente.

1.1.2. Les travaux de Vas (2002)

La phase d'intégration du processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS s'apparente également à la troisième phase du modèle de Vas (2002), la phase de « Consolidation », dans la mesure où le changement est lui aussi intégré dans la vie organisationnelle.

1.1.3. Les travaux de Godowski (2004)

Les travaux de Godowski (2004) apportent un éclairage intéressant sur l'intégration du référentiel IAS/IFRS en précisant qu'« *à partir du moment où les fonctions agissent dans des rapports d'interdépendance, mais de manière contrôlée, l'instrument est intégré. Dans le cas contraire, l'instrument ne parvient pas à atteindre les objectifs initiaux* ».

Selon la dynamique décrite par Godowski (2004), l'instrument va :

- dans un premier temps, permettre aux acteurs d'acquérir des connaissances et des savoirs. Il est donc important qu'il soit imprégné d'une philosophie gestionnaire (Hatchuel et Weil 1992), c'est-à-dire d'un ensemble de principes régissant son fonctionnement.
- dans un deuxième temps, produire des effets cognitifs et politiques lui conférant des fonctions d'« analyseur » et de « régulateur ». Ces fonctions permettent à l'outil de révéler la distance entre la vision simplifiée des relations organisationnelles et l'organisation présente dans les fonctionnements usuels.
- pour finir, jouer son rôle de conformation (Moison 1997) ou de prescripteur de conduite (Gilbert 1998). Il va « normer » le comportement des acteurs pour les rendre conformes à une norme ou un ensemble de règles préétablies (Godowski 2004).

Au terme de la présentation des schémas fondateurs du modèle d'appropriation qui nous permettent de poser le cadre de notre étude, nous allons nous attacher à étudier en profondeur le concept d'intégration qui est au cœur de cette dernière phase du processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS.

1.2. Du bon usage du concept d'intégration

Avant de préciser le sens donné dans nos travaux au concept d'intégration, nous allons en préciser les différentes définitions.

1.2.1. L'intégration : un concept complexe

Le Petit Larousse définit l'intégration comme l'« action de s'assimiler à un groupe ». Au sens courant, l'intégration traduit une certaine adéquation à un ensemble. Au sens ethnologique, l'intégration exprime la façon dont une culture unifie et organise les comportements selon une logique. Au sens politique, l'intégration désigne les processus qui visent à faire accepter à des groupes ou à des Etats, des institutions, un pouvoir, une façon d'agir, de sentir et de voir d'un groupe plus vaste ou d'une société dominante. Au sens psychosocial, l'intégration d'un individu dans un groupe désigne le processus d'intériorisation qui permet à un individu de réagir conformément aux normes et aux valeurs régissant ce groupe.

Comment nous positionnons-nous dans notre recherche par rapport à ces différentes définitions ?

1.2.2. L'intégration : un concept à préciser

La phase d'intégration de notre processus correspond à la phase où :

- **L'outil est alors entièrement contextualisé** au sens de David (1998, p. 54-55), « *c'est-à-dire que le substrat technique fonctionne, la philosophie gestionnaire est adaptée et la vision simplifiée des relations et/ou des connaissances est devenue explicite et complète : on peut alors dire que la distance entre l'outil et l'organisation est nulle, donc que le processus de changement est - momentanément – terminé* » ;
- **les pratiques de gestion associées à l'outil de gestion sont institutionnalisées.** Selon Buisson (2006, p. 159), « *l'institutionnalisation correspond au processus par lequel des actions deviennent répétées dans le temps et auxquelles des significations similaires sont attribuées (Berger et Luckmann 1966). Il s'agit donc d'un processus cognitif* ». Pour Autissier et Wacheux (2000, p. 19), « *dans l'action, l'agent recherche une sécurité ontologique, une autonomie de contrôle dans des routines prévisibles qu'il institutionnalise par des relations entre les pratiques et les pouvoirs* ».

A la fin de la dernière phase du processus d'appropriation, le changement est alors entièrement intégré dans la vie organisationnelle. Les pratiques de gestion sont partagées par tous les membres d'un groupe et tenues pour acquises (Rouleau 2007). Elles sont socialement acceptées, résistantes au changement et la persistance n'est pas directement liée à une rétribution économique (Oliver 1992). En effet, les pratiques s'imposent et persistent, même si elles ne sont pas nécessairement efficaces. Par ailleurs, l'outil de gestion est rendu lisible par l'émission de règles et de représentations communes aux différents acteurs impliqués.

Comme la notion d'institutionnalisation occupe une place importante dans la définition du concept d'intégration, nous allons à présent nous attacher à en préciser le sens et la portée en nous référant à différentes approches théoriques.

1.3. Du bon usage du concept d'institutionnalisation

L'institutionnalisation des pratiques de gestion associées à l'outil marque la fin du processus d'appropriation tel que nous l'avons présenté dans nos travaux. La question qui se

pose alors est la suivante : comment les pratiques s'institutionnalisent-elles ? L'approche néo-institutionnaliste (TNI) apporte un premier éclairage intéressant malgré les limites qu'elle présente. Toutefois, nous proposerons un prolongement de notre réflexion en nous appuyant sur la théorie de la structuration sociale qui offre une vision basée sur la dualité du structurel. Sans entrer dans une longue revue de littérature, nous souhaitons ici proposer une voie de réflexion à poursuivre.

1.3.1. L'approche néo-institutionnaliste (TNI)

Selon l'approche néo-institutionnelle, « *l'institutionnalisation est le mécanisme par lequel les processus sociaux, les obligations ou le présent en viennent à prendre un statut de règle dans la pensée et l'action sociale et « aller de soi ». Ces processus sont tenus pour acquis et se répétant d'eux-mêmes. Ils acquièrent le statut de faits sociaux* » (Rojot 1997, 405-406). Ainsi, « *(...) une pratique (...) devient institutionnalisée (Selznick 1969), quand par un processus de croissance sociale et d'adaptation, elle prend un caractère, une compétence ou une fonction distinctive et devient chargée de signification en tant que véhicule de l'identité d'un groupe ou réceptacle d'intérêts constitués. Elle s'est « infusée de valeurs ». L'institutionnalisation est valorisée par la place particulière qu'elle occupe dans le système social élargi et pour la façon dont elle sert les aspirations et les besoins de ceux dont elle touche les vies, indépendamment de sa fonction technique ou de ses résultats. Elle n'est plus abandonnable, elle perdure car des individus, des groupes ou des communautés ont un enjeu immatériel dans son existence continue* » (Rojot 1997, 406).

Ainsi, l'approche néo-institutionnaliste nous donne des clés de compréhension de l'institutionnalisation et permet d'envisager notre problématique dans une perspective sociale. Elle contribue à montrer la diversité des mécanismes sociaux qui conduisent à l'institutionnalisation des activités au sein des organisations (Scott 1995) par des recherches qui intègrent des travaux qui vont de la psychologie cognitive à la science politique. Berger et Luckmann (1969) ont ainsi montré comment des habitudes de faire, ou des habitudes de penser, se transforment progressivement en activités institutionnalisées par un processus de typification cognitif. Quant à North (1990), il a mis en évidence qu'une activité a d'autant plus de chance de s'institutionnaliser et de se pérenniser qu'il existe une tierce partie capable d'exercer des sanctions ou d'en appeler à l'État pour exercer des sanctions (Scott 1995).

1.3.1.1. Les travaux de DiMaggio et Powell (1983)

Selon l'approche néo-institutionnaliste, au sein de chaque champ organisationnel, les

firmes subissent des pressions exercées par leur environnement, qui influencent directement leur structure et leurs comportements. DiMaggio et Powell (1983) distinguent trois mécanismes conduisant les organisations à adopter des activités identiques. Ces contraintes sont de nature coercitive, mimétique et normative.

Le premier mécanisme mis en évidence par DiMaggio et Powell (1983) est la « coercition ». Selon Lemarchand et Le Roy (2000) « *une activité est institutionnalisée au sein d'une organisation parce que celle-ci est soumise à des pressions formelles et informelles de la part d'autres organisations dont elle dépend ou du fait des attentes culturelles de la société dans laquelle elle évolue* ». Ainsi, les organisations se trouvent dans un cadre cognitif contraignant.

Le second mécanisme est le mimétisme : « *une organisation, dans une situation d'incertitude et avec des objectifs ambigus, va avoir tendance à prendre comme modèle les organisations qui lui semblent réussir* » (Lemarchand et Le Roy 2000). Copier les structures et comportements des firmes légitimes permet de contourner l'incertitude liée à l'adoption d'une innovation.

Le troisième est lié « *aux pressions normatives que peut subir une organisation de la part des organismes qui définissent les normes de comportement du bon professionnel* » (Lemarchand et Le Roy (2000).

La stratégie dominante des firmes est l'adaptation aux contraintes. Il en résulte un phénomène d'isomorphisme, « *processus contraignant qui force une unité dans une population à ressembler à d'autres unités qui sont confrontées aux mêmes conditions environnementales* » (DiMaggio et Powell 1983, p. 149). Cet isomorphisme présente un avantage non négligeable pour les entreprises dans la mesure où il conduit à la légitimation de l'organisation et de ses modes de fonctionnement.

1.3.1.2. Les travaux de Scott (1995)

Scott (1995) reprend et affine la classification proposée par DiMaggio et Powell (1983) en définissant les trois piliers qui conduisent à l'institutionnalisation :

- le premier est le pilier réglementaire : il « *est constitué des processus réglementaires explicites, des règles écrites et des mécanismes de contrôle et de sanction. La base de l'institutionnalisation est l'obligation faite aux individus de conformer leurs comportements aux règles instrumentales édictées par une*

autorité qui tire sa légitimité de sa légalité » Lemarchand et Le Roy (2000).

- le deuxième est le pilier normatif : il « *rassemble les valeurs et les normes sociales qui introduisent des dimensions prescriptives et évaluatives dans la vie sociale. La base de l'institutionnalisation est la morale, les comportements des individus doivent recevoir une accréditation sociale* » Lemarchand et Le Roy (2000).
- le troisième est le pilier cognitif : il est « *celui des règles mentales, des cadres mentaux dans lesquels les individus construisent leurs significations. Une activité est institutionnalisée quand les individus la considèrent comme donnée, quand elle s'inscrit dans leur culture, quand ils ne se posent plus la question de sa pertinence* » Lemarchand et Le Roy (2000).

Selon l'approche de Scott (1995), « *les outils de gestion ne sont plus de simples instruments permettant le calcul économique dans les entreprises, ils deviennent des normes, des règles ou des habitudes socialement construites et acceptées par les acteurs qui les utilisent. Leur mise en place dans les entreprises ne peut plus s'expliquer sommairement par leur capacité à permettre le calcul rationnel, mais devient un objet de recherche* » Lemarchand et Le Roy (2000).

1.3.1.3. La quête de légitimité externe et ses travers

Selon Buisson (2006, p. 161), la théorie néo-institutionnelle considère que pour rester légitimes, les entreprises adoptent un comportement de type isomorphique dans la diffusion des pratiques organisationnelles. Cependant, cette recherche de légitimité externe peut avoir des effets plus mitigés en interne, engendrés par une diffusion parfois irrationnelle des pratiques et outils de gestion. « *En effet, certaines pratiques peuvent être adoptées sans réflexion préalable sur l'identité, les missions de l'organisation et son fonctionnement interne, la décision d'adoption étant basée sur le fait que ces outils sont considérés comme rationnels et légitimes par certaines parties prenantes externes que l'on souhaite séduire* » Buisson (2006, p. 161). La théorie néo-institutionnelle met donc clairement en évidence les difficultés internes générées par la quête de légitimité externe ainsi que la difficile conciliation entre intégration et légitimité externe.

« *Si les recherches relevant du néo-institutionnalisme ont considérablement enrichi la compréhension des mécanismes de diffusion des pratiques organisationnelles, la problématique de l'appropriation de ces outils reste toutefois peu abordée par les tenants de ce courant, dont le niveau d'abstraction reste, rappelons-le, celui du champ organisationnel* »

(Buisson 2006, p. 162). De leur côté, DiMaggio et Powell (1983, p. 148-149) définissent le champ organisationnel comme étant un ensemble d'organisations qui, « *agrégées, constituent une aire de vie institutionnelle reconnue* », et, selon Scott (1995, p. 84), un champ organisationnel est une « *communauté d'organisations qui possède un système de compréhension commun et dont les participants interagissent plus fréquemment et fatidiquement les uns avec les autres qu'avec les acteurs en dehors du champ* ».

1.3.1.4. Institutionnalisation ne rime pas forcément avec appropriation

Si la théorie néo-institutionnelle nous permet d'élargir notre réflexion sur les trois mécanismes conduisant les organisations à adopter des activités identiques (les contraintes de nature coercitive, mimétique et normative), nous en percevons également les limites dans la logique appropriative dans laquelle nous nous inscrivons. Il nous apparaît que ces mécanismes peuvent retarder, voire empêcher, l'appropriation de l'outil de gestion, étant donné que cette dernière impose une dimension créatrice (De Certeau 1980).

Selon Mallet (2006), il est important que les acteurs puissent se reconnaître dans l'outil créé. Pour cela, il est nécessaire qu'ils participent à la conception physique et/ou symbolique de l'outil. Il pense également que pour que la mise en œuvre de l'outil soit possible, il est nécessaire, d'une part, qu'une certaine maîtrise technique de ce dernier soit acquise et, d'autre part, que son utilisation soit mise au service des objectifs des acteurs.

Il peut donc y avoir maîtrise de l'outil de gestion sans appropriation, l'utilisateur réalisant des tâches avec l'outil, mais sans percevoir que cela présente un intérêt pour lui, ni que cette compétence a une valeur. Dans ce cas, la compétence est présente, mais l'individu ne trouve pas un sens à l'outil. La théorie néo-institutionnelle permet de mettre en évidence ce risque qui demeure important tant les firmes sont dans une quête de légitimité externe lors de l'introduction du référentiel IAS/IFRS. En effet, le poids des parties prenantes est important dans les sociétés cotées et conduit à la recherche de cette légitimité.

Il est également intéressant d'étudier l'institutionnalisation en s'appuyant sur la théorie de la structuration sociale qui permet de poser un autre regard sur les activités des acteurs.

1.3.2. L'approche de la théorie de la structuration sociale

Dans l'étude de la dernière phase du processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS, nous nous sommes également référés à la théorie de la structuration sociale afin de

pouvoir avancer, d'un point de vue paradigmatique, des postulats qui conceptualisent la dynamique des organisations et d'un point de vue managérial, des suggestions qui permettent d'initier et de piloter différemment les processus de changement (Autissier et Wacheux 2000, p. 21).

La théorie de la structuration permet de dépasser une analyse qui s'intéresse aux situations permanentes et durables des systèmes pour expliquer les conditions de reproduction, les phénomènes de résistance ou de changement dans le cadre du processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS. « Elle avance une insuffisance d'explication par les superstructures et intègre une approche compréhensive des phénomènes à partir des pratiques et de l'intelligence des acteurs. Les concepts de routinisation et d'institutionnalisation d'Anthony Giddens sont au cœur de cette dialectique. Les structures sociales génèrent les conditions de leur reproduction par la médiation des agents » (Autissier et Wacheux 2000, p. 19-20).

Pour comprendre la portée de la théorie de la structuration sociale, nous allons dans un premier temps expliquer la récursivité des activités sociales des acteurs, pour ensuite décrire la relation entre « structure » et « action ». Pour finir, nous relativiserons l'apparente stabilité de la phase d'intégration ce qui constituera une voie de prolongement de nos travaux doctoraux.

1.3.2.1. Les activités sociales des acteurs

Suivant Giddens (1984), les activités sociales des acteurs sont récursives. C'est-à-dire qu'elles ne sont pas créées « *ab initio* » par les acteurs sociaux, mais recréées sans cesse par eux en faisant usage des moyens qui leur permettent de s'exprimer en tant qu'acteurs. « Elle (L'action) est toujours située dans l'espace temps qui inclut le cadre de l'interaction, les acteurs co-présents et leurs communications entre eux » (Autissier et Wacheux 2000, p. 48). Ainsi, l'action humaine a un caractère contextuel, dans la durée et dans l'espace. « L'action orientée n'est pas un composé d'intentions et de buts autonomes et séparés mais s'accomplit dans un flot continu de conduites et de contextes où elle s'insère et qui la forment » (Rojot 1997, 412).

1.3.2.2. La dualité du structurel

Selon Autissier et Wacheux (2000, p. 20), « une entreprise est un ensemble de ressources situées dans des structures que les acteurs mobilisent pour la réalisation de leurs actions et dont les résultats participent à l'actualisation de ces mêmes structures ».

« La structure au sens de Giddens se réfère aux propriétés structurantes (...) qui permettent que des pratiques sociales similaires persistent dans des étendues variables de temps et d'espace, et qui donnent à ces pratiques un caractère systémique.

Elle est un ordre virtuel. Ceci signifie :

- d'une part, que les systèmes sociaux, en tant qu'ensembles de pratiques sociales reproduites, n'ont pas de structures mais qu'ils présentent plutôt des propriétés structurelles (des traits institutionnels qui s'étendent dans l'espace et le temps).
- d'autre part, que la structure n'existe, en tant que présence spatio-temporelle, que lors de son actualisation et qu'en tant que traces mémorielles grâce auxquelles les agents démontrant leur savoir/savoir-faire orientent leurs conduites, c'est-à-dire, leur connaissance de comment les choses sont dites, faites, écrites » (Rojot 1997, 413).

La relation entre « structure » et « action » ne correspond pas à une causalité linéaire mais à une fonction de récursivité à partir de laquelle ces deux notions se définissent mutuellement. Selon Autissier et Wacheux (2000, p. 20-21), « la théorie de la structuration postule que l'action (ce qui se fait) et la structure (les moyens mobilisés dans l'action) se co-déterminent par récursivité dans les interactions ». « La structure est donc à la fois le moyen et le résultat de la conduite qu'elle organise récursivement. Les propriétés structurelles des systèmes sociaux n'existent pas hors de l'action, mais sont impliquées chroniquement dans sa production et sa reproduction » (Rojot 1997, 413).

1.3.2.3. La stabilité relative de la phase d'intégration

Les emprunts à la théorie de la structuration suffisent à montrer que les activités des acteurs sont potentiellement modifiables tout autant que l'outil de gestion tout au long de son existence (Mallet 2006), ce qui relativise la proposition d'une phase de stabilisation quasi définitive des usages en redonnant corps aux dimensions contextuelle et affective présentes dans le phénomène d'appropriation.

L'apparente stabilité de la phase d'intégration mérite donc d'être relativisée à deux titres.

- d'une part, les acteurs se trouvent « dans une situation de déséquilibre permanent où l'autonomie permet aux acteurs de s'échapper de la règle ou de la norme voulue par l'institution. Ici, les routines institutionnalisées au niveau du système

sont notamment contournées lorsqu'elles sont altérées par l'usage » (Friedberg 1993). Cette fragilisation de cadre d'interaction n'est pas pour autant liée à une démarche purement rationnelle des acteurs. Ceux-ci ont d'ailleurs une compréhension toute relative de leur intérêt. Leurs choix ne répondent pas à des préférences stables, ni nécessairement préalables (March 1978) » (Asquin 1999, p. 10).

- d'autre part, le déséquilibre est une condition nécessaire pour envisager que l'organisation puisse évoluer, mais encore faut-il qu'elle permette la production de nouvelles pratiques, de nouvelles routines qui viendront concurrencer les anciennes en vigueur. La question qui se pose alors est de savoir comment les nouvelles pratiques vont apparaître. La régulation conjointe, « *de type coopérative pourra inhiber les éventuelles velléités du groupe ou permettre à certaines règles de déboucher* » (Asquin 1999, p. 10).

Pour finir, nous pouvons également préciser que le management aura pour rôle :

- d'une part, « *d'empêcher le basculement dans la seule exploitation des routines institutionnalisées dans la mesure où il peut être très difficile de s'en extraire* » (Asquin 1999, p. 15) ;
- d'autre part, de gérer les zones d'incertitude que préservent et contrôlent les acteurs. Par leurs fonctionnements complexes, les acteurs influencent le système de consolidation et affaiblissent son déterminisme. En effet, « *Le social n'est pas totalement connaissable : la connaissance des phénomènes collectifs et de leurs lois échappe aux individus. Ils ne sont pas modélisables : leur complexité fait qu'ils ne sont représentables que par une totalité d'eux-mêmes* » (Rojot 1997, 414).

Après avoir étudié la littérature sur l'institutionnalisation, nous allons tenter de relier la vision théorique de l'intégration avec les pratiques des groupes.

2. L'interaction entre la théorie et les données empiriques

Nous allons décrire les pratiques du groupe A lors de la phase d'intégration en nous appuyant sur les différents entretiens réalisés auprès des acteurs internes et nous allons les analyser au regard des concepts étudiés en amont. Ensuite, nous reviendrons sur nos observations conduites au sein du Groupe B où une apparente intégration de l'outil ne semble

pas rimer avec appropriation.

2.1. La phase d'intégration dans le Groupe A

L'étude de la phase d'intégration au sein du Groupe A nous conduit dans un premier temps à constater que la plupart des normes internationales apparaissent comme contextualisées au sens de David (1998). En effet, le substrat technique semble fonctionner et la philosophie gestionnaire être adaptée, si l'on se réfère aux propos recueillis lors des entretiens. Nous pouvons notamment nous appuyer sur celui conduit avec le Responsable du contrôle de gestion commerciale et R&D qui indique que les acteurs se sont appropriés les principes des IFRS, notamment pour la norme IAS 18.

Entretien du 14/12/2007 □ Groupe A

VA : (...) A peu près tout le monde dans le groupe s'est approprié les principes des IFRS et ça s'est bien passé, sans beaucoup de réticence (...).

L'entretien avec le Responsable du contrôle de gestion commerciale et R&D est intéressant pour notre recherche, dans la mesure où il fait référence à l'application de la norme IAS 18 qui, selon le Directeur comptable (entretien du 08/10/2006) a été « la norme la plus difficile à interpréter et celle qui a induit le plus de transformations au niveau du système d'information », étant donné qu'elle a engendré deux types d'impact :

Entretien du 08/10/2006 □ Groupe A

DJM :

- *le premier concerne le cut off (...) car les principes de cut off appliqués en conso ne peuvent pas être appliqués au niveau social. Au niveau social, il y a des liens avec la TVA et certaines opérations, ce qui fait que, si on veut faire des rapprochements, il faut que le journal des ventes colle avec la TVA, etc. En conso, on fait entrer une dimension cut off qui n'existe pas en social.*
- *le deuxième concerne les retraitements de présentation : (...) En IAS 18, il y a des dépenses qui sont considérées comme des éléments directement liés à la vente (nécessaires à la réalisation de la vente). En conso, on les fait apparaître en moins du CA ce qui induit des reclassements, c'est-à-dire des retraitements de présentation » (DJM, 08/10/2006).*

Au sein du Groupe A, les routines relatives à l'application de la norme IAS 18 résultent d'un long processus d'expérimentation et de formation.

Entretien du 14/12/2007 □ Groupe A

VA : (...) Honnêtement, je pense qu'on a tâtonné longtemps sur la norme IAS 18, (...) jusqu'à ce que

vraiment les gens réussissent à comprendre, à s'appropriier la portée de la norme. C'était beaucoup plus de discussions et de rediscussions et de formations qu'autre chose (...).

Le temps consacré à l'émergence d'un cadre de référence compris et accepté par les acteurs en charge de l'application de la norme a contribué à l'intégration des règles et des pratiques au sein du Groupe, ainsi qu'à l'obtention d'une vision simplifiée des relations et/ou des connaissances, explicite et complète au sens de David (1998).

Si nous avons pu observer que certaines normes étaient entièrement contextualisées (IAS 18, 16, etc.) et les pratiques de gestion associées institutionnalisées au sens de *Berger et Luckmann (1966)*, nous ne nous risquons pas à généraliser nos propos à l'ensemble des normes applicables au groupe.

En effet, nous avons pu observer que le Groupe A a mis en place un système de veille et de benchmark comptable visant à comparer et imiter les pratiques des concurrents (Bensedrine et Demil 1998, p. 104). Il a été opérant notamment pour la norme IFRS 7 : informations à fournir sur les instruments financiers (norme applicable au 1^{er} janvier 2007), mais également pour les norme IFRS 3, IAS 32 & 39, IAS 36 et IAS 38.

Entretien du 07/08/2008 □ Groupe A

DJM : Sur IFRS 7, on a fait un peu de benchmark, on est allé voir s'il y en avait d'autres qui avaient communiqué là-dessus. (...) Tout le monde était un peu dans l'expectative de voir ce que les collègues allaient mettre.

Le système de veille et de benchmark comptable peut conduire à prendre des décisions essentiellement au regard des pratiques adoptées, ou supposées adoptées, par les groupes de référence de la place, afin de les légitimer tant en interne qu'en externe. Nous avons déjà précisé les comportements mimétiques des groupes dans l'application des normes IAS/IFRS, dans la phase d'adoption du processus d'appropriation présentée dans le chapitre cinq. Ces comportements ont été notamment observés lors du choix des options de première application et du choix des options permanentes (paragraphe 2.3. intitulé « L'application des normes à option »).

Il apparaît au regard de nos observations que ces pratiques similaires peuvent retarder, voire empêcher l'appropriation des normes, étant donné que cette dernière impose une dimension créatrice (De Certeau 1980) conduite par les acteurs en charge de leur application afin qu'ils puissent se reconnaître dans l'outil créé.

2.2. Une apparente intégration de l'outil dans le Groupe B

Nos observations au sein du Groupe B ont permis de poser la question du lien entre la maîtrise de l'outil et son appropriation. En effet, les propos recueillis nous ont amené à constater la réalisation d'une prouesse technique par une équipe restreinte et dans un temps très limité. Au terme du projet de conversion, il est ressorti une apparente intégration des normes IAS/IFRS au travers des entretiens menés. Celui conduit auprès du « Chief Accountant » témoigne de cet état de fait.

Entretien du 03/12/2007 □ Groupe B

Comment le référentiel IFRS est-il approprié par le groupe et par vous ?

IF : Il est totalement intégré, les gens n'y pensent même plus. Quelque chose qui était quasiment impossible à faire est maintenant totalement intégré et même est devenu banal pour les gens en sachant que ça a été un changement majeur et que le personnel n'a pas été appuyé à sa juste valeur.

Si nous pouvons convenir d'une bonne maîtrise de l'outil de gestion et d'une institutionnalisation apparente des pratiques, nous nous référerons aux travaux de Mallet (2006) présentés dans le chapitre trois (paragraphe 3.2. intitulé « Les perspectives proposées par Mallet (2006) ») pour considérer qu'il n'y a pas pour autant appropriation des normes.

En effet, Mallet (2006) indique que le terme appropriation renvoie aux dimensions cognitives et comportementales et à la mise en action des connaissances créées. De plus, il précise que, pour que cette mise en œuvre soit possible, il est nécessaire, d'une part, qu'une certaine maîtrise technique de l'outil soit acquise et que, d'autre part, son utilisation soit mise au service des objectifs des utilisateurs. Il souligne également qu'il peut y avoir maîtrise de l'outil de gestion sans appropriation, c'est-à-dire que l'utilisateur réalise des tâches avec l'outil, mais sans voir que cela présente un intérêt pour lui, que cette compétence a une valeur. Dans ce cas, la compétence est présente, mais l'individu n'a pas trouvé un sens à l'outil, à cette compétence.

Ainsi qu'en témoignent les propos du « Chief Accountant », les acteurs du Groupe B réalisent les tâches inhérentes à la consolidation avec l'outil, mais sans percevoir que cela présente un intérêt particulier pour eux.

Entretien du 03/12/2007 □ Groupe B

IF : Les gens ont considéré que c'était normal (...). Je ne vois pas comment on a pu réussir ce truc là (...) Les gens ont retroussé leurs manches, mais, dans la communication interne ça n'a même pas été

deux lignes dans un discours. (...) Maintenant, c'est totalement intégré, voire normal de faire les IFRS tous les trimestres dans l'entreprise, en ayant les auditeurs sur le dos et tout ça.

Telle est la situation de la plupart des acteurs du Groupe B du service comptable qui n'ont pu entrer dans le jeu d'acteurs autour du référentiel IAS/IFRS et qui n'ont pu contribuer à la construction de sens au cœur du processus d'appropriation.

Pour conclure, il ressort que l'apparente stabilité du processus de consolidation et l'apparente intégration de l'outil de gestion ne doivent pas pour autant donner à penser que l'outil de gestion est contextualisé au sens de David (1998) et que les pratiques de gestion associées à l'outil de gestion sont institutionnalisées.

3. Des propositions à contextualiser

Tenant compte des observations présentées ci-dessus et de notre mise en perspective théorique relatives à la phase d'intégration, nous pouvons compléter notre système de propositions.

P6.1. Le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS pourra être marqué par la recherche de légitimité externe des groupes adoptant alors des logiques mimétiques basées sur des isomorphismes induits, contraints, mimétiques ou encore normatifs (Dimaggio et Powell 1991, Carton *et al.* 2005, p. 88). Toutefois, cette quête de légitimité externe pourra avoir des effets mitigés sur la légitimité interne et rendre difficile, voire impossible, l'entrée dans la phase d'intégration.

P6.2. La maîtrise de l'outil de gestion ne rimera pas toujours avec appropriation. En effet, un acteur pourra réaliser des tâches avec l'outil, mais sans percevoir que cela présentera un intérêt pour lui, que cette compétence aura une valeur. Dans ce cas, la compétence sera présente, mais l'individu n'attribuera pas de sens à l'outil.

P6.3. La phase d'intégration n'aura qu'une stabilité relative en raison de la potentialité de modification de l'outil de gestion tout au long de son existence (Mallet 2006) **ainsi que des pratiques associées.**

P6.4. La phase d'intégration n'aura qu'une stabilité relative car le déséquilibre est une condition nécessaire pour envisager que l'organisation puisse évoluer, encore faudra-t-il qu'elle permette la production de nouvelles pratiques, de nouvelles routines, qui viendront concurrencer les anciennes en vigueur.

P6.5. Le management aura pour rôle d'empêcher le basculement dans la seule exploitation des routines institutionnalisées afin que l'organisation puisse évoluer.

P6.6. Le management aura pour rôle de gérer les zones d'incertitude que préservent et contrôlent les acteurs. Par leurs fonctionnements complexes, les acteurs influencent le système de consolidation et affaiblissent son déterminisme.

Conclusion

Ce chapitre a eu pour objectif d'étudier la mise en œuvre des normes IAS/IFRS au sein de deux groupes internationaux, deux lieux de mise en relation des normes avec le monde réel où s'exerce une police des choses qui a permis des observations dans des situations contrastées. Durant cette période du processus d'appropriation, un cadre de référence commun accepté par les acteurs impliqués dans le processus de consolidation s'avère la clé de voûte du processus d'appropriation du référentiel international. Il est constitué de règles d'efficacité, de règles de coopération et d'autorité, ainsi que de règles qui portent sur la hiérarchie, la division du travail et l'organisation. Un cadre de référence accepté par la communauté ayant en charge le processus de consolidation favorisera l'inscription des pratiques dans des routines que Bertholom (2001) considère stables à terme, mais qui peuvent être déstabilisées par l'anomie mise en lumière par Reynaud (1997). Toutefois, si l'anomie n'a rien d'anormal ni d'exceptionnel, elle ne devient « lourde » que si le compromis entre régulation de contrôle et régulation autonome ne peut plus être obtenu. Si un compromis « normal » est acquis, l'entrée dans la phase d'intégration est alors possible. Celle-ci s'achève par « *une intégration complète entre l'outil et l'organisation (...) a moins qu'il ne se produise une rupture avant* » (David 1998, p. 54-55).

Les outils de gestion mettent du temps pour s'implanter dans les entreprises. Les pratiques d'entreprise mettent plusieurs années à s'institutionnaliser, quand bien même elles y parviennent.

Phase	Définition	Acteur impliqué	Proposition
Acceptation	<p>Déploiement du processus de consolidation au sein de l'organisation en favorisant l'acceptation du référentiel IAS/IFRS par l'émergence d'un cadre de référence commun.</p> <p>Conduite d'activités et mise en place de mécanismes d'apprentissage pour assurer la légitimation interne de l'outil de gestion.</p>	Acteurs du processus de consolidation	<p>P4.1. Dans des contextes où les délais primeront sur la réalisation des objectifs d'appropriation du référentiel IAS/IFRS, la phase d'acceptation sera vouée à l'échec au sens appropriatif de l'outil.</p> <p>P4.2. La conduite d'activités-clés et la mise en œuvre de mécanismes d'apprentissage organisationnel s'imposeront pour que l'acceptation du référentiel IAS/IFRS soit socialement construite.</p> <p>P4.3. La mise en tension entre les compétences actuelles et les compétences latentes ou potentielles est nécessaire pour dépasser l'inertie organisationnelle.</p> <p>P4.4. La phase d'acceptation gagnera à s'appuyer sur l'activation d'une communauté de pratique qui, selon Dechamp <i>et al.</i> (2005, p. 67), sera un moteur de l'appropriation par les autres acteurs organisationnels.</p> <p>P4.5. La communauté de pratique élaborera par essais et erreurs le cadre de référence composé d'un ensemble de règles : des règles d'efficacité, des règles de coopération et d'autorité et des règles qui porteront sur la hiérarchie, la division du travail et l'organisation (Reynaud 1997, p. 81).</p> <p>P4.6. Le « sentiment de sécurité ontologique » (Giddens 1984) des acteurs pourra être amoindri par le changement social auquel peut correspondre le processus d'appropriation.</p>

Phase	Définition	Acteur impliqué	Proposition
<p>Routinisation</p>	<p>Ancrage du changement au niveau de l'activité quotidienne de l'entreprise.</p> <p>Emergence de routines organisationnelles :</p> <ul style="list-style-type: none"> • permettant aux individus de réagir automatiquement face aux changements et • induisant des réponses relativement constantes dans des situations similaires. 	<p>Acteurs du processus de consolidation</p>	<p>P5.1. Le cadre de référence est l'ensemble des règles constituant l'arrière plan des routines. Sa légitimité sera donc une condition indispensable pour l'entrée dans la phase de routinisation.</p> <p>P5.2. Le processus de routinisation pourra se solder par un échec si un affaiblissement des règles constituant le cadre de référence est important.</p> <p>P5.3. L'anomie sera étroitement liée à la régulation que Reynaud (1993) définit comme « La formation et le maintien des règles ». Une attention particulière aux différentes sources de régulation sera donc souhaitable : régulation de contrôle, régulation autonome et régulation conjointe.</p> <p>P5.4. L'importance de l'anomie pourra être évaluée, d'une part, au travers des difficultés rencontrées lors de la prise de décisions communes et, d'autre part, au travers du phénomène d'isolement des acteurs. La détection précoce d'un terrain favorable à l'installation d'une anomie « lourde » permettra d'éviter un état défavorable à la réalisation de l'appropriation du référentiel IAS/IFRS.</p>

Phase	Définition	Acteur impliqué	Proposition
Intégration	<p>Fin du processus d'appropriation avec une stabilisation de l'outil et des routines :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Contextualisation de l'outil de gestion au sens de David (1998, p. 54-55) ; • Institutionnalisation des pratiques de gestion procurant aux acteurs une sécurité ontologique, une autonomie de contrôle dans des routines prévisibles. 	Acteurs du processus de consolidation	<p>P6.1. Le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS pourra être marqué par la recherche de légitimité externe ayant des effets mitigés sur la légitimité interne et rendant difficile, voire impossible, l'entrée dans la phase d'intégration.</p> <p>P6.2. La maîtrise de l'outil de gestion ne rimera pas toujours avec appropriation. En effet, un acteur pourra réaliser des tâches avec l'outil, mais sans percevoir que cela présentera un intérêt pour lui, que cette compétence aura une valeur.</p> <p>P6.3. La phase d'intégration n'aura qu'une stabilité relative en raison de la potentialité de modification de l'outil de gestion tout au long de son existence (Mallet 2006), ainsi que des pratiques associées.</p> <p>P6.4. La phase d'intégration n'aura qu'une stabilité relative car le déséquilibre est une condition nécessaire pour envisager que l'organisation puisse évoluer.</p> <p>P6.5. Le management aura pour rôle d'empêcher le basculement dans la seule exploitation des routines institutionnalisées afin que l'organisation puisse évoluer.</p> <p>P6.6. Le management aura pour rôle de gérer les zones d'incertitude que préservent et contrôlent les acteurs. Par leurs fonctionnements complexes, les acteurs influencent le système de consolidation et affaiblissent son déterminisme.</p>

Tableau 22 : Synthèse des propositions à contextualiser pour la période de mise en oeuvre du référentiel IAS/IFRS

CONCLUSION GENERALE : LIMITES ET PERSPECTIVES DE NOTRE RECHERCHE

Notre recherche porte sur l'appropriation d'un nouvel outil de gestion, le référentiel IAS/IFRS dont le schéma et le mécanisme d'adoption ont été inscrits dans le droit communautaire par le règlement n°1606/2002 du Parlement et du conseil, le 19 juillet 2002. L'adoption des normes internationales s'avère ne pas être neutre au sein des organisations et constitue une situation de gestion (Girin 1990) qui dépasse un simple problème technique qui disposerait d'une solution indépendante du contexte. En effet, comme tout « *dispositif formalisé permettant l'action organisée* » (Rouquet 2003), l'outil est générateur « *de changement, le changement est générateur d'outils, mais les outils changent et le changement, lui aussi, change l'outil...* » (David 1998, p. 58). Notre travail doctoral s'intéresse particulièrement à la rencontre du référentiel IAS/IFRS avec l'organisation considérée comme une forme repérable où ont lieu des actions collectives (Crozier et Friedberg 1977). Cette rencontre manifeste régulièrement des difficultés d'insertion (Moison 1997) même si de nombreux groupes ont mis en place une « *méthodologie projet* » et ont fait appel à des consultants lors de la période de transition au référentiel IAS/IFRS.

Notre étude s'inscrit dans un cadre de recherche dont l'objectif majeur est une meilleure compréhension du processus d'appropriation des normes comptables internationales par l'observation des pratiques des acteurs en situation professionnelle dans deux groupes internationaux. Il s'agissait pour nous :

- de comprendre comment les individus réalisent leurs actions dans un contexte de relations sociales, de significations, de règles et routines, de savoir-faire et d'objectifs donnant sens à l'action.
- de décrire les pratiques lors de l'adoption du référentiel IAS/IFRS jusqu'à son appropriation par les acteurs participant à la consolidation des comptes ;
- de proposer un processus en deux périodes et en six phases. Nous avons formalisé et expliqué ce long processus débutant à la première rencontre de l'outil avec l'organisation et se terminant lorsque la distance entre l'outil et l'organisation est proche de zéro, d'une part, et lorsque l'institutionnalisation des pratiques est opérée, d'autre part. En effet, si le processus est bien géré, idéalement, la distance outil/organisation devrait alors converger vers zéro, c'est-à-dire vers une « parfaite » contextualisation de l'outil.

Après avoir brièvement rappelé les principaux résultats et apports de la recherche, les limites de l'étude seront ensuite évoquées. Elles déboucheront sur la présentation de diverses

pistes de recherche futures.

1. Les principaux résultats de la recherche

Les résultats de cette recherche mettent en lumière le découpage temporel du processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS en deux périodes et en six phases, ainsi que présenté dans la figure 20 ci-après. Certes, ce découpage s'avère artificiel, étant donné que la distinction des différentes phases n'est pas toujours aisée. Toutefois, il permet de situer, dans le temps, les activités à conduire et les mécanismes à mettre en place au sein des organisations pour que les différentes conditions soient remplies afin qu'il y ait appropriation de l'outil de gestion.

De plus, il nous aide à mettre en évidence les facteurs explicatifs d'une non-appropriation de l'outil de gestion comme, par exemple, des problèmes de résistances des acteurs aux changements ou comme une difficile contextualisation de l'outil à l'environnement.

2. Les apports de la recherche

L'intérêt principal de notre recherche réside dans l'étude en profondeur de l'appropriation du référentiel IAS/IFRS dans l'organisation, par ses différents acteurs.

Si la thématique de « l'appropriation des outils de gestion » a déjà fait l'objet de recherches dans plusieurs domaines (notamment le système d'information), les travaux en comptabilité restent peu nombreux et ont trait essentiellement aux modalités de construction de ces outils.

Peut-être qu'une des raisons réside dans le fait que cette approche concerne les sciences de gestion, mais aussi les autres sciences sociales, notamment celles qui s'intéressent à la vie des organisations ?

En effet, la question de l'appropriation « renvoie à la difficulté de toutes les sciences sociales prenant pour objet d'étude un phénomène situé (...), plongeant le chercheur et le praticien dans les affres de la causalité circulaire, ne sachant plus si l'organisation conditionne l'individu ou si l'individu construit les conditions organisationnelles, pour exercer sa connaissance, son identité ou sa créativité » (Durand 2006).

Au terme de nos travaux, nous pouvons témoigner de nos craintes quant aux diverses approches que notre sujet nous a conduit à adopter. En effet, sortir du domaine des sciences de gestion présente le risque de proposer une interprétation des pratiques qui pourrait ne pas être

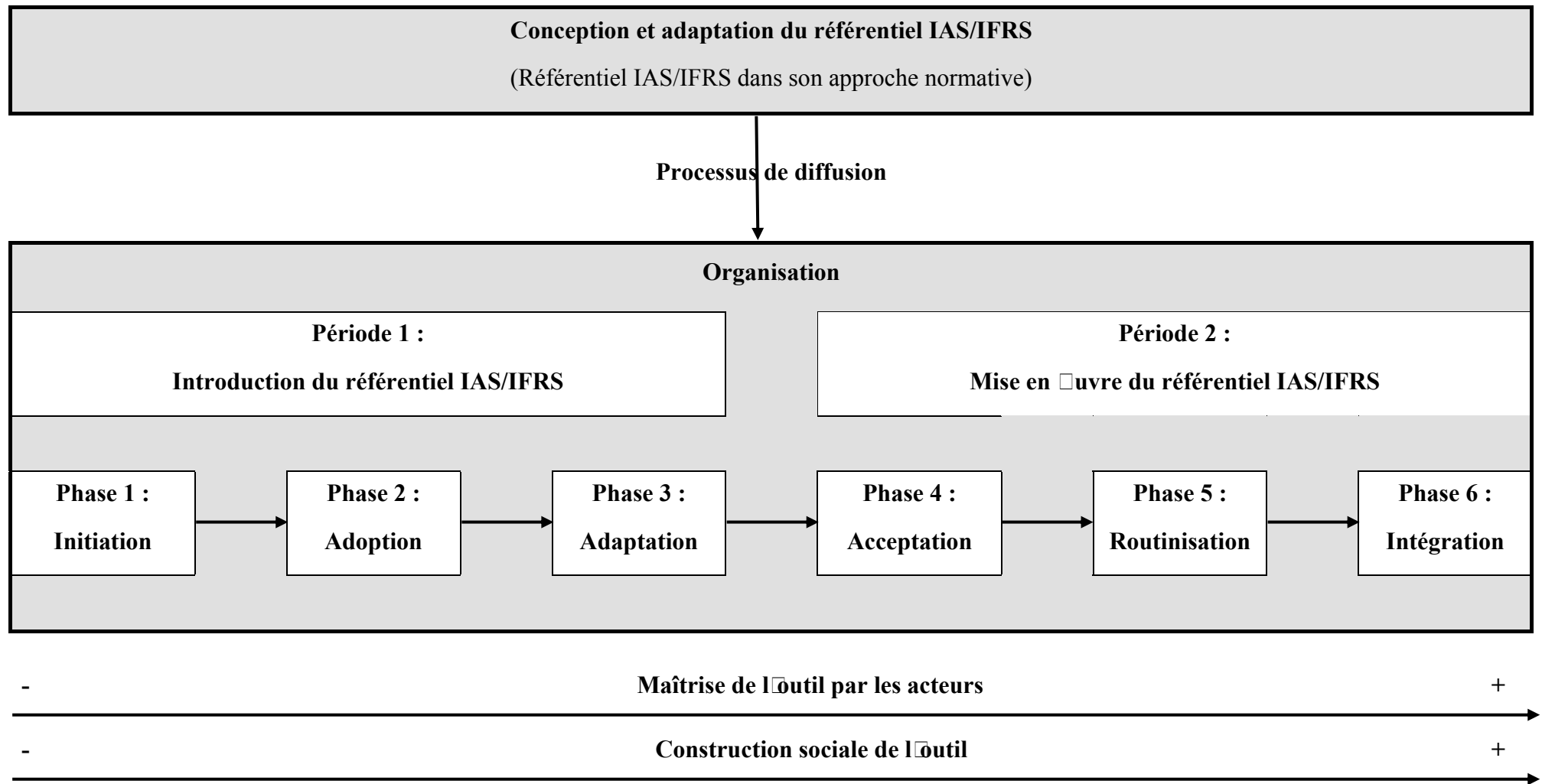


Figure 20 : Le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS au sein d'une organisation

assez rigoureuse et limiter la validité de nos résultats. Toutefois, nous nous sommes attaché à réduire ce biais en veillant à l'« appropriation des différents regards mobilisés et à « *passer progressivement d'un désordre apparent du réel à un ordre supposé de l'explication dans les situations de gestion* » (Wacheux 1996, p. 22). Les emprunts théoriques ont été opérés en vue de « diversifier les analyses et d'enrichir la recherche. Comme le souligne Rojot (2005, 14) « *dans l'état actuel des sciences de gestion, [il faut défendre] la possibilité de maintenir une capacité à conserver une pluralité d'approches, indépendamment des frontières disciplinaires, et de choisir parmi elles en fonction des besoins... La capacité d'utiliser plusieurs cadres conceptuels constitue un atout fondamental autant pour le théoricien que pour le praticien de l'organisation* » » (Bollecker 2009, 65).

Notre cadre de recherche, par son ouverture aux sciences sociales, nous a permis une compréhension du processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS que seule une approche n'aurait pas permise. De plus, cette double appréhension nous a conduit à proposer une description du processus d'appropriation en deux périodes et six phases qui peut servir la pratique des groupes adoptant le référentiel IAS/IFRS, voire éventuellement un autre outil de gestion.

Dans ce qui suit, nous allons nous attacher à présenter les principales contributions théoriques, pratiques et méthodologiques de notre recherche.

2.1. Sur le plan théorique

L'observation des mécanismes d'appropriation du référentiel IAS/IFRS a été conduite selon trois perspectives indépendantes : rationnelle, socio-politique et psycho-cognitive. Celles-ci correspondent chacune à des points de vue d'acteurs spécifiques. La mobilisation de ces différents regards nous a permis, ainsi que le suggérait De Vaujany (2005) une « compréhension conjointe » d'un processus d'appropriation. Ces trois perspectives nous ont procuré une grille d'analyse féconde des logiques d'appropriation :

- la perspective psycho-cognitive, à travers les théories de l'apprentissage organisationnel et des biais cognitifs, l'approche psychanalytique des organisations, le courant des communautés de pratiques, les représentations sociales ou bien encore les routines organisationnelles ;
- la perspective socio-politique, d'après les travaux sur la théorie de la régulation conjointe, l'école des conventions et la culture organisationnelle ;

- la perspective rationnelle, concernant notamment les théories de la micro-économie.

L'apport de notre recherche est de mobiliser ces trois approches pour observer et interpréter la dynamique d'appropriation d'un nouvel outil de gestion : le référentiel IAS/IFRS.

Nous estimons que le choix d'un seul champ théorique ne permet pas de comprendre le phénomène de manière pleine et entière. La complexité de notre objet de recherche ne peut être approchée d'un point de vue unique. En effet, l'adoption des normes IAS/IFRS révèle la multiplicité des acteurs en présence et l'évolution de leur perception de l'outil et de leurs intérêts durant le long processus que trois regards aident à comprendre.

Nos deux cas confirment l'intérêt d'utiliser plusieurs perspectives et permettent de mettre en évidence les combinaisons des approches retenues.

De surcroît, pour enrichir nos travaux et permettre de mieux appréhender notre objet de recherche, nous avons emprunté des voies complémentaires (la démarche fonctionnaliste, l'approche interactionniste, etc.), sans en faire la revue de littérature, pensant que notre thèse perdrait en compréhension si nous nous engageons dans une étude théorique trop longue, et finalement peut-être trop lointaine, de notre sujet et des trois regards principalement mobilisés.

2.2. Sur le plan pratique

Sur le plan pratique, la recherche devrait répondre à certaines préoccupations des praticiens, et notamment :

- la description réalisée des pratiques des deux groupes internationaux devrait permettre aux dirigeants et aux responsables de la consolidation de se situer dans un cadre de référence. L'étude devrait ainsi répondre à certaines de leurs interrogations du type : Comment l'introduction du référentiel IAS/IFRS peut-elle être menée ? Quelle méthodologie peut être retenue pour l'accompagner ? Comment le mode projet peut-il être conduit ? Comment est-il envisageable de gérer l'après-projet ? Comment est-il possible de réduire la distanciation entre l'outil et l'organisation ? Quels sont les acteurs intervenant dans le processus d'appropriation ? Quelles sont les précautions à prendre pour favoriser l'acceptation du changement et l'appropriation du référentiel IAS/IFRS ?

Il nous est apparu d'autant plus important de répondre à ces questions que nous

avons pu constater que les managers du projet de conversion des comptes au référentiel IAS/IFRS avaient naturellement tendance dans un premier temps à simplifier la situation pour plusieurs raisons, dont notamment : le repli sur leurs certitudes, la vision étroite de la situation, le filtre réaliste et la logique d'opinions et de jugements de valeurs (De Geuser et Fiol 2002). De Geuser et Fiol (2002) indiquent que, *« face à une situation complexe, les managers [les dirigeants] se construisent une sorte de paire de lunettes qui biaise et déforme leur représentation. Ces lunettes sont constituées essentiellement par leurs enjeux, leur rôle organisationnel et leur fonction, mais aussi par leur formation, leur expérience professionnelle, leur milieu social, etc. (...) Pouvant être conscients de cette problématique, les managers ont plutôt tendance à renforcer la « précision » de leurs lunettes, c'est-à-dire à approfondir davantage leur rôle et les opinions qui en découlent, qu'à multiplier les lunettes et les croisements de points de vue. (...) Ces lunettes ne peuvent aboutir qu'à un enfermement progressif des managers [dirigeants] dans le monde que celles-ci leur construisent ».*

De Geuser et Fiol (2002) indiquent, par ailleurs, que les managers, comme toute personne, considèrent les situations à travers un filtre constitué par leurs certitudes, leurs visions, leurs envies, etc. plus généralement par leurs valeurs. Ceci est, bien sûr, inévitable. La difficulté est que les jugements de valeur qui en découlent renforcent la vision de certains aspects de la situation étudiée et en même temps rendent aveugle à certains autres.

Pour ces motifs, mais aussi en raison des difficultés observées sur le terrain, il nous a semblé intéressant de mettre en lumière des conditions dans lesquelles les phases du processus d'appropriation se construisent et les circonstances qui peuvent conduire à leur échec. *« Ce qui fait marcher la machine, ce n'est pas un équilibre, une harmonie ou un consensus, ce sont des règles de fonctionnement acceptables, fruit d'initiatives, de répliques et de négociations et d'arbitrages dans une conjoncture donnée »* (Reynaud, in De Terssac 2003, p. 113). Ce qui facilitera la mise en marche de la machine, ce sera, selon Magakian (2006), le manager du projet qui, par sa position relationnelle avec les autres acteurs, sera en mesure de mettre en avant les premières règles d'action qui feront référence, mais aussi réunira des collaborateurs qui incarneront les compétences, les croyances et les valeurs spécifiques nécessaires au projet.

Nous avons tenté de synthétiser nos suggestions dans un système de propositions présenté ci-après. Il résulte de nos observations durant la conduite de deux études de cas longitudinales et reste bien entendu à tester par d'autres travaux à mener en veillant à la diversité des contextes d'appropriation. La liste de propositions est non exhaustive, dans le sens où son intérêt consiste à poser les fondations d'axes de recherche potentiels.

De nombreuses firmes devraient être intéressées par notre système de propositions en raison de l'évolution permanente des normes comptables, induisant la mise en place de projets de changement ou d'évolution des pratiques comptables. Par ailleurs, elles devraient porter attention à nos suggestions, qui semblent pouvoir être transposées à l'appropriation d'autres outils de gestion.

- cette étude devrait, de même, permettre de compléter la compréhension que les auditeurs et les consultants externes ont des perceptions et des comportements des acteurs internes des organisations. Ceci semble important dans l'optique de l'accroissement des missions d'audit et de conseil en gestion des cabinets d'expertise comptable.

Phase	Définition	Acteur impliqué	Proposition
Période 1 : Introduction du référentiel IAS/IFRS			
Initiation	<p>Rencontre du référentiel IAS/IFRS avec l'organisation conduisant à une première interprétation de l'outil afin de :</p> <ul style="list-style-type: none"> • faire émerger les raisons pour lesquelles il a été mobilisé et les premières justifications de l'action commune ; • définir une méthodologie d'introduction de l'outil conforme à une visée appropriative. 	Groupe restreint d'acteurs	<p>P1.1. La phase d'initiation représente la phase de rencontre de l'outil avec l'organisation où une acceptation minimale de l'objet autorisera le passage à la phase d'adoption.</p> <p>P1.2. L'acceptation minimale de l'outil sera acquise auprès d'un groupe restreint d'acteurs assurant la représentativité sociale, politique ou structurelle des individus participant au processus de consolidation.</p> <p>P1.3. Les modalités d'introduction de l'outil seront arrêtées par le groupe restreint d'acteurs de la phase d'initiation : mode projet (finalités), structure organisationnelle (type d'organisation, étapes de réalisation), recours à des prestataires extérieurs.</p> <p>P1.4. La direction de l'organisation soutiendra le projet comme support d'appropriation du référentiel IAS/IFRS.</p> <p>P1.5. Le manager du projet de conversion répondra à l'exigence de multiréférencialité pour ne pas modéliser ses conclusions et ses actions à l'aune de sa culture de référence.</p> <p>P1.6. Les prestations des consultants seront adaptées au contexte d'appropriation du référentiel IAS/IFRS.</p>

Phase	Définition	Acteur impliqué	Proposition
<p>Adoption</p>	<p>Mise en action du changement dans l'organisation par :</p> <ul style="list-style-type: none"> • la mise en place de la structure organisationnelle temporaire ; • l'établissement d'une réflexion collective autour de l'outil conduisant au choix des options. 	<p>Structure organisationnelle du projet de conversion limitée au COPI et au groupe projet</p>	<p>P2.1. La phase d'adoption représente la phase de rencontre de l'outil avec les acteurs impliqués dans cette phase (le comité de pilotage, le groupe projet, voire les ateliers, s'ils sont constitués dès la phase d'adoption) où une acceptation minimale de l'objet autorisera le passage à la phase d'adaptation.</p> <p>P2.2. L'acceptation minimale de l'outil sera acquise auprès du groupe d'acteurs impliqués dans la phase d'adoption, assurant la représentativité sociale, politique ou structurelle des personnes participant au processus de consolidation.</p> <p>P2.3. La représentation de perspectives d'acteurs différents en phase d'adoption limitera les angoisses des futurs utilisateurs, qui sont ainsi davantage enclins à s'approprier le référentiel IAS/IFRS.</p> <p>P2.4. Le mode de fonctionnement de la structure organisationnelle pour permettre l'introduction du référentiel IAS/IFRS, défini en phase d'initiation, sera présenté et expliqué aux acteurs impliqués dans la phase d'adoption en veillant à :</p> <ul style="list-style-type: none"> • énoncer les objectifs du projet et ceux relatifs au référentiel IAS/IFRS ; • présenter la démarche de projet retenue en phase d'initiation en précisant les attentes et les objectifs qui ont été initialement fixés ; • définir le rôle et les objectifs de chaque groupe (le groupe projet, le comité de pilotage et les groupes de travail) ; • positionner les acteurs dans chaque groupe (le groupe projet, le comité de pilotage et les groupes de travail) ; • définir les missions confiées aux acteurs et leur chronologie.

Phase	Définition	Acteur impliqué	Proposition
Adoption (suite)			<p>P2.5. L'intégration, la compréhension et l'adhésion des acteurs du processus de consolidation aux méthodes utilisées et initiées en phase d'adoption, ainsi que la participation active de leurs représentants dans les groupes de travail, seront favorisées pour qu'ils s'approprient le référentiel IAS/IFRS.</p> <p>P2.6. Les prestations des consultants devront tenir compte du contexte d'appropriation du référentiel IAS/IFRS.</p>
Adaptation	<p>Adaptation de l'outil au contexte d'utilisation conduisant à l'élaboration d'un référentiel interne par un collectif engagé dans un processus d'apprentissage.</p>	<p>Structure organisationnelle du projet de conversion</p>	<p>P3.1. L'appropriation du référentiel IAS/IFRS sera d'autant plus forte que la participation des futurs utilisateurs des normes représentera pour eux un moyen de s'intégrer (ou de rester intégré), de renforcer leur rôle professionnel ou d'améliorer leur image sociale.</p> <p>P3.2. Plus la visibilité finale des impacts concrets du référentiel IAS/IFRS sur le travail quotidien des futurs utilisateurs sera importante en phase d'adaptation, plus le degré d'appropriation des normes sera grand de la part des futurs utilisateurs.</p> <p>P3.3. L'appropriation sera dépendante du mode de pilotage choisi pour le projet.</p> <p>P3.4. L'appropriation sera fonction de la capacité des consultants ou experts à laisser une certaine marge de manœuvre aux participants à la démarche.</p> <p>P3.5. Le processus d'appropriation s'étendra au-delà des moments formellement prévus (réunions, groupes de travail, etc.).</p> <p>P3.6. Plus les utilisateurs intégreront, comprendront et adhéreront aux méthodes utilisées et initiées (analyse du système de consolidation existant et du système de consolidation cible), et y participeront activement, plus ils s'approprieront les outils, ce qui autorisera le passage à la phase d'acceptation.</p>

Phase	Définition	Acteur impliqué	Proposition
Période 2 : Mise en oeuvre du référentiel IAS/IFRS			
Acceptation	<p>Déploiement du processus de consolidation au sein de l'organisation en favorisant l'acceptation du référentiel IAS/IFRS par l'émergence d'un cadre de référence commun.</p> <p>Conduite d'activités et mise en place de mécanismes d'apprentissage pour assurer la légitimation interne de l'outil de gestion.</p>	<p>Acteurs du processus de consolidation</p>	<p>P4.1. Dans des contextes où les délais primeront sur la réalisation des objectifs d'appropriation du référentiel IAS/IFRS, la phase d'acceptation sera vouée à l'échec au sens appropriatif de l'outil.</p> <p>P4.2. La conduite d'activités-clés et la mise en œuvre de mécanismes d'apprentissage organisationnel s'imposeront pour que l'acceptation du référentiel IAS/IFRS soit socialement construite.</p> <p>P4.3. La mise en tension entre les compétences actuelles et les compétences latentes ou potentielles est nécessaire pour dépasser l'inertie organisationnelle.</p> <p>P4.4. La phase d'acceptation gagnera à s'appuyer sur l'activation d'une communauté de pratique qui, selon Dechamp <i>et al.</i> (2005, p. 67) sera un moteur de l'appropriation par les autres acteurs organisationnels.</p> <p>P4.5. La communauté de pratique élaborera par essais et erreurs le cadre de référence composé d'un ensemble de règles : des règles d'efficacité, des règles de coopération et d'autorité et des règles qui porteront sur la hiérarchie, la division du travail et l'organisation (Reynaud 1997, p. :81).</p> <p>P4.6. Le « sentiment de sécurité ontologique » (Giddens 1984) des acteurs pourra être amoindri par le changement social auquel peut correspondre le processus d'appropriation.</p>

Phase	Définition	Acteur impliqué	Proposition
Routinisation	<p>Ancrage du changement au niveau de l'activité quotidienne de l'entreprise.</p> <p>Emergence de routines organisationnelles :</p> <ul style="list-style-type: none"> • permettant aux individus de réagir automatiquement face aux changements et • induisant des réponses relativement constantes dans des situations similaires. 	<p>Acteurs du processus de consolidation</p>	<p>P5.1. Le cadre de référence est l'ensemble des règles constituant l'arrière plan des routines. Sa légitimité sera donc une condition indispensable pour l'entrée dans la phase de routinisation.</p> <p>P5.2. Le processus de routinisation pourra se solder par un échec si un affaiblissement des règles constituant le cadre de référence est important.</p> <p>P5.3. L'anomie sera étroitement liée à la régulation que Reynaud (1993) définit comme « La formation et le maintien des règles ». Une attention particulière aux différentes sources de régulation sera donc souhaitable : régulation de contrôle, régulation autonome et régulation conjointe.</p> <p>P5.4. L'importance de l'anomie pourra être évaluée, d'une part, au travers des difficultés rencontrées lors de la prise de décisions communes et, d'autre part, au travers du phénomène d'isolement des acteurs. La détection précoce d'un terrain favorable à l'installation d'une anomie « lourde » permettra d'éviter un état défavorable à la réalisation de l'appropriation du référentiel IAS/IFRS.</p>

Phase	Définition	Acteur impliqué	Proposition
Intégration	<p>Fin du processus d'appropriation avec une stabilisation de l'outil et des routines :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Contextualisation de l'outil de gestion au sens de David (1998, p. 54-55) ; • Institutionnalisation des pratiques de gestion procurant aux acteurs une sécurité ontologique, une autonomie de contrôle dans des routines prévisibles. 	Acteurs du processus de consolidation	<p>P6.1. Le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS pourra être marqué par la recherche de légitimité externe ayant des effets mitigés sur la légitimité interne et rendant difficile, voire impossible, l'entrée dans la phase d'intégration.</p> <p>P6.2. La maîtrise de l'outil de gestion ne rimera pas toujours avec appropriation. En effet, un acteur pourra réaliser des tâches avec l'outil, mais sans percevoir que cela présentera un intérêt pour lui, que cette compétence aura une valeur.</p> <p>P6.3. La phase d'intégration n'aura qu'une stabilité relative en raison de la potentialité de modification de l'outil de gestion tout au long de son existence (Mallet 2006), ainsi que des pratiques associées.</p> <p>P6.4. La phase d'intégration n'aura qu'une stabilité relative car le déséquilibre est une condition nécessaire pour envisager que l'organisation puisse évoluer.</p> <p>P6.5. Le management aura pour rôle d'empêcher le basculement dans la seule exploitation des routines institutionnalisées afin que l'organisation puisse évoluer.</p> <p>P6.6. Le management aura pour rôle de gérer les zones d'incertitude que préservent et contrôlent les acteurs. Par leurs fonctionnements complexes, les acteurs influencent le système de consolidation et affaiblissent son déterminisme.</p>

Tableau 23 : Synthèse des propositions à contextualiser pour les différentes phases du processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS

2.3. Sur le plan méthodologique

Sur le plan méthodologique, enfin, l'apport de nos travaux réside dans le choix d'un processus de recherche dynamique et récursif et d'une méthode qualitative. Il permet la compréhension en profondeur du monde social des acteurs impliqués dans le projet de conversion au référentiel IAS/IFRS et dans le processus de consolidation pour saisir la logique, les arrangements, les règles implicites et explicites du contexte de l'étude (Snape et Spencer 2003, Miles et Huberman 2003). Les deux études de cas longitudinales conduites dans notre recherche nous ont permis de répondre à notre problématique de recherche émergente et à notre volonté d'augmenter la validité de nos travaux.

Nous avons tenté de mettre en lumière la richesse des connaissances produites par notre étude, tout en soulignant les difficultés rencontrées et liées à l'accès aux acteurs des deux groupes internationaux et à la collecte d'informations et de documents confidentiels. Malgré ces difficultés méthodologiques, nous avons pu obtenir des matériaux riches ayant permis d'appréhender ce que Humphrey et Lee (2004) qualifient de « la vie réelle », de la pratique, ou encore « ce qui se joue dans les coulisses » (*a behind-the-scenes view*) des organisations. Ces difficultés nous ont conduit à mobiliser des outils empruntés à des travaux déjà menés dans le domaine ou dans des domaines connexes et à les adapter au contexte de notre étude. Tel a été le cas des matrices RACI et RASCI. Ainsi, un des apports de notre recherche est de fournir aux praticiens et aux chercheurs un nouvel outil d'observation des pratiques lors de l'appropriation du référentiel IAS/IFRS.

La prudence doit cependant présider à l'interprétation et à l'appréciation de nos conclusions et de nos apports, compte tenu des difficultés et des limites de l'étude. En effet, la durée de nos observations n'a pas été suffisante pour étudier en profondeur l'institutionnalisation des pratiques au sein des organisations. La temporalité du phénomène observé est « décalée par rapport aux usages en sciences de gestion, où la durée de fréquentation des terrains est bien moindre. Certains chercheurs, comme Alain Charles Martinet, ont encouragé depuis longtemps des recherches nécessitant une immersion de longue durée sur un terrain. Comme il l'exprime, le terrain doit constituer le point de départ et le point d'arrivée des recherches en gestion (Martinet 2000) » (Geslin et Lièvre 2006, p. 245).

3. Les limites de la recherche

Nous venons de présenter les apports de notre recherche tout en indiquant les précautions à prendre quant à l'utilisation des descriptions et suggestions émises. Nous allons, à présent, nous attacher à présenter les limites de notre recherche. Elles sont de plusieurs ordres :

- Les limites tiennent tout d'abord aux frontières entre la recherche et le monde de l'entreprise. En effet, en s'appuyant sur les pratiques des acteurs des organisations pour comprendre comment le référentiel IAS/IFRS s'inscrit dans l'épaisseur sociale, il convient de s'interroger selon Rouleau *et al.* (2007, 15-24) sur les manières de faire de la recherche. En effet, une perspective de la pratique implique une proximité plus grande avec les personnes qui se prêtent volontiers au jeu de la recherche. Cette plus grande proximité implique en retour de repenser les critères de validité de la recherche et d'éviter les dangers de la recherche en portant les deux chapeaux ;
- Les limites sont également liées au nombre de cas retenus : pour pallier les difficultés rencontrées, mais aussi pour respecter l'équilibre entre les objectifs de la recherche, la saturation théorique et la faisabilité en termes de durée, nous nous sommes orientés vers deux études de cas. Elles ont été suffisantes pour décrire le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS, mais le système de propositions aurait gagné à être éprouvé dans d'autres contextes pour renforcer sa validité ;
- Elles découlent ensuite de la méthode de recueil des données : les données obtenues par l'administration du questionnaire sont en effet auto-rapportées et souvent de l'ordre de la perception. Bien que ce genre d'étude soit très légitime et courant, bien que toutes les enquêtes aient été menées par la même personne, ce qui limite les biais perceptifs, et bien que les acteurs des différents services aient été interrogés à des fins de validation, des risques de décalage entre « la réalité » et « la perception de cette réalité » persistent ;
- Les limites résultent également de l'analyse des données et de l'interprétation des résultats qui porte beaucoup sur l'intuition et la probité du chercheur ;
- Elles relèvent également de nos choix théoriques qui ne parviennent pas à expliquer les phénomènes pluridimensionnels observés et nous ont contraint de

faire des emprunts ponctuels à d'autres champs théoriques sans en faire la revue de littérature ;

- En outre, et pour des raisons de praticabilité, les facteurs de contingence susceptibles d'influencer les pratiques comptables des groupes n'ont pu être pris en compte de manière exhaustive : ainsi les aspects psychologiques de la personnalité du manager, l'incertitude attachée à l'environnement, ou encore l'influence d'une culture ou de l'histoire de l'entreprise, n'ont pas été retenus dans notre analyse ;
- Enfin, la recherche ne nous éclaire pas sur la nature de la relation entre les pratiques comptables des responsables de la consolidation et l'efficacité de l'organisation. Mais, compte tenu des réelles difficultés de définition et de mesure de l'efficacité, ce problème constitue à lui seul un autre sujet d'étude.

Au total, ces limites indiquent clairement quelques directions de prolongements pour notre recherche.

4. Des perspectives pour la recherche

L'analyse des résultats de notre étude suggère divers approfondissements et élargissements de sa problématique de base et souligne la nécessité de multiplier les contextes d'études. Ces prolongements devraient permettre d'enrichir les représentations et les explications amorcées dans ce travail doctoral pour mieux comprendre le processus d'appropriation d'un outil de gestion.

Un approfondissement de la connaissance sur les pratiques comptables des groupes internationaux constitue un prolongement direct de notre thèse. Des perspectives semblent ouvertes autour :

- du tissu culturel tel que défini par Autissier et Moutot (2003, p. 105-107) et présenté dans le chapitre quatre. En effet, l'intégration de l'ensemble des éléments constitutifs du tissu culturel (routines, rites, mythes, symboles, structures de pouvoir, structures organisationnelles, systèmes de contrôle) dans l'étude du processus d'appropriation pourrait constituer un prolongement intéressant de notre étude dans « une forme d'invisible social ». Elle permettrait un enrichissement de nos propositions, par la suggestion de pratiques de conduite du changement induit par l'adoption de l'outil de gestion, définies en fonction du contexte social dans

lequel se produit le changement ;

- de l'évolution de l'appropriation des différents types d'acteurs impliqués dans le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS. A partir des travaux de Bareil *et al.* (2001), de Carton *et al.* (2005) sur l'appropriation des différents acteurs d'un projet et de nos observations durant les deux études de cas menées dans les groupes A et B, différents types de trajectoire d'appropriation pourraient être mis en évidence et testées ensuite par la conduite de travaux de recherche complémentaires ;
- des secteurs d'activité des firmes où des positions de place guident l'interprétation et l'application de certaines normes et où des comportements isomorphiques sont adoptés ;
- de la taille des groupes et de la logique de gestion des opérations de consolidation qui privilégient soit la centralisation des opérations au siège du groupe, soit la délégation d'une partie des travaux de consolidation auprès des filiales).

Des perspectives d'approfondissement de notre recherche sont également envisageables en dehors du thème du référentiel IAS/IFRS pour tester le processus d'appropriation en faisant référence à un autre outil de gestion afin d'étudier les possibilités de généralisation du processus proposé et des phases le constituant ainsi que pour tester la validité de notre système de propositions.

Par ailleurs, dans le prolongement de nos travaux, il serait également intéressant, par une immersion plus approfondie et plus longue au sein des terrains de recherche, de cerner plus finement les pratiques des acteurs et d'ainsi étudier les « ré-appropriations » de l'outil de gestion. Cette étude pourrait conduire à un enrichissement de notre modèle.

Pour finir, nous voulons en conclusion pointer des pistes de développement qui sont nées de notre début d'exploration des travaux sur la quête de légitimité par les approches néo-institutionnalistes d'inspiration sociologique ainsi que par des approches multidimensionnelles avec la théorie de la structuration de Giddens. Il s'agit de pistes de réflexion à même d'engager un dialogue sous l'angle de la recherche de légitimité par les organisations, tant externe qu'interne, lors de l'institutionnalisation des pratiques induites par l'appropriation du référentiel IAS/IFRS.

REFERENCES BIBLIOGRAPHIQUES

- Abdallah, C. (2007). Production et appropriation du discours stratégique dans une organisation artistique. *Revue Française de Gestion*, n° 174 : 60-76.
- Abric, J.C. (1994). *Pratiques sociales et représentations*. Paris Psychologie sociale, PUF.
- Aggeri, F., Hatchuel, A. (1997). Les instruments de l'apprentissage. Construction et diffusion d'une expertise recyclage dans la conception automobile. In *Du monde d'existence des outils de gestion* (Eds, Moisdon J.C.). Séli Arslan : 217-247.
- Akrich, M., Callon, M., Latour, B. (1988). A quoi tient le succès des innovations ? *Annales des Mines*, juin : 4-17.
- Akrich, M., Callon, M., Latour, B. (2006). *Sociologie de la traduction : Textes fondateurs*. Presses de l'Ecole des Mines.
- Alcouffe. S., Berland. N., Levant. Y. (2003). Les facteurs de diffusion des innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion: une étude comparative. *Comptabilité Contrôle Audit*, Mai : 7-26.
- Alexander, A. (1999). *A benchmark for the adequacy of published financial statements*, *Accounting and Business Research*, 29 (summer) : 239-253.
- Allard-Poesi, F., Maréchal, C. (1999). Construction de l'objet de recherche. In *Méthodes de recherche en management* (Eds, Thiétart, R.A.). 2^{ème} édition, Paris Dunod : 34-56.
- Alter, N. (2000). *L'innovation ordinaire*, Paris PUF Sociologies.
- Amabile, T.M. (1988). A model of creativity and innovation in organizations. *Research in Organizational Behavior*. vol. 10, JAY Press : 123-167.
- Amblard, M. (2002). *Comptabilité et conventions*. Paris L'Harmattan.
- AMF. (2003). Recommandations pratiques concernant l'information à fournir pendant la période de transition 2003-2005.
- AMF. (2004). Études de l'information fournie par les sociétés du CAC40 sur les engagements de retraites et assimilés.
- Arena, R., Ngomaï. S., Rochhia, S., Chiavelli, A., Rouby, E., Solle, G., Thomas, C. (2000). Nouvelles formes organisationnelles : du contrôle aux processus auto-organisés. Travaux de recherche ERAM (Evolutionnisme, Ressources, Auto-organisation, & Management).

- Arena, L., Solle, G. (2008). Apprentissage organisationnel et contrôle de gestion : une lecture possible de l'ABC/ABM ?. *Comptabilité – Contrôle – Audit*. Numéro thématique : 67-86.
- Argyris, C. (1995). *Savoir pour agir. Surmonter les obstacles à l'apprentissage organisationnel*. Paris InterEditions.
- Argyris, C. (2000). *Savoir pour agir*. traduit par Loudière, G. Paris Dunod.
- Argyris, C., Schön, D.A. (1978). *Organizational Learning: A Theory of Action Perspective*. Addison-Wesley Publishers, Reading UK.
- Argyris, C., Schön, D.A. (2002). *Apprentissage organisationnel. Théorie, méthode, pratique*. Paris De Boeck Université.
- Ashby, W.R. (1956). *An Introduction to Cybernetics*. Londres : Chapman and Hall.
- Asquin, A. (1999). *Une réflexion sur les principes morphogénétiques des organisations : le mis en œuvre d'un modèle de structuration dissipative des organisations*. Actes de la conférence de l'AIMS.
- Aubert, N., De Gaulejac, V. (1991). *Le coût de l'excellence*. Paris Seuil.
- Auger, P. (2008). *Manager des situations complexes*. Paris Dunod.
- Autissier, D., Wacheux, F. (2000). Structuration et management des organisations □ Gestion de l'action et du changement dans les entreprises : 19.
- Autissier, D., Moutot, J.M., (2003). *Pratiques de la conduite du changement*. Paris Dunod : 24-25.
- Babeau, O., Chanlat, J.F., (2008). La transgression, une dimension oubliée de l'organisation. *Revue Française de Gestion*, n° 183 : 201-219.
- Bansal, P., Clelland, I. (2004). Talking trash : legitimacy, impression management and unsystematic risk in the context of the natural environment. *Academy of Management Journal*, vol. 47, n° 1 : 93-103.
- Bardini, T. (1996). Changement et réseaux socio-techniques : De l'inscription à l'affordance. *Réseaux* : 126-155.
- Barneto, P. (2005). *Normes IAS/IFRS. Application aux états financiers*. Paris Dunod.
- Bassetti, A.L., Groff, A. (2006). *Le guide du changement en entreprise – 8 clés pour réussir en toute sécurité*. La Plaine Saint-Denis AFNOR : 48-50.
- Bateson, G. (1977). *Vers une écologie de l'esprit*. Tome 1, Paris Edition du Seuil : 256.

- Baumard, P., Ibert, J. (2003). Quelles approches avec quelles données ? . In *Méthodes de recherche en management* (Eds, Thiétart, R.A.). 2^{ème} édition, Paris Dunod : 82-103.
- Bec, J., Granier, F., Singéry, J. (2007). *La facilitation des changements organisationnels – Méthodes, outils et modèles*. Paris L'Harmattan.
- Bensedrine, J., Demil, B. (1998). L'approche néo-institutionnelle des organisations. In *Repenser la stratégie : fondements et perspectives*. (Eds, Laroche, Nioche). Paris: Ed. Vuibert : 85-110.
- Benyakhlef, M., Poquelin, J.B., Gueguen, T., Lemoigne, P. et Zelazny, G. (2003). Impact des normes comptables internationales sur la comptabilité française, *Tertiaire*, n° 108-109 : 49-54.
- Bergadaà, M., Nyeck, S. (1992). *Recherche en marketing : Un état des controverses*. Recherche et Applications en Marketing, VII (3) : 23-44.
- Berger, T., Luckman, P. (1966). *The social construction of reality*. New York doubleday.
- Berger, T., Luckman, P. (1969). *La Construction sociale de la réalité*. Paris Armand Colin.
- Bernoux, P. (1999). *Sociologie des entreprises*. Paris Seuil, Collection Point.
- Bertholom, D. (2001). Vers une théorie évolutionniste de la firme. *Tertiaire*, n°95 / Janvier-Février : 39-45.
- Beverini-Beau, C. (2005). *Décision comptable et jeux d'acteurs*. Doctorat en sciences de gestion, Université du Sud-Toulon-Var.
- Bianchi, J., Kouloumdjian, M.F. (1986). Le concept d'appropriation In *L'espace social de la communication* (Eds, Laulan, A.-M.). Paris Retz/CNRS.
- Blanchet, A., Gotman, A. (2001). *L'enquête et ses méthodes : l'entretien*. Paris Nathan.
- Bollecker, M., AZAN, W. (2009). L'importation de cadres théoriques dans la recherche en contrôle. *Comptabilité – Contrôle – Audit*. Tome 15, vol. 2 : 61-86.
- Bourgeois, C. (2006). *Les déterminants de l'adoption par l'entreprise d'un instrument de management à la mode*. Actes de la conférence de l'AIMS 2006, Annecy.
- Bréchet, J.P., (2008). Le regard de la théorie de la régulation sociale de Jean-Daniel Reynaud. *Revue Française de Gestion*, n° 184 : p. 13-34.
- Brewer, P.C. (1996). *A Case Study of An Activity-Based Cost Management System – Implementation at Harris SemiConductor*. Working Paper, August, Miami University.

- Buisson, M.L. (2006). Diffusion et appropriation des outils de gestion : l'apport de la théorie néo-institutionnelle. In *L'appropriation des outils de gestion vers de nouvelles perspectives théoriques ?* (Eds, Grimand, A.). Publications de l'Université de Saint-Etienne : 157-173.
- Burchell, S., Clubb, C., Hopwood, A., Hugues, J. (1980). The Roles of Accounting in Organizations and Society. *Accounting, Organizations and Society* : 5-27.
- Burgess, R.G. (1982). Keeping field notes. In *Field research: A sourcebook and field manual* (Eds, Burgess, R.G.). London : Allen et Unwin.
- Burrell, G., Morgan, G. (1979). *Sociological Paradigm and Organizational Analysis*, London, Heinemann.
- Callon, M. (1986). Eléments pour une sociologie de la traduction. La domestication des coquilles Saint-Jacques et des marins-pêcheurs dans la baie de Saint-Brieuc. *L'année sociologique*, vol.36 :169-208.
- Capron, M. (2005). Les enjeux de la mise en œuvre des normes comptables internationales. In *Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier* (Eds, Capron, M.). Paris La Découverte : 5-26.
- Capron, M., Chiapello, E. (2005). Les transformations institutionnelles : l'Europe recule, l'IASB s'impose. In *Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier* (Eds, Capron, M.). Paris La Découverte : 49-87.
- Carpenter, V., Feroz, E. (2001). Institutional theory and accounting rule choice : an analysis of four US state governments decisions to adopt generally accepted accounting principles. *Accounting, Organizations, and Society*, Vol.26, n°7-8 : 565-596.
- Carton, S., De Vaujany, F.X., Perez, M., Romeyer, C. (2005). Des dynamiques institutionnelles aux dynamiques micro-sociales : réflexions sur l'appropriation des objets de gestion informatisés. In *De la conception à l'usage* (Eds, De Vaujany, F.X.). Paris Ems Management & Société : 81-113.
- Casta, J.F., Colasse, B. (2001). *Juste valeur : enjeux techniques et politiques*. Paris Economica.
- Cazes-Milano, P., Mazars-Chapelon, A. (2000). *Techniques et outils de gestion*. Cahier de recherche n°281, Centre de recherche DMSP (Dauphine Marketing Stratégie Prospective) : 6.

- Chalayer, S., Perez, M., Teyssier, Ch. (2005). L'appropriation des outils comptables et financiers dans les PME In *De la conception à l'usage* (Eds, De Vaujany, F.X.). Paris Ems Management & Société : 115-146.
- Charreire, S. (2003). Les rites de la migration et de la légitimation des savoirs dans l'apprentissage organisationnel : Etudes de cas. *Finance-Contrôle-Stratégie*. vol. 6, n° 2 : 115-153.
- Chiapello, E. (2005). Transformation des conventions comptables, transformation de la représentation de l'entreprise. In *Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier* (Eds, Capron, M.). Paris La Découverte : 121-150.
- Chua, W. (1995). Experts, networks and inscription in the fabrication of accounting image: a story of the representation of three public hospitals. *Accounting, Organization and Society*, 20 (2-3) : 111-145.
- Chvidchenko, H., Chevalier, J. (1994). *Conduite et gestion de projet*. Toulouse Cepaduès Editions.
- Cohen, W., Klepper, S. (1991). Firm size versus diversity in the achievement of technological advance. In *Innovation and technological change. An international comparison* (Eds, Audretsch, Z., Ann Arbor, D.). The University of Michigan Press : 183-203.
- Colasse, B. (2003). *Comptabilité générale (PCG 1999, IAS et Enron)*. 8^{ème} édition, Paris Economica : 47-48.
- Colasse, B. (2004). *Harmonisation comptable internationale. De la résistible ascension de l'IASC/IASB*. *Gérer et comprendre*, n° 75, mars : 30-40.
- Colasse, B. (2005). La régulation comptable entre public et privé. In *Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier* (Eds, Capron, M.). Paris La Découverte : 27-48.
- Colasse, B. (2009). *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit*. 2^{ème} Edition. Paris Economica.
- Combes, M., Lethielleux, L. (2008). Comment prédire et expliquer l'échec des changements organisationnels. *Revue Française de Gestion*, n° 188-189 : 325-339.
- Commission des Communautés européennes. (2003). *Observations concernant certains articles du règlement (CE) n°1606/2002 du Parlement européen et du Conseil, du 19 juillet 2002, sur l'application des normes comptables internationales ainsi que la quatrième directive (78/660/CEE) du Conseil, du 25 juillet 1978, et la septième*

- directive (83/349/CEE) du Conseil, du 13 juin 1983, sur la comptabilité* ». Bruxelles : 18-38.
- Cooper, D., Robson, K., (2006). Accounting, professions and regulation: Locating the sites of professionalization. *Accounting organizations and society*, Vol.31, n°4-5 : 415-444.
- Cormier, D., Lapointe-Antunes, P., Magnan, M. (2007). Le référentiel IFRS : nous dirigeons-nous vers une comptabilité au-delà du réel ?, *Revue Comptabilité □ Contrôle □ Audit*. Numéro thématique. Décembre : 43-56.
- Couleau-Dupont, A. (2005). *Etude des changements organisationnels induits par l'adaptation du système d'information au référentiel IFRS*. Mémoire de master recherche en sciences de gestion, Université de Nice-Sophia Antipolis.
- Couleau-Dupont, A, Demaria., S (2009). *Le processus de changement comptable normatif : Une analyse des pratiques organisationnelles*. 30^e congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Strasbourg.
- Crozier, M., Friedberg, E. (1977). *L'acteur et le système*. Paris Edition Le Seuil.
- Cyert, R.M., March, J.G. (1963). *A behavioral theory of the firm*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall.
- Danjou, P. (2003). Réflexions à propos de la juste valeur : l'ambition des comptables n'est elle pas démesurée ?. *Revue d'économie financière*, n° 71, février.
- David, A. (1995). *RATP La métamorphose*. Paris InterEditions.
- David, A. (1996). *Structure et dynamique des innovations managériales*. Cahier du Centre de Gestion Scientifique, Ecole des Mines de Paris, n° 12, juillet.
- David, A. (1998). Outils de gestion et dynamique du changement. *Revue Française de Gestion*, septembre-octobre : 44-59.
- David, A. (2003). *Questions de recherche autour des outils de gestion*. Journée Compétence et Apprentissage.
- David, A., Hatchuel, A., Laufer, R. (2008). *Les nouvelles fondations des sciences de gestion*. 2^{ème} édition : 4.
- Davis, F. (1989). *Perceived usefulness, perceived ease of use, and user acceptance of information technology*. *MIS Quarterly* : 319-340.
- De Certeau, M. (1980). *L'invention du quotidien, les Arts de faire*. Paris Gallimard.

- Dechamp, G., Goy, H., Grimand, A., Lévy, T., De Vaujany, F.X. (2005). Gestion stratégique et perspective appropriative : comparaison des modes endogènes et exogènes. In *De la conception à l'usage* (Eds, De Vaujany, F.X.). Paris Ems Management & Société : 35-79.
- Deegan, C. (2002). The legitimizing effect of social and environmental disclosures □ a theoretical foundation. *Accounting, auditing and accountability journal*, vol. 15, n°3 : 282-311.
- De Geuser, F., Fiol, M. (2002). *La déformation continue des managers*. VIth World Congress de l'IFSAM, Brisbane, 9-13 juillet.
- Dejean, F., Saboly, M. (2006). La profession comptable française : entre mimétisme et rivalité? *Cahiers de recherche du CRG-Toulouse*, n° 175, juillet.
- Deloitte (2004). First time adoption : a guide to IFRS 1.
- Demaria, S. (2008). *Les choix d'options comptables lors de la première application des normes IAS/IFRS : Observation et compréhension des choix effectués par les groupes français*. Doctorat en sciences de gestion, Université de Nice-Sophia Antipolis.
- Desclés, J.P. (2000). Schèmes, notions, prédicats et termes. Texte non publié, Université Paris, Sorbonne.
- Detchessahar, M. et Journé, B. (2007). Une approche narrative des outils de gestion. *Revue Française de Gestion*, n° 174 : 77-92.
- De Vaujany, F.X. (2005). De la pertinence d'une réflexion sur le management de l'appropriation des objets et outils de gestion In *De la conception à l'usage* (Eds, De Vaujany, F.X.). Paris Ems Management & Société : 19-34.
- Dewey, J. (1938). *Logique : la théorie de l'enquête*. Paris PUF.
- Dick, W., Missonier-Piera, F. (2007). Les innovations imposées par les IFRS : ce que le nouveau référentiel a changé. In *L'art de l'innovation* (Eds, Mottis, N.). Paris L'Harmattan.
- Dimaggio, P., Powell, W. (1983). The iron cage revisited : institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American sociological review*, vol.48, n°2 : 147-160.
- Dimaggio, P., Powell, W. (1991). *The New Institutionalism in Organizational Analysis*. University of Chicago Press.
- Durand, R. (2006). Créativité organisationnelle. *Revue Française de Gestion*, n° 161 : 91-94.

- Dutton, J.E., Duncan, R.B. (1987). The creation of momentum for change through the process of strategic issue diagnosis. *Strategic management Journal*, Vol.8, n° 3 : 279-295.
- Eby, L.T., Adams, D.M., Russell, J.E., Gaby, S.H. (2000). Perceptions of organizational readiness for change: Factors related to employees' reactions to the implementation of teambased selling. *Human relations*, Vol. 53, n° 3 : 419-442.
- Eisenhardt, K.M. (1989). Building Theories from Case Study Research. *Academy of Management Review*, vol. 14, n° 4 : 532-550.
- Engel, F., Kletz, F., Moisdon J.C. (1997). L'instrument multiprise ou « les matamorphoses des ICR ». In *Du mode d'existence des outils de gestion, Les instruments de gestion à l'épreuve de l'organisation*. (Eds, Moisdon, C.). Séli Arslam :114-133.
- Engeström, (1987). Learning by expanding : an activity-theoretical approach to developmental research. Helsinki : Orienta Konsultit.
- Ernst & Young. (2006). *Observations on the implementation of IFRS*.
- Ezzamel, M., Simon, L., Willmott, H. (1997). Accounting for management and managing accounting: Reflections on recent changes in the UK. *Journal of Management Studies*, May, Vol. 34, issue 3 : 439-464.
- Fabi, B., Martin, Y., Valois, P. (1999). Favoriser l'engagement organisationnel des personnes oeuvrant dans des organisations en transformation. Quelques pistes de gestion prometteuses. *Gestion*, Vol. 24, n° 3 :102-113.
- Favereau, O. (1989). Marchés internes, marchés externes. *Revue économique*, n° 2.
- Favereau, O. (1994). Règle, organisation et apprentissage collectif : un paradigme non standard pour trois théories orthodoxes. In *L'analyse économique des conventions*. Paris, PUF : 113-137.
- Feldman, M.S. (1995). *Strategies for interpreting qualitative data*. Thousands Oaks, Sage.
- Feldman, M.S. (2000). Organizational routines as a source of continuous change. *Organization Science*, vol 11 n° 6 : 611-629.
- Fiol, C.M., Lyles, M.A. (1985). Organizational learning. *The Academy of Management Review*, vol. 10, n° 4 : 803-813.
- Flichy, P. (2003). *Technologies, imaginaires, pratiques*. Working Paper, CNRS.
- Floyd, S-W., Wooldridge, B. (1990). The strategy process, middle management involvement, and organizational performance. *Strategic Management Journal*, Vol. 11, n° 3 : 231-241.

- Floyd, S-W., Wooldridge, B. (1997). Middle management's strategic influence and organizational performance, *Journal of Management Studies*, Vol. 34, n° 3 : 465-485.
- Friedberg, E. (1993). *Le pouvoir et la règle. Dynamiques de l'action organisée*. Paris Edition Le Seuil.
- Gavard-Perret , M.L., Gotteland, D., Haon, Ch., Jolibert, A. (2008). *Méthodologie de la recherche – Réussir son mémoire ou sa these en sciences de gestion*. Paris Pearson Education : 75.
- Gavetti, G., Levinthal, D. (2000). Looking Forward and Looking Backward : Cognitive and Experimental Search. *Administrative Science Quarterly*, vol. 45 : 113-137.
- Genelot, D. (1992). *Manager la complexité. Réflexions à l'usage des dirigeants*. INSEP Editions.
- Gersick, C.J.G. (1991). Revolutionary change theories : A multilevel exploration of the punctuated equilibrium paradigm. *Academy of management review*, Vol. 16, n° 1 : 10-36.
- Gersick, C.J.G. (1994). Pacing strategic change : the case of a new venture. *Academy of management review*. Vol. 37, n° 1 : 9-45.
- Geslin, Ph., Lièvre, P. (2006). Anthropotechnologie et sciences de gestion : les possibilités d'un dialogue sur les modes sociaux d'appropriation des objets techniques. In *L'appropriation des outils de gestion vers de nouvelles perspectives théoriques ?* (Eds, Grimand, A.). Publications de l'Université de Saint-Etienne : 239-247.
- Giard, V., Midler, C. (1993). *Pilotages de projet et entreprises*. Paris Economica.
- Giddens, A. (1984 - 1987). *La constitution de la société*. Paris PUF.
- Gilbert, P. (1998). *L'instrumentation de gestion. La technologie de gestion science humaine ?* Paris Economica.
- Gilbert, P. (2002). *(N)TIC et Changement organisationnel*. [<http://panoramix.univ-paris1.fr/GREGOR/>].
- Giordano, Y. (2003). Les spécificités des recherches qualitatives. In *Construire un projet de Recherche : Une perspective qualitative* (Eds, Giordano, Y.). Colombelles : Editions Management et Société, Chapitre 1 : 12-39.
- Giordano-Spring, S., Rivière-Giordano, G. (2008). Reporting sociétal et IFRS : quelle cohérence ? *Revue Française de Gestion*, n° 186 : 19-34.

- Giroux, N. (1993). L'étude de cas. In *Construire un projet de Recherche : Une perspective qualitative* (Eds, Giordano, Y.). Colombelles : Editions Management et Société, Chapitre 2 : 41-84.
- Godowski, Ch. (2001). *La dynamique d'assimilation des innovations managériales. Le cas des approches par activités dans la banque*. Doctorat en sciences de gestion, Université d'Aix-Marseille III.
- Godowski, Ch. (2004). *L'assimilation de la méthode RAROC en milieu bancaire*, communication au CERMAT.
- Gomez, P.Y. (1997). Économie des conventions et sciences de gestion. In *Encyclopédie de gestion* : 1059-1072.
- Grasset, A., Schweyer, B., Haurat A. (1996). Modélisation de la gestion de projet pour la conception des systèmes d'information et de décision. In *Projectique, à la recherche du sens perdu*. Paris Economica.
- Grimand, A. (2006). L'appropriation des outils de gestion, entre rationalité instrumentale et construction du sens. In *L'appropriation des outils de gestion vers de nouvelles perspectives théoriques ?* (Eds, Grimand, A.). Publications de l'Université de Saint-Etienne : 13-27.
- Gummesson, E. (2000). *Qualitative Methods in Management Research*. Thousand Oaks, 2nd edition, CA, Sage.
- Hage, J. (1980). *Theories of Organizations*. Wiley.
- Hatchuel, A. (1994). *Apprentissage collectif et activité de conception*. *Revue Française de Gestion*, juin-juillet-août : 109-120.
- Hatchuel, A., Molet, H. (1986). Rational Modelling in understanding and aiding human decision-making : about two case-studies. *European Journal of Operational research*, 24 : 178-186.
- Hatchuel, A., Weil, B. (1992). *L'expert et le système*. Paris Economica.
- Hersey, P., Blanchard, K. (1972). *Management of organizational behaviour*. Prentice Hall
- Hlady-Rispal, M. (2002). *La méthode des cas : application à la recherche en gestion*. Bruxelles De Boeck Université.
- Hoarau, Ch. (2007). *Gestion de l'information comptable par les dirigeants : les principes sont-ils plus dissuasifs que les règles ?* Actes du colloque international sur Les IFRS et

- leurs conséquences sur l'analyse et la gestion financières, GREG-CRC, Paris, 14 septembre.
- Hoarau, Ch., Teller, R. (2007). IFRS: les normes comptables du nouvel ordre économique global ? Comptabilité □ Contrôle □ Audit / Numéro thématique : 3-20.
- Hoogendoorn, M. (2006). International accounting regulation and IFRS, implementation in Europe and beyond- experiences with first time adoption in Europe. *Accounting in Europe*, Vol.3, n°1 :23-26.
- Hopwood, A.G. (1990). Accounting and Organisation Change. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 3, n°1 :7-17.
- Houze, E. (2001). *L'appropriation d'une technologie de l'information et de la communication par un groupe distant*. Doctorat en sciences de l'information et de la communication, Montpellier : Université de Montpellier 2.
- Humphrey, C., Lee, B. (2004). *The real life guide to accounting research: a behind-the-scene view of using qualitative research methods*. Elsevier Ltd.
- Hutchins, E. (1995). *Cognition in the wild*. Cambridge : MA: MIT Press.
- Hybels, R.C. (1995). On legitimacy, legitimation and organizations : a critical review and integrative théoretical model. *Academy of Management*, Mississippi state : 241-250.
- Ingham, M., Mothe, C. (1994). *Apprentissage organisationnel et coopération en R&D*. Actes de la conférence de l'AIMS, Montréal.
- Jodelet, D. (1989). Les représentations sociales. In *Sociologie d'aujourd'hui*. Paris PUF : p. 188.
- Johnson, G., Scholes, K., Writtigton, R., Frery, F. (2005). *Stratégie*. Edition Pearson Education.
- Jouët, J. (2000). Retour critique sur la sociologie des usages. *Réseaux*, n° 100.
- Jouët, J., Sfez, L. (1993). Usages et pratiques des nouveaux outils de communication. In *Dictionnaire critique de la communication* (Eds, Sfez, L.). Paris PUF.
- Kanter, R.M., Stein B.A., Jick T.D. (1992). *The Challenge of Organizational Change*. New York, USA : Free Press.
- Kelman, H.C. (2001). Reflections on social and psychological processes of legitimization and delegitimization. In *The psychology of legitimacy. Emerging perspectives on ideology, justice and intergroup relations*. (Eds, Jost, J.T., Major, B.). Cambridge University Press : 54-73.

- Kimberly, J.R. (1981). Managerial innovation. In Handbook of organizational design (Eds, Nystrom, P.C., Starbuck, W.H.). Oxford : Oxford University Press, 84-104.
- Koenig, G. (1993). Production de la connaissance et constitution des pratiques organisationnelles. *Revue de Gestion des Ressources Humaines*, novembre (9) : 4-17.
- KPMG-Cartesis. (2005). Observatoire IFRS.
- Kremen-Bolton, M. (1993). Imitation Versus Innovation: Lessons to be Learned from the Japanese. *Organisational Dynamics*, Winter : 30-45.
- Lafontaine, J.Ph. (2003). Les techniques de comptabilité environnementale, entre innovations comptables et innovations managériales. *Comptabilité - Contrôle – Audit*, Numéro spécial, mai 2003 : 111-127.
- Latour, B. (1989). *La science en action*. Paris Editions La découverte.
- Latour, B. (1992). *Aramis ou l'amour des techniques*. Paris Editions La découverte.
- Latour, B. (1993). *La clef de Berlin et autres leçons d'un amateur de sciences*. Paris Editions La découverte.
- Latour, B., Woolgar, S. (1996). *La vie de laboratoire*. Paris La Découverte.
- Latiri Dardour, I., (2006). *Pilotage du changement organisationnel et recherche intervention en univers hostile. D'un modèle à phases à un modèle à options, sur le cas de la joint venture SGHQ en Chine*. Doctorat en sciences de gestion, Paris : Ecole des Mines.
- Lau, C., Woodman, R-W. (1995). Understanding organizational change: a schematic perspective. *Academy of Management Journal*, Vol. 38, n° 2 : 537-554.
- Laulan, A.M. (1984). Assumer le paradoxe. Inforcom 84, 4^{ème} congrès national des Sciences de l'Information et de la Communication.
- Law, J. (1986). *Power, Action and Belief*. London : Routledge and Kegan Paul.
- Le Manh, A., Maillet-Baudriet, C. (2007). *Les normes comptables internationales IAS-IFRS*. 5^{ème} édition, Vannes Foucher.
- Lemarchand, Y., Le Roy, F. (2000). L'introduction de la comptabilité analytique en France : de l'institutionnalisation d'une pratique de gestion. *Finance Contrôle Stratégie*, Vol. 3, n° 4, décembre : 83 □ 111.
- Le Masson, P., Weil, B., Hatchuel, A. (2006). *Les processus d'innovation : conception innovante et croissance des entreprises*. Paris Lavoisier.
- Leroy, F. (1998). Apprentissage organisationnel et stratégique. In *Repenser la stratégie : fondements et perspectives*. (Eds, Laroche, H., Nioche, J.P.). Paris Vuibert.

- Levesque, L. (2006). FRS 2005 : premières expériences des « petites entreprises » cotées. *SIC*, vol. Avril, n°241 : 18-19.
- Levitt, B., March, J.G. (1988). Organizational Learning. *Annual Review of Sociology*, 14 : 319-339.
- Lewin, K. (1947). The channels of group life, social planning and action research. *Human Relations*, n° 1 : 143-153.
- Lewin, K. (1951). *Field Theory in Social Science*. NY: Harper and Row.
- Lorino, P. (1995). *Comptes et récits de la performance*. les Editions de l'Organisation.
- Lorino, P. (2002). *Vers une théorie pragmatique et sémiotique des outils appliquée aux instruments de gestion*. Working paper ESSEC, DR-02015.
- Louart, P. (2002). *Le coaching, son intérêt, ses méthodes*. Les cahiers de recherche CLAREE, IAE-USTL, Lille : 26.
- Magakian, J.L. (2006). La créativité à la croisée de trois démarches : fonctionnalisme, enactment, poétique. *Revue Française de Gestion*, n° 161 : 155-167.
- Mallet, C. (2006). *Innovation et mesure de l'appropriation des outils de gestion : proposition d'une démarche de construction d'un tableau de bord*. Acte de colloque « En route vers Lisbonne », 9 et 10 novembre.
- Mallet, C., Rousseau, A. (2005). *Appropriation d'un groupware : apprentissage individuel et performance collective*. Actes du colloque Apprentissage et performance organisationnelle (PESOR), Sceaux.
- Mangenot, M. (2005). Philosophie, origines, objectifs des normes comptables. In *Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier* (Eds, Capron, M.). Paris La Découverte : 151-181.
- Marchal, S., Boukari, M., Cayssial, J. L., (2007). *L'impact des normes IFRS sur les données comptables des groupes français cotés*. Bulletin de la banque de France, Vol.163 : 27-43.
- March, J., Simon, H. (1958). *Les organisations*. Paris Dunod.
- Marchesnay, M. (1997). La convention, un outil de gestion ? *Revue française de gestion*, n° 112.
- Martin, P. (2006). Appropriation des outils de gestion et dynamique de l'action collective : propos d'étape. In *L'appropriation des outils de gestion vers de nouvelles perspectives théoriques ?* (Eds, Grimand, A.). Publications de l'Université de Saint-Etienne : 29-40.

- Mazars. (2005). *IFRS : la communication financière des groupes français en 2004*. Les cahiers Mazars.
- Meyer, J. (1986). Social environments and organizational accounting. *Accounting, organizations and society*, vol.11, n°4/5 ; 345-356.
- Meyer, J., Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations : formal structure as myth and ceremony. *The american journal of sociology*, vol.83, n°2 :.340-363.
- Mezirow, J. (1990). *Fostering critical reflection in adulthood*. San Francisco : Jossey Bass.
- Michaud, C., Thoenig, J-C. (2001). *Stratégie et Sociologie de l'entreprise*. Paris Editions Village Mondial.
- Miles, M.B., Huberman, A.M. (2003). *Analyse des données qualitatives*. 2^{ème} édition, Bruxelles : De Boeck.
- Miller, D. (1996). Configurations revisited. *Strategic Management Journal*, Vol. 17 : 505-512.
- Miller, R. et al. (1985). *La direction des entreprises, concepts et applications*. MacGraw Hill.
- Millerand, F. (1998). *Usages des NTIC : les approches de la diffusion de l'innovation et de l'appropriation*. COMMposite, v98.1 (1^{ère} partie) en ligne : http://commposite.org/v1/98.1/articles/ntic_1.htm et v99.1 (2^{ème} partie) en ligne : http://commposite.org/v1/99.1/articles/ntic_2.htm
- Moison, J.C. (1997). *Du monde d'existence des outils de gestion*. Paris Editions Seli Arslan.
- Moliner, P., Gutermann M. (2004). Dynamique des descriptions et des explications dans une représentation sociale. In *Textes sur les représentations sociales*, Vol.13 : 2.1-2.12.
- Morgan, G. (1989). *Images de l'Organisation*. Les Presses de l'université Laval, Editions Eska.
- Morin, E. (1990). *Introduction à la pensée complexe*. Paris ESF Editeur.
- Morin, E. (1990). *Science avec conscience*. Paris Edition du Seuil.
- Moscovici, S. (1989). Des représentations collectives aux représentations sociales : éléments pour une histoire. In *Les représentations sociales* (Eds, Jodelet, D.). Paris PUF : 62-86.
- Nadler, D., Tushman, M.L. (1994). Types of Organizational Change : From Incremental Improvement to Discontinuous Transformation. In *Discontinuous Change : leading Organizational Transformation* (Eds, Nadler, D., Schaw, R., Walton, E.). San Francisco : Jossey-Bass Publishers : 15-34.
- Nielsen, E.H., Rao, M.V.H. (1987). The strategy-legitimacy nexus : a thick description. *Academy of Management Review*, vol. 12, n°3 : 523-533.

- Nikitin, M. (2006). Qu'est-ce qu'une problématique en science de gestion et comment l'enseigner ?. *Comptabilité – Contrôle – Audit*. Numéro thématique : 87-100.
- North, D.C. (1990). *Institutions, institutional change and economic performance*. Cambridge University Press.
- Obert, R. (2004). *Pratiques des normes IAS/IFRS*. Paris Dunod : 7.
- Oiry, E. (2002). *La construction des dispositifs de gestion : une analyse par le concept de traduction*. (Eds, Boussard, V., Maugeri, S).
- Oliver, C. (1992). The Antecedents of Desinstitutionalization. *Organization Studies*, vol. 13 : 563-588.
- Orlikowski, W.J. (1992). The duality of Technology : rethinking the concept of technology in organization. *Organization Science*, 3 (3) : 398-427.
- Orlikowski, W.J. (2000). Using technology and constituting structures: A practice lens for studying technology in organizations. *Organization Science*, 11: 4 : 404-428.
- Orlikowski, W.J., Hofman, J.D. (1997). An improvisational model for change management: the case of groupware technologies. *Sloan Management Review*, Vol. 38 n° 2 : 11-21.
- Perret, V., Séville, M. (2003). Fondements épistémologiques de la recherche. In *Méthodes de recherche en management* (Eds, Thiétart, R.A.). Paris Dunod, Paris, 2^{nde} édition., chapitre 1. : 13-33.
- Persson, S. (2005). Les représentations multiformes du changement In *Est-il possible d'infléchir le changement ?* (Eds, Mucchielli, A et Bourion, Ch.). Paris Editions : 39-62.
- Pettigrew, A.M., Woodman, R.W., Cameron, K.S. (2001). Studying organizational change and development : Challenges for future research. *Academy of management journal*, vol. 44, n° 4 : 697-713.
- Poulard, B. (2008). La réévaluation des actifs à leur juste valeur : quel(s) enjeu(x) pour les sociétés françaises? *Revue française de comptabilité*, Vol.411 : 36-40.
- Proulx, S. (2001). *Usages des technologies d'information et de communication : reconsidérer le champ d'étude ?* Actes du Congrès national des SIC UNESCO, Paris.
- Proulx, S. (2004). *Pour comprendre les usages des objets communicationnels, repenser le constructivisme*. Actes du colloque Les NTIC: Représentations, nouvelles appropriations sociales, Dijon.
- Pylyshyn, Z.W. (1984). *Computation and Cognition*. Cambridge : MA: MIT Press.

- Quattrone, P. (2000). Constructivism and accounting research : towards a trans-disciplinary perspective. *Accounting, Auditing, and Accountability Journal*, n° 13 : 130-155.
- Rabardel, P. (2005). Instrument, activité et développement du pouvoir d'agir. In *Entre connaissance et organisation : l'activité collective* (Eds, Teulier, R. et Lorino, P.). Paris La découverte : 251-265.
- Reitter, R., Chevalier, F., Laroche H., Mendoza C., Pulicani P. (1991). *Cultures d'entreprise*. Editions Vuibert.
- Reynaud, B. (1998). Les propriétés des routines : outils pragmatiques de décision et modes de coordination collective. *Sociologie du travail*, n° 4 : 465-477.
- Reynaud, J.D. (1988). Les régulations dans les organisations: régulation de contrôle et régulation autonome. *Revue Française de sociologie*. janvier-mars, n° 29.
- Reynaud, J.D. (1990). Un paradigme du système social. In *Les systèmes de relations professionnelles*. (Eds, paradeise,C., Eyraud, F., Saglio, J., Reynaud, J.D.). Editions du CNRS.
- Reynaud, J.D. (1993). *Les règles du jeu : l'action collective et la régulation sociale*. 1^{ère} édition, Armand Colin.
- Reynaud, J.D. (1997). *Les règles du jeu, L'action collective et la régulation sociale*. 2^{ème} édition, Armand Colin.
- Reynaud, J.D. (1989). *Les règles du jeu, L'action collective et la régulation sociale*. 3^{ème} édition, Armand Colin.
- Richard, J. (2005). Les trois stades du capitalisme comptable français. In *Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier* (Eds, Capron, M.). Paris La Découverte : 89-119.
- Rogers, E.M. (1983). *Diffusion of Innovations*. 3^{ème} édition, New York : The Free Press.
- Rogers, E.M. (1995). *Diffusion of Innovations*. 4^{ème} édition, New York : The Free Press.
- Rojot, J. (1997). *Fondements théoriques du pouvoir : des origines du néo-institutionnalisme à un individualisme méthodologique complexe*. Pouvoir et Gestion, 5^{ème} journée Histoire et Gestion, Toulouse, Presses de l'Université des Sciences Sociales de Toulouse : 401-416.
- Rojot, J., Bergmann, A. (1995). *Comportement et organisation*. Paris Vuibert.

- Rouleau, L. (2005). Micro-practices of strategic sensemaking and sensegiving: how middle managers interpret and sell change every day. *Journal of Management Studies*, vol. 42 n°7 : 1413-1441.
- Rouleau, L. (2007). *Théorie des organisations*. Québec : Presses de l'Université du Québec.
- Rouleau, L., Allard-Poesi, F., Warnier, V. (2007). Le management stratégique en pratiques. *Revue Française de Gestion*, n° 174 : 15-24.
- Rouquet, A. (2003). *Quel agir inter-organisationnel ? - Une analyse par les outils de gestion – Le cas de la diffusion d'un référentiel communautaire d'évaluation logistique dans l'industrie automobile Française*. 11^{ème} rencontre internationale du GERPISA (<http://www.gerpisa.univ-evry.fr/rencontre/11.rencontre/papers/Rouquet.pdf>)
- Roy, B. (2008). Glossaire In *Les nouvelles fondations des sciences de gestion*. (Eds, David, A., Hatchuel, A., Laufer, R.). 2^{ème} édition, Paris Vuibert : 167.
- Sape, I. (2005). IFRS : Quels enseignements tirer de la communication des groupes en 2004 ? *Option finance*, n°13 octobre.
- Saubesty, C. (2002). Dynamique de la construction de coopérations transversales. Application au cas de coopérations pour l'amélioration du confort des voyageurs à la SNCF. XI^{ème} conférence de l'AIMS, 5-7 juin, Paris.
- Schwandt, T.A. (1994). Constructivist, Interpretivist Approaches to Human Enquiry. In *Handbook of Qualitative Research* (Eds, Denzin, N.K., Lincoln, Y.S.). Thousand Oaks, Londres : Sage Publications, Chapitre 7 : 118-137.
- Scott, W.R. (1995). *Institutions and organizations*. Thousand Oaks Sage Publications.
- Scott, W.R. (2001). *Institutions and organizations*. Foundations of organizational science, USA : A Sage Publications series, 2nd edition.
- Senge, P. (1992). *The fifth discipline : the art and practice of the learning organisation*. Londres : Bantam Doubleday Dell.
- Shibutani, T. (1955). Reference Groups as Perspectives. *American Journal of Sociology*, v.60, n° 6 : 562-569.
- Siebenborn, T. (1992). *Une approche de formalisation du processus de changement dans l'entreprise*. Doctorat en Génie industriel, Université de Savoie.
- Simon, H.A. (1947). Administrative Behavior. A study of Decision-Making Processes. In *Administrative Organization*, traduction française par Pierre-Emmanuel Dauzat (1983), Economica.

- Simon, H.A. (1987). Making Management Decisions : the Role of Intuition and Emotion. *Academy of Management Executive*, New York, USA.
- Simon, H. A. (1990). Prediction and Prescription in Systems Modeling. *Operations Research Society of America*, USA, vol. 38, n° 1 : 7-14.
- Snape, D., Spencer, L. (2003). The Foundations of Qualitative Research. In *Qualitative Research Practice: A Guide for Social Science Students and Researchers* (Eds, Ritchie, J., Lewis, J.). Londres : Sage Publications, Chapitre 1 : 1-23.
- Sponem, S. (2009). Contrôle de gestion et apprentissage organisationnel. In *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit*. 2^{ème} Edition (Eds, Colasse, B.). Paris Economica.
- Star, S.L., Griesemer J. (1989). Institutional ecology, « Translation » and coherence. Amateurs and professionals in Berkeley's Museum of vertebrate zoology, 1907-1939. *Social Studies of Sciences*, 19 : 387-420.
- Strauss, A. (1978). *Negotiations : Varieties, Contexts, Processes and Social Order*, San Francisco, Jossey-Bass.
- Stropford, J., Baden-Fukker, C. (1994). Eating corporate entrepreneurship. *Strategic Management Journal*, Vol. 15, n° 10 : 521-536.
- Tabatoni, P., Jarniou, P. (1975). *Les systèmes de gestion, politiques et structures*. Paris PUF.
- Teece, et al. (1992). *Dynamics capabilities and strategic management*. Cahier de recherche, Berkeley : University of California.
- Teulier, R. (2006). Routines, micro-pratiques et caractérisation des connaissances. PREG - CRG, Ecole polytechnique.
- Thévenet, M. (1992). *Impliquer les personnes dans l'entreprise*. Paris Editions Liaisons.
- Thévenot, L. (1997). Un gouvernement par les normes : Pratiques et politiques des formats d'information In *Cognition et information en société* (Eds, Conein, B., Thévenot, L.). Editions de l'Ecole des Hautes Etudes en Sciences Sociales, Raisons pratiques, vol. 8 : 205-241.
- Thin, C., (2004). Avis rendu par le haut conseil du commissariat aux comptes au titre de la promotion des bonnes pratiques professionnelles.
- Thomas, C. (1999). La régulation. Travaux de recherche UNSA.
- Tomas, J.L. (1999). *ERP et progiciels intégrés : La mutation des systèmes d'information*. Paris Dunod.

- Tort, E. (2007). La contingence de la politique comptable des sociétés cotées : le cas de la transition aux normes IFRS. *Comptabilité – Contrôle – Audit / Numéro thématique* □ décembre 2007 : 171-194.
- Touron, P. (2006). *Douze cas d'adoption de normes comptables alternatives sur la période 1970-1995 : de la théorie de l'agence à la légitimité institutionnelle*. Doctorat en sciences de gestion, HEC Paris.
- Uyterhoeven, H-E. (1972). General managers in the middle. *Harvard Business Review*, Vol. 50, n° 2 : 75-85.
- Vandangeon-Derumez, I (1998). *La dynamique des processus de changement, Doctorat en sciences de gestion*, Paris : Université Paris Dauphine.
- Van de Ven, A. (1986). Central Problems in the Management of Innovation. *Management Science*, vol : 32, n° 5, mai.
- Vas, A. (2002). Les processus de changement organisationnel à l'épreuve des faits : une approche multiparadigmatique. In *Association Internationale de Management stratégique*, Paris, mai.
- Vera, D., Crossan, M. (2003). Organizational learning and knowledge management : Toward and integrative framework. In *Blackwell handbook of organizational learning and knowledge management*. (Eds, Easterby-Smith M., Lyles M. A.). Oxford Blackwell Publishers :: 122-141.
- Wacheux, F. (1996). *Méthodes qualitatives et recherche en gestion*. Paris Economica.
- Watts, R., Zimmerman, J. (1990). Positive accounting theory : a ten year perspective. *The accounting review*, vol.65, n°1 :131-156.
- Watzlawick, P., Weakland, J., Fisch, R. (1975). *Changements, paradoxes et psychothérapie*. Edition. du Seuil.
- Weick, K.E. (2000). *Making Sense of the Organization*. Blakwell Publishers.
- Woodman, R.W., Sawyer, J.E., Griffin, R.W. (1993). Toward a theory of organizational creativity. *Academy of Management Review*, vol. 18 :293-321.
- Yin, R.K. (1990). *Case Study Research - Design and methods*. Londres : Sage Publications.
- Yin, R.K. (2003). *Case Study Research – Design and Methods*. 3^e édition, Londres : Sage Publications.
- Zaltman, G., Duncan, R., Holbeck, J. (1973). *Innovations and organizations*. Wiley.

Zune, M. (1999). *L'implication des utilisateurs dans les innovations technologiques: un dernier avatar de l'idéologie communicationnelle ?* Communication et Organisation :173-193.

http://www.focusifrs.com/menu_gauche/normes_et_interpretations/que_sont_les_ias_ifrs/cadre_conceptuel

http://www.focusifrs.com/menu_gauche/normes_et_interpretations/qui_est_concerne/ias_et_les_societes_cotees

http://www.focusifrs.com/menu_gauche/normes_et_interpretations/qui_est_concerne/ias_et_les_societes_non_cotees

http://www.focusifrs.com/menu_gauche/normes_et_interpretations/qui_est_concerne/ias_et_les_pme_tiravaux_de_l_iasb

http://www.focusifrs.com/menu_gauche/normes_et_interpretations/qui_est_concerne/ias_et_les_pme_tiravaux_du_cnc

http://www.focusifrs.com/menu_gauche/normes_et_interpretations/qui_est_concerne/ias_et_les_pme_tiravaux_du_cnc

[http://www.focusifrs.com/menu_gauche/normes_et_interpretations/textes_des_normes_et_interpretations/tableau_sommaire\(06/08\)](http://www.focusifrs.com/menu_gauche/normes_et_interpretations/textes_des_normes_et_interpretations/tableau_sommaire(06/08))

http://www.focusifrs.com/menu_gauche/normes_et_interpretations/textes_des_normes_et_interpretations/tableau_sommaire

<http://www.virvac.com>

<http://www.euronext.com>

<http://www.focusifrs.com>

<http://focuspeg.com>

http://www.12manage.com/methods_raci_fr.html

ANNEXES

Annexe 1. : Liste des normes IAS/IFRS

N° Norme	Libellé	Observations
Cadre conceptuel	Cadre conceptuel	Publié UE
IAS 1	Présentation des états financiers	Adoptée UE
IAS 2	Stocks	Adoptée UE
IAS 7	Etat des flux de trésorerie	Adoptée UE
IAS 8	Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs	Adoptée UE
IAS 10	Evènements postérieurs à la date de clôture	Adoptée UE
IAS 11	Contrats de construction	Adoptée UE
IAS 12	Impôts sur le résultat	Adoptée UE
IAS 14 remplacée par IFRS 8 « Segments opérationnels ».	Information sectorielle	Adoptée UE
IAS 16	Immobilisations corporelles	Adoptée UE
IAS 17	Contrats de location	Adoptée UE
IAS 18	Produits des activités ordinaires	Adoptée UE
IAS 19	Avantages du personnel	Adoptée UE
IAS 20	Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique	Adoptée UE
IAS 21	Effets des variations des cours des monnaies étrangères	Adoptée UE
IAS 23	Coûts d'emprunt	Adoptée UE
IAS 24	Information relative aux parties liées	Adoptée UE
IAS 26	Comptabilité et rapports financiers des régimes de retraite	Adoptée UE
IAS 27 (version publiée par l'IASB en 12/2003)	Etats financiers consolidés et individuels	Version 12/2003 adoptée UE
IAS 27 (version amendée par l'IASB en 01/2008)		Non adoptés UE
IAS 28	Participations dans des entreprises associées	Adoptée UE
IAS 29	Information financière dans les économies hyperinflationnistes	Adoptée UE
IAS 30 Norme annulée et remplacée par IFRS 7	Informations à fournir dans les états financiers des banques et des institutions financières assimilées	Adoptée UE
IAS 31	Participations dans des coentreprises	Adoptée UE

N° Norme	Libellé	Observations
IAS 32 Remplacée en partie par IFRS 7	Instruments financiers : Présentation	Adoptée UE
Amendements à IAS 32 et à IAS 1	Instruments financiers remboursables par anticipation à la juste valeur et obligations liées à la liquidation	Adoptée UE
IAS 33	Résultat par action	Adoptée UE
IAS 34	Information financière intermédiaire	Adoptée UE
IAS 36	Dépréciation d'actifs	Adoptée UE
IAS 37	Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels	Adoptée UE
IAS 38	Immobilisations incorporelles	Adoptée UE
IAS 39	Instruments financiers : comptabilisation et évaluation	Adoptée UE à l'exception des dispositions concernant la comptabilité de couverture
Amendement IAS 39	Eléments couverts éligibles	Non adopté UE
Amendement à IAS 39 et à IFRS 7	Reclassement d'actifs financiers	Première version publiée par l'IASB le 13/10/2008 adoptée UE Version modifiée (27/11/2008) non adoptée UE
Amendements à IFRIC 9 et à IAS 39	Dérivés incorporés	Non adoptés UE
IAS 40	Immeubles de placement	Adoptée UE
IAS 41	Agriculture	Adoptée UE
IFRS 1	Première adoption des IFRS	Version « restructurée » (novembre 2008) d'IFRS 1 non adoptée UE
Amendements à IFRS 1 et IAS 27	Coût d'une participation dans une filiale, une entité contrôlée conjointement ou une entité associée	Adoptés UE
IFRS 2	Paiement fondé sur des actions	Adoptée UE
Amendement à IFRS 2	Conditions d'acquisition et annulations	Adopté UE
IFRS 3 (version publiée par l'IASB en 03/2004)	Rapprochement d'entreprises	Version 03/2004 adoptée UE
IFRS 3 (version révisée par l'IASB en 01/2008)	Regroupements d'entreprises	Version révisée 01/2008 non adoptée UE
Version révisée d'IFRS 3 et version amendée d'IAS 27	Version révisée d'IFRS 3 et version amendée d'IAS 27	Non adoptée UE
IFRS 4	Contrats d'assurance	Adoptée UE
IFRS 5	Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées	Adoptée UE

N° Norme	Libellé	Observations
IFRS 6	Prospection et évaluation de ressources minérales	Adoptée UE
IFRS 7	Instruments financiers: informations à fournir	Adoptée UE
Amendements à IFRS 7	Amélioration des informations à fournir sur les instruments financiers	Non adoptés UE
IFRS 8	Secteurs opérationnels	Adoptée UE

Source :

http://www.focusifrs.com/menu_gauche/normes_et_interpretations/textes_des_normes_et_interpretations/tableau_sommaire%20

Date maj. : 11/06/2009

Annexe 2. : Liste des interprétations publiées par l'IASB

N° Interprétation	Libellé	Observations
SIC 7	Introduction de l'euro	Adoptée UE
SIC 10	Aide publique <input type="checkbox"/> Absence de relation spécifique avec des activités opérationnelles	Adoptée UE
SIC 12	Consolidation <input type="checkbox"/> Entités ad hoc	Adoptée UE
Amendement SIC 12	Champ d'application de SIC 12	Adoptée UE
SIC 13	Entités contrôlées conjointement <input type="checkbox"/> Apports non monétaires par des coentrepreneurs	Adoptée UE
SIC 15	Avantages dans les contrats de location simple	Adoptée UE
SIC 21	Impôt sur le résultat <input type="checkbox"/> Recouvrement des actifs non amortissables réévalués	Adoptée UE
SIC 25	Impôt sur le résultat <input type="checkbox"/> Changements de statut fiscal d'une entité ou de ses actionnaires	Adoptée UE
SIC 27	Evaluation de la substance des transactions prenant la forme juridique d'un contrat de location	Adoptée UE
SIC 29	Informations à fournir <input type="checkbox"/> Accords de concession de services	Adoptée UE
SIC 31	Produits des activités ordinaires <input type="checkbox"/> Opérations de troc portant sur des services de publicité	Adoptée UE
SIC 32	Immobilisations incorporelles <input type="checkbox"/> Coûts liés aux sites Web	Adoptée UE
IFRIC 1	Variation des passifs existants relatifs au démantèlement, à la remise en état et similaires	Adoptée UE
IFRIC 2	Parts sociales des entités coopératives et instruments similaires	Adoptée UE
IFRIC 4	Déterminer si un accord contient un contrat de location	Adoptée UE
IFRIC 5	Droits aux intérêts émanant de fonds de gestion dédiés au démantèlement, à la remise en état et à la réhabilitation de l'environnement	Adoptée UE
IFRIC 6	Passifs découlant de la participation à un marché déterminé - Déchets d'équipements électriques et électroniques	Adoptée UE

N° Interprétation	Libellé	Observations
IFRIC 7	Application de l'approche du retraitement dans le cadre d'IAS 29 Information financière dans les économies hyperinflationnistes	Adoptée UE
IFRIC 8	Champ d'application d'IFRS 2 « Paiement fondé sur des actions »	Adoptée UE
IFRIC 9	Réévaluation des dérivés incorporés	Adoptée UE
Amendements à IFRIC 9 et à IAS 39	Dérivés incorporés	Non adoptés UE
IFRIC 10	Information financière intermédiaire et pertes de valeur (dépréciation)	Adoptée UE
IFRIC 11	IFRS 2 - Actions propres et transactions intra-groupe	Adoptée UE
IFRIC 12	Accords de concession de services	Non adoptée UE
IFRIC 13	Programmes de fidélisation des clients	Non adoptée UE
IFRIC 14	IAS 19 - Limitation de l'actif au titre de prestations définies, obligations de financement minimum et leur interaction	Non adoptée UE
IFRIC 15	Accords pour la construction d'un bien immobilier	Non adoptée UE
IFRIC 16	Couvertures d'un investissement net dans une activité à l'étranger	Adoptée UE
IFRIC 17	Distributions en nature aux actionnaires	Non adoptée UE
IFRIC 18	Transferts d'actifs des clients	Non adoptée UE

Source : http://www.focusifrs.com/menu_gauche/normes_et_interpretations/textes_des_normes_et_interpretations/tableau_sommaire%20

Date maj. : 11/06/2009

Annexe 3. : Liste des projets de normes et d'interprétation à publier par l'IASB

Projet	Libellé	Observations
Projet d'ED du cadre conceptuel - Phase A (« Objectifs et caractéristiques qualitatives »)	Un cadre conceptuel amélioré pour l'information financière : Chapitre 1 « Objectif de l'information financière » et Chapitre 2 « Caractéristiques qualitatives et contraintes d'une information financière utile à la prise de décision »	Projet en cours
Evaluation à la juste valeur (ED) (projet) (ED/2009/5)	Evaluation à la juste valeur (ED/2009/5)	Projet en cours
Impôts sur le résultat (ED) (projet) (ED/2009/2)	Impôts sur le résultat (en remplacement d'IAS 12) (ED/2009/2)	Projet en cours
Amendements à IAS 24 (ED) (projet)	Amendements à IAS 24 « Information relative aux parties liées » - Relations avec l'Etat	Projet en cours
Etats financiers consolidés, en remplacement (partiel) d'IAS 27 et (total) de SIC 12 (ED 10) (projet)	ED 10 « Etats financiers consolidés » en remplacement d'IAS 27 « Etats financiers consolidés et individuels » (pour partie) et de SIC 12 « Consolidation - Entités ad hoc » (en totalité)	Projet en cours
Révision d'IAS 31 (ED 9) (projet)	Révision d'IAS 31 « Participations dans des coentreprises » - Accords conjoints	Projet en cours
Amendement à IAS 33 "Résultat par action" (ED) (projet)	Projet d'amendement d'IAS 33	Projet en cours
Amendements à IAS 37 et IAS 19 (ED) (projet)	Amendements à IAS 37 « Provisions, .. » et quelques modifications à IAS 19 « Avantages du personnel »	Projet en cours
Amendements à IAS 39 et à IFRS 7 (ED) (projet) (ED/2009/3)	Décomptabilisation (amendements à IAS 39 « Instruments financiers : comptabilisation et évaluation » et à IFRS 7 « Instruments financiers : informations à fournir ») (ED/2009/3)	Projet en cours
Amendements à IFRS 1 "Première adoption des IFRS" (ED) (projet)	Exemptions supplémentaires pour les premiers adoptants	Projet en cours
Amendements à IFRS 2 et à IFRIC 11 (ED) (projet)	Amendements à IFRS 2 « Paiement fondé sur des actions » et à IFRIC 11 « IFRS 2 - Actions propres et transactions intra-groupe » intitulés « Transactions intra-groupe dont le paiement est fondé sur des actions et qui sont réglées en trésorerie »	Projet en cours

Projet	Libellé	Observations
Amendements à IFRS 5 (ED) (projet)	Amendements à IFRS 5 « Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées »	Projet en cours
Amendements à IFRS 7 (ED) (projet)	Amendements à IFRS 7 « Instruments financiers : informations à fournir » intitulés « Placements dans des instruments d'emprunt »	Projet en cours
Amendements à IFRIC 9 et à IFRIC 16 (ED) (projet) (ED/2009/1)	Amendements à IFRIC 9 « Réévaluation de dérivés incorporés » et à IFRIC 16 « Couvertures d'un investissement net dans une activité à l'étranger » intitulés « Révisions postérieures à leur application d'interprétations IFRIC » (ED/2009/1)	Projet en cours
Amendements à IFRIC 14 (ED) (projet) (ED/2009/4)	Amendements à IFRIC 14 (ED/2009/4)	Projet en cours

Source : http://www.focusifrs.com/menu_gauche/normes_et_interpretations/textes_des_normes_et_interpretations/tableau_sommaire%20

Date maj. : 11/06/2009

Annexe 4. : Liste des améliorations annuelles (2006-2008) des IAS/IFRS (adoptées par l'UE)

La Commission européenne (CE) a publié le règlement n°70/2009 du 23 janvier 2009 portant adoption des améliorations 2008 apportées aux IFRS et aux IAS.

En mai 2008, l'International Accounting Standards Board (IASB) a publié des améliorations aux IAS et IFRS, dans le cadre de son exercice annuel d'amélioration visant à rationaliser et à clarifier ses normes. Ces améliorations comprennent 35 modifications (« amendements ») apportées aux normes comptables internationales actuelles. Ces modifications se répartissent entre une première partie comprenant les modifications résultant de changements dans la présentation, la comptabilisation et l'évaluation et une seconde partie relative aux changements d'ordre terminologique ou rédactionnel.

Les normes concernées par ces modifications sont les suivantes :

- IFRS 1 « Première adoption des IFRS » ;
- IFRS 5 « Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées » ;
- IFRS 7 « Instruments financiers : informations à fournir » ;
- IAS 1 « Présentation des états financiers » ;
- IAS 2 « Stocks » ;
- IAS 7 « Etat des flux de trésorerie » ;
- IAS 8 « Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs » ;
- IAS 10 « Evènements postérieurs à la clôture » ;
- IAS 16 « Immobilisations corporelles » ;
- IAS 19 « Avantages du personnel » ;
- IAS 20 « Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique » ;
- IAS 23 « Coûts d'emprunt » ;
- IAS 27 « Etats financiers consolidés et individuels » ;

- IAS 28 « Participations dans des entreprises associées » ;
- IAS 29 « Information financière dans les économies hyperinflationnistes » ;
- IAS 31 « Participations dans des coentreprises » ;
- IAS 32 « Instruments financiers : présentation » ;
- IAS 34 « Information financière intermédiaire » ;
- IAS 36 « Dépréciation d'actifs » ;
- IAS 38 « Actifs incorporels » ;
- IAS 39 « Instruments financiers : comptabilisation et évaluation » ;
- IAS 40 « Immeubles de placement » ;
- IAS 41 « Agriculture ».

La date d'entrée en vigueur diffère selon les modifications apportées (se référer à l'article 2 du règlement) :

- certains amendements sont applicables au plus tard à la date d'ouverture du premier exercice commençant après le 31 décembre 2008 ;
- les autres amendements sont applicables au plus tard à la date d'ouverture du premier exercice commençant après le 30 juin 2009.

http://www.focusifrs.com/menu_gauche/normes_et_interpretations/textes_des_normes_et_interpretations/ameliorations_annuelles_2006_2008_des_ifrs

Date maj. : 20/04/2009

Annexe 5. : Liste des améliorations annuelles (2007-2009) des IAS/IFRS (non adoptées par l'UE)

L'International Accounting Standards Board (IASB) a publié, le 16 avril 2009, les améliorations annuelles qu'il a apportées à douze de ses normes et interprétations, sous la forme d'amendements.

Les nouveaux amendements publiés par l'IASB concrétisent les travaux effectués sur les différents sujets abordés dans les exposé-sondages qui ont été publiés en octobre 2007, août 2008 et janvier 2009.

Norme ou interprétation	Modification apportée
IFRS 2 « Paiement fondé sur des actions »	Champ d'application d'IFRS 2 et version révisée (en janvier 2008) d'IFRS 3 "Regroupements d'entreprises"
IFRS 5 « Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées »	Informations à fournir sur les actifs non courants (ou groupes d'actifs à céder) détenus en vue de leur vente ou classés en activités abandonnées
IFRS 8 « Secteurs opérationnels »	Information à fournir sur les actifs de secteurs opérationnels
IAS 1 « Présentation des états financiers »	Classement des instruments convertibles en courant ou non courant
IAS 7 « Tableau des flux de trésorerie »	Classement des dépenses liées à des actifs non comptabilisés
IAS 17 « Contrats de location »	Classement des locations de terrains et de constructions
IAS 18 « Produits des activités ordinaires »	Déterminer si une entité agit en tant que mandant ou mandataire
IAS 36 « Dépréciation d'actifs »	Unité de comptabilisation du test de dépréciation du goodwill
IAS 38 « Immobilisations incorporelles »	Amendements complémentaires induits par la révision d'IFRS 3 Evaluer la juste valeur d'une immobilisation incorporelle acquise lors d'un regroupement d'entreprises
IAS 39 « Instruments financiers : comptabilisation et évaluation »	Traitement des indemnités de remboursement anticipé d'emprunt comme des dérivés incorporés étroitement liés Champ d'application des exemptions prévues aux contrats de regroupements d'entreprises Comptabilisation de couverture de flux de trésorerie
IFRIC 9 « Réévaluation des dérivés incorporés »	Champ d'application d'IFRIC 9 et de la version révisée d'IFRS 3
IFRIC 16 « Couvertures d'un investissement net dans une activité à l'étranger »	Amendement à la restriction concernant les instruments de couverture qu'une entité peut détenir vis-à-vis d'une autre entité

A moins que ce ne soit spécifié différemment, les amendements proposés entreront en vigueur au titre des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2010, une application anticipée étant toutefois autorisée.

http://www.focusifrs.com/menu_gauche/normes_et_interpretations/textes_des_normes_et_interpretations/ameliorations_annuelles_2006_2008_des_ifrs

Date maj. : 20/04/2009

Annexe 6. : Choix d'options offerts par le référentiel IAS/IFRS

Le référentiel IAS/IFRS offre aux managers deux types de choix d'options : le choix d'options de premières applications et le choix d'options permanentes. Nous allons les présenter en nous adossant au référentiel IAS/IFRS et au travail doctoral de Demaria (2008).

1. Choix d'options de première application

Le référentiel IAS/IFRS a pour principe qu'une entreprise retraite ses états financiers rétrospectivement, c'est-à-dire comme si elle avait toujours mis en application ces normes. Face à la difficulté et à la complexité de l'application de ce principe, l'IASB a promulgué la norme « IFRS 1 : première adoption des normes IFRS » pour faciliter la conversion vers les normes internationales. Elle « *s'applique lorsqu'une entité utilise pour la première fois les IFRS par une déclaration explicite et sans réserve de conformité aux IFRS* » (IFRS1 §IN2). Cette norme offre des exemptions aux retraitements rétrospectifs qui étaient obligatoires avant sa promulgation. IFRS 1 prévoit deux catégories d'exceptions au principe de rétroactivité, selon lequel le bilan d'ouverture en IFRS d'une entité doit être conforme à chaque norme internationale :

- Les exemptions à certaines dispositions d'autres IAS/IFRS ;
- L'interdiction d'application rétrospective de certaines dispositions d'autres IAS/IFRS.

Compte tenu de notre intérêt pour les choix comptables, nous ne présentons ici que les exemptions facultatives, c'est-à-dire offrant la possibilité de choisir entre deux traitements.

La norme IFRS 1 publiée en avril 2004 au journal officiel de l'Union Européenne prescrit six exemptions facultatives à des normes IAS/IFRS. Elles ont été complétées par d'autres exemptions pour les normes promulguées ultérieurement. C'est le cas d'IAS 39, d'IFRS 2 et IFRS 4 entre autres.

Le tableau suivant présente les exemptions ouvertes pour la première adoption des normes IAS/IFRS.

Exemption facultative	Paragraphe
Exemption à IFRS 3 : « <i>Un premier adoptant peut décider de ne pas appliquer rétrospectivement IFRS 3 à des regroupements d'entreprises passés (des regroupements d'entreprises qui sont intervenus avant la date de transition aux IFRS) »</i>	IFRS 1 §15 et B1

Exemption facultative	Paragraphe
<p>Exemption à IAS 16, 38 et 40 : « Une entité peut décider d'évaluer une immobilisation corporelle, incorporelle ou un immeuble de placement à la date de transition aux IFRS à sa juste valeur et utiliser cette juste valeur comme coût présumé »</p>	IFRS 1 §16 à 19
<p>Exemption à IAS 19 : « Un premier adoptant peut choisir de comptabiliser tous les écarts actuariels à la date de transition aux IFRS, même si par la suite il utilise la méthode du corridor pour les écarts actuariels générés ultérieurement ... »</p>	IFRS 1 §20
<p>Exemption à IAS 21 : « Un premier adoptant n'est pas tenu, sous certaines conditions, de classer certaines différences de conversion comme une composante distincte des capitaux propres et en cas de cession d'une activité à l'étranger, de transférer le montant cumulé des différences de conversion relatif à cette activité à l'étranger au compte de résultat en l'incluant dans le résultat de cession, de se conformer à ces dispositions concernant les montants cumulés des différences de conversion qui existaient à la date de transition aux IFRS ».</p>	IFRS 1 §21
<p>Exemption à IAS 32 : Un premier adoptant n'est pas tenu de distinguer les deux parts d'un instrument financier (passif et capitaux propres) si la composante passive est dénouée à la date de transition aux IFRS.</p>	IFRS 1 §23
<p>Exemption « actifs et passifs d'entreprises associées et de coentreprises » : Si une filiale devient un premier adoptant après sa société mère, elle doit évaluer, dans ses états financiers individuels, ses actifs et passifs soit :</p> <ul style="list-style-type: none"> □ Aux valeurs comptables qu'il conviendrait d'intégrer aux états financiers consolidés de sa société mère compte tenu de la date de transition de la société mère aux IFRS, en l'absence d'ajustements liés aux procédures de consolidation et aux incidences liées au traitement du regroupement d'entreprises au cours duquel la société mère a acquis la filiale ; □ Aux valeurs comptables requises par le reste de la présente norme, compte tenu de la date de transition de la filiale aux IFRS. <p>Si une entité devient un premier adoptant après sa filiale, elle doit dans ses états financiers, évaluer les actifs et passifs de la filiale aux mêmes valeurs comptables que celles qui figurent dans les états financiers individuels de cette filiale.</p>	IFRS 1 §24 et 25

Exemption facultative	Paragraphe
Exemption à IAS 39 : application anticipée des normes IAS 32 et 39 avant le 1 ^{er} janvier 2005	Amendements à IAS 39
Exemption à IFRS 2 : « Un premier adoptant est également encouragé, sans y être tenu, à appliquer, sous certaines conditions, IFRS 2 aux instruments de capitaux propres attribués après le 7 novembre 2002 et qui ont été acquis avant la plus tardive des dates suivantes : (a) la date de transition aux IFRS et (b) le 1 ^{er} janvier 2005 ».	IFRS 2 annexe C §25B
Exemption à IFRS 4 : Une entité n'est pas tenue d'appliquer les dispositions d'IFRS 4 relatives aux informations à fournir et relatives aux informations comparatives concernant les périodes annuelles ouvertes avant le 1er janvier 2005.	IFRS 4, §42

Tableau 24 : Exemptions facultatives, d'après les normes IFRS 1, IFRS 2, IFRS 4 et l'amendement à IAS 39 (Demaria 2008, p. 73-74)

Le choix d'option effectué lors de la première application des normes IAS/IFRS constitue « un engagement », puisque si l'entreprise souhaite modifier l'option, elle sera tenue d'appliquer les préconisations de la norme « IAS 8 : méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreur ». La norme IAS 8 impose d'appliquer le changement de méthode de manière rétrospective comme si la norme avait toujours été appliquée.

2. Choix d'options permanentes

Outre les options liées à la première application des normes comptables internationales, l'IASB propose pour plusieurs normes deux traitements possibles. Pour ces normes, l'option retenue sera applicable à la clôture de tous les exercices postérieurs.

Les options permanentes appartiennent principalement aux trois catégories identifiées dans le tableau ci-après :

Option de présentation	Options d'évaluation	Options de comptabilisation
IAS 1 : Présentation des états financiers	IAS 16 : Immobilisations corporelles IAS 38 : Immobilisations incorporelles IAS 40 : Immeubles de placement	IAS 19 : Avantages au personnel IAS 23 : Coûts d'emprunt

Tableau 25 : Options permanentes (Demaria 2008, p. 74)

Les options de présentation du bilan et du compte de résultats offertes par IAS 1 n'ont

pas été étudiées étant donné que nous avons estimé que ces choix n'avaient pas un intérêt stratégique pour les firmes et surtout n'avaient pas d'impact sur le contenu des états financiers. Notre étude restera centrée sur les options d'évaluation et de comptabilisation.

Annexe 7. : Support de présentation du projet de thèse au Groupe A

Université de Nice Sophia Antipolis
Institut d'Administration des Entreprises
2005/2006

Thèse en sciences de gestion

Sujet :

**« Adaptation du système d'information et
changements organisationnels
face au référentiel IFRS ? »**

Laboratoire : GREDEG fre 2067

..... 250, rue Albert Einstein - 06560 Valbonne ☐ France

Equipe de recherche : RODIGE

Ecole doctorale : MODEG ED 244

Annelise COULEAU-DUPONT..... DIRECTEUR DE THESE : M. Guy SOLLE

Sujet de thèse

**« Adaptation du système d'information et
changements organisationnels
face au référentiel IFRS ? »**

L'Europe, en adoptant les normes IFRS, « International Financial Reporting Standards », a souhaité se doter du grand référentiel comptable qui lui faisait défaut. Toutefois, ce nouveau langage, résolument fondé sur de grands principes – plutôt que sur des règles détaillées – et sur l'analyse en substance des opérations, constitue une véritable révolution culturelle dont l'apprentissage n'est pas aisé et la mise en œuvre parfois délicate. Son adoption ne sera pas sans conséquence sur la communication financière et sur le traitement des diverses opérations dans les entreprises.

En 2005, la généralisation de la norme IFRS concerne les entreprises européennes cotées. Toutefois, sa portée est plus étendue et concerne l'ensemble des entreprises françaises. En effet, le référentiel IFRS a d'ores et déjà des incidences sur le droit comptable français. Le Plan Comptable Général (PCG) du Conseil National de la comptabilité (CNC) a subi l'influence des normes internationales. Le règlement n°2002-10 du CRC relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs a été rédigé dans l'esprit de l'IAS 36 – Dépréciation d'actifs. Il en est de même pour le règlement n°2000-06 relatif aux passifs qui converge vers l'IAS 37 – Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels.

La norme IFRS invite à communiquer des informations plus détaillées, à réévaluer régulièrement les actifs avec une publication plus fréquente des comptes (par trimestre). « L'esprit » de cette norme vise à donner une image de l'entreprise tournée vers l'avenir. À l'évidence, ce nouveau référentiel nécessite de faire évoluer les outils de pilotage et de les faire communiquer avec l'ensemble des fonctions de l'entreprise. La conversion aux IFRS n'est pas qu'un exercice purement technique mais elle impacte l'ensemble de l'organisation et des fonctions de l'entreprise. Ainsi, les comptables, contrôleurs de gestion et les différents opérationnels vont-ils, sans doute, être amenés à changer leurs méthodes de travail et à s'approprier de nouveaux processus.

Dans cet environnement réglementaire en pleine mutation, le système d'information de l'organisation constitue le principal moyen d'adaptation et d'anticipation. Il est important de déterminer, pour une entité organisationnelle, comment les systèmes d'information s'adaptent au référentiel IFRS et comment cette évolution peut induire des changements organisationnels.

Par rapport au sujet de thèse universitaire que je conduis, si la littérature contribue à la compréhension de l'imbrication entre adaptation du système d'information et changements organisationnels, elle n'en demeure pas moins fragmentée au niveau des acceptions même de

ces concepts. D'autre part, la récente mise en œuvre du référentiel IFRS a pour conséquence une littérature peu abondante sur le sujet.

C'est pourquoi, il semble opportun de songer à des projets de recherche sur l'introduction du référentiel IFRS comme facteur déclencheur du changement.

L'« étude des changements organisationnels induits par l'adaptation du système d'information au référentiel IFRS » est l'axe de recherche qui sera privilégié étant donné qu'il propose une analyse qui dépasse la dimension technique des normes et conduit à une étude transversale entre différents champs en gestion en vue de proposer des suggestions pour aider à mener à bien le projet d'introduction du référentiel IFRS au sein des entreprises.

1. Les cadres théoriques nécessaire à la dimension universitaire de la thèse

Pour décrire les changements organisationnels, il pourra être fait référence aux travaux de Gersick (1991), Miller *et al.* (1985) ainsi que ceux d'Orlikowski et Hofman (1997). Ils pourront servir de fondement pour caractériser le changement et pour vérifier une hypothèse de corrélation entre le type de changement, le niveau d'adaptation du système d'information et la nature des changements organisationnels observés.

D'autre part, la description et la conceptualisation des changements pourraient être réalisées en s'adossant à la théorie *de la structuration* voire aux apports des nouvelles sciences évolutionnistes fondées sur les *théories du chaos, de la complexité ou de la thermodynamique*. Le choix opéré dans cette perspective de recherche portera toutefois sur la théorie de la structuration développée par A. Giddens (1987) qui permet de poser la question, pour les individus, de la légitimité des actions, des outils et des procédures, donc (de leur socialisation ou) de leur usage. Si la théorie du chaos permet d'enrichir la réflexion :

- en introduisant les concepts de changement et de transformation,
- en suscitant une réflexion autour de l'inscription du changement dans la discontinuité et la rupture,
- en abordant le changement dans un contexte d'incertitude, de désordre et de complexité,

elle ignore une dimension essentielle, celle des systèmes sociaux. Il semble fondamental d'intégrer les individus dans leur qualité d'acteurs organisationnels en tant que vecteur fondamental de changement et d'évolution ce qui justifie le recours à l'approche structurationniste pour étudier les socio-organisations en donnant à l'acteur et aux interactions

une place de choix.

La théorie de la structuration a été mobilisée dans différents travaux de recherche qui souhaitent poser la question du rôle des individus dans l'organisation, en fait du comportement, de la signification et de la légitimité des actions et de ce fait dans nombre de recherches qui portent sur les liens entre technologie et organisation. La présentation de ces travaux permettra de mettre en lumière des apports possibles de ces derniers, à la problématique présentée. En effet, les travaux d'Orlikowski, par exemple, reconnaissent la technologie comme un construit social, fruit de diverses interactions des acteurs de l'organisation et proposent de décrire les changements observés en tant que « *métamorphoses* » :

- Métamorphose I : les changements organisationnels associés à l'utilisation du support électronique de traitement de l'information ;
- Métamorphose II : les changements organisationnels associés à la redistribution des tâches et des responsabilités d'un niveau individuel à un niveau collectif
- Métamorphose III : les changements organisationnels associés à l'émergence d'une forme de collaboration proactive entre les utilisateurs ;
- Métamorphose IV : les changements organisationnels associés à la création de relations de travail inter fonctions et d'un support global de travail ;
- Métamorphose V : les changements organisationnels associés au contrôle des accès à la base de connaissance et d'expertise constituée.

Partir des travaux d'Orlikowski sur la technologie présentera un réel intérêt puisque le facteur déclencheur des changements, le référentiel IFRS, engendre une adaptation du système d'information « constitué d'un système d'acteurs, encadré par un système de règles et éventuellement inscrit dans un dispositif technique » qui sera de ce fait, un construit social. En mettant en évidence le double caractère structurant / structuré - contraignant / habilitant du système d'information comme de l'organisation, on pourrait grâce aux travaux liés à la structuration reconnaître leur interdépendance.

Par ailleurs, après la lecture de différentes publications sur l'introduction du référentiel IFRS, il ressort un ensemble de changements organisationnels qui pourront être appréhendés suivant les cinq métamorphoses précédemment énoncées.

2. La méthodologie de recherche

L'étude des changements organisationnels induits par l'adaptation du SI au référentiel IFRS devra être une étude située dans le temps au sein d'une organisation pour décrire et conceptualiser les changements actionnés au jour le jour par des acteurs organisationnels et leurs interactions. En raison de la complexité du problème étudié, le choix de l'étude de cas sera retenu. L'étude empirique devra être menée auprès d'une entreprise soumise ou ayant opté au référentiel IFRS et appartenant au secteur pharmaceutique. Ce secteur présente la particularité de s'inscrire dans une démarche innovante et de disposer de moyens financiers importants pour faire évoluer leurs systèmes d'information afin de répondre aux exigences imposées par les normes IFRS. D'autre part, la gestion des immobilisations corporelles est une activité comptable importante dans ce secteur où les enjeux liés au changement de référentiel seront perçus. La gestion stratégique des immobilisations sera source de changements organisationnels importants.

Une étude de cas longitudinale sur une période de deux exercices comptables permettra de mettre en évidence les changements organisationnels au sein de l'unité d'analyse, consécutifs à l'introduction du référentiel IFRS. Ma thèse aura pour objectif de recenser ces derniers et de proposer des suggestions afin de limiter les résistances au changement.

Projet de recherche au sein du Groupe A

Doctorant	Mme Couleau-Dupont Annelise Professeur agrégé en économie et gestion comptable et financière
Directeur de thèse	M. Solle Guy Professeur des Universités en Sciences de Gestion IAE □Université de Nice □Sophia Antipolis
Sujet de la thèse	« Adaptation du système d'information et changements organisationnels face au référentiel IFRS ? »
Objectifs de la thèse	<ul style="list-style-type: none"> - Qualifier le facteur déclencheur des changements : le référentiel IFRS - Analyser les changements induits par le référentiel IFRS (Changements au sein du système d'information et changements organisationnels) - Déterminer l'impact du référentiel IFRS sur le système de règles existant au sein des organisations - Formuler des suggestions pour faciliter la gestion des changements au sein des organisations
Domaine d'observation	<p>La gestion des immobilisations corporelles sous l'influence :</p> <ul style="list-style-type: none"> - de la norme de référence : IAS 16 - Immobilisations corporelles et - des normes liées : <ul style="list-style-type: none"> • IAS 36 - Dépréciation d'actifs ; • IAS 14 - Informations sectorielles.
Année de soutenance	2008
Unité d'analyse	Société française de A - Carros
Période d'observation	2006 : Observation et formulation des hypothèses 2007 : Observation et vérification des hypothèses, pour validation
Fréquence des observations	1 ^{er} trimestre 2006 : 1 à 2 jours par semaine 2 ^{ème} , 3 ^{ème} et 4 ^{ème} trimestre 2006 : 2 à 3 jours par mois 1 ^{er} trimestre 2007 : 1 jour par semaine 2 ^{ème} , 3 ^{ème} et 4 ^{ème} trimestre 2007 : 1 à 2 jours par mois
Directions sollicitées	<p><u>Direction des affaires financières</u></p> <p>La Direction des affaires financières et tout particulièrement la Direction des services comptables, aura un rôle central dans la contribution du Groupe A à ma recherche étant donné qu'elle demeure la plus confrontée aux exigences du référentiel IFRS en raison de sa responsabilité dans le chantier préparatoire au passage au nouveau corps de normes.</p> <p>Je souhaiterais observer les modifications induites par l'application du référentiel IFRS au niveau de la collecte, du traitement et de la diffusion des informations en relation avec les immobilisations corporelles sous deux axes :</p>

	<ul style="list-style-type: none"> - le premier axe de recherche concerne les modifications du système d'information, - le deuxième axe porte sur les changements organisationnels. <p>La refonte des procédures prévue dans la préparation au passage aux normes IFRS pourrait constituer un apport très important à ma recherche.</p> <p><u>Direction des systèmes d'information</u></p> <p>La Direction des systèmes d'information pourrait contribuer fortement à ma recherche en cours étant donné que je souhaiterais mesurer les impacts de l'adoption du référentiel IFRS sur le SI, au niveau : matériels, logiciels, personnel, données, procédures, etc.</p> <p><u>Contrôle de gestion</u></p> <p>Le contrôle de gestion pourrait enrichir ma recherche en raison de sa participation active au processus relatif à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière. Il serait intéressant, dans le cadre de ma recherche, de connaître les modifications induites par l'adoption de référentiel IFRS au niveau du suivi des investissements (au niveau du budget) mais aussi de pouvoir appréhender la place des IFRS dans la réflexion lancée sur la réorganisation du contrôle de gestion.</p> <p><u>Gestion des ressources humaines</u></p> <p>La direction ayant en charge la gestion des ressources humaines pourrait apporter un éclairage très intéressant à ma recherche sur les points suivants :</p> <ul style="list-style-type: none"> - la politique de gestion du changement dans le Groupe ; - la politique de formation associée à l'adoption du référentiel IFRS ; - l'évolution des définitions de poste suite à l'introduction du référentiel IFRS (notamment pour le personnel associé à la gestion des immobilisations corporelles). <p><u>Direction des opérations industrielles</u></p> <p>La Direction des opérations industrielles a un rôle renforcé au niveau de la gestion des immobilisations corporelles en raison de la dimension « économique » introduite par le référentiel IFRS. En effet, le rythme de consommation d'un actif ne pouvant être traduit qu'au niveau opérationnel, il serait intéressant, dans le cadre de ma recherche, de connaître :</p> <ul style="list-style-type: none"> - la contribution de la Direction des opérations industrielles dans la gestion des immobilisations corporelles : ventilation par composants, fixation des durées d'utilité, etc. ; - les changements au niveau organisationnel afin de produire les informations en relation avec la gestion des immobilisations corporelles, requises en raison de l'adoption du référentiel IFRS.
Le recueil des données	<ul style="list-style-type: none"> - Observations ; - Entretiens ; - Etude de documents internes (procédures, manuels utilisateurs, etc.).

Annexe 8. : Guide de l'entretien du 30/01/2006 avec M. DJM, Directeur comptable du Groupe A

Ce premier guide d'entretien a été élaboré à partir :

- de la présentation du Groupe et du rapport annuel 2003, disponibles sur le site Internet du Groupe A,
- des informations disponibles sur le site Euronext (<http://www.euronext.com>) sur le Groupe A.

1. Que peuvent apporter les normes IFRS à une entreprise comme la vôtre ?

- Aspect externe : communication financière
- Aspect interne : apports de l'approche économique

L'approche économique constitue-t-elle une opportunité de rapprochement entre :

- la comptabilité et le contrôle de gestion ?
- la comptabilité et les opérationnels ?
- la comptabilité et la direction des SI ?

2. L'application du référentiel IFRS est-elle l'occasion de :

- revoir certains aspects organisationnels ?
- s'interroger sur l'adéquation du système d'information et du système informatique avec les nouveaux besoins générés par ces normes ?

3. Comment avez-vous abordé le projet IFRS en interne ?

- Rôle du comité interne
- Composition du comité interne
- Quelles sont les principales étapes réalisées et à venir ?

4. Quels sont les principaux changements que les normes IFRS ont entraînés ?

5. Quelles sont les normes qui ont un impact significatif dans votre activité ?

6. Comment avez-vous traité concrètement les normes IAS 16 et IAS 36 et quelles évolutions de votre SI ont été nécessaires ? Quels changements organisationnels ont été induits ?

- 7. Les normes IAS 36 et IAS 36 ont-elle eu un impact significatif ?**
- Avez-vous une gestion décentralisée où chaque site possède son propre système de gestion des immobilisations ou un système unifié et centralisé, installé sur un serveur central, accessible non seulement aux services financiers locaux ou centraux, mais aussi aux opérationnels habilités ? Comment avez-vous procédé à la décomposition des immobilisations existantes ? Qui est chargé de la décomposition des immobilisations actuellement, de la détermination des valeurs résiduelles, des valeurs d'utilité, de la valorisation des immobilisations, des tests de dépréciation ?
 - Comment avez-vous mis en place les unités génératrices de trésorerie (UGT) ?
 - En raison de la cotation de votre société, avez-vous dû intégrer la norme sectorielle ? Comment avez-vous traité la norme 14 ? Quelles évolutions de votre SI ont été nécessaires ? Quels changements organisationnels ont été induits ?
- 8. Quelles sont les difficultés et les contraintes liées à l'application du nouveau référentiel comptable ?**
- 9. Quels sont les différents problèmes techniques ou d'interprétation des normes rencontrés ?**
- 10. Comment avez-vous solutionné les différents problèmes techniques ou d'interprétation des normes ?**
- 11. Considérez-vous qu'il y a émergence d'une nouvelle culture comptable au sein de votre société ?**
- 12. Avez-vous organisé des sessions de formation interne ?**
- 13. Les indicateurs de pilotage ont-ils été modifiés ?**

Annexe 9. : Guide de l'entretien du 20/02/2006 avec M. LD, Directeur des Services techniques du Groupe A

Ce guide d'entretien a été élaboré à partir :

- de l'entretien avec M. DJM du 30/01/2006 et
- de l'étude documentaire portant sur les documents internes au Groupe A.

- 1. Présentation du projet de thèse.**
- 2. Rôle et fonctionnement des Services techniques et position dans le Groupe ?**
- 3. Apport du projet IFRS pour le Groupe, le service et pour M. LD ?**
- 4. Apport de la norme IAS 16 « Immobilisations corporelles » pour le Groupe, le service et pour M. LD ?**
- 5. Participation à un groupe de travail et/ou à un atelier de mise en place des IFRS ? Si oui, qui ?**
- 6. Participation volontaire ou imposée ?**
- 7. Mode de fonctionnement du groupe de travail et/ou de l'atelier ?**
- 8. Apports, contributions au processus de décision relatif à la mise en application de la norme IAS 16 ?**
- 9. Traitement des immobilisations lors du passage aux IFRS :**
Rôle des services techniques dans :
 - la qualification des dépenses engagées (immobilisations/charges) ;
 - la détermination du coût de l'immobilisation ;
 - la fixation de la durée d'utilité des immobilisations anciennes et acquises à compter du 01/01/2005 ;
 - la détermination et la valorisation des composants ;
 - le choix des modes d'amortissement ;
 - le traitement comptable des pièces de rechange et de sécurité ;
 - le traitement comptable des dépenses de maintenance ;
 - la révision des plans d'amortissement.
- 10. Quelles sont les conséquences techniques, financières et organisationnelles de l'application des IFRS ?**

- 11. Qui traite les informations relatives aux immobilisations au sein des services techniques ?**
- 12. Quels sont les documents réalisés ?**
- 13. Qui est destinataire des informations relatives aux immobilisations, émises par votre service ?**

Annexe 10. : Projet de conversion des comptes du Groupe A aux normes IAS/IFRS

La description du projet de conversion des comptes du Groupe A aux normes IAS/IFRS résulte des différents entretiens avec M. DJM et de l'étude documentaire portant sur les documents internes au Groupe A.

Le rapport annuel 2003 du Groupe A présentait la préparation du passage aux normes IFRS dans les termes suivants :

« En application du règlement (CE) n°1725/2003 du Conseil publié au Journal Officiel des Communautés européennes le 13 octobre 2003, les sociétés cotées sur un marché réglementé de l'un des états membres devront présenter pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005, leurs comptes consolidés en utilisant le référentiel émis par l'International Accounting Standard Board (IASB).

Le Groupe A est concerné par cette obligation. Les comptes consolidés publiés par A en 2005 seront donc élaborés à partir de ce corps de normes IFRS (International Financial Reporting Standards). Les comptes de l'exercice 2004 retraités seront alors disponibles selon les mêmes principes à fin de comparaison.

Afin de mettre en oeuvre ce chantier, le groupe applique une méthodologie projet sous la responsabilité du Directeur des Services Comptables, sous la supervision du Directeur des affaires financières.

L'objectif assigné à ce projet est de mettre en place les conditions permettant l'application du référentiel IFRS courant 2004, tout en respectant les obligations légales de publication aux normes françaises jusqu'à la fin de l'exercice 2004.

Les travaux se déroulent en 3 phases :

- **Diagnostic** : la première phase a pour but d'identifier les impacts comptables et financiers de l'adoption des normes IFRS, les évaluer et choisir les options.
- **Préparation** : cette deuxième phase sera consacrée à l'analyse des différences significatives entre les processus actuels et les nouvelles obligations liées aux IFRS afin de refondre les procédures et d'adapter les systèmes d'information.
- **Conversion** : cette phase qui marquera l'achèvement du projet consiste à déployer et mettre en oeuvre le nouveau processus de consolidation et les états financiers modifiés.

La phase de conversion devrait être achevée pour la fin de l'année 2004 » (Rapport annuel 2004 du Groupe A).

Le rapport annuel 2004 du Groupe A présentait le projet de conversion aux normes IAS/IFRS des comptes consolidés comme suit : « En application du règlement européen n°1606/2002 du 19 juillet 2002 sur les normes internationales, les comptes consolidés du Groupe A au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2005 seront établis selon les normes comptables internationales IAS/IFRS applicables au 31 décembre 2005 telles qu'approuvées par l'Union européenne. Les premiers comptes publiés selon les normes IAS/IFRS seront ceux de l'exercice 2005 présentés avec en comparatif au titre de l'exercice 2004 établi selon le même référentiel.

Afin de mettre en oeuvre ce chantier, le groupe a lancé, avec l'appui de consultants d'une firme d'audit internationale, un projet dont les travaux se sont déroulés en trois phases :

- **Diagnostic** : cette première phase a permis d'identifier les impacts comptables et financiers de l'adoption des normes IFRS, de les évaluer et de choisir les options.
- **Préparation** : cette deuxième phase a été consacrée à l'analyse des incidences significatives engendrées par les nouvelles obligations liées aux IFRS. Des groupes de travail ont été constitués, associant des collaborateurs de la Direction financière et des différents départements opérationnels de la maison mère et des filiales, afin de suivre les différents thèmes de la conversion, de refondre les procédures et de réfléchir aux besoins d'adaptation des systèmes d'information.
- **Conversion** : cette phase qui marque l'achèvement du projet consiste à déployer et à mettre en oeuvre le nouveau processus de consolidation et les états financiers modifiés.

Des comités de pilotage réunissant la Direction financière, les consultants et les Commissaires aux comptes se sont régulièrement réunis tout au long du processus pour faire le point sur l'avancement des travaux. » (Rapport annuel 2004 du Groupe A).

Le travail mené auprès de M. DJM et l'étude documentaire ont permis de détailler les phases de ce projet. Ce dernier a débuté dès 2003 avec une phase de « pré-diagnostic ». Ensuite, le projet dit « projet de conversion » s'est structuré en trois phases principales qui peuvent être décomposées comme suit :

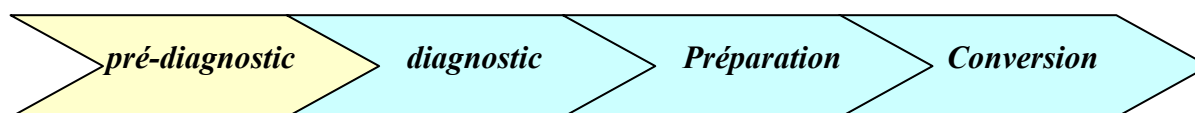


Figure 21 : Les phases du projet de conversion des comptes du Groupe A aux normes IAS/IFRS

La phase « pré-diagnostic »

Le pré-diagnostic avait pour objectif d'identifier les enjeux liés au passage aux IFRS pour le Groupe A et de présenter les impacts de son application. Il a été conduit par la consultant et présenté à DJM le 28/04/2003. Il a mis en évidence la complexité du projet de passage aux normes IAS/IFRS compte tenu de l'activité, de la structure du Groupe, de la nature et du contenu de l'information financière et du projet de migration du système d'information. Il a permis d'identifier les impacts techniques comptables suivants :

- Impact de la première application des normes IAS/IFRS sur les comptes consolidés ;
- Présentation des états financiers et revue des indicateurs de performance afin de déterminer de quelle manière ceux-ci sont susceptibles d'être affectés (au regard de la communication financière notamment) ;
- Evaluation et amortissement des immobilisations corporelles notamment concernant l'approche par composants et la prise en compte des valeurs résiduelles ;
- Reconnaissance et évaluation des immobilisations incorporelles, notamment concernant les frais de recherche et développement, les brevets et marques, les fonds de commerce ;
- Mise en œuvre obligatoire de la méthodologie de l'« impairment test », ou test de perte de valeur, pour la dépréciation des actifs ;
- Analyse de l'impact de l'application des normes IAS/IFRS sur la valeur des écarts d'acquisition figurant dans les comptes consolidés ;
- Présentation d'une information sectorielle conforme aux principes de l'IAS 14 « Informations sectorielles », par secteur d'activité et par zone géographique. C'est un élément significatif pour la communication financière du Groupe ;
- Impact des normes sur les principes de reconnaissance du revenu ;

- Comptabilisation probable d'une charge liée aux plans de stocks-options attribués ;
- Comptabilisation des instruments financiers en application des normes IAS 32 et 39, notamment pour les swaps de taux et les achats et ventes en devises.

Le pré-diagnostic a fait également apparaître que le passage aux normes IAS/IFRS allait :

- modifier la conception même de l'information financière de l'entreprise (processus de clôture, délais, fréquence, etc.) ;
- impacter le système d'information ;
- nécessiter la formation des collaborateurs.

La phase « diagnostic »

Cette première phase du projet de conversion qui a débuté en février 2004 et qui s'est terminée en juin 2004 a permis d'identifier les normes applicables au Groupe A et d'évaluer les impacts comptables et financiers de l'adoption des normes IFRS et de choisir les options. Elle a également permis de mettre en évidence les principales conséquences organisationnelles du passage aux normes IFRS.

Cette phase a été menée conjointement par le consultant et par des acteurs du Groupe A.

Cette phase s'articulait en plusieurs étapes :



Figure 22 : Les étapes de la phase « diagnostic » du projet de conversion des comptes du Groupe A aux normes IAS/IFRS

- **Lancement** : Cette étape avait pour objectif de :
 - Présenter la démarche du projet de conversion aux normes IAS/IFRS à l'ensemble des acteurs concernés ;
 - Définir et mettre en place des structures de projet (Groupe projet et Comité de pilotage) ;
 - Positionner les acteurs dans les groupes de travail ;
 - Etablir la chronologie des missions confiées.

- **Sensibilisation** : Afin d'assurer une appropriation du projet par les collaborateurs concernés et d'initier le transfert des savoirs, cette étape avait pour objectif d'informer et de former l'ensemble des acteurs du projet à la démarche du projet et aux impacts des normes IAS/IFRS sur l'organisation de l'entreprise. Elle a permis de présenter :
 - La démarche du projet ;
 - La méthodologie d'analyse et les outils qui seront utilisés ;
 - Le rôle de chacun des acteurs en fonction des services concernés ;
 - Les normes IAS/IFRS et leurs impacts sur l'organisation et le système d'informations du Groupe
- **Formation** : Afin d'assurer un transfert des savoir, une connaissance technique suffisante des membres de l'équipe projet, cette étape avait pour objectif de présenter :
 - Les normes ayant un impact pour le Groupe ;
 - Les spécificités de chacune de ces normes ;
 - Les options possibles pour chaque norme ;
 - Les principales différences avec les normes françaises.
- **Etude d'impact** : Cette étape a pour objectif d'identifier et d'évaluer les impacts de l'adoption des normes IFRS. Elle a permis d'élaborer un document de synthèse « Fiches de synthèse diagnostic », établi pour chacune des normes, dans lequel sont inventoriés les divergences des normes françaises suivies par le Groupe A avec les normes IFRS, ainsi qu'un premier chiffrage des impacts lorsqu'ils sont quantifiables à ce stade du projet.

Fiches de synthèse diagnostic
IAS 2 « Stocks »
IAS 41 « Agriculture »
IFRS 3 (ex IAS 22) « Regroupement d'entreprises »
IAS 12 « Impôts sur les résultats »
IAS 16 « Immobilisations corporelles »
IAS 17 « Contrats de location »
IAS 18 « Produits des activités ordinaires »
IAS 19 « Avantages au personnel »
IFRS 2 « Paiements en actions »
IAS 36 « Dépréciation d'actifs »
IAS 37 « Provisions pour risques et charges, passifs éventuels et actifs éventuels »
IAS 38 « Immobilisations incorporelles »
IAS 32 & 39 « Instruments financiers »

Tableau 26 : Liste des fiches de synthèse diagnostic du Groupe A

Plan type
A Inventaire des divergences
A.1 Description de la problématique
A.2 Pratiques actuelles du Groupe A
A.3 Synthèse des divergences majeures avec les IFRS
A.4 Positions Groupe A (Interprétations)
A.5 Impacts de la norme
A.6 Description et évaluation des impacts (hors changements attendus)
A.7 Chiffrage préliminaire des impacts
A.8 Changements attendus des IFRS
B Options offertes
C Proposition de plan d'action
C.1.1 Collecte des données pour la mise en œuvre de la conversion
C.1.2 Systèmes
C.1.3 Processus
C.1.4 Activités opérationnelles / contrats

Tableau 27 : Plan des fiches de synthèse diagnostic du Groupe A

Le rôle du consultant a été d'apporter un support à la gestion du projet et son expertise technique sur les normes IAS/IFRS. Le consultant a par ailleurs présenté les normes et aidé le groupe projet à l'élaboration de fiches de synthèse diagnostic.

La phase « préparation »

Cette deuxième phase du projet de conversion qui a débuté en juin 2004 et qui s'est terminée début 2005 a été consacrée à l'analyse des incidences significatives engendrées par les nouvelles obligations liées aux IFRS.

Des groupes de travail ont été constitués sous la forme de 14 ateliers, chacun traitant d'une norme ou d'un corps de normes. La composition des ateliers (Cf. description de la composition ci-après) associait des collaborateurs de la Direction financière et des différents départements opérationnels de la maison mère et des filiales, afin de suivre les différents thèmes de la conversion, de refondre les procédures et de réfléchir aux besoins d'adaptation des systèmes d'information. Ils étaient coordonnés par le groupe projet et disposaient d'un responsable d'atelier. Les groupes de travail comportaient des consultants qui ont assuré des formations au début de la phase. Ensuite, ils n'étaient présents qu'à certaines réunions où leur expertise était nécessaire.

Cette phase s'articulait en plusieurs étapes :



Figure 23 : Les étapes de la phase « préparation » du projet de conversion des comptes du Groupe A aux normes IAS/IFRS

- **Lancement** : Cette étape avait pour objectif de :
 - Présenter la démarche du projet de conversion aux normes IAS/IFRS à l'ensemble des acteurs concernés ;
 - Définir et mettre en place les ateliers ;
 - Positionner les acteurs dans les groupes de travail ;
 - Etablir la chronologie des missions confiées.
- **Sensibilisation** : Afin d'assurer une appropriation du projet par les collaborateurs concernés et d'initier le transfert des savoirs, cette étape avait pour objectif d'informer et de former l'ensemble des acteurs de l'atelier aux impacts de la norme IAS/IFRS étudiée sur l'organisation de l'entreprise.

- **Formation** : Afin d'assurer un transfert des savoir, une connaissance technique suffisante des membres de l'équipe projet, cette étape avait pour objectif de présenter les spécificités de la norme étudiée par l'atelier, les options possibles pour la norme et les principales différences avec les normes françaises.
- **Etude des incidences** : Cette étape a pour objectif d'analyser les incidences significatives engendrées par les nouvelles obligations liées aux IFRS. Elle a permis d'élaborer des documents décrivant la méthodologie à adopter lors de la phase de conversion (exemple : Projet de conversion aux IFRS, Projet de manuel Groupe, Méthodologie de conversion).

La phase « conversion »

Cette phase, qui marque l'achèvement du projet, a consisté à déployer et à mettre en oeuvre le nouveau processus de consolidation et les états financiers modifiés. Elle a été initiée au début de l'année 2005.

Cette phase s'articulait en plusieurs étapes :



Figure 24 : Les étapes de la phase « conversion » du projet de conversion des comptes du Groupe A aux normes IAS/IFRS

- **Lancement** : Organisation du projet.
 - Présenter la phase de conversion aux normes IAS/IFRS à l'ensemble des acteurs concernés ;
 - Etablir la chronologie des tâches confiées.
- **Développement** : Mise en œuvre des travaux par les acteurs.
- **Conversion** : Etablissement des comptes pro forma 2004 et des notes en annexe des comptes consolidés.

Phase	Organe de contrôle et de prise de décision	
<p align="center">DIAGNOSTIC</p> <p>1^{ère} étape : Identification des normes applicables au Groupe.</p> <p>2^{ème} étape : Evaluation des impacts comptables et financiers de l'adoption des normes IFRS, choix des options.</p> <p align="center">De février 2004 à juin 2004</p>	<p align="center"><u>Groupe projet</u>¹³</p> <p><u>Composition du Groupe projet :</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - DJM : Directeur comptable (N-3) - MX : Directeur financier adjoint (N-2) - SD et CAM : consultants <p><u>Mode de désignation :</u></p> <p>GM a désigné les membres du groupe projet en accord avec MX et DJM (approche consensuelle).</p> <p><u>Rôle du groupe projet :</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - Présentation des normes par les consultants et élaboration de fiches de synthèse diagnostic avec le groupe projet. - Elaboration du questionnaire par norme adressé aux filiales. - Participation aux ateliers et coordination du travail <p><u>Mode de contrôle et d'évaluation :</u></p> <p>Respect des contraintes d'établissement des premiers comptes en IFRS.</p> <p><u>Documents élaborés :</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - Questionnaire par norme adressé aux filiales - Fiches de synthèse diagnostic (Elaborés par consultants) - Plan de formation (Elaboré par consultants) - Projet de conversion aux IFRS (Document de suivi de projet élaboré par les consultants du groupe projet) 	<p align="center"><u>Comité de pilotage (COPI)</u></p> <p><u>Composition du Comité de pilotage :</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - GM : Directeur des affaires financières (N-1) - Représentants des CAC = 2 managers d'audit + 1 expert IFRS - Associé du cabinet du consultant - Groupe projet <p><u>Mode de désignation :</u></p> <p>GM a désigné les membres de comité de pilotage. (approche consensuelle).</p> <p><u>Rôle du Comité de pilotage :</u></p> <p>Le comité de pilotage intervient durant toute la durée du projet IFRS.</p> <p>Ses missions sont les suivantes :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Validation des options proposées par le groupe projet au fur et à mesure de l'avancement des travaux, - Arbitrage et prise de décision en cas de position ne pouvant être arrêtée par le groupe projet. <p><u>Mode de contrôle et d'évaluation :</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - Le COPI présente au Comité d'Audit les impacts du passage aux IFRS et défend les options retenues. <p><u>Documents élaborés :</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - Comptes-rendus de réunion

Tableau 28 : Structure du projet de conversion des comptes du Groupe A aux normes IAS/IFRS

¹³ Intervient tout au long du projet

<p>PREPARATION</p> <p>Analyse des incidences significatives engendrées par les nouvelles obligations liées aux IFRS. De juin 2004 à début 2005</p>	<p style="text-align: center;"><u>Ateliers</u></p> <p>Le travail a été organisé sous la forme de 14 ateliers traitant d'une norme ou d'un corps de normes. Ils étaient animés par un groupe de travail et comportaient un responsable d'atelier.</p> <p><u>Composition des ateliers :</u></p> <p>Les ateliers sont animés par des groupes de travail associant des collaborateurs de la Direction financière et des différents départements opérationnels de la maison mère et des filiales. Les groupes de travail comportaient des consultants qui ont assuré au début de la phase des formations. Ensuite, ils n'étaient présents qu'à certaines réunions où leur expertise était nécessaire.</p> <p><u>Mode de désignation :</u></p> <p>Désignation par les membres du COPI.</p> <p><u>Rôle des ateliers :</u></p> <p>Les ateliers ont pour rôle de suivre les différents thèmes de la conversion, de refondre les procédures et de réfléchir aux besoins d'adaptation des systèmes d'information. Dans les ateliers, les règles du groupe sont définies.</p> <p><u>Mode de contrôle et d'évaluation :</u></p> <p>Coordination assurée par le groupe projet Respect du planning</p> <p><u>Documents élaborés :</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - Composition des ateliers IFRS - Fiche de suivi par atelier (Thèmes, Travaux, synthèse, livrables) - Projet de conversion aux IFRS - Comptes-rendus de réunion - Analyse détaillée - Projet de manuel groupe - Chiffrage des impacts de la conversion IFRS (par norme) - Méthodologie de conversion 	<p style="text-align: center;"><u>Comité de pilotage (COPI)</u></p> <p>Idem phase DIAGNOSTIC</p>
---	--	---

Tableau 28 : Structure du projet de conversion des comptes du Groupe A aux normes IAS/IFRS

<p>CONVERSION</p> <p>Déploiement et mise en □uvre du nouveau processus de consolidation et des états financiers modifiés.</p> <p>Début 2005</p>	<p style="text-align: center;"><u>Groupe projet</u></p> <p><u>Composition du Groupe projet :</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - DJM : Directeur comptable (N-3) - MX : Directeur financier adjoint (N-2) - SD et CAM : consultants - Représentants des CAC <p><u>Rôle du groupe projet :</u></p> <p>Etablir les comptes pro forma 2004 et les notes en annexe des comptes consolidés.</p> <p><u>Mode de contrôle et d'évaluation :</u></p> <p>Contrôle et évaluation assurés par le COPI et les CAC.</p> <p><u>Documents élaborés :</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - Projet de conversion aux IFRS - IFRS Instructions 2005 Year-end Closing - Group Instructions closing at 30 juin 2006 - Comptes Pro forma 2004 en IFRS (Cf. rapport annuel 2005) - Notes de synthèse sur la conversion IFRS destinées au : <ul style="list-style-type: none"> • Comité d'Audit (présentation des impacts de conversion et validation) • Fonction technique des CAC (validation) <p>Dossiers des CAC (dossiers internes d'audit)</p>	<p style="text-align: center;"><u>Comité de pilotage (COPI)</u></p> <p style="text-align: center;">Idem phase DIAGNOSTIC</p>
<p>APRES CONVERSION</p>	<p><u>Documents élaborés :</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - Group Instructions closing mises à jour à chaque clôture - Guide de saisie pour remplir la liasse « Magnitude » (système de reporting comptable en IFRS) - Manuel de procédures - Procédures locales comptables destinées au contrôle interne 	

Tableau 28 : Structure du projet de conversion des comptes du Groupe A aux normes IAS/IFRS

N° atelier	Titre français	Titre anglais	Normes	Participants	Rôle dans le Groupe	Niveau hiérarchique	Consultants
1	Stocks	Inventories	IAS 2	RM (Resp atelier) OV FN RG DGB	Resp. contrôle de gestion financier et budgétaire Contrôle de gestion industriel Chef du service planification Directeur des ressources logistiques Directeur des achats	N-3 N-4 N-3 N-2 N-3	CM
2	Impôts sur le résultat	Income taxes	IAS 12	IS (Resp atelier) DJM	Comptable consolidation Directeur comptable	N-4 N-3	GPI
3	Immobilisations corporelles	Property, plant and equipment	IAS 16	DJM (Resp atelier) LS LD OS AL CA	Directeur comptable Adjointe Directeur comptable Directeur des services techniques Contrôle de gestion industriel Directeur de la coordination industrielle Contrôleur de gestion	N-3 N-4 N-3 N-4 N-3 N-4	CM

Tableau 29 : Composition des ateliers IFRS dans le Groupe A

N° atelier	Titre français	Titre anglais	Normes	Participants	Rôle dans le Groupe	Niveau hiérarchique	Consultants
4	Contrats de location	Leases	IAS 17	MX (Resp atelier) VA PA	Directeur Financier adjoint Resp. du contrôle de gestion commercial et R&D Adjoint du directeur juridique	N-2 N-3 N-3	GPI
5	Produits des activités ordinaires	Revenue	IAS 18	BS (Resp atelier) LN SB GM VA GC	Adjointe au Dir. de la zone Europe Directrice de la Trésorerie Resp. du contrôle de gestion budgétaire Directeur des affaires financières Resp. du contrôle de gestion commercial et R&D Chef de service Adm° des Ventes	N-3 N-3 N-4 N-1 N-3 N-5	BO
6	Avantages au personnel et paiement en actions	Employee benefits	IAS 19 & IFRS 2	MP (Resp atelier) MX	Resp. RH Groupe Directeur financier adjoint	N-2 N-2	SD

Tableau 29 : Composition des ateliers IFRS dans le Groupe A

N° atelier	Titre français	Titre anglais	Normes	Participants	Rôle dans le Groupe	Niveau hiérarchique	Consultants
7	Dépréciation des actifs	Impairment of assets	IAS 36	MX (Resp atelier) VA SB	Directeur financier adjoint Resp. du contrôle de gestion commercial et R&D Resp. du contrôle de gest. budgétaire	N-2 N-3 N-4	GPI
8	Provisions, passifs et actifs éventuels	Provisions, contingent liabilities & assets	IAS 37	LS (Resp atelier) SB DJM	Adjointe Directeur comptable Resp. du contrôle de gest. budgétaire Directeur comptable	N-4 N-4 N-3	CM
9	Immobilisations incorporelles	Intangible assets	IAS 38	DJM (Resp atelier) SB MJP	Directeur comptable Resp. du contrôle de gest. budgétaire Directeur R&D	N-3 N-4 N-2	BO
10	Instruments financiers	Financial instruments	IAS 32 & 39	LN (Resp atelier) MV GM	Directrice de la Trésorerie Resp. Trésorerie - Crédit clients Directeur des affaires financières	N-3 N-3 N-1	AD
11	Regroupements d'entreprises	Business combinations	IFRS 3	DJM IS	Directeur comptable Comptable consolidation	N-3 N-4	CM

Tableau 29 : Composition des ateliers IFRS dans le Groupe A

N° atelier	Titre français	Titre anglais	Normes	Participants	Rôle dans le Groupe	Niveau hiérarchique	Consultants
12	Informations sectorielles	Segment reporting	IAS 14	DJM (Resp atelier) GM MX	Directeur comptable Directeur des affaires financières Directeur financier adjoint	N-3 N-1 N-2	SD
13	Reporting financier	Financial reporting		MX (Resp atelier) GM GM SB VA DJM	Dir. financier adjoint Directeur des affaires financières Directeur du contrôle de gestion Resp. du contrôle de gest. budgétaire Resp. du contrôle de gestion commercial et R&D Directeur comptable	N-2 N-1 N-2 N-4 N-3 N-3	GPI
14	Autres normes	Other standards		DJM (Resp atelier) IS	Directeur comptable Comptable consolidation	N-3 N-4	SD

Tableau 29 : Composition des ateliers IFRS dans le Groupe A

Annexe 11. : Présentation des normes relatives aux immobilisations

Le but de cette annexe n'est pas de présenter une étude détaillée des normes relatives aux immobilisations, ce que d'autres ont déjà fait avec talent et profondeur (voir par exemple Demaria 2008), mais plutôt de préciser l'arrière-plan de notre recherche.

Ce travail a été mené à partir :

- des fiches de synthèse diagnostic établies par le Groupe A avec l'aide de son consultant,
- des informations disponibles sur le site FOCUS IFRS : <http://www.focusifrs.com>,
- de supports de formation établis par le formateur du Groupe B.

Présentation générale des normes

Quatre normes ont pour objectif de prescrire le traitement comptable et les informations à fournir pour les immobilisations :

- L'IAS 40 adoptée en avril 2000 et révisée en décembre 2003, relative aux immeubles de placement ;
- L'IAS 16 approuvée en octobre 1981 et révisée en 1993, 1998 et en décembre 2003, relative aux immobilisations corporelles hors immeuble de placement ;
- L'IAS 38 approuvée en juillet 1998 et révisée en mars 2004, relative aux immobilisations incorporelles ;
- L'IAS 36, relative à la dépréciation d'actif et qui s'applique aux immobilisations.

Les trois premières normes, spécifiques à une catégorie d'immobilisation présentent de réelles similitudes, tant au niveau du vocabulaire utilisé que des règles et conditions applicables. Nous étudierons, ci-après ces généralités, avant d'aborder les spécificités de chacune d'elles.

Généralités applicables aux normes IAS 40, 16 et 38

Un actif est comptabilisé en immobilisation si les deux conditions suivantes sont réunies :

- Il est probable que les avantages économiques futurs associés à cet actif iront à l'entité ;
- Le coût de cet actif peut être évalué de façon fiable.

L'approche retenue pour la comptabilisation est une approche par composant.

Lors de son enregistrement initial, toute immobilisation est évaluée à son « coût », qu'elle soit acquise ou créée, sauf dans le cas où elle est acquise dans le cadre de l'acquisition d'une entreprise où elle est évaluée à sa juste valeur.

Seules les dépenses engagées à la date de comptabilisation de l'actif en immobilisation peuvent être prises en compte. Les dépenses antérieurement enregistrées en charge ne seront pas intégrées au coût. Les dépenses ultérieures, relatives à une immobilisation qui ont déjà été comptabilisées, doivent être ajoutées à la valeur comptable de l'immobilisation s'il est probable que ces dépenses permettront de générer des avantages économiques futurs supérieurs au niveau de performance défini avant l'engagement de ces dépenses (Par exemple : allongement de la durée d'utilité, amélioration de la qualité, réduction des coûts).

Après la comptabilisation initiale, les immobilisations peuvent, selon leur catégorie, être valorisées selon trois méthodes :

- **Le modèle du coût amorti** : Le traitement de référence (*benchmark treatment*) est le coût diminué du cumul des amortissements et des pertes de valeur. Sont concernés les immobilisations corporelles, incorporelles et les immeubles de placement (option 2).
- **Le modèle de la valeur réévaluée** : Le traitement alternatif autorisé est le montant réévalué correspondant à sa juste valeur à la date de réévaluation. Sont concernés les immobilisations corporelles et incorporelles.
- **La juste valeur (valeur de marché)** : Sont concernés uniquement les immeubles de placement (option 1).

Le choix de la juste valeur et du traitement alternatif entraîne son application à toutes les immobilisations d'une même catégorie. Toutefois, l'application de la juste valeur peut ne pas s'appliquer à un immeuble de placement pris isolément, si la juste valeur ne peut pas être déterminée de façon fiable.

Conformément à la norme IAS 36, un test de dépréciation doit être effectué sur les actifs s'il existe des indices de pertes de valeur. Une perte de valeur est alors comptabilisée si la valeur de l'actif excède le montant qui sera recouvré par son utilisation ou sa vente (valeur recouvrable).

Les immobilisations incorporelles dont la durée de vie est indéfinie ne sont pas amorties. Elles doivent uniquement faire l'objet d'un test de dépréciation. Les immeubles de placement évalués à la juste valeur ne font pas également l'objet d'un amortissement.

Pour les autres immobilisations, un amortissement doit être enregistré de façon systématique sur la durée d'utilité. La durée et le mode d'amortissement doivent être revus au moins à chaque arrêté.

Des informations détaillées concernant chaque catégorie d'immobilisations sont à indiquer dans l'annexe.

Lors de l'application de L'IFRS 1, il est prévu une dispense à la reconstitution du coût des immobilisations, les entités ont la possibilité :

- de les évaluer à leur juste valeur au 1^{er} janvier 2004. Cette juste valeur tient alors de coût historique pour toutes les évaluations postérieures ;
- de maintenir une réévaluation antérieure. Dans ce cas, on considèrera cette valeur réévaluée à la date de réévaluation comme coût historique à compter de cette date.

Présentation de la norme IAS 40

La norme IAS 40 prescrit le traitement comptable et les informations à fournir pour les immeubles de placement. Elle respecte les principes généraux énoncés ci avant. Toutefois, il convient de préciser les spécificités de cette norme.

Dans la norme IAS 40, un immeubles de placement est « un bien immobilier (terrain ou bâtiment □ ou partie d'un bâtiment □ ou les deux) détenu (par le propriétaire ou par le preneur dans le cadre d'un contrat de location-financement) pour en retirer des loyers ou pour valoriser le capital ou les deux, plutôt que pour :

- l'utiliser dans la production ou la fourniture de biens ou de services ou à des fins administratives ou
- le vendre dans le cadre de l'activité ordinaire. »

Cette norme ne s'applique pas aux biens immobiliers occupés par son propriétaire et à ceux en cours de construction ou d'aménagement. Ces derniers doivent être considérés comme des immobilisations corporelles dont le traitement est défini par la norme IAS 16.

Les deux groupes étudiés ne disposent que d'immeubles occupés par leurs soins ce qui rend non applicable la norme IAS 40 et conduit à ne pas étudier davantage cette dernière.

Présentation des normes IAS 16 et 36

L'objectif de la norme IAS 16 consiste à prescrire le traitement comptable pour les immobilisations corporelles de sorte que les utilisateurs des états financiers puissent distinguer les informations relatives aux investissements d'une entité dans ses immobilisations corporelles et celles relatives aux variations de cet investissement.

Les immobilisations corporelles sont des actifs corporels :

- qui sont détenus par une entité soit pour être utilisés dans la production ou la fourniture de biens ou de services, soit pour être loués à des tiers, soit à des fins administratives et
- dont on s'attend à ce qu'ils soient utilisés sur plus d'une période.

La norme IAS 16 impose de traiter les composants d'un actif comme des éléments séparés s'ils ont des durées d'utilité différentes et de calculer l'amortissement des composants des immobilisations corporelles sur leurs durées d'utilité en tenant compte de leur valeur résiduelle.

Ainsi que l'indique le support de formation intitulé « IAS 16 révisée » établi par le formateur du Groupe B, « *la détermination des composants adéquats est affaire de jugement et dépend des circonstances spécifiques de l'entreprise. Elle nécessite de faire appel aux services techniques* ».

La norme IAS 16 permet de procéder à la réévaluation des immobilisations comme méthode alternative à l'évaluation du coût historique. La réévaluation d'une immobilisation entraîne la réévaluation de tous les autres actifs de sa catégorie. Elle doit être faite de manière régulière.

Conformément à la norme IAS 36, un test de dépréciation doit être effectué sur toutes les immobilisations corporelles s'il existe des indices de pertes de valeur. Une perte de valeur est alors comptabilisée si la valeur de l'actif excède la montant qui sera recouvré par son utilisation ou sa vente (valeur recouvrable).

Une immobilisation corporelle doit être décomptabilisée lors de sa cession ou lorsque l'entreprise n'attend plus d'avantages économiques futurs de son utilisation ou de sa sortie.

Conséquences pour le Groupe A

Selon le rapport annuel 2004 du Groupe A,

- les options retenues pour la conversion des comptes consolidés du Groupe A sont la réévaluation de certaines immobilisations à leur juste valeur en date de transition.
- L'impact sur la conversion du bilan d'ouverture et sur la présentation des comptes consolidés du Groupe A est de plusieurs ordres : Le Groupe a revu les durées d'amortissement de ses immobilisations corporelles et a opté, pour certaines classes d'immobilisations, pour des taux plus conformes à leur durée d'utilisation effective. S'ensuit une diminution de la charge globale annuelle d'amortissement des immobilisations corporelles et, dans certains cas, une revalorisation de la valeur nette comptable des immobilisations dans le bilan d'ouverture. D'autre part, les montants inclus dans le poste « charges à étaler » ont été soit reclassés dans d'autres postes du bilan, soit constatés en charges en date de transition.

L'entretien mené par le consultant auprès de M. DJM et M. LD a mis en évidence la nécessité de :

- reclasser les pièces de rechange spécifiques ou utilisables pendant plus d'un an en immobilisation alors qu'elles sont comptabilisées en stocks ou en charges suivant les cas ;
- majorer le montant des immobilisations brutes des dépenses de mise en conformité ou liées à la sécurité ou à l'environnement comptabilisées en charges ;
- retraiter en charges les frais de démarrage inclus dans le coût des immobilisations dans certaines filiales ;
- retraiter en charges les frais financiers inclus dans le coût des immobilisations dans certaines filiales dans la mesure où le Groupe A a pris l'option de non inscription des frais financiers dans le coût des immobilisations ;
- mettre en œuvre l'approche par composants ;
- majorer le montant des immobilisations brutes des dépenses ultérieures qui rempliraient les critères de reconnaissance d'une immobilisation, de même que les grosses réparations, révisions pluriannuelles, et les dépenses de mises en conformité ;

L'application de la norme IAS 16 a eu pour conséquence de « *découvrir que les fiches de désinvestissement (mises au rebut) ne sont pas faites systématiquement* » (Fiche de synthèse diagnostic IAS 16 « immobilisations corporelles, juin 2004, p. 8) et a entraîné suite à la réalisation de l'inventaire physique des immobilisations conduit par une société externe, à la mise au rebut d'immobilisations pour 900 K€ en France par exemple).

Les conséquences ont été nulles au niveau des comptes consolidés puisque ces immobilisations étaient totalement amorties.

Conséquences pour le Groupe B

Pour les besoins de la première adoption et conformément à l'option offerte par la norme IFRS 1, le Groupe a choisi d'évaluer certains actifs immobiliers et fonciers n'ayant pas fait l'objet d'une transaction récente à leur juste valeur résultant d'une expertise indépendante. La substitution de la valeur nette comptable de ces actifs par leur juste valeur a été enregistrée en contrepartie d'une variation des capitaux propres. Uniquement pour cette catégorie d'actif, la décomposition a été effective. L'évaluation au montant réévalué des terrains et constructions a un impact fort sur les comptes consolidés.

Pour les autres immobilisations, les retraitements ne portent que sur les durées d'amortissements pour lesquelles il subsiste des distorsions entre les comptes sociaux et les comptes consolidés. L'impact global lié à des durées d'utilité plus longues pour les immobilisations simples est peu significatif au niveau des comptes consolidés du Groupe.

Pour les immobilisations nouvellement acquises, l'impact sera nul étant donné qu'un alignement entre les comptes sociaux et les comptes consolidés a été retenu au niveau des modes et des durées d'amortissement.

L'application de la norme IAS 16 a eu pour conséquence la mise hors service d'immobilisations qui n'apportaient plus d'avantage économique futur. Les conséquences ont été nulles au niveau des comptes consolidés puisque ces immobilisations étaient totalement amorties.

L'application de la norme IAS 16 a eu un impact fort sur le système d'information en raison de la création de nouveaux plans d'amortissement selon le référentiel IFRS. Cette norme a eu le mérite d'imposer une communication entre les opérationnels, le contrôle de gestion et la comptabilité pour réaliser les mises hors service et déterminer les durées d'utilité des immobilisations corporelles. Toutefois, l'implication des opérationnels est difficile à obtenir étant donné que leurs préoccupations sont centrées sur la réalisation des contrats.

Présentation de la norme IAS 38

La norme IAS 38 prescrit le traitement comptable et les informations à fournir pour les immobilisations incorporelles qui ne sont pas spécifiquement traitées par une autre norme. Elle respecte les principes généraux énoncés ci avant. Toutefois, il convient de préciser les spécificités de cette norme.

Dans la norme IAS 38, une immobilisation incorporelle est « un actif non monétaire identifiable sans substance physique ».

Un actif est comptabilisé en immobilisation incorporelle si les deux conditions générales sont respectées. L'entité doit donc apprécier la probabilité des avantages économiques futurs en utilisant des hypothèses raisonnables et documentées qui représentent la meilleure estimation par la direction de l'ensemble des conditions économiques qui existeront pendant la durée d'utilité de cet actif.

Pour les immobilisations incorporelles générées en interne, la norme IAS 38 précise que les dépenses pour la recherche doivent être comptabilisées en charges lorsqu'elles sont encourues, par contre, les dépenses résultant du développement doivent être comptabilisées en immobilisations incorporelles si, et seulement si, l'entité est capable de démontrer :

- la faisabilité technique nécessaire à l'achèvement de l'immobilisation incorporelle en vue de sa mise en service ou de sa vente ;
- son intention d'achever l'immobilisation incorporelle et de l'utiliser ou de la vendre ;
- sa capacité à l'utiliser ou à la vendre ;
- la façon dont l'immobilisation incorporelle générera des avantages économiques futurs probables (existence d'un marché ou si l'immobilisation incorporelle doit être utilisée en interne, son utilité) ;
- la disponibilité des ressources (techniques, financières ou autres) appropriées pour achever le développement et utiliser ou vendre l'immobilisation incorporelle ;
- sa capacité à évaluer de façon fiable les dépenses attribuables à l'immobilisation incorporelle au cours de son développement.

Présentation de la norme IAS 36

La norme IAS 36 traite de l'identification, de l'évaluation, de la comptabilisation et des informations à fournir relatives à la dépréciation des actifs (y compris les goodwill) à l'exception des stocks, des actifs d'impôt différé, des actifs résultant des contrats de construction, des actifs résultant des avantages du personnel, des actifs financiers, des immeubles de placement lorsqu'ils sont évalués à la juste valeur et des actifs biologiques évalués à la juste valeur, qui sont traités par d'autres normes internationales.

Cette norme est donc principalement applicable aux immobilisations corporelles, incorporelles et goodwill.

L'objectif de la norme IAS 36 est de prescrire les procédures qu'une entité doit appliquer pour s'assurer que la valeur nette comptable de ses actifs n'excède pas leur « valeur recouvrable », c'est-à-dire le montant le plus élevé entre la juste valeur nette des coûts de sortie et de la valeur d'utilité. La valeur d'utilité est déterminée à partir des flux de trésorerie futurs attendus de l'utilisation prévue et de la cession ultérieure de l'actif actualisé. Si la valeur comptable d'un actif est supérieure à sa valeur recouvrable, l'entité doit comptabiliser en résultat une perte de valeur. Dans certains cas, l'entité peut-être amenée ultérieurement à reprendre en résultat tout ou partie de cette perte de valeur.

Une entreprise doit apprécier à chaque clôture s'il existe un quelconque indice montrant qu'un actif a pu perdre de la valeur. S'il existe, l'entreprise doit mettre en œuvre le test de perte de valeur. La valeur recouvrable d'un actif doit être estimée chaque fois qu'il existe un indice montrant que cet actif a pu perdre de la valeur. Par ailleurs, les normes IFRS 3 « regroupement d'entreprises » et IAS 38 « immobilisations incorporelles », imposent, même en l'absence d'indices de pertes de valeur, de calculer la valeur recouvrable des immobilisations incorporelles non amorties, des immobilisations incorporelles en cours à la clôture et des goodwill.

La valeur recouvrable est déterminée pour un actif isolé, à moins que son utilisation ne génère pas d'entrée de trésorerie largement indépendante des entrées de trésorerie générées par d'autres actifs ou groupe d'actifs. Dans ce cas, la valeur recouvrable est déterminée pour l'Unité Génératrice de Trésorerie (UGT) à laquelle appartient l'actif. L'Unité Génératrice de Trésorerie d'un actif est le plus petit groupe d'actifs qui inclut l'actif et dont l'utilisation continue génère des entrées de trésorerie qui sont largement indépendantes des entrées de trésorerie générées par d'autres actifs ou groupes d'actifs. Selon la fiche de synthèse

diagnostic IAS 36 (p. 5) du Groupe A, « *cette indépendance se caractérise par la manière dont la Direction du Groupe gère les activités (agences, région, ligne de produit, etc.) ou le mode de prise de décision. L'identification de l'Unité Génératrice de Trésorerie (UGT) d'un actif implique une part de jugement* ».

Annexe 12. : Méthodologie de validation du construit et présentation de la règle de confidentialité

Méthodologie de validation du construit :

Lors de nos travaux doctoraux, nous avons régulièrement présenté nos écrits aux managers des projets de conversion afin d'augmenter ainsi la validité du construit proposé consistant à :

- décrire le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS au sein des organisations ;
- expliquer les objectifs des phases constitutives de ce dernier ;
- proposer un ensemble de conditions à remplir, véritables points de passage d'une phase à une autre du processus d'appropriation afin de réduire la distance outil/organisation et favoriser ainsi l'inscription sociale de l'outil.

Par exemple, tous les entretiens avec le manager du projet de conversion étaient retranscrits pour l'entretien suivant afin de poser des questions complémentaires sur des aspects méritant des éclaircissements. De même, l'exploitation des documents obtenus était réalisée au fur et à mesure afin de produire des synthèses qui pouvaient ainsi être présentées pour validation dès le rendez-vous suivant. Ce travail était indispensable pour s'assurer d'une bonne appréhension tant de l'aspect organisationnel du groupe A, que du traitement des données au travers du processus de consolidation en IAS/IFRS. L'organigramme du groupe A, la matrice RASCI ainsi que l'annexe 10 sont par exemple des documents obtenus au terme de plusieurs rencontres avec le manager du projet de conversion. Pour arrêter la version finale de ces documents, nous avons été conduits à communiquer par mail. Ainsi, le manager du projet de conversion du Groupe A écrivait au sujet des documents cités ci-dessus, en date du 06/01/2009 : « *Suite à votre mail, j'ai fait quelques modifications (de forme plus que de fond) par rapport au texte d'origine* ». Des échanges ont eu lieu pour s'assurer de la qualité du traitement des données collectées et de leur interprétation.

Ce processus de validation a été respecté avec le manager du projet de conversion du Groupe B.

Il s'est terminé dans les groupes A et B par la validation des chapitres de notre travail doctoral. Nous avons adressé par mail aux interlocuteurs privilégiés dans les organisations, nos écrits dans lesquels les groupes étaient cités. Ainsi, nous avons pu obtenir, au fur et à mesure de l'avancement de la rédaction de notre thèse, la validation de nos retranscriptions

ainsi que celle de leur utilisation dans le contexte posé par notre sujet de recherche. Le manager du projet de conversion du Groupe B, nous écrivait notamment en date du 12/09/2009 dans les termes suivants : « *J'ai lu (...) les passages nous concernant, cela paraît assez fidèle. C'est amusant de voir mes propos « familiers » être retranscrits de façon aussi exacte* ».

Règle de confidentialité :

Le Groupe B au travers du manager du projet de conversion a formulé la règle de confidentialité suivante : « *Nous ne souhaitons toujours pas que le nom de [notre groupe] apparaisse. (...)* ». Ainsi, nous avons respecté le choix du Groupe B et n'avons pas mentionné le nom de ce dernier ni celui des acteurs de cette organisation. Afin d'uniformiser la présentation de nos travaux, la même règle a été appliquée au groupe A.

LISTE DES FIGURES

Figure 1 : Le positionnement des processus de diffusion et d'appropriation du référentiel IAS/IFRS par rapport aux organisations	10
Figure 2 : La structure ternaire de l'outil de gestion	11
Figure 3 : Le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS au sein d'une organisation .	22
Figure 4 : La démarche générale de la thèse	25
Figure 5 : L'approche abductive de la recherche	77
Figure 6 : Représentation simplifiée de l'organigramme de la société française du Groupe A (version 12/07)	107
Figure 7 : La structure ternaire de l'outil de gestion	138
Figure 8 : Quatre états initiaux extrêmes pour un outil de gestion (tiré de David 1996, p. 18)	139
Figure 9 : La régulation conjointe, compromis entre les régulations de contrôle et autonome (Babeau, Chanlat 2008, p. 208).....	152
Figure 10 : Le processus d'assimilation d'une innovation managériale	162
Figure 11 : Conditions à l'adoption d'un instrument de gestion (Godowski 2004).....	163
Figure 12 : Le processus d'appropriation par un collectif	164
Figure 13 : Superposition du mode opération et du mode projet.....	179
Figure 14 : Le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS au sein d'une organisation	192
Figure 15 : Les phases du projet de conversion des comptes du Groupe A aux normes IAS/IFRS.....	199
Figure 16 : La position hiérarchique des managers du projet d'introduction du référentiel IAS/IFRS.....	208
Figure 17 : Les phases du projet de conversion des comptes du Groupe A aux normes IAS/IFRS.....	217
Figure 18 : Les phases du projet de conversion des comptes du Groupe A aux normes IAS/IFRS.....	254
Figure 19 : Les phases du projet de conversion des comptes du Groupe A aux normes IAS/IFRS.....	287
Figure 20 : Le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS au sein d'une organisation	349

Figure 21 : Les phases du projet de conversion des comptes du Groupe A aux normes IAS/IFRS.....	414
Figure 22 : Les étapes de la phase « diagnostic » du projet de conversion des comptes du Groupe A aux normes IAS/IFRS	415
Figure 23 : Les étapes de la phase « préparation » du projet de conversion des comptes du Groupe A aux normes IAS/IFRS	418
Figure 24 : Les étapes de la phase « conversion » du projet de conversion des comptes du Groupe A aux normes IAS/IFRS	419

LISTE DES TABLEAUX

Tableau 1 : Typologie du changement (tableau simplifié d'après Autissier et Moutot 2003, p. 92-93)	18
Tableau 2 : Conséquences de l'application des normes IAS/IFRS dans les comptes individuels d'après http://www.focusifrs.com	62
Tableau 3 : Typologie du changement (tableau simplifié d'après Autissier et Moutot 2003, p. 92-93)	83
Tableau 4 : Stratégie de recherche pour l'étude de cas au sein du Groupe A	91
Tableau 5 : Stratégie de recherche pour l'étude de cas au sein du Groupe B	94
Tableau 6 : Types de relance (Blanchet et Gotman 2001, p. 83)	97
Tableau 7 : Matrice RACI (Autissier D., Moutot J.-M. 2003, p. 24-25)	99
Tableau 8 : Répartition du chiffre d'affaires du Groupe A	102
Tableau 9 : Effectif du Groupe A par zones géographiques (31/12/2007)	103
Tableau 10 : Répartition de l'actionnariat du Groupe A (31/12/2007)	103
Tableau 11 : Liste des acteurs associés au projet de conversion des comptes aux normes IAS/IFRS	105
Tableau 12 : Matrice RASCI du Groupe A lors du projet de conversion des comptes aux normes IAS/IFRS	109
Tableau 13 : Matrice RASCI du Groupe B lors du projet de conversion des comptes aux normes IAS/IFRS	118
Tableau 14 : Trois regards sur l'appropriation	144
Tableau 15 : Projet et opérations - D'après Giard et Midler, 1993 (Bassetti et Groff 2006, p. 24)	177
Tableau 16 : Les styles de conduite du changement (Autissier et Moutot 2003, p. 101)	183
Tableau 17 : Les éléments du tissu culturel d'une entreprise (Autissier et Moutot 2003, p. 105-107)	185
Tableau 18 : Evolution de l'appropriation des acteurs en fonction des étapes d'un projet ERP (Carton et al. 2005, p. 105)	186
Tableau 19 : Structure organisationnelle type mise en place en phase d'adoption	230
Tableau 20 : Synthèse des propositions à contextualiser pour la période d'introduction du référentiel IAS/IFRS	282
Tableau 21 : Les types de règle d'après Reynaud (1997, p. 81)	300

Tableau 22 : Synthèse des propositions à contextualiser pour la période de mise en oeuvre du référentiel IAS/IFRS	343
Tableau 23 : Synthèse des propositions à contextualiser pour les différentes phases du processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS	359
Tableau 24 : Exemptions facultatives, d'après les normes IFRS 1, IFRS 2, IFRS 4 et l'amendement à IAS 39 (Demaria 2008, p. 73-74).....	398
Tableau 25 : Options permanentes (Demaria 2008, p. 74).....	398
Tableau 26 : Liste des fiches de synthèse diagnostic du Groupe A	417
Tableau 27 : Plan des fiches de synthèse diagnostic du Groupe A.....	417
Tableau 28 : Structure du projet de conversion des comptes du Groupe A aux normes IAS/IFRS.....	420
Tableau 29 : Composition des ateliers IFRS dans le Groupe A.....	423

GLOSSAIRE

AICPA : American Institute of Certified Public Accountants (organisme professionnel comptable nord-américain à l'origine de la normalisation comptable américaine)

AMF : Autorité des marchés boursiers (France, ex-COB)

ANC : Autorité des Normes Comptables (organisme de normalisation comptable en France)

APB : Accounting Principles Board (organisme de normalisation comptable aux Etats-Unis de 1959 à 1972)

ARC : Accounting Regulatory Committee (niveau politique européen d'adoption des normes comptables ; comprend les Etats membres de l'Union européenne et les normalisateurs nationaux)

ASC : Accounting Standards Board (organisme de normalisation comptable britannique)

CAP : Committee on Accounting Procedure (organisme de normalisation comptable aux Etats-Unis de 1938 à 1959)

CNC : Conseil national de la comptabilité (organisme de normalisation comptable en France)

CRC : Comité de réglementation comptable (organisme de normalisation comptable en France)

CRCE : Comité de réglementation comptable européen (organisme de normalisation comptable en Europe)

EFRAG : European Financial Reporting Advisory Group (comité technique d'appui à la Commission européenne)

FAS : Financial Accounting Standards (normes comptables des Etats-Unis, émises par le FASB)

FASB : Financial Accounting Standards Board (organisme de normalisation comptable aux Etats-Unis créé en 1973)

GAAP : Generally Accepted Accounting Principles (principes comptables généralement admis)

IAS : International Accounting Standards (ancienne dénomination des normes comptable internationales émises par l'IASB)

IASB : International Accounting Standards Board (organisme de normalisation comptable internationale)

IASC : International Accounting Standards Committee (prédécesseur de l'IASB)

IASCF : *International Accounting Standards Committee Foundation (Instance dirigeante de l'organisme de normalisation comptable internationale)*

IFAC : International Federation of Accountants (organisme mondial de coordination des professionnels comptables)

IFRIC : International Financial Reporting Interpretations Committee (organisme chargé de l'interprétation des normes internationales depuis mars 2002)

IFRS : International Financial Reporting Standards (nouvelle dénomination des normes comptables internationales depuis 2001, émises par l'IASB, remplaçant la dénomination IAS)

ISIN : International Securities Identification Number (code d'identification des produits financiers au comptant listés sur la place de Paris)

OICV : Organisation internationale des commissions de bourses de valeurs (en anglais,

IOSCO : International Organization of Securities Commissions)

SIC : Standing Interpretations Committee (comité permanent d'interprétations des normes comptables internationale remplacé par l'IFRIC en mars 2002)

SEC : Securities Exchange Commission (autorité de régulation boursière des Etats-Unis)

US-GAAP : *United States Generally Accepted Accounting Principles* (principes comptables généralement admis concernent les normes comptables des Etats-Unis).

TABLE DES MATIERES

REMERCIEMENTS	1
SOMMAIRE	3
INTRODUCTION GENERALE	5
1. Pourquoi étudier le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS ?	7
1.1. La genèse de notre recherche	8
1.2. La problématique de notre recherche	13
2. Comment étudier le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS ?	14
2.1. Les « lunettes » du chercheur	15
2.2. Les choix méthodologiques adaptés à une logique de découverte	16
3. Articulation de la thèse	20
3.1. L'organisation de la thèse	20
3.2. La démarche générale de la thèse	24
PARTIE 1 : CADRE CONTEXTUEL ET METHODOLOGIQUE DE LA RECHERCHE	27
CHAPITRE 1 : PREMIERE LECTURE DU REFERENTIEL IAS/IFRS : UNE APPROCHE NORMATIVE	31
Introduction	33
Section 1 : Vers une convergence des normes comptables internationales	35
1. Le concept de norme comptable	35
2. Le besoin d'un référentiel comptable international	36
3. Les référentiels comptables dominants et leurs démarches normatives sous-jacentes	36
3.1. Une norme fondée sur des règles	37
3.2. Une norme fondée sur des principes	38
3.3. Une convergence nécessaire	40
Section 2 : Vers un encadrement des pratiques comptables internationales	41
1. L'objectif et le champ d'application du cadre conceptuel	41
2. Les utilisateurs et leurs besoins d'information	43
3. Les hypothèses de base des principes comptables	43
4. Les caractéristiques qualitatives des états financiers	44
4.1. L'intelligibilité	45
4.2. La pertinence	45
4.3. La fiabilité	46
4.4. La comparabilité	48
5. Les contraintes à respecter pour que l'information soit pertinente et fiable	49
5.1. La célérité	49
5.2. Le rapport coût/avantage	50

5.3. L'équilibre entre les caractéristiques qualitatives	50
Section 3 : Vers une convergence des référentiels comptables nationaux	51
1. Le champ d'application du référentiel IAS/IFRS.....	51
1.1. Les comptes consolidés	51
1.1.1. Les normes IAS/IFRS et les sociétés cotées	51
1.1.2. Les normes IAS/IFRS et les sociétés non cotées.....	52
1.2. Les comptes individuels	52
2. Les travaux de convergence en France	53
2.1. La présentation des travaux de convergence du CNC.....	54
2.2. L'examen de l'application des normes IAS/IFRS dans les comptes individuels des sociétés.....	56
2.2.1. Les normes IAS/IFRS et la fiscalité.....	57
2.2.2. Les normes IAS/IFRS et le droit.....	57
Conclusion	63
CHAPITRE 2 : ELABORATION DE LA QUESTION DE RECHERCHE ET PRESENTATION DE L'APPROCHE METHODOLOGIQUE	65
Introduction	67
Section 1 : La construction de l'objet de la recherche	67
1. Une confrontation de la question de recherche initiale à la « réalité ».....	67
2. La problématique de recherche	73
Section 2 : Les choix méthodologiques	75
1. Le choix de la posture interprétativiste	76
2. Le choix d'un processus de recherche dynamique et récursif et d'une méthode qualitative ..	76
3. Le choix d'une étude de cas longitudinale	79
3.1. La justification	79
3.2. Le nombre de cas.....	80
4. L'unité d'analyse	89
5. La collecte des données.....	90
5.1. La mise en œuvre de la collecte des données	90
5.2. La sélection de l'échantillon	98
Section 3 : La présentation des cas	102
1. Le Groupe A	102
1.1. La présentation générale.....	102
1.2. La direction des affaires financières	104
1.3. Les comptes consolidés	104
1.4. Le rôle et la responsabilité des acteurs dans le projet de conversion	105
2. Le Groupe B	112
2.1. La présentation générale	112
2.2. La direction financière.....	113

2.3. Les comptes consolidés	113
2.4. Le rôle et la responsabilité des acteurs dans le projet de conversion	114
Conclusion	119
PARTIE 2 : CADRE THEORIQUE DE LA RECHERCHE.....	121
CHAPITRE 3 : DEUXIEME LECTURE DU REFERENTIEL IAS/IFRS : LE PRISME DE L'APPROPRIATION.....	125
Introduction	127
Section 1 : Le référentiel IAS/IFRS, une innovation managériale et comptable ?	128
1. Le concept d'innovation.....	130
2. La qualification d'une innovation en innovation managériale	133
3. La qualification d'une innovation en innovation comptable	134
Section 2 : Le référentiel IAS/IFRS, un outil de gestion ?	135
1. Un outil de gestion : un concept à définir.....	135
1.1. Un objet de gestion	135
1.2. Une règle de gestion.....	135
1.3. Un dispositif de gestion	136
1.4. Un outil de gestion	136
2. La structure ternaire de l'outil de gestion	137
Section 3 : Le concept d'appropriation ?	140
1. De la diffusion à l'appropriation	140
2. L'appropriation : un concept complexe	141
3. Sur lequel plusieurs regards peuvent être posés	141
3.1. Les perspectives proposées par De Vaujany (2005) et Grimand (2006)	142
3.2. Les perspectives proposées par Mallet (2006).....	145
4. L'appropriation : un concept qui mérite un éclairage particulier	146
4.1. Les concepts d'identité et de création.....	146
4.2. Les concepts d'apprentissage et de changement	146
5. Quelles variables spécifiques pour appréhender le phénomène d'appropriation d'un outil de gestion ?	148
5.1. La première variable : les usages de l'outil de gestion	149
5.2. La deuxième variable : les représentations individuelles.....	149
5.3. La troisième variable : les interactions	150
5.4. La quatrième variable : les routines	150
5.5. La cinquième variable : le processus de régulation	151
Conclusion	153

CHAPITRE 4 : SOUBASSEMENTS THEORIQUES DU PROCESSUS D'APPROPRIATION DU REFERENTIEL IAS/IFRS	155
Introduction	157
Section 1 : Vers un modèle d'appropriation	158
1. Les matériaux d'élaboration du processus d'appropriation	158
1.1. La concept de processus.....	159
1.2. L'approche temporelle.....	159
2 : Les schémas fondateurs du modèle d'appropriation.....	160
2.1. Les travaux de Lewin (1947).....	160
2.2. Les travaux de Vas (2002)	161
2.3. Les travaux de Godowski (2004)	161
2.4. Les travaux de De Vaujany (2005).....	164
2.4.1. Le processus d'appropriation par un collectif.....	164
2.4.2. Une axiomatique de l'appropriation	165
Section 2 : Les acteurs du processus d'appropriation	167
1. Les acteurs internes à l'organisation	167
1.1. Les différentes catégorisations des acteurs internes	167
1.2. Les différents réflexes des managers.....	169
1.2.1. Les réflexes visant à simplifier la situation.....	169
1.2.2. Les réflexes visant à simplifier le processus de décision.....	171
2. Les acteurs externes au champ organisationnel	174
Section 3 : Le mode d'organisation du processus d'appropriation.....	176
1. Les caractéristiques du mode projet.....	176
2. Les limites du mode projet	178
3. Le management de projet.....	179
4. La conduite du changement	180
5. L'appropriation des différents acteurs d'un projet.....	186
Conclusion	187
PARTIE 3 : OBSERVATION ET INTERPRETATION DES PRATIQUES D'APPROPRIATION	189
CHAPITRE 5 : INTRODUCTION DU REFERENTIEL IAS/IFRS.....	195
Introduction	197
Section 1 : Phase d'initiation.....	198
1. Une première lecture des observations empiriques	199
1.1. La phase d'initiation dans le Groupe A	199
1.2. La phase d'initiation dans le Groupe B	202
2. L'interaction entre la théorie et les données empiriques	205

2.1. Une première perception de l'outil	205
2.2. Une méthodologie d'introduction de l'outil.....	206
2.3. La désignation du management du projet	208
3. Une deuxième lecture des observations empiriques	210
3.1. La phase d'initiation dans le Groupe A	211
3.2. La phase d'initiation dans le Groupe B	212
4. Des propositions à contextualiser.....	214
Section 2 : Phase d'adoption.....	216
1. Une première lecture des observations empiriques	217
1.1. La phase d'adoption dans le Groupe A	217
1.2. La phase d'adoption dans le Groupe B	223
2. L'interaction entre la théorie et les données empiriques	227
2.1. Du bon usage du concept d'adoption	227
2.2. La mise en place d'une structure organisationnelle temporaire	228
2.2.1. La présentation générale de la structure à trois niveaux	228
2.2.2. Le comité de pilotage (COPI).....	231
2.2.3. Le groupe projet.....	232
2.2.4. Les ateliers par norme ou par corps de normes	232
2.2.5. La répartition des responsabilités dans la direction financière	233
2.2.5.1. Le directeur financier en décideur final	233
2.2.5.2. Le responsable de la consolidation en manager.....	234
2.3. L'application des normes à option	235
2.3.1. Choix d'options de première application	236
2.3.1.1. L'exemption à IAS 16 et à IAS 40	236
2.3.1.2. L'exemption à IAS 19.....	236
2.3.1.3. L'exemption à IAS 21.....	237
2.3.1.4. L'anticipation IAS 32 et 39.....	237
2.3.1.5. L'exemption à IFRS 3	237
2.3.1.6. L'exemption à IFRS 2	238
2.3.2. Choix d'options permanentes	238
2.3.2.1. L'évaluation des immobilisations : les normes IAS 16, 38 et 40	238
2.3.2.2. La comptabilisation des écarts actuariels : la norme IAS 19	239
2.3.2.3. La comptabilisation des coûts d'emprunt : la norme IAS 23	239
2.3.3. Pour une explication des choix comptables lors de la transition aux normes IAS/IFRS	240
2.3.3.1. Les influences politiques et contractuelles.....	240
2.3.3.2. Les influences du contexte environnemental et institutionnel.....	242
2.4. Les activités-clés à réaliser	244
2.4.1. Lancement	245
2.4.2. Sensibilisation.....	245
2.4.3. Formation	246
2.4.4. Communication interne	246
3. Une deuxième lecture des observations empiriques	248
3.1. La phase d'adoption dans le Groupe A	248
3.2. La phase d'adoption dans le groupe B	249
4. Des propositions à contextualiser.....	250

Section 3 : Phase d'adaptation	253
1. Une première lecture des observations empiriques	253
1.1. La phase d'adaptation dans le Groupe A	254
1.2. La phase d'adaptation dans le groupe B	260
2. L'interaction entre la théorie et les données empiriques	263
2.1. Du bon usage du concept d'adaptation	263
2.2. L'émergence d'un référentiel interne comme facteur d'appropriation	264
2.3. L'émergence d'un objet frontière comme facteur d'appropriation	266
2.4. Des activités-clés à réaliser	267
2.4.1. Lancement	267
2.4.2. Sensibilisation	268
2.4.3. Formation	268
2.4.4. Communication interne	269
2.5. Des mécanismes à mettre en œuvre	269
2.5.1. Les apprentissages individuels et collectifs	269
2.5.2. La coordination	270
3. Une deuxième lecture des observations empiriques	271
3.1. L'application du principe de satisfaction	271
3.2. La phase d'adaptation dans le Groupe A	273
3.3. La phase d'adaptation dans le Groupe B	273
4. Des propositions à contextualiser	276
Conclusion	278
CHAPITRE 6 : MISE EN OEUVRE DU REFERENTIEL IAS/IFRS	283
Introduction	285
Section 1 : Phase d'acceptation	286
1. Une première lecture des observations empiriques	287
1.1. La phase d'acceptation dans le Groupe A	287
1.2. La phase d'acceptation dans le Groupe B	293
2. L'interaction entre la théorie et les données empiriques	295
2.1. Du bon usage du concept d'acceptation	295
2.2. Les règles constitutives du cadre de référence	297
2.2.1. La nature des règles	297
2.2.1.1. Les règles dans l'approche conventionnaliste	298
2.2.1.2. Les règles dans la théorie de la structuration de Giddens	298
2.2.1.3. Les règles dans la théorie de la régulation de Reynaud	299
2.2.1.4. Les règles à la croisée des approches économiques et sociologiques	299
2.2.2. Les différents types de règle	300
2.2.2.1. Les règles en fonction de leur objet	300
2.2.2.2. Les règles en fonction de leur spécification	300
2.2.2.3. Les règles à la croisée des différentes typologies	301
2.3. La légitimation, processus clé dans l'appropriation des outils de gestion	301
2.3.1. Les aspects cognitifs et informationnels du processus	302

2.3.2. La légitimation, un processus d'influence	302
2.4. Des activités-clés à réaliser	303
2.4.1. Lancement	303
2.4.2. Sensibilisation	303
2.4.3. Formation	303
2.4.4. Communication interne	304
2.5. Des mécanismes d'apprentissage organisationnel à mettre en œuvre.....	304
2.5.1. Apprentissage organisationnel : repérage des lieux	304
2.5.2. Apprentissages en simple boucle et en double boucle.....	305
2.5.3. Le système d'apprentissage	306
3. Une deuxième lecture des observations empiriques	307
3.1. Le déficit de la conduite du changement	307
3.2. La méconnaissance du phénomène organisationnel	308
4. Des propositions à contextualiser.....	309
Section 2 : Phase de routinisation	310
1. Une première lecture de la littérature	311
1.1. Le cadre de référence comme arrière plan des routines.....	311
1.2. Du bon usage du concept de routinisation	312
1.2.1. La routinisation : un concept complexe	312
1.2.2. Des notions de routine, de procédure et de micro-pratique à préciser.....	313
1.2.2.1. Routines et procédures.....	313
1.2.2.2. Micro-pratiques	314
1.3. Du bon usage du concept d'anomie	315
1.3.1. L'anomie : un concept complexe.....	315
1.3.2. Les mécanismes explicatifs de l'anomie	316
1.3.3. Les effets de l'anomie	316
2. L'interaction entre la théorie et les données empiriques	317
2.1. La phase de routinisation dans le Groupe A	317
2.1.1. L'existence d'un cadre de référence.....	317
2.1.2. La routinisation en pratique	318
2.2. La phase de routinisation dans le Groupe B.....	320
2.2.1. L'absence d'un cadre de référence	320
2.2.2. Une apparente stabilité	322
3. Des propositions à contextualiser.....	324
Section 3 : Phase d'intégration	325
1. L'interaction entre la théorie et les données empiriques	325
1.1. Les apports des schémas fondateurs du modèle d'appropriation	326
1.1.1. Les travaux de Lewin (1947)	326
1.1.2. Les travaux de Vas (2002)	326
1.1.3. Les travaux de Godowski (2004).....	326
1.2. Du bon usage du concept d'intégration	327

1.2.1. L'intégration : un concept complexe	327
1.2.2. L'intégration : un concept à préciser.....	328
1.3. Du bon usage du concept d'institutionnalisation	328
1.3.1. L'approche néo-institutionnaliste (TNI)	329
1.3.1.1. Les travaux de DiMaggio et Powell (1983)	329
1.3.1.2. Les travaux de Scott (1995)	330
1.3.1.3. La quête de légitimité externe et ses travers	331
1.3.1.4. Institutionnalisation ne rime pas forcément avec appropriation	332
1.3.2. L'approche de la théorie de la structuration sociale.....	332
1.3.2.1. Les activités sociales des acteurs.....	333
1.3.2.2. La dualité du structurel.....	333
1.3.2.3. La stabilité relative de la phase d'intégration	334
2. L'interaction entre la théorie et les données empiriques	335
2.1. La phase d'intégration dans le Groupe A	336
2.2. Une apparente intégration de l'outil dans le Groupe B.....	338
3. Des propositions à contextualiser.....	339
Conclusion	340
CONCLUSION GENERALE : LIMITES ET PERSPECTIVES DE NOTRE RECHERCHE	345
1. Les principaux résultats de la recherche	348
2. Les apports de la recherche	348
2.1. Sur le plan théorique	350
2.2. Sur le plan pratique	351
2.3. Sur le plan méthodologique	360
3. Les limites de la recherche.....	361
4. Des perspectives pour la recherche	362
REFERENCES BIBLIOGRAPHIQUES	365
ANNEXES.....	385
Annexe 1. : Liste des normes IAS/IFRS	385
Annexe 2. : Liste des interprétations publiées par l'IASB.....	388
Annexe 2. : Liste des interprétations publiées par l'IASB.....	388
Annexe 3. : Liste des projets de normes et d'interprétation à publier par l'IASB	390
Annexe 4. : Liste des améliorations annuelles (2006-2008) des IAS/IFRS (adoptées par l'UE).....	392
Annexe 5. : Liste des améliorations annuelles (2007-2009) des IAS/IFRS (non adoptées par l'UE)	394
Annexe 6. : Choix d'options offerts par le référentiel IAS/IFRS.....	396
Annexe 7. : Support de présentation du projet de thèse au Groupe A	400
Annexe 8. : Guide de l'entretien du 30/01/2006 avec M. DJM, Directeur comptable du Groupe A	408

Annexe 9. : Guide de l'entretien du 20/02/2006 avec M. LD, Directeur des Services techniques du Groupe A.....	410
Annexe 10. : Projet de conversion des comptes du Groupe A aux normes IAS/IFRS.....	412
Annexe 11. : Présentation des normes relatives aux immobilisations	427
Annexe 12. : Méthodologie de validation du construit et présentation de la règle de confidentialité.....	436
LISTE DES FIGURES	439
LISTE DES TABLEAUX.....	441
GLOSSAIRE	443
TABLE DES MATIERES	445

Le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS au sein des organisations

- Essai d'observation et d'interprétation des pratiques □

Annelise Couleau-Dupont

Résumé :

Nos travaux portent sur le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS au sein des organisations. Ils tentent de décrire et d'expliquer la rencontre de l'outil de gestion que constituent les normes internationales avec l'organisation et les changements induits par son adoption, en retenant principalement trois approches : une perspective rationnelle, une perspective socio-politique et une perspective psycho-cognitive. Par ailleurs, pour enrichir nos travaux et permettre de mieux appréhender notre objet de recherche, nous avons fait notamment des emprunts à la théorie néo-institutionnelle et à la théorie de la structuration.

L'examen de deux études de cas longitudinales révèle que le processus d'appropriation peut être décomposé en deux grandes périodes : la première correspond à l'introduction du référentiel IAS/IFRS et comporte les phases d'initiation, d'adoption et d'adaptation. La deuxième période représente la mise en œuvre de l'outil, marquée par les phases d'acceptation, de routinisation et d'intégration.

La description de ce processus vise à aider la réflexion managériale liée à l'appropriation d'un outil de gestion, en l'occurrence du référentiel IAS/IFRS et à suggérer des propositions destinées à en favoriser son inscription sociale.

Mots clés : Appropriation, outil de gestion, référentiel IAS/IFRS

Laboratoire : GREDEG/ CNRS UMR N° 6227 - Valbonne

The appropriation process of the IAS/IFRS repository within organizations

- Trial Observation and interpretation practices □

Annelise Couleau-Dupont

Abstract :

Our works concern the appropriation process of the IAS/IFRS repository within organizations. They try to describe and to explain the meeting of the management tool made up by international standards with the organization, and the changes inferred from its adoption, keeping mainly three approaches: a rational perspective, a socio-political perspective and a psycho-cognitive perspective. In addition, to enrich our work and to allow to better apprehend our object of research, we in particular made loans with the néo-institutional theory and the theory of the structuring.

The exam of both longitudinal case studies reveals that the appropriation process can be split up into two periods: the first one corresponds to the introduction of the IAS/IFRS repository and contains the initiation, adoption and adaptation phases. The second period represents the tool implementation, marked by the acceptance, routinisation and integration phases.

The description of this process tries to assist managers in thinking related to appropriation of a management tool, in the case of IAS/IFRS and to suggest proposals intended to support its social inscription.

Key words : *Appropriation, management tool, IAS/IFRS standard.*

Research Unit : GREDEG/ CNRS UMR N° 6227 - Valbonne