

LE PROCESSUS DE CHANGEMENT

COMPTABLE NORMATIF :

UNE ANALYSE DES PRATIQUES

ORGANISATIONNELLES

Annelise Couleau-Dupont et Samira Demaria

Université de Nice-Sophia Antipolis

Laboratoire : GREDEG UMR CNRS 6227

250, rue Albert Einstein 06560 Valbonne

Correspondance : annelise.couleau-dupont@laposte.net et demaria@gredeg.cnrs.fr

Résumé :

L'article proposé vise à décrire le processus de changement comptable induit par l'adoption des normes IAS/IFRS et par l'intégration de leurs évolutions dans les groupes français cotés. La réflexion s'adosse aux travaux sur le changement et sur la théorie néo-institutionnelle sociologique. L'étude qualitative met en évidence une homogénéité des pratiques qui peut être expliquée au regard des isomorphismes normatif et mimétique.

Mots clés : changement comptable, normes IAS/IFRS, théorie néo-institutionnelle sociologique.

Abstract:

The paper aims at describing the accounting process of change induced by the introduction of IAS/IFRS standards and by the implementation of amendments to existing standards by French listed groups. The paper uses the works on the change literature and on the neo-institutional theory. The qualitative study shows an homogeneity of practices that can be explained considering normative and mimetic isomorphisms.

Keywords: *accounting change, IAS/IFRS standards, neo-institutional theory.*

INTRODUCTION

Les firmes doivent s'adapter continuellement à l'évolution de leur environnement de plus en plus instable y compris d'un point de vue normatif. Au 1^{er} janvier 2005, les groupes européens ont dû mettre en application le référentiel comptable international, conformément aux exigences du règlement CE 1606/2002. L'intégration des normes *International Accounting Standards* (IAS) / *International Financial Reporting Standard* (IFRS)¹ a constitué une période de changement profond dans la manière de pratiquer la comptabilité. Or, même si les groupes sont maintenant familiers avec les normes comptables internationales, ces dernières sont en évolution permanente, comme peuvent l'illustrer les différentes normes bientôt applicables (IAS 23, IFRS 8) ou en cours de révision (IAS 19, IAS 24, IFRS 2). Les groupes européens sont touchés par un changement comptable que l'on peut qualifier de permanent. En effet, à l'instar de Napier (2006, p. 445), nous estimons que la comptabilité a changé, est en train de changer et changera, c'est pourquoi il est nécessaire d'appréhender la pratique comptable au regard du changement constant auquel les firmes doivent faire face. Cette communication vise à répondre à la question suivante : comment les firmes ont-elles intégré le changement normatif ? Notre approche du processus de changement comptable situe la recherche sur le plan de la « mise en usage » au sein des groupes. Ce positionnement vise à décrire les différentes phases du processus, leur enchaînement et les rôles des acteurs. Afin d'identifier comment les firmes gèrent le changement comptable, nous allons dans un premier temps nous pencher sur la première application des normes IAS/IFRS au regard de leur mise en place organisationnelle, pour dans un second temps identifier le processus d'intégration du changement normatif permanent. Nous poserons un double regard sur ce changement de la perspective comptable : d'une part, nous observerons les pratiques grâce à une étude de cas longitudinale et à une série d'entretiens réalisés auprès de responsables de la transition aux normes IAS/IFRS de groupes français cotés. Ces observations nous conduisent à constater, dans les firmes étudiées, une homogénéité des pratiques permettant la conduite du changement normatif. Ces résultats nous amènent, d'autre part, à mettre en évidence les éléments institutionnels permettant de décrire le processus de changement. La première section de cet article sera consacrée à la présentation du cadre de la recherche, puis, dans une

¹ Lorsque nous faisons référence aux normes comptables internationales de manière générale nous indiquons IAS/IFRS. Lorsque nous faisons référence à une norme émise avant 2001, nous parlons d'IAS, alors que pour celles publiées après 2001 nous indiquons uniquement IFRS.

deuxième section, nous nous attacherons à décrire le processus d'intégration du changement. Enfin, la troisième section proposera une lecture au regard de la Théorie Néo-Institutionnelle sociologique (TNIs) du processus de changement comptable.

1. LE CADRE DE LA RECHERCHE

La présente recherche s'inscrit au sein de deux cadres de référence. Dans un premier temps, nous nous adosserons aux travaux portant sur le changement afin d'identifier le processus de changement comptable opérant dans les firmes soumises aux normes IAS/IFRS. D'autre part, nous nous réfèrerons aux travaux issus de la théorie néo-institutionnelle sociologique, afin de *décrire* les pratiques mises en œuvre pour intégrer le changement comptable au sein des groupes français cotés.

1.1. UN CHANGEMENT PRESCRIT À ACCOMPAGNER

Les travaux sur le changement sont pléthoriques, notre objectif n'est pas ici d'en dresser une revue exhaustive de la littérature. Nous souhaitons caractériser le processus de changement. Selon Autissier (2001, p. 89) « *le changement n'est pas une situation mais une dynamique entre deux situations qui ne peut être appréhendé en tant que telle mais qui peut simplement être reconstruite à partir de caractéristiques avant et après* ». Pour approcher le changement il est nécessaire de prendre en compte sa nature et son ampleur (Meier, 2007, p.1). Cette perspective s'apparente à la typologie du changement proposée par Autissier et Moutot (2003) opposant rythme et intentionnalité du changement².

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

Figure 1 : Typologie du changement (D'après Autissier et Moutot, 2003, p.92)

² Cette typologie du changement est inspirée par les travaux de Miller (1985) et de Gersick (1991).

Au regard de cette matrice, nous sommes en mesure de caractériser le changement comptable engendré par l'application des normes IAS/IFRS comme un changement prescrit. Celui-ci est entré en vigueur suite au règlement CE 1606/2002 émis par le parlement européen en juillet 2002. Il impose aux groupes français cotés l'application d'un corps de normes formelles ayant pour objectif de permettre la comparabilité des états financiers d'une entreprise dans le temps afin d'identifier les évolutions de sa situation financière et de sa performance. Ce changement de référentiel vise à ce que les utilisateurs des états financiers soient en mesure de comparer les comptes d'entreprises différentes. En conséquence, l'évaluation, la comptabilisation et la présentation des transactions et d'évènements semblables doivent être effectuées de façon cohérente par les groupes cotés. La comparabilité recherchée par l'application des normes IAS/IFRS nous conduit à nous interroger sur une éventuelle recherche d'homogénéité des pratiques organisationnelles au sein des groupes cotés. Pour répondre à cette interrogation, nous n'étudierons pas les normes à l'origine du changement, nous nous bornerons à décrire le rôle des acteurs et les activités du processus de changement comptable. La recherche portera sur la première application des normes en 2005 qui correspond à un changement complet de référentiel et sur la période suivante qui est marquée par l'intégration d'un changement permanent, conséquence de l'évolution constante des normes IAS/IFRS.

1.2. LA THÉORIE NÉO-INSTITUTIONNELLE SOCIOLOGIQUE COMME CADRE D'ANALYSE

Les changements dans les organisations semblent de moins en moins conduits par la concurrence ou par la recherche d'efficacité (Dimaggio et Powell, 1983, p.147), mais par l'adoption de pratiques homogènes au regard du champ organisationnel³. Les travaux de la TNIs sont initialement centrés sur l'explication des comportements homogènes des firmes⁴ au sein d'un même champ organisationnel. Selon Desreumaux (2004, p. 41) « *en se plaçant à un niveau méso (le champ organisationnel), voire macro, la TNIs s'intéresse aux grandes similitudes et nourrit la thématique de l'homogénéisation des formes et des pratiques organisationnelles* ». Les structures se développent et se diffusent par imitation ou recherche de conformité, amenant une légitimité qui pourra donner accès à des ressources importantes

³ Le champ organisationnel représente les organisations qui constituent un domaine reconnu de vie institutionnelle : les fournisseurs-clés, les clients, les agences de régulation et les organisations productrices de services et de produits similaires (Dimaggio et Powell, 1983, p.148).

⁴ Une voie de recherche, que l'on pourrait nommer théorie néo-institutionnelle sociologique étendue, propose un élargissement du niveau d'analyse institutionnel (de la firme vers l'acteur) et des objets de recherches (Leca, 2006 ; Boitier et Rivière, 2008 ; Lounsbury, 2008).

ou élever le niveau de la performance de la firme. Touron (2002) estime que « les organisations sont influencées par des pressions normatives placées sur elles ». Les organisations exigent plus que des ressources matérielles et techniques, pour survivre et se développer dans leur environnement social, elles ont besoin d'être acceptées et crédibles, autrement dit légitimées (Scott, 2001, p.58). Pour Suchman (1995, p. 574), la légitimité est une perception généralisée selon laquelle les actions d'une entité sont désirables et conformes à un système socialement construit de normes, de valeurs, de croyances et de définitions. Afin d'être reconnues par les autres organisations et institutions, les firmes se conforment aux attentes institutionnelles en adoptant des stratégies légitimées, espérant ainsi augmenter leur légitimité et leurs capacités de survie (Meyer et Rowan, 1977, p.352). En somme, la TNI part du principe que les entreprises adoptent des formes organisationnelles et des modes de management légitimés par les autres organisations de leur secteur (Carpenter et Feroz, 2001, p.569).

Devant une situation régie par l'incertitude, tel un changement normatif, les acteurs sont sensibles aux pressions exercées par le contexte institutionnel, ce qui les conduit à adopter un comportement isomorphique. La notion d'isomorphisme est définie par Hawley (1968) comme « un processus de contrainte qui force une unité appartenant à une population à ressembler aux autres unités qui sont confrontées aux mêmes conditions environnementales ». Les acteurs (organisation ou praticien) adoptent un comportement isomorphique afin de s'assurer de la légitimité de leurs choix. DiMaggio et Powell (1983) identifient trois types d'isomorphismes :

- L'isomorphisme coercitif est le résultat de pressions formelles et informelles exercées sur les organisations par d'autres organisations et par les attentes culturelles dans laquelle les organisations s'insèrent ;
- L'isomorphisme normatif fait référence aux influences qui peuvent exister dans un secteur d'activité. Ainsi, les organisations sont influencées par des normes professionnelles incitant les membres d'un secteur, d'une branche ou d'une communauté à s'y conformer ;
- L'isomorphisme mimétique, fait qu'en situation d'incertitude, les organisations se livrent au mimétisme en imitant d'autres organisations considérées comme plus performantes.

L'isomorphisme est un concept qui met en exergue les pressions conduisant les acteurs à adopter des comportements similaires. Au regard de notre question de recherche (comment les changements comptables normatifs sont-ils intégrés par les groupes ?) l'isomorphisme permet d'identifier les fondements de pratiques organisationnelles similaires.

L'étude qualitative met en lumière des éléments de similarité dans la manière d'intégrer le changement, or cela pourrait témoigner d'une volonté d'homogénéiser les structures et les pratiques de la part des organisations observées. S'agissant d'étudier les pratiques de certains groupes français cotés induites par l'adoption des normes IAS/IFRS et par l'intégration de leurs évolutions, la référence au cadre sociologique néo-institutionnel nous permet de rendre compte des processus d'isomorphisme institutionnel dans le domaine comptable et financier.

1.3. REVUE DE LA LITTÉRATURE COMPTABLE

La recherche en Comptabilité Contrôle Audit (CCA) trouve dans la TNIIs une voie de compréhension de certaines pratiques comptables (formes organisationnelles, choix d'options ou de référentiel). Nous recensons ici les principaux travaux en CCA mobilisant la TNIIs, puis nous précisons les apports théoriques de notre démarche de recherche.

La TNIIs peut être retenue comme cadre de lecture pour analyser le développement d'une pratique ou d'un concept au sein d'une communauté de firmes. Ainsi Gehrke et Zarlowski (2003) proposent une lecture néo-institutionnaliste de la diffusion de la valeur actionnariale en France sur la période 1995-2000. Les auteurs mettent en évidence le processus de légitimation de la valeur actionnariale comme réponse aux incertitudes et changements induits par l'environnement institutionnel. Par ailleurs la TNIIs s'avère intéressante pour étudier les choix des organisations en matière comptable. Touron (2004) et Barbu (2006) ont recours à la TNIIs afin d'expliquer le choix de certains groupes français de recourir à un référentiel internationalement reconnu. Touron (2004) identifie les isomorphismes normatif et mimétique comme déterminants explicatif du choix de Saint-Gobain-Pont-à-Mousson d'adopter les normes comptables américaines dès 1970. Les travaux de Barbu (2006) démontrent que la volonté d'appliquer un référentiel normatif international est un processus sous influence institutionnelle. En effet le choix de référentiel est effectué dans une optique de légitimation de la politique comptable et conformément aux isomorphismes coercitif et mimétique. Enfin, la TNIIs est particulièrement pertinente pour l'étude de la transformation d'une institution comptable. Colasse et Pochet (2008) se penchent sur la genèse du nouveau CNC en identifiant les manifestations de l'isomorphisme institutionnel (concurrentiel, mimétique et historique) comme critère de compréhension de la réforme du dispositif français de normalisation.

La présente recherche mobilise la TNIIs afin d'identifier les pressions institutionnelles concourant à l'adoption de pratiques organisationnelles similaires lors de la gestion de

changement comptable normatif. Notre approche repose sur une démarche compréhensive, ancrée sur un dispositif de recherche qualitatif, visant à donner une explication cohérente des pratiques. Nous retenons la TNIs afin d'expliquer les similitudes inter-organisationnelles liées à l'intégration des changements comptables normatifs. La recherche vise à identifier les marqueurs institutionnels concourant à l'adoption de pratiques similaires lors de l'intégration des changements comptables normatifs.

1.4. LES MÉTHODES DE RECHERCHE

La recherche s'inscrit dans une posture interprétativiste, en adoptant une logique inductive et qualitative. Elle vise à repérer les similitudes et les différences entre les contextes afin de donner un sens aux situations (Wacheux, 1996). Le processus de recherche s'est opéré en deux temps : d'une part, une étude de cas longitudinale et d'autre part, des entretiens confirmatoires. L'encadré 1 synthétise la démarche de recherche qualitative :

Étude de cas longitudinale

Le cas : Le groupe A est un laboratoire vétérinaire mondial dont l'activité se concentre sur la recherche, la production et la vente de médicaments vétérinaires. L'action A est cotée au second marché à la bourse de Paris. Le périmètre de consolidation est complexe et comprend des filiales qui se situent sur plusieurs continents.

Dispositif de recherche : L'étude de cas a été conduite de janvier 2006 à août 2008. La documentation recueillie et les seize entretiens semi-directifs constituent l'essentiel de notre matériau. Pour respecter la logique d'échantillonnage théorique, les répondants ont été sélectionnés dans l'objectif d'avoir un large champ de perspectives. Les personnes suivantes ont été interrogées : le manager du projet de conversion, le directeur des services techniques, l'adjoint au directeur juridique, le responsable du contrôle de gestion commerciale et R&D et l'analyste financier. Les entretiens ont été intégralement enregistrés et retranscrits de manière à limiter les biais relatifs à l'interprétation des données.

Entretiens confirmatoires

Les entretiens : Ils ont été conduits en septembre 2007 auprès des responsables de la transition aux normes IAS/IFRS de groupes français cotés. Nous nous sommes entretenus avec six informants qui, par leur changement d'employeur entre 2004 et 2007, ont pu exposer les pratiques des neuf groupes suivants : Alstom, Aréva, Bull, Groupe Flo, France Télécom, Publicis, Rexel, Valéo et Vivendi.

Méthode : Les entretiens menés sont de type semi-directif, conduits à partir d'un guide d'entretien. Ils ont été intégralement enregistrés et retranscrits. Les propos des informants sont restitués anonymement en faisant référence aux groupes B à I.

Encadré 1 : Détails des méthodes de recherche

2. IDENTIFICATION DU PROCESSUS DE CHANGEMENT COMPTABLE

L'application des normes comptables internationales a engendré une profonde restructuration de la comptabilité au sein des groupes français cotés. Le changement de pratiques comptables affecte un groupe de façon transversale, depuis la plus petite filiale jusqu'au siège social. Les firmes ont été dans l'obligation d'organiser cette migration, d'adapter le Système d'Information Comptable (SIC), de mettre en conformité le manuel groupe⁵ et les états financiers avec les nouvelles normes. Pour réaliser cette tâche, les groupes ont dû développer des projets internes mobilisant hommes et ressources.

Afin de comprendre le processus d'intégration du changement comptable, nous allons dans un premier temps nous focaliser sur le processus de passage aux normes comptables internationales. Dans un second temps, nous nous attacherons à décrire l'intégration du changement normatif permanent.

2.1. GESTION DE LA CONVERSION AUX NORMES IAS/IFRS

Notre démarche de recherche associant une étude de cas longitudinale et des entretiens confirmatoires, nous conduit à proposer une modélisation de l'intégration du changement comptable au sein des groupes étudiés. Pour appliquer les normes comptables IAS/IFRS, le Groupe A ainsi que les Groupes interrogés lors de la phase confirmatoire, ont mis en place une organisation par projets. « *Afin de mettre en œuvre ce chantier, A applique une méthodologie projet* » (Rapport annuel 2003 du Groupe A). La recherche met en évidence les similitudes organisationnelles existant entre les différents groupes observés. Nous allons nous attacher à identifier les acteurs et à décrire le déroulement du projet de conversion aux normes IAS/IFRS.

2.1.1. Les acteurs du projet de conversion

Le projet de conversion aux normes IAS/IFRS a été conduit par le service consolidation avec l'appui, selon les entreprises, du responsable normes et procédures. Le directeur comptable du Groupe J estime que « *le passage aux IFRS a complètement été piloté par la consolidation* ».

⁵ Le manuel comptable groupe définit les principales règles comptables et méthodes de consolidation applicables dans le groupe et précise les formats de remontée d'informations financières et comptables au sein du Groupe. Ce manuel est régulièrement mis à jour avec l'évolution des nouvelles normes IAS/IFRS ou de leurs interprétations.

Le même constat est exprimé par le directeur comptable du Groupe I affirmant que « *c'est la consolidation qui fait front vis-à-vis des IFRS* ». Pour conduire le projet de conversion aux normes IAS/IFRS, la structure organisationnelle retenue est la suivante :

- Un Comité de Pilotage (COPI) ;
- Un groupe projet ;
- Des ateliers par norme ou par corps de normes.

Cette structure a permis d'associer au projet les représentants des différentes directions de la maison mère et des filiales au travers des ateliers. Ainsi, le responsable normes et procédures du Groupe E décrit l'organisation du projet de conversion de la manière suivante : « *il y avait un chef de projet commun à tous les chantiers, puis un représentant de chaque branche d'activités, des personnes des divisions et les consultants* ». De plus, les consultants ou les Commissaires Aux Comptes (CAC) ont été 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 clients⁶. 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 Groupe A a fait le choix de confier le projet à un consultant dès le début du projet de conversion étant donné qu'« *on s'est rendu compte qu'on avait besoin non seulement de ressources mais aussi d'expertise sur les IFRS que seul un gros cabinet pouvait nous apporter* » (Manager du projet de conversion⁷ du Groupe A).

Le tableau 1 présente les acteurs participant au projet de conversion.

⁶ 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. 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).

⁷ Pour le Groupe A, le manager du projet de conversion est le responsable de la consolidation du groupe.

	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 Direction financière Collaborateurs des départements opérationnels de la maison mère et des filiales Consultants
Désignation par	Direction générale	Direction générale Direction financière Responsable consolidation	COPI
Rôles	Le comité de pilotage intervient durant toute la durée du projet IFRS pour : <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	Le COPI présente au Comité d'Audit les impacts du passage aux normes IAS/IFRS et défend les options retenues.	Respect des contraintes d'établissement des premiers comptes conformes aux normes IAS/IFRS.	Coordination assurée par le groupe projet.

Tableau 1 : Les acteurs du projet de conversion

Après avoir identifié les acteurs du projet de conversion aux normes IAS/IFRS, nous allons préciser les phases successives d'intégration du changement de normes comptables.

2.1.2. Les phases et les objectifs du projet de conversion

Nos terrains de recherche nous conduisent à discerner plusieurs phases successives représentées par la figure 2 et détaillées ci-après.

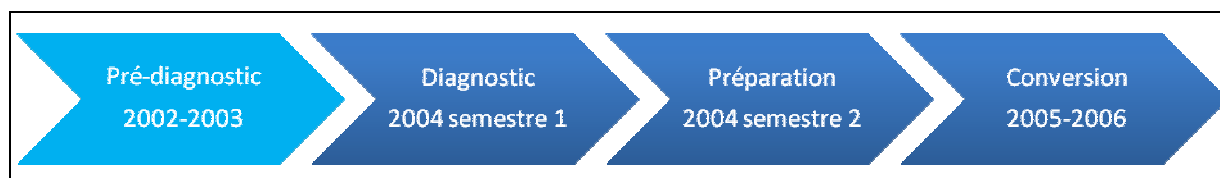


Figure 2 : Les phases du projet de conversion

Afin d'initier le projet de conversion, une phase de pré-diagnostic a été conduite pour identifier les enjeux liés à l'application des normes IAS/IFRS. Celle-ci a été menée par le service consolidation (et le responsable normes et procédures selon les entreprises) en collaboration avec un cabinet de consultants et/ou les CAC. Ce pré-diagnostic réalisé entre 2002 et 2003, a consisté à « faire un inventaire de l'existant pour identifier les écarts entre les

pratiques actuelles du groupe et les normes IFRS » (Responsable normes et procédures du Groupe H). Il a mis en évidence la complexité du projet de passage aux normes IAS/IFRS et a également permis d'identifier les principaux impacts techniques comptables et organisationnels ainsi que ceux sur le système d'information.

Le projet de conversion, à proprement parler, s'est déroulé selon trois phases successives :

- Le diagnostic : cette phase repose sur l'identification des impacts 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. D'après le responsable normes et procédures du Groupe E, cette phase de diagnostic a permis « *d'identifier les impacts significatifs sur les états financiers mais aussi sur le système d'information* ». Pour cela les groupes ont utilisé l'outil questionnaire envoyé aux filiales. Le responsable consolidation du Groupe G explique que des formulaires très détaillés ont été envoyés à toutes les filiales afin de détecter les différences entre l'ancien et le nouveau référentiel. L'envoi de ces questionnaires a permis aux groupes de travail de déterminer l'importance relative de chaque norme. « *Ensuite, on a pu déterminer les priorités, quels sont les domaines pour lesquels nos principes n'étaient pas IFRS compliant et ceux où il fallait mettre en place de nouvelles règles* » (Responsable normes et procédures du Groupe H). C'est uniquement à ce moment là que l'on peut « *vraiment comprendre l'impact de la norme sur les comptes de la société* » (Responsable consolidation du Groupe B). Cette phase a été conduite par le groupe projet. Le COPI intervenant pour valider les options proposées et arbitrer voire prendre des décisions si nécessaire. La phase de diagnostic a duré six mois et a été menée durant le 1^{er} semestre 2004.
- La préparation : cette phase est consacrée à l'analyse des différences significatives entre les processus actuels et les nouvelles obligations liées aux normes IAS/IFRS afin de refondre les procédures et d'adapter les systèmes d'information. Les ateliers ont défini les règles du groupe pour chaque norme ou pour un corps de norme, refondu les procédures de consolidation, adapté le système d'information comptable et redéfini le manuel groupe. Durant cette phase, « *le groupe projet coordonnait le travail des ateliers et les membres du groupe projet participaient eux-mêmes aux ateliers* » (Manager du projet de conversion du Groupe A). Le COPI intervenait si nécessaire pour arbitrage et prise de décision. En somme « *vous aviez une équipe transversale sur chaque sujet qui travaillait sur la mise en application des IFRS, sur les options*

disponibles et les procédures à mettre en place et après mise en commun avec le comité de pilotage [...] qui lorsqu'il fallait prendre des décisions, prenait la décision qui s'imposait » (Responsable consolidation Groupe B). La phase de préparation a duré également six mois et a été menée durant le 2nd semestre 2004.

- La conversion : cette phase marque l'achèvement du projet. Elle a consisté en un déploiement et une mise en œuvre du nouveau processus de consolidation et des états financiers modifiés. Les premiers retraitements ont eu lieu essentiellement au niveau du siège. Ensuite, deux logiques opposées ont été retenues par les groupes. Certains ont décidé de les réaliser intégralement au niveau de la maison mère alors que d'autres, comme le Groupe A, ont fait le choix de « redescendre » les retraitements au niveau local dans chacune des filiales. Ainsi le responsable de la consolidation du Groupe A affirme « on était à 90 % [de retraitements faits en local] en 2006 » (Manager du projet de conversion du Groupe A). Par contre, « IFRS 3, IAS 32 & 39 et IFRS 7 et puis IAS 36, ce sont des choses qui sont faites en central » (Manager du projet de conversion du Groupe A). La phase de conversion a été essentiellement conduite par le groupe projet. Elle s'est déroulée entre 2005 et le premier trimestre 2006.

Le tableau 2 récapitule les étapes de la conversion aux normes IAS/IFRS.

Phases	Pré-diagnostic	Projet de conversion		
		Diagnostic	Préparation	Conversion
Objectifs	<ul style="list-style-type: none"> • Identifier les enjeux liés au passage aux IAS/IFRS ; • Mettre en évidence le niveau de complexité du projet ; • Identifier les impacts techniques comptables, organisationnels et sur le système d'information. 	<ul style="list-style-type: none"> • Identifier les normes applicables ; • Évaluer les impacts : comptables et financiers, organisationnels et sur le système d'information ; • Choisir les options. 	<ul style="list-style-type: none"> • Analyser les incidences significatives engendrées par les normes IAS/IFRS ; • Refondre les procédures et adapter le SIC. 	Déployer et mettre en œuvre le nouveau processus de consolidation et les états financiers modifiés.
Acteurs	Responsable de la consolidation Responsable normes et procédures Consultant ou CAC	COPI Groupe projet	COPI Groupe projet Ateliers	COPI Groupe projet
Périodes	2002-2003	1 ^{er} semestre 2004	2 ^{ème} semestre 2004	2005 – Début 2006

Tableau 2 : Les phases du projet de conversion

Si la phase de conversion est l'aboutissement du projet de première application des normes IAS/IFRS, les firmes doivent poursuivre l'intégration du changement normatif au regard de l'évolution constante du référentiel comptable international.

2.2. GESTION DU CHANGEMENT NORMATIF PERMANENT

Si la première application des normes IAS/IFRS a constitué un changement profond de l'organisation et de la pratique comptable, leur application ultérieure reste marquée par des évolutions constantes. Ce changement permanent est souligné par le responsable normes et procédures du Groupe H : « *Il ne faut pas croire que le changement est derrière nous, parce que ça bouge toujours, l'IASB continue de travailler, d'émettre de nouvelles normes, des amendements majeurs à des normes existantes et donc tout ça, il va falloir l'appliquer* ». C'est pourquoi, il est nécessaire de poursuivre la réflexion au-delà du projet de conversion afin de mettre en évidence le processus d'adoption des nouvelles normes IFRS et des amendements aux normes applicables par les groupes français cotés. Ce processus s'intègre au processus de consolidation. Toutefois, nous allons l'isoler pour en étudier les principales caractéristiques : les acteurs et les activités le composant.

2.2.1. Les acteurs du changement permanent

Pour assurer le suivi du changement normatif permanent, les acteurs les plus importants sont les responsables de la consolidation (et responsable normes et procédures selon les entreprises) qui travaillent sous le contrôle de la Direction financière et des CAC.

2.2.2. Les activités du processus d'adoption des nouvelles normes

La figure 3 identifie les phases successives du processus d'intégration des changements normatifs.

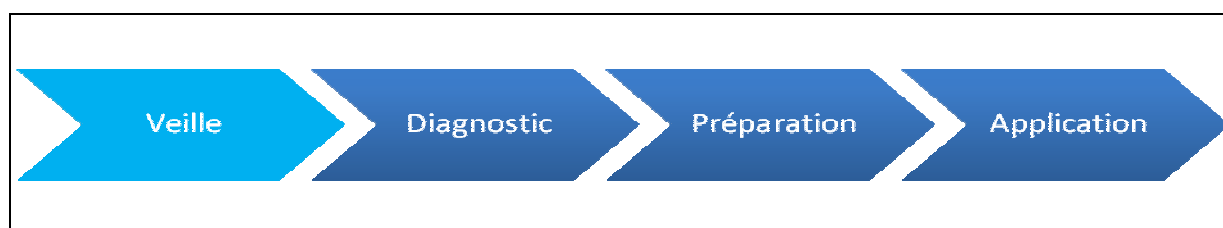


Figure 3 : Les activités du processus d'adoption des changements normatifs

Le processus d'adoption des normes nouvelles ou amendées est précédé par une activité importante de veille comptable. Elle est devenue une activité clé au sein des groupes. Selon le directeur comptable du Groupe I, un système comptable n'est efficace et performant que s'il anticipe la réglementation, et pour cela, la veille comptable est essentielle. Ainsi « *ce qui fait le sérieux d'un groupe, c'est l'existence d'une veille technologique, c'est-à-dire un département, un responsable des procédures IFRS et US GAAP, c'est-à-dire quelqu'un qui ne s'occupe que de ça* » (Directeur comptable du Groupe I). Cette stratégie de veille est effectuée

selon le cas soit par le service de consolidation, soit par le responsable normes et procédures. Selon le directeur de la consolidation du Groupe B, le responsable normes fait au quotidien beaucoup de veille normative. Pour le Groupe A, la veille « *passé par la littérature abondante à travers la documentation papier (BCF mensuel sur les normes), et les bulletins d'information qu'on reçoit sur Internet, les échanges avec des confrères, à travers des ateliers organisés environ tous les deux mois dans le cadre de la DFCG, les réunions du club IFRS, organisées environ tous les deux mois par la fonction technique de notre cabinet d'audit, afin d'informer leurs clients des évolutions des normes. Les normes, on les voit suffisamment à l'avance pour réfléchir à leur interprétation dans le Groupe.* » (Responsable consolidation du Groupe A).

Ensuite, l'adoption des nouvelles normes suit trois phases : diagnostic, préparation et application.

- Le diagnostic : cette première phase consiste à identifier et évaluer les impacts comptables et financiers des changements normatifs et à proposer un positionnement en termes d'options comptables lorsque les normes laissent une possibilité de choix ou d'interprétation. Cette activité est confiée au responsable de la consolidation (avec le responsable normes et procédures selon les entreprises) qui en réfère à la Direction financière. Le choix des options est fait conjointement entre le responsable consolidation et la Direction financière voire avec la Direction générale si les impacts du changement normatif sont significatifs. « *Les positions sont validées par les commissaires aux comptes* » (Responsable consolidation du Groupe A). Toutefois, dans certains cas, les responsables de la consolidation et les responsables de la Direction financière travaillent « *d'une manière assez proche avec les commissaires aux comptes. On a eu beaucoup d'échanges entre nous. [...] pour se mettre d'accord sur une position* » (Responsable de la consolidation du Groupe A).
- La préparation : cette deuxième phase est consacrée à l'analyse des différences significatives entre les processus actuels et les nouvelles obligations liées aux changements normatifs afin d'adapter les procédures et les systèmes d'information. Elle est confiée au responsable de la consolidation. Lorsque les retraitements sont faits localement dans les filiales, la validation des CAC locaux est alors demandée. « *[...] on fait un petit rappel de la norme et on a établi l'interprétation qui est faite au niveau de A et les règles qu'on demande aux filiales d'appliquer. Donc, c'est un processus qui descend et on demande au commissaire aux comptes de valider l'application dans chaque filiale de ces principes, des règles qui ont été définies* » (Responsable

consolidation du Groupe A). Par ailleurs, le manuel groupe est mis à jour chaque année en fonction des besoins. « *Les instructions de clôture Groupe sont mises à jour au moins une fois par an, parfois deux* » (Responsable consolidation du Groupe A).

- L'application : cette troisième phase consiste à déployer et à mettre en œuvre les modifications du processus de consolidation au niveau du siège ou au niveau local si les retraitements correspondants sont réalisés au niveau des filiales. « *La validation de l'application des changements normatifs est faite par les commissaires aux comptes au niveau du siège et/ou par les auditeurs locaux. D'une manière générale, on demande quand même aux auditeurs locaux de valider les chiffres qui sont remontés. Les filiales sollicitent également couramment le siège afin, soit qu'on leur indique le traitement comptable d'une opération, soit que l'on valide une position qui a été prise localement sur une opération qui concerne la filiale* » (Responsable de la consolidation du Groupe A).

Le tableau 3 synthétise les étapes du processus de changements comptables normatifs.

Activités	Veille	Processus de d'adoption des changements normatifs		
		Diagnostic	Préparation	Application
Objectifs	Identifier les changements normatifs applicables	Identifier et évaluer les impacts : comptables et financiers, organisationnels et sur le système d'information Choix des options	Analyser les incidences significatives engendrées par les nouvelles obligations liées aux IFRS Adaptation des procédures et des systèmes d'information	Déployer et mettre en œuvre les modifications du processus de consolidation et les modifications des états financiers
Acteurs	Responsable de la consolidation Responsable normes et procédures	Responsable de la consolidation Responsable normes et procédures Direction financière et éventuellement Direction générale CAC	Responsable de la consolidation CAC locaux	Responsable de la consolidation CAC

Tableau 3 : Les activités du processus d'adoption des changements normatifs

3. LECTURE NÉO-INSTITUTIONNELLE DU PROCESSUS DE CHANGEMENT COMPTABLE

La section précédente nous a permis de mettre en évidence les moyens organisationnels retenus par les groupes étudiés pour intégrer un changement normatif. L'étude de cas associée aux entretiens confirmatoires, nous a conduits à un constat d'homogénéité des pratiques. Pour

donner du sens à nos observations, nous avons retenu la théorie néo-institutionnelle sociologique afin de mettre en évidence les pressions subies par les acteurs lors de la gestion du changement comptable normatif. Ce courant nous permet de comprendre pourquoi l'ensemble des groupes de l'étude retiennent une structure organisationnelle similaire pour intégrer les changements normatifs. En identifiant les pressions institutionnelles subies par les firmes, nous serons plus à même de décrire l'intégration des changements comptables.

Cette communication repose sur la volonté d'explicitier le processus d'intégration des changements comptables normatifs au sein d'un échantillon d'entreprises cotées. Afin de mettre en perspectives les résultats, nous avons retenu comme axes de lecture des comportements organisationnels les isomorphismes normatif et mimétique. Il nous est apparu que l'isomorphisme coercitif n'apportait pas un éclairage pertinent à la compréhension du processus organisationnel de changement comptable. En effet, il nous semble que les institutions comptables (IASB, CNC et AMF) n'influencent pas les firmes en termes de choix organisationnels. Cette posture est cohérente avec les travaux de Mizurchi et Fein (1999) qui mettent en exergue que la plupart des recherches mobilisant la TNIs ne sont pas en mesure d'identifier simultanément les trois types d'isomorphismes. Nous mettrons donc en évidence dans un premier temps, les pressions normatives subies par les groupes et dans un second temps, nous soulignerons l'existence de pressions collectives.

3.1. LES PRESSIONS NORMATIVES

D'après Desreumaux (2004, p. 46), les contingences institutionnelles sont trop souvent omises par le management, or ce dernier gagne en réalisme à les prendre sérieusement en considération. Ainsi, les formes organisationnelles adoptées ne dépendent pas uniquement de facteurs internes propres à la firme mais sont façonnées par une interaction complexe entre des facteurs institutionnels, politiques et culturels. En matière comptable, Cooper et Robson (2006) mettent en évidence le poids de plus en plus important des professionnels de la comptabilité sur les pratiques des firmes. L'application de normes comptables est un processus interne qui subit des pressions externes. L'intégration du changement de normes est largement influencée par des professionnels extérieurs au groupe, comme les CAC et les associations professionnelles.

Pour intégrer le changement, les groupes de l'étude s'appuient sur leurs CAC, ainsi « *quand on a des questions ou quand des problèmes apparaissent, on les pose aux auditeurs, en amont avant d'aller vers une fausse route* » (Responsable consolidation, Groupe B). Ceci est

conforme aux observations de Richard et Reix (2002, p. 156), selon lesquelles les groupes souhaitent « *un commissaire aux comptes personnalisé (...) qui peut être appelé en cas de problème* ». Les CAC peuvent alors être considérés comme des prescripteurs indirects de la gestion du changement comptable. D'ailleurs Alexander et al. (2008) mettent en lumière l'existence de « micro-règles » diffusées par les auditeurs à leurs clients, conduisant les groupes à adopter des pratiques similaires. Ceci peut être illustré par les prestations proposées par de grands cabinets d'audit et de conseils, comme PriceWaterhouseCoopers ou ERNST & YOUNG. Ces institutions proposent à leurs clients des prestations clés en main pour gérer le projet de conversion aux normes IAS/IFRS⁸.

Par ailleurs, les associations professionnelles jouent 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). Afin de suivre les évolutions normatives et de les intégrer au mieux, les entreprises participent aux réunions des différentes associations comptables (ACTEO, IMA France, APDC) et aux séminaires organisés par les cabinets d'audit. Tous les informants rencontrés se rendent régulièrement dans ces institutions afin de « *savoir comment les autres professionnels réagissent face à une nouvelle norme (...) savoir s'ils y ont réfléchi et comment ils traitent le problème* » (Responsable normes et procédures du Groupe H). Il existe également des groupes informels de réflexion inter-entreprise, les responsables normes et procédures des Groupes E et H participent à ce type d'initiative : « *On a mis en place un groupe de travail informel entre responsables consolidation, normes et procédures, directeurs financiers (...) On se rencontre régulièrement en dehors des commissaires aux comptes, des éditeurs, pour discuter non pas des problèmes théoriques liés à la mise en place des nouvelles normes (...) mais des problèmes pratiques : comment vous faites ? Comment vous mettez en place ? Comment vous arrivez à vous positionner par rapport aux commissaires aux comptes ? Qu'est-ce que vos commissaires aux comptes vous demandent ? Enfin, on échange des expériences, on regarde un petit peu à quoi les uns et les autres réfléchissent* » (Responsable normes et procédures Groupe H).

Les pressions exercées par les CAC et les associations conduisent les groupes observés à adopter un comportement isomorphique de type normatif. Autrement dit, les firmes ont tendance à gérer le changement conformément à ce qu'attendent les partenaires externes. Cette attitude conforte la légitimité de la firme au regard des autres membres du champ

8 Pour illustration, se reporter aux sites Internet suivants : <http://www.pwc.fr/ifrs.html> ou <http://www.ey.com/global/content.nsf/France/IFRS-ressources>.

organisationnel. En adoptant des pratiques organisationnelles similaires, les groupes s'assurent une conformité institutionnelle.

3.2. LES PRESSIONS COLLECTIVES

Le changement de normes comptables initié en 2002 a engendré un développement incontestable des systèmes de veille et de *benchmark* comptable. Ce changement marque l'institutionnalisation d'un processus mimétique visant à comparer et imiter les pratiques des concurrents (Bensedrine et Demil, 1998, p.104). Au moment du passage aux normes comptables internationales, les groupes français ont dû complètement modifier leurs systèmes comptables, or pour intégrer ce changement normatif, ils ont mis en œuvre des stratégies de *benchmark* afin d'identifier les meilleures pratiques. Cela conduit à l'adoption de méthodes de place, propres à l'isomorphisme mimétique. D'ailleurs les préparateurs des comptes sont conscients de ce comportement imitatif : « *dans toutes les sociétés, c'était pareil (...) une équipe sur chaque sujet avec un comité de pilotage* » (Responsable consolidation du Groupe B). Selon le Responsable normes et procédures du Groupe H, les firmes ont un comportement « *un peu moutonnier, mais dans ce contexte c'est difficile de faire autrement* ». L'apparition d'un isomorphisme mimétique explique le fait que les entreprises semblent avoir intégré le changement de normes selon un même processus organisationnel ancré sur une organisation par projets.

Mais, au-delà de la conversion aux normes IAS/IFRS, la comptabilité reste en perpétuelle évolution, compte-tenu du programme de travail de l'IASB. Dans ces conditions, la veille comptable prend réellement une dimension stratégique afin d'identifier au plus tôt les évolutions normatives et les actions à mettre en place. D'ailleurs, nous identifions, dans les firmes observées, la veille comptable comme première phase de l'intégration des changements comptables normatifs. L'importance accordée à la veille comptable est marquée par le temps consacré à cette activité par le responsable consolidation et/ou le responsable normes et procédures : « *je m'occupe de l'application des normes, de la veille et puis ensuite support à tout les services sur les sujets qui nous touche concernant l'application de nouvelles normes* » (Responsable normes et procédures du Groupe E). La veille et le *benchmark* comptable conduisent les entreprises à s'observer mutuellement, à prendre des décisions au regard des pratiques adoptées, ou supposées adoptées, par les groupes de référence de la place. « *Sur IFRS 7, on a fait un peu de benchmark, on est allé voir s'il y en a d'autres qui ont communiqué là-dessus* » (Responsable consolidation du Groupe A). Ces

stratégies d'intelligence comptable permettent aux firmes d'intégrer le changement de manière conforme aux pratiques du champ organisationnel et donc de légitimer la structure organisationnelle et les décisions retenues vis-à-vis de la communauté. Seule une veille comptable efficace peut permettre aux groupes d'anticiper correctement les changements normatifs à venir et de les intégrer de manière performante.

CONCLUSION

L'étude nous a permis d'observer les pratiques de gestion du changement comptable normatif de plusieurs groupes cotés. Nous avons analysé les résultats des observations au regard des pressions institutionnelles normatives et mimétiques subies par ces firmes. La démarche qualitative a mis en lumière des pratiques similaires en termes de mise en place organisationnelle du changement comptable assurant ainsi une conformité institutionnelle. Nous avons identifié-dans l'ensemble des groupes observés le recours à une organisation par projet, structurée de manière similaire, et faisant intervenir les mêmes types d'acteurs. Nous avons également constaté la prégnance de l'isomorphisme lors des prises de décision liées à l'intégration du changement comptable. En effet, nous avons pu constater une recherche forte de légitimation des décisions vis-à-vis de la communauté.

L'apport souhaité de cette contribution vise une aide à la mise en place du processus de changement comptable dans un groupe français qui serait contraint d'adopter le référentiel IAS/IFRS, ou dans des entités nouvellement intégrées dans le périmètre de consolidation d'un groupe suite à une opération d'acquisition par exemple. En outre, cette recherche pourrait aider les groupes à anticiper la mise en usage des changements normatifs qui seront notamment introduits par les normes IAS 23 et IFRS 8.

BIBLIOGRAPHIE

- Alexander, D., Eirle, B., Hutten, C. (2008). The auditor as standards-setter : some US evidence and its implications. 29^{ème} Congrès de l'AFC, ESSEC Cergy-Pontoise.
- Autissier, D. (2001). Nature des changements produits par une mission d'audit interne. *Comptabilité contrôle audit*, 7 (2): 87-103.
- Autissier, D., Moutot, J.-M. (2003). *Méthode de conduite du changement*. Paris: Ed. Dunod.

- Barbu, E. (2006). *Les entreprises françaises cotées face à l'harmonisation comptable internationale : une analyse néo-institutionnelle d'un long processus vers l'homogénéité*. Université d'Orléans.
- Bensedrine, J., Demil, B. (1998). L'approche néo-institutionnelle des organisations. In *Repenser la stratégie : fondements et perspectives* (Laroche et Nioche). Paris: Ed. Vuibert, 85-110.
- Boitier, M., Rivière, A. (2008). Vers une perspective de l'analyse néo-institutionnelle : quels apports pour la recherche en comptabilité contrôle? 29^{ème} Congrès de l'AFC, ESSEC Cergy Pontoise.
- 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*, 26 (7-8): 565-596.
- Colasse, B., Pochet, C. (2008). De la genèse du nouveau conseil National de la Comptabilité (2007) : un cas d'isomorphisme institutionnel ? 29^{ème} congrès de l'AFC, ESSEC Cergy-Pontoise.
- Cooper, D., Robson, K. (2006). Accounting, professions and regulation: Locating the sites of professionalization. *Accounting organizations and society*, 31 (4-5): 415-444.
- Desreumaux, A. (2004). Théorie néo-institutionnelle, management stratégique et dynamique des organisations. In *Institutions et gestion* (Huault). Ed. Vuibert, 29-48.
- Dimaggio, P., Powell, W. (1983). The iron cage revisited : institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American sociological review*, 48 (2): 147-160.
- Gehrke, I., Zarlowski, P. (2003). La diffusion de la valeur actionnariale en France : une lecture néo-institutionnaliste. *Comptabilité Contrôle Audit*, Mai 2003 (Numéro thématique): 189-205.
- Gersick, C. (1991). Revolutionary change theories : A multilevel exploration of the punctuated equilibrium paradigm. *Academy of management review*, 16 (1): 10-36.
- Hawley, A. (1968). Human ecology. In *International encyclopedia of the social sciences* (Sills). New-York: Ed. Mcmillan, 328-337.
- Leca, B. (2006). Pas seulement des « lemmings ». Les relations entre les organisations et leur environnement dans le néo-institutionnalisme sociologique. *Finance contrôle stratégie*, 9 (4): 67-86.
- Lounsbury, M. (2008). Institutional rationality and practice variation: New directions in the institutional analysis of practice. *Accounting organizations and society*, 33 (4-5): 349-361.
- Meier, O. (2007). La gestion du changement : état des lieux et perspectives. In *Gestion du changement* (Meier et al.). Paris: Ed. Dunod, 1-4.
- Meyer, J., Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations : formal structure as myth and ceremony. *The american journal of sociology*, 83 (2): 340-363.
- Miller, R. (1985). *La direction des entreprises, concepts et applications*. Ed. MacGraw Hill.
- Mizurchi, M., Fein, L. (1999). The social construction of organizational knowledge : a study of the uses of coercive, mimetic, and normative isomorphism. *Administrative science quarterly*, 44 (4): 653-683.
- Napier, C. (2006). Accounts of change: 30 years of historical accounting research. *Accounting, organizations and society* 31 (4-5): 445-507.

- Richard, C., Reix, R. (2002). Contribution à l'analyse de la qualité du processus d'audit : le rôle de la relation entre le directeur financier et le commissaire aux comptes. *Comptabilité contrôle audit*, 1 (8): 151-174.
- Scott, W. R. (2001). *Institutions and organizations*. Ed. SAGE.
- Suchman, M. (1995). Managing legitimacy : strategic and institutional approaches. *Academy of management review*, 20 (3): 571-610.
- Thin, C. (2004). *Avis rendu par le haut conseil du commissariat aux comptes au titre de la promotion des bonnes pratiques professionnelles*.
- Touron, P. (2002). Apports et limites de la théorie institutionnelle des organisations, études de trois cas d'adoption de normes comptables internationales en France. Congrès de l'AFC, Toulouse.
- Touron, P. (2004). L'adoption des principes comptables généralement reconnus aux États-Unis par Sain-Gobain-Pont-à-Mousson : du conflit d'agence à la légitimité institutionnelle. *Comptabilité Contrôle Audit*, Juin 2004 (numéro thématique): 161-191.
- Wacheux, F. (1996). *Méthodes qualitatives et recherche en gestion*. Ed. Economica.