



HAL
open science

Le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS : Une analyse des pratiques organisationnelles

Annelise Couleau-Dupont

► **To cite this version:**

Annelise Couleau-Dupont. Le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS : Une analyse des pratiques organisationnelles. Crises et nouvelles problématiques de la Valeur, May 2010, Nice, France. pp.CD-ROM. hal-00477757

HAL Id: hal-00477757

<https://hal.science/hal-00477757>

Submitted on 30 Apr 2010

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.

Le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS : Une analyse des pratiques organisationnelles

The process of appropriation of IAS/IFRS : An analysis of organizational practices

Annelise Couleau-Dupont

Enseignante en classes préparatoires au DCG et au DSCG – Lycée Beau-Site

38, avenue d'Estienne d'Orves 06050 Nice

Université de Nice-Sophia Antipolis - Laboratoire : GREDEG UMR CNRS 6227

250, rue Albert Einstein 06560 Valbonne

Correspondance : annelise.couleau-dupont@laposte.net

Résumé : L'article vise à présenter le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS au sein des organisations considérées comme des formes repérables où ont lieu des actions collectives (Crozier et Friedberg 1977). La réflexion s'adosse aux travaux portant sur les innovations, les outils de gestion et l'appropriation de ces derniers. Notre étude qualitative, fondée sur deux études de cas, permet de montrer que le référentiel IAS/IFRS, comme tout outil de gestion, est générateur de changement au sein des organisations puis que son adoption nécessite un long processus d'appropriation traduit ici en deux grandes périodes et six phases. 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.	Abstract: <i>The matter of this paper aims to present the appropriation process of the IAS/IFRS in organizations regarded as identifiable forms where there are collective actions (Crozier and Friedberg 1977). Reflection leans to work on innovations, management tools and their appropriation. Our qualitative study, based on two case studies, can show that the IAS/IFRS, like any management tool, generates change within organizations and that its adoption requires a long process of ownership which translates into two major periods and six 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.</i>
Mots clés : Innovation, outil de gestion, référentiel IAS/IFRS, appropriation, approches sociologiques.	Keywords: Innovations, management tool, IAS/IFRS standards, appropriation, sociological approaches.

INTRODUCTION

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*¹). Depuis le 1^{er} janvier 2005, les groupes adoptent, en raison de contraintes réglementaires ou consécutivement à des choix de gestion, ce nouvel outil de gestion. La rencontre entre un outil de gestion et une organisation manifeste régulièrement des difficultés d'insertion (Moisdon 1997). Le référentiel IAS/IFRS ne semble pas échapper à ce constat, même si de nombreux groupes ont mis en place une « *methodologie projet* » lors de la période de transition. Les questions posées dans les travaux de De Vaujany (2005 p. 25) sur l'appropriation des outils de gestion ouvrent des voies de réflexion que nous souhaitons prolonger au titre du référentiel IAS/IFRS dans les termes suivants : 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 ? Ce questionnement conduit progressivement à une question principale : Comment le référentiel IAS/IFRS est-il approprié par les acteurs de l'organisation ?

L'objectif de notre étude est de présenter et d'analyser le long processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS au sein de l'organisation définie comme un « lieu des actions collectives ». Une mise en perspective théorique tentant de lier les trois regards empruntés à la sociologie (socio-politique, psycho-cognitive et rationnelle) et les données contextuelles issues de notre recherche conduite au sein de deux groupes internationaux pour retracer le vécu du référentiel IAS/IFRS, nous a permis de proposer un modèle en six phases regroupées en deux grandes périodes.

Afin de présenter ce dernier, nous caractériserons notre objet d'appropriation à partir de la littérature (1.) portant sur les innovations managériales et comptables (1.1.) et sur les outils de gestion (1.2.). Ainsi, nous montrerons combien l'insertion de l'outil dans l'organisation est difficile. Puis, dans un deuxième temps, nous présenterons le référentiel IAS/IFRS comme un objet d'appropriation (2.). Après avoir défini le concept d'appropriation (2.1.), nous avancerons trois perspectives théoriques pouvant être mobilisées pour étudier ce dernier (2.2.) et nous présenterons les schémas fondateurs du modèle que nos travaux ambitionnent de proposer (2.3.). Pour appuyer notre contribution (3.), nous présenterons notre travail qui s'inscrit dans une posture interprétativiste (3.1.), en adoptant une logique inductive et qualitative (3.2.), fondée sur deux études de cas (3.3.), avec pour unité d'analyse, l'individu et l'outil que constitue le référentiel IAS/IFRS. Ensuite, nous décrirons le processus d'appropriation (4.) en nous consacrant dans un premier temps à l'introduction du référentiel IAS/IFRS dans l'organisation (4.1.), pour ensuite, nous pencher sur la mise en œuvre de ce dernier (4.2.). Pour finir, nous présenterons nos suggestions quant à une plus grande prise en compte de la portée du changement induit par le référentiel IAS/IFRS, tout en précisant les limites de notre étude.

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.

1. LE REFERENTIEL IAS/IFRS COMME OBJET CONSTRUIT

« 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). Les normes comptables internationales modifient ainsi les pratiques au sein des groupes et constituent bel et bien une révolution comptable. En raison de la portée du changement induit par l'adoption du référentiel IAS/IFRS, nous considérons que les normes internationales constituent une innovation que nous allons qualifier. Est-elle une innovation managériale et/ou une innovation comptable (1.1.) ? Enfin, le référentiel IAS/IFRS est-il assimilable à un outil de gestion au sens de Moisdon et de David (1.2.) ?

1.1. LE REFERENTIEL IAS/IFRS, UNE INNOVATION MANAGERIALE ET COMPTABLE ?

Dans un premier temps, nous nous adosserons aux travaux de Kimberly (1981) pour caractériser le référentiel IAS/IFRS comme une innovation managériale (1.1.1). Ensuite, nous nous appuyerons sur les travaux de Lafontaine (2003) pour qualifier notre objet d'appropriation en innovation comptable (1.1.2).

1.1.1. Une innovation managériale

Bien que de nombreuses définitions du concept d'innovation managériale soient proposées dans la littérature, nous nous fonderons sur celle de Kimberly (1981) qui souligne qu'« 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 ».

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 ». Si nous sommes en présence d'une innovation managériale, peut-on alors la qualifier d'innovation comptable ?

1.1.2. Une innovation comptable

Pour Lafontaine (2003), une innovation comptable est une innovation managériale qui a deux caractéristiques supplémentaires :

- La première porte sur le domaine d'application de la technique étudiée : l'innovation doit être une composante des systèmes d'information comptable (SIC) des organisations ;
- La seconde se réfère aux personnes responsables de la mise en œuvre technique : l'innovation doit être perçue par les professionnels de la comptabilité 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.

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 organisations. A présent, des interrogations apparaissent sur la nature de l'instrument. S'agit-il d'un outil de gestion ?

1.2. LE REFERENTIEL IAS/IFRS, 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 (Moison 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. Nous allons le définir (1.2.1.) avant d'en décrire la structure ternaire qui permet de comprendre les difficultés inhérentes à la rencontre d'un outil avec une organisation (1.2.2.).

1.2.1. Un outil de gestion : un concept à définir

Pour définir le terme d'outil de gestion, nous pouvons nous référer à deux définitions :

- celle de Moison (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 (...) 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).*

La posture retenue dans notre étude ne réduit pas 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.) et de l'autre, des registres d'action, d'usage qui vont leur donner sens dans une organisation donnée. 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).

1.2.2. *La structure ternaire de l'outil de gestion*

La littérature sur les outils de gestion a permis d'ouvrir la boîte noire formée par ces derniers. Elle s'est attachée notamment à comprendre et à décrire leur structure. En nous appuyant sur les travaux de Hatchuel et Weil (1992), on peut considérer que tout outil de gestion, une fois construit, est composé de trois éléments :

- 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.
- 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).
- 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).

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 composée d'acteurs. 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. 19²) propose un modèle permettant d'identifier le point de départ de l'introduction d'un outil au sein d'une organisation et de 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 appuyons 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 de notre recherche.

2. LE REFERENTIEL IAS/IFRS COMME OBJET D'APPROPRIATION

Le référentiel IAS/IFRS, une fois élaboré dans sa dimension réglementaire, suit un phénomène de diffusion auprès des firmes. Ensuite, dès sa rencontre avec l'organisation, un long processus d'appropriation débute afin que cet objet aux facettes d'innovation managériale et comptable et d'outil de gestion s'inscrive dans l'« épaisseur sociale » (De Vaujany (2005 p. 25). Il est d'autant plus important que 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* » (Demaria 2008). Avant de décrire le processus d'appropriation, nous allons, dans cette section, préciser le sens donné au concept d'appropriation (2.1.), exposer trois regards que la littérature nous propose de poser sur ce dernier (2.2.) et présenter les schémas fondateurs du modèle d'appropriation (2.3.).

2.1. L'APPROPRIATION : UN CONCEPT COMPLEXE

Après avoir qualifié le référentiel IAS/IFRS et évoqué sa difficile rencontre avec l'organisation en raison de son incomplétude qui tient à tout outil de gestion mais également à son caractère d'innovation, nous allons nous interroger sur le devenir de ce dernier lorsqu'il est saisi par les acteurs de l'organisation. Les travaux de Mallet (2006) apportent un éclairage intéressant sur le concept d'appropriation et sur son rapprochement avec notre objet d'étude, le référentiel IAS/IFRS. Mallet (2006) s'intéresse 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). Il est mis 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* »,

² 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).

« 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 ». Le référentiel IAS/IFRS 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). 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, (...). 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 ».

2.2. ... SUR LEQUEL PLUSIEURS REGARDS PEUVENT ETRE POSES

Le concept d'appropriation étant approché, nous pouvons nous interroger sur les « regards » que la littérature nous propose de poser sur le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS. Considérant d'une part, que l'appropriation est avant tout une affaire d'individu au sein d'une organisation « où ont lieu des actions collectives » (Crozier et Friedberg 1977), et, d'autre part, que le référentiel IAS/IFRS est un outil de gestion, nous nous adosserons au travaux de De Vaujany (2005, p. 27-28) qui mobilisent trois perspectives interdépendantes issues de la sociologie (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 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).

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. Le tableau ci-après développe chacun des regards 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.
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 ³	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 1 : Trois regards sur l'appropriation (D'après De Vaujany 2005, p. 28 et Grimand 2006, p. 20)

³ 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 velléités du groupe ou permettre à certaines règles de déboucher » (Asquin 1999, p. 12).

Nos travaux mobiliseront ces trois perspectives pour expliquer le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS au sein des organisations. Toutefois, pour le décrire, nous nous adosserons à différents schémas proposés par la littérature.

2.3. LES SCHEMAS FONDATEURS DU PROCESSUS D'APPROPRIATION

La description du processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS n'étant pas abordée dans la littérature, nous nous appuyons sur les schémas issus des travaux de Godowski (2004), portant sur l'assimilation d'une innovation managériale (2.3.1.) et de De Vaujany (2005) relatifs au processus d'appropriation des objets et outils de gestion (2.3.2.), pour mettre en forme le modèle d'appropriation proposé dans notre étude. Nous ne présenterons pas leurs soubassements théoriques, puisque nous nous référerons aux travaux présentés en (2.2.) pour expliquer les phases du processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS.

2.3.1. Les travaux de Godowski (2004)

Godowski (2004), 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 les étapes suivantes : l'initiation, l'adoption, l'adaptation, l'acceptation, la routine et l'intégration ».

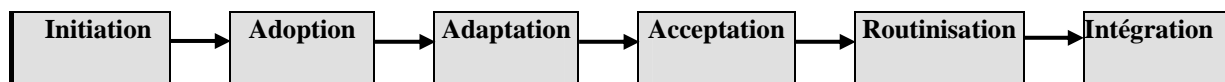


Figure 1 : Le processus d'assimilation d'une innovation managériale
Source : Brewer (1996)

Ce modèle apporte une vision complète du découpage temporel au travers de la notion d'assimilation. Cette dernière est très proche de celle d'appropriation.

2.3.2. Les travaux de De Vaujany (2005)

De Vaujany (2005) s'attache quant à lui à décrire le processus d'appropriation des objets et des outils de gestion comme 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.

L'appropriation commence ainsi avec une phase que l'on pourrait qualifier de « pré-appropriation » où l'outil de gestion est l'objet d'une première interprétation. 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 psychocognitifs sont alors activés dans l'organisation. Cela peut d'ailleurs se traduire par des tensions. Cette 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 ». Le processus d'appropriation ne s'achève donc pas par la formation de routines « définitives ».

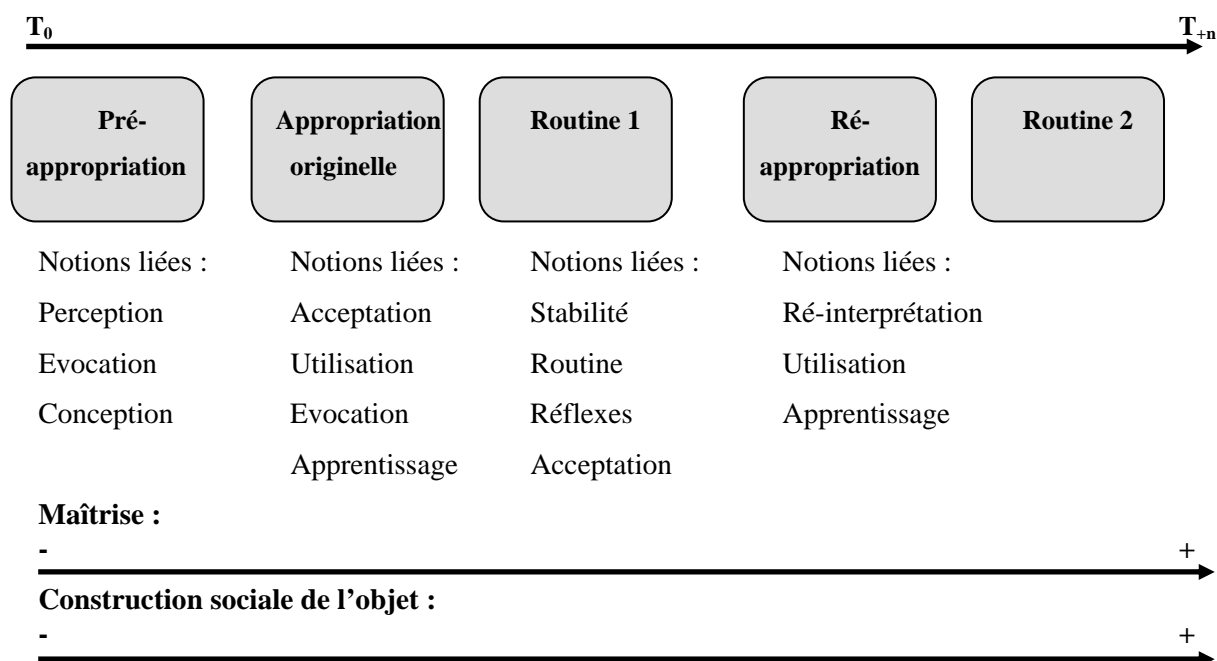


Figure 2 : Le processus d'appropriation par un collectif (De Vaujany 2005, p. 34)

Au terme de la présentation des schémas fondateurs du processus d'appropriation, nous allons décrire nos méthodes de recherche pour approcher le processus d'appropriation de notre outil de gestion, le référentiel IAS/IFRS.

3. DEUX ETUDES DE CAS LONGITUDINALES POUR COMPRENDRE ET DECRIRE LE PROCESSUS D'APPROPRIATION DU REFERENTIEL IAS/IFRS

Le but de cette section est de préciser l'arrière-plan de notre recherche 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). La méthodologie que nous avons choisi d'adopter pour nourrir notre cadre d'étude s'inscrit dans une posture interprétativiste (3.1.), en adoptant une logique inductive et qualitative (3.2.). Pour instrumenter notre cadre de recherche, le choix s'est porté sur l'étude de cas (3.3.). Pour finir, nous témoignerons de notre questionnement sur l'unité d'analyse de notre étude (3.4.).

3.1. LE CHOIX DE LA POSTURE INTERPRETATIVISTE

C'est dans une approche interprétativiste que la présente recherche a été conduite, ce qui « *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 (...), 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).

Nous avons été partie intégrante du processus méthodologique. Toutefois, si nous avons été engagé dans une relation à l'autre, nous n'avons pas eu de visée de changement de la réalité étudiée.

3.2. LE CHOIX D'UN PROCESSUS DE RECHERCHE DYNAMIQUE ET RECURSIF ET D'UNE METHODE QUALITATIVE

Une recherche peut s'inscrire dans une logique déductive ou inductive. Toutefois, du fait que les données disponibles en matière d'appropriation du référentiel IAS/IFRS étaient extrêmement rares et limitées fin 2005, un processus de recherche dynamique et récursif s'est imposé à nous : abduction – induction – déduction (Quattrone 2000), dans lequel des allers et retours se font entre la théorie et l'investigation empirique. De plus, C'est dans une démarche qualitative que nos travaux ont été conduits en raison des caractéristiques mises en évidence par Snape et Spencer (2003) et Miles et Huberman (2003) :

- 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.

De plus, cette démarche a visé à repérer les similitudes et les différences entre les contextes afin de donner un sens aux situations (Wacheux, 1996).

3.3. LE CHOIX DE L'ETUDE DE CAS LONGITUDINALE

Nous avons fait le choix de conduire deux études de cas longitudinales, étant donné que notre recherche s'intéresse à un phénomène complexe et dynamique. L'étude des processus nécessite une observation approfondie du contexte sur une période suffisamment longue. Quant au choix du nombre de cas, il répond à notre volonté de mener des observations au sein de groupes ayant des caractéristiques différentes tant au niveau du secteur d'activité que des conditions d'adoption des normes IAS/IFRS (adoption imposée ou volontaire). L'encadré 1 présente les cas retenus dans notre étude ainsi que le dispositif de recherche.

Les cas :

Le groupe A :

Le groupe A est un laboratoire vétérinaire mondial dont l'activité se concentre sur la recherche, la production et la vente de médicaments. L'action A est cotée au second marché à la bourse de Paris. L'adoption du référentiel IAS/IFRS a répondu à des contraintes réglementaires. En effet, « *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* » (Rapport annuel 2003 du Groupe A).

Le périmètre de consolidation est complexe. Il comprend quarante six filiales (en 2007) qui se situent sur plusieurs continents. Les retraitements de consolidations initiés au niveau du siège sont « descendus » progressivement au niveau des filiales. « *On était à 90 % en 2006 et maintenant (...), depuis fin 2007, IFRS 3 & 7, IAS 32 & 39 ainsi que IAS 36 sont les seules normes qu'on ne fait pas redescendre. (...) Ce sont des choses qui sont faites en central* » (Directeur comptable du groupe A).

Les observations ont été conduites au sein des entités françaises où le processus de consolidation en IAS/IFRS a nécessité progressivement l'implication de la Direction générale, de la Direction des affaires financières (composée de la Direction financière, du Contrôle de gestion et de la Direction juridique), de la Direction des ressources humaines, de la Direction du développement et de la Direction des opérations.

Le groupe B :

Le groupe B est un groupe indépendant, spécialisé dans les opérations et la maintenance (O&M) de sites de production pétroliers et pétrochimiques. L'adoption des normes internationales est consécutive au « *fait que le groupe planifie une introduction en bourse début 2007* » (Group Financial Controller du groupe B). Elle a été décidée en vue de lever des capitaux pour financer sa croissance.

Le périmètre de consolidation est également complexe. Il comprend vingt cinq filiales. La tenue de la comptabilité et les retraitements de consolidation de l'ensemble des filiales du groupe sont centralisés sur un seul site.

Le processus de consolidation en IAS/IFRS a nécessité progressivement l'implication de la Direction générale, de la Direction financière (quasi exclusivement le contrôle financier), de la Direction juridique et fiscale, de la Direction des ressources humaines et de la Direction informatique.

Dispositif de recherche :

Les études de cas ont été conduites de janvier 2006 à août 2008 au sein du groupe A et d'octobre 2006 à février 2008 dans le groupe B. La documentation recueillie et les vingt huit entretiens semi-directifs (seize dans A et douze dans B) 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 dans le groupe A : le manager du projet de conversion (le directeur comptable), le directeur des services techniques, l'adjoint au directeur juridique, le responsable du contrôle de gestion commerciale et R&D et l'analyste financier.

Dans le groupe B, ont été interviewés : le manager du projet de conversion (le « Group Financial Controller »), le « Chief Accountant », le « Controller Gabon », le « IT Director », le « Tax Advisor », le « Human Resources Group Manager » et une « Senior Accountant ». Les entretiens ont été menés à partir de guides d'entretien rédigés en fonction des types d'interlocuteurs rencontrés. Ils étaient destinés à garantir des conditions similaires de déroulement des entretiens et à assurer la validité de nos travaux. Ces derniers 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.

Ils ont été intégralement enregistrés et retranscrits de manière à limiter les biais relatifs à l'interprétation des données. Lors de l'exploitation de nos matériaux et la formulation de nos conclusions, nous avons procédé à des allers-retours entre la théorie et le terrain et nous avons veillé à respecter les critères suivants :

- l'objectivité, qui correspond à l'idéal de neutralité du chercheur ;
- la validité du construit, en faisant relire nos travaux par nos interlocuteurs privilégiés dans les groupes où les observations ont été réalisées ainsi que par des acteurs du monde académique ;
- la validité interne, en recherchant des régularités par comparaison des entretiens conduits auprès d'acteurs différents dans les deux groupes ;
- la validité externe, en répondant aux 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.

Encadré 1 : La démarche de recherche qualitative

3.4. L'UNITE 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.

4. LES RESULTATS DE LA RECHERCHE EMPIRIQUE : UN PROCESSUS D'APPROPRIATION EN DEUX PERIODES ET EN SIX PHASES

La démarche qualitative initiée pour observer le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS au sein de deux groupes nous a permis de proposer le découpage temporel ainsi que présenté ci-après dans la figure 3. Il comporte les six phases successives du schéma proposé par Brewer (1996) et repris par Godowski (2004), que nous avons regroupé en deux grandes périodes : l'introduction du référentiel IAS/IFRS (4.1.) et la mise en œuvre du référentiel IAS/IFRS (4.2.). Ces deux périodes sont essentielles pour la contextualisation du référentiel IAS/IFRS au sens de David (1996) et l'institutionnalisation des pratiques.

4.1. L'INTRODUCTION DU REFERENTIEL IAS/IFRS

Lors de son introduction dans l'organisation, le référentiel IAS/IFRS est un outil de gestion offrant une grande flexibilité interprétative. En effet, selon Hoarau (2007), 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.

Les normes internationales sont 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.

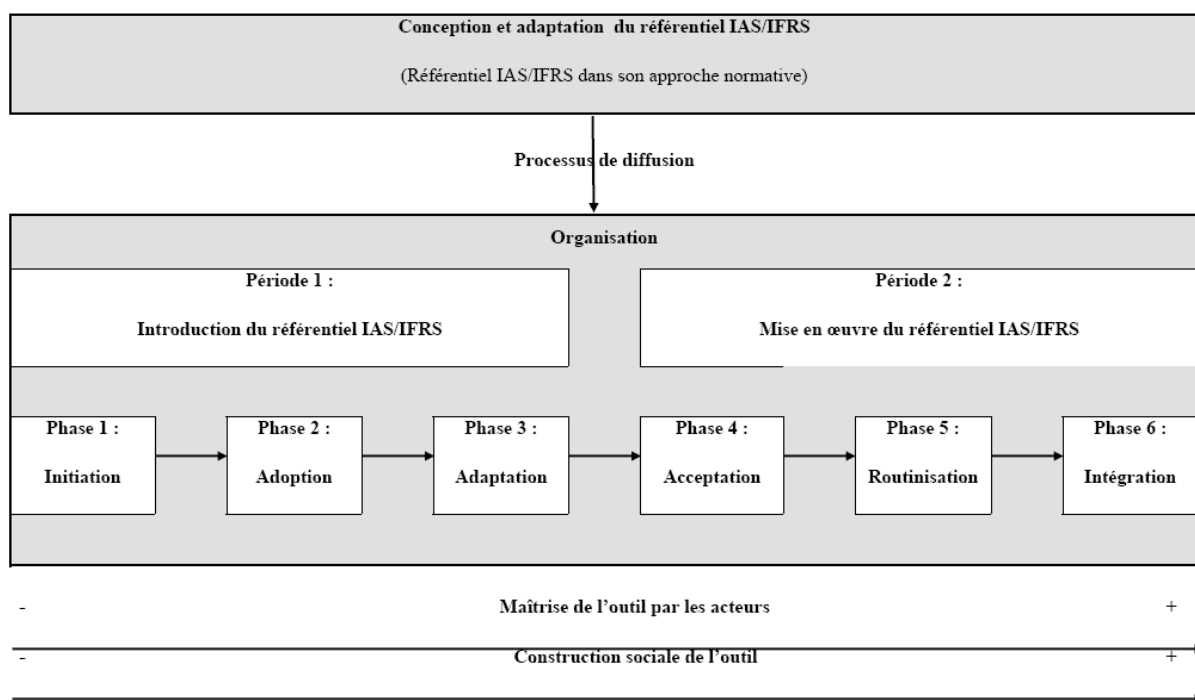


Figure 3 : Le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS au sein d'une organisation

Cette première période comporte trois phases : les phases d'initiation, d'adoption et d'adaptation.

- **La phase d'initiation** s'apparente à la phase de « pré-appropriation » du processus d'appropriation par un collectif de De Vaujany (2005, p. 34). Elle marque la première rencontre de l'outil avec l'organisation dans la logique d'une éventuelle adoption. Une première interprétation de l'innovation comptable est conduite par un groupe restreint d'acteurs assurant la représentativité sociale, politique ou structurelle des individus participant au processus de consolidation. Ils font émerger les raisons pour lesquelles les normes ont été mobilisées et les premières justifications de l'action commune. Par ailleurs, le groupe d'acteurs définit une méthodologie d'introduction de l'outil conforme à une visée appropriative prévoyant notamment la mise en place d'un projet de conversion des comptes aux normes internationales. Ainsi que l'indique le Rapport annuel 2003, « *le Groupe A a appliqué [applique] une méthodologie projet sous la responsabilité du Directeur des Services Comptables, sous la supervision du Directeur des affaires financières* ». Dans le cas où le référentiel IAS/IFRS fait, d'une part, l'objet d'une acceptation minimale au sein du groupe d'acteurs et dépasse, d'autre part, le statut de simple outil de travail (perspective rationnelle) pour adopter celui de support d'apprentissage (approche psycho-cognitive), la seconde phase peut alors débuter.
- **La phase d'adoption** marque le début de la phase d'« appropriation originelle » du processus d'appropriation par un collectif mise en évidence par De Vaujany (2005, p. 34). Elle se caractérise par l'activation de multiples processus socio-politiques ou psycho-cognitifs dans un groupe plus important d'acteurs constituant la structure organisationnelle du projet de conversion : le comité de pilotage (COPI) et le groupe projet. Durant cette phase, un travail d'« adoption de l'idée par l'organisation » (Godowski 2004) est alors 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.

Ainsi, une réflexion collective sur l'outil (identification des normes applicables, évaluation des impacts comptables et financiers, choix des options) est initiée. « *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 ? (...) Quelles sont les filiales impactées par les normes ? Quels sont les retraitements qu'on aura à faire ?* » (Directeur comptable du groupe A). Cette réflexion contribue à donner un premier statut aux normes internationales dont l'acceptation minimale par les acteurs en présence autorise l'entrée dans la phase suivante.

- **La phase d'adaptation** des normes au contexte d'utilisation conduit à l'élaboration d'un « référentiel interne » par un collectif (structure organisationnelle avec les ateliers par norme ou corps de norme) engagé dans un processus d'apprentissage et de construction du sens (perspective psycho-cognitive). C'est « *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). Les normes internationales ont alors un degré de formalisation important, au travers des procédures de consolidation et du manuel groupe dans le groupe A et du manuel de reporting intitulé « group reporting guidelines » dans le groupe B. L'achèvement de ce construit technique et social dans un collectif représentatif des futurs utilisateurs du référentiel IAS/IFRS permet l'entrée dans la deuxième période du processus.

4.2. LA MISE EN ŒUVRE DU REFERENTIEL IAS/IFRS

A l'issue de la période d'introduction du référentiel IAS/IFRS dans l'organisation, un premier travail d'appropriation a été conduit par les acteurs impliqués dans la structure organisationnelle mise en place dans le cadre du projet de conversion. Toutefois, la mise en œuvre des premiers retraitements de consolidation, correspondant à la conversion des comptes proprement dite, impose une large vague de diffusion du « référentiel interne » auprès de la communauté d'acteurs ayant en charge le processus de consolidation. L'outil doit alors s'inscrire dans la vie quotidienne organisationnelle, ce qui suppose l'enracinement de nouvelles normes et l'appropriation de nouveaux comportements. Cette période est marquée par trois phases : les phases d'acceptation, de routinisation et d'intégration.

- **La phase d'acceptation** du référentiel IAS/IFRS se caractérise par une large diffusion du « référentiel interne » dans l'organisation. Elle est conduite par les acteurs du groupe projet. « *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* » (Directeur comptable du groupe A). Elle nécessite l'émergence d'un cadre de référence commun (Strauss 1978), réponse à la dimension créative qui est indissociable de l'appropriation, ainsi que le soulignent Mallet (2006), De Certeau (1980) et 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 dont la

représentation est partagée par l'ensemble des acteurs impliqués dans le processus de consolidation constituant une véritable communauté de pratique : « *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). Le cadre de référence et la communauté de pratique résultent d'un processus complexe de nature cognitive et mettant en jeu des activités-clés à effectuer (lancement, sensibilisation, formation, communication interne) et des mécanismes d'apprentissage organisationnel. Le référentiel IAS/IFRS acquiert ainsi progressivement 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 et autorisant le passage à la phase de routinisation.

- **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 est 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. Seule l'existence de routines, non sujettes à un affaiblissement des règles (anomie de Reynaud 1997), constituant le cadre de référence, autorisent l'entrée dans la phase d'intégration. En effet, d'après Reynaud (1997, p. 272-273), « *L'affaiblissement des règles affaiblit la capacité même d'action collective. Il rend le projet plus incertain. Il relâche le lien communautaire (...)* ». En bref, l'anomie affaiblit le processus de routinisation et d'appropriation du référentiel IAS/IFRS.
- **La phase d'intégration** du référentiel IAS/IFRS, si elle est engagée, marque la fin du processus d'appropriation 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 et résistantes au changement.

A partir du « degré de contextualisation » et du « degré de formalisation » (David 1996) du référentiel IAS/IFRS, nous avons suivi, au cours du temps, l'inscription des normes internationales au sein des organisations, dans une visée appropriative. Le processus décrit, s'il est bien géré, permet de faire converger vers zéro la distance référentiel IAS/IFRS/organisation.

CONCLUSION

L'observation des pratiques dans deux groupes internationaux laisse apparaître que le référentiel IAS/IFRS, comme tout outil de gestion, est générateur de changement au sein des organisations qui l'adoptent et que son appropriation nécessite un long processus marqué par deux grandes périodes et six phases. L'analyse des caractéristiques de notre outil, de son rôle et du processus d'appropriation, a permis non seulement une meilleure compréhension de la contextualisation des normes internationales dans le temps, mais aussi des capacités accrues d'anticipation, d'accompagnement et de pilotage du processus. En effet, les deux études de cas ont montré notamment que l'absence ou l'insuffisance d'appropriation des normes internationales résidait essentiellement dans la sous-estimation de la portée du changement induit par l'adoption des normes internationales. Selon le Directeur comptable du groupe A, « *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* ». Cette appréhension a été confirmée par le IT Director du groupe B qui indique que « *c'est un projet comptable, purement comptable* ». Cette sous-estimation résulte d'une vision trop limitée de l'outil, le réduisant à son substrat technique. Or, c'est un construit social qui nécessite du temps pour prendre en compte les représentations des différents acteurs et obtenir un consensus autour de l'outil. En effet, il est apparu lors de nos observations que le processus de consolidation impliquait tant la Direction générale, que la Direction des affaires financières, que la Direction des ressources humaines, que de la Direction du développement, que de la Direction des opérations et que la Direction des systèmes d'information.

Les résultats de notre contribution sont à relativiser. Même si nous avons conduit deux études de cas longitudinales et si nous avons obtenu des résultats similaires quant à la description du processus d'appropriation, nous considérons que, pour tester la capacité de réplication et de généralisation de nos résultats, une étude de cas supplémentaire pourrait être envisagée. Une immersion plus approfondie et plus longue des terrains de recherche serait de nature à cerner plus finement les pratiques des acteurs et pourrait permettre d'étudier les « ré-appropriations » de l'outil qui conduirait à un enrichissement de notre modèle.

Néanmoins, cette contribution constitue une piste intéressante pour enrichir les travaux portant sur l'appropriation du référentiel IAS/IFRS, mais également des outils de gestion en général, tant les apports managériaux pourraient limiter les difficultés d'insertion soulignées par Moisdon (1997).

BIBLIOGRAPHIE

- 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.
- 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.

- Bec, J., Granier, F., Singéry, J.(2007). *La facilitation des changements organisationnels – Méthodes, outils et modèles*. Paris L’Harmattan.
- Brewer, P.C. (1996). *A Case Study of An Activity-Based Cost Management System – Implementation at Harris SemiConductor*. Working Paper, August, Miami University.
- 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.
- Certeau, M. (de) (1980). *L’invention du quotidien, les Arts de faire*. Paris Gallimard.
- Colasse, B. (2003). *Comptabilité générale (PCG 1999, IAS et Enron)*. 8^{ème} édition, Paris Economica : 47-48.
- Crozier, M., Friedberg, E. (1977). *L’acteur et le système*. Paris Edition Le Seuil.
- 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.
- 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.
- 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.
- 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.
- 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.
- Gavard-Perret , M.L., Gotteland, D., Haon, Ch., Jolibert, A. (2008). *Méthodologie de la recherché – Réussir son mémoire ou sa these en sciences de gestion*. Paris Pearson Education : 75.
- 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.
- Godowski, Ch. (2004). *L’assimilation de la méthode RAROC en milieu bancaire*, communication au CERMAT.
- Hage, J. (1980). *Theories of Organizations*. Wiley.
- Hatchuel, A., Weil, B. (1992). *L’expert et le système*. Paris Economica.
- 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.
- 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.
- Kimberly, J.R. (1981). Managerial innovation. In Handbook of organizational design (Eds, Nystrom, P.C., Starbuck, W.H.). Oxford : Oxford University Press, 84-104.
- 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. (1993) *La clef de Berlin et autres leçons d'un amateur de sciences*. Paris Editions La découverte.
- Laulan, A.M. (1984). Assumer le paradoxe. Inforcom 84, 4^{ème} congrès national des Sciences de l'Information et de la Communication.
- 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.
- 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.
- Moisdon, J.C. (1997). *Du monde d'existence des outils de gestion*. Paris Editions Seli Arslan.
- 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.
- Quattrone, P. (2000). Constructivism and accounting research : towards a trans-disciplinary perspective. *Accounting, Auditing, and Accountability Journal*, n° 13 : 130-155.
- Reynaud, J.D. (1997). *Les règles du jeu, L'action collective et la régulation sociale*. Armand Colin.
- Rouleau, L. (2007). *Théorie des organisations*. Québec : Presses de l'Université du Québec.
- 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>)
- 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.
- 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.

Strauss, A. (1978). *Negotiations : Varieties, Contextes, Processes, and Social Order*. San Francisco, Jossey-Bass.

Teece, *et al.* (1992). *Dynamics capabilities and strategic management*. Cahier de recherche, Berkeley : University of California.

Wacheux, F. (1996). *Méthodes qualitatives et recherche en gestion*. Paris Economica.