



HAL
open science

L'IMPACT DES FACTEURS ORGANISATIONNELS ET STRATEGIQUES SUR L'APPROPRIATION DES OUTILS COMPTABLES ET FINANCIERS

Sylvie Chalayer Rouchon, Muriel Perez, Christine Teyssier

► **To cite this version:**

Sylvie Chalayer Rouchon, Muriel Perez, Christine Teyssier. L'IMPACT DES FACTEURS ORGANISATIONNELS ET STRATEGIQUES SUR L'APPROPRIATION DES OUTILS COMPTABLES ET FINANCIERS. *Revue management & avenir*, 2006, 9, pp.127-140. halshs-00522439

HAL Id: halshs-00522439

<https://shs.hal.science/halshs-00522439>

Submitted on 30 Sep 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.

L'IMPACT DES FACTEURS ORGANISATIONNELS ET STRATEGIQUES SUR L'APPROPRIATION DES OUTILS COMPTABLES ET FINANCIERS

INFLUENCE OF ORGANIZATIONAL AND STRATEGIC FACTORS ON FINANCIAL AND ACCOUNTING TOOLS APPROPRIATION'S

Résumé : Les outils de gestion comptables et financiers sont de plus en plus étudiés comme le résultat de la confrontation d'acteurs, d'interactions, de dynamiques d'appropriation diverses d'acteurs individuels ou collectifs. Nous montrons dans cet article qu'un certain nombre de facteurs organisationnels et stratégiques influencent les processus de construction et d'utilisation des outils comptables et financiers. Les acteurs comptables et financiers s'approprient ces outils dans une perspective socio-politique, soit parce qu'ils se contentent d'appliquer les règles et les normes imposées par leur profession, soit parce qu'ils veulent faire jouer à ces outils un rôle de communication, de légitimation, d'adhésion... en interne dans l'entreprise ou en externe vers les apporteurs de capitaux notamment.

Mots clés : Appropriation, Outils comptables et financiers.

Abstract : Financial and accounting tools are more and more widely studied as a result of cooperation between players, interactions and various appropriation dynamics from individual or collective players. In this article, we show that certain organizational and strategic factors influence the processes of construction and use of these accounting and financial tools. Accounting and financial players appropriate these tools in a socio-political perspective, either because they simply apply the rules and standards imposed by their profession, or because they seek to make these tools play a role in communication, in order to legitimate or convince internally within their organization or externally with a view to attracting funds.

Key words : Appropriation, Financial and accounting tools.

Sylvie Chalayer Rouchon

Sylvie Chalayer Rouchon est maître de conférences à l'ISEAG, Université de Saint-Etienne et chercheur au sein de Préactis. Elle est responsable des formations comptables dans le département Comptabilité Contrôle Audit Finance de l'ISEAG. Ses travaux portent principalement sur la comptabilité, la gestion des résultats, la lissage des résultats, la gestion financière et les processus d'appropriation des outils de gestion comptables et financiers dans les entreprises.

ISEAG

2, rue Tréfilerie

42023 Saint-Etienne Cedex 2

04 77 42 13 84

chalayer@univ-st-etienne.fr

Muriel Perez

Muriel Perez est maître de conférences à l'IUT de Roanne, université Jean Monnet et chercheur au sein de Préactis. Elle est responsable du master 1 IUP de Roanne. Ses recherches portent principalement sur l'étude des spécificités financières des PME, l'apport des outils d'informatique avancée à la finance d'entreprise et les processus d'appropriation des outils de gestion comptables et financiers dans les entreprises.

IUT de Roanne

20, avenue de Paris

42300 Roanne

04 77 44 89 00

muriel.perez@univ-st-etienne.fr

Christine Teyssier

Christine Teyssier maître de conférences à l'ISEAG, Université de Saint-Etienne et chercheur au sein de Préactis. Elle est directrice du département Comptabilité Contrôle Audit Finance de l'ISEAG. Ses travaux portent principalement sur les décisions d'investissement, de financement et de distribution dans l'entreprise, sur les relations entre les décisions financières et la politique de dividendes et sur les processus d'appropriation des outils de gestion comptables et financiers dans les entreprises.

ISEAG

2, rue Tréfilerie

42023 Saint-Etienne Cedex 2

04 77 42 13 03

Christine.Teyssier@univ-st-etienne.fr

La gestion d'une entreprise, et en particulier sa gestion comptable et financière, repose sur l'utilisation par les managers d'un grand nombre d'outils. Les recherches sur les outils de gestion considérés en tant qu'objet d'étude se sont fortement développées avec les travaux de Berry (1983), Hatchuel et Weil (1992), David (1998), Moisdon (1997)... La notion d'outil de gestion est abordée dans cette littérature sous des dénominations différentes (instruments de gestion, machines de gestion, dispositifs de gestion, appareils gestionnaires, innovations managériales...), démontrant une grande diversité terminologique aussi bien dans les discours des théoriciens que des praticiens.

Quelle que soit la dénomination retenue, les notions de formalisation et d'action sont omniprésentes dans la notion d'outil de gestion. Ainsi, Moisdon (1997) le définit comme « toute formalisation de l'activité organisée », David (1998) comme « tout dispositif formalisé permettant l'action organisée ». Ces définitions traduisent la rationalité de l'outil : il apporte une logique, une rigueur, une simplification... qui permet d'objectiver la nature économique de l'activité et de prendre des décisions rationnelles en temps limité, en échappant à la subjectivité du jugement humain. La vision « représentationnelle » et « computationnelle » de l'outil (Lorino 2002) montre que l'outil est là pour s'assurer de la qualité des choix de gestion, pour les valider, pour les légitimer. L'outil laisse transparaître une certaine rationalité qualifiée d'objective même si parfois il paraît imparfait ou biaisé. Mais derrière l'aspect purement instrumental de l'outil se cache l'aspect contextuel de l'outil : l'outil de gestion subit des transformations successives au fur et à mesure de sa diffusion dans l'organisation par le biais d'un processus d'appropriation des acteurs. La définition d'Hatchuel et Weil (1992) traduit bien ce second aspect de l'outil, puisque les auteurs montrent en effet qu'il est le fruit de trois éléments en interaction : un substrat technique (l'abstraction sur laquelle repose l'outil et qui lui permet de fonctionner), une philosophie gestionnaire (qui contient l'esprit de la conception et des usages de l'outil) et une vision simplifiée des relations organisationnelles (rôles des concepteurs, des utilisateurs, des conseils, des contrôleurs...).

Dans le domaine comptable et financier, les outils produisent une représentation symbolique de l'organisation dans un langage totalement universel : le langage économique. Ils servent à collecter de l'information comptable et financière, à traiter et communiquer des données, à planifier des opérations, à contrôler des activités, à comparer et à évaluer. Cette représentation économique des activités respecte les normes et les règles, au sens non seulement des réglementations définies et imposées par la loi, mais également des références professionnelles, des comportements habituels communément admis... Certains outils sont donc construits sur la base de normes strictes et relativement incontournables : ce sont les outils purement comptables, réglementaires qui sont imposés notamment par la réglementation comptable et fiscale (le bilan, le compte de résultat, la liasse fiscale). D'autres sont basés sur des règles relativement formalisées obéissant à une logique de codification et d'uniformisation. A titre d'exemple, les plans de financement, les tableaux de flux de trésorerie, les budgets prévisionnels, les tableaux de bord de gestion, les documents de reporting, les tableaux d'évaluation et de suivi des projets d'investissement constituent également des outils comptables et financiers.

La recherche en gestion et plus récemment en comptabilité et finance (Charreaux 2002, Lorino 2002, Chabrak 2000, Justin 2004, Bourguignon et Jenkins 2004, Cossette 2004...), s'appuyant notamment sur des travaux en sociologie et en psychologie, a largement dépassé la vision très rationnelle et objective de l'outil. Ces recherches permettent d'intégrer des aspects sociologiques et cognitifs dans la façon de s'approprier les outils comptables et

financiers. Les outils comptables et financiers sont désormais considérés comme le résultat de la confrontation d'acteurs, d'enjeux stratégiques animant les organisations et les acteurs eux-mêmes. Ils trouvent leur origine dans les jeux sociaux qui animent leur construction même si la rationalité est toujours mise en avant pour justifier leur mise en œuvre concrète : c'est une autre rationalité qui apparaît, fruit d'interactions, d'appropriations, de dynamiques diverses d'acteurs individuels ou collectifs.

Notre recherche s'inscrit donc dans une logique de compréhension des phénomènes d'appropriation par les acteurs manipulant les outils comptables et financiers. Le terme « appropriation » est entendu ici comme la manière pour un acteur de rendre un outil propre à une destination ou à un usage. L'appropriation contient par conséquent les notions d'adaptation et de mise en adéquation de l'outil à une utilisation déterminée, et ceci par des individus ou des groupes d'individus, qui fonctionnent dans un contexte organisationnel complexe, au sein duquel les interrelations entre acteurs et les comportements individuels d'acteurs entrent en ligne de compte de manière significative. Nous partons également dans notre recherche du constat que les théories positives de la comptabilité et de la finance ne permettent pas de prendre en compte les jeux d'acteurs et les comportements individuels des acteurs dans la construction et l'utilisation des outils. Elles ont préconisé l'emploi d'outils comptables et financiers standardisés, reconnus et acceptés par tous les acteurs : l'outil permet d'apporter une solution rationnelle et objective à un problème de gestion. Ces approches se sont principalement basées sur une abstraction des dynamiques d'acteurs et sur le caractère objectif de la construction et de l'utilisation des outils.

Nous proposons dans un premier temps de montrer que les outils comptables et financiers sont appropriés de façon quasi automatique et inconsciente par les acteurs qui les construisent et les utilisent : les normes applicables aux outils comptables et financiers sont totalement intégrées par les acteurs et par la société et sont devenues incontournables. Nous montrons, dans un second temps, que, dans certains cas, les outils sont construits et utilisés car ils permettent de légitimer des décisions ou de faire adhérer les différentes parties prenantes d'une organisation à un projet de développement stratégique : les outils comptables et financiers sont alors utilisés par les acteurs de façon à servir les objectifs de l'entreprise. Dans un troisième temps, nous montrons que les outils comptables et financiers sont des outils de communication externe pour convaincre par exemple les apporteurs de capitaux d'apporter les financements requis par un projet d'investissement donné. Les outils comptables et financiers deviennent alors un outil de pouvoir, d'adhésion, de légitimation et de communication soit en interne, soit en externe.

1. LA RECONNAISSANCE SOCIALE DE LA NORME ET DES REGLES PAR LES ACTEURS DANS LES ORGANISATIONS

Nous partons du principe que le simple fait pour un acteur de respecter les normes et les règles que lui impose sa profession, en terme de construction et de lecture des outils qu'il utilise, est un premier niveau d'appropriation.

Un certain nombre d'auteurs en comptabilité et en finance ont en effet montré l'importance sociale des règles et normes sous-jacentes aux outils comptables et financiers. Capron (1993) a assigné plusieurs fonctions sociales à la comptabilité et donc aux outils qu'elle propose. La première fonction est d'apporter la confiance en rassurant les acteurs de la vie économique : la simple transaction entre deux personnes exige déjà une confiance mutuelle, et a fortiori lorsque les échanges prennent des formes complexes. Il faut, par

exemple, pouvoir présenter des documents qui rassurent les banquiers et les différents créanciers sur la santé financière et la solvabilité d'une entreprise, ainsi que sur ses performances d'exploitation ; au delà, et bien que ce ne soit pas son objet, la comptabilité visera à accréditer l'idée d'une « bonne gestion » de la part des dirigeants. La deuxième fonction est de jouer un rôle de médiation dans les rapports sociaux et de favoriser les négociations entre acteurs : instrument de référence pour la détermination d'un coût et donc d'un prix, la comptabilité est, en fait, la source de toute négociation commerciale. Moyen de communication, langage commun accepté par tous, elle peut servir, implicitement, dans l'arbitrage des conflits. Le recours à des outils comptables et financiers normalisés favorise le dialogue sociétal dans la mesure où les acteurs ont confiance dans les normes sous-jacentes. L'appropriation est ici relativement limitée car l'acteur a peu de marge de manœuvre. Il doit utiliser les outils car ils sont incontournables socialement, la norme a pratiquement force de loi. Dans les cas extrêmes pour les PME, les documents comptables tels que le bilan et le compte de résultat sont confiés à l'expert comptable sans qu'il y ait d'autre objectif que l'obligation fiscale. Il y a donc un niveau d'appropriation très faible, puisqu'il s'agit simplement de respecter les normes.

Dans le même ordre d'idée, le recours à des outils financiers très formalisés, parfois sophistiqués, mais socialement acceptés et reconnus par tous les acteurs, serait une garantie à des prises de décisions optimales, notamment lors de l'étude au sein de l'organisation d'un projet de développement, de désengagement, de recherche de partenaires financiers... Des techniques normatives et instrumentales permettant de standardiser les méthodes d'évaluation, de calcul, de présentation... sont alors mises en œuvre afin d'aboutir à des décisions jugées comme optimales, dont la « traçabilité » peut être démontrée. Dans le domaine des décisions de choix d'investissement dans l'entreprise par exemple, l'usage des méthodes normatives d'évaluation prévisionnelle des projets et de calcul des critères est devenu extrêmement fréquent au regard des enquêtes qui ont été conduites (Graham et Harvey 2001, Carr et Tomkins 1998, Cornick et Dardenne 2000, Van Cauwenbergh et al 1996, De Bodt et Bouquin 2001). Il en est de même pour la construction et l'utilisation de tableaux de bord stratégiques, tel le Balanced Scorecard, lorsqu'il s'agit de justifier dans l'organisation ou à l'extérieur de celle-ci une décision de développement stratégique. C'est également le cas lors de la construction de tableaux de suivi d'activité, de reporting... On tend vers une certaine standardisation et normalisation des pratiques qui échappe aux barrages culturels nationaux. Ce niveau d'appropriation laisse un peu plus de marge de manœuvre à l'acteur dans le sens où il dépend d'un contexte plus précis, par exemple le mode de management, le degré de décentralisation des décisions, la taille de l'entreprise et sa structure organisationnelle, le secteur d'activité, les stratégies individuelles ou collectives des principaux décideurs....

Dans sa théorie instrumentale des outils de gestion, Lorino (2002) relie l'objet (l'artefact) au sujet qui le conçoit (le schème interprétatif de l'acteur) et insiste sur la relation de type « symbolique » que l'outil entretient avec les processus qu'il instrumente. L'outil est relié à l'action via un code établi conventionnellement dans le cadre de l'organisation sociale de l'action. Il fait partie d'un champ de significations et de règles codifiées socialement, mais également d'habitudes, de routines d'action. C'est le cas de la grande majorité des indicateurs de gestion, de la comptabilité, tout comme de la signalisation routière... En tant qu'outils symboliques, les outils de gestion sont régis par des règles de construction et d'utilisation (par exemple la méthode de calcul d'un coût de revient, de construction d'un budget ou d'un tableau de bord financier, de calcul d'un indicateur de choix d'investissement...), mais également par les règles formelles qui prennent naissance dans le langage symbolique auxquels ils ont trait, par exemple le langage comptable. L'outil, en tant que symbole, résulte

donc de deux niveaux d'interprétation : le niveau local interne à l'organisation et à ses acteurs et le niveau global supérieur, qui pourrait être dans notre cas de figure le système comptable général et tous les acteurs au sens large qui le façonnent. Dans l'organisation, les acteurs auraient tendance à « routiniser » parfois inconsciemment les conventions imposées au niveau supérieur, à savoir les organismes de normalisation, mais également les associations professionnelles. Il s'agit de s'approprier les normes de construction, de présentation, d'utilisation préconisées par les organisations professionnelles.

Le phénomène de reconnaissance sociale de la norme par les acteurs de la sphère économique peut être relié aux approches sociologiques. Les travaux en sociologie néo-institutionnaliste de DiMaggio et Powell (1991) abordent la notion d'isomorphisme institutionnel pour expliquer la propension des organisations qui subissent les mêmes conditions environnementales à se ressembler. Pour survivre, elles adoptent les pratiques qui apparaissent les mieux acceptées socialement et pas forcément celles qui sont économiquement les plus viables. Les organisations sont donc à la recherche d'une certaine légitimité à travers trois types d'isomorphisme qui les font évoluer. L'isomorphisme coercitif résulte des pressions formelles et informelles exercées par les organisations et des attentes culturelles d'une société à travers notamment les règles politiques et législatives. L'isomorphisme normatif est lié à l'importance accordée au phénomène de professionnalisation, c'est-à-dire l'ensemble des efforts d'une profession pour définir leurs conditions et méthodes de travail, établir une base légitime à leurs activités et donc une autonomie. La professionnalisation, de même que le système éducatif, entretient de l'uniformité, de la reproduction, et de la socialisation, à travers des pratiques communes, notamment de langage (par exemple le langage comptable et financier) : il s'agit de démontrer que les décisions prises sont conformes aux normes produites par la structure sociale. Dans cet esprit, les décideurs sont amenés à donner l'illusion qu'ils se comportent de manière rationnelle en adoptant des normes de comportement et les techniques perçues comme les plus adéquates pour atteindre les objectifs fixés par le marché. Si les acteurs ne se conforment pas à ces schémas normatifs, ils créent les conditions d'un échec (retrait des différents partenaires, risque de faillite...) accréditant l'idée que les modèles normatifs non utilisés étaient les bons. L'appartenance de nombreux managers, notamment comptables et financiers, à des associations professionnelles, n'est pas sans effet sur la propagation de pratiques jugées légitimes dans la profession. L'isomorphisme mimétique traduit enfin l'enclin des organisations à imiter ce que font les autres organisations qui appartiennent au même secteur d'activité, et notamment parce que les acteurs en situation d'incertitude sont souvent dans l'incapacité de trouver des solutions nouvelles. Les comportements imités sont ceux qui sont le plus facilement identifiables ou ceux les plus utilisés par les organisations, donc apparaissant comme légitimes.

Dans le cadre plus spécifique des outils comptables et financiers, cette notion d'isomorphisme peut influencer sur le niveau d'appropriation des outils. Ainsi, l'isomorphisme coercitif rejoint la notion de reconnaissance sociale de la norme de Capron où l'outil de gestion sert d'outil de dialogue, de référentiel commun. Concernant l'isomorphisme normatif, il agit davantage sur l'appropriation des outils par les acteurs par le biais des organisations professionnelles, telles que l'Ordre des Experts Comptables, la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes ou l'Association Nationale des Directeurs Financiers et des Contrôleurs de Gestion, qui émettent des recommandations qui seront suivies par les utilisateurs avec une certaine marge de manœuvre. L'isomorphisme mimétique, quant à lui, s'observe fréquemment lors des recherches de financement : dans le but d'attirer d'éventuels investisseurs, l'entreprise tente de coller au plus près aux normes de son secteur d'activité.

Les travaux des théoriciens des conventions insistent sur le fait que la comptabilité ne doit pas être considérée comme une simple technique, mais comme un ensemble de mécanismes qui résultent de choix humains (Amblard 2004). Dès lors, il y a lieu de s'intéresser aux influences culturelles, aux pressions sociales et aux enjeux politiques s'exerçant sur elle. Le mimétisme devient un puissant moyen de coordination routinière et un mécanisme de normalisation des comportements. Il favorise également les phénomènes de « modes » et conduit à l'attrait des managers pour les nouveaux outils et méthodes de gestion. Ceux-ci seraient guidés dans leurs pratiques et procédures par les conventions, les habitudes, les obligations sociales... dans un souci de prestige, de stabilité, de légitimité, de soutien social, de reconnaissance par la profession... Certaines croyances et pratiques seraient tellement intériorisées par les organisations qu'elles en deviendraient invisibles aux acteurs qu'elles influencent.

L'existence d'un corps de règles, de normes, de méthodes et de techniques conduisant la construction des outils comptables et financiers et portant les valeurs de rationalité et de reconnaissance sociale, renforce l'effet d'adhésion à un certain nombre de valeurs communes. Les normes sont parfaitement appropriées par les acteurs et par la société de telle sorte qu'elles sont incontournables. La présence de règles dont l'application peut être obligatoire (comptabilité) laisse penser qu'il n'y a aucune latitude, aucun choix possible dans l'appropriation des outils comptables et financiers. Or, la littérature en comptabilité a montré que le respect des règles n'est pas contradictoire avec les comportements de gestion des résultats. De même, les outils sont mis en œuvre par des acteurs et sont au service d'une organisation et de ses projets. Nous pourrions montrer qu'il n'y a pas une seule manière de s'approprier un outil comptable et financier mais que celle-ci varie selon le contexte étudié.

Dès lors, nous pourrions mettre en évidence un certain nombre de facteurs de contingence. Ainsi, le degré d'appropriation des outils comptables et financiers dépendra des relations que l'entité entretient avec les organisations professionnelles (Ordre des Experts Comptables, Association des Directeurs Financiers et des Contrôleurs de Gestion, Syndicats professionnels...). On peut s'attendre à ce que les acteurs soient d'autant plus incités à initier des outils dans le respect des normes que les liens avec les organisations professionnelles sont étroits. De même, il conviendra de se référer aux pratiques du secteur d'activité pour apprécier dans quelle mesure l'entreprise tente de s'y conformer. Par ailleurs, l'étude des manuels de procédures d'une entité donnée produit des indications sur la manière dont sont appropriés les outils comptables et financiers. La seconde partie de cet article se propose de considérer les objectifs de l'organisation et de montrer comment les outils comptables et financiers sont mobilisés pour servir les intérêts de l'organisation notamment pour montrer qu'ils sont au service de la stratégie de l'entreprise.

2. LES OUTILS COMPTABLES ET FINANCIERS COMME INSTRUMENT DE POUVOIR : UN MOYEN D'ADHESION DES ACTEURS INTERNES A L'ORGANISATION ET DE LEGITIMATION DE PROJETS DE DEVELOPPEMENT STRATEGIQUE ?

Si les outils comptables et financiers représentent autant de normes à respecter, car socialement admises et incontournables, comment se fait-il que dans certains cas les outils soient détournés, autrement dit qu'un acteur éprouve à un moment donné le besoin de ne plus se contenter d'appliquer très strictement des règles que sa profession lui aurait imposées ?

Ainsi, dans une organisation, une décision d'investissement stratégique peut s'inscrire dans une logique qui va bien au-delà d'une simple prise de décision rationnelle et objective (Pézet 2000). L'acteur éprouve à un moment donné le besoin d'adapter les outils qui sont à sa disposition en fonction des objectifs qu'il recherche. Les outils de gestion utilisés présentent alors une certaine flexibilité instrumentale et interprétative, et sont mis en œuvre dans une optique socio-politique. Les objectifs recherchés peuvent être divers, de même que les moyens de « jouer » avec les règles. Par exemple, un porteur de projet souhaitant présenter un taux de rentabilité élevé pour engager les décideurs à soutenir son projet peut choisir de surévaluer les flux prévisionnels potentiels générés par l'investissement. Il peut également, dans le même objectif, opter pour une sous-estimation du taux d'actualisation ou du montant initial de l'investissement (en omettant par exemple certaines charges indirectes ou annexes à l'investissement). Parfois, dans les cas les plus extrêmes, les outils sont clairement adaptés pour répondre de façon correcte à une décision d'investissement qui serait déjà prise. Il s'agit dans ce cas là de légitimer l'adoption d'un projet en faisant apparaître des informations quantitatives et/ou qualitatives qui vont dans le sens de la décision déjà approuvée. Ce type de comportement rappelle curieusement le concept comptable d'habillage des comptes, thème fréquemment abordé dans les recherches en comptabilité.

Que ce soit dans un objectif de justification de la décision ou de légitimation d'un projet déjà accepté, le décideur a un objectif conscient intentionnel préalable. Il s'approprie les outils et/ou les règles dans une optique de rationalité optimisatrice. Nous faisons ici référence aux développements de Romelaer et Lambert (2001) qui explorent les différentes rationalités de l'investissement qui ont été observées dans la réalité. Ainsi, les acteurs sont emprunts de rationalités optimisatrices, qui pré-existent à la décision et sont consciemment appliquées dans le choix d'investissement. Le décideur part d'une intention, car il cherche à atteindre un objectif a priori, qui se trouve dans la mise en œuvre d'un projet de développement stratégique qui a été défini dans l'organisation. Nous partons donc du principe que les outils comptables et financiers sont principalement utilisés par les décideurs pour convaincre les différentes parties prenantes de l'intérêt d'un projet de développement stratégique, en justifiant cet intérêt de façon « apparemment » objective. En réalité, le décideur, dans une démarche intentionnelle et consciente, va « aménager » les règles et les outils en fonction du projet qu'il souhaite voir réalisé. Dans ce cas, le décideur est dans une situation où il adhère intégralement aux projets de développement stratégique de son entreprise : il oriente les outils de façon à ce que ces derniers maximisent les chances d'adhésion au projet de la part de tous les acteurs. La démarche est totalement « avouable » parce que légitime : un projet peut être accepté dès lors qu'il sert le strict intérêt de l'entreprise. Il s'agit de convaincre les autres acteurs, de justifier l'opportunité du projet, voire de légitimer le projet dans un contexte où la décision est déjà prise. Dans ce cas de figure, les outils sont adaptés, orientés, tout en étant totalement bien appropriés par le décideur. Ce dernier connaît parfaitement les données du modèle qu'il convient de « manipuler » en fonction de l'objectif qu'il recherche. Mais cela suppose également que le décideur joue une stratégie intentionnelle de manipulation des outils qu'il a à sa disposition, et dont il a parfaitement intégré l'utilisation et l'utilité.

Ainsi le dispositif de gestion mis en œuvre est un moyen du pouvoir (Boussard et Maugeri 2003) : à travers le développement d'un outil, on cherche à influencer les individus. L'outil est donc une façon d'échapper aux contradictions, de rendre son action cohérente, de construire un environnement permettant de légitimer ses actions, voire de transformer un outil en fonction de ses intérêts. Boussard (2003) parle même de simulacre de rationalité, car l'auteur pense que les outils sont adoptés non pas parce qu'ils prétendent rendre l'organisation

transparente et maîtrisable, mais parce qu'ils font croire qu'elle l'est. Ils agissent tels des symboles de rationalité en permettant par exemple aux décideurs dans une organisation de faire adhérer les acteurs à un projet de développement stratégique et de légitimer des choix.

Bourguignon et Jenkins (2004) reprennent cet argument : les nouveaux outils , les nouvelles méthodes de gestion, les nouvelles structures organisationnelles, les réformes des systèmes techniques... sont mis en place dans un souci d'efficacité économique et de performance. L'outil est alors présenté comme une façon incontournable de restaurer de la cohérence et de permettre la survie de l'entreprise. Cette notion de cohérence instrumentale repose sur une hypothèse de « déterminisme technique » : les systèmes de gestion constituent un bon moyen de mobiliser le comportement humain dans un sens favorable à des stratégies spécifiques. Par exemple, le Balanced Scorecard, en mettant en avant des mesures de performance orientées vers le client, permet de développer une stratégie où le client revêt une place centrale. Les outils façonnent et influencent les acteurs internes à l'organisation.

Dès lors, nous pourrions mettre en évidence un certain nombre de facteurs de contingence. Ainsi, l'existence dans l'entreprise d'un projet de développement considéré comme stratégique et porté par l'équipe dirigeante favoriserait le développement et l'utilisation dans l'organisation d'outils comptables et financiers spécifiques. On peut penser que les décideurs pourraient alors adopter un comportement de détournement des outils comptables et financiers pour que les résultats de ces outils soient cohérents avec les objectifs stratégiques pré-définis dans l'entreprise. Par ailleurs, il semble plausible de penser que le développement et l'utilisation dans l'organisation d'outils comptables et financiers spécifiques soient d'autant plus poussés que le décideur doit justifier à des tiers internes à l'entreprise la cohérence des décisions prises. Enfin, l'organisation du service comptable et financier de l'entreprise devrait influencer le type d'outils comptables et financiers mis en œuvre dans le projet de développement stratégique envisagé.

La littérature laisse penser que les outils comptables et financiers peuvent être un instrument de pouvoir, qu'ils permettent de légitimer une stratégie et d'obtenir l'adhésion des différents acteurs de l'entreprise. Nous allons montrer qu'ils sont aussi des vecteurs externes de communication pour l'organisation : ils sont utilisés pour convaincre les apporteurs de capitaux notamment les établissements de crédit du bien fondé d'un investissement donné et des moyens de financement demandés.

3. LES OUTILS COMPTABLES ET FINANCIERS COMME INSTRUMENT DE COMMUNICATION EXTERNE : UN MOYEN DE JUSTIFICATION D'UNE AUTORISATION DE FINANCEMENT

Dans le prolongement de l'outil au service de la stratégie, nous faisons l'hypothèse que les décideurs souhaitant mobiliser l'ensemble des parties s'approprient les outils comptables et financiers de telle sorte que les conclusions portées par ces outils soient cohérentes avec les objectifs stratégiques pré-définis dans l'entreprise. L'appropriation est d'autant plus importante que le dirigeant de l'organisation doit justifier à des tiers (actionnaires, banques, salariés...) la cohérence de ses choix d'investissement et de financement. L'outil comptable et financier se transforme alors en outil de communication et sort de son rôle premier d'information et d'aide à la décision.

Michaïlesco (2000) a mis en avant les quatre étapes guidant le processus de construction des états financiers :

- la première étape consiste à définir la stratégie de communication. Il s'agit de la définition des objectifs à donner aux états financiers.
- la deuxième étape est relative à la production de l'information comptable et aux acteurs impliqués dans cette production.
- la troisième étape a trait à la communication de l'information à l'extérieur de la société.
- la quatrième étape est liée à l'expérience. La stratégie financière d'une entreprise évolue via un effet d'apprentissage : on peut comparer les résultats obtenus par rapport à ceux attendus.

Ce processus de construction des états financiers peut être généralisé à la construction de l'ensemble des outils comptables et financiers utilisés par les organisations. L'étude de l'appropriation des outils comptables et financiers passe nécessairement alors par l'étude des objectifs assignés à ces outils. Nous avons vu précédemment que les objectifs peuvent être relatifs à la stratégie de développement définie en interne. Nous montrons désormais qu'ils peuvent être relatifs à une stratégie de communication orientée notamment vers les actionnaires et les établissements de crédit. Lavigne (1998 et 2000) montre que le principal objectif de communication des PME est orienté vers la banque. Cette démarche peut constituer un moyen de pression pour faire modifier le contenu de l'information donnée par ces outils. En présence d'asymétrie d'information, l'entreprise peut choisir d'établir ses comptes dans un objectif de demande de prêt, les indicateurs clés étudiés par la banque peuvent être présentés à son avantage. Elle se sert ainsi des outils comptables et financiers comme vecteurs de communication à destination d'utilisateurs externes.

Dès lors, nous pourrions mettre en évidence un certain nombre de facteurs de contingence. Ainsi, une entreprise qui doit solliciter les apporteurs de capitaux (actionnaires et créanciers) pour le financement de son projet de développement s'appropriera les outils comptables et financiers et les utilisera de façon à satisfaire leurs exigences. On s'éloigne alors assez largement de préoccupations fiscales pour se placer dans un contexte plus complexe de stratégie financière auprès des apporteurs de fonds. Ainsi, les demandes de financement réalisées par les PME auprès des établissements bancaires respectent un ensemble de formalismes mis en place principalement dans un objectif de communication, et non de retranscription exacte de la situation réelle de l'entreprise. Les documents sont construits en fonction des attentes des organismes bancaires et ne servent pas au niveau de l'entreprise comme outil de pilotage. Parfois même, les établissements de crédit apprécient la présence dans les dossiers de financement de certains outils ou indicateurs « à la mode » (par exemple l'EBITDA...) alors que ceux-ci ne sont pas nécessairement adaptés aux besoins de l'entreprise.

Conclusion

L'objectif premier de cet article est de poser une grille de lecture sur la thématique de l'appropriation des outils comptables et financiers à travers une optique socio-politique (De Vaujany 2005). Les trois niveaux d'appropriation dégagés doivent faire l'objet d'une validation à travers des études de cas en contexte PME. Le premier degré d'appropriation met en avant un niveau minimal d'appropriation qui consiste simplement en l'acceptation et le respect des normes. Le deuxième degré suppose que les outils comptables et financiers sont au service de la décision dans le sens où ils sont utilisés pour la légitimer, la justifier. Enfin, le troisième degré, souligne que parfois les outils sont tournés vers des acteurs externes à l'entreprise dans une optique de communication.

Des études de terrain réalisées avec la méthode des études de cas ont démarrées et ont pour objectif de vérifier la validité des facteurs de contingence mis en évidence par la revue de la littérature. Ces études de cas longitudinales sont conduites en région Rhône-Alpes à travers des questionnaires et entretiens auprès de dirigeants d'entreprises, de responsables des services comptables (Directeur Administratif et Financier), d'experts-comptables, de banquiers. L'objectif est donc d'étudier les comportements de ces différents acteurs et leurs modes d'appropriation au sein d'une même entreprise et de mettre en avant les facteurs venant influencer ces niveaux d'appropriation. Les premiers entretiens engagés permettent de conforter les idées développées dans cet article. De plus, ils laissent penser que les facteurs de contingence doivent être complétés et doivent intégrer des aspects psycho-cognitifs (Chalayer Perez et Teyssier 2005, Lacombe Saboly 1994, Chapellier 1994). En effet, l'appropriation des outils comptables et financiers semble dépendre aussi du profil de l'acteur qui les initie ou les utilise (formation, âge, ancienneté dans sa fonction, caractère...).

Bibliographie :

- Amblard M. (2004), « Conventions et comptabilité : vers une approche sociologique du modèle », *Comptabilité Contrôle Audit*, Numéro thématique juin.
- Berry M. (1983), « L'impact des instruments de gestion sur l'évolution des systèmes humains », CRG, juin.
- Bourguignon A. et Jenkins A. (2004), « Changer d'outils de contrôle de gestion ? De la cohérence instrumentale à la cohérence psychologique ». *Finance-Contrôle-Stratégie*, sept 2004
- Boussard V. et Maugeri S. (2003), Dispositifs de gestion et simulacres de contrôle, dans *Du politique dans les organisations, sociologie des dispositifs de gestion*, sous la direction de Valérie Boussard et Salvatore Maugeri, L'Harmattan.
- Capron M. (1993), *La comptabilité en perspective*, Editions La Découverte, Collection Repères.
- Carr C. et Tomkins C. (1998), « Context, culture and the role of the finance function in strategic decisions: a comparative analysis of Britain, Germany, The USA, and Japan », *Management Accounting Research*, Vol 9.
- Chabrak N. (2000), Etude des politiques comptables dans les organisations : vers une théorie cognitive de l'enaction, Thèse juin 2002, Paris IX Dauphine.
- Chalayer-Rouchon S., Perez M. et Teyssier C. (2005), « De nouvelles approches pour les outils comptables et financiers : un cadre d'hypothèses », Journée de recherche sur l'appropriation des outils de gestion, Préactis, Saint-Etienne, 15 novembre.
- Chalayer-Rouchon S., Perez M. et Teyssier C. (2005), « Une approche socio-politique et psycho-cognitive des outils de gestion comptables et financiers », Congrès de l'AFC, Lille, mai.
- Chapellier P. (1994), *Comptabilités et système d'information du dirigeant de PME*, Thèse en Sciences de Gestion, Université de Montpellier 2.
- Charreaux G. (2002), « A la recherche de nouvelles fondations pour la finance et la gouvernance d'entreprise », *Finance-Contrôle-Stratégie*, sept 2002.
- Cornick M. et Dardenne P. (2000), « La décision d'investissement : une comparaison des pratiques aux Etats-Unis et en Europe », *Revue Française de Gestion*, n° 128.
- Cossette P. (2004), *L'organisation : une perspective cognitiviste*, les Presses Universitaires de Laval 2004
- David A. (1998), « Outils de gestion et dynamique du changement », *Revue Française de Gestion*, sept-oct.
- De Bodt E. et Bouquin H. (2001), Le contrôle de l'investissement, dans *Images de l'investissement*, ouvrage collectif de la FNEGE, coordonné par G. CHARREAUX, Vuibert.
- De Vaujany F.X. (2005), *De la conception à l'usage, vers un management de l'appropriation des outils de gestion*, Ouvrage collectif Préactis Université de Saint-Etienne coordonné par De Vaujany F.X.
- Di Maggio PJ et Powell WW (1991). *Introduction*. in POWELL WW & DIMAGGIO PJ (Eds.), *The new institutionalism in organizational analysis*, pp. 1-38. University of Chicago Press, Chicago.
- Giddens A. (1987), *La constitution de la société*, PUF.
- Graham J. R. et Harvey C. R. (2001), « The theory and practice of corporate finance : evidence from the field », *Journal of Financial Economics*, Vol 60.
- Hatchuel A. et Weil B. (1992), *L'expert et le système*, Economica.
- Justin J. (2004), « Proposition d'un cadre conceptuel d'analyse des jeux d'acteurs cristallisés dans et par les outils de contrôle », *Comptabilité Contrôle Audit*, Numéro thématique juin.

Lacombe-Saboly M. (1994), *Les déterminants de la qualité des produits comptables des entreprises : le rôle du dirigeant*, Thèse de doctorat, Université de Poitiers.

Lavigne B. (1998), « Une modélisation de la détermination des objectifs annoncés en matière de publications des états financiers des PME », XIXème Congrès de l'AFC.

Lavigne B. (2000), « Objectifs des états financiers des PME et conditions de leur genèse », Actes du Vème Congrès International Francophone sur la PME, Lille.

Lorino P. (2002), Vers une théorie pragmatique et sémiotique des outils appliquée aux instruments de gestion, *Document de recherche ESSEC*.

Michaïlesco C. (2000), « Perspectives pour la recherche sur les déterminants de l'offre d'information des entreprises », *numéro spécial, Comptabilité, Contrôle Audit*.

Moison JC. (Dir) (1997), *Du mode d'existence des outils de gestion*, Edition Séli-Arslan.

Pezet A. (2000), *La décision d'investissement industriel, le cas de l'aluminium*, Economica.

Romelear P. et Lambert G. (2001), Décisions d'investissement et rationalités, *dans Images de l'investissement, ouvrage collectif de la FNEGE*, coordonné par G. CHARREAUX, Vuibert.

Van Cauwenbergh A., Durinck E., Martens R., Laveren E. et Bogaert I. (1996), « On the role and function of formal analysis in strategic investment decision processes : results from an empirical study in Belgium », *Management Accounting Research*, Vol 7, n°2.