



**HAL**  
open science

# Une interprétation de l'influence potentielle des normes IFRS sur les entreprises françaises au travers des théories performatives du langage

Christophe Belleval, Carine Boiteau

## ► To cite this version:

Christophe Belleval, Carine Boiteau. Une interprétation de l'influence potentielle des normes IFRS sur les entreprises françaises au travers des théories performatives du langage. Comptabilité, contrôle, audit et institution(s), AFC, May 2006, Tunis, Tunisie. 36 p. halshs-00558427

**HAL Id: halshs-00558427**

**<https://shs.hal.science/halshs-00558427>**

Submitted on 21 Jan 2011

**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.



Distributed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License

***UNE INTERPRETATION DE L'INFLUENCE POTENTIELLE DES  
NORMES IFRS SUR LES ENTREPRISES FRANÇAISES AU  
TRAVERS DES THEORIES PERFORMATIVES DU LANGAGE***

***THE IMPLEMENTING OF IFRS STANDARDS BY FRENCH  
FIRMS STUDIED FROM THE PERSPECTIVE OF PERFORMATIVE  
LANGUAGE THEORIES***

**Christophe Belleval**  
**Maître de Conférences**  
**Université Paris Descartes**  
**BETA (CNRS UMR 7522), Strasbourg**

**Carine Boiteau**  
**Maître de Conférences**  
**Université Paris Descartes, LIRAES**

**Correspondance :** Christophe Belleval  
36, avenue Maurice Berteaux  
95240 Corneilles en Parisis  
christophe.belleval@univ-paris5.fr

***Résumé***

*Cet article étudie les conséquences potentielles de l'adoption des normes IFRS sur les entreprises françaises, au travers des théories performatives du langage. On constate que la majorité des études portant sur l'adoption de ces normes s'intéresse aux questions de mise en pratique plutôt qu'aux conséquences sur les organisations. Pour développer notre propos d'inspiration représentativiste, nous nous appuyons sur les travaux qui considèrent l'organisation comme le résultat stabilisé de pratiques discursives à un moment donné. Les normes sont un cas particulier de textes (de nature assertive, comminatoire et directrice) qui participent au procès dialogique continuels au sein de l'organisation et nourrissent de ce fait le collectif (genre) professionnel. L'importation de textes issus d'organismes où les pratiques anglo-saxonnes sont surreprésentées est susceptible de modifier en profondeur l'ensemble des collectifs professionnels qui constituent le ciment des entreprises européennes et particulièrement françaises. Nous illustrons notre propos par l'analyse de deux normes :IAS 19 et 39.*

***Mots clés :*** IFRS, langage, organisation.

***Summary***

*This paper studies the potential outcomes of IFRS standards implementing by French firms through the performative language based theories. Previous papers tended to focus on IFRS implementing problems rather than their organizational impacts. According to our representativist framework we consider here the organization as the sum of discourses practices stabilized at a given time. Standards are examples of "assertive", "comminatory" and "directive" written statements which are part of organizational discursive practices; such texts feed the professional (or collective) genders. Importing standards issued by an organization where the Anglo-Saxon practices are overrepresented may modify in depth the genders being the cement of companies from Continental Europe and particularly French firms. We discuss more in details the potential effects of the IAS 19 and 39.*

***Key words:*** IFRS, language, organization.

# ***UNE INTERPRETATION DE L'INFLUENCE POTENTIELLE DES NORMES IFRS SUR LES ENTREPRISES FRANÇAISES AU TRAVERS DES THEORIES PERFORMATIVES DU LANGAGE***

## **1 Introduction**

Une littérature abondante a déjà été produite à propos des normes IFRS<sup>1</sup>. L'adoption à l'initiative de la Commission Européenne des normes de l'IASB est critiquée du point de vue français comme une tentative des « anglo-saxons » (ceux-ci étant majoritaires dans cet organisme) d'imposer leur référentiel dans un contexte de lutte économique exacerbée (Chiapello, 2005). Reconnaisant le rôle prééminent accordé depuis une dizaine d'années aux investisseurs internationaux et particulièrement les fonds de pension américains, Boissieu et Lorenzi (2003) constatent que ceux-ci jouent un rôle majeur dans cette normalisation : l'utilisation de normes comptables universelles leur permettrait dans l'idéal d'analyser les opportunités d'investissement selon un référentiel autorisant des comparaisons relativement homogènes. Comme le souligne Hoarau (2004), l'adoption de normes comptables dépasse le simple cadre de la pratique et acquiert ainsi une dimension aussi bien politique que stratégique.

Les questions que soulève cet état de fait sont liées outre à la mise en œuvre de ces normes, aux pratiques du gouvernement d'entreprise et aux questions d'ordre culturel. Selon le premier point de vue, la comptabilité américaine se construit non pas autour de principes comme c'est essentiellement le cas pour le plan comptable français mais à

partir d'innombrables règles et exceptions, résultats des pressions de groupes d'intérêt. La « filière du chiffre » (Boissieu, Lorenzi, 2003) s'est construite autour de cette inflation de règles. En effet, seuls de gros cabinets sont susceptibles de fournir aux entreprises concernées la garantie qu'elles n'enfreignent pas les règles dites « Generally Accepted Accounting Principles – GAAP » aux Etats-Unis, inventoriées sur quelques 140 000 pages (Mistral, 2003). Pour les entreprises américaines, la certification des comptes ne repose pas nommément sur le principe de l'image fidèle, mais sur la conformité des pratiques aux règles décrites dans le GAAP (Mc Enroe, 2005). Les limites d'un tel système sont clairement apparues lors du scandale Enron : attaquée pour dissimulation de pertes, la défense de la direction de la société a consisté à démontrer qu'aucune règle n'avait été enfreinte. De plus, le procès a mis en évidence les conflits d'intérêt au sein de cabinets qui d'une main audient les comptes de leurs clients, alors que l'autre main les conseille quant à leur politique d'entreprise. Or, ces cabinets en voie de concentration aux Etats-Unis sont les mêmes qui interviennent auprès des grandes entreprises européennes (Piot, 2005). Ils sont donc d'ardents promoteurs de telles pratiques, particulièrement au sein de l'IASB<sup>2 3</sup>.

En France, ce processus de normalisation comptable pose des problèmes liés à la compatibilité des IFRS avec la tradition nationale. Comme le soulignent Nioche et Pesqueux (1997), la pratique française issue de la Révolution mettait un accent particulier sur l'évaluation patrimoniale de l'entreprise, au travers du bilan et de l'inventaire au détriment de l'analyse de profitabilité. Contrairement aux Etats-Unis, c'est l'Etat au travers du CRC après avis du Conseil National de Comptabilité qui édicte les normes comptables (Heem, Aonzo, 2004). De ce fait, la recherche en comptabilité a été traditionnellement peu pratiquée et valorisée<sup>4</sup>. Nioche et Pesqueux montrent à quel

point le système comptable français tente de réconcilier le rôle majeur de l'Etat avec une défense des droits de propriété, alors que les normes existantes sont parfois dans l'incapacité de refléter de nouveaux modes de fonctionnement de l'entreprise (Bouquin, 2004, Lorino 2001). La recherche en comptabilité étant le parent pauvre des sciences de gestion à la française et peu représentée à l'international (Mangetin, 2004)<sup>5</sup>, de telles circonstances favorisent in fine l'adoption de modèles importés que l'on considère à tort ou à raison mieux adaptés à un environnement compétitif mondialisé.

Alors que les travaux récents en la matière évoquent les conséquences sur les pratiques comptables voire managériales<sup>6</sup> (la notion de « fair value » a particulièrement focalisé l'attention des chercheurs et praticiens), les conséquences de l'adoption des normes IFRS sur le mode d'organisation des entreprises françaises n'ont pas encore été véritablement explorées. Bien qu'il existe un courant de recherche comptable s'appuyant sur un paradigme foucauldien d'interprétativisme radical<sup>7</sup> (Colasse, 1999), ses travaux se sont plutôt focalisés sur les relations entre construction de modèles comptables et relations de pouvoir (Gendron, Baker, 2001). Ainsi, l'objet de ce papier est d'étudier l'impact de l'introduction des textes normatifs IFRS sur les entreprises françaises ; i.e. : comment un ensemble de textes normatifs de prime abord circonscrit à la pratique comptable sont susceptibles d'influencer le fonctionnement de l'entreprise dans sa globalité. Pour ce faire, nous nous intéressons à la construction de l'organisation<sup>8</sup> par le discours au sens large du terme (Weick, 1995 ; Orlikowski, Yates, 1994 ; Chia, 2000). Nous nous proposons ainsi d'évaluer l'action performative des normes IFRS, en appuyant notre construction théorique sur les travaux qui considèrent l'organisation comme le résultat stabilisé de pratiques discursives à un moment donné (Chia, 2000). Selon Cooren (2004), les textes étant une forme particulière d'activité

discursive, ceux-ci influencent l'organisation au travers de l'intention de l'action qu'ils sous-tendent (caractère téléologique). Notre contribution s'inscrit dans la lignée des travaux initiés lors du séminaire de Cerisy de septembre 2003 (Teulier, Lorino et al., 2005) auquel le premier auteur de cet article a participé<sup>9</sup>.

Le plan de cet article s'articule comme suit. Dans un premier temps (chapitres 2 à 4), nous cherchons à comprendre comment un ensemble de normes adoptées par une organisation est susceptible d'influencer son fonctionnement ; de ce fait, nous envisageons en quoi un texte, qui fige une activité discursive, est porteur d'une valeur téléologique, et de quelle manière les collectifs professionnels à la croisée desquels se trouve l'entreprise, sont susceptibles de se l'approprier. Notre propos est ensuite illustré par deux exemples de normes IFRS. Ainsi, dans le chapitre 2, nous expliquons en quoi l'organisation peut être considérée comme un ensemble de procès dialogiques stabilisés, en nous appuyant sur une conception performative du langage à la base de nouvelles théories de l'action. Le chapitre 3 traite de la constitution du collectif de l'organisation (le genre professionnel) et de son articulation avec les individus qui la constituent. Dans le chapitre 4, nous nous intéressons plus spécifiquement au rôle de textes dans le procès dialogique et la constitution du genre professionnel. Les normes sont identifiées ici comme un cas particulier de textes de nature assertive, comminatoire et discursive. Nous illustrons notre propos dans le chapitre 5 en prenant comme exemple les normes IAS 19 « Avantages au personnel » et 39 « Instruments financiers : constatation et évaluation ». Enfin, la discussion (chapitre 6) porte sur les effets potentiels de la mise en œuvre d'un procès dialogique à partir de l'introduction des normes IFRS dans des organisations qui en sont éloignées culturellement. Plus généralement, nous nous interrogeons sur la finalité implicite de cet ensemble de textes, qui s'appuierait sur un

paradigme positiviste d'information exacte pour mettre en œuvre une culture de la performance chiffrée.

## **2 Une vision téléologique de l'activité discursive**

De l'activité discursive aux effets des textes normatifs sur l'entreprise, la première étape de notre raisonnement théorique consiste à développer les liens entre discours et organisation. Nous nous appuyons ici sur les théories du langage qui considèrent ce dernier comme vecteur de l'action. Après un bref rappel historique à propos de l'émergence de ces théories de nature praxéologique, nous expliquons, à partir de tels paradigmes, comment l'organisation peut elle-même être envisagée comme une pratique discursive, résultat de transactions entre individus qui cherchent à construire une vision commune.

En préliminaire, nous évoquons ici les apports essentiels des philosophes du langage à notre construction théorique. A la suite de la période dite classique qui vit naître et prospérer les théories descriptives du langage, Austin (1962) en dénonça l'illusion<sup>10</sup> et développa une vision du discours dite performative, i.e. : parler pour agir. Grice (1967) construisit l'idée que le discours véhicule à la fois une structure sémantique (signification littérale) et un sens pragmatique (implication conversationnelle). Il étendit cette notion à tout type de transaction y compris non verbale (Vernant, 2005). L'un des précurseurs les plus connus de cette approche est Wittgenstein (1989), dans la seconde partie de son oeuvre. Il y introduisit la notion de jeu de langage, où le verbe est partie intégrante d'une activité ou d'une forme de vie. Il y développe de même l'idée que l'action assigne finalité au langage (Vernant, 1997). Ainsi, pour Wittgenstein, les individus, qui au travers des jeux de langage s'accordent sur un vocabulaire, créent une

forme de vie ; la signification des mots employés dépend donc de leur utilisation au cours d'interactions sociales. Selon Vernant (2005), l'avènement du primat de l'action sur le signe, que l'on retrouve par ailleurs chez Vygotsky (1978), constitue un changement épistémologique fondamental qui motive l'élaboration d'une théorie de l'action, ou praxéologie. Lorino (2005) salue cette contribution comme un renouveau possible des sciences de gestion, qui telles l'économie, se seraient « fermées à la problématique action/sens ».

Les philosophes du langage ayant développé une vision performative du discours contribuent à reconsidérer les théories de l'organisation. Ainsi, selon Boje et al. (2004), le langage peut être considéré comme un outil d'analyse à la fois de l'organisation et de l'acte d'organiser. Pour d'autres auteurs tels que Weick (1995), Orlikowski et Yates (1994), l'organisation résulte directement des phénomènes langagiers. Chia (2000), franchissant un pas supplémentaire, construit une vision de l'organisation comme phénomène langagier, point de vue qui le conduit à considérer l'expression « discours à propos de l'organisation » comme un oxymore. « Discourse itself is a form of organization and, therefore, organizational analysis is intrinsically discourse analysis » (p. 517).

La construction d'une vision du monde et donc de la finalité de l'action s'effectue au travers de ce que Vernant (2005) définit comme l'interaction langagière : « toute forme de communication dialogique, qu'elle soit verbale ou non<sup>11</sup> » (p. 38). Ainsi, « tout acte de discours doit être pensé comme un interacte et tout interacte comme l'un des échanges composant un dialogue, une interaction complexe » (p. 42). « Les actes de discours n'ont pas de réalité en soi, indépendamment du procès dialogique dans lequel



ils acquièrent sens » (p. 39). Cette interaction langagière, prise au sens large du terme (qui ne se cantonne pas exclusivement à la parole), est de nature téléologique ; elle vise à provoquer une action, i.e. : une transaction de nature non langagière. Les actes de discours génèrent d'une part un ensemble de transactions intrasubjectives qui modifient l'état mental de chacun des interlocuteurs, d'autre part des transactions intramondaines (i.e. : entre chaque représentation du monde qu'ont les individus engagés dans l'interaction) : dans un procès dialogique, les individus cherchent à s'accorder sur une signification et une finalité. La répétition routinière d'un tel processus s'apparente ainsi à la forme de vie citée par Wittgenstein (1989)<sup>12</sup>.

Dans une telle perspective, l'ensemble des procès dialogiques au sein d'un groupe d'individus qui partage une même finalité constitue le support dynamique de création d'un modèle du monde. Bien que Vernant (2005) définisse son schéma d'interaction langagière essentiellement entre deux individus (« procès dialogique »), nous étendons cette notion à l'ensemble des interactions entre individus qui composent une organisation ; cette dernière peut, selon cet ensemble de paradigmes, être considérée comme le résultat à un instant donné de l'ensemble de l'activité discursive.

A ce stade, nous n'avons étudié que les pratiques discursives entre un ensemble d'individus. L'image que nous en avons donnée doit être complétée afin de comprendre quel en est la logique collective et comment elle évolue dans le temps. Avant d'analyser le rôle spécifique de textes normatifs, il nous faut au préalable comprendre les interactions entre individus et ce que nous appelons collectif professionnel. Nous allons à présent envisager le mode d'appropriation de l'activité discursive par le collectif professionnel.

### **3 Du procès dialogique à l'assimilation de sa finalité par le collectif de l'organisation**

Ici, nous abordons la question de la création du sens collectif de l'action à partir des pratiques discursives entre individus. Pour ce faire, nous étudions les interactions entre les apports de l'individu vers le collectif professionnel et réciproquement.

Vygotsky (1978) a développé l'idée que le fonctionnement des individus trouve sa source dans un mécanisme à la fois d'ordre intra et interpsychologique<sup>13</sup>. Les relations interpersonnelles permettent non seulement à l'individu de se distinguer des autres, mais aussi de se situer dans un ensemble collectif. A l'opposé des théories qui déduisent le comportement individuel de facteurs sociaux, celle que développe Clot (2005) part de l'idée que l'individu s'explique avec le collectif. L'activité est analysée ainsi au travers de l'articulation entre collectif et individu. Le genre professionnel représente les obligations réciproques des individus s'unissant pour travailler. « On entend par « genre » le *répondant* professionnel qui, traversant l'activité de chacun, met justement chacun à l'intersection du passé et du présent [...] il incorpore [...] la totalité des voix [...] pour dire ce qui est juste, « déplacé » ou inaccompli dans le métier » (p. 189). Propre à chaque acteur, « le style [...] fait du genre professionnel la source puis la ressource de la transformation potentielle de cette règle » (p. 196).

Nous glissons ainsi du procès dialogique entre deux individus à sa généralisation routinière au sein d'une collectivité. Le genre est donc l'histoire de la collectivité sur lequel s'appuient les acteurs individuels pour s'intégrer dans le jeu commun. Réciproquement, le style d'un individu influence d'autant plus le genre que son expertise est reconnue<sup>14</sup>. Selon Clot (2005), la modification de ce genre professionnel,

voire sa disparition sont non seulement susceptibles de perturber profondément le fonctionnement d'une organisation, mais aussi une source majeure des pathologies du travail, puisque les individus doivent nécessairement se raccrocher à cette histoire collective pour définir un référentiel de travail et y apporter leur contribution. Or, l'introduction rapide d'éléments étrangers à ce collectif met en question le fonctionnement des organisations, qui se voient forcées d'intégrer une part de pratique et d'histoire qui leur sont étrangères. Un élément potentiel de crise est l'écart considérable qui existe entre l'horizon temporel qu'exige l'adoption de normes internationales dans le contexte de marché global et l'inertie importante des genres professionnels issus d'un contexte socio-culturel spécifique à chaque nation.

Nous allons à présent étudier en quoi les textes normatifs, de par leur nature dépersonnalisée et intemporelle, interagissent avec le genre professionnel.

## **4 L'instrumentalisation des textes dans le procès dialogique**

La généralisation routinière du procès dialogique est susceptible d'être traduite dans les textes. Dans le cas qui nous intéresse, l'introduction de normes sous forme de textes est au contraire l'origine de ce processus. La question que nous nous posons ici est relative au pouvoir performatif de tels textes. Elle implique donc, comme nous l'avons souligné précédemment, que nous considérons l'organisation comme un produit d'un ensemble de procès dialogiques, qui dans le temps crée le genre professionnel. Les textes qui s'intègrent dans le genre stabilisent les activités organisationnelles dans le temps. Un texte est soit attribué à un individu soit ce dernier se l'approprie. En agissant ainsi, celui-ci augmente sa capacité d'intervention, car le texte est une mémoire collective qui augmente celle de l'individu et lui permet de structurer un ensemble d'activités

(Cooren, 2004). Le fonctionnement des organisations peut être alors au moins partiellement (mais pas exclusivement) interprété au travers d'un ensemble de textes qui deviennent autonomes en perdant le nom de leur auteur (Hoskin, McLean, 1998).

Les normes vont donc s'intégrer de facto dans le genre professionnel via les textes qui la constituent et par le procès dialogique qui en est fait dans l'organisation. Selon la terminologie de Searle (1979) et Vanderveken (1990-1) utilisée par Cooren (2004), les normes possèdent à la fois des propriétés d'assertion, d'engagement et de directive. L'assertion consiste essentiellement à informer, affirmer, nier, prédire, proclamer. Une norme engage les acteurs qui s'y soumettent à respecter son contenu, alors que sa propriété de directive est relative à des suggestions, obligations, autorisations, notifications, conseils, avertissements voire interdictions.

Dans la première partie de cet article (chapitres 2, 3 et 4), nous avons construit un modèle qui explique le pouvoir performatif de textes normatifs sur les pratiques d'entreprise. En effet, l'introduction de tels éléments étrangers, qui plus est à valeur comminatoire, est potentiellement à l'origine d'une activité discursive porteuse de sens, dont la généralisation influence l'ensemble des collectifs professionnels de la firme. Dans notre périmètre d'étude, nous nous proposons à présent, d'évaluer l'impact potentiel de deux normes IFRS au travers de la grille d'analyse que nous avons développée précédemment. Nous envisageons leur l'impact non seulement sur le collectif professionnel comptable, mais aussi sur l'ensemble des genres de l'entreprise.

## **5 Une analyse de l'impact potentiel de deux normes IFRS**

Nous avons choisi de traiter des normes IAS 19 et IAS 39, qui nous paraissent emblématiques des impacts profonds que le référentiel IFRS est susceptible d'engendrer dans les organisations qui les ont adoptées. En effet, comme Larson et Street (2004a et 2004b) le démontrent, pour bon nombre de pays relevant du modèle continental<sup>15</sup> les divergences sont profondes entre les règles IFRS et les pratiques des entreprises<sup>16</sup>.

La récente étude de Ding, Jeanjean et Stolowy (2005, table 2, p. 331) montre, pour un échantillon de 52 pays, que l'IAS 19 fait partie des quatre normes pour lesquelles les différences sont jugées les plus grandes avec les pratiques comptables nationales. Cette étude souligne (p. 243), par ailleurs, que ces divergences s'expliquent plutôt mieux par des raisons liées à la culture (mesurée selon deux approches : celle d'Hofstede (2001) et celle Schwartz (1994)) que par la tradition légale du pays. En outre, cette norme est paradoxale dans la mesure où son caractère d'engagement et de directive est ambigu, sa mise en œuvre est sujette à une large interprétation et ses modalités de contrôle sont peu formalisées comme nous allons le détailler dans les exemples suivants. Quant à la norme IAS 39, elle est considérée comme la plus controversée. En effet, elle est susceptible de modifier en profondeur l'évaluation patrimoniale des groupes et ce particulièrement dans les secteurs de la banque et des assurances. Son adoption pourrait provoquer des modifications des pratiques de gestion de trésorerie en leur sein; de plus, nombre de transactions sur les marchés financiers en seraient affectées.

Après en avoir brièvement exposé les principes, nous caractérisons les dimensions d'assertion, d'engagement et de directive des IAS 19 et 39. Nous estimons l'impact que

ces normes sont susceptibles de générer sur le collectif comptable, les métiers proches de celui-ci, ainsi que sur l'ensemble des genres professionnels de l'entreprise.

## 5.1. La norme IAS 19

La norme IAS 19 dans sa dernière révision en date (2002), et telle que traduite dans le journal officiel de l'Union Européenne (2005), traite de tous les avantages à court et à long terme consentis par l'entreprise au personnel. Toutefois, la partie controversée qui nous intéresse ici traite des avantages en matière de retraite et obligations similaires.

L'IAS 19 affirme que les engagements en matières de retraite et d'avantages similaires sont du ressort du patrimoine de l'entreprise, et engage celle-ci à les inscrire à leur bilan sous forme d'une provision, dès lors qu'ils ont opté pour un régime « à prestation définie »<sup>17</sup>. Pour être plus précis, (Union Européenne 2005, paragraphe 6, p.152) « la Norme impose<sup>18</sup> à l'entreprise: (a) de comptabiliser non seulement son obligation juridique mais aussi toute obligation implicite générée par les pratiques passées de l'entreprise; (...) ». Elle engage donc l'organisation à calculer le montant de la dette potentielle en fonction de plusieurs éléments comme l'ancienneté du salarié, son salaire, le risque actuariel (par exemple la probabilité de survie jusqu'à l'âge de la retraite), le risque de placement. Le montant à enregistrer au passif est égal à la dette actuarielle totale (c'est-à-dire calculée pour chaque salarié concerné, évaluée selon la méthode dite rétrospective avec salaires de fin de carrière, en prenant en compte les avantages acquis à la date de clôture) diminuée de la juste valeur des actifs de couverture et des écarts actuariels différés. La première comptabilisation de la provision se fait par imputation sur les capitaux propres, ce qui ne modifie pas les résultats. Par ailleurs, la provision doit être actualisée à chaque inventaire. L'IAS 19 engage (selon le sens que nous avons

adopté dans ce papier) les entreprises à respecter la règle<sup>19</sup> dite du « corridor » ou de la « fourchette ». Les variations du montant des engagements (au sens comptable) à l'intérieur du corridor n'entraînent pas d'enregistrement obligatoire des écarts actuariels. En revanche, cette limite dépassée, le groupe doit en déterminer le mode d'enregistrement qui consiste en un étalement de la perte ou du gain sur une période qui doit prendre en compte la durée résiduelle moyenne des participants au régime. Par comparaison, en France, avant l'adoption obligatoire des IFRS, il n'était pas impératif d'enregistrer la provision. Deux méthodes coexistaient. Selon la première, les engagements (au sens comptable) en matière de retraite relevaient du hors bilan : il était obligatoire d'en calculer le montant (pas de méthode imposée) et, s'il s'avérait significatif, de le mentionner dans l'annexe. Il n'y avait donc pas d'impact sur le bilan et sur le compte de résultat. La seconde méthode, dite « préférentielle »<sup>20</sup> prescrivait l'enregistrement de la provision dans les comptes. Les règles en France étaient donc moins contraignantes en matière d'engagement et de directive : le mode de calcul était laissé libre ; de plus ces informations pouvaient ne pas être diffusées.

Cette description, certes synthétique, permet toutefois la formulation d'un certain nombre de remarques sur l'application de la norme dans le contexte français. La première est une apparente remise en cause du pouvoir d'engagement de la norme. En effet, la grande majorité des sociétés françaises dépend du régime de droit commun qui est à cotisations définies : il n'y a donc pas application de l'IAS 39. Pourtant ce constat doit être nuancé. D'une part, comme le souligne Decock Good (2005), les nombreux groupes possédant des filiales étrangères sont concernés. D'autre part, comme le notent Chiapello (2005, p. 369) et Decock Good (2005), certaines entreprises proposent des régimes spéciaux à leurs employés. Les montants en jeu sont considérables : 300

millions d'euros pour la SNCF en 2003, plusieurs milliards pour EDF ou encore un montant se rapprochant du total de ses capitaux propres pour La Poste (Decock Good, 2005).

Ceci nous amène à évoquer les conséquences potentielles de l'application de la norme dans le contexte des entreprises françaises. La première est une évidente modification des compétences normalement attribuées aux acteurs s'occupant de comptabilité dans l'organisation. Le problème n'est plus d'ordre comptable dans le sens de l'enregistrement ou de la retranscription dans les comptes de ces engagements. Il est plutôt d'ordre financier, voire actuariel. En effet, c'est le calcul de la dette qui pose un problème : il faut utiliser un taux d'actualisation (comment le choisir, comment le justifier) et des hypothèses sur la croissance des rémunérations (sur quelles bases se fonder ?), tout en maîtrisant des techniques de calcul actuariel. On est loin des compétences normalement attendues des acteurs du domaine comptable. Le collectif professionnel comptable est donc tenu de choisir entre d'une part, l'externalisation du calcul au prix de la perte de la maîtrise du processus, ou d'autre part la formation voire l'embauche de nouveaux acteurs qui entrent dans le dialogue comptable. Il y a là dépossession ou du moins modification des équilibres au sein du domaine « comptable »<sup>21</sup>.

De plus, le mode de normalisation « par principe » de l'IASB laisse une certaine marge de manœuvre aux groupes pour déterminer le montant de la dette. Alors que l'assertion de base est forte, s'installe paradoxalement ici un arbitrage possible pour les acteurs sur les directives. Il s'agit, sous de nouveaux auspices, d'un très vieux jeu de la comptabilité : comment manipuler le montant des provisions et influencer ainsi les



résultats. Les résultats de Street et Bryant (2000, p. 23) sont révélateurs sur ce point. Ils montrent, sur un échantillon international d'entreprises, que les groupes affirmant utiliser l'IAS 19 ne respectaient pas, dans les faits, les obligations de ce dernier. En particulier les points suivants étaient négligés : présentation de la juste valeur des actifs du plan (« fair value of assets ») et de la valeur actuarielle actualisée de l'engagement envers le personnel, description des hypothèses actuarielles principales sous jacentes à la détermination du montant du coût des engagements de retraite. Or ces éléments sont cruciaux pour la compréhension, par le lecteur des comptes, du calcul du montant provisionné. Leur absence vide ainsi d'une bonne partie de leur sens les informations publiées. Alles et Datar (2004) soulignent à ce propos que pour éviter les tentatives par les comptables de manipuler les comptes il semble nécessaire que des dispositifs de contrôle interne soient prévus par le législateur international. Ce n'est pas actuellement le cas, mais si une telle approche était adoptée, elle viendrait modifier les perceptions et les valeurs des acteurs dans les organisations. En effet, selon ces auteurs, le management de l'entreprise ne devrait plus rester libre d'appliquer de manière opportuniste les normes comptables, ce en vue d'éviter les dérives observées dans le passé : il serait ainsi souhaitable qu'un tel processus soit désormais contrôlé en interne par un comité d'audit.

Une seconde conséquence est la redéfinition de ce que sont des coûts de personnel. Ces avantages en matière de retraite, si l'on pousse à l'extrême le raisonnement, « n'existaient pas » avant l'application obligatoire de l'IAS 19 car leur coût n'était pas, dans la majorité des cas, publiés. Leur impact sur les comptes n'était visible qu'au moment du départ effectif des salariés à la retraite, ce qui n'a pas posé de problème tant que de grandes classes d'âge n'étaient pas concernées. En altérant aussi profondément

le mode de calcul des coûts liés au personnel, cette norme est susceptible de modifier le discours sur la performance, entraînant alors un changement dans les arbitrages entre ressources mobilisées. Par exemple, Chiapello (2005, p. 369) et Decock Good (2005), évoquent la réaction d'entreprises qui renégocient les avantages au personnel (EDF, GDF, Air France, PSA) afin d'alléger cette dette qui ne peut plus désormais être cachée. L'adoption de cette norme pourrait donc susciter une réévaluation de la politique sociale des entreprises françaises.

L'application de l'IAS 19, texte de nature initialement technique, pourrait avoir des conséquences globales, à la fois sur le collectif professionnel comptable, et sur l'ensemble des pratiques de l'entreprise liées au personnel. En effet, sa valeur assertive dépasse largement le cadre de la pratique comptable ; elle enjoint l'entreprise à réévaluer la place relative du capital humain dans son panier de ressources.

## **5.2. La norme IAS 39**

On peut sans conteste affirmer que de toutes les normes, l'IAS 39<sup>22</sup> consacrée aux modalités d'enregistrement des instruments financiers est la plus controversée. On peut dater le début de sa genèse en 1989 et de cette date à aujourd'hui elle n'a cessé d'être critiquée pour des raisons qui ont varié dans le temps (Obert, 2005, Brackney et Witmer, 2005). A la fin 2004, l'Union Européenne a adopté une version amputée de l'IAS 39 : les dispositions concernant l'option de la juste valeur et la comptabilité de couverture ont été rejetées. Les débats ont été très vifs, la presse anglo-saxonne évoquant généralement la position agressive de la France<sup>23</sup>, mais à la suite d'une intense activité de discussion entre, plus particulièrement, la Banque Centrale Européenne et l'IASB une solution a été trouvée au problème de la juste valeur avant la fin 2005.

Il demeure donc le problème de la comptabilité de couverture que nous allons analyser ici, après avoir précisé les engagements et directives découlant des assertions de la norme.

L'IAS 39 affirme que le marché constitue une base d'évaluation de la couverture du risque financier. Que sont, en définitive les engagements formulés par l'IAS 39 ? On peut les résumer en trois points. Tous les instruments financiers doivent apparaître au bilan. La plupart d'entre eux doivent y être évalués à leur valeur de marché (et non pas leur coût historique). Enfin les opérations de couverture doivent être rapprochées des éléments couverts et leur efficacité testée. Le premier élément constitue un engagement fort car un certain nombre d'instruments financiers étaient traditionnellement inclus dans le hors bilan des organisations<sup>24</sup> et n'apparaissaient dans les comptes que lors du dénouement de l'opération. Ainsi, les pertes et gains latents n'affectaient pas les comptes des entreprises (une note dans les annexes pouvait leur être consacrée) même si dans les faits des montants considérables étaient en jeux. Le second engagement suppose qu'un grand nombre d'instruments financiers doivent apparaître dans les comptes pour leur valeur de marché. Elle affirme donc que leur valorisation s'effectue sur un horizon annuel en fonctions de valeurs de marchés et non pas en fonction de valeurs patrimoniales (coût historique provisionné). Cela implique donc une potentielle instabilité des bilans, qui seraient influencés par les aléas des marchés financiers. Elle pose également un problème en terme de directive car un certain nombre des instruments financiers traités n'ont pas de marché (par exemple les contrats de swaps « sur mesure » conclus entre deux banques). Comment en évaluer la juste valeur ? Dans la pratique, il faut alors utiliser des modèles mathématiques complexes. Enfin, le

troisième engagement, le plus décrié, porte sur les opérations de couvertures. On le comprend aisément lorsque l'on en mesure les conséquences.

En premier lieu, un certain nombre de pratiques de couvertures intragroupe ne sont plus admises. Désormais certaines des opérations effectuées entre les diverses sociétés entrant dans le périmètre de consolidation, ne sont plus éligibles à la qualification de couverture<sup>25</sup>. Comme la presse professionnelle s'en est fait l'écho (Euromoney, 2005), désormais les entreprises pour se couvrir doivent faire appel au marché financier ou à leur banque, occasionnant un coût supplémentaire. De plus, l'introduction d'acteurs extérieurs entraîne une modification des interactions entre collectifs professionnels. Hawser (2005), illustre l'impact de la norme sur certains groupes comme Volkswagen qui envisagent une réorganisation de l'ensemble de la gestion de trésorerie avec une redéfinition des compétences attribuées aux filiales et au siège (plutôt à l'avantage de ce dernier).

Deuxièmement, toutes les couvertures doivent désormais être adossées. De plus, les variations du sous-jacent et celles de la couverture doivent presque exactement se compenser (notion de couverture efficace). Les variations liées à la partie efficace de la couverture sont enregistrées dans les capitaux propres alors que celles résultant de l'inefficacité vont directement impacter le compte de résultat. Cette directive est extrêmement contraignante, en cela qu'elle nécessite de la part de l'entreprise un rapprochement, à chaque clôture, ainsi qu'une évaluation de tous les éléments entrant dans la stratégie de couverture. Cette obligation, prévue au paragraphe 88 de la norme, engendre des coûts qui sont loin d'être négligeables, selon Abhayawansa et Abeysekera

(2005/2006, p. 23) les entreprises anglaises ont déjà dépensé plus de 500 millions de livres afin de la respecter.

Une troisième conséquence est la modification des stratégies financières sur les marchés. Comme la presse professionnelle le montre, au Royaume-Uni où l'ASB<sup>26</sup> a adopté l'IAS 39 dans son intégralité, les pratiques ont déjà changé. Par exemple Euromoney (2005) conclut un article consacré à la norme en invitant les entreprises à changer ou adapter leur système d'information afin de satisfaire aux obligations de rapprochement des couvertures. Wolcott (2005) observe que sur les marchés de produits dérivés européens les entreprises cherchent à simplifier leurs stratégies et adoptent une approche plus prudente, en particuliers sur les dérivés de taux.

Enfin, une dernière conséquence inattendue est la redéfinition des compétences de trésoriers de groupe. Edwards et Ackland (2005), constatent qu'il y a actuellement peu de professionnels suffisamment formés pour comprendre et appliquer toutes les subtilités de la norme. Ils ajoutent d'ailleurs que les professionnels actuellement en poste cherchent à le quitter en raison « de la fatigue résultant des mois passés sur le projet d'adaptation à la norme ».

En définitive, la portée de la très controversée « comptabilité de couverture » de la norme IAS 39 semble de nature globale : elle invite à une redéfinition du rôle du collectif professionnel des trésoriers ; elle modifie les relations entre les différentes composantes de l'entreprise (politique de couverture intragroupe), aussi bien qu'entre cette dernière et l'extérieur (stratégie financière sur les marchés). Elle nécessite enfin la mise en place d'un système d'information complexe. Mais, plus généralement, la norme

IAS 19 affirme qu'il est préférable d'évaluer le bilan de l'entreprise au travers d'une « juste valeur » calculée à partir de données du marché ; elle organise donc l'abandon progressif de la comptabilité patrimoniale, instaurant la volatilité des bilans.

## **6 Les normes IFRS envisagées comme actes de discours : quelle finalité, quels effets ?**

De notre étude il ressort que l'introduction des normes IFRS peut être envisagée comme la génération d'une activité discursive au sein des collectifs professionnels des entreprises. Son origine est une initiative portée en Europe par l'Union Européenne ; la délégation est confiée à un organisme dont le champ d'action se veut mondial et qui est composé de praticiens de la comptabilité essentiellement d'inspiration anglo-saxonne. . Ces normes sont porteuses d'une finalité qui n'apparaît d'ailleurs pas de manière explicite, ou du moins dépasse largement les simples intentions de création d'un référentiel universel de lecture de comptes. Pour reprendre notre terminologie, nous cherchons ici à identifier non seulement comment les transactions intrasubjectives générées vont transformer l'état mental des interlocuteurs au sein des organisations, mais aussi l'impact des transactions intramondaines (finalité et sens) sur les organisations qui sont confrontées à ces textes et à leur mise en œuvre. Il est manifeste que cet ensemble de procès dialogiques aura des conséquences d'autant plus importantes sur l'ensemble des facteurs précités que la culture de base des acteurs interpellés est éloignée de ceux qui les interpellent (à majorité anglo-saxonne), comme c'est le cas en Europe continentale. Par conséquent, il nous paraît crucial d'envisager l'impact de l'adoption de telles normes sur les genres professionnels tels que nous les avons définis dans les chapitres précédents.

Les deux exemples que nous avons développés illustrent l'existence d'au moins trois ensembles de procès dialogiques générés par l'introduction des dimensions d'assertion, d'engagement et de directive des IFRS. D'une part, un premier débat concerne la pratique de la technique au sein des collectifs de la profession comptable et de celle des trésoriers ; un deuxième concerne la redéfinition de leur rôle au sein de l'entreprise. L'ensemble des collectifs professionnels de l'entreprise est concerné par une modification en profondeur de la représentation de la performance de l'organisation..

L'analyse de l'effet de la norme IAS 19 sur le collectif professionnel comptable est complexe. Un durcissement des engagements (obligation de comptabiliser remplaçant le choix de la faire ou pas) n'a finalement pas débouché sur une plus forte contrainte. En effet, l'analyse des directives de la norme nous a montré qu'une assez large marge de manœuvre est laissée au collectif professionnel comptable. A ce propos, Alles et Datar (2004) analysent l'impact de deux styles de normalisation (américaine et internationale) sur les pratiques des entreprises. Ils utilisent pour ce faire le cadre conceptuel de Simons (1995a et 1995b) sur les systèmes de contrôle dans les organisations. Ils concluent qu'il manque aux normes internationales des dispositifs relevant du contrôle interne permettant de vérifier ex-post que la modification des pratiques s'est effectuée en accord avec l'objectif poursuivi par le normalisateur. On voit que les auteurs (à l'instar de Stolowy et Ding, 2003) supputent un emploi opportuniste des normes par les acteurs dans l'entreprise.

L'analyse de l'effet des normes sur l'ensemble des collectifs professionnels de l'organisation nous ramène aux craintes exprimées par Colasse (1991, 2001) et Hoarau (1992). En effet, au cours du débat qui a agité le monde académique français au sujet de

l'éventuelle adoption d'un cadre conceptuel à la manière de ceux du FASB ou de l'IASB, ces auteurs s'alarmaient déjà du caractère réducteur d'un objectif assigné à la comptabilité limité à la satisfaction des besoins des investisseurs. Comme Colasse et Standish (1998) le montrent ensuite, la réforme des organismes de normalisation qui est plutôt d'inspiration anglo-saxonne (p. 20, 21) a sonné le glas de la « normalisation à la française » qui se caractérisait par la prise en compte du point de vue de multiples parties prenantes (l'état, les syndicats, la profession comptable, les enseignants, etc.). L'adoption des normes IFRS entraîne de facto, pour les comptes consolidés des sociétés cotées sur des marchés réglementés, l'adoption du cadre conceptuel de l'IASB (Colasse, 2001) et donc la primauté du point de vue des investisseurs. Il y a donc modification des interactions entre genres professionnels. Nous avons souligné l'impact potentiellement défavorable pour les salariés de l'application de l'IAS 19. En effet, si les représentants des syndicats du personnel avaient eu leur mot à dire sur la norme, comme au temps où ces dernières en France étaient « un produit transactionnel », reflétant un consensus entre les diverses parties prenantes à la « chose comptable » (Colasse, 1991, p. 16), on peut douter que cette norme aurait été acceptée sous sa forme actuelle. Pourtant d'autres voies auraient pu être empruntées : Hoarau (1995), cinq ans avant la décision de l'Union Européenne, s'était fait l'avocat d'une harmonisation internationale respectueuse des modèles comptables nationaux, prévoyant un appauvrissement à terme du rôle social et culturel rempli par les règles comptables dans le contexte français si les règles de l'IASC de l'époque étaient adoptées.

En définitive, selon notre analyse, l'appauvrissement du langage comptable souligné par Hoarau et Colasse serait paradoxalement susceptible d'offrir aux acteurs de l'organisation des marges accrues d'interprétation dans le cadre d'un référentiel



équivoque. Cette ambiguïté se manifeste non seulement par la marge d'appréciation laissée aux entreprises (faiblesse inévitable des engagements - il s'agit d'une normalisation par principe - et donc de directives), mais aussi par la promotion de notions issues de la culture anglo-saxonne qui sont difficilement transposables dans un autre contexte. A titre d'illustration, sur les 38 pages de la traduction française officielle de la norme IAS 19, il est fait 47 fois référence à la « juste valeur ». Or, comme le montre Evans (2004) au sujet de la « true and fair view » (un concept lié à la juste valeur), ce concept est très difficilement traduisible, entraînant alors des incompréhensions chez les utilisateurs non familiarisés avec la culture « anglo-saxonne ».

Le sens donné à cet ensemble d'activités discursives d'origine normative ne peut être identifié sans la finalité qui le gouverne. Ce débat soulève de même des questions d'ordre praxéologique aussi bien qu'épistémologique. Le rôle de la comptabilité comme créateur de sens a été exploré notamment par Swieringa et Weick (1987). Plus spécifiquement, Hoskin et al. (2001) décrivent des organisations dans lesquelles le succès ou l'échec sont sanctionnés en termes d'objectifs à atteindre (management par objectif), où la comptabilité joue le rôle d'indicateur de performance. Non seulement la comptabilité est devenue un outil de coordination managériale, mais aussi un langage vecteur des valeurs d'efficacité (Frandsen, 2001). Ce sous-entendu apparaît d'une part dans l'ensemble des discours qui promeuvent la mise en œuvre de systèmes de mesure quantifiés au sein des organisations, d'autre part dans l'ensemble des arguments qui soutiennent l'action de l'IASB : les normes IFRS accroîtraient la qualité de l'information (Schipper, 2005) et participeraient donc à l'amélioration de l'efficacité des entreprises. Il s'agirait, selon McSweeney (1997), d'un paradigme positiviste qui

reposerait sur l'illusion de l'objectivité, mais qui, instrumentalisé, deviendrait un instrument de régulation de la production et des employés, voire normatif (Tinker et al., 1982)<sup>27</sup>. Les différents genres professionnels, à la croisée desquels se situe l'entreprise, s'imprèneraient donc progressivement des notions d'efficacité et de performance vues au travers d'un langage bien spécifique, sans que jamais ces fondements ne soient proposés à la discussion, puisque l'efficacité chiffrée est un concept censé être incontestable. Pour l'individu, répondre à la demande d'efficacité sous la forme d'objectifs chiffrés devrait dorénavant aller de soi. Si l'introduction en Europe des normes IFRS n'en est pas la cause, elle en est certainement un vecteur. Elle véhicule ce fondement positiviste (dominant aux Etats-Unis), d'autant plus puissant qu'il se présente comme une évidence indiscutable issue de pratiques managériales de l'économie dominante, donc considérée comme la plus performante : cette rhétorique est très difficile à remettre en cause (Frandsen, 2001), d'autant plus que le marasme des économies européennes affaiblit la légitimité d'un discours alternatif.

## **7 Conclusion**

Cette contribution s'inscrit dans un courant déjà affirmé de recherche comptable qui s'appuie sur un paradigme d'interprétativisme radical. Néanmoins, son originalité consiste, par contraste avec les écrits cités de Foucault qui se focalisent sur les questions de pouvoir, à mobiliser des auteurs qui conçoivent l'organisation comme une pratique discursive stabilisée. L'intérêt de cette approche est multiple. Nous en citerons deux apports essentiels à notre travail. Elle permet de mieux comprendre l'articulation entre individus et collectif professionnel. Deuxièmement, elle situe l'apport des textes au travers des finalités qu'ils véhiculent<sup>28</sup>.

Une des limites que l'on pourrait opposer à notre raisonnement serait son incapacité à expliquer l'adoption volontaire des normes IFRS par les entreprises françaises avant qu'elles ne deviennent obligatoires du fait de la décision de l'Union Européenne. Il ne s'agit que d'une contradiction apparente, puisque les premières versions proposées étaient peu contraignantes. En effet, selon l'analyse de Colasse (2004), l'une des raisons expliquant le succès initial des normes IAS est qu'elles permettaient plusieurs traitements comptables alternatifs d'une même opération ou encore qu'elles œuvraient dans un vide législatif. Par exemple Colasse (2004, p. 32), souligne le rôle favorable joué par l'absence de règlements sur la consolidation en France. Ces constatations sont confirmées par le papier de Stolowy et Ding (2003). Ils montrent (p. 208) que le nombre de groupes français faisant référence aux normes de l'IASC/IASB a connu une chute significative sur la période 1998-2000. Ils expliquent le phénomène, entre autre, par le fait que la restriction du nombre d'options permises par le normalisateur international a rendu à cette époque plus contraignant l'emploi des IFRS. De plus, les auteurs notent qu'ils travaillent sur les affirmations des groupes et donc ne vérifient pas si les comptes respectent effectivement les normes que ces derniers déclarent utiliser. Ces analyses permettent de conclure que l'emploi anticipé des versions préliminaires des IFRS n'a pas eu d'impact significatif sur les collectifs professionnels. Dès lors que leur caractère contraignant s'est significativement accru, le recours aux IFRS a significativement décliné.

Nous envisageons l'introduction en Europe des normes IFRS comme à l'origine d'un ensemble de procès dialogiques susceptibles de modifier profondément les perceptions intersubjectives des acteurs interpellés, de par les écarts considérables de signification, de finalité et de modèles mentaux qui existent entre les pays anglo-saxons et la France.

Par delà la question technique de l'adoption de normes comptables, l'importation forcée d'un référentiel largement étranger aux traditions de nombre d'entreprises et d'organisations en Europe continentale et plus particulièrement en France, est susceptible d'accentuer la déstabilisation déjà constatée des collectifs professionnels et donc des individus. Comme l'explique Clot (2005), la perte de sens au niveau du collectif déstabilise profondément l'organisation. Néanmoins, cette action de normalisation internationale ne saurait en être tenue comme exclusivement responsable ; on peut la considérer comme l'illustration d'un phénomène d'uniformisation des pratiques managériales, notoirement forcé par les mouvements mondialisés de capitaux. Il revient aux instances de normalisation françaises de prendre toute la mesure de ce processus et d'y participer activement en pesant de tout leur poids dans les réflexions et décisions de l'IASB (par exemple par le biais des commentaires aux exposés-sondages<sup>29</sup>) et de la Commission Européenne (au travers du CRC<sup>30</sup> et de l'EFRAG<sup>31</sup>). Par ailleurs, il est incontestable que certains aspects des IFRS apportent des améliorations à notre référentiel national (par exemple, comme le souligne Chiapello (2005, p. 370) au sujet de l'IAS 19, une meilleure information du citoyen), tout en soulevant des questions d'ordre théorique et praxéologique. Enfin, comme tout processus complexe téléologique, sa progression est incertaine (Le Moigne, 1999); la multitude de procès dialogiques engendrés au sein des entreprises donneront à ces normes une signification pas forcément conforme aux objectifs initiaux visés par leurs promoteurs. Voilà une occasion de stimuler la recherche comptable dans notre pays et de renouveler notre doctrine en la matière. Nous encourageons ainsi la réalisation d'études de cas susceptibles d'illustrer le propos que nous avons développé dans cette contribution.

## Notes

<sup>1</sup> Par souci de simplification nous dénommerons d'un terme commun « IFRS » les normes IFRS proprement dites et les normes IAS. En effet, depuis 2001 l'IASC est devenu l'IASB et ses normes s'appellent IFRS. Les règles antérieures émises par l'IASC qui sont encore valables se dénomment les IAS. Il y a donc un référentiel IAS/IFRS

<sup>2</sup> Notons que l'IASB affirme sa légitimité notamment au travers de la proclamation de la compétence technique de ses membres praticiens, censée justifier son indépendance et son impartialité (Colasse, 2004). 30% du budget de l'IASB provient de ces cabinets (Crouzet, Veron, 2002). Seul un membre sur les quatorze qui constituent le l'organe préparant les normes (« le board ») est un universitaire.

<sup>3</sup> Toutefois, il faut se garder d'assimiler la normalisation de l'IASB à la comptabilité américaine. Ainsi Alexander et Archer (2000, p. 554) qualifient de mythe l'idée répandue qu'il existerait une alliance hégémonique anglo-américaine au sein de l'IASB (cette affirmation a été vivement débattue, voir à ce propos Nobes, 2003). De plus, les nombreuses difficultés rencontrées par l'IASB pour faire accepter ses normes par les régulateurs américains telles que décrites par Colasse (2004), Chiapello (2005) ou De Lange et Howieson (2005) démontrent qu'il n'y a pas identité entre les normes internationales et les GAAP américains. Enfin, le débat américain actuel autour de l'éventuel abandon d'une normalisation de règles détaillées au profit de principes plus généraux à l'instar de ceux édictés par l'IASB (rules versus principles) en est une preuve supplémentaire (Alles et Datar, 2004, p. 120).

<sup>4</sup> A partir d'une recherche bibliométrique pondérée par la publication d'ouvrages, Charreaux et Schatt (2005) caractérisent plus précisément la faible influence des chercheurs français en comptabilité et contrôle de gestion.

<sup>5</sup> La récente publication d'une thématique portant les normes IAS et publiée dans *European Accounting Review* souligne de l'aveu même du comité éditorial la faiblesse de la recherche européenne en ce domaine (Giner, Rees, 2005). Seulement trois papiers sur dix huit ont été acceptés faute d'expertise suffisante de la part des auteurs des autres; deux contributions supplémentaires proviennent respectivement d'un membre du FASB (Schipper, 2005) et de l'IASB (Whittington, 2005). Aucun article ne traite d'aspects liés à la théorie des organisations : ils portent tous sur la mise en œuvre des normes IFRS en tant que pratique comptable ou financière, sans en discuter l'impact sur les récipiendaires.

<sup>6</sup> Selon Colasse (2004) et Hoarau (2004), de l'influence anglo-saxonne prépondérante résulte un tropisme favorable à l'investisseur, au détriment des autres acteurs de l'entreprise.

<sup>7</sup> Par ailleurs, comme le notent Gendron et Baker (2001), un courant de recherche transversale en comptabilité, dont l'influence s'accroît dans le monde anglo-saxon, s'inspire de philosophes tels que Foucault (2004) ou Bourdieu (2000).

<sup>8</sup> Comme l'explique Lorino (2005), le mot « organisation » doit être précisé sous peine d'être vidé de son sens ; dans le contexte des sciences de gestion, et plus particulièrement dans le cadre de notre article, il s'agit de « l'entreprise productrice moderne » au sens de Chandler (1977), productrice de valeur au travers de transactions.

<sup>9</sup> On se reportera de même au numéro thématique de l' *Academy of Management Review* : « Language and Organization : the Doing of Discourse » (Boje et al., 2004).

<sup>10</sup> Les relations entre langage et réalité font encore aujourd'hui l'objet de débats vifs, illustrés dans le numéro 3 volume 7 de la revue *Organization* (2000). Opposés à des auteurs tels que Chia, Reed (2000) s'oppose à cette approche constructiviste. Sans être en mesure de pouvoir trancher définitivement entre les deux écoles ainsi que l'argumente Tsoukas (2000), nous avons pris cette dernière comme base épistémologique.

<sup>11</sup> Elle concerne ainsi les supports textuels, dont ceux que nous étudions ici.

<sup>12</sup> « Cette image du monde [...] est l'arrière plan dont j'ai hérité sur le fond duquel je distingue entre vrai et faux » (cité par Vernant, 2005).

<sup>13</sup> Sur ce sujet, le lecteur intéressé pourra utilement se reporter à Clot (2002).

<sup>14</sup> On rejoint ici le débat sur la compétence. Celle-ci peut être considérée à la fois comme une combinaison complexe de connaissances, comme la capacité à obtenir un résultat, et comme une reconnaissance sociale (Belleval, 2001).

<sup>15</sup> Les auteurs sont conscients du fait que cette taxinomie, très largement établie dans le champs de la recherche en comptabilité internationale (Nobes 2004), est toutefois contestée par d'Arcy (2001 et 2004). Toutefois, les critiques de cette dernière portent plus sur l'homogénéité du groupe « anglo-saxon » que

sur l'existence d'un groupe continental, ce qui ne remet donc pas ici en cause l'emploi de cette classification.

<sup>16</sup> Ces deux études sont symptomatiques car leur méthodologie se fonde sur l'exploitation d'un questionnaire adressé aux associés des 6 cabinets internationaux d'audit majeurs sur 59 pays (GAAP convergence 2002). Leurs résultats pour la France montrent (2004 a, pp.13-14), d'après les répondants, c'est-à-dire des professionnels spécialistes du domaine, que le premier obstacle à la convergence est le lien fort entre la pratique comptable et les règles fiscales. Le second obstacle cité est lié à la nature compliquée ainsi qu'aux désaccords de fonds sur certaines des règles comptables, en particulier à propos des IAS 19 et 39 que nous avons choisi d'étudier ici.

<sup>17</sup> I.e. : le groupe va directement verser au salarié une somme sous forme de pension ou de d'indemnité de départ à la retraite. Ce régime s'oppose aux régimes dits « à cotisation définie » pour lesquels l'employeur s'acquitte d'une redevance versée à un organisme tiers qui se charge ensuite de gérer les retraites.

<sup>18</sup> Le soulignement est de notre fait.

<sup>19</sup> Le corridor est égal au plus élevé de 10% de la valeur actuelle de l'engagement ou 10% de la valeur des actifs de couverture.

<sup>20</sup> Le non enregistrement dans les comptes étant qualifié de méthode optionnelle. Une entreprise utilisant la méthode optionnelle peut décider d'adopter celle dite préférentielle. En revanche, un tel choix est définitif.

<sup>21</sup> A ce propos, le paragraphe 57 de la norme prescrit : « La présente Norme encourage les entreprises (sans toutefois le leur imposer) à faire appel à un actuaire qualifié pour évaluer toutes les obligations significatives au titre des avantages postérieurs à l'emploi ».

<sup>22</sup> Elle est associée à l'IAS 32 ; celle-ci définit les instruments financiers et les informations qui leurs sont relatives à fournir par l'entreprise. Nous ne discuterons pas ici de cette norme.

<sup>23</sup> Même le Président de la République française s'est mêlé au débat, ce qui est rare en matière comptable. Par exemple, lors d'une conférence ECOFIN en juillet 2003 il a appelé l'UE à ne pas adopter la norme.

<sup>24</sup> Il faut faire ici la différence entre les entreprises et les banques et autres institutions financières. Le hors bilan est crucial pour ces dernières alors que ce n'est pas un document publié pour les entreprises.

<sup>25</sup> A l'exception des opérations de couverture de devises, sous certaines conditions (amendement de 2005 de la norme par l'IASB).

<sup>26</sup> Accounting Standards Board, le normalisateur anglais.

<sup>27</sup> Selon ce paradigme positiviste il existerait un modèle « idéal » d'organisation efficace (dite « optimisée ») ; la recherche de la performance passerait ainsi par la construction de la meilleure représentation possible (systèmes d'informations à la Simon) des écarts entre l'existant et cet idéal (Lorino, 2005).

<sup>28</sup> Hors du champ de cette recherche deux autres apports nous semblent significatifs : un nouveau regard sur les compétences considérées du point de vue de l'organisation et de l'individu ; une nouvelle problématique des frontières de la firme et des communautés de pratiques.

<sup>29</sup> Autrement dénommés ED (exposure drafts)

<sup>30</sup> Comité de la Réglementation Comptable

<sup>31</sup> European Financial Reporting Advisory Group

## Bibliographie

ABHAYAWANSA S., ABEYSEKERA I. (2005/2006) "Technical Matter : IAS 39", *Financial Management*, Dec/Jan, pp. 22-23

ALEXANDER D., ARCHER S. (2000), "On the Myth of "Anglo-Saxon" Financial Accounting", *The international journal of accounting*, vol. 35, No. 4, pp. 539-557.

ALLES M.G. et DATAR S. (2004), "How do you stop the books being cooked? A management-control perspective on financial accounting standard setting and the section 404 requirements of the Sarbanes-Oxley Act", *International Journal of Disclosure and Government*, march, Vol. 1, n. 2; pp. 119-138.

AUSTIN J. (1962), *How to Do Things With Words*, Oxford University Press.

BELLEVAL C. (2001), *Le Pilotage des Grands Projets de Haute Technologie dans une Organisation Centrée sur ses Compétences de Base – Le Cas des Programmes Spatiaux - Application à la Ligne de Produits Microsatellites (« Myriade ») du CNES*. Thèse pour le Doctorat en Sciences de Gestion, Université Louis Pasteur, Strasbourg, France.

BOISSIEU (de) C., LORENZI J.H. (2003), « Normes Comptables et Régulation de la Filière du Chiffre », in (MISTRAL J., DE BOISSIEU C., LORENZI J.H. et al.), *Les Normes Comptables et le Monde Post-Enron*, Rapport du Conseil d'Analyse Economique.

BOJE D.M., OSWICK C., FORD J.D. (2004), "Language and Organization: the Doing of Discourse", *Academy of Management Review*, 29(4) pp. 571-577.

BOUQUIN H. (2004), *Comptabilité de Gestion*, Economica.

BOURDIEU P. (2000), *Esquisse d'une Théorie de la Pratique*, Point Essais.

BRACKNEY, K., WITMER, P. (2005), "The European Union's Role in International Standards Setting: Will Bumps in the Road to Convergence Affect the SEC's Plans? ", *CPA Journal*; November, Vol. 75, n° 11, pp. 18-27

CHANDLER A. (1977), *The Visible Hand. The Managerial Revolution in American Business*, Harvard University Press, Cambridge, Mass.

CHARREAUX G., SCHATT A. (2005), « Les Publications Françaises en Comptabilité et Contrôle de Gestion sur la Période 1994-2003 : un Etat des Lieux », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 2 n° 11.

CHIA R. (2000), « Discourse Analysis as Organizational Analysis », *Organization*, 7 pp. 513-5138.

CHIAPELLO E. (2005), « Les normes comptables comme institution du capitalisme. Une analyse du passage aux normes IFRS en Europe à partir de 2005 », *Sociologie du travail*, n° 47, pp. 362-382.

CLOT Y. (2002), *Avec Vygotsky, La Dispute*.

CLOT Y. (2005), « Le Développement du Collectif : Entre L'individu et l'Organisation du Travail », in (Teulier, Lorino et al., 2005).

COLASSE B. (1991), « Où il est question d'un cadre comptable conceptuel français », *Revue de Droit Comptable*, n°91-3, Septembre, pp. 3-20.

COLASSE B., STANDISH P. (1998), « De la réforme 1996-1998 du dispositif français de normalisation comptable », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, septembre, tome 4, volume 2, pp. 5-27.

COLASSE B. (1999), « Vingt Ans de Recherche Comptable Française : Continuité et Renouveau », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, mai.

COLASSE B. (2001), « Où il est encore question d'un cadre conceptuel français, inutile hier, improbable demain », *Revue Française de Comptabilité*, n°332, avril, pp. 27-29.

COLASSE B. (2004), « Harmonisation Comptable Internationale – De la Résistible Ascension de l'IASB/IASB », *Gérer et Comprendre*, n°75, mars.

COOREN F. (2004), « Textual Agency: How Texts Do Things in Organizational Settings », *Organization* 11(3) pp. 373-393.

CROUZET P., VERON N. (2002), *La Mondialisation en Partie Double – La Bataille des Normes Comptables*, Cahiers de l'Association En Temps Réel, numéro 3, avril.

D'ARCY A. (2001), "Accounting Classification and the International Harmonisation Debate - an Empirical Investigation", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 26, N° 4, May, pp. 327-349(23).

D'ARCY A. (2004), "Accounting classification and the international harmonisation debate: a reply to a comment", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 29, N° 2, February, pp. 201-206(6).



DECOCK C. (2005), "La norme IAS19 avantages au personnel : mode d'emploi", *Revue Française de Comptabilité*, Février, n° 374, pp. 21-24.

DE LANGE P., HOWIESON B. (2005), "International accounting standards setting and U.S. exceptionalism", *Critical Perspectives on Accounting*, prochain numéro à paraître, texte intégral disponible en ligne depuis le 15 décembre 2005.

DING Y., JEANJEAN T., STOLOWY H. (2005), "Why do national GAAP differ from IAS? The role of culture", *The International Journal of Accounting*, vol. 40, pp. 325-350.

EUROMONEY (anonyme) (2005), "US and European legislators get tough and encourage automated processing", *Euromoney*, May, Supplement, Vol. 36, pp. 12-19.

EDWARDS L., ACKLAND R., (2005), "Financial Reporting: IFRS and treasury - Opportunities and threats", *Accountancy*. May, .Vol. 135, n°1341; pg. 90.

EVANS L. (2004), "Language, translation and the problem of international accounting communication", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 17 No. 2, pp. 210-248.

FOUCAULT M. (2004), « Anthropologie et Langage – L'Ordre du Discours », textes 37 et 38 in *Philosophie – Anthologie*, Folio Essais, pp. 360-380.

FRANSEN A-C. (2001), « Space Time and Money: a Study of Accounting Practices », *International Conference on Spacing and Timing*, Palerme, Italie, novembre.

GENDRON Y., RICHARD BAKER C. (2001), « Par-delà les Frontières Disciplinaires et Linguistiques: l'Influence des Penseurs Français sur la Recherche en Comptabilité », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, vol. 2 tome 7.

GINER B, REES W. (2005), « Introduction », *European Accounting Review – Special Section: The Adoption of IAS in Europe*, pp. 95-100.

GRICE P. (1967), « Logic and Conversation » in (COLES, MORGAN dir.), *Syntax and Semantics: Speech Acts*, Academic Press, New York, pp. 41-58.

HEEM G., AONZO P. (2004), « La Normalisation Comptable Internationale : Quelle Légitimité pour des Organismes Privés ? », *Actes du Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*.

HAWSER A. (2005) "Bringing it all together", *Global Finance*, September, Vol. 19, n°8; p. A6.

HOARAU Christian (1992), « Les enjeux de l'adoption d'un cadre conceptuel comptable français », *Revue de Droit Comptable*, n°92-3, pp. 9-23.

HOARAU C. (1995), « International accounting harmonization: American hegemony or mutual recognition with benchmarks? », *The European Accounting Review*, 4:2, pp. 217-233

HOARAU C. (2004), « Les Normes IAS/IFRS : Enjeux et Défis de l'Harmonisation Comptable Internationale », *La Revue du Financier*, n°144.

HOFSTEDE G. (2001), *Culture's Consequences: Comparing Values, Behaviors, Institutions and Organizations Across Nations*, Second, Sage Publications (London)

HOSKIN K., MCLEAN C. (1998), "Organizing Madness: Reflections on the Forms of the Form", *Organization*, vol. 5 pp. 519-541.

HOSKIN K., LAMB M., TUCK P. (2001), "Constructing the Management of Taxation: Re-Making the Inland Revenue as a Managerially "Complete Organisation"", *International Conference on Spacing and Timing*, Palerme, Italie, novembre.

LE MOIGNE JL. (1999), *La Modélisation des Systèmes Complexes*, Dunod.

LARSON R.K., STREET D.L. (2004a), « Convergence with IFRS in an expanding Europe: progress and obstacles identified by large accounting firms' survey », *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 13, pp. 89–119.

LARSON R.K., STREET D.L. (2004b), "large accounting firms' survey reveals emergence of 'two standards' system in the European union", *Advances in International Accounting*, Volume 17, pp. 1-29.

LORINO P. (2001), *Méthodes et Pratiques de la Performance – Le Pilotage par les Processus et les Compétences*, Editions d'Organisation.

LORINO P. (2005), « Théorie des Organisations, Sens et Action », in (TEULIER, LORINO et al., 2005).

MANGETIN V. (2004), « L'influence Internationale de la Gestion Produite en France », *Gérer et Comprendre*, n°77, septembre.

MC ENROE J.E.B. (2005), "Beyond GAAP: issues involving the Sarbanes-Oxley certification language", *The CPA Journal*, Vol. 75, No. 4; p. 18, April.

MCSWEENEY B (1997), "The Unbearable Ambiguity of Accounting", *Accounting, Organization and Society*, 22(7), 691-712.

MISTRAL J. (2003), « Rendre Compte Fidèlement de la Réalité de l'Entreprise – Remarques sur la Réforme Comptable et la Qualité de l'Information Financière », in (MISTRAL J., DE BOISSIEU C., LORENZI J.H. et al.), *Les Normes Comptables et le Monde Post-Enron*, Rapport du Conseil d'Analyse Economique.

NIOCHE J.P., PESQUEUX Y. (1997), « Accounting, Economics and Management in France: the Slow Emergence of an 'Accounting Science' », *European Accounting Review*, Vol. 6 n°2.

NOBES C. (2003), "On the myth of "Anglo-Saxon" financial accounting: a comment", *The International Journal of Accounting*, 38, pp. 95-104.

NOBES C. (2004), "On accounting classification and the international harmonisation debate", *Accounting, Organizations and Society*, 29, pp. 189-200.

OBERT R. (2005), « La complexification de la normalisation comptable : l'exemple de l'IAS 39 », *Revue Française de Comptabilité*, février, 374, pp. 36-39.

ORLIKOWSKI W.J., YATES J. (1994), "Genre Repertoire: the Structuring of Communicative Practices in Organizations", *Administrative Science Quarterly*, vol. 39, pp. 541-574.

PIOT C. (2005), "Concentration et Spécialisation Sectorielle des Cabinets d'Audit sur le Marché des Sociétés Cotées en 1997-1998", *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 2 n°11.

REED M. (2000), "The Limits of Discourse in Organizational Analysis", *Organization*, vol. 7 n°3, pp. 524-530.

SCHIPPER K. (2005), "The Introduction of International Accounting Standards in Europe: Implications for International Convergence, *European Accounting Review*, pp. 101-126.

SEARLE J.R. (1979), *Expression and Meaning – Studies in the Theory of the Speech Acts*, Cambridge University Press.

STOLOWY H., DING Y. (2003), "Regulatory flexibility and management opportunism in the choice of alternative accounting standards: an illustration based on large French groups », *The International Journal of Accounting*, 38, pp. 195–213

SCHWARTZ, S. H. (1994), "Beyond individualism/collectivism: New cultural dimensions of values", in U. Kim, H. C. Triandis, C. Kagitcibasi, S. C. Choi, & G. Yoon (Eds.), *Individualism and collectivism: Theory, method and applications* (85119). Sage.

SIMONS R. (1995a), "Control in an age of empowerment", *Harvard Business Review*, March-April, 80-88;

SIMONS R. (1995b), *Levers of Control: How Managers use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*, Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts.

STREET D. L., BRYANT S. M. (2000), « Disclosure level and compliance with IASs: a comparison of companies with and without U.S. listings and filings », *International Journal of Accounting*, vol. 35, n°3, pp. 305–329.

SWIERINGA R., WEICK K.E. (1987), "Management Accounting and Action", *Accounting, Organization and Society*, 12 (3), 293-308.

TEULIER R., LORINO, P. (sous la direction de) (2005), *Entre Connaissance et Organisation : l'Activité Collective – l'Entreprise Face au Défi de la Connaissance – Colloque de Cerisy*, La Découverte – Recherches.

TINKER M.A., MERINO D.B., NEIMARK D.M. (1982), "The Normative Origins of Positive Theories: Ideology and Accounting Thought" *Accounting, Organization and Society*, 7 (2), 167-200.

TSOUKAS H. (2000), « False Dilemmas in Organization Theory: Realism or Social Constructivism? », *Organization*, vol. 7 n°3, pp. 531-535.

UNION EUROPEENNE (2005), « Règlement (CE) n° 1725/2003 de la Commission, du 29 septembre 2003, portant adoption de certaines normes comptables internationales conformément au Règlement (CE) n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil (Texte présentant de l'intérêt pour l'EEE.) », *version consolidée au 11.07.2005 sous la référence « 2003R1725 — FR — 11.07.2005 — 004.001 »*

VANDERVEKEN D. (1990-1), *Meaning and Speech Acts*, Cambridge University Press.

VERNANT D. (1997), *Du Discours à l'Action – Etudes Pragmatiques*, Presses Universitaires de France.

VERNANT D. (2005), « Le Paradigme Actionnel en Philosophie du Langage », *in* (Teulier, Lorino, 2005).

VYGOTSKY L. (1978), *Mind in Society. The Development of Higher Psychological Process*, Harvard University Press, Cambridge.

WEICK K.E. (1995), *Sensemaking in Organizations*, Thousand Oaks, CA.

WHITTINGTON G. (2005), “The Adoption of International Accounting Standards in the European Union”, *European Accounting Review*, pp. 127-154.

WITTGENSTEIN L. (1989), *Investigations Philosophiques*, Gallimard.

WOLCOTT R., (2005) “IAS 39 pushes Europe back to basics”, *Risk*; August,, Vol. 18, n° 8, p. 12.