



LE CHANGEMENT ORGANISATIONNEL DES CABINETS COMPTABLES LIBERAUX INDUIT PAR LES EVOLUTIONS DU REFERENTIEL COMPTABLE

Christian PRAT dit HAURET

Maître de Conférences - Université Montesquieu-Bordeaux IV

CRECCI

35, place Pey Berland

33 076 Bordeaux Cedex

pratdit@club-internet.fr

tel : 06-16-53-35-47

Jocelyn HUSSER

Maître de Conférences - Université Montesquieu-Bordeaux IV

CREFF

15, allée des frondaisons - 33170 Gradignan

mjhusser@club-internet.fr

tél : 05 56 75 28 76

Résumé

1^{er} Janvier 2005 : A partir de cette date, les sociétés cotées en Europe et établissant des comptes consolidés ont l'obligation d'adopter le référentiel IFRS (International Financial Reporting Standards). Quant aux entités économiques non cotées, elles appliqueront pour les exercices comptables ouverts à partir du 1 Janvier 2005 deux nouveaux règlements comptables. L'introduction du référentiel IFRS entraîne de profonds changements organisationnels au sein des cabinets comptables et auprès des associés et collaborateurs. L'objet de cette communication est de présenter une grille de lecture issue de la théorie des conventions permettant d'étudier les incertitudes créées auprès des associés des cabinets comptables libéraux et d'analyser les modalités de résolution de l'incertitude créée.

L'esquisse d'une typologie « conventionnaliste » se décline autour de 4 axes analytiques : les conventions d'observation, d'évaluation, de réalisation et de procédure.

Mots clés

Cabinets comptables / Associés / IFRS / Théorie des conventions

Introduction

« La convention n'est pas un objet technique autonome ; elle s'inscrit, elle est encadrée dans un contexte historique, économique et social avec lequel elle inter-agit » (Colasse, 2005).

2005 : l'année du big-bang comptable. A partir de cette date, les sociétés cotées en Europe et établissant des comptes consolidés ont l'obligation d'adopter le référentiel IFRS. Quant aux entités économiques non cotées, elles appliqueront pour les exercices comptables ouverts à partir du 1 janvier 2005 deux nouveaux règlements comptables (l'un sur les actifs et l'autre sur les amortissements et les provisions sur les éléments de l'actif immobilisé), élaborés dans l'esprit des normes IAS 16 (immobilisations corporelles), IAS 38 (immobilisations incorporelles) et IAS 36 (provision pour dépréciation des actifs).

L'introduction du référentiel IFRS entraîne de profonds changements au niveau des cabinets comptables libéraux. Habités à une tradition de Plans Comptables Généraux depuis la seconde guerre mondiale et à une comptabilité de règles, ils sont confrontés à une rupture de leur cadre d'analyse et de traitement des états financiers délivrés aux tiers. L'intégration de la norme IAS 37 sur les passifs a déjà modifié les comportements des associés et des collaborateurs des cabinets au moment de la détermination des provisions pour risques et charges. Le processus devrait s'accélérer en 2005 et 2006 avec une modification profonde de l'élaboration de l'actif immobilisé.

Les recherches menées dans le champ de la comptabilité comportementale et organisationnelle s'intéresse aux changements des modalités de fonctionnement de l'organisation à la suite d'une modification environnementale. Le choix politique d'un cadre comptable unique au niveau européen se trouve confronté à des contingences nationales liées à des philosophies juridiques différentes : l'existence d'un droit coutumier dans les pays anglo-saxons diffère d'un droit codifié dans les pays latins. Une telle confrontation se retrouve nécessairement au niveau des cabinets comptables et doit être traité par les acteurs-clés de l'organisation : les associés et les collaborateurs. Si les associés sont les décideurs, les collaborateurs, travaillant en équipe, sont chargés de réaliser les travaux quotidiens d'élaboration ou de contrôle des comptes des entités économiques.

L'objet de la recherche menée est d'appréhender les représentations et les comportements de ces acteurs-clés en phase de changements profonds. La théorie des conventions offre un cadre d'analyse approprié pour étudier les modifications comportementales et les ajustements organisationnels induits par l'introduction de ce nouveau référentiel.

1. LA CONVERGENCE DU REFERENTIEL COMPTABLE FRANCAIS VERS LE REFERENTIEL IFRS, ENJEUX ET CONSEQUENCES :

1.1 LES CHANGEMENTS DES REGLES COMPTABLES FRANÇAISES

Selon Delvaille et alii (2005), les cabinets d'expertise comptable et de commissariat aux comptes sont confrontés à une évolution considérable des règles et conventions comptables qu'ils doivent appréhender pour établir les comptes sociaux des entités économiques clientes.

En effet, si le référentiel international IFRS s'applique en totalité pour les sociétés cotées en France et établissant des comptes consolidés, des évolutions très significatives du référentiel français vont impacter les comptes sociaux des petites et moyennes entreprises françaises et donc affecter les équilibres organisationnels des cabinets. En effet, ces derniers sont confrontés à des enjeux relationnels, stratégiques et économiques où la formation apparaît comme un avantage compétitif décisif. Depuis la création du Comité de Réglementation Comptable en 1999, le Plan Comptable Général évolue à périmètre constant avec l'adoption de nouveaux règlements qui font force de loi. Depuis 2005, trois nouveaux règlements ont un impact significatif sur la présentation des comptes sociaux individuels. Le règlement 2004-01 sur les fusions impose la comptabilisation du mali de fusion à caractère technique en immobilisations incorporelles (traitement symétrique à celui du « goodwill » dans les comptes consolidés) et la prise en compte des notions de contrôle commun ou distinct pour le choix des valeurs d'apport. Le règlement 2004-06 du 23 novembre 2004 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs introduit la notion d'actif contrôlé (au sens anglo-saxon) ce qui, de fait, supprime la condition obligatoire du droit de propriété. Quant au règlement N 2002-10 du 12 décembre 2002 relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs, il modifie en profondeur les plans d'amortissement des entités économiques. Loin de donner des certitudes de traitement aux cabinets comptables, cette nouvelle réglementation crée une série de questionnements aux associés et collaborateurs et induit une zone de trouble pour l'arrêté des comptes annuels 2005. A la date de rédaction de notre article fin 2005, la

situation est d'autant plus opaque que l'instruction administrative qui devrait donner la position de l'administration fiscale sur la déductibilité des amortissements n'est toujours pas connue. Les acteurs-clés devront résoudre un certain nombre d'incertitudes et produire un effort d'adaptation par rapport à l'ancien référentiel.

Selon Ledouble (2005), « la comptabilité ne serait plus tout à fait l'algèbre du droit mais serait devenue une méthode d'observation des faits économiques ». Il souligne qu'il est hypothétique d'attendre un grand soir fiscal-comptable mais ce qui se passe, c'est que très progressivement, et volontairement, le Conseil National de la Comptabilité fait évoluer le fonds des règles comptables pour les faire converger avec les règles IFRS chaque fois que cela est possible ». Toujours selon cet auteur, « le référentiel IFRS se caractérise par une plus forte déconnection entre le droit et les normes comptables qui ne peuvent se rapporter à un droit puisqu'elles sont d'origine internationale. De plus, le bilan et le compte de résultat ne traduisent plus les mêmes choses. Le bilan n'est plus la représentation chiffrée d'un patrimoine mais la représentation d'une situation économique. Quant au compte de résultat, on passe d'une représentation chiffrée de l'ensemble des contrats et des opérations à un système dans lequel c'est l'ensemble des performances de l'entreprise que l'on essaie de mesurer. A titre illustratif, on peut noter que les actifs ne sont plus nécessairement liés à l'existence d'un droit de propriété mais sont des éléments dont l'entité économique contrôle les avantages économiques futurs. En outre, si le capital est la garantie du créancier dans le référentiel français, les capitaux propres représentent selon le référentiel IFRS la différence qui existe entre les actifs et les dettes ». Le référentiel IFRS entraîne une rupture conceptuelle majeure au niveau des cabinets comptables, des associés et des collaborateurs. Il provoque une dissonance représentationnelle quant au traitement des actifs, des capitaux propres et des avantages économiques futurs. Les associés ne peuvent plus fonctionner par mimétisme à partir d'un cadre comptable « robuste » mais plutôt par rupture, par effort de représentations fondées sur leurs valeurs et leur positionnement éthique.

1.2 LES CONSEQUENCES ORGANISATIONNELLES SUR LES ACTEURS DES CABINETS COMPTABLES LIBERAUX

En France, le nombre d'experts-comptables inscrits à l'Ordre avoisine le chiffre de 17 000 pour un nombre d'entreprises clientes de l'ordre de 1,5 million. Ce chiffre cache cependant une extrême hétérogénéité des cabinets comptables libéraux. On peut distinguer les cabinets

régionaux dont la mission d'utilité économique est de répondre principalement à une clientèle locale dont une des préoccupations majeures est le respect des obligations juridiques, fiscales et sociales. Ce sont le plus souvent des entreprises familiales, souvent de première génération, où le dirigeant possède de manière ou indirecte la totalité du capital. Pour ces cabinets, se pose la question de l'assimilation des nouveaux règlements comptables français inspirés d'une comptabilité élaborée pour des investisseurs boursiers. Cet effort d'assimilation est d'autant plus lourd qu'ils n'ont pas pour habitude de participer directement au processus de construction des règles comptables par l'IASB, même si la France participe de manière globale à ce processus par les demandes faites et réponses apportées par le Conseil National de la Comptabilité. Une deuxième catégorie est celle des cabinets d'audit anglo-saxons qui sont également des sociétés d'expertise comptable inscrites à l'Ordre et des sociétés de commissariat aux comptes inscrites à la Compagnie. Pour ces cabinets, on peut formuler l'hypothèse que l'adaptation est plus naturelle car d'une part, ils font partie des « trustees » fondateurs de l'IASB et participent plus directement au processus d'élaboration des normes.

Le terrain de recherche choisi dans la présente recherche est celui des cabinets comptables libéraux régionaux. L'évolution du référentiel comptable français est susceptible de modifier considérablement les équilibres organisationnels de ces cabinets. Une nouvelle acculturation des experts-comptables et des collaborateurs est nécessaire. Les systèmes d'information des cabinets et de leurs clients doivent être adaptés. Une action de communication vers les clients s'impose. La prise en compte des impacts financiers sur le budget de la mission d'expertise comptable doit être chiffré. De plus, de nouvelles zones de risques de contrôle aussi bien en expertise comptable qu'en commissariat aux comptes semblent émerger. Des incertitudes, tant techniques qu'organisationnelles, s'imposent immédiatement aux décideurs et aux cadres intermédiaires des cabinets comptables. La résolution de l'incertitude est donc un objet d'étude particulièrement approprié en 2005 et 2006.

Les nouveaux règlements comptables applicables à partir de 2005 suscitent des interrogations sur le rapport coût - avantage lié à leur adoption (Walton, 2004). La comptabilisation des actifs par composants (découpage des parties d'actifs qui ont des durées d'utilisation différentes), leur amortissement sur leur durée d'utilisation réelle et non en fonction de leur durée d'usage, ce qui aura pour conséquence une grande volatilité des dotations aux amortissements annuelles, la prise en compte de leur valeur résiduelle en diminution du prix d'achat en cas de rotation rapide des actifs et la recherche systématique de leur valeur vénale

ou d'usage pour déterminer d'éventuelles provisions pour dépréciation vont accroître considérablement le temps de production des comptes annuels. Les acteurs-clés sont confrontés à une double problématique : celle de l'anticipation des coûts à refacturer aux clients et celle de la traduction auprès de leurs clients. Toute la question est de savoir si l'entreprise cliente du cabinet acceptera de payer ce coût supplémentaire. Si on présuppose un comportement rationnel du dirigeant, on pourrait le penser à condition que l'information comptable produite constitue un véritable progrès pour les dirigeants des petites et moyennes entreprises. Les premiers entretiens exploratoires que nous avons menés avec certains associés de cabinets comptables locaux laisse planer un doute sur le véritable intérêt de l'adoption en 2005 des règlements sur les actifs et sur les amortissements et provisions pour dépréciation desdits actifs.

Une autre interrogation que soulèvent ces nouveaux règlements comptables est le problème de la preuve. En effet, en droit français, la comptabilité fait foi entre commerçants et fait foi contre le commerçant. Selon Ledouble (2005), « il va falloir que les entreprises s'habituent au fait que, plus vous avez des écritures compliquées, de caractère calculatoire, et plus la question de la preuve, de la justification des écritures, devient un vrai sujet. Quand vous passez une écriture de vente sur la base d'une facture client, c'est simple : il faut que vous gardiez la facture client. Quand vous passez une écriture « d'impairment » (dépréciation) de vos actifs sur la base d'un business plan compliqué qui résulte de vos estimations, il est évident que, vis-à-vis du juge d'instruction qui vous posera des questions dans 5 ans, vous aurez tout intérêt à avoir gardé le détail de tous vos calculs ». La preuve entraîne un effort de construction et de justification de la réalité économique. Elle impose aux associés d'élaborer un système d'information traductible en terme d'actions auprès des collaborateurs pour retrouver l'origine des calculs et la démarche méthodologique associée. Se pose donc la question des ressources informationnelles qui seront à la disposition des associés et de leurs équipes pour respecter ces nouvelles règles comptables. Comme le souligne Hoarau (2005), « à un système de normalisation fondé sur des principes s'oppose des systèmes basés sur la codification ou la prescription de règles à respecter qui était la tradition française ». Il précise : « depuis la fin de la Seconde Guerre Mondiale, la normalisation comptable à la française est caractérisée par un Plan Comptable Général et un mode d'élaboration des normes fondées sur la collégialité des multiples parties prenantes de l'information comptable et relève principalement d'une approche fondée sur la codification avec des liens très étroits avec les différentes branches du droit ».

2. LA THEORIE DES CONVENTIONS COMME GRILLE DE LECTURE DES CHANGEMENTS DU REFERENTIEL COMPTABLE FRANÇAIS

La théorie des conventions nous offre une grille de lecture qui permet d'appréhender les associés des cabinets comptables dans leur espace de gestion, en réflexion et en interaction avec leurs collaborateurs.

La mobilisation de la théorie des conventions se justifie par sa capacité à « *rendre compte de plusieurs situations économiques caractérisées par l'interaction durable entre acteurs... et du comportement de l'acteur dans des situations d'interaction notamment productive* » (De Montmorillon, 1999 : 179). Elle est également pertinente pour analyser plus en profondeur les acteurs-clés de l'organisation en situation d'incertitude (Amblard et alii, 1996), à savoir les associés des cabinets comptables. Les collaborateurs de cabinets sont soumis à un processus de socialisation fort au sein des cabinets dont la culture organisationnelle est construite par les associés - dirigeants. En effet, ces derniers possèdent le pouvoir financier (ils possèdent le capital des cabinets qui ne peut être détenu par des tiers extérieurs) et décisionnel (ils recrutent les collaborateurs, gèrent la relations avec les clients et décident au final de l'opinion à exprimer sur les comptes).

2.1 APPORTS DE LA THEORIE DES CONVENTIONS A LA COMPREHENSION DES CABINETS COMPTABLES

Un ensemble de chercheurs s'accorde à penser que la théorie des conventions est efficace pour décrire le fonctionnement des organisations et pour diagnostiquer ou expliquer les problèmes que rencontrent les organisations concrètes (Batifoulier et De Larquier, 2001 : 17). Pour Romelaer également (1999 : 39), la théorie des conventions présente « *de nombreux apports intéressant à la fois l'organisation et l'individu* ». Un de ses apports notables, selon Gomez (1997), est le souci de développer un modèle universel qui puisse servir à expliquer le marché et l'organisation, l'institution et l'entrepreneur, la rationalisation explicite et implicite, la gestion de la qualité et les relations clients, le gouvernement de l'entreprise et l'organisation, les aspects politiques et sociétaux de l'organisation. Le centre en est « *la convention d'effort* » (Gomez, 1997 : 18).

Un des apports notables de Gomez est, selon Romelaer (1999 : 40), la modélisation à travers la convention d'un phénomène trop peu pris en compte dans les recherches en théorie des organisations : « *le rôle des habitudes et des évidences auto-entretenués dans les systèmes*

sociaux de base comme les équipes de travail ». La convention est ainsi applicable, pour Batifoulier et De Larquier (2001 : 13), « aux pratiques, aux décisions et aux comportements quotidiens ».

Par ailleurs, pour Gomez (1996 : 188), le lien entre conventions et comportements individuels est étroit : « *Conventions et comportements individuels se déterminent mutuellement* ». Les cadres dirigeants appréhenderaient davantage que les autres acteurs ces conventions passées non écrites et joueraient un rôle capital dans le changement organisationnel. L'appréhension des nouvelles conventions de coordination issues de l'introduction des normes IFRS leur appartient également. Les associés des cabinets comptables doivent notamment revoir ou créer les dispositifs de coordination pour l'évaluation des actifs en relation avec les amortissements pratiqués, mais aussi pour la prise en compte des provisions pour dépréciation des actifs et leurs conséquences bilantielles, ou encore pour la collecte des éléments nécessaires pour l'évaluation du coût d'entrée des actifs.

Selon Gomez (1994 : 213), la théorie des conventions apparaît au final comme particulièrement adaptée pour décrire au niveau local les efforts de pilotage d'un changement de cadre, de références ou de normes.

L'organisation d'un cabinet est ainsi considérée par la théorie des conventions comme la conséquence d'un effort convenu, le fruit de comportements individuels qui s'inscrivent dans des normes de comportements collectifs dépassant le simple cadre d'une réglementation ou d'un ensemble de normes.

En interne, l'organisation d'un cabinet est fondée sur une convention d'effort. Cette dernière apparaît comme un mode de coordination caractéristique qui apporte une solution à des situations d'incertitude :

- la convention est une procédure de résolution de problèmes impossibles à résoudre par le calcul individuel. Elle est collectivement établie par la libre adhésion des agents ; certains agents sont cependant porteurs de la convention (Amblard et alii ; 1996).
- la convention est une régularité : elle permet de résoudre identiquement des problèmes similaires ;
- la convention substitue à une intention subjective un cadre collectif de comportement ; à une rationalité substantive, une rationalité procédurale.

L'organisation des cabinets reposerait ainsi sur « une multitude de conventions dont les différents discours viennent guider le praticien sur les actes normaux, c'est-à-dire ceux qu'on est normalement en droit d'attendre de lui » (Amblard, 2004).

2.2 APPORTS DE LA THEORIE DES CONVENTIONS POUR LA COMPREHENSION DES ASSOCIES DES CABINETS COMPTABLES

Gomez (1996 : 201) présente une synthèse des apports de la théorie des conventions à la compréhension des acteurs¹ clés de l'entreprise : « *l'analyse conventionnaliste permet de concevoir les organisations autrement que comme le résultat d'accords contractualisés entre des individus autonomes. Elle postule que l'individu est socialisé... il sera possible alors de considérer l'entreprise comme un espace de régulation dans le cadre duquel les règles régissant l'activité sont établies... elles concourent à établir un ensemble de savoirs et de pratiques partagés par les acteurs qui leur assurent à la fois une ligne de conduite et une mesure de leur action* » .

Deux apports majeurs émergent de cette synthèse : la compréhension des comportements et celle des savoirs au sein d'une organisation, à travers les acteurs-clés : dirigeants, associés, collaborateurs. Pour Batifoulier et De Larquier (2001 : 20), les savoirs génèrent une « *approche interprétative* » qui relativise la recherche de l'intérêt privé. L'évolution des savoirs passe aussi, pour ces auteurs, par l'acteur-clef. Celui-ci est ainsi doté d'une capacité à évaluer et à interpréter les règles, à en rechercher le sens. C'est cette démarche interprétativiste qui place les associés au centre de l'introduction des normes IFRS. Ils sont confrontés à une rupture de leur cadre d'analyse. Habités depuis la fin de la seconde guerre mondiale à une tradition d'encadrement issu des Plans Comptables Généraux, ils doivent changer de cadre conceptuel et notamment reconsidérer la notion d'actif, intégrer voire substituer la dimension économique à la notion de droit de propriété. Selon Biencourt et alii (2001 : 202), l'interprétation individuelle est à la source de la résolution des incertitudes. L'interprétation individuelle en fonction des « *dispositifs collectifs* » permet la mise en relation avec autrui puis le passage de l'individuel au collectif. Les associés des cabinets comptables se révèlent donc être incontournables pour la résolution des sources d'incertitude liées à l'introduction des normes IFRS et pour la compréhension de la production des informations comptables et financières délivrées aux tiers.

¹ Dans le modèle conventionnaliste, il n'y a pas des acteurs d'une part, une organisation de l'autre. L'acteur est ancré dans une organisation.

3. LE ROLE DES ASSOCIES DES CABINETS COMPTABLES : LA RESOLUTION DE L'INCERTITUDE

Les conventions prendraient naissance lorsque les individus se trouvent face à des situations d'incertitude. Le changement des normes comptables situe l'associé dans un tel contexte de gestion. Les associés des cabinets sont les acteurs-clés des cabinets car ce sont eux qui décident et émettent l'opinion de certification ou de refus de certification. En signant le rapport, ils engagent leur responsabilité (civile, pénale et disciplinaire) et celle du cabinet. L'imitation a été avancée comme un des moyens permettant à l'individu de trouver les conditions de son action lorsqu'il est en situation de doute. L'ajustement à la situation définie comme normale selon la convention se positionne comme une alternative intéressante. Il place l'individu au centre de la convention. Cette piste de réflexion répond aux exigences fixées par Romelaer (1999 : 6) : « *l'individu peut aussi analyser la situation d'incertitude en fonction de ses savoirs et de son expérience, s'informer, créer une solution au terme d'un échange, expérimenter et/ou créer du savoir* » .

Pour De Montmorillon (1999 : 182), le mimétisme, cœur du mécanisme de la convention laisse entrevoir des développements dans la construction même de la théorie : « *l'acteur peut agir et sortir de l'incertitude en appliquant une convention grâce à l'interprétation de l'information qu'elle lui propose parce qu'il s'est persuadé, grâce à l'activation du dispositif, que l'énoncé est normalement suivi par ses partenaires* ». La résolution de l'incertitude par des acteurs-clefs (Amblard et alii, 1996) apparaît comme étant au cœur de la théorie des conventions : elle se présente comme l'heuristique positive du courant de recherche.

3.1 DE L'INCERTITUDE A SA RESOLUTION : LE CADRE DES NORMES IFRS

Notion fondamentale du courant des conventions, l'incertitude se définit comme un état dans lequel les facteurs qui influent sur l'action d'une personne aux prises avec un problème existentiel ou pratique ne sont pas tous maîtrisables ou facilement identifiables.

Le cadre des normes IFRS offre l'opportunité d'étudier une situation d'incertitude multifacettes. En effet, les travaux de convergence des règles comptables françaises vers les normes IFRS se concrétisent depuis Janvier 2005 par la mise en œuvre de nouvelles procédures comptables. La mise en œuvre de ces textes entraîne de profondes modifications tant sur le plan organisationnel comptable que sur le plan du suivi technique des opérations concernées. Les associés des cabinets comptables régionaux sont soumis à six grands changements de règles entraînant des résolutions différenciées de sources d'incertitude :

- La décomposition de la valeur d'origine de certaines immobilisations en composants avec la nécessité d'anticiper les dépenses de remplacement d'une partie substantielle d'une immobilisation pour les comptabiliser comme un élément séparé. Les associés doivent appréhender la délimitation du champ d'observation (définition du périmètre d'observation, inclusion, exclusion) ainsi que la procédure d'évaluation monétaire.
- La référence à l'utilisation du bien dans l'entreprise et non aux usages pour déterminer la durée d'amortissement. Les associés sont ici confrontés à l'incertitude du fait générateur : comment l'appréhender ou comment le contrôler ?
- La détermination de la valeur d'un actif à partir des flux de trésorerie attendus pour la constatation d'une éventuelle dépréciation. L'incertitude porte ici sur le langage monétaire. Elle entraîne une série de questions auxquelles les associés des cabinets comptables doivent répondre : comment appréhender les flux ? Quels critères doit-on mesurer ? Comment donner une expression monétaire fiable à certains événements futurs ?
- La disparition des charges différées et des charges à étaler. L'incertitude porte ici sur les procédures : comment remplacer de façon fiable la non prise en compte de façon traditionnelle des charges à différer ou des charges à étaler ? Quels sont les documents justificatifs à élaborer et à fournir ?
- Une nouvelle définition du coût d'entrée des actifs. Cette incertitude par rapport aux règles passées se décline en termes monétaires. De nouvelles conventions de mesure doivent être mises en place pour valoriser les éléments constitutifs du coût d'entrée.
- La comptabilisation des droits de mutation, honoraires et frais d'actes dans le coût d'entrée des immobilisations ou en charges sans possibilité d'étalement. L'incertitude porte à nouveau sur la délimitation du champ d'observation : comment choisir de façon pertinente si une dépense est une charge ou un élément de l'actif ou une affectation du résultat ?

L'importance des changements à maîtriser entraîne pour les associés des cabinets comptables des sources d'incertitude propres à remettre en cause les conventions passées. Ils ont alors la possibilité d'opérer des changements conventionalistes sous deux formes distinctes : changer les modalités des conventions existantes ou changer de type de convention pour résoudre l'incertitude.

Au final, l'incertitude générée par les normes IFRS est d'un niveau II : les sources antérieures d'incertitude sont elles-mêmes remises en cause. Il en va ainsi des incertitudes portant sur la

délimitation du champ d'observation, l'évaluation des flux monétaires et l'ensemble des procédures comptables.

3.2 LES ASSOCIES FACE AUX NORMES IFRS : ESQUISSE D'UNE TYPOLOGIE CONVENTIONNALISTE

Les associés des cabinets comptables sont ainsi confrontés à des zones d'incertitudes essentiellement procédurales. Ils peuvent certes s'appuyer sur un ensemble de procédures collectivement admises mais qui sont elles-mêmes à remettre en cause, à réinterpréter et à reconfigurer. Cet état de fait justifie la notion d'incertitude de niveau II. Si l'on se réfère aux travaux d'Amblard (2004), quatre grandes catégories de conventions sont à reconfigurer par les associés des cabinets comptables : les conventions d'observation, les conventions de mesure, les conventions de réalisation et les conventions de compromis.

Les conventions d'observation ont pour rôle d'aider les associés à délimiter le champ d'observation en définissant les frontières de l'entité appréhendée. Il est alors possible d'en faire une représentation comptable autonome pour mieux l'évaluer, la décomposer et la recomposer. Les conventions d'observations permettent aux collaborateurs de situer l'entité dans l'espace et dans le temps pour la traduire en termes compréhensibles et identifiables auprès des collaborateurs. Un découpage du temps s'imposait pour apprécier à intervalles réguliers le patrimoine de l'entreprise. Désormais il s'impose de plus en plus pour appréhender les performances de l'entreprise. La convention d'annualité ne suffit plus ; il faut établir des périodes pluriannuelles pour évaluer des flux de trésorerie futurs.

Les conventions de mesure relèvent de la problématique de l'évaluation. La convention des coûts historiques est remise en cause pour l'évaluation d'un bien. La valeur actuarielle et la valeur de marché doivent être intégrées pour reconfigurer les conventions de mesure.

Les conventions de réalisation intéressent le moment de la constatation effective du revenu de l'entreprise. Les associés des cabinets comptables doivent se « réinterroger » à propos des notions de flux, charges, produits. Le référentiel IFRS remet largement en cause les notions d'engagement de produits et de charges. Les conventions de réalisation prudentielle doit désormais laisser la place à un effort de construction d'une convention de reconnaissance des produits et des charges.

Les conventions de procédure traduisent les modalités d'identification et de saisie des événements économiques et juridiques qui modifient le patrimoine et donc la situation nette de l'entreprise. Ces conventions étaient jusqu'à présent reliées directement au mécanisme de la partie double au sein d'un système ayant pour finalité la production périodique des états financiers semblables et comparables. De telles conventions gardent la même finalité mais leurs modalités doivent être reconfigurées au quotidien par les associés et les collaborateurs.

Conclusion

La théorie des conventions offre un cadre d'analyse pour comprendre les interrogations des associés des cabinets comptables à vocation locale et régionale. Ils sont confrontés à un système d'élaboration de deux types de conventions : le premier est destiné aux grandes entreprises à vocation internationale, cotées et présentant des comptes consolidés ; le second est destiné aux PME à capitaux indépendants et ayant une structure de gouvernance familiale. Le second type de convention doit fournir la synthèse de deux systèmes comptables divergents (système latin versus système anglo-saxon) , produisant des zones d'incertitude à résoudre. L'intégration des normes IFRS dans le cadre comptable français entraîne ainsi la résolution de zones d'incertitudes par la remise en cause et la reconfiguration des quatre conventions opérationnelles de base des associés des cabinets comptables (observation, mesure, réalisation, procédure). Cependant, une telle modification n'est pas sans générer des confrontations de représentations entre les acteurs-clés eux-mêmes, les acteurs-clés et les partenaires des cabinets comptables. La reconfiguration des quatre conventions de base demande à être appréhendée davantage par une étude empirique menée auprès des associés puis des collaborateurs. Elle permettra d'approfondir la gestion des quatre conventions de base par les acteurs-clés et notamment la mobilisation des conventions de compromis et d'arrangement permettant de modifier sans éradiquer le cadre conventionaliste préexistant.

BIBLIOGRAPHIE

- ANDERNACK I. (2002), « Pourquoi l'Europe a choisi les normes IAS ? », *Analyse Financière*, N 4, Quatrième trimestre, pp. 24-30.
- AMBLARD H., BERNOUX P., HERREROS G., LIVIAN Y.-F. (1996), *Les nouvelles approches sociologiques des organisations*, Le Seuil, 2^{ème} édition, Paris, 245 p.
- AMBLARD M. (2001), *Comptabilité et Conventions*, L'Harmattan, Paris, 358 p.
- AMBLARD M. (2003), *Conventions et Management*, De Boeck Université, Bruxelles, 324 p.
- AMBLARD M. (2004), « Conventions et comptabilité : vers une approche sociologique du modèle », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Juin 2004, p. 47-68
- BATIFOULIER P., LARQUIER (de) G. (2001), « De la convention et de ses usages », in *Théorie des conventions*, sous la direction de P. Batifoulier, Economica, Paris, 328 p.
- BATIFOULIER P., THEVENON P. (2001), « Recherches en économie des conventions », in *Théorie des conventions*, sous la direction de P. Batifoulier, Economica, Paris, 328 p.
- BERNOUX P., HERREROS G. (1993), « La convention dans les organisations : entre compromis et pouvoir », *Gestion 2000*, n°5, pp. 15-26
- BIENCOURT O., CHASSERANT C., REBERIOUX A. (2001), « L'Economie des conventions : l'affirmation d'un programme de recherche », in *Théorie des conventions*, sous la direction de P. Batifoulier, Economica, Paris, 328 p.
- BOYER R. et Orléan A. (2004), « Persistance et changement des conventions. Deux modèles simples », in *Analyse économique des conventions*, sous la direction de A. Orléan, PUF, coll Quadriga, 2^{ème} édition, 435 p.
- CHADEFAUX M., ROSSIGNOL J.L. (2000), « Fiscalité et comptabilité », in *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, sous la direction de Bernard Colasse, pp. 719-732.
- CHARRIERE S., HUAULT I. (2002), *Les grands auteurs en organisation*, Collection Grands Auteurs, Editions EMS, 459 p.
- COLASSE B. (2005), « Comptabilité générale, 9^{ième} édition, Economica, 518 p.
- DEGOS J.G. (2004), « Diagnostic financier, analyse des experts et pertinence des normes IFRS », *La Revue du Financier*, Quatrième trimestre, pp. 59-66.
- DELVAILLE P., EBBERS G., SACCON C. (2005), *International Financial Reporting Convergence : Evidence from Three Continental European Countries*, *Accounting In Europe*, vol 2, pp 137-164.

EVRAERT S., PRAT DIT HAURET C. (2003), La culture organisationnelle perçue des cabinets comptables français par les associés-dirigeants : essai de typologie, *Finance, Contrôle, Stratégie*, Vol 6, N°4, Décembre 2003, pp. 5-24.

FAVEREAU O. (1989), « Marchés internes, marchés externes », *Revue Economique*, n° 2, vol. 40, pp. 294-315.

GOMEZ P.-Y. (1994), *Qualité et théorie des conventions*, Economica, Paris, 270 p.

GOMEZ P.-Y. (1996), *Le gouvernement de l'entreprise – Modèles économiques de l'entreprise et pratiques de gestion*, Dunod, Interéditions, Paris, 271 p.

GOMEZ P.-Y. (1997), « Modèle conventionnel des organisations et théorie des organisations », *Cahier de recherche 97-03*, E.M. Lyon, 31 p.

GOMEZ P.-Y. (2003), « Recherche en action : propositions épistémologiques pour l'analyse conventionnaliste », in *Conventions et Management*, coordonné par M. Amblard, De Boeck Université, Bruxelles, 324 p.

ISAAC H. (1998), « Les normes de qualité dans services professionnels : une lecture des pratiques à travers la théorie des conventions », *Finance - Contrôle - Stratégie*, Volume 1, Numéro 2, Juin, pp. 89-112.

HOARAU C. (2004), « Le passage aux normes IAS-IFRS : enjeux et défis de l'harmonisation comptable internationale », *La Revue du Financier*, 4^{ème} trimestre, pp. 7-17.

LAWRENCE P., LORSCH J. (1994), *Adapter les structures de l'entreprise*, Les Editions d'Organisation, 2^{ème} édition, Paris, 237 p.

LEDOUBLE D. (2005), « La comptabilité est-elle encore l'algèbre du droit ?, *Revue Française de Comptabilité*, N 380, Septembre, pp. 18-21.

MERCIER E.(2003), « Pour une lecture conventionnaliste du changement organisationnel », in *Conventions et Management*, coordonné par M. Amblard, De Boeck Université, Bruxelles, 324 p.

MONTMORILLON (De) B. (1999), « Théorie des conventions, rationalité mimétique et gestion de l'entreprise », in *De nouvelles théories pour gérer l'entreprise du XXIème siècle*, coordonné par G.Koenig, Economica, Paris, 255 p.

NOBES C. (2005), « Des standards fondés sur des règles ou des principes », *Revue Française de Comptabilité*, N 380, pp. 43-48.

ORLEAN A. (1989), « Pour une approche cognitive des conventions économiques », *Revue Economique*, n° 2, vol. 40, pp. 241-271.

ORLEAN A. (1994), « Vers un modèle général de la coordination économique par les conventions », in *Analyse Economique des Conventions*, PUF, Paris, 416 p.

PETTIGREW A.M. (1985), « Contextualist Research : "A natural way to link Theory and Practice" » in E.E., Lawler (Ed), *Doing Research that is useful in Theory and Practicy*, Jossey Bass, pp. 222-274.

RIahi-BELKAOUI A. (1996), *Accounting: A multiparadigm Science*, Greenwood Publishing, 212 p.

ROMELAER P. (1999), « Quelques problèmes de la théorie des conventions », *Cahiers de recherche du CREPA*, Université Paris IX Dauphine, n° 43, 49 p.

SALAI R.(2004), « Incertitude et interactions de travail : des produits aux conventions », in *Analyse économique des conventions*, ss la direction de A. Orléan, PUF, coll Quadrige, 2^{ème} édition, 435 p.

WALTON P. (2004), « Le processus d'élaboration des normes IFRS », *La Revue du Financier*, Quatrième trimestre, pp. 18-23.