

ETUDE EXPLORATOIRE DE LA PARTICIPATION AU « DUE PROCESS » DE L'IASB DE L'INDUSTRIE DES TELECOMMUNICATIONS, DANS LE CADRE DU PROJET « REVENUE RECOGNITION »

Hervé Kohler* Anne Le Manh**

Résumé

Répondant aux critiques quant au manque de transparence du processus de production des normes comptables internationales, l'IASB s'efforce depuis 2001 d'améliorer son processus formel de consultation des parties prenantes, le *due process*. La capacité des acteurs à s'exprimer lors du *due process* est largement questionnée par la littérature qui met en évidence l'existence de véritables barrières à l'entrée. A ce jour, très peu de travaux ont réellement exploré comment un acteur ou un groupe d'acteurs instaure un dialogue avec le normalisateur en vue de faire entendre sa voix. C'est l'objet de notre recherche. Notre travail s'articule autour d'une étude de cas relative à la participation de l'industrie des télécommunications au *due process* du projet « *Revenue Recognition* » de l'IASB.

Mots clés: Normalisation comptable – IASB – Due Process – Revenue Recognition- Théorie de la structuration renforcée

Abstract

As a reply to attacks over a lack of transparency in the production process of its standards, the IASB has been trying since 2001 to improve its formal consultation process of constituencies, the *due process*. The literature has widely questioned the ability of constituents to express their views during the *due process* and highlights the existence of entry barriers. How a constituent or a group of constituents set up a dialogue with the standard-setter has been little investigated so far. It is the objective of our research. Our research is based on a case study dealing with the participation of the telecommunications industry in the *due process* of the IASB's "Revenue Recognition" project.

Key words: Standard-setting process– IASB – Due Process – Revenue Recognition- Strong Structuration Theory.

* Doctorant à l'IAE de Paris / ATER Université Paris Dauphine

** Professeure associée ESCP Europe, Paris

Introduction

Depuis la décision de l'Union Européenne d'adopter les normes IFRS, la communauté académique, et plus particulièrement en France, s'interroge sur la légitimité de l'IASB, organisme privé sans tutelle publique, en tant que producteur de normes comptables applicables par toutes les sociétés cotées européennes (Chiapello et Medjad, 2007). Selon Burlaud et Colasse (2010), à défaut de légitimité politique, l'IASB cherche à bénéficier d'une double légitimité : procédurale et substantielle. La légitimité procédurale de l'IASB est essentiellement fondée sur son *due process*, c'est-à-dire sur sa procédure de consultation formelle qui permet aux acteurs concernés de s'exprimer sur un projet de norme. Les travaux de Richardson et Eberlein (2011) suggèrent en effet que la mise en place d'un *due process* résulte d'une véritable stratégie de légitimation de l'IASB. Si l'existence du *due process* de l'IASB n'est pas remise en question d'un point de vue formel, certains doutent de sa capacité à permettre à toutes les parties intéressées de participer et de se faire entendre au cours du processus de production des normes comptables internationales (Burlaud et Colasse, 2010 ; Le Manh, 2012).

De nombreuses recherches ont été menées sur le *due process* des organismes de normalisation comptables. Une grande majorité s'inscrit toutefois dans un cadre national même si quelques études s'intéressant spécifiquement à l'IASB ont été publiées ces dernières années. Ces travaux portent soit sur les déterminants de la participation au *due process*, soit sur les résultats de cette participation à travers l'évaluation de l'influence exercée par tel ou tel acteur ou groupe d'acteurs sur le normalisateur comptable. La plupart de ces travaux se focalisent sur la phase d'appel à commentaires lancée à l'initiative du normalisateur et procèdent à une analyse des lettres de commentaires reçues. Jusqu'à présent, peu de chercheurs se sont intéressés aux interactions formelles et informelles qui interviennent entre les différents intéressés avant la publication d'une nouvelle norme. Notre recherche à caractère exploratoire a pour ambition de mieux comprendre la nature de ces interactions.

Nous proposons ainsi une étude de cas fondée sur le comportement d'un groupe d'acteurs, les entreprises du secteur des télécommunications (ci-après les Telcos) dans le cadre du *due process* de la future norme sur le chiffre d'affaires (ci-après RevRec) de l'IASB. Le choix du projet RevRec est motivé par sa nature très controversée qui a conduit l'IASB à publier, fait

assez rare, un 2^{ème} exposé-sondage. Plus précisément, notre recherche a pour objectif de mieux comprendre comment un groupe d'acteurs se structure et s'engage dans une action afin d'infléchir une décision du normalisateur qui le contraindrait à abandonner une pratique comptable institutionnalisée. Notre travail vise donc à contribuer à la littérature sur le *due process* de l'IASB en apportant un nouvel éclairage sur le comportement d'acteurs qui ont choisi de s'y engager.

Pour mener cette étude exploratoire, nous mobilisons la théorie de la structuration renforcée (SST) développée par Stones (2005) à partir des travaux de Giddens (1984, 1987). Le questionnement principal qui sous-tend la SST a trait aux pratiques sociales récurrentes et à leur transformation. Elle fournit ainsi un cadre adéquat pour appréhender le comportement d'acteurs confrontés à un projet de changement normatif susceptible de profondément bouleverser leurs pratiques comptables.

Ce papier est organisé de la façon suivante. Dans une première partie, nous proposons une synthèse de la littérature sur le *due process* des organismes de normalisation comptable. Le cadre théorique de la recherche fait l'objet de la seconde partie. La méthodologie mise en œuvre est présentée dans une troisième partie. Les résultats de notre étude sont détaillés dans la quatrième partie.

1 Littérature sur le *due process* des organismes de normalisation comptable

La normalisation comptable a inspiré de nombreux travaux de recherche qui s'inscrivent dans des courants divers. Notre revue de la littérature se limitera toutefois aux travaux relatifs au *due process*. En outre, la plupart des travaux recensés sont menés dans un contexte national bien que les études centrées sur l'IASB se soient intensifiées au cours des dernières années.

1.1 Les grands courants de recherche sur le *due process*

La littérature sur le *due process* des organismes de normalisations comptables s'articule autour de deux grands courants (Stenka et Taylor, 2010). Un premier groupe d'études cherche à identifier les déterminants de la participation des parties prenantes au *due process* tandis qu'un second groupe s'interroge sur les résultats de la participation au *due process* et sur l'influence exercée par les différentes parties prenantes.

Le premier courant englobe des études qui s'inscrivent dans le cadre de la théorie politico-contractuelle de Watts et Zimmerman (1978) et/ou dans l'approche coût-bénéfice de Sutton (1984). Selon le cadre théorique développé par Sutton (1984), une partie prenante ne participerait au processus de consultation que si elle estime pouvoir influencer la décision finale et si les bénéfices attendus sont supérieurs aux coûts engagés. Il en conclut que les préparateurs de comptes, qui disposent de plus de ressources et qui sont a priori plus affectés par les changements de normes, sont plus enclins à participer au *due process* que les utilisateurs.

Plusieurs études montrent en effet que les préparateurs de comptes constituent le premier groupe de répondants aux appels à commentaires des normalisateurs comptables tandis que les utilisateurs apparaissent faiblement impliqués (Mezias, 1989 ; Tandy et Wilburn, 1992 ; Weetman et al. 1996 ; Giner et Arce, 2012; Jorissen et al., 2012; Le Manh, 2012; Knopse et Dobler, 2013). Les assertions de Sutton (1984) sont confortées par plusieurs études (Schalow, 1995 ; Tandy et Wilburn, 1996 ; Georgiou, 2002) qui révèlent que le choix de ne pas participer s'explique principalement par une absence d'influence supposée sur la décision finale du normalisateur.

Le deuxième courant de recherche regroupe des travaux qui visent à appréhender les éventuels jeux de pouvoir qui interviennent au cours du *due process* des organismes de normalisation comptable. Ces recherches empruntent des cadres théoriques multiples et variés tels que la théorie de la capture ou celle du pouvoir développée par Lukesⁱ. Une majorité d'entre elles propose d'analyser le *due process* d'un organisme de normalisation comptable national ou international à partir de cas particuliers d'élaboration de normes.

Ces travaux obtiennent des résultats divers. Plusieurs études concluent à une réelle influence des préparateurs sur les décisions finales du normalisateur (Haring Jr., 1979 ; Hope et Gray, 1982 ; Brown et Feroz, 1992 ; Saemann, 1995 ; Cortese et al., 2010) tandis que celles mettant en évidence une influence prépondérante des utilisateurs sont moins nombreuses (Brown, 1981 ; Saemann, 1999). D'autres recherches révèlent l'émergence de coalitions entre différentes parties prenantes qui exercent une influence sur le normalisateur (Walker et Robinson, 1994 ; Perry et Noëlke, 2005). Plusieurs chercheurs soulignent que si les critiques émises par les participants au *due process* semblent influencer le normalisateur, il est impossible d'identifier un groupe dominant (Kenny et Larson, 1993 ; Yen et al., 2007). Enfin, un dernier groupe de travaux directement focalisés sur l'IASB, révèlent qu'il est difficile d'établir une corrélation entre les réponses des participants et les décisions du normalisateur et

s'interrogent sur le rôle et le fonctionnement du *due process* (Noel et al., 2010 ; Le Manh, 2012 ; Kahloul, 2012).

1.2 Les pistes inexplorées

Les travaux précités relatifs au *due process* ont peu évoqué la phase qui précède l'envoi d'une réponse au normalisateur. Pour l'IASB, la lettre de commentaires est bien entendu une composante essentielle et centrale comme le souligne l'IFRS Foundation dans son *Due process Handbook* (IFRS Foundation, 2013, p. 18). Le *due process* offre cependant d'autres formes d'interactions entre le normalisateur et les parties prenantes lors d'événements divers tels que des tables rondes, des tests « terrain », ou des sessions de formation. La lettre de commentaires marque la fin d'un processus en cristallisant l'opinion d'un acteur ou d'un groupe d'acteurs, à un instant donné, sur le sujet que le normalisateur lui soumet. De ce point de vue elle constitue une forme de synthèse des interactions, consensus et autres compromis qui sont intervenus en amont. L'étude de l'influence d'un acteur à partir de sa seule lettre de commentaire peut ainsi s'avérer sinon biaisée à tout le moins parcellaire du fait de l'exercice de synthèse et négociation qui peut l'avoir précédée.

Notre recherche a pour objectif d'analyser le *due process* sous un angle plus large, en intégrant aussi la phase préalable à l'envoi des lettres de commentaires à l'IASB.

Pour réaliser cette analyse, nous avons choisi de nous intéresser à la démarche mise en œuvre par un groupe d'acteurs pour se faire entendre par le normalisateur comptable international dans le cadre d'un projet particulier. Nous cherchons à comprendre comment se construit une telle stratégie, en envisageant l'ensemble des actions menées par le groupe d'acteurs étudié. Du fait de l'envergure du projet, de sa complexité et de la difficulté d'accès aux données, nous avons choisi de nous limiter à un périmètre circonscrit. Dans cet article nous nous intéressons donc à la démarche mise en œuvre les Telcos, lors du *due process* relatif au projet RevRec (cf. section 3.1 pour la justification de ce choix). Pour mener cette étude exploratoire, nous mobilisons la théorie de la structuration renforcée (STT) présentée dans la section suivante.

2 Cadre théorique de la recherche

2.1 La théorie de la structuration et ses limites

La théorie de la structuration (ST)ⁱⁱ de Giddens (1984) a été introduite dans le champ de la recherche comptable il y a plus de 25 ans par Roberts et Scapens (1985). Englund et al. (2011) et Englund et Gerdin (2013) proposent une revue de la littérature fondée sur un échantillon composé de plus de 65 papiers de recherche, destinée à comprendre de quelle manière cette théorie a été mobilisée au sein du champ de la comptabilité et du contrôle. Les auteurs soulignent que la ST a incontestablement acquis ses lettres de noblesse et se positionne, au sein des courants dits « critiques », en tant qu'alternative incontournable au *mainstream* positiviste comptable. Englund et Gerdin (2013) précisent en outre que les études ayant mobilisé ce cadre ont généré une contribution significative et distinctive notamment pour qui cherche à aborder la comptabilité en tant que pratique sociale et organisationnelle. Englund et al. (2011) mettent en exergue la capacité de la ST à théoriser tant la continuité que le changement en matière de pratiques comptables. Ce dernier aspect est précisément au cœur de notre recherche, notre investigation se rapportant à un phénomène de résistance au changement relatif à une pratique comptable institutionnalisée et ce au travers de la participation au *due process*.

Ainsi la vision du monde social véhiculé par la ST nous semble fournir une grille de lecture adaptée à notre objet de recherche. Toutefois, afin de pallier certains manquements de la ST, notre choix théorique s'est porté sur une théorie de la structuration « renforcée », en anglais : la « *Strong Structuration Theory* » (SST) (Stones, 2005). Ce cadre est l'un des développements les plus récents de la ST et a été reconnu comme étant particulièrement prometteur. De nombreux auteurs ont reproché à Giddens la complexité de son cadre qui le rend difficilement applicable à des études de cas. La SST a pour ambition d'opérationnaliser la théorie tout en veillant à en respecter les fondements conceptuels. Plusieurs auteurs en ont testé avec succès la mise en œuvre opérationnelle dans le champ de la comptabilité managériale (Coad et Herbert, 2009 ; Edwards, 2006 ; Jack et Kholeif, 2007). Jack et Kholeif (2007), dans un papier destiné à présenter l'intérêt de la SST pour éclairer des études de cas dans le champ des sciences comptables, concluent que : « *L'utilisation du cadre de Stones (2005) est particulièrement adaptée à la réalisation d'études de cas et encourage le développement de la pratique des cas en comptabilité, organisation et management [...]* ».

2.2 La SST

La SST se décline autour d'un modèle composé de quatre phases destinées à appréhender la dualité du structurel : le modèle quadripartite de la structuration.

Ces quatre phases sont les suivantes :

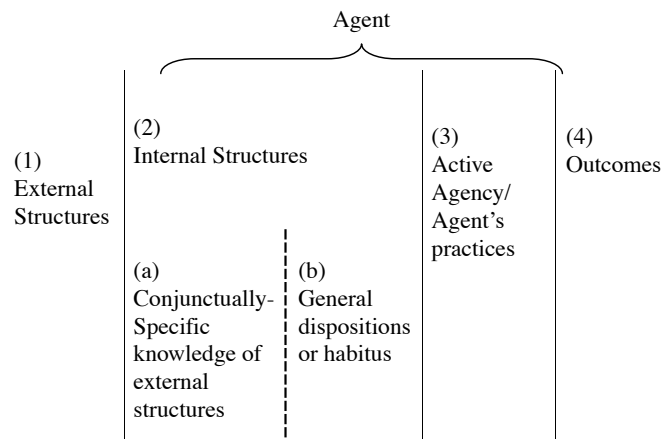


Figure 1 : les 4 phases de la STT
Source : Stones (2005 p.85)

Phase 1 : les structures externes

Phase 2 : les structures internes

Phase 3 : l'agent actif

Phase 4 : les résultats

Elles sont à considérer de manière dynamique. Pour Stones (2005), le processus de structuration débute lorsqu'un agent s'engage dans une action déterminée et s'appuie pour ce faire, consciemment ou non, sur ses connaissances : des schémas interprétatifs, des capacités de pouvoir, et des attentes normatives qui prévalent à l'intérieur de son contexte d'actionⁱⁱⁱ. La phase 1(2.2.1) correspond à la situation de départ et la phase 4 (2.2.4) au résultat du cycle de structuration. Cette dernière phase matérialise l'impact de l'action de l'agent sur les structures internes et externes. Les structures internes sont le médium auquel l'agent se réfère lorsqu'il agit (2.2.2). La phase 3 (agent actif) constitue l'étape dynamique du processus de structuration (2.2.3). Le résultat peut correspondre soit à la reproduction des structures, soit à leur

changement. Ce nouvel état sera donc constitutif de la phase 1 de la prochaine boucle de structuration.

2.2.1 Les structures externes

Les structures externes forment les conditions de l'action. Elles ont une existence indépendante de celle de l'agent qui est au cœur de l'étude. Elles sont à la fois contraignantes et habilitantes pour qui cherche à atteindre un objectif spécifique. Leur étendue correspond à l'horizon d'action tel qu'il est perçu par l'agent étudié. Ces structures englobent tant les structures réellement indépendantes de l'agent que celles dont l'influence, la force et l'intensité perçues sont telles qu'elles figent l'initiative de l'agent, sa capacité de résistance et sa volonté d'opposition. Les structures externes se trouvent encadrées au sein d'un réseau à l'intérieur duquel les différents acteurs présents disposent de « *position-practices*^{iv} ». Ce concept que Stones emprunte à Cohen (1989) correspond à une position sociale qui prévaut dans le réseau social et à laquelle sont associées une identité et une pratique. Ainsi, pour Stones l'ensemble des acteurs présents au sein du réseau « informent » l'agent au cœur de la recherche quand bien même ils ne sont pas directement impliqués dans le cours de l'interaction.

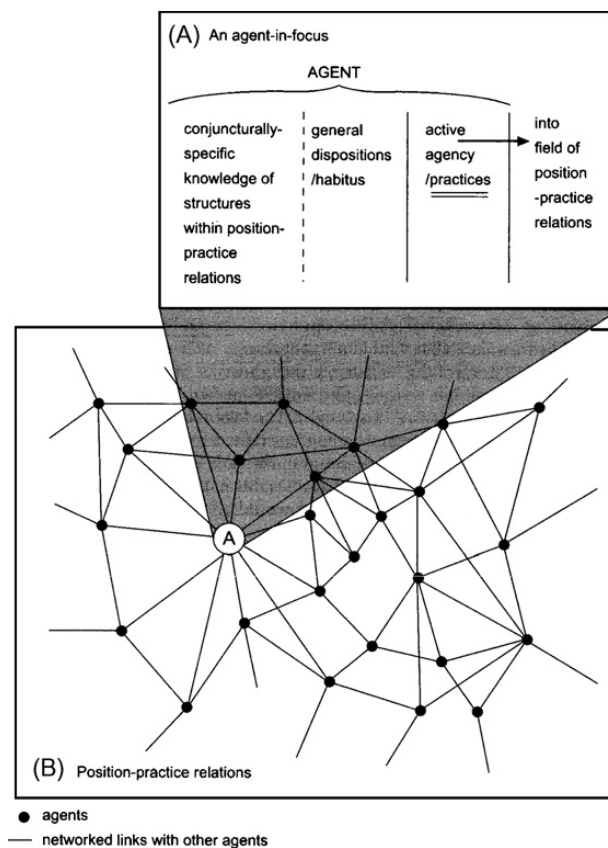


Figure 2 : SST et position-practices
Source : Stones (2005 p.94)

2.2.2 Structures internes

Pour Stones, le chercheur doit analyser ce que l'individu sait, et comment il le sait. L'idée étant, *in fine*, de comprendre sur quelles bases l'agent interprète les structures externes auxquelles il est confronté. Stones, divise analytiquement les structures internes en deux sous-catégories :

- Les dispositions générales de l'agent,
- Les connaissances conjoncturelles spécifiques.

a. Les dispositions générales de l'agent

Les dispositions générales forment un « cadre » intériorisé par l'agent. Celles-ci sont composées d'éléments tels que des schémas culturels, des attitudes, des ambitions, des connaissances assimilées par l'agent, et le savoir-faire permettant à l'agent d'adapter cette connaissance générale à un ensemble de pratiques situées dans le temps et dans l'espace. Ces disposition peuvent être assimilées aux concepts de « Doxa » et d'« Habitus » tels qu'entendus par Bourdieu (1979). L'agent interprète avant tout les structures externes à la lumière de ses dispositions générales.

b. Les connaissances conjoncturelles spécifiques

Celles-ci ont trait à la connaissance dont dispose l'agent du contexte spécifique dans lequel l'action se déroule. L'analyse de cette connaissance conjoncturelle spécifique peut être conduite selon les trois dimensions du structurel^v (Giddens, 1987). Pour Stones, tout agent qui entreprend d'agir s'appuie sur sa connaissance des schèmes interprétatifs, des capacités de pouvoir, et des attentes normatives d'un agent à l'intérieur d'un contexte. Cette connaissance inclut sa capacité à réaliser des projections sur l'appréhension et l'utilisation de ces mêmes dimensions par d'autres acteurs clés qui interviennent dans les structures externes. Pour procéder à de telles projections l'acteur s'appuie d'une part sur ses dispositions générales et d'autre part sur des traces mnésiques relatives à des expériences passées similaires ou proches. En abordant la connaissance d'un agent au sein d'un contexte, Stones cherche à appréhender la relation qui existe entre structures internes et structures externes.

2.2.3 L'agent actif

La troisième phase, celle de l'agent actif, révèle la manière dont il s'appuie sur ses structures internes dans le cadre de la situation spécifique rencontrée. Cette troisième phase qui se veut dynamique met en lumière la manière dont les structures internes conjoncturellement spécifiques se transforment en un pivot entre des structures externes et des dispositions intégrées de manière plus routinière. Cette articulation intervient soit au cours d'un processus dans lequel l'agent décide consciemment de la manière dont il va agir, soit au cours d'un processus plus machinal.

2.2.4 Les résultats

Les résultats de ce processus sont le fruit des actions conduites par l'agent « actif ». Il peut ainsi voir ses plans exaucés ou contrariés et les conséquences qui s'ensuivront peuvent être prévues ou non. Par conséquent, les deux types de structures, tant externes, qu'internes, peuvent être conservées ou modifiées. Ces structures seront alors les fondements d'une action ultérieure. Ainsi le chercheur devra-t-il analyser les effets de l'action sur les structures. Le chercheur devra également évaluer si les résultats de l'action s'accompagnent de conséquences attendues ou non.

3 Choix du cas et méthodologie

3.1 Choix du cas

Ainsi que l'exige la SST nos travaux portent sur un objet de recherche circonscrit de façon à nous permettre d'obtenir suffisamment de données empiriques pour une mise en œuvre optimale de la grille d'analyse. Nous avons donc centré notre recherche sur le projet RevRec de l'IASB, relatif à la reconnaissance du chiffre d'affaires. Ce choix s'explique par la durée du projet, inscrit à l'agenda de l'IASB depuis plus de 10 ans, par son caractère généraliste - tous les secteurs d'activité étant concernés- et par les controverses qu'il suscite. Toutefois, la réalisation d'une étude approfondie ne saurait englober l'intégralité du projet. Dès lors, notre intérêt s'est porté sur un secteur d'activité spécifique, les Telcos, pour lequel le projet s'apprête à mettre un terme à une pratique comptable d'institutionnalisée (Burns et Scapens, 2000) en matière de reconnaissance du chiffre d'affaires.

3.2 Méthodologie

Stones (2005) ne prescrit ni ne rejette l'utilisation d'une méthode particulière de collecte de données. Il invite le chercheur à conduire son travail à la manière d'un enquêteur. Jack et Kholeif (2007) rappellent qu'en mobilisant la SST, la triangulation des données est recommandée à l'instar de tout travail sociologique. Yin (1994) suggère l'association de plusieurs sources afin que le chercheur puisse appréhender une plus vaste étendue de problèmes. Ainsi nos travaux combinent-ils différentes sources de données.

3.2.1 Les données empiriques

Nos données empiriques proviennent principalement des 2 sources suivantes :

a) Les lettres de commentaires

Nous avons analysé et codé les réponses des Telcos aux différents appels à commentaires qui sont intervenus au cours du projet. Il s'agit plus particulièrement :

- Du *Discussion Paper* de juin 2009. Nos travaux ont porté sur les 9 lettres de commentaires des Telcos.
- Du premier exposé sondage de octobre 2010. Nous avons analysé les 10 lettres de Telcos.
- Du 2^{ème} exposé sondage de Mars 2012. Nous avons analysé les 10 lettres de commentaires des Telcos individuelles et leur lettre collective.

b) Les entretiens

Nous avons mené 15 entretiens semi-directifs, enregistrés et retranscrits, avec 11 personnes, dont voici le détail :

IASB	Code	Date	Temps
IASB, membre du Board	I2	juin-11	01:15
IASB, 2 membres du staff	I1	oct-13	01:25
IASB, membre du Board	I2	oct-13	00:42
Auditeurs			
Associé audit Télécom 1	A3	juin-11	01:15
Associé Direction Technique	A1	avr-12	00:35
Associé audit Télécom 3	A7	avr-12	01:16
Associé audit Télécom 2	A2	mai-12	00:37
Associé audit Télécom 1	A3	mai-12	00:27
Senior Manager audit Télécom + fonctions techniques	A4	mai-12	01:30
Associé audit Télécom 2	A2	mars-12	00:57
Senior Manager fonctions techniques globales 1	A5	oct-13	01:32
Senior Manager fonctions techniques globales 2	A6	oct-13	00:35
Opérateurs télécoms			
Directeur normes groupe opérateur 1	T1	mai-12	01:58
Directeur normes groupe opérateur 1	T1	mai-12	01:40
Directeur normes groupe opérateur 1	T1	juin-13	02:20
		Total	18:07

3.2.2 L'exploitation des données

Compte tenu du volume important de données empiriques, nous avons utilisé le logiciel N'Vivo pour les exploiter et avons procédé à un codage de premier niveau à l'aide de N'Vivo. Notre codage de premier niveau (Miles et al., 2007) est un codage « descriptif » qui nous a permis de construire une taxonomie des principaux thèmes qui sont apparus dans nos différentes sources. Nous avons réalisé ce travail sur la base des lettres de commentaires et des différents entretiens. Voici quelques exemples de thèmes issus de l'analyse des lettres de commentaires : coûts et rapport coûts bénéfiques, détérioration de la communication financière, maintien du cash cap, systèmes d'informations et autres difficultés de mise en œuvre, accroissement du recours au jugement du management...

Nous avons procédé dans un second temps à un codage manuel de 2^{ème} niveau destiné à croiser notre cadre théorique avec nos données empiriques « décontextualisées ». Pour ce faire, nous avons suivi les 4 phases de la SST et avons rapproché les différentes catégories

empiriques de la structure issue du modèle de Stones. Afin de renforcer l'objectivité de notre catégorisation nous avons procédé à un double codage et avons confronté nos résultats.

4 Travaux empiriques

4.1 Structures externes

4.1.1 Les enjeux du projet RevRec pour les Telcos

Historiquement, la reconnaissance du CA au sein de l'industrie des télécoms a toujours suscité de vifs débats (Moreaux et Encaoua, 1987 ; SEC, 2011). Avec l'entrée en vigueur des IFRS en 2005 un consensus transnational largement partagé a vu le jour au sein d'un groupe de travail transnational, informel, réunissant les plus grands acteurs du secteur des télécommunications, l'*European Telecommunications Accounting Forum* (ETAF). Les travaux du groupe ont ainsi permis l'émergence d'une pratique comptable institutionnalisée, inspirée des US GAAP et déjà largement répandue au sein du secteur avant même la mise en œuvre des IFRS.

L'une des principales difficultés que soulève la reconnaissance du CA pour les Telcos a trait aux offres dites « packagée » (*bundle*). De telles formules commerciales consistent pour une entité à fournir un service ainsi que le bien nécessaire à sa délivrance. Jusqu'à présent, en France, ce type d'offre est prédominant dans l'industrie des télécommunications : l'opérateur propose un terminal subventionné avec en contrepartie une durée minimale d'engagement contractuellement définie. La problématique comptable en matière de reconnaissance du CA réside alors d'une part dans l'allocation du prix entre le terminal et les prestations de services, et d'autre part dans la comptabilisation des coûts d'obtention du contrat, autrement dit, la subvention accordée au client.

a) Pratique actuelle

A ce jour, chez les Telcos, la très grande majorité des revenus est comptabilisée concomitamment à la facturation effective selon la méthode dite du « *cash cap* » ou « *contingent revenue cap* »^{vi}. Cette pratique relève d'une interprétation sectorielle de l'actuelle norme IAS 18. Elle est à ce jour quasi-institutionnalisée au sein du secteur (A8) : «*Donc aujourd'hui, tous les opérateurs passent en charges leurs coûts d'acquisition, et quand vous demandez à un comptable pourquoi ça ne s'active pas, il vous répond : "parce tout le monde fait comme ça"*». Pour Burns et Scapens (2000) les routines comptables s'institutionnalisent

au fil de leurs répétitions jusqu'à ce qu'elles deviennent des pratiques « prises pour acquises » ne faisant plus l'objet de questionnement. Les auteurs ajoutent que plus ces pratiques sont acceptées, plus la résistance au changement est forte (Jack, 2005).

b) Pratique envisagée selon le projet de norme

Le projet RevRec introduit une modification substantielle dans la comptabilisation des contrats multiéléments, ici les *bundles*. Il prévoit en effet une allocation du revenu entre le terminal et les prestations de services fondée sur le prix relatif de chaque élément livré de façon isolée (*standalone selling price*). Ces deux éléments représentent les « obligations de performance » de l'entité vendeuse à l'égard du client. Le chiffre d'affaires ainsi déterminé sera reconnu lors du transfert du contrôle de chaque élément stipulé dans le contrat (terminal et prestation de service). L'exemple présenté en annexe A permet de mieux comprendre quels seront les effets de la nouvelle norme envisagée par l'IASB sur la comptabilisation du CA chez les Telcos.

4.1.2 Le projet de norme et son historique

Le projet de RevRec trouve son origine dans les travaux du G4+1 menés durant la décennie 1990. Ce groupe rassemblait les organismes de normalisation australien, néo-zélandais, canadien, américain, britannique et l'IASC en tant que simple observateur.

La création de l'IASB en 2001 marque la fin du G4 +1. Dans son dernier communiqué de presse du 10 janvier 2001, le G4+1 présente ses projets en cours qui mériteraient d'être menés à terme par l'IASB, parmi lesquels figure « *revenue recognition* ». En janvier 2002, le FASB l'inscrit à son agenda, il sera suivi par l'IASB en juin 2002. Dès septembre 2002, les deux *Boards* décident de travailler conjointement sur ce projet. Le processus de production de la future norme a été particulièrement long et s'articule autour de 5 étapes (Fig.2).

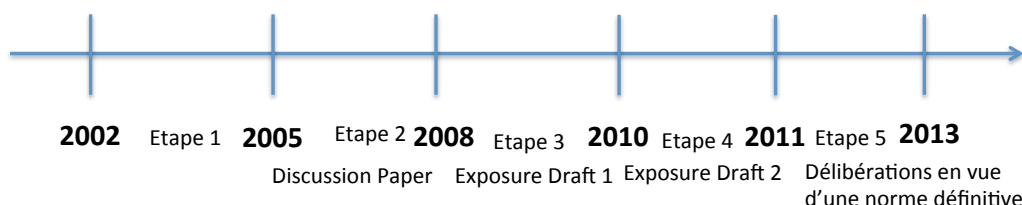


Figure 3 : chronologie du projet Revenue Recognition

Le détail de ces étapes est présenté en annexe B. On retiendra que ce projet a fait l'objet d'un nombre considérable de lettres de commentaires (987 pour le 1^{er} Exposure Draft (ED1) et 357 pour le 2^{ème}) en comparaison avec celui des autres projets de l'IASB. Le 2nd Exposure Draft (ED2) apporte des modifications significatives au projet sans toutefois répondre aux attentes des opérateurs de télécommunications.

4.1.3 Les acteurs

La SST distingue les acteurs « *in focus* » des acteurs « *in context* ». Les Telcos constituent les acteurs « *in focus* » de notre étude, autrement dit, nous aborderons notre objet de recherche par le prisme de ce groupe d'acteurs. Les acteurs « *in context* » sont les acteurs qui évoluent au sein des structures externes. Il s'agit plus précisément des acteurs qui composent le réseau de « *position-practices* » évoqué précédemment. Différents acteurs, ou famille d'acteurs pourraient être évoqués. Nous avons choisi de nous limiter au normalisateur et aux auditeurs^{vii} sur lesquels nous focaliseront plus spécifiquement nos travaux empiriques. Ce faisant, nous essayerons d'appréhender leur rôle et leur perception de la démarche initiée par les Telcos. Au-delà du normalisateur, qui est en charge de l'établissement des normes et dont la présence au sein de l'étude est, de fait, incontournable, le choix des auditeurs se justifie au regard de la littérature sur la participation au *due process*. Différents travaux révèlent en effet que la profession comptable est la plus impliquée après les préparateurs de comptes (Tandy et Wilburn, 1996 ; Giner et Arce, 2012 ; Jorissen et al., 2012 ; Le Manh, 2012) . En outre, à l'exception de Puro (1984), les chercheurs se sont peu intéressés à la position des auditeurs par rapport à celles de leur clients dans le *due process*.

4.2 Structures internes

L'analyse des entretiens menés et des lettres de commentaires envoyées à l'IASB lors des premières phases du projet RevRec (Discussion Paper et ED1 et ED2) a permis d'extrapoler les anticipations que réalisent les Telcos préalablement à leurs actions.

4.2.1 Les dispositions générales de l'agent

Les dispositions générales correspondent à ce qui est pris pour acquis par l'agent « *in focus* » dans l'interprétation de toute situation et conditionnent ainsi ses actions. Notre étude suggère que les Telcos ont une perception préétablie du fonctionnement de l'IASB et de ses valeurs,

qui permet de mieux comprendre la stratégie mise en œuvre dans le cadre du projet RevRec. Afin de structurer notre analyse nous avons choisi de développer 2 axes identifiés par Daridan et Luneau (2012, p. 36) parmi les principaux leviers dont dispose un lobbyiste pour faire valoir son point de vue. Il s'agit de la nécessité (a) d' « *élaborer des messages* » autrement dit de développer une argumentation et (b) de « *nouer des alliances pour faire progresser ses positions* ». Ces deux axes ont par ailleurs déjà été mis en exergue dans la littérature sur le *due process* qui suggère qu'une participation efficiente implique la constitution d'alliances stratégiques entre acteurs (Kwok et Sharp, 2005 ; McLeay et al., 2000) ou l'utilisation d'une argumentation supposée pertinente pour le normalisateur (Tutticci et al.1994 ; Stenka, 2013).

a. L'argumentation

Il ressort de notre codage N'Vivo que les Telcos fondent leur argumentation sur trois caractéristiques des états financiers les plus susceptibles, à leurs yeux, d'influencer les décisions normatives de l'IASB: la pertinence pour les utilisateurs, la comparabilité et le rapport coûts/bénéfices attendus.

1. La pertinence pour les utilisateurs

Les états financiers doivent en premier lieu être pertinents pour les utilisateurs. Cet argument est fréquemment utilisé dans les lettres de commentaires adressées à l'IASB. British Telecom, dans sa réponse au DP, écrit: "*We agree with the objective of establishing a single principle for revenue recognition. However we do not agree that the Board's proposal will provide more decision useful information for users of financial statements*"

Les Telcos semblent avoir intégré l'un des éléments essentiels de ce que sont, ou devraient être les états financiers aux yeux de l'IASB. Ce dernier expose en effet dans son cadre conceptuel (*conceptual framework*) que l'objectif principal des états financiers est de fournir des informations utiles à la prise de décisions des fournisseurs de capitaux (IASB, 2010, § OB2). Le rôle du cadre conceptuel est d'abord d'aider le normalisateurs à produire des normes. Les Telcos utilisent ce postulat de l'IASB pour justifier leur position sur RevRec : la norme actuelle permet de satisfaire les investisseurs tandis que la nouvelle norme envisagée par l'IASB ne remplirait pas cet objectif essentiel. Persuadés de la force de cet argument, certains Telcos mènent leur propre enquête auprès d'analystes financiers et en fournissent les résultats à l'IASB comme preuve du bienfondé de leur opposition au projet de norme (cf. 4.3.1). Le directeur de normes (T1) confirme que cette enquête a été réalisée car la pertinence

est le cheval de bataille de l'IASB (T1): «[...] parce que lorsqu'on a défini notre stratégie, on s'est dit : « il y a un moment donné où on va nous renvoyer l'argument des utilisateurs ».

2. La comparabilité des états financiers

Après la pertinence des états financiers, c'est le critère de leur comparabilité qui est mis en avant par les Telcos. Un grand nombre de lettres de commentaires adressées par les Telcos expriment des craintes quant à la perte de comparabilité des états financiers. La comparabilité fait bien partie des caractéristiques qualitatives des états financiers mentionnées par l'IASB dans son cadre conceptuel (IASB, 2010, § QC 19). En Europe, de surcroît, l'adoption du référentiel IFRS avait pour objectif d'améliorer le fonctionnement du marché européen des capitaux en instaurant un référentiel comptable commun. Invoquer le manque de comparabilité c'est donc questionner l'utilité du référentiel IFRS.

3. Le rapport coûts/bénéfices attendus

Enfin, les Telcos intègrent à leur raisonnement la notion de bénéfices attendus par rapport aux coûts engagés. Dans son cadre conceptuel, l'IASB admet prendre en compte les contraintes de coûts relatifs à la publication d'informations financières dans son processus de décision (IASB, 2010, § QC 35). La publication d'une information, pertinente pour certains utilisateurs mais qui engendrerait des coûts excessifs pour les préparateurs et/ou pour les utilisateurs ne devrait pas être imposée par le normalisateur. Le guide du *due process* précise ainsi que ce critère est à prendre en compte lors de l'inscription à l'agenda de l'IASB de tout nouveau projet^{viii}.

Au-delà des dispositions relatives à la nature des états financiers, les Telcos ont une perception préétablie quant aux alliances qu'ils devront sceller pour infléchir les positions de l'IASB.

b. Les alliances

Nous avons identifié trois catégories d'acteurs avec lesquelles les Telcos ont jugé utile de nouer des alliances de façon à « renforcer leur influence et parler d'une même voix aux décideurs » (Daridan et Luneau, 2012, p. 36). Il s'agit avant tout de l'industrie elle-même, des cabinets d'audit et du staff de l'IASB.

1. L'alliance au sein de l'industrie

Les Telcos ont compris qu'ils devaient s'unir et parler d'une seule voix, comme en témoigne l'action de regroupement et d'enrôlement discutée ultérieurement (cf.4.3.2). Le guide du *due process* de l'IASB mentionne à ce sujet l'intérêt pour les membres du *Board* de savoir si les points de vue exprimés sont partagés par l'ensemble des acteurs d'une même industrie ou s'il existe des points de vue divergents (IFRS Fondation 2013, § 3.66), ce que confirme le membre du *Board* (I2) : « *On a besoin de comprendre la problématique des entreprises.[...]Et c'est beaucoup plus intéressant de le faire quand elles viennent en groupe après avoir elles-mêmes muri en interne et confrontés leurs points de vue, et qu'elles ont un consensus [...] Donc, rencontrer la délégation qui s'est organisée et qui vient nous dire « voilà le point de vue commun de notre industrie », c'est très intéressant* ».

2. L'alliance avec les cabinets d'audit

Les Telcos ont par ailleurs rapidement tenté d'enrôler les *Big Four* dans leur stratégie de lobbying, considérant qu'ils avaient un rôle influent auprès de l'IASB. L'idée d'une domination de l'organisme de normalisation comptable par les grands cabinets d'audit est profondément ancrée dans l'imaginaire collectif de la communauté comptable et financière, particulièrement en France (Chiapello et Medjad, 2007 ; Colasse, 2004). Plusieurs chercheurs se sont penchés sur l'influence des *Big Four* auprès du FASB ou de l'IASB. S'il s'avère difficile d'identifier une corrélation entre les positions émises par les *Big Four* lors du *due process* et les décisions de l'IASB (Le Manh, 2012), une proportion significative des membres des instances de la normalisation comptables a eu une expérience professionnelle au sein d'un grand cabinet d'audit comme le révèle l'étude de (Chantiri et Kahloul, 2012).

L'intérêt d'impliquer les *Big Four* du fait de leur influence supposée sur les décisions du *Board* semble en effet être acquise par les Telcos (T1) : « *À ce moment-là, ça leur permet d'apporter une deuxième parole, effectivement en tant que certificateurs ils ont quand même quelque chose à dire. C'est leur métier. Donc ils ont une légitimité.* »

3. L'alliance avec le staff de l'IASB

Enfin, les Telcos perçoivent la nécessité de pouvoir discuter directement avec le staff de l'IASB, considéré comme déterminant dans le processus de prise de décisions de l'IASB, (T1) : « *Ensuite comme dans toutes ces organisations, le travail de base est fait par le staff. Donc le staff est déterminant pour savoir si des sujets ou des propositions seront apportés sur la table du Board* ». Dans son analyse du *due process* de la norme IFRS et PME, (Ram, 2013)

a ainsi mis en évidence le rôle déterminant du staff de l'IASB dans ce projet. Elle rappelle que plusieurs chercheurs ont déjà révélé l'influence décisive du staff dans le processus de décision des organisations publiques. Plusieurs Telcos évoquent les rencontres de l'industrie avec le staff de l'IASB dans leurs lettres de commentaires (Vodafone, France Télécom/Orange, Telecom Italia, Telefonica, Verizon, Deutsche Telekom, British Telecom).

4.2.2 Les connaissances conjoncturelles spécifiques

Notre analyse met en évidence la mobilisation par les Telcos de connaissances spécifiques au contexte du projet RevRec qui s'articulent autour de deux éléments : la nature du projet et la nécessité de proposer des solutions de remplacement à l'IASB.

a. Un projet conjoint, long et controversé

Dès le début du processus, il est clair que les propositions des *Boards* ne font pas l'unanimité et qu'on s'oriente vers un processus long, ce que confirmera par la suite la publication d'un second exposé sondage, fait relativement rare dans l'histoire de l'IASB, comme souligné par l'un des auditeurs interrogés (A3) « *Après, ce sont des échanges. [...] C'est quand même assez rare qu'il y ait 2 documents, 2 ED qui sortent. C'est le signe qu'il y a une vraie réflexion de IASB sur la difficulté que représente l'exercice qu'on leur a demandé [...]* ».

Les Telcos ont incorporé ces particularités du projet RevRec, qui leur permettaient d'espérer pouvoir se faire entendre de l'IASB, espoir conforté par les réussites de certains secteurs d'activité qui ont, semble-t-il, obtenu gain de cause. Dans sa lettre de réponse à l'ED2, Orange rappelle ainsi au *Board* qu'il a accepté de prendre en considération les demandes d'autres industries: « *Such discussions are still ongoing and we are hopeful that a constructive dialog can now take place that will convince the Boards of the need to achieve a reasonable outcome for our industry and users as the Boards did for other industries (software, pharmaceutical, construction etc.)* ».

b. Proposer des solutions à l'IASB

Selon l'IFRS Foundation, le *due process* doit permettre à l'IASB de mieux appréhender les différentes alternatives comptables et leurs impacts sur les différentes parties intéressées (IFRS Foundation, 2013, § 1.2). Critiquer les solutions comptables proposées par l'IASB sans leur apporter d'alternatives limiterait donc les chances d'être entendu, comme le souligne le directeur des normes (T1) : « *parce que ce qui est surprenant, c'est que quand vous avez un problème, c'est à l'industrie de trouver la solution, ce n'est pas eux, c'est à vous d'amener*

des idées, donc on était venu avec une série d'idées ». La lettre de réponse à l'ED1 de France Télécom Orange fait ainsi état de plusieurs propositions pour l'IASB destinées à rendre le projet de norme acceptable pour les Telcos.

4.3 L'agent actif

La troisième phase du modèle de Stones nous conduit à analyser, d'un point de vue dynamique, l'acteur agissant, sur le fondement de la confrontation des structures externes à ses dispositions internes.

4.3.1 L'argumentation

Selon Daridan et Luneau (2012, p. 37) « *Le travail argumentaire est essentiel dans toute action de lobbying* ». Nous allons donc voir à présent comment les Telcos ont opérationnalisé les différents arguments que nous avons identifiés dans les structures internes.

a. La pertinence pour les utilisateurs

Les Telcos ne se contentent pas d'invoquer la désapprobation des analystes, ils la documentent et la formalisent par le biais d'un sondage diffusé à 34 analystes dont 22 ont répondu. Ce sondage révèle qu'aucun des analystes interrogés n'est en faveur du nouveau texte et que 90% d'entre eux désapprouvent les changements qu'il introduit. Ainsi, en formalisant le rejet du projet de norme par les analystes financiers, les Telcos avancent un argument qu'ils espèrent particulièrement difficile à réfuter pour le normalisateur.

Pour donner plus de poids à leur argument sur la perte de pertinence probable des états financiers pour les analystes financiers, les Telcos introduisent une autre source de préoccupation à laquelle se heurtent de plus en plus fréquemment les régulateurs et les auditeurs. Il s'agit de la multiplication des « *non gaap measures*^{ix} ». En effet, l'insatisfaction des utilisateurs face au nouveau texte pourrait, *in fine*, se traduire par la production d'indicateurs non normés destinés à pallier la perte d'information. En outre, cette remise en cause de la valeur informationnelle des états financiers risque d'engendrer des « dommages collatéraux » pour d'autres professions influentes, dont les auditeurs et les régulateurs (A3) : « *Et ce qu'on craint [...] c'est en fait la prolifération de mesures « non-gaap ». C'est-à-dire extracomptables, qui ne sont pas normalisées, et donc ils disent : « nous notre business model*

c'est ça, et on pense que les vrais chiffres c'est ça » [...]. Et là c'est la mort des comptes. [...]. Et de plus en plus les régulateurs européens ont dans le collimateur ce type de mesures [...]. C'est un argument fort pour que l'IASB bouge. »

b. La comparabilité

La comparabilité des états financiers étant l'une des principales raisons d'être des IFRS, les Telcos dans leur démarche mettent en avant que la pratique actuelle est hautement comparable au sein de l'industrie (lettre ED2 Etaf, p.4) : « *Currently we believe that reported revenue is highly comparable between operators and, to date, has not been prone to significant error* ». Avec le projet, deux aspects menacent plus particulièrement la comparabilité sectorielle. Le premier a trait à l'existence de différents circuits de distribution. Dans leur lettre commune les Telcos développent un exemple destiné à présenter l'impact en termes de comparabilité selon que l'opérateur commercialise lui-même ses terminaux ou qu'il passe par un distributeur. Cet argument est repris par de nombreux Telcos dans leur lettre individuelle.

Le second point concerne la mise en place d'outils de modélisation nécessaires à la détermination du « *standalone selling price* ». Cette démarche fondée sur des estimations du management risquera d'introduire des divergences entre les opérateurs.

c. Le rapport coûts/bénéfices attendus

Dans leurs lettres de commentaires adressées à l'IASB aux différents stades du *due process*, les acteurs Telcos mettent en avant les coûts excessifs engendrés par le projet de norme, dus à une mutation considérable de leurs systèmes d'information. Dans sa réponse à l'ED 1, Orange interpelle l'IASB sur la non prise en compte de la question des coûts engendrés pour l'industrie des Telcos, pourtant déjà soulevée après la publication du DP: « *No satisfactory answer has been included yet in the ED in that respect and we would like to point first that costs to preparers are ultimately costs to the shareholders, and second that we have provided evidence that there are also other significant costs to users* ». En insistant sur les coûts pour les utilisateurs des états financiers, cet acteur souhaite infléchir l'IASB qui place ces derniers au centre de ses préoccupations.

4.3.2 Les alliances

Pour porter leur message, les Telcos ont scellé différentes alliances avec les acteurs qu'ils ont jugés influents dans le processus, conformément à ce que nous avons exposé précédemment. Nous allons voir à présent plus en détail les démarches entreprises pour y parvenir.

a. L'alliance au sein de l'industrie

La réponse commune des Telcos à ED2 est l'aboutissement d'un processus de maturation, long et exigeant. Les échanges nécessaires pour y parvenir se sont faits au sein de l'ETAF. Dès la sortie du DP, les Telcos ont confronté leurs vues au sein du forum. Toutefois, la rédaction de la lettre commune est intervenue lors du 2^{ème} exposé sondage soit 3 années plus tard. Deux raisons, selon T1, expliquent ce délai. La première relève d'un choix « tactique » des Telcos. Elle avait pour ambition de démontrer à l'IASB que le texte pose des difficultés similaires à l'ensemble du secteur (T1): « [...] *le but n'était pas d'avoir nécessairement une lettre commune mais de montrer que [...] chacun avec son travail arrivait, avec sa façon de voir, sa culture etc, en gros, soulevait, in fine, les mêmes problèmes, mais chacun par sa route.* » La seconde, plus pratique, s'explique par la nécessité pour chaque acteur, de suivre un processus jalonné de différents points de passage obligés de sorte que le consensus au sein du secteur puisse émerger (T1):« *Pour que vous arriviez à faire des lettres communes il faut un travail colossal, donc c'est plus simple que les gens aient d'abord exprimé leurs propres idées, et [...] vous pouvez à ce moment-là commencer à mettre en évidence les points similaires, les divergences [...] Mais vous ne pouvez pas le faire en première instance, c'est très difficile*».

En plus de ce travail réalisé par les membres « historiques » de l'ETAF, l'un des aspects majeurs de la démarche a consisté à enrôler d'autres Telcos et notamment les américains. Cette démarche « d'intéressement »^x fut d'autant plus complexe à mener que les enjeux du projet dépendent du contexte « national ». En effet, les Telcos américains avaient directement proposé au FASB une solution alternative dénommée la « *residual approach* », qui était toutefois incompatible avec le modèle économique des européens (T1) :« *Donc, une grande partie du travail a été d'amener les Américains à comprendre qu'il ne pouvait pas y avoir une solution qui marche pour les Etats-Unis et qui ne marche pas pour les Européens* ». In fine, grâce à cette action initiée par les opérateurs européens (T1) : « [...] *le FASB a écouté les doléances des opérateurs américains, c'est-à-dire que quelque part des deux côtés de l'atlantique les normalisateurs ont eu des échos similaires de la même industrie.* »

b. L'alliance avec les cabinets d'audit

Le *due process* nécessite de nouer par ailleurs des contacts avec des acteurs influents hors de l'industrie dont les auditeurs. Toutes ces démarches sont menées concomitamment et s'influencent les unes les autres. Certains auditeurs considèrent qu'il est de leur responsabilité de favoriser la participation au *due process* (A3): « *On a un rôle à jouer vis-à-vis de nos clients, on doit les aider à se structurer et à leur faire prendre conscience, finalement, de leur implication dans le processus d'élaboration des normes au départ.* »

L'implication de l'auditeur dans les démarches auprès du normalisateur peut ainsi, selon notre analyse, présenter différents intérêts. Grâce à sa proximité avec le normalisateur, l'auditeur peut (1) faciliter les échanges et les mises en relation, il peut (2) participer à la coordination et à l'organisation du secteur et enfin (3) il peut apporter sa vision de futur contrôleur des comptes.

1. L'accès à l'IASB et la facilitation du dialogue

Les auditeurs jouent d'abord un rôle important bien qu'informel de mise en relation avec l'IASB (A4): « *On a quand même une proximité avec le normalisateur. Parfois on a pu être l'instrument de rencontre. Instrument de rencontre parce que on avait accès à plusieurs acteurs d'un secteur d'activité, et que ça avait des facilités pratiques de nous confier l'organisation d'une rencontre.* » L'auditeur peut également participer aux échanges qui interviennent entre l'IASB et les entreprises afin de clarifier la difficulté technique rencontrée par le client (I1) : « *And certainly the other day actually we had a call with a company that we have regular contact with, and their auditor he was there [...], so not necessarily the signing partner on that particular preparer, but someone at the firm who tries to help understand the issue that they are facing* ».

2. L'organisation et la coordination du secteur

L'auditeur, grâce à son implantation mondiale et à son portefeuille international de clients, peut faciliter les mises en relation des Telcos entre eux, voire participer à la mise en place de groupes sectoriels tels que l'ETAF. Les cabinets d'audit favorisent ainsi les échanges et la construction d'une vision partagée au sein du secteur, ce que confirme l'un des membres des équipes techniques globales d'un *Big Four* (A5) : « *In the telco's base, Partner 1 was key, Partner 1 and Partner 2 [ndla: des associés signataires], in ensuring that we could engage*

with the telecom companies. And get them together to talk about what they preferred as a sector. So, that they spoke with one voice to the Board ».

Précisément, ces équipes techniques londoniennes se situent à l'interface des équipes d'audit terrain et de l'IASB et son staff avec qui elles entretiennent des relations de travail régulières. Elles bénéficient en outre d'un réel savoir-faire en matière de normalisation et de dialogue avec l'IASB. Ce faisant, elles peuvent apporter leur vision sur l'approche adoptée par le secteur, mais également lui préciser le champ des possibles et les différentes alternatives afin que le secteur puisse soumettre des propositions viables à l'IASB.

Enfin, ces équipes techniques londoniennes peuvent suivre, au fil de l'eau, la cohérence entre les points de consensus atteints au cours des réunions réunissant les Telcos, les auditeurs et l'IASB et le texte définitif (A5) : *« So I think, personally, that the London desk's role was [...] also to then work with the staff, to help make sure that whatever they talked about during those, whatever they thought might work, that we could then work with the staff on the drafting and help them understand the challenges. So reinforce that, but in a supportive way for the staff. »* Enfin sur le fond, l'auditeur peut apporter sa vision sur le caractère auditable du projet de texte.

3. Les auditeurs, garants de la légitimité de la requête des Telcos

Hormis les Telcos eux-mêmes, l'auditeur est l'acteur le mieux à même d'apprécier les conséquences opérationnelles du texte en termes d'audit. L'auditabilité des états financiers est en effet un élément essentiel pour l'IASB (I2) : *« [...] on fait très attention, lors de la consultation, à bien voir les réponses des firmes d'audit [...] qu'elles nous disent : « oui on est d'accord, on pense qu'on pourra vérifier ». Si les firmes d'audit nous disaient : « votre truc c'est conceptuellement brillant, mais ça n'est absolument pas vérifiable, absolument pas auditable », je pense qu'on repenserait notre approche. »*

Ainsi, concernant les incidences du projet RevRec sur leurs travaux, les auditeurs ont été particulièrement attentifs aux impacts de la nouvelle norme et ont partagé leur anticipations à cet égard avec l'IASB (A3) : *« Notre sujet, il est d'attirer l'attention de l'IASB sur le défi que peut représenter ce texte pour les opérateurs, et donc par voie de conséquence pour les auditeurs [...] Donc on a une question sur la capacité des opérateurs à adapter leur système d'information et on a une question sur notre capacité à émettre une opinion sur ces évolutions »*. L'auditeur, via les contraintes que fait peser le projet de texte sur sa certification future, apporte ainsi un avis supplémentaire qui, idéalement, du point de vue des Telcos corrobore leur propre message.

c. L'alliance avec le staff de l'IASB

Enfin, la réussite du processus de lobbying est très largement tributaire des interactions avec le normalisateur et notamment son staff comme le souligne un membre du *Board* (I2) : « *Ah, c'est très utile de parler au staff et d'essayer d'influencer le staff, bien sûr. D'ailleurs ce qu'on attend du staff, c'est qu'il fasse avant nous, avant le Board, tout ce travail d'« outreach ».* [...] *De ce fait, il faut que les entreprises concernées effectivement s'organisent pour faire connaître leur point de vue au staff le plus tôt possible.* »

Conscients de ce rôle essentiel du staff dans le processus de production des normes, les Telcos ont multiplié les contacts directs avec ses membres (I1) : « *We made a list of all the meetings that we had with the Telcos industry, and it was a long list.* »

D'ailleurs, lorsque la relation est établie, le staff n'hésite pas à solliciter de manière informelle les interlocuteurs, tant auditeurs que praticiens qu'il a déjà rencontrés dans le passé. Il s'agit alors d'une opportunité pour les entreprises de proposer des solutions susceptibles de leur convenir (I1) : « [...] *If we come across problems or an issue, that they have a concern, we often ask: "what do you think is the best way to resolve this?"* »

4.4 Les résultats

De prime abord, les résultats de la stratégie mise en œuvre par les Telcos dans le cadre du projet RevRec apparaissent mitigés. Elle n'a pas permis, en effet, d'atteindre l'objectif initial, à savoir conserver la possibilité de comptabiliser le chiffre d'affaires selon la méthode du *cash cap*. Cependant, la participation des Telcos au *due process* s'est malgré tout révélée utile en initiant un processus d'acceptation de la future norme.

4.4.1 Des difficultés à convaincre l'IASB de la pertinence du cash cap

Nos entretiens suggèrent plusieurs explications aux difficultés rencontrées par les Telcos. L'absence de démonstration d'un ancrage conceptuel à la méthode du *cash cap* semble être un premier élément d'explication, comme le souligne l'un des auditeurs (A5) : « *So, to justify the accounting treatment in one sector, they needed to have demonstrated a strong conceptual reason why it was appropriate generally. I think that is where they struggled. [...] Perhaps they could have come up with a conceptual basis for it, but unfortunately they didn't use the*

model to explain why it was appropriate [...]They didn't use the language in which the Board are talking, they didn't use the model in their advantage. »

Le discours des Telcos a cependant évolué au fil du processus vers une argumentation plus conceptuelle (A5) : « *The second time, they talked to the board members it was a conference call with some Board members and they used a different approach, they started with, here is what your model says, and here is what we think could work for us, in that context, so they did start with more language using the language that the board use.*» Cependant au-delà de l'action de lobbying en tant que telle, la pratique du *cash cap*, du fait de sa très grande singularité, était réellement incompatible avec le modèle développé par le *Board* et c'est probablement là que réside la principale raison de l'abandon de la méthode.

Une deuxième raison tient peut-être à une trop grande focalisation des Telcos sur leur propre secteur d'activité. Le référentiel IFRS est en effet supposé pouvoir être appliqué à toute entité privée, sans prise en compte de spécificités sectorielles. Une argumentation exclusivement centrée sur les préoccupations d'une industrie a donc peu de chances de succès. Le membre du *Board* souligne l'impossibilité pour le *Board* d'accepter des exceptions sectorielles (I2) : « *La difficulté des Telcos à mon avis, c'est que c'est assez dur de les faire rentrer dans le modèle commun, et notre problématique a été : si on commence à élaborer un régime particulier pour les Telcos, il va falloir accepter d'en faire de même pour une autre industrie proche en termes de modèle économique, puis une autre, et de proche en proche on accepte le principe de normes sectorielles*». Selon l'un des auditeurs interrogés, dans le cadre de RevRec, certaines industries ont mieux su défendre leurs intérêts en montrant au *Board* que certains points du projet poseraient des problèmes aux préparateurs, quel que soit leur secteur d'activité (A5) : « *So it is software in the US that really has been concerned about this, I think that they have more effectively lobbied [...]they looked to the model and said : " Ok, fine, ok, but this bit here will be challenging in these circumstances, for any one who has these kind of circumstances, and here is some good examples..."* ». La constitution de groupes sectoriels transnationaux destinés à favoriser les échanges autour de sujets comptables est indéniablement une avancée majeure dans l'organisation des échanges avec le normalisateur et plus largement dans l'harmonisation de la communication financière transnationale. D'un point de vue général, le *staff member* (I1) reconnaît que le seul inconvénient d'une réponse sectorielle est le risque, pour le secteur, d'occulter les conséquences d'une solution comptable sur d'autres industries (I1) « *I am not sure there is much disadvantage to a sectorial response.*

Well may be the only disadvantage might be as if they have little thought about how their comments, because they usually have a view that they want us to do or something they may want us to do, so the only disadvantage I would see is if they haven't thought about how it would be applied outside their sector. But you don't see that as often ».

4.4.2 Vers une acceptation et une implémentation de la future norme RevRec

Si les Telcos n'ont pas réussi à convaincre le *Board* de la pertinence du modèle *cash cap*, leur participation au *due process* leur a sans doute permis de mieux accepter la norme finale et d'anticiper son implémentation. Ainsi, les discussions avec le staff et le *Board* durant le *due process* ont vraisemblablement permis aux Telcos de mieux comprendre leur position (I1): « *The conversations have changed over the years. I think perhaps initially many of them I think were upset, about what that might mean for their industry. I think, over the years through the discussions, not only we have learned about their positions, I think they have better understood our position as well [...], and I think they feel that they have been understood and heard [...]. So I think it was a very positive process [...]* ». Cette perception du membre du staff se retrouve dans les propos de (T1): « *Il fallait obtenir quelque chose : on n'a pas obtenu exactement la demande complète mais on a obtenu au moins quelque chose. Compte tenu du passage du temps (évolution des systèmes depuis les premiers projets du Discussion Paper) et d'une clarification de la méthode des portefeuilles [...] on devrait savoir faire. Donc quelque part on a obtenu le but de guerre, le 2^{ème}, voilà. C'est déjà pas mal !* »

Le point mentionné par T1 concerne l'approche portfolio qui permettra aux opérateurs de regrouper au sein de « portefeuilles » certains contrats disposant de caractéristiques suffisamment proches pour faire l'objet d'un traitement « collectif » et donc d'éviter un traitement des contrats individualisé. Cette situation semble donc satisfaire à ce stade les Telcos. L'envoi, post *due process*, de la 2^{ème} lettre commune à l'IASB en février 2013 illustre l'apaisement des relations entre les Telcos et le normalisateur et révèle une forme d'appropriation de l'approche portfolio. Dans cette lettre, envoyée en dehors de tout appel à commentaires, les Telcos demandent au *Board* de préciser les modalités opérationnelles de cette approche. En effet, ils craignent d'avoir à démontrer aux auditeurs et aux régulateurs que l'utilisation de l'approche par portefeuille n'induirait pas de différences significatives avec l'approche contrat par contrat. Cette dernière étape fut l'occasion pour l'IASB de collaborer directement avec les Telcos (I1): « *So, that is the issue we followed up with them quite*

recently, so we improved the wording for the portfolio notion [...] and shared it with them [...] That is part of the process as well, they give us some feedbacks, we try to improve and then we ask them if what we did is what they have in mind... »

La participation active des Telcos au processus de normalisation a pour autre avantage d'avoir largement amorcé les travaux préparatoires à la mise en œuvre du texte. Alors même que la version définitive du texte n'est pas encore connue, les Telcos, au sein de l'ETAF, ont d'ores et déjà débuté les discussions sur l'application, telle qu'ils l'anticipent, du futur texte (T1) :

« Lundi [ndla : en juin 2013] on se retrouve, industriels européens, entre nous [...] parce que maintenant chacun est en train de mettre les mains dans le cambouis pour voir comment traiter ce futur texte pour chaque typologie de contrat ; donc on va voir comment chacun voit la mise en œuvre et où chacun en est [...] On va voir si nous avons des approches différentes, plus ou moins similaires, ce sera intéressant »

Ainsi, l'ETAF qui fut l'arène au sein de laquelle la réponse coordonnée au *due process* put émerger se transforme en espace d'échanges destiné à préparer la future mise en œuvre du texte. Cette participation du groupe au projet RevRec renforce ainsi l'approche collective et coordonnée du secteur des Telcos en termes de communication financière. Il s'agit manifestement d'un gage de qualité en la matière que sauront apprécier tant les utilisateurs que les auditeurs et les régulateurs. En outre, le fait d'avoir un groupe européen rassemblé semble également important du point de vue de l'application homogène ultérieure du texte. En effet, la force du groupe Telcos européen pourrait contribuer à équilibrer les discussions avec les groupes sectoriels déjà existants aux Etats-Unis (T1) : *« Pour moi le gros enjeu c'est qu'on ne sait pas ce que va révéler comme questions d'interprétation cette phase de première mise en œuvre.... On sait qu'il y a un désir du côté de l'IASB que les américains ne rentrent pas dans de l'application guidance complémentaire. Or le problème c'est que culturellement on n'est quand même pas du tout dans le même environnement. Donc la demande américaine d'être sécurisé etc. va s'exprimer auprès du FASB c'est sûr. »*

Ainsi les Telcos grâce au caractère structuré de leur secteur pourront se prévaloir d'une cohérence et d'une visibilité suffisamment forte pour dialoguer « d'égal à égal » avec le groupe sectoriel américain, ce qui en matière d'application homogène des normes est particulièrement déterminant (A5): *« Telcos might be one of the areas where we can see a group in the US and a group in Europe, and potentially talking to each other, may be, or at least there might be a comparable group outside the US. It may not be the same in other sectors, and so you may not get consistency within a sector, and you may have pressure to*

accept a treatment outside the US, simply because the industry in the US believes this is an appropriate interpretation...».

Conclusion

Depuis son émergence, le normalisateur comptable international, l'IASC devenu l'IASB en 2001, n'a eu cesse d'améliorer son *due process* formel afin de répondre à ceux de ces détracteurs qui remettent en cause la transparence du processus de production des normes comptables. Le *due process* de l'IASB a déjà fait l'objet de plusieurs recherches qui se sont, pour la plupart, concentrées sur l'analyse des lettres de commentaires reçues par le normalisateur pour évaluer l'influence des différents répondants. Dans cet article, nous proposons un éclairage sur le comportement d'un groupe sectoriel durant la phase qui précède l'envoi d'une lettre de commentaires et ce sous l'angle de la théorie de la structuration renforcée (STT) de Stones. Nos travaux démontrent le potentiel de ce cadre théorique novateur dans le champ disciplinaire de la comptabilité financière, et ce tout particulièrement pour l'analyse des phénomènes de résistance aux changements face à des pratiques comptables institutionnalisées. Pour mener cette recherche, nous avons choisi d'étudier le cas des Telcos et du projet RevRec de l'IASB.

En apportant un éclairage novateur sur l'élaboration de l'argumentation et la construction d'alliances entre acteurs clés, nous essayons de montrer concrètement quelles sont les modalités pratiques de participation au *due process* et contribuons ainsi à une thématique peu explorée jusqu'alors par la littérature.

Notre étude met en évidence plusieurs éléments clés du fonctionnement du *due process* de l'IASB. Il apparaît ainsi que la constitution de groupes sectoriels transnationaux, phénomène relativement récent en Europe, est un vecteur particulièrement efficace pour dialoguer avec l'IASB. A ce jour, la plupart des études sur le *due process* retiennent un découpage d'un niveau supérieur : par grandes familles d'acteurs telles que les auditeurs, les émetteurs, les utilisateurs ou encore les régulateurs ...En modifiant la granularité de ces études, nous parvenons à insuffler davantage de transversalité dans l'étude du *due process*.

Par ailleurs, la prise en compte de l'existence de groupes sectoriels est, selon nous, essentielle pour comprendre comment les IFRS sont mises en œuvre. En effet, le normalisateur qui se refuse à produire des normes sectorielles laisse ainsi le soin aux préparateurs d'adapter le

texte à leurs besoins spécifiques. Dans bien des cas, l'application homogène du texte sera ainsi construite autour du secteur d'activité.

Nos travaux démontrent également que cette organisation sectorielle, du point de vue du *due process*, trouve ses limites dans la défense de positions trop autocentrées qui oublient que les normes de l'IASB doivent s'appliquer uniformément à toutes les industries. Les Telcos, et peut-être d'autres secteurs, ont été amenés à défendre des solutions comptables sans suffisamment prendre en considération les impacts éventuels de leur application à d'autres industries.

Notre recherche illustre aussi le rôle essentiel des auditeurs et du staff de l'IASB dans le processus de consultation formelle et informelle des parties prenantes. Les auditeurs apparaissent comme de véritables facilitateurs de dialogue au sein d'un groupe sectoriel et entre ce groupe et l'IASB. Le staff de l'IASB, dont le rôle est encore très peu appréhendé par la littérature, est un acteur déterminant du *due process*. Toutes les propositions normatives sur lesquelles se prononce le *Board* émanent en effet du staff. Entretenir des contacts directs avec le staff est donc un élément clé d'une stratégie de lobbying dans le cadre de la normalisation comptable internationale.

Enfin, nous montrons en quoi l'argumentation mise en œuvre par les Telcos est conditionnée par ce que la STT nomme leurs dispositions générales, c'est-à-dire leur perception du mode de fonctionnement de l'IASB et de ses crédos.

Cette recherche n'est évidemment pas exempte de limites. La complexité du projet RevRec et son étalement dans le temps rendent difficile une restitution exhaustive du *due process*. Par ailleurs, notre recherche mériterait d'être enrichie par des interviews supplémentaires au sein du groupe des Telcos afin d'obtenir une meilleure triangulation de nos données. Enfin, notre étude est volontairement centrée sur un nombre restreint d'acteurs, les auditeurs et le normalisateur. D'autres acteurs, peuvent contribuer au processus d'influence tels que l'EFRAG ou encore dans une moindre mesure le normalisateur national.

Bibliographie

- BOURDIEU P., 1979, *La distinction: critique sociale du jugement*, Paris, Éditions de Minuit (Le Sens commun), 670 p.
- BROWN L.D., FERROZ E.H., 1992, « Does the FASB listen to corporations?. », *Journal of Business Finance & Accounting*, 19, 5, p. 715 - 731.
- BROWN P.R., 1981, « A Descriptive Analysis of Select Input Bases of the Financial Accounting Standards Board. », *Journal of Accounting Research*, 19, 1, p. 232 - 246.
- BURLAUD A., COLASSE B., 2010, « Normalisation comptable internationale : le retour du politique ? », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, Tome 16, 3, p. 153-175.
- BURNS J., SCAPENS R.W., 2000, « Conceptualizing management accounting change: an institutional framework », *Management Accounting Research*, 11, 1, p. 3-25.
- CHANTIRI R., KAHLOUL A., 2012, « Les acteurs de la normalisation comptable internationale : une communauté épistémique ? », *Comptabilité Contrôle Audit*, 18, 1, p. 9-37.
- CHIAPELLO E., MEDJAD K., 2007, « Une privatisation inédite de la norme : le cas de la politique comptable européenne », *Sociologie du Travail*, 49, 1, p. 46 - 64.
- COAD A.F., HERBERT I.P., 2009, « Back to the future: New potential for structuration theory in management accounting research? », *Management Accounting Research*, 20, 3, p. 177-192.
- COHEN I.J., 1989, *Structuration theory: Anthony Giddens and the constitution of social life*, Macmillan, 326 p.
- COLASSE B., 2004, « Normes comptables : L'Union européenne sous influence », *Sociétal*, 46, p. 35-38.
- CORTESE C.L., IRVINE H.J., KAIDONIS M.A., 2010, « Powerful players: How constituents captured the setting of {IFRS} 6, an accounting standard for the extractive industries », *Accounting Forum*, 34, 2, p. 76 - 88.
- DARIDAN M.-L., LUNEAU A., 2012, *Lobbying: Les coulisses de l'influence en démocratie*, Pearson Education France, 223 p.
- EDWARDS T., 2006, « Book Review: Developments Toward the Operationalization of Structuration Theory », *Organization*, 13, 6, p. 911-913.
- ENGLUND H., GERDIN J., 2013, « Structuration theory in accounting research: Applications and applicability », *Critical Perspectives on Accounting*.
- ENGLUND H., GERDIN J., BURNS J., 2011, « 25 Years of Giddens in accounting research: Achievements, limitations and the future », *Accounting, Organizations and Society*, 36, 8, p. 494-513.

GEORGIU G., 2002, « Corporate non-participation in the ASB standard-setting process. », *European Accounting Review*, 11, 4, p. 699 - 722.

GIDDENS A., 1984, *The Constitution of society: outline of the theory of structuration*, Cambridge, GB, Polity press, 402 p.

GIDDENS A., 1987, *La constitution de la société : Eléments de la théorie de la structuration*, Presses Universitaires de France - PUF, 474 p.

GINER B., ARCE M., 2012, « Lobbying on Accounting Standards: Evidence from IFRS 2 on Share-Based Payments. », *European Accounting Review*, 21, 4, p. 655 - 691.

HARING JR. J.R., 1979, « Accounting Rules and “The Accounting Establishment” ». », *Journal of Business*, 52, 4, p. 507 - 519.

HOPE T., GRAY R., 1982, « POWER AND POLICY MAKING: THE DEVELOPMENT OF AN R&D STANDARD. », *Journal of Business Finance & Accounting*, 9, 4, p. 531 - 558.
IFRS FOUNDATION, 2013, « Due Process Handbook ».

IFRS STAFF PAPER, 2011, « Revenue Recognition: Effect of the proposed model on telecom (and other) companies 4B ».

JACK L., 2005, « Stocks of knowledge, simplification and unintended consequences: the persistence of post-war accounting practices in UK agriculture », *Management Accounting Research*, 16, 1, p. 59-79.

JACK L., KHOLEIF A., 2007, « Introducing strong structuration theory for informing qualitative case studies in organization, management and accounting research », *Qualitative Research in Organizations and Management: An International Journal*, 2, 3, p. 208-225.

JORISSEN A., LYBAERT N., ORENS R., DER TAS L. VAN, 2012, « Formal Participation in the IASB's Due Process of Standard Setting: A Multi-issue/Multi-period Analysis. », *European Accounting Review*, 21, 4, p. 693 - 729.

KAHLOUL A., 2012, *Contribution à l'étude du pouvoir de la profession comptable dans la normalisation internationale*, Thèse de doctorat, Université Paris Dauphine, Université Paris Dauphine, 356 p.

KENNY S.Y., LARSON R.K., 1993, « Lobbying behaviour and the development of international accounting standards. », *European Accounting Review*, 2, 3, p. 531 - 554.

KNOPSE O., DOBLER M., 2013, « Determinants of Lobbying towards the IASB: Participation, Content and Success ».

KWOK W.C.C., SHARP D., 2005, « Power and international accounting standard setting: Evidence from segment reporting and intangible assets projects », *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 18, 1, p. 74-99.

- MANH A. LE, 2012, « Une analyse du due process dans le cadre de la normalisation comptable : le cas du projet de comprehensive income par l'IASB. (French). », *Comptabilité Contrôle Audit*, 18, 1, p. 93 - 120.
- MCLEAY S., ORDEIHEIDE D., YOUNG S., 2000, « Constituent lobbying and its impact on the development of financial reporting regulations: evidence from Germany. », *Accounting, Organizations & Society*, 25, 1, p. 79 - 98.
- MEZIAS S.J., 1989, *Due process and participation at the FASB: a study of the comment period*, Morristown, N.J, Financial Executives Research Foundation, 34 p.
- MILES M., HUBERMAN A.M., HLADY-RISPAL M., 2007, *Analyse des données qualitatives*, Bruxelles, De Boeck Université.
- MOREAUX M., ENCAOUA D., 1987, « L'analyse théorique des problèmes de tarification et d'allocation des coûts dans les télécommunications », *Revue économique*, 38, 2, p. 375-414.
- NOEL C., BLUM V., CONSTANTINIDES Y., 2010, « La normalisation comptable internationale analysée comme un processus politique Le cas de la prospection et de l'évaluation des ressources pétrolières. (French). », *Comptabilité Contrôle Audit*, 16, 1, p. 133 - 158.
- PERRY J., NÖELKE A., 2005, « International Accounting Standard Setting: A Network Approach. », *Business & Politics*, 7, 3, p. 1 - 32.
- PURO M., 1984, « Audit Firm Lobbying Before the Financial Accounting Standards Board: An Empirical Study. », *Journal of Accounting Research*, 22, 2, p. 624 - 646.
- RAM R., 2013, « Exploring the Role of Staff in the IASB's Standard Setting Process: A Case of IFRS for SMEs »,.
- RICHARDSON A., EBERLEIN B., 2011, « Legitimizing Transnational Standard-Setting: The Case of the International Accounting Standards Board. », *Journal of Business Ethics*, 98, 2, p. 217 - 245.
- ROBERTS J., SCAPENS R., 1985, « Accounting systems and systems of accountability — understanding accounting practices in their organisational contexts », *Accounting, Organizations and Society*, 10, 4, p. 443-456.
- SAEMANN G., 1999, « An Examination of Comment Letters Filed in the U.S. Financial Accounting Standard-Setting Process by Institutional Interest Groups. », *Abacus*, 35, 1, p. 1 - 28.
- SAEMANN G.R., 1995, « The Accounting Standard-Setting Due Process, Corporate Consensus, and FASB Responsiveness: Employers' Accounting for Pensions. », *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 10, 3, p. 555 - 564.
- SCHALOW C.M., 1995, « Participation Choice: The Exposure Draft for Postretirement Benefits Other Than Pensions. », *Accounting Horizons*, 9, 1, p. 27 - 41.

SEC, 2011, « Work Plan for the Consideration of Incorporating International Financial Reporting Standards into the Financial Reporting System for U.S. Issuers: An Analysis of IFRS in Practice »,.

STENKA R., 2013, « Rhetoric in International Standard Setting Process: Strategies Employed by the IASB/FASB and the Constituents »,.

STENKA R., TAYLOR P., 2010, « Setting UK standards on the concept of control: an analysis of lobbying behaviour. », *Accounting & Business Research (Wolters Kluwer UK)*, 40, 2, p. 109 - 130.

STONES R., 2005, *Structuration theory*, Houndmills, Basingstoke, Hampshire ; New York, Palgrave Macmillan (Traditions in social theory), 225 p.

SUTTON T.G., 1984, « LOBBYING OF ACCOUNTING STANDARD-SETTING BODIES IN THE U.K. AND THE U.S.A.: A DOWNSIAN ANALYSIS. », *Accounting, Organizations & Society*, 9, 1, p. 81 - 95.

TANDY P.R., WILBURN N.L., 1992, « Constituent Participation in Standard-Setting: The FASB's First 100 Statements. », *Accounting Horizons*, 6, 2, p. 47 - 58.

TANDY P.R., WILBURN N.L., 1996, « The Academic Community's Participation in Standard Setting: Submission of Comment Letters on SFAS Nos. 1-117. », *Accounting Horizons*, 10, 3, p. 92 - 111.

TUTTICCI I., DUNSTAN K., HOLMES S., 1994, « Respondent Lobbying in the Australian Accounting Standard-setting Process: ED49 – A Case Study », *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 7, 2, p. 86-104.

WALKER R.G., ROBINSON S.P., 1994, « Competing Regulatory Agencies With Conflicting Agendas: Setting Standards For Cash Flow Reporting In Australia. », *Abacus*, 30, 2, p. 119 - 139.

WATTS R.L., ZIMMERMAN J.L., 1978, « Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards. », *Accounting Review*, 53, 1, p. 112.

WEETMAN P., DAVIE E.S., COLLINS W., 1996, « Lobbying on accounting issues: Preparer/user imbalance in the case of the Operating and Financial Review », *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 9, 1, p. 59-76.

YEN A.C., HIRST D.E., HOPKINS P.E., 2007, « A Content Analysis of the Comprehensive Income Exposure Draft Comment Letters », *Research in Accounting Regulation*, 19, 0, p. 53 - 79.

YIN R.K., 1994, « Designing single - and multiple - case studies », dans *Case study research - design and methods*", *applied social research method series*, sage publication, California, p. chap 2, pp. 27-60.

Annexes

ANNEXE A : Le mode de comptabilisation du CA dans l'industrie des télécommunications : pratique actuelle et modèle envisagé par l'IASB

Soient les données suivantes :

Vente d'un mobile et d'un forfait 12 mois.

– Prix de vente du mobile nu pour l'opérateur : 180 €

– Valeur du forfait : 240 € (12 x 20€)

– Prix de vente du *bundle* 300 € : mobile 60 €, forfait 20 € par mois (soit une subvention de 120€ sur le mobile)

Modèle actuel

	Prix de base	Subvention	Après allocation de la subvention
Mobile	180	-120	60
Forfait	240	0	240
Total	420	-120	300

Modèle en projet

	Prix de base	Subvention	Après allocation de la subvention
Mobile	180 (a)-51		(c) 129
Forfait	240 (b)-69		171
Total	420 -120		300

Allocation au pro-rata des prix de base

(a) = 120/420*180 (c) = 180 (prix de vente combiné) / (180+240(prix de vente des services) * 300 (flux
(b)=120/420*240

Traitement comptable

	Jour 1	Chaque mois	Total 12 mois cumulés	Total fin de contrat
CA	60	20	240	300
Coût des ventes (charges)	-180	0	0	-180
Marge brute	-120	20	240	120
Flux de trésorerie entrants	60	20	240	300
Flux de trésorerie sortants	-180	0	0	-180
Flux de trésorerie net	-120	20	240	120
Ecart trésorerie vs comptabilité	0	0	0	0

Traitement comptable

	Jour 1	Chaque mois	Total 12 mois cumulés	Total fin de contrat
CA	129	(d) 14,25	171	300
Coût des ventes (charges)	-180 0	0	0	-180
Marge brute	-51 14,25		171	120
Flux de trésorerie entrants	60 20		240	300
Flux de trésorerie sortants	-180 0		0	-180
Flux de trésorerie net	-120 20		240	120
Ecart trésorerie vs comptabilité	69 -5,75		-69	0

(d) = 20 - 69/12

On constate ainsi que le total du CA comptabilisé sur l'intégralité d'un contrat est, bien entendu, identique quelle que soit la méthode retenue. Le changement intervient à 2 moments. Le premier se matérialise lors du jour de la vente du mobile : avec la pratique actuelle, le client débourse 60 et le CA comptabilisé est identique : il y a concordance entre le flux cash et le CA comptabilisé. Avec le projet de texte, le client déboursa 60 et le CA comptable sera

de 129. L'écart s'explique ainsi par la méthode de l'allocation en prix relatif du montant net (subvention déduite) du contrat. Ce changement introduit une décorrélation entre le flux de trésorerie net généré et le CA reconnu en comptabilité. Le second moment intervient au cours de la vie du contrat. Avec la méthode actuelle le client paie 20 et le CA comptabilisé est identique. Le projet conduira quant à lui à comptabiliser un CA de 14,25 pour une mensualité payée qui s'élève à 20. Le delta constitue économiquement le remboursement de la créance constatée sur le terminal.

Les principaux inconvénients, du point de vue des opérateurs télécoms, relatifs à la nouvelle méthodologie, repris dans (IFRS Staff Paper, 2011b) sont :

- le fait que les opérateurs considèrent que le terminal fait figure de coût d'acquisition ou de fidélisation d'un client. Il n'est pas, selon eux, à considérer en tant qu'obligation de performance.
- l'allocation d'une partie du revenu généré par le contrat, au terminal et ce sur la base du prix relatif, n'offre pas une information utile. En effet, cette méthode conduit à sous-estimer le CA reconnu au titre des prestations de service (les communications du client) par rapport au montant de la trésorerie effectivement perçu au titre desdites prestations.
- L'estimation des prix de vente de chaque élément isolé (*standalone selling price*) (le terminal et les prestations de service) sera complexe et introduira une part significative de jugement de la direction, qui pourrait conduire à une réduction de la comparabilité de l'information financière entre les entreprises.
- Les principaux indicateurs suivis par les analystes et investisseurs (essentiellement, le revenu moyen par utilisateur plus communément appelé ARPU : « *average revenue per user* ») deviendraient moins prédictifs des résultats futurs. Ainsi, si le modèle proposé entre en vigueur, les utilisateurs demanderaient aux opérateurs de continuer à fournir les informations financières actuelles.
- L'application du modèle proposé sera complexe et coûteuse en raison du volume élevé de contrats et des différentes configurations possibles eu égard aux terminaux et aux différents types de contrats. Les opérateurs devraient modifier de façon significative leurs systèmes et processus.
- La reconnaissance d'un CA supérieur au montant de la contrepartie effectivement payée pour le terminal n'est pas appropriée dans la mesure où l'entité ne percevra l'excédent que si elle fournit la prestation de service de communication.

- Des entités dans une configuration économique comparable seront susceptibles d'avoir différents modes de reconnaissance du chiffre d'affaires pour les prestations de service de communication et ce en fonction du type de canal de distribution utilisé dans la vente de leurs terminaux.

Annexe B : Les différentes étapes du projet Reconnaissance du chiffre d'affaires de l'IASB

Etape 1 : de septembre 2002 à mai 2005, les *Boards* s'orientent vers une démarche de comptabilisation des revenus fondée sur l'évaluation à la juste valeur des actifs et des passifs (Biondi et al., 2011). Cependant le modèle de comptabilisation ainsi obtenu n'obtient pas un consensus des membres des deux *Boards*.

Etape 2 : de 2006 à décembre 2008, parallèlement au modèle initial fondée sur la juste valeur, un modèle alternatif, dénommé «contract-based revenue recognition model » est développé. Selon ce modèle, finalement retenu par l'IASB et le FASB dans leur Discussion Paper conjoint de décembre 2008, toute transaction avec un client se traduit par un contrat selon lequel l'entité s'engage à fournir des ou des services (obligation) en échange d'un droit à paiement. Un actif net correspondant à la différence entre ce droit à paiement et la valeur de l'obligation vis-à-vis du client doit être comptabilisé au début du contrat. Ensuite toute augmentation de cet actif net constitue un produit.

Etape 3 : suite à la publication de ce Discussion Paper, les *Boards* ont reçu 226 lettres de commentaires. Dans la synthèse des lettres reçues, ils confirment leur volonté de conserver l'approche du DP, leur souhait de développer un modèle unique de comptabilisation des produits mais précisent qu'ils se prononceront plus tard sur l'exclusion de certaines activités du champ d'application de la norme. Un premier exposé-sondage, qui développe les concepts et principes du DP est publié en juin 2010.

Etape 4 : les *Boards* reçoivent 986 lettres de commentaires pour cet ED (dont environ 500 émanent d'entreprises américaines non cotées du secteur de la construction). Une grande majorité de répondants considèrent que l'ED reste imprécis sur des éléments essentiels (identification des livraisons de biens et des prestations de services dans un contrat unique, détermination de la date de transfert du contrôle au client) et souhaiteraient l'inclusion de spécificités sectorielles. Les *Boards* décident donc de retravailler sur le projet avant de produire une norme définitive. Un 2^{ème} ED est publié en novembre 2011. Cet ED répond à certaines critiques des répondants en précisant certains concepts et modalités d'application de la norme. Par exemple, la prise en compte du risque de crédit lors de la détermination du

montant de la transaction comptabilisé en produits, initialement prévue par l'ED, disparaît dans l'ED 2.

Étape 5 : 357 lettres ont été adressées à l'IASB et au FASB en réponse à ce deuxième ED. Si les répondants approuvent dans l'ensemble les améliorations apportées à cette deuxième version, un grand nombre considèrent que de nombreux problèmes subsistent. Le projet continue donc d'être discuté et amendé par les deux *Boards* qui terminent leurs redélibérations lors de leur réunion conjointe de février 2013. La norme définitive est attendue au 1^{er} semestre 2014.

ⁱ Lukes, S. (1957). *Power : a radical view*. Macmillan 1st Edition.
Lukes, S. (2005). *Power : a radical view*. Macmillan 2nd Edition.

ⁱⁱ Pour une présentation synthétique de la ST voir (Englund, Gerdin, et Burns, 2011)

ⁱⁱⁱ Les trois piliers de la ST

^{iv} Pour davantage d'information sur ce concept de « position-practices » voir Coad et Glyptis (2013)

^v Signification, domination et légitimation

^{vi} Ainsi, « le montant de la contrepartie allouée à un produit livré (par exemple le combiné) est limité au montant qui n'est pas subordonné à la fourniture d'éléments supplémentaires (à savoir le service lié à l'usage du réseau). Par conséquent, lorsque le combiné est transféré, les revenus sont comptabilisés à hauteur du montant que le client a payé lors de la signature du contrat. Les paiements contractuels restants seront reconnus par la suite lorsque l'entité fournira les services de réseau au client » (IFRS Staff Paper, 2011a, p. 5).

^{vii} Une précision s'impose concernant les auditeurs légaux. Il existe un clivage au sein de la profession d'auditeurs. Celle-ci se subdivise entre les *Big Four* et assimilés (i.e. les cabinets qui disposent d'un réseau international intégré) et les cabinets dont le champ d'intervention se limite au territoire national et bien souvent à leur seule sphère locale. Notre étude, du fait de son objet transnational, nous conduit à nous focaliser uniquement sur les cabinets qui disposent d'un rayonnement international, autrement dit essentiellement les *Big Four*.

^{viii} "5.4 The IASB evaluates the merits of adding a potential item to its work programme primarily on the basis of the needs of users of financial reports, while also taking into account the costs of preparing the information in financial reports", p 25.

^{ix} Non gaap signifie : *non generally accepted accounting principles* et en français : les indicateurs de performance non normés. Il s'agit de mesures de performance qui ne sont pas définies par la réglementation comptable.

^x L'intéressement (Callon 1986) : c'est la confusion des buts des agents enrôlés et enrôleurs. Il implique l'identification et la définition des buts des autres et le développement de liens réciproques.