



**HAL**  
open science

# Proposition d'un cadre conceptuel acculturatif de l'analyse de l'intégration des systèmes comptables dans les fusions-acquisitions

Jean-Paul Mereaux

► **To cite this version:**

Jean-Paul Mereaux. Proposition d'un cadre conceptuel acculturatif de l'analyse de l'intégration des systèmes comptables dans les fusions-acquisitions. Comptabilités et innovation, May 2012, Grenoble, France. pp.cd-rom. hal-00691165

**HAL Id: hal-00691165**

**<https://hal.science/hal-00691165>**

Submitted on 25 Apr 2012

**HAL** is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

# *Proposition d'un cadre conceptuel acculturatif de l'analyse de l'intégration des systèmes comptables dans les fusions-acquisitions*

**Jean-Paul Méreaux**

Docteur en sciences de gestion

Professeur agrégé en économie et gestion à l'Université de Reims

Laboratoire de recherche REGARDS – Université de Reims

8 rue Arthur Rimbaud

51350 Cormontreuil

Tél. : 03.26.82.75.19.

Tél. : 06.89.91.10.52

jp.mereaux@wanadoo.fr

## RESUME :

L'objectif de ce papier est de proposer un cadre conceptuel de l'analyse de l'intégration des systèmes comptables dans les fusions-acquisitions fondé sur les modèles d'acculturation de Marks et Mirvis (1998) et de Berry (1989).

Le premier modèle permet de distinguer quatre logiques d'intégration organisationnelle : l'absorption, la combinaison, la séparation et l'adoption.

Le deuxième modèle est centré sur l'intégration culturelle avec quatre situations potentielles :

l'assimilation, l'adoption, la déculturation et la séparation.

Le croisement de ces deux modèles nous permet de proposer un modèle général de synthèse.

Ce modèle prend en compte les changements organisationnels et culturels (élevés ou faibles) chez l'acquéreur et l'acquis qui se traduisent par des logiques d'intégration différentes : l'absorption, la séparation, la combinaison et l'adoption partielle inversée.

**MOTS CLES :** fusions-acquisitions, intégration, systèmes comptables, acculturation, cadre conceptuel

## ABSTRACT

The objective of this paper is to propose a conceptual setting of the analysis of the accounting integration systems in the mergers-acquisitions based on the models of acculturation of Mark and Mirvis (1998) and of Berry (1989).

The first model permits to distinguish four logical of organizational integration : the absorption, the combination, the separation and the adoption.

The second model is centered on the cultural integration with four potential situations : the

assimilation, the adoption, the deculturation and the separation.

The crossing of these two models permits us to propose a general model of synthesis.

This model takes in account the organizational and cultural changes (elevated or weak) at the purchaser and the acquirement that result in different integration logics : the absorption, the separation, the combination and the partial adoption reversed.

**KEY WORDS :** mergers-acquisitions, integration, accounting systems, acculturation, frame-work theoretical

## Introduction

Les fusions-acquisitions occupent une place importante dans la gestion des entreprises dans la mesure où elles constituent un des moyens privilégiés par les entreprises pour se développer. La phase post-acquisition a fait l'objet de nombreuses études afin de comprendre pourquoi des opérations a priori présentées comme attractives en termes de croissance de la rentabilité se sont révélées ensuite décevantes. La fusion Alcatel-Lucent est fréquemment citée parmi les échecs retentissants.

Ces études ont été axées soit sur la dimension organisationnelle (Shrivastava, 1986 ; Marks et Mirvis, 1998 ; Leroy, 2003 ; Evrard-Samuel, 2003) soit sur la dimension culturelle (Angot et Meier, 2000 ; Aldebert, Meier et Missonier, 2010 ; Steiler et Rüling, 2010). Elles montrent qu'il ne faut pas négliger la gestion de la phase post-acquisition dans la mesure où les salariés des entreprises acquises peuvent être déstabilisés par les changements organisationnels susceptibles de se produire pendant cette phase. Ils perdent notamment leurs repères et doivent s'adapter à de nouvelles méthodes de travail (Egg, 2000), source de frottements entre l'acquéreur et l'acquis.

Ces frottements sont analysés par des chercheurs qui mobilisent les modèles d'acculturation pour mieux appréhender les difficultés de la gestion de la phase post-acquisition, et analyser sous un autre angle que celui des sciences de gestion les facteurs de réussite ou d'échec. Cette lecture différente est rendue nécessaire, selon Lebailly et Simon (2001), qui considèrent que les outils classiques du management et du consulting se révèlent limités, sinon inopérants, quand des facteurs culturels ou symboliques se trouvent au cœur des enjeux comme c'est le cas dans le cadre d'une opération de fusion-acquisition. Pour eux, la cohésion fait défaut dans bien des cas, ce qui expliquerait les échecs.

Les changements organisationnels induits par les fusions-acquisitions ont également des conséquences sur l'architecture des systèmes comptables. Au niveau des services comptables et financiers, il faut régler les problèmes liés à l'unification des systèmes comptables et notamment des systèmes de contrôle de gestion, ce qui peut être source de difficultés potentielles qu'il va falloir résoudre dans le cadre de la phase post-acquisition. Ces problèmes d'adaptation peuvent s'apparenter aux phénomènes d'acculturation au sens de Berry (1989).

Les modèles d'acculturation peuvent ainsi être mobilisés afin d'affiner la compréhension des mécanismes d'intégration des systèmes comptables<sup>1</sup> au niveau de la phase de post-acquisition. Une intégration des systèmes comptables qui a été relativement peu étudiée à ce jour.

---

<sup>1</sup> Dans ce papier, nous retenons l'expression « systèmes comptables » qui recouvre à la fois les notions de système d'information comptable, systèmes d'information comptable, système comptable. Ces expressions sont utilisées alternativement par de nombreux auteurs (Tort, 2000 ; Tort, 2006 ; Grenier et Bonnebouche, 2004). Les systèmes comptables sont définis comme des systèmes centralisant l'ensemble des flux financiers de l'entreprise, composés des sous-systèmes comptabilité générale et comptabilité analytique (Tort, 2000). Ils sont envisagés dans leur triple dimension : organisationnelle, technique et ressources humaines.

Ainsi, au niveau des travaux conduits par des chercheurs anglo-saxons, nous relevons ceux de Jones (1985) qui a réalisé une étude sur les systèmes de comptabilité de gestion dans les fusions-acquisitions dans 30 organisations au Royaume Uni et ceux de Granlund (2003) qui a réalisé une étude de cas sur l'intégration des systèmes de comptabilité de gestion lors d'une fusion de deux entreprises de même taille.

Au niveau de la recherche française, Méreaux (2010a, 2010 b, 2010 c) a effectué des études dans quatre groupes montrant des approches différenciées en matière d'intégration. Un essai de transposition du modèle d'intégration organisationnelle de Marks et Mirvis (1998) a été effectué par Méreaux (2011) mais il nous semble que l'intégration des systèmes comptables ne relève pas uniquement de l'intégration organisationnelle mais également de l'intégration culturelle et qu'il ne faut pas se limiter à un seul modèle mais en croiser plusieurs pour obtenir un modèle de synthèse. C'est l'objectif de cette recherche.

Dans ce papier, nous dressons dans la première partie un état de la recherche sur l'intégration<sup>2</sup> des systèmes comptables dans les fusions-acquisitions. Dans la deuxième partie, nous présentons la notion d'acculturation et de modes d'acculturation issus de l'anthropologie. Enfin, dans la troisième et dernière partie, nous proposons un cadre conceptuel de l'analyse de l'intégration des systèmes comptables dans les fusions-acquisitions.

## **1. La littérature sur l'intégration des systèmes comptables dans les fusions-acquisitions**

La littérature peut être classée en deux catégories : la littérature anglo-saxonne et la littérature française.

### **1.1. La littérature anglo-saxonne**

Au niveau de cette littérature, deux chercheurs émergent, Jones (1985) et Granlund (2003).

Jones (1985) a réalisé une étude sur les systèmes de contrôle de gestion, mais davantage centrée sur les systèmes de comptabilité de gestion, dans les fusions-acquisitions en analysant plus particulièrement les rapports entre la compagnie acquéreuse et la compagnie acquise pendant les deux premières années suivant l'acquisition.

Ses principaux objectifs sont d'identifier :

- comment les systèmes de comptabilité de gestion sont devenus un moyen important pour effectuer le contrôle post-acquisition ;
- comment les compagnies acquéreuses procèdent selon les acquisitions et comment elles modifient et utilisent les systèmes de comptabilité de gestion pour établir le contrôle dans les deux premières années de la phase post-acquisition ;
- les dysfonctionnements liés à ce changement.

---

<sup>2</sup> L'intégration peut être définie comme la mise en place d'une nouvelle organisation consistant à mettre en phase et à combiner les fonctionnements et les systèmes des entreprises impliquées (Leroy F., *Processus d'intégration et logiques de reconfiguration organisationnelle dans les fusions-acquisitions*, Actes AIMS, 2003).

Ses travaux portent sur 30 organisations au Royaume-Uni qui avaient réalisé, au cours des trois dernières années sur la période 1977-1978 à 1980-1981, des acquisitions significatives ou qui avaient été acquises. Dans son étude, Jones n'a structuré son échantillon ni en fonction du type d'acquisition (horizontale, verticale, concentrique, conglomerale), ni en fonction de la taille, ni opéré de distinction entre fusions et acquisitions.

Les résultats de ses travaux se structurent autour des thèmes suivants :

- l'importance des techniques utilisées au niveau de la comptabilité de gestion et leur évolution pendant les deux premières années suivant l'acquisition ;
- l'importance des changements au niveau des techniques de comptabilité de gestion selon la taille de la compagnie acquise ;
- la vitesse d'introduction des changements de ces techniques ;
- la conformité introduite dans les systèmes de comptabilité de gestion des compagnies partenaires (compagnies acquéreur et compagnies acquises) ;
- les implications des changements dans les systèmes de comptabilité de gestion au niveau de la structure organisationnelle ;
- les dysfonctionnements liés aux changements introduits dans les systèmes de comptabilité de gestion.

Granlund (2003) a orienté son étude dans deux directions :

- le rôle des systèmes de comptabilité de gestion dans le processus de fusion, et en particulier au niveau de l'intégration culturelle des entreprises ;
- la forme que les nouveaux systèmes de comptabilité de gestion peuvent prendre après l'acquisition dans deux compagnies importantes et séparées avec trois questions sous-jacentes : Quel processus d'intégration ? Qui définit le nouveau système ? Pourquoi le système prendra une forme particulière ?

Il a réalisé une étude de cas sur l'intégration des systèmes de comptabilité de gestion lors d'une fusion de deux entreprises de même taille, PROCO et UNICO mais avec des cultures et des systèmes de comptabilité de gestion différents. Sur le plan méthodologique, il a réalisé 38 entretiens, ouverts ou centrés, avec les collaborateurs de la compagnie acquéreur et de la compagnie acquise. Il précise que les conflits structurels émergents sont seulement analysés pour comprendre le contexte dans lequel les systèmes de comptabilité de gestion prennent place, et ne concentre pas uniquement son étude sur les aspects techniques de ces systèmes, mais sur les pratiques de management. Selon Granlund, les systèmes de comptabilité de gestion sont des facilitateurs importants de l'intégration dans les fusions d'entreprises.

Granlund constate que le processus d'intégration des systèmes de comptabilité de gestion a été long et compliqué et que les divergences entre les deux compagnies ont été nombreuses notamment au niveau de la culture et de la philosophie opérationnelle. Chez Proco, les procédures étaient nombreuses avec nombre de cadres moyens qui intervenaient dans le processus de prise de décision alors que chez Unico, les décisions étaient prises plus directement. Ce sont deux approches totalement différentes au niveau de la culture d'entreprise qui ont provoqué une collision, un choc entre les deux compagnies.

Granlund précise que cela n'a pas été neutre sur la mise en œuvre des nouveaux systèmes de comptabilité de gestion puisque pendant près de deux ans après la fusion, les systèmes des deux compagnies ont coexisté.

Le contrôleur groupe a étudié les caractéristiques de chaque système et les a combinées pour l'élaboration des nouveaux systèmes en partie fortement influencés par la compagnie acquéreuse Proco. Son action a été quelque peu entravée par le fait qu'il était, avant la fusion, contrôleur chez Unico et qu'il lui était difficile de remettre en cause la totalité des procédures de Proco, la compagnie acquéreuse. Son rôle a été crucial dans l'intégration des systèmes de comptabilité de gestion car il a pris seul la décision.

Granlund a comparé les résultats de ses travaux avec ceux de Jones. Il constate que les techniques de comptabilité de gestion n'ont pas eu le même rôle intégrateur après l'acquisition d'Unico et que l'approche retenue en matière d'intégration des deux systèmes de comptabilité de gestion a consisté en une combinaison des meilleures pratiques.

## **1.2. La littérature française**

Un chercheur en France, Méreaux (2010a, 2010b, 2010c, 2011) a axé ses travaux sur l'intégration des systèmes comptables dans les fusions-acquisitions.

La première étude (2010a) porte sur l'intégration des systèmes comptables dans un groupe de vins et spiritueux ayant réalisé sept acquisitions. Les résultats de cette recherche montrent que les pratiques dans le domaine de l'intégration des systèmes comptables sont très différenciées et adaptées selon les entreprises acquises. Selon les cas, trois situations sont constatées : intégration totale, intégration partielle ou aucune intégration.

La deuxième étude (2010b) est conduite dans deux autres groupes et a pour objectif de s'intéresser à l'opposition des logiques de rupture et de continuité en mobilisant le modèle de Larsson (1990). Deux optiques émergent en ce qui concerne les systèmes comptables. Soit le groupe acquéreur impose ses outils, ses règles de fonctionnement, sans se préoccuper des systèmes comptables existants. Méreaux souligne que c'est une politique d'intégration risquée dans la mesure où le choc culturel peut être important pour les collaborateurs de l'entreprise acquise qui doivent s'adapter à de nouvelles méthodes de travail. Il considère que le risque est alors majeur de susciter de l'incompréhension, voire de perdre des compétences avec des départs. Un risque de rupture d'autant plus important lorsque l'écart est trop important entre les systèmes comptables de l'acquéreur et ceux de l'acquis. Soit le groupe acquéreur a une approche intégrative plus consensuelle. Il maintient les systèmes comptables de l'entreprise acquise en l'état. Dans ce cas, il doit procéder à une analyse de l'existant afin d'identifier les « bonnes pratiques de gestion » pour les intégrer éventuellement dans ses systèmes comptables. Cela n'est pas neutre au niveau de l'intégration dans la mesure où pendant ce temps d'observation, d'analyse, il est nécessaire de trouver des solutions pour intégrer et agréger certaines informations, ne serait-ce que celles permettant de satisfaire aux contraintes de gestion d'un groupe coté.

La troisième étude (2010c) a pour but de s'interroger sur le rôle des systèmes d'information comptable (S.I.C.) en tant qu'outils de contrôle en phase post-acquisition.

A partir de l'exploitation et l'analyse d'informations collectées dans quatre groupes, les résultats montrent que deux tendances émergent selon le rôle qu'ils assignent aux S.I.C. pendant cette phase : un contrôle strict à dominante financière et un contrôle à dominante consensuelle.

Un type de contrôle qui amène ces groupes à pratiquer une intégration plus ou moins forte des S.I.C. des entreprises acquises.

Enfin, la dernière étude (2011) réalisée à partir de l'analyse de 22 opérations de fusions-acquisitions dans quatre groupes est centrée sur une transposition « brute » du modèle de Marks et Mirvis (1998) afin de mettre en évidence les logiques d'intégration mises en œuvre. Trois logiques émergent (absorption, préservation, adoption) et sont loin d'être standardisées au sein même des groupes.

Cette revue de la littérature montre qu'il n'y a pas une voie unique en matière d'intégration mais plusieurs chemins possibles. Nous notons également que ces travaux ne proposent pas de cadre conceptuel spécifique pour analyser l'intégration des systèmes comptables dans les fusions-acquisitions. Nous pensons que les modèles d'acculturation peuvent servir de socle à sa construction. Modèles qui ont besoin dans un premier temps d'être présentés avant de s'en inspirer pour l'étude de l'intégration des systèmes comptables.

## **2. Les modèles d'acculturation**

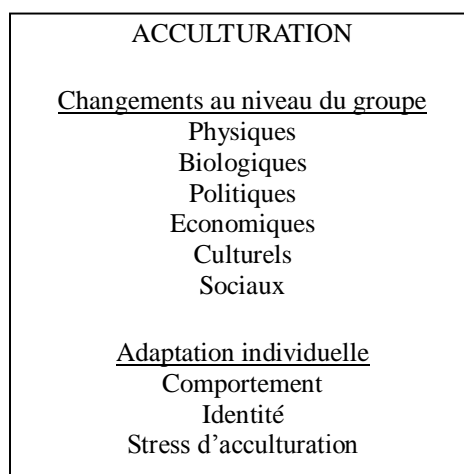
Dans cette première partie, nous présentons les concepts d'acculturation et de modes d'acculturation. Nous précisons que nous avons fait le choix de nous limiter à la présentation du seul modèle de Berry (1989) qui sera ensuite mobilisé pour la construction de notre cadre conceptuel. En effet, le modèle de Berry a fait l'objet de plusieurs adaptations dans le cadre des fusions-acquisitions (Nahavandi et Maleksadeh, 1988 ; Cartwright et Cooper, 1992 ; Elsass et Viega, 1994) mais dans une lecture gestion des ressources humaines de l'intégration. Nous souhaitons nous en affranchir en nous inspirant du modèle d'origine de Berry (1989).

### **2.1. Le concept d'acculturation**

Proposé en 1880 par les anthropologues américains, le terme d'acculturation a reçu des acceptions diverses notamment en migrant dans des disciplines proches. Ainsi, en psychologie sociale, il a souvent désigné le processus d'apprentissage par lequel un enfant reçoit la culture de l'ethnie ou du milieu auquel il appartient.

L'acculturation est définie en se référant aux travaux de Berry (1989) qui cite Redfield, Linton et Herskovits (1936) comme l'ensemble des changements culturels résultant des contacts continus et directs entre deux groupes culturels distincts. D'autres auteurs ont contribué à préciser la notion d'acculturation.

Comme le précise Berry (1989), il est important de noter que cette définition implique, en principe, des changements mutuels entre les groupes en présence ; mais en pratique, il arrive souvent qu'un groupe, le dominant (culture A) ait une influence plus forte que le groupe non-dominant (culture B). Etant donné ce déséquilibre, Berry utilise le terme de groupe d'acculturation.



**Figure 1 : Processus d'acculturation et d'adaptation selon Berry (1989)**

A partir de l'analyse des interactions entre deux groupes en contact qui peuvent générer des problèmes d'adaptation, certes parfois très graves tels que la confusion identitaire ou le stress d'acculturation mais qui diffèrent selon le degré d'acculturation, Berry met en évidence plusieurs situations possibles.

## **2.2. Du concept d'acculturation à celui de modes d'acculturation selon Berry**

Berry (1989) considère qu'un groupe, dans ses contacts avec d'autres groupes, peut être amené à se poser deux questions :

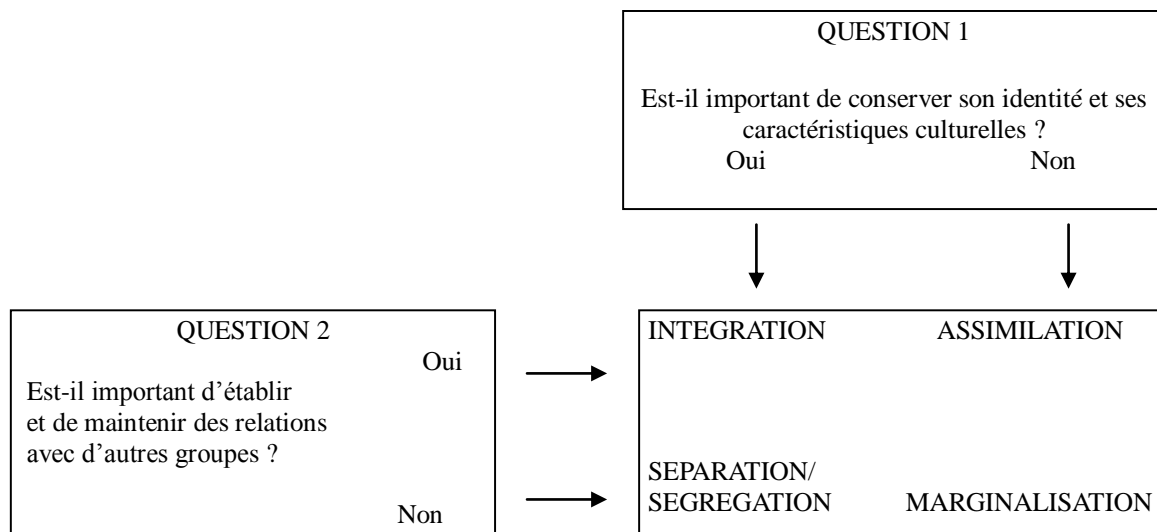
- est-il important de conserver notre identité et nos caractéristiques culturelles ?
- est-il important d'établir et de maintenir des relations avec d'autres groupes ?

En effet, dans le cadre des contacts avec un autre groupe, un groupe peut souhaiter développer des relations plus ou moins approfondies et accepter une certaine mixité culturelle en fonction de son attachement à ses propres racines. Par exemple, le cas se pose fréquemment lorsqu'une famille déménage suite à une mutation professionnelle de l'un des deux conjoints.

L'arrivée dans une nouvelle région ou dans un nouveau pays amène cette famille à développer des contacts avec ses nouveaux voisins et à découvrir d'autres cultures qu'elle peut plus ou moins facilement accepter selon sa capacité d'ouverture. Certains groupes sont prêts à accepter de nouveaux us et coutumes, d'autres pas.

Dès lors, plusieurs situations d'adaptation peuvent émerger selon Berry (1989) en fonction de l'attachement plus ou moins prononcé d'un groupe à son identité et ses caractéristiques culturelles et de son souhait de nouer des relations avec un autre groupe. Selon les cas, Berry distingue quatre situations possibles qu'il nomme des modes d'acculturation (cf. figure ci-2) :





**Figure 2 : Les modes d'acculturation selon Berry (1989)**

L'intégration est la situation dans laquelle chaque groupe cherche à la fois à maintenir son identité culturelle tout en adoptant la culture dominante, c'est à dire en participant activement aux structures économiques, politiques et juridiques de la nouvelle société. A terme, les deux cultures fusionnent pour aboutir à une culture commune.

La construction de nombreux états s'est faite sur ce modèle par apport tout au long des siècles de populations, avec une histoire et une culture différentes, qui ont fait les efforts nécessaires pour s'intégrer. Ainsi, dans un pays comme les Etats Unis, les différentes communautés de migrants se sont intégrées, en adoptant la culture dominante d'essence anglo-saxonne, sans, toutefois, abandonner certaines traditions telles que la fête de la Saint Patrick pour la communauté irlandaise qui est devenue au fil du temps un évènement annuel de référence aux Etats Unis.

Dans le cadre de l'assimilation, le groupe dominé abandonne son identité culturelle pour adopter la culture du groupe dominant. Berry (1989, p 138) précise qu'il peut exister deux types d'assimilation : « celle qui se réalise par l'absorption du groupe non-dominant ; celle qui s'accomplit par la fusion de plusieurs groupes dans une nouvelle société homogène ». En France, la création de nombreux partis politiques a obéi à cette logique dans la mesure où les courants minoritaires ont été absorbés dans des structures uniques qui peuvent conduire à la disparition de certaines structures politiques (exemples : le Parti Socialiste Unifié a été intégré dans le Parti Socialiste ou l'Union pour la Démocratie Française intégrée dans l'Union pour la Majorité Présidentielle).

Lorsqu'un groupe dominé ne cherche pas à adopter la culture du groupe dominant, il opte pour la séparation. Berry introduit la notion de ségrégation quand le groupe dominant ne souhaite pas l'établissement de relations avec le groupe dominé et obligeant ainsi le groupe dominé à maintenir son identité culturelle.

Il précise que « la différence essentielle entre Séparation et Ségrégation se situe dans le désir et le pouvoir qu'ont le groupe ethnique de décider de son orientation » (Berry, 1989, p 139).

La tendance au communautarisme, prôné par certaines personnes, est une illustration parfaite de la séparation. On cherche à s'isoler et on se regroupe entre personnes ayant les mêmes origines, ce qui peut induire de l'incompréhension, des phénomènes de rejet de la part des autres groupes et par voie de conséquence, à terme, une certaine forme de ségrégation de la part des groupes dominants.

Dans le quatrième mode d'acculturation, la marginalisation, le groupe dominé perd son identité culturelle sans adopter et/ou rejeter la culture du groupe dominant. Dans cette approche, le groupe dominé n'a pas le droit de participer au fonctionnement des institutions et à la vie du groupe dominant. C'est le cas dans des pays où les minorités ethniques sont peu reconnues, ce qui peut induire des tensions à terme voire des conflits armés.

Ces différents modes d'acculturation, en identifiant les politiques d'acculturation du groupe dominant, permettent de mieux comprendre les différentes options d'adaptation.

Nous rattachons également à ce courant acculturatif les travaux de Marks et Mirvis (1998) qui se sont particulièrement intéressés à la dimension organisationnelle de l'intégration et aux changements induits aussi bien chez l'acquéreur que chez l'acquis.

### **2.3. Le modèle de Marks et Mirvis**

Ces deux chercheurs proposent un modèle montrant les différentes situations possibles (cf. figure 3) :

Degré de changement chez l'acquis	Elevé	<b>Absorption</b> La société acquise se conforme à l'organisation et à la culture de l'acquéreur		<b>Transformation</b> Les deux sociétés construisent une nouvelle organisation et transforment leurs cultures
			<b>Combinaison</b> Sélection des meilleures caractéristiques organisationnelles et culturelles des deux sociétés	
	Faible	<b>Préservation</b> Les deux sociétés préservent leur indépendance organisationnelle et leur autonomie culturelle		<b>Fusion inversée</b> L'acquéreur adopte l'organisation et la culture de l'acquis
		Faible		Elevé
Degré de changement chez l'acquéreur				

**Figure 3 : Typologie des processus d'intégration (traduit et adapté de Marks et Mirvis, 1998)**

Selon Marks et Mirvis (1998), une opération de fusion-acquisition peut entraîner des changements aussi bien chez l'acquéreur que chez l'acquis. Bien sûr, il est possible que le processus d'intégration s'inscrive dans une relation dominant-dominé au sens de Jemison et Sitkin (1986). C'est une situation assez fréquente dans les fusions-acquisitions, dans lequel les managers de l'acquéreur estiment que leurs systèmes administratifs et opérationnels sont supérieurs et qu'ils doivent uniformément être adoptés par l'acquis. Mais il est également envisageable que ce soit l'acquis qui apporte ses compétences à l'acquéreur d'où l'expression fusion inversée. Cette approche se trouve renforcée par une configuration prévoyant de retenir la meilleure organisation des deux sociétés éloignée.

Les deux modèles d'acculturation présentés, celui de Berry (1989) et celui de Marks et Mirvis (1998) seront utilisés pour être transposés à l'étude de l'intégration des systèmes comptables.

### 3. La transposition aux systèmes comptables des modèles d'acculturation

Nous présentons successivement les deux modèles après transposition aux systèmes comptables.

### **3.1. La transposition aux systèmes comptables du modèle de Marks et Mirvis**

Marks et Mirvis ont identifié cinq configurations possibles en fonction du degré de changement chez l'acquéreur et chez l'acquis (absorption, transformation, combinaison, préservation et fusion inversée). Selon leur approche, le degré de changement élevé ou faible détermine la configuration organisationnelle.

Ainsi, lorsque les changements apportés au niveau du groupe acquéreur sont faibles et élevés au niveau de l'entreprise acquise, nous nous situons dans une logique caractéristique d'une situation d'absorption.

A titre d'exemples, dans le domaine des systèmes comptables, le groupe acquéreur peut mettre en place son progiciel de gestion comptable ou le référentiel IAS-IFRS s'il est coté en bourse.

Nous pouvons avoir une autre situation où le groupe acquéreur préfère maintenir en l'état les systèmes comptables de l'entreprise acquise dans la mesure où il considère qu'ils sont satisfaisants ou que son mode de gestion est décentralisé. Dans ce cas, nous nous situons dans une logique de préservation.

Ces réflexions tendent à montrer que les fusions-acquisitions n'entraînent pas nécessairement la mise en place dans l'entreprise acquise des systèmes comptables du groupe acquéreur puisqu'il est également possible que ce soit ce dernier qui adopte partiellement les systèmes comptables de l'entreprise acquise. C'est la raison pour laquelle nous préférons retenir le mot adoption partielle inversée plutôt que l'expression fusion inversée.

De même, il peut y avoir au delà de la vision traditionnelle de mise en conformité (Jones, 1985), voire de l'alignement des systèmes comptables de l'entreprise acquise sur ceux du groupe acquéreur, une possible combinaison des systèmes comptables comme le montre les travaux de Granlund (2003), c'est à dire que les deux entreprises mettent en commun leurs ressources afin d'en extraire le meilleur. La combinaison peut se concevoir dans une fusion entre égaux dans laquelle chacun apporte sa contribution aux futurs systèmes comptables.

Cependant, à la différence de Marks et Mirvis, nous n'opérons pas de distinction entre les logiques, combinaison et transformation, dans la mesure où la frontière entre ces deux combinaisons nous semble peu marquée. En effet, il nous semble que la logique transformation résulte d'une évolution conjointe des systèmes comptables du groupe acquéreur et de l'entreprise acquise mais que cette configuration émerge davantage à terme qu'en phase post-acquisition. Elle résulte d'un processus de changement plus long.

Ces réflexions montrent que nous ne nous situons pas uniquement dans une approche relationnelle dominant-dominé mais qu'il peut y avoir des situations très différenciées selon les groupes (cf. figure 4) :

		Degré de changement chez l'acquéreur	
		Faible	Elevé
Degré de changement chez l'entreprise acquise	Elevé	<b>Absorption</b>	<b>Combinaison</b>
	Faible	<b>Séparation</b>	<b>Adoption partielle inversée</b>

**Figure 4 : Les logiques d'intégration organisationnelle des systèmes comptables dans les fusions-acquisitions**

Un autre modèle peut être mobilisé et ainsi offrir une autre grille de lecture du management de l'intégration des systèmes comptables dans les fusions-acquisitions, le modèle de Berry (1989).

### 3.2. La transposition aux systèmes comptables du modèle de Berry

L'intégration des systèmes comptables dans les fusions-acquisitions ne se limite pas à la seule dimension organisationnelle et la prise en compte de la dimension culturelle nécessite une autre lecture que le modèle de Berry (1989) peut permettre de mieux cerner.

Les travaux de Berry (1989) sur les modes d'acculturation permettent de distinguer plusieurs situations possibles au niveau des relations entre les groupes : l'intégration, l'assimilation, la séparation et la marginalisation.

Une fusion-acquisition induit de nombreux changements organisationnels et culturels qui provoquent des traumatismes, qualifié par Berry (1989) de stress d'acculturation. Certes, le caractère traumatisant de ces changements est plus ou moins accentué selon la nature de l'opération réalisée : fusion ou acquisition, opération amicale ou inamicale.

Par exemple, ces changements organisationnels peuvent se matérialiser par la mise en place d'un système de contrôle de gestion, ce qui sera perçu par les salariés de l'entreprise acquise comme une ingérence dans leurs activités, un changement de cap culturel. Les systèmes comptables peuvent alors apparaître comme un moyen d'imposer un mode de gestion, ce qui peut entraîner un blocage de la part des salariés (Jones, 1985). D'où l'importance, selon Berry (1989), de prendre en compte deux paramètres pour éviter les dysfonctionnements lors de la phase post-acquisition :

- la conservation de son identité et de ses caractéristiques culturelles ;

- la nécessité d'établir et de maintenir des relations avec d'autres groupes.

Au niveau des systèmes comptables, nous proposons une lecture de leur intégration dans les fusions-acquisitions et nous distinguons plusieurs situations selon la nature des relations entre le groupe acquéreur et l'entreprise acquise :

- l'assimilation : elle se caractérise par l'abandon plus ou moins forcé pour l'entreprise acquise de ses systèmes comptables et par l'adoption des systèmes comptables du groupe acquéreur. Cela peut être dans le cas dans des entreprises acquises, généralement de petite taille, où les systèmes comptables sont relativement peu élaborés reposant essentiellement sur une gestion manuelle ou relativement peu informatisée.

A l'inverse, ceux du groupe acquéreur sont plus développés et certains travaux sont automatisés grâce à des outils de traitement de l'information (progiciels par exemple). Le groupe acquéreur préfère alors imposer ses systèmes comptables, via ses méthodes de travail et ses outils, à l'entreprise acquise sans autre alternative possible. Par rapport à la situation de déculturation que nous évoquerons ensuite, la différence se fait essentiellement au niveau de la capacité des salariés à accepter les changements impulsés et proposés par le groupe acquéreur. Le résultat est une réduction du nombre de situations conflictuelles (démissions, licenciements) ;

- l'adoption : l'entreprise acquise est prête à abandonner ses systèmes comptables et le groupe acquéreur ne souhaite pas imposer ses systèmes comptables. Dans cette situation, l'ouverture du groupe acquéreur prédomine et se traduit par le souci de ne pas imposer ses propres règles, de ne pas uniformiser, de prendre en compte les pratiques, « les bonnes pratiques » de l'entreprise acquise. Cette approche facilite l'intégration des salariés de l'entreprise acquise dans la mesure où elle repose sur des échanges plus fructueux entre les deux entreprises. Elle peut conduire à terme à construire des systèmes comptables censés intégrer le meilleur de chaque système ;
- la déculturation : par rapport à la situation précédente, le groupe acquéreur se montre plus directif et use de son pouvoir de domination. Il impose ses règles et force l'entreprise acquise à abandonner ses systèmes comptables. L'entreprise acquise tente de résister en refusant les changements mais cela entraîne un blocage, voire un départ des salariés sous forme de démissions ou de licenciements ;
- la séparation : elle se produit quand l'entreprise acquise ne souhaite pas abandonner ses systèmes comptables et que le groupe acquéreur. L'autonomie de gestion de l'entreprise acquise est préservée et le groupe acquéreur ne cherche pas à la remettre en cause. Cette attitude du groupe acquéreur peut être liée à sa perception des systèmes comptables de l'entreprise acquise capables de leur fournir les informations nécessaires (exemple : existence de tableaux de bord). Le groupe acquéreur a une approche plus consensuelle et se montre moins directif.

Ces différentes combinaisons culturelles possibles montrent que nous ne nous situons pas nécessairement dans le cadre des fusions-acquisitions dans une logique binaire de type dominant-dominé dans laquelle la seule voie serait l'assimilation par l'entreprise acquise des systèmes comptables du groupe acquéreur (cf. figure ci-après) :

Le groupe acquéreur impose ses systèmes comptables  
à l'entreprise acquise

		Oui	Non
L'entreprise acquise adopte les systèmes comptables du groupe acquéreur	Oui	<b>Assimilation</b>	<b>Adoption</b>
	Non	<b>Déculturation</b>	<b>Séparation</b>

**Figure 5 : Les logiques d'intégration culturelle des systèmes comptables dans les fusions-acquisition**

Ce modèle peut être mobilisé pour distinguer les conséquences de l'intégration des systèmes comptables dans les fusions-acquisitions. Il est complémentaire du modèle précédent qui permet de mettre en évidence les déterminants.

En analysant les modèles de Berry et de Marks et Mirvis transposés aux systèmes comptables, nous constatons des liens très étroits entre ces deux modèles. Nous pensons que ces deux modèles peuvent être croisés en proposant un modèle général de synthèse.

#### **4. Proposition d'un modèle général d'analyse de l'intégration des systèmes comptables**

Dans le premier modèle centré sur l'intégration organisationnelle, nous avons mis en évidence plusieurs logiques d'intégration en fonction du degré de changement constaté chez l'acquéreur et l'entreprise acquise : l'absorption, la combinaison, la séparation et l'adoption.

Dans le deuxième modèle centré sur l'intégration culturelle, nous avons distingué plusieurs conséquences selon la nature des relations entre l'acquéreur et l'entreprise acquise : l'assimilation, la déculturation, la séparation et l'adoption.

Ainsi, dans la logique d'intégration organisationnelle absorption, si les changements apportés aux systèmes comptables de l'acquéreur sont faibles, ils seront plus importants chez l'entreprise acquise ce qui aura pour conséquence de mettre sous pression ces collaborateurs afin qu'ils acceptent de nouvelles méthodes de travail, qu'ils les assimilent.

Ainsi, à titre d'exemple, la mise en place du progiciel de gestion intégré de l'acquéreur contraint les collaborateurs de l'entreprise acquise à modifier leurs méthodes de travail dans le cadre de la phase post-acquisition.

A contrario, dans le cas de la combinaison, les changements induits par l'intégration des systèmes comptables sont équivalents dans les deux entreprises, ce qui devrait faciliter l'adhésion des collaborateurs des deux entreprises concernées.

Il peut s'agir d'une évolution conjointe des systèmes comptables. Dans ce cas, il est possible d'opter pour une juxtaposition des systèmes comptables existants quand l'un des deux partenaires dans l'opération a une des deux composantes qui est particulièrement performante (exemple : un système comptabilité de gestion développé avec une gestion budgétaire et une comptabilité analytique détaillée).

Une autre situation peut être constatée qui résulte de changements mineurs chez l'acquéreur et l'entreprise acquise : la séparation. Chacun conserve ses systèmes comptables et le groupe acquéreur se montre bienveillant vis à vis de l'entreprise acquise et ce d'autant plus que celle-ci conserve une certaine autonomie de gestion.

Il est également possible d'envisager une autre situation qui produira des conséquences bien différentes : l'adoption partielle inversée. Dans ce cas, ce n'est pas l'entreprise acquise qui connaîtra le plus de changements mais l'acquéreur qui importera certains éléments de leurs systèmes comptables. Ceci peut « déstabiliser » les collaborateurs de l'acquéreur si la conduite du changement n'est pas anticipée. Ils perdent leurs points de repère et subissent ces changements comme ceux de l'entreprise acquise dans le cadre de la logique absorption.

Nous remarquons que selon l'importance des changements organisationnels opérés soit chez l'acquéreur, soit chez l'entreprise acquise, la logique d'intégration des systèmes comptables sera différente. En effet, si ces changements organisationnels sont élevés chez l'entreprise acquise et faibles chez l'acquéreur, la logique absorption prédominera. A l'inverse, si les changements organisationnels sont élevés chez l'acquéreur et faibles chez l'entreprise acquise, c'est la logique adoption partielle inversée qui prévaut. Il est également possible que ces changements soient aussi élevés chez les deux parties prenantes de l'opération (l'acquéreur et l'acquis) ; c'est le cas dans la logique combinaison. Dans d'autres cas, chacun fonctionne séparément et les changements organisationnels sont faibles, de part et d'autres, d'où la logique de séparation.

L'ensemble de ces réflexions nous conduit à proposer le modèle général de synthèse ci-après permettant de mettre en évidence le principe qui sous-tend chaque logique d'intégration selon l'importance des changements organisationnels et culturels chez l'acquéreur et chez l'entreprise acquise :



Changements organisationnels et culturel chez l'entreprise acquise	Elevés	<p><b>Absorption</b></p> <p>L'acquéreur impose ses systèmes comptables à l'entreprise acquise</p>	<p><b>Combinaison</b></p> <p>L'acquéreur et l'entreprise acquise collaborent ensemble à l'évolution des systèmes comptables</p>
	Faibles	<p><b>Séparation</b></p> <p>L'acquéreur et l'entreprise acquise conserve leurs systèmes comptables</p>	<p><b>Adoption partielle inversée</b></p> <p>L'acquéreur adopte les systèmes comptables de l'entreprise acquise</p>
		Faibles	Elevés
		Changements organisationnels et culturels chez l'acquéreur	

**Figure 6 : Modèle général de synthèse de l'analyse de l'intégration des systèmes comptables dans les fusions-acquisitions**

## CONCLUSION

Les recherches sur l'intégration des systèmes comptables dans les fusions-acquisitions sont peu nombreuses comme le montre notre revue de la littérature. Par ailleurs, les recherches ne proposent pas de cadre conceptuel spécifique pour analyser cette intégration.

Le modèle proposé issu du croisement des deux modèles d'acculturation de Marks et Mirvis (1998) et Berry (1989) permet de disposer d'un cadre d'analyse rendant possible le lien entre les déterminants et les conséquences et de ne pas se cantonner à une lecture technique du management des systèmes comptables pendant la phase post-acquisition. En effet, ce modèle prend en compte à la fois l'importance des changements organisationnels et culturels (élevés ou faibles) chez l'acquéreur et l'entreprise acquise qui se traduisent par des logiques d'intégration des systèmes comptables différentes : l'absorption, la séparation, la combinaison et l'adoption partielle inversée.

Ce cadre d'analyse doit être désormais exploité afin de dresser une typologie de l'intégration des systèmes comptables dans les fusions-acquisitions. C'est l'objectif d'une recherche conduite auprès de quatre groupes dont les résultats sont en cours d'exploitation et qui nous permettra d'améliorer ce modèle original.

## BIBLIOGRAPHIE

- Aldebert B., Meier O., Missonier A. (2010), Dynamique culturelle dans le cas d'une fusion, Et si faire évoluer sa culture était possible ?, *Revue Française de Gestion*, 206 : 65-83.
- Angot J., Meier O. (2000), Les leçons d'un échec, *Revue Française de Gestion*, novembre-décembre, 129-135.
- Berry J.-W. (1989), Acculturation et adaptation psychologique, in *La recherche interculturelle*, tome 1, Paris : Editions l'Harmattan, 135-145.
- Cartwright S., Cooper G.L. (1992), *Managing Mergers Acquisitions and Strategic alliances : Integrating People and Cultures*, Butterworth-Heinemann, Ltd, Oxford.
- Egg G. (2000), Fusions et GRH, Les principes plus importants que les outils, *Revue Française de Gestion*, novembre-décembre, 108-113.
- Elsass M.P., Viega F.J. (1994), Acculturation in Acquired Organizations : a Force-Field Perspective, *Human Relations*, Vol. 47, n° 4, p. 431-453.
- Evrard-Samuel K. (2003), Prévenir les difficultés post-fusion/acquisition en utilisant la gestion de crise, *Revue Française de Gestion*, 41-54.
- Grenier C, Bonnebouche J. (2004), *Système d'information comptable*, Foucher.
- Granlund M. (2003), Management Accounting system integration in corporate mergers, a case study, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 16 (2) : 208-243.
- Jemison D.B., Sitkin S.B. (1986), Corporate acquisitions : a process perspective, *Academy of Management Review*, 11 (1) : 145-163.
- Jones C.S. (1985), An empirical study of the role of management accounting systems following takeover or merger, *Accounting, Organizations and Society*, 10 (2) : 177-200.
- Larsson R. (1990), *Coordination of action in mergers and acquisitions*, Lund University Press.
- Lebailly M., Simon A. (2001), L'anthropologie pour faire de la cohésion, *L'Expansion Management Review*, Décembre, 96-105.
- Leroy F. (2003), Processus d'intégration et logiques de reconfiguration organisationnelle dans les fusions-acquisitions, 12<sup>ème</sup> Conférence Internationale de Management stratégique.
- Malekzadeh A.R., Nahavandi A. (1988), Acculturation in Mergers and Acquisitions, *Academy of Management Review*, 13 (1) : 79-90.
- Marks P.H, Mirvis M.L. (1998), *Joining Forces Making One Plus One Equal Three in Mergers, Acquisitions, and Alliances*, Jossey-Bass Publishers.
- Méreaux J.P. (2010a), Intégration des systèmes comptables dans les fusions-acquisitions : une étude empirique, 31<sup>ème</sup> Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Nice.
- Méreaux J.P. (2010b), Management des systèmes comptables dans les fusions-acquisitions : doit-on privilégier la rupture ou la continuité ?, 20<sup>ème</sup> congrès des I.A.E. à Strasbourg.
- Méreaux J.P. (2010c), Les systèmes d'information comptable : outils de contrôle au niveau de la phase post-acquisition dans les fusions-acquisitions ?, 2<sup>ème</sup> Congrès Transatlantique Comptabilité Contrôle Audit, ISEOR à Lyon.
- Méreaux J.P. (2011), Processus d'intégration des systèmes comptables dans les fusions-acquisitions : proposition d'une grille de lecture 32<sup>ème</sup> congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Montpellier.
- Shrivastava P. (1986), Post merger integration, *The Journal of Business Strategy*, 65-76.
- Steiler D., Rüling Ch-C. (2010), Stress et stratégies d'ajustement. Analyse en situation post-acquisition, *Revue Management et Avenir*, 34 : 40-62.

- Tort E. (2000), Regard sur l'organisation comptable des grandes entreprises en France, *Comptabilité Contrôle Audit*, 6 (1) : 59-84.
- Tort E. (2006), Les transformations des SIC en France Une vue d'ensemble, *Revue Française de Gestion*, 168-169 : 303-319.