UNE LECTURE STRATEGIQUE DU PROCESSUS D'HARMONISATION COMPTABLE INTERNATIONALE : LE CAS DES RELATIONS ENTRE LE FASB ET L'IASB

Anne-Sophie Fernandez, Françoise Pierrot

▶ **To cite this version:**

Anne-Sophie Fernandez, Françoise Pierrot. UNE LECTURE STRATEGIQUE DU PROCESSUS D'HARMONISATION COMPTABLE INTERNATIONALE : LE CAS DES RELATIONS ENTRE LE FASB ET L'IASB. Comptabilités et innovation, May 2012, Grenoble, France. pp.cd-rom. hal-00937915

HAL Id: hal-00937915
https://hal.science/hal-00937915

Submitted on 28 Jan 2014

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.

UNE LECTURE STRATEGIQUE DU PROCESSUS D'HARMONISATION COMPTABLE INTERNATIONALE : LE CAS DES RELATIONS ENTRE LE FASB ET L'IASB

Anne-Sophie Fernandez
ATER
Institut des Sciences de l'Entreprise et du Management (ISEM) - Université Montpellier 1
Montpellier Recherche en Management (MRM)
anne-sophie.fernandez@univ-montp1.fr

Françoise Pierrot
Maître de Conférences
Institut des Sciences de l'Entreprise et du Management (ISEM) - Université Montpellier 1
Montpellier Recherche en Management (MRM)
francoise.pierrot@univ-montp1.fr

Résumé

Cet article vise à analyser les relations entre deux des principaux organismes de normalisation comptable (le FASB et l'IASB[1]) à l'aide d'un cadre théorique stratégique. Il s'agit de montrer que le processus d'harmonisation comptable internationale ne répond pas uniquement aux besoins des utilisateurs de l'information financière, mais sert aussi les intérêts stratégiques des organismes de normalisation. Cette recherche propose une analyse à l'aide d'un concept issu du management stratégique : la coopétition. Cette étude de cas souligne la dualité (compétition et coopération) des relations entre le FASB et l'IASB. Les résultats s'avèrent intéressants car ils mettent en exergue les raisons autres que l'intérêt des parties prenantes à l'origine de la collaboration entre deux institutions comptables.

Mots clés : normalisation comptable, harmonisation, stratégie, coopétition

Abstract

This paper aims at analyzing the evolution of the relationships between two of the major accounting standards setter bodies (FASB and IASB) through a strategic theoretical framework. This reading enables us to show that the process of International accounting harmonization not only answers the needs of financial information users, but also serves the strategic intents of the standards setter organizations. This research proposes an analysis through a strategic management concept: coopetition. A case-based exploratory method is used to outline the duality (competition and cooperation) of the relationships between the FASB and the IASB. The results are particularly interesting because they highlight other reasons than the stakeholders' interests for the collaboration between two accounting institutions.

Key words: accounting standardization, harmonization, strategy, coopetition

[1] Financial Accounting Standards Board et International Accounting Standards Board

Introduction

La récente crise économique a relancé la discussion sur l'impact des normes comptables utilisées par les entreprises sur l'évaluation de leur performance et de leur patrimoine. Bien que n'étant pas reconnues comme étant à l'origine de la crise, leur rôle en tant que facteur aggravant a été admis (Burlaud et Colasse, 2010). Un tel contexte ranime le débat sur le caractère critique du type de référentiel comptable que les sociétés utilisent, et plus spécifiquement celles cotées sur les marchés financiers. Le FASB et l'IASB comptent parmi les organismes de normalisation comptable les plus importants au niveau mondial. Ils développent leurs propres normes respectivement les US GAAP et les IFRS[2]. La globalisation économique et financière a mis en exergue le besoin de standards comptables globaux de qualité. En réponse à ce besoin, l'Union Européenne (UE) a adopté les IFRS en 2002 pour son territoire. Par la suite, le FASB et l'IASB, dont les normes sont parfois en compétition, ont choisi de formaliser un accord de collaboration, le « Norwalk Agreement » en septembre 2002, visant à faire converger leurs standards et à développer un jeu de normes globales de grande qualité. D'un point de vue comptable, l'évolution des relations entre ces deux institutions est justifiée par l'intérêt des producteurs et des utilisateurs de l'information financière. Cette recherche propose une lecture stratégique de ces relations, en s'interrogeant sur les intentions stratégiques des acteurs. Bien que compétiteurs, pourquoi le FASB et l'IASB décident-ils de coopérer dans le cadre d'un accord formel ?

En management stratégique, les relations simultanément coopératives et concurrentielles sont étudiées sous le prisme de la coopétition. Le néologisme né de la contraction de coopération et de compétition conceptualise des relations duales. La coopétition peut être définie comme une « *relation dyadique et paradoxale qui émerge quand deux entreprises coopèrent dans quelques activités et sont en même temps en compétition l'une avec l'autre sur d'autres activités* » (Bengtsson et Kock, 2000, p. 412). La question devient alors, pourquoi le FASB et l'IASB adoptent-ils une stratégie de coopétition ? Quels sont les déterminants de cette relation ?

Pour répondre à ces questions, une méthode qualitative de type étude de cas est mise en œuvre (Eisenhardt, 1989 ; Yin, 2003). Le matériau empirique se compose de données secondaires. Les données ont fait l'objet d'une analyse de contenu.

La mobilisation d'un concept issu du management stratégique permet de comprendre les enjeux de pouvoir sous-jacents aux relations entre le FASB et l'IASB. Réciproquement l'étude de cas des relations entre ces deux institutions contribue à la construction de la théorie de la coopétition. Les stratégies de coopétition entre institutions sont peu envisagées dans les travaux antérieurs.

Le contexte de l'harmonisation comptable internationale est tout d'abord présenté. Vient ensuite la description du cadre théorique et de la méthode. Enfin les résultats et leur discussion font l'objet des deux dernières parties.

[2] United-States General Accepted Accounting Principles et International Financial Reporting Standards

1. L'harmonisation comptable, d'un projet européen à un processus international

Les systèmes comptables contemporains utilisés dans le monde résultent d'une évolution qui s'est étalée sur plusieurs siècles au gré des transformations des relations marchandes, de l'industrialisation des modes de production, ou encore de l'essor des sociétés par actions (Lemarchand et Nikitin, 2009). Au cours du siècle dernier, les principaux pays industrialisés ont chacun développé leur propre système comptable afin d'aider les sociétés à « rendre des comptes » aux diverses parties prenantes avec une priorité accordée soit aux investisseurs, soit à l'administration fiscale et aux créanciers, selon le modèle comptable de référence.

1.1. Variété des systèmes comptables et harmonisation européenne

Selon les pays, la régulation comptable est assumée par l'Etat ou une organisation intergouvernementale (cas de l'UE), ou par une entité indépendante (cas du FASB aux Etats-Unis[3]), ou encore par un organisme totalement privé comme l'IASB. La forme de régulation comptable est contingente à chaque pays en fonction des caractéristiques culturelles, sociales, économiques, légales et politiques propres à chacun d'eux (Colasse, 2004). Ces spécificités ont conduit à l'élaboration de langages comptables différents qui gênent l'intelligibilité et la comparabilité de l'information financière d'un pays à l'autre et, par conséquent, freine l'accès des sociétés aux capitaux disponibles sur les marchés financiers étrangers.

Depuis les années 70, les relations entre les principaux organismes de normalisation comptable à travers le monde ont évolué. A un niveau européen, le processus d'harmonisation comptable est marqué par l'élaboration des 4e, 7e et 8e directives (1978, 1983, 1984), mais ce dispositif s'avère rapidement insatisfaisant. La volonté de l'UE de résoudre le problème de la comparabilité internationale de l'information financière est clairement exprimée en 1995 dans la communication COM508. Une des solutions envisagées après l'abandon du projet de reconnaissance mutuelle des comptes avec le FASB, est le choix des normes américaines comme « normes internationales » applicables dans l'UE, mais ne souhaitant pas transformer le pouvoir économique des Etats-Unis en pouvoir de régulation de la question comptable (Capron et Chiapello, 2005), elle se tourne vers le normalisateur international l'IASC[4] et adopte les normes IAS[5] par le règlement du 19 juillet 2002 (CE n°1606/2002).

Le choix du référentiel international confère à l'IASC la légitimité politique qui lui manquait (Burlaud et Colasse, 2010), mais réduit le rôle de l'UE dans le processus d'harmonisation européenne en délégant le pouvoir comptable à l'IASB (Gélard, 2009). Depuis lors, les normes internationales se sont répandues dans le monde entier et aujourd'hui plus de 120 pays requièrent ou autorisent l'application des IFRS. Le pouvoir accru de l'IASC, devenu depuis 2001 l'IASB, a modifié la nature de ses relations avec un autre acteur important du paysage de la normalisation comptable, le FASB.

[3] Bien que considéré comme indépendant, le FASB est contrôlé par la Security Exchange Commission (SEC), elle-même sous tutelle de l'Etat américain.
[4] International Accounting Standards Board
[5] International Accounting Standards

1.2. Evolution des relations entre le FASB et l'IASB

Les relations entre le FASB et l'IASB ont débuté bien avant l'adoption des normes IFRS par l'UE en 2002. En effet, depuis la création de ces deux organisations, le besoin d'harmonisation des normes comptables les a conduites à coopérer dans la recherche d'un consensus sur certains points spécifiques de leurs standards respectifs (Street et Shaughnessy, 1998). En 1993, le FASB compte parmi les quatre organismes de normalisation comptable[6] avec lesquels l'IASC commence à travailler sur la compatibilité de leurs différentes normes. Véron (2007) qualifie de « spéciales » les relations entretenues par le FASB et l'IASC, notamment à cause du rôle joué directement par la SEC dans l'évolution de la structure de l'IASC, ainsi qu'indirectement dans sa reconnaissance par l'OICV[7] au début du XXI^{e} siècle.

A cette même époque, le FASB et l'IASC sont en compétition dans le processus d'harmonisation comptable européenne pour lequel l'UE hésite entre normes américaines et normes internationales. Les deux systèmes sont présentés comme des systèmes d'information financière orientés vers les besoins des investisseurs, cependant l'importance des investissements intellectuels et financiers réalisés aux Etats-Unis dans le domaine de la normalisation comptable assurent la prédominance des règles américaines (Van Hulle, 1996). La crainte de l'hégémonie américaine guide le choix de l'UE en faveur des normes internationales, mais à ce moment-là l'accès au marché boursier américain pour les groupes internationaux requiert la mise en conformité des états financiers avec les US GAAP.

Après les scandales financiers des années 2000, la loi Sarbannes-Oxley mandate la SEC pour évaluer si un jeu de normes fondées sur des principes pourrait être introduit aux Etats-Unis (Véron, 2007). En 2002, le FASB et l'IASB signent un accord visant à la convergence de leurs standards comptables, le « Norwalk Agreement[8] » pour lequel un programme de travail voit le jour en 2006[9](MoU), complété par une nouvelle version en 2008[10] et amendé par une réaffirmation des engagements en 2009[11]. La justification de ces travaux s'ancre dans la volonté de fournir une meilleure information aux investisseurs, de limiter le coût de mise en conformité des états financiers avec des normes non nationales, et de diminuer ainsi le coût d'accès aux marchés de capitaux à travers le monde.

Au-delà de ces raisons économiques régulièrement avancées par les organisations impliquées dans le processus d'harmonisation internationale, et notamment de l'intérêt du résultat de ce processus pour diverses parties prenantes utilisatrices des états financiers des sociétés cotées, plus particulièrement des investisseurs, certains auteurs ont démontré l'existence de facteurs politiques justifiant le rapprochement du FASB et de l'IASB (Hail, Leuz et Wysocki, 2010).

Cet article propose une grille de lecture stratégique pour analyser les relations entre le FASB et l'IASB au niveau des intentions stratégiques des acteurs. Alternant les situations de

[6] Auprès de l'AASB (Australian Accounting Standards Board), du AcSB (Canadian Accounting Standards Board) et de l'ASB britannique (Accounting Standards Board).
[7] Organisation Internationale des Commissions de Valeurs
[8] Norwalk Agreement FASB/IASB - October 2002.
[9] A Roadmap for Convergence between IFRSs and US GAAP - 2006-2008 Memorandum of Understanding between the FASB and the IASB - 27 February 2006.
[10] Completing the February 2006 Memorandum of Understanding: A progress report and timetable for completion September 2008
[11] FASB and IASB Reaffirm Commitment to Memorandum of Understanding A Joint Statement of the FASB and IASB November 5, 2009

compétition et de collaboration, la dynamique inter-organisationnelle entre ces deux institutions est analysée comme une stratégie de coopétition. Le cadre d'analyse offert par la théorie de la coopétition permet de souligner les relations de pouvoir entre les acteurs. De telles relations peuvent être envisagées comme un déterminant des stratégies de coopétition ou comme une de leurs conséquences. Ce cadre théorique fait l'objet de la deuxième partie.

2. La théorie de la coopétition

2.1. Définition du concept de coopétition

Jusqu'au début des années 1990, la coopération et la compétition étaient représentées comme les deux extrêmes d'un continuum. Etudiées séparément et parfois même en opposition, il ne semblait pas envisageable de pouvoir réunir ces deux dimensions. Or la combinaison simultanée de coopération et de compétition semble être devenue, depuis la fin des années 1990, la norme stratégique dans de nombreux secteurs d'activités (Luo, 2004).

Le néologisme de coopétition est utilisé pour appréhender cette simultanéité de la coopération et la compétition (Brandenburger et Nalebuff, 1995, 1996). Le rapprochement de ces deux concepts *a priori* contradictoires marque l'ouverture d'un vaste champ de recherche (Dagnino, Le Roy, Yami, 2007).

Le concept de coopétition permet d'étudier les alliances entre concurrents en introduisant une nouvelle dimension : la dialectique entre la dimension coopérative et la dimension compétitive. En ce sens, c'est le fait d'exprimer cette dimension paradoxale qui légitime le concept de coopétition.

Cette dialectique fonde l'approche sur les stratégies compétitives et coopératives. En effet, chacune de ces stratégies présente isolément des dysfonctionnements (Bresser et Harl, 1986). Les entreprises vont donc chercher à combiner les avantages de ces deux stratégies contradictoires (Bengtsson et Kock, 1999; Hamel et *al.*, 1989 ; Brandenburger et Nalebuff, 1996).

Plusieurs définitions du concept existent. Une première définition est proposée par Brandenburger and Nalebuff (1995, 1996). Ils mobilisent la théorie des jeux pour présenter la coopétition comme " *un rapprochement d'intérêts entre complémenteurs qui apparaît quand la compétition et la coopération se produisent simultanément*" (Dagnino et al., 2007, p. 88).

La définition du concept proposée par Bengtsson et Kock (2000) met davantage en exergue le caractère paradoxal de la relation. Les auteurs envisagent la coopétition comme une « *relation dyadique et paradoxale qui émerge quand deux entreprises coopèrent dans quelques activités et sont en même temps en compétition l'une avec l'autre sur d'autres activités* » (Bengtsson et Kock, 2000, p. 412). Nous retenons cette définition pour conduire cette recherche.

Les stratégies de coopétition représentent un objet de recherche protéiforme. Leur degré de complexité varie en fonction de plusieurs paramètres : le nombre de segments de la chaîne de valeur impliqués (Dagnino et Padula, 2002), l'éloignement des activités par rapport au consommateur final (Oxley et Sampson, 2004 ; Walley, 2007), le nombre de partenaires impliqués (Gnyawali et al., 2008), la direction de la relation. Les stratégies de coopétition

peuvent être verticales comme par exemple dans les chaînes logistiques (Kovacs et Tatham, 2009) ou horizontales entre firmes concurrentes.

Elles se sont diffusées dans la plupart des secteurs de haute-technologie (Gnyawali et *al*., 2008) et sont parfois qualifiées de standards stratégiques. La diffusion de ces relations simultanément coopératives et concurrentielles dépasse les industries Hi-Tech pour gagner des secteurs d'activité plus traditionnels, le secteur public. Des stratégies de coopétition émergent entre des institutions. Ce phénomène reste trop peu exploré par la littérature en management stratégique. Pourquoi deux institutions concurrentes adopteraient-elles des stratégies de coopétition ? Les déterminants d'une stratégie de coopétition institutionnelle sont-ils similaires aux déterminants d'une stratégie de coopétition entrepreneuriale ? La recherche étudie le processus de prise de décision, de deux institutions concurrentes, de coopérer. L'objectif est de comprendre pourquoi deux institutions rivales décident de s'impliquer mutuellement dans une relation aussi paradoxale. Afin de comprendre le phénomène, une revue de littérature des principaux travaux traitant de la question des déterminants de la coopétition est réalisée.

2.2. Les macro-fondations des stratégies de coopétition

Certains acteurs montrent une forte propension à adopter des stratégies de coopétition, d'autres au contraire refusent (Bengtsson et Kock, 1999 ; Gnyawali et Park, 2009). La question se pose alors de savoir pourquoi deux acteurs concurrents décident d'adopter une stratégie paradoxale telle que la coopétition. En management stratégique, la question des déterminants de cette stratégie été largement explorée. Les travaux antérieurs expliquent la coopétition par des déterminants au niveau de l'industrie, de la dyade, de l'organisation. Les niveaux intra-organisationnel et interindividuel sont également étudiés. La complexité et le caractère multidimensionnel de la coopétition encouragent les auteurs à proposer des modèles intégrateurs combinant plusieurs niveaux d'analyse (Lado et *al*., 1997 ; Bengtsson et Kock, 2000 ; Gnyawali et Park, 2009). Ces modèles intégrateurs restent insatisfaisants. Même celui de Gnyawali et Park (2009), considéré comme le plus abouti, ne représente pas un cadre d'analyse complet. Les chercheurs en management stratégique recommandent donc de séparer l'analyse des déterminants de la coopétition en deux : les micro-fondations et les macro-fondations. L'objectif de cette recherche visant à comprendre les stratégies de coopétition adoptées par deux institutions, notre étude se concentre sur les macro-fondations des stratégies de coopétition.

2.2.1. La nature de l'industrie

Les stratégies de coopétition se développent plus massivement dans des environnements dynamiques, d'une grande complexité où les connaissances constituent le cœur de la compétitivité des firmes (Carayannis et Alexander, 1999). Les industries dites de haute-technologie présentent des caractéristiques qui influencent l'émergence de stratégies de coopétition. Gnyawali et Park (2009) retiennent trois principaux déterminants : le raccourcissement du cycle de vie des produits, la convergence technologique et

l'augmentation des coûts de R&D.

Le cycle de vie des produits

Les évolutions des préférences des consommateurs et la rapidité des changements technologiques raccourcissent le cycle de vie des produits (Chen et Li, 1999). Le succès du lancement de nouveaux produits dépend de la vitesse de commercialisation (Lynn et Akgün, 1998). Les firmes doivent accélérer leurs développements pour pouvoir lancer leur produit rapidement sur le marché. Grâce à des stratégies de coopétition, les firmes accèdent plus tôt aux technologies et aux informations indispensables au développement de nouveaux produits. Les stratégies de coopétition aident les firmes à accélérer la commercialisation de leurs nouvelles technologies (Gnyawali *et al.,* 2008).

La convergence technologique

La convergence technologique se définit comme la présence d'une pluralité de technologies capables de réaliser des tâches similaires et la capacité de ces technologies à fusionner pour créer de nouvelles technologies et de nouvelles opportunités (Gnyawali et Park, 2009). La convergence technologique offre des opportunités intéressantes pour établir des standards au sein de l'industrie. La convergence des technologies pour le développement de standards technologiques représente une incitation forte à la coopération entre firmes concurrentes (Gnyawali *et al.*, 2008 ; Shapiro et Varian, 1999). L'établissement de standards permet d'augmenter la taille du marché et d'améliorer les profits des participants. Ainsi, l'influence et le contrôle de standards technologiques déterminent-ils l'adoption de stratégies de coopétition.

Les coûts de R&D

Les coûts de R&D sont particulièrement élevés dans les industries de haute-technologie (Gnyawali et Park, 2009). Au travers de stratégies de coopétition, les firmes mutualisent leurs coûts et leurs expertises pour développer leur activité (Zineldin, 2004). Les stratégies de coopétition permettent aux firmes de participer à des projets de R&D plus ambitieux qu'elles n'auraient pas pu réaliser seules.

2.2.2. La structure : un acteur tiers "architecte" des stratégies de coopétition

La vision structurelle de la compétition considère que la structure et l'environnement influencent les comportements inter-organisationnels (Porter, 1980). Des relations de coopétition émergent parce qu'il existe une structure propice permettant aux entreprises d'atteindre des objectifs communs sur certaines activités et des objectifs contraires sur d'autres activités (Okura, 2007). Les structures du marché favorisent la coopération ou la compétition. Elles influencent la manière dont les deux modes relationnels se combinent. L'édiction de règles formelles telles que le Sherman Act aux Etats-Unis en 1980 oriente les choix stratégiques des firmes.

L'approche théorique des architectures sectorielle s'inscrit dans le prolongement de la théorie évolutionniste (Nelson et Winter, 1982) et des travaux d'Herbert Simon. Elle propose

d'expliquer le processus de division du travail dans et entre les organisations et ses implications sur le développement des capacités dynamiques productives ainsi que sur les dynamiques industrielles (Jacobides, 2006). Pour comprendre comment les frontières de la firme s'établissent, quels sont leurs impacts, il est nécessaire de compléter l'analyse micro centrée sur les transactions avec une analyse systémique réalisée au niveau de la firme (Jacobides et Billinger, 2006). Les frontières externes de la firme et les structures internes interagissent pour contribuer à l'amélioration des capacités de l'entreprise. De ce fait, la redéfinition des frontières de la firme apparaît comme un moyen d'améliorer les organisations.

Selon Jacobides (2006), des architectures organisationnelles émergent ou dominent en raison de leurs capacités à développer et à utiliser de nouvelles connaissances. Au sein des marchés, des acteurs dotés de compétentes architecturales se révèlent. Clients et institutions peuvent en effet jouer un rôle d'architecte structurel (Depeyre et Dumez, 2010). Il s'agit d'influencer les structures du marché qui favorisent la coopération ou la compétition et qui déterminent la combinaison de ces deux modes relationnels. Le rôle de l'architecte s'avère plus direct. Il pèse sur les comportements au travers d'incitations à la concurrence, à la coopération, ou à la combinaison des deux (Jacobides, 2007). Les stratégies de coopétition résultent dans ce cas l'influence d'un acteur tiers (Castaldo et *al*., 2010).

2.2.3. Le contexte économique

Le contexte de globalisation actuel accroît les phénomènes d'hypercompétition (D'Aveni, 1995) entre les firmes. Il se caractérise par un fort degré d'incertitude. En réponse à ce contexte difficile, les firmes recherchent des opportunités relationnelles. Elles peuvent améliorer leurs performances en développant des collaborations stratégiques (Contractor et Lorange 1988). Bien que concurrentes, les firmes peuvent décider de coopérer pour affronter ensemble des contraintes externes. L'objectif est alors de mutualiser les efforts de deux acteurs pour faire face aux mêmes difficultés environnementales. L'exposition aux mêmes difficultés, aux mêmes contraintes internes ou externes, encourage les firmes concurrentes à coopérer (Tether, 2002).

L'étude de Tidstrom et Ahman (2006) montre que des entreprises concurrentes ont décidé de coopérer au travers d'une *joint-venture* afin de survivre en période de récession économique. La survie des firmes représente un déterminant externe important de l'adoption des relations de coopétition (Bonel et Rocco, 2007). La firme qui adopte une stratégie de coopération avec l'un de ses principaux concurrents peut également poursuivre un objectif stratégique qui dépasse le simple cadre de la dyade. Il peut s'agir de lutter contre un troisième acteur concurrent majeur des deux partenaires (Bengtsson et Kock, 1999).

2.2.4. Les déterminants institutionnels

Des phénomènes d'homogénéisation constatés au sein et entre les organisations intriguent. La théorie néo-institutionnelle propose d'expliquer ce résultat par la présence d'un environnement institutionnel commun (Meyer et Rowan, 1977). Cette approche théorique

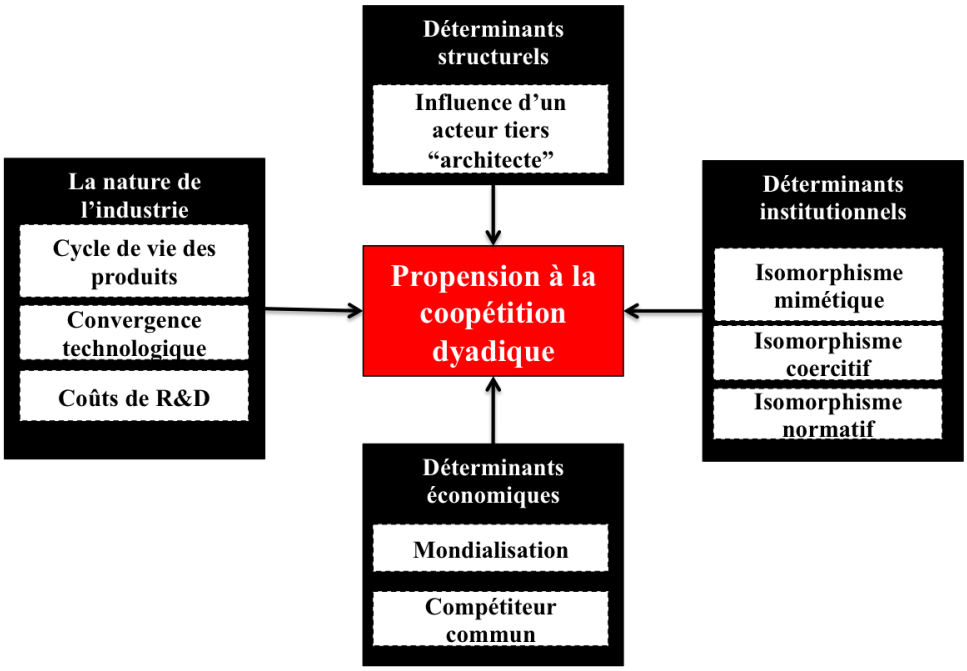
présente des apports intéressants pour comprendre l'émergence des stratégies de coopétition. Suivant la perspective néo-institutionnelle, les phénomènes d'homogénéisation observés dans et entre les organisations résultent de pressions isomorphiques institutionnelles (Di Maggio et Powell, 1983 ; Scott, 1995). Trois formes d'isomorphisme sont distinguées par Di Maggio et Powell (1983). Les institutions agissent sur les organisations de deux manières. Elles peuvent tout d'abord contraindre les comportements des acteurs. Au travers des règles qu'elles édictent, les institutions gouvernent la production, la distribution et la consommation des ressources. Par conséquent, pour accéder à une même ressource, les firmes sont soumises aux mêmes règles sociétales. Les institutions affectent tous les membres d'une industrie.

L'isomorphisme coercitif peut émerger (Di Maggio et Powell, 1983 ; Scott, 1995). Il est issu de l'influence politique. Une organisation exerce des pressions formelles et informelles sur les organisations dont elle dépend pour répondre aux attentes culturelles de la société. De telles pressions peuvent être ressenties par les organisations comme une force, une persuasion ou une incitation à rejoindre la collusion. L'adoption de stratégies de coopétition peut résulter d'un isomorphisme coercitif. Le contexte institutionnel favorise des relations dites de « *commensalisme de croissance* » (Ingram et Yue, 2008). Des firmes concurrentes vont coopérer en réaction à un changement institutionnel pour augmenter la part du gâteau. Dans ce cas, la coopétition peut être comprise comme une stratégie de résistance menée par les acteurs face aux attentes institutionnelles (Oliver, 1991). Les institutions peuvent déterminer l'émergence de relations de coopétition. La coopération et la compétition envisagées sous leur forme pure présentent des dysfonctionnements (Bresser et Harl, 1986) et induisent des effets indésirables. Un support institutionnel est donc nécessaire pour que la coopération et la compétition soient constructives (Gabi Dei, 1994) et sources de performance économique (North, 1990). La présence d'institutions formelles ou informelles participe à la création d'un environnement économique et social propice à l'émergence de dynamiques coopétitives.

L'isomorphisme mimétique, autre forme d'isomorphisme, provient de réponses standards face à l'incertitude (Di Maggio et Powell, 1983 ; Scott, 1995). La théorie néo-institutionnelle introduit une dimension cognitive dans l'influence exercée par les institutions. L'incertitude représente une force puissante qui encourage l'imitation. Les organisations cherchent à ressembler à celles qu'elles perçoivent comme les plus légitimes ou les plus performantes. Les comportements des entreprises se conforment aux normes, aux valeurs et aux croyances de leur industrie afin d'augmenter leur légitimité (Oliver, 1991). Les organisations se concurrencent pour obtenir ou améliorer leur légitimité institutionnelle (Aldrich, 1979). L'isomorphisme mimétique peut expliquer la diffusion de pratiques coopétitives au sein d'une industrie (Luo, 2004) ou dans des secteurs d'activité de haute-technologie (Gnyawali *et al.*, 2008). L'adoption des stratégies de coopétition peut résulter de la volonté de mise en conformité de la part des acteurs aux normes de l'environnement. L'isomorphisme normatif, dernière forme d'isomorphisme, associé à la professionnalisation de la main-d'œuvre, l'isomorphisme normatif explique moins l'émergence des stratégies de coopétition.

La figure 1 suivante présente de manière synthétique les différents macro-déterminants des stratégies de coopétition. Ce cadre théorique sera discuté à l'aune des résultats de l'étude empirique.

Figure 1 : Cadre d'analyse des macro-fondations des stratégies de coopétition



3. La méthode

Compte tenu de l'objectif de ce travail de recherche, qui est de comprendre pourquoi deux institutions adoptent une stratégie de coopétition, une démarche exploratoire fondée sur la compréhension de phénomènes plutôt que sur le test semble plus appropriée (Charreire-Petit et Durieux, 2007). Un design de recherche par étude de cas est alors recommandé (Wacheux, 1996 ; Miles et Huberman, 2003) car elle permet d'appréhender un phénomène encore peu étudié, à différents niveaux, sans être contraint par un choix préalable d'outils ou de types de données à utiliser (Eisenhardt, 1989 ; Yin, 2003).

Les relations entre le FASB et l'IASB représentent un cas singulier, inédit au sens de David (2003), de stratégies de coopétition entre institutions.

L'étude de cas développée repose sur un matériau empirique composé de données secondaires principalement qualitatives. Les données collectées sont issues d'une documentation élaborées et diffusées par les institutions étudiées et celles auxquelles elles sont rattachées : le FASB, le FAF[12], la SEC, l'IASB et l'IFRS Foundation[13]. Ces données sont majoritairement produites à destination des acteurs externes aux organismes.

Le tableau 1 suivant présente les principaux documents composant le matériau empirique traité.

[12] FAF : Financial Accounting Foundation : fondation indépendante responsable pour l'administration et le financement du FASB.
[13] IFRS Foundation : fondation indépendante responsable pour l'administration et le financement de l'IASB.

Tableau 1 : les principales sources de données

Acteurs	Type de données	Date	Sources
SEC	Déclaration de la SEC en faveur de la convergence	2010	Site de la SEC
	Approbation de la SEC sur la convergence des normes	2010	
	Discours du président de la SEC sur les normes comptables globales	2010	
	Feuille de route de la SEC sur l'acceptation des états financiers en IFRS	2008	
	Déclaration de principe sur le statut du FASB	2003	
FASB & IASB	Rapport sur l'avancement des travaux de convergence entre le FASB et l'IASB	2011	Site du FASB
	Réaffirmation de l'engagement en faveur du MoU	2009	Site du FASB & IASB
	Avenant 2008 au MoU	2008	Site du FASB & IASB
	MoU 2006	2006	Site du FASB & IASB
	Accord de Norwalk	2002	Site du FASB & IASB
	Lettre adressée au G20	2010	Site de l'IASB
FASB & FAF	Commentaires sur la déclaration de la SEC en faveur de la convergence	2010	Site du FASB
	Commentaires sur la « feuille de route » la SEC (deux rapports d'analyse sur les impacts politiques et économiques de la convergence)	2009	
FASB	Présentation sur la convergence internationale (contenu du site)	2012	
IASB ET IFRS FOUNDATION	Présentation sur la convergence internationale (contenu du site)	2012	Site de l'IASB
	Rapport sur la vision stratégique des *Trustees* de la fondation IFRS	2011	Site de l'IASB

Le matériau empirique constitué à partir de ces multiples sources de données a fait l'objet d'une analyse de contenu. Conformément aux recommandations de Miles et Huberman (2003), les données ont été soumises à un processus de double codage réalisé par les deux auteurs de l'étude, de manière indépendante.

La démarche de traitement des données correspond à un positionnement épistémologique de nature positiviste puisque l'arborescence de codes mobilisée est guidée par le cadre théorique proposé précédemment. Le thème du codage est relatif aux stratégies adoptées par les acteurs, conformément à l'objectif de l'étude qui propose un cadre d'analyse stratégique du phénomène d'harmonisation comptable. Le tableau 2 présente l'arborescence des codes utilisés.

Tableau 2 : l'arborescence de codes utilisés

Thème		Dimension			Code
Stratégies (S)	Coopération (Coop)	Déterminants (Det)			SCoopDet
	Concurrence (Conc)	Déterminants (Det)			SConcDet
	Coopétition (Coopet)	Déterminants (Det)	Acteur tiers (AT)		SCoopetDetAT
			Contexte économique (CE)		SCoopDetCE
			Pouvoir (P)		SCoopDetP
			Institutions (I)	Isomorphisme mimétique (IM)	SCoopDetIIM
				Isomorphisme coercitif (IC)	ScoopDetIIC
				Isomorphisme normatif (IN)	SCoopDetIIN
			La convergence comptable (CC)		SCoopDetCC

En cohérence avec notre posture épistémologique positiviste, des extraits illustrent les résultats de la recherche. Plusieurs extraits peuvent être utilisés successivement non pas pour proposer un « catalogue » des données collectées, mais au contraire pour améliorer la qualité de la preuve par triangulation des sources et des types de données (Miles et Huberman, 2003 ; Yin, 2003).

4. Les relations entre le FASB et l'IASB

La description du contexte dans lequel s'ancre cette recherche montre que les relations entre le FASB et l'IASB ont toujours existé, qu'il s'agisse d'une dynamique de compétition pour la mise en œuvre de leurs normes comptables, ou de collaboration pour limiter les différences entre leurs standards. La question des intentions stratégiques intervient au niveau des raisons de la formalisation d'un accord visant à parvenir à terme à l'élaboration d'un jeu unique de normes comptables globales de qualité. Les déterminants de cette dynamique organisationnelle sont analysés ci-après à l'aide d'une grille théorique stratégique.

4.1. Le rôle de l'Union Européenne

L'UE s'avère un acteur important de la relation entre le FASB et l'IASB dans le sens où elle peut être considérée comme un catalyseur de leur relation. Tout d'abord dans la période du processus d'harmonisation comptable européenne, s'est posée la question du choix des US GAAP comme norme internationale pour l'Europe dans le sens où ce standard était déjà reconnu sur le marché boursier européen. Ensuite car l'adoption des normes IAS/IFRS pour les sociétés européennes a conforté la légitimité de l'IASB (après la reconnaissance de l'OICV), mais a également contribué à la propagation des normes IFRS dans le reste du monde. Le développement de l'adoption des IFRS ou de la convergence vers les IFRS de

nombreux pays augmente la légitimité politique de l'IASB ainsi que son pouvoir. La situation serait-elle identique sans la décision de l'UE en 2002 ? Nous n'avons pas la réponse à cette question, mais l'influence du rôle de l'UE dans le développement des IFRS à travers le monde est affirmée autant par le FASB : « *until 2002, only a few countries decided to use the IASC standards* » (site FASB), que par l'IFRS Foundation: « *Much of the success of the IFRS Foundation to date is a result of three factors : 1… ; 2 the European Union's decision to designate the IASB as its standard-setting body, which served as a catalyst for the adoption of IFRSs elsewhere internationally ; and 3….* » (Extrait du Report of the Trustees' Strategy Review, 2011).

4.2. Un besoin d'harmonisation des normes comptables

Les relations du FASB et de l'IASB ont été formalisées en 2002 par le « *Norwalk Agreement* », un projet de convergence de leurs normes respectives. Cet accord a été suivi par la signature d'un programme de travail le MoU en 2006, puis par divers compléments en 2008 et 2009, où l'objectif d'un seul jeu de normes comptables globales est clairement formulé. L'élaboration d'un seul jeu de normes, travail fastidieux comme le démontre la lenteur des progrès réalisés à ce jour, conduirait à éliminer la compétition qui existe entre les IFRS et les US GAAP, en conférant un statut de monopole aux IFRS (Hail, Leuz et Wysocki, 2010). Cependant, un seul jeu de normes globales et de grande qualité, faciliterait la circulation des capitaux entre les divers pays utilisateurs de ce référentiel comptable et limiterait les coûts des transactions financières sur les marchés pour les entreprises qui n'auraient plus à proposer plusieurs jeux d'états financiers en fonction du référentiel comptable. L'intérêt économique de ce travail est avéré. Le FASB et l'IASB ont été priés de redoubler leurs efforts pour parvenir à leur but lors du G20 de Pittsburgh de septembre 2009. Toutefois à ce jour le projet d'achever la plupart des travaux envisagés dans le MoU de 2006 à la date de juin 2011 n'est pas finalisé.

4.3. Les enjeux de pouvoir

Les enjeux de la normalisation comptable internationale dépassent les seuls aspects économiques. D'autres enjeux se dessinent en filigrane et méritent d'être considérés tant au niveau du FASB que de l'IASB.

Le FASB est un organisme privé mais qui ne bénéficie pas d'une indépendance aussi importante que celle de l'IASB. Le système de régulation comptable aux Etats-Unis est défini comme un système dans lequel interviennent plusieurs participants dont le FASB, la SEC, le Congrès et d'autres agences gouvernementales de règlementation (De Lange et Owieson, 2006). Ainsi par l'intermédiaire de la SEC, le gouvernement américain influence les actions du FASB. Hail, Leuz et Wysocki (2010) affirment que le bénéfice potentiel de l'adoption des IFRS par les Etats-Unis est de nature politique, dans le sens où il s'agit d'un signal de la volonté des hommes politiques américains de coopérer avec les principaux pays sur des sujets importants. D'autre part, en l'absence d'un accord de convergence, l'adoption pure et simple

des IFRS transfèrerait le pouvoir d'élaboration des normes comptables à un organisme étranger et totalement indépendant, l'IASB. La formulation de l'intérêt de l'adoption des normes par l'UE pour l'IFRS Foundation énoncé dans le verbatim ci-dessus, montre clairement que ce choix désigne l'IASB comme le normalisateur comptable.

Cette situation ne serait pas sans conséquence sur la relation complexe qu'entretiennent le FASB et la SEC et ferait intervenir un troisième acteur dans le processus de normalisation comptable (ibid., 2006). La collaboration permet ainsi de limiter les risques de perte de contrôle, même indirect, de la SEC sur l'élaboration des normes comptables. L'importance du contrôle est soulignée dans le rapport de Boswell (2009) sur les perspective économiques et politiques de l'adoption des IFRS par les Etats-Unis : « *…it seems virtually inconceivable that the United States Congress would permit the SEC to designate an international body such as IASB to set accounting standards for U.S. issuers without the FASB having a permanently established and prominent role in researching and developing such standards without either the SEC, or the FASB on its behalf, having either prior approval authority or veto power over proposed IASB standards* » (rapport de Boswell, 2009).

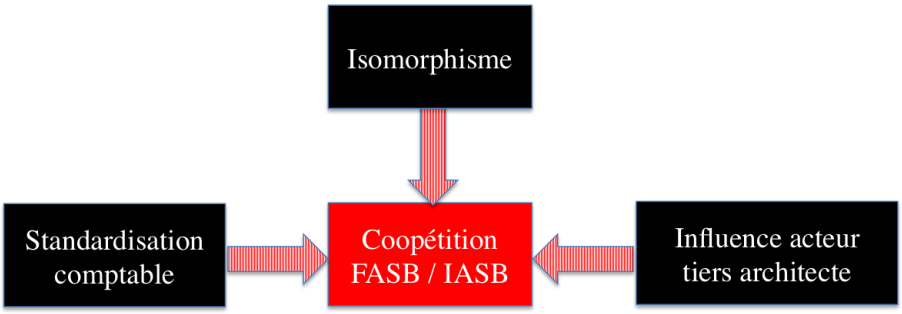
D'autre part, les autorités américaines souhaitent garder la maîtrise du processus de convergence afin de ne pas imposer un nouveau jeu de normes en bloc sans se soucier de la compréhension de ces normes par les investisseurs ou de l'impact sur les entités cotées de petites tailles, ou encore du coût de cette transition (Shapiro, 2011). Il apparaît qu'une des études commandées par la FAF sur les conséquences économiques et politiques de l'adoption des IFRS mentionne clairement le problème du coût : « *adopting IFRS is likely to impose substantial transition costs on U.S. issuers, and smaller firms are likely to disproportionately bear the costs of adoption* » (FAF, 2009).

La collaboration de l'IASB avec le FASB contribue à augmenter la légitimité politique de l'IASB dans le sens où l'accord de Norwalk lui confère un statut d'interlocuteur d'une institution puissante comme le FASB. Toutefois, De Lange et Howieson (2006) affirment que les parties en présence ne bénéficient pas de pouvoirs égaux dans la relation avec un avantage pour le FASB, notamment à cause de la puissance des marchés financiers américains. Le FASB serait le représentant d'un nombre important de producteurs et d'utilisateurs de l'information financière agissant sur les marchés financiers américains. L'adoption par ces mêmes marchés des normes IFRS ou d'un jeu de normes globales développées pour partie par l'IASB, conférerait à cette institution une plus grande légitimité, laquelle est régulièrement remise en question (Burlaud et Colasse, 2010). L'IASB a remporté une première victoire depuis les accords de Norwalk puisque la SEC autorise les sociétés étrangères cotées aux Etats-Unis à présenter des états financiers en IFRS depuis 2007.

Bien que les deux institutions clament leur volonté de travailler en commun pour atteindre l'objectif d'un seul jeu de normes comptables globales de grande qualité, leur indépendance est régulièrement mise en avant. La SEC cite l'expérience des pays européens qui ont conservé leur propre organisme de normalisation malgré l'adoption des IFRS, afin de justifier l'intérêt de maintenir le FASB dans son rôle de normalisateur comptable même en cas d'adoption de normes globales (SEC, 2010). De son côté, alors qu'elle présente sa stratégie pour la prochaine décennie, l'IFRS Foundation rappelle l'importance de l'indépendance de l'IASB et prône son engagement de long-terme pour l'adoption globale des IFRS telles que développées par l'IASB, sans évoquer le rôle du FASB dans le processus de globalisation des normes (IFRS Foundation, 2011).

La figure 2 suivante résume les principaux déterminants qui ont influencé les relations de coopétition entre le FASB et l'IASB.

Figure 2 : Les relations entre le FASB et l'IASB



5. Discussion

Les résultats obtenus à partir de l'étude de cas réalisée sont discutés au regard du cadre théorique proposé. Le modèle théorique fait état de quatre macro-déterminants des stratégies de coopétition : des déterminants au niveau de l'industrie, des déterminants structurels, des déterminants économiques et des déterminants institutionnels. Les relations de coopétition entre le FASB et l'IASB sont influencées par l'UE, un besoin d'harmonisation internationale des normes comptables et des enjeux de pouvoir. Ces trois déterminants majeurs sont mis en perspective par rapport aux travaux antérieurs.

5.1. L'influence d'un acteur tiers architecte

L'UE conduit indirectement le FASB et l'IASB à coopérer lorsqu'elle adopte les normes IFRS. L'UE apparaît alors comme un acteur tiers, architecte de la stratégie de coopétition adoptée par les deux institutions. Ce résultat s'inscrit dans la perspective de la théorie des architectures sectorielles et confirme les travaux antérieurs de Jacobides (2006, 2007). Dans les travaux relatifs à la coopétition, le risque d'opportunisme de l'acteur tiers est souvent évoqué comme une limite à cette situation de coopétition intermédiée. La coopétition profite généralement au tiers qui devient ensuite indispensable à la relation entre les partenaires. Dans certains cas, les acteurs vont même jusqu'à déléguer dans l'intégralité, la gestion d'une dimension de leur relation, la coopération le plus souvent. Le cas permet de discuter ce constat. L'influence de l'UE dans ce contexte de coopétition institutionnelle ne semble pas relever d'une stratégie individuelle. La convergence entre les normes comptables tend à réduire l'influence de l'UE, à diminuer son pouvoir dans le processus de normalisation

internationale. Le rôle de tiers ne semble pas bénéficier à l'UE. Pourquoi l'UE a-t-elle agit de la sorte ? Il est probable que l'influence de l'UE dans le processus d'harmonisation et par conséquent dans l'adoption de stratégies de coopétition par le FASB et l'IASB ne relève pas d'une planification consciente et délibérée de la part de celle-ci. L'UE n'a pas conscience des risques ou des limites relatives à cette influence. Le cas de coopétition institutionnelle étudié montre que le rôle d'architecte et de catalyseur de stratégies de coopétition peut desservir l'acteur tiers. En effet, la délégation de pouvoir en termes de normalisation comptable dont l'IASB a bénéficié en 2002 grâce à l'adoption des IFRS par l'UE est qualifiée de beau cadeau par Burlaud et Colasse (2010). Si la coopération entre le FASB et l'IASB aboutit sur un nouveau jeu de normes unique, il deviendra plus difficile pour l'UE, organisation inter étatique, de faire entendre sa voix, face à deux institutions sous influence des acteurs de la profession comptable et financière. L'étude attire l'attention des acteurs sur le caractère indirect et parfois involontaire de l'influence joué par les institutions.

5.2. Le rôle de la normalisation comptable

La normalisation comptable apparaît à la fois comme l'objet des stratégies de coopétition adoptées par le FASB et l'IASB et comme un déterminant. Ce résultat peut être mis en perspective avec le concept de convergence technologique mis en exergue par Gnyawali et Park (2009). Les auteurs définissent la convergence technologique comme la présence d'une pluralité de technologies capables de réaliser des tâches similaires et la capacité de ces technologies à fusionner pour créer de nouvelles technologies et de nouvelles opportunités. Par analogie, une convergence comptable pourrait être définie comme la présence d'une pluralité de jeu de normes comptables capables de réaliser des tâches similaires et la capacité de ces normes à s'effacer devant un nouveau jeu de normes et de nouveaux enjeux.

La convergence technologique conduit à l'établissement de standards technologiques. Ces standards renforcent le pouvoir et la compétitivité des entreprises. De manière similaire, la convergence comptable conduit à l'établissement de standards comptables globaux conduisant au renforcement du pouvoir des institutions qui les élaborent.

Si la création et le contrôle de standards technologiques apparaissent comme des déterminants majeurs des stratégies de coopétition entre les firmes, le développement et le contrôle de standards comptables influencent l'émergence de relations de coopétition entre les institutions de normalisation.

Ainsi, ce résultat prolonge les travaux sur l'élaboration de normes et de standards (Gnyawali *et al.*, 2008 ; Shapiro et Varian, 1999).

5.3. L'isomorphisme institutionnel

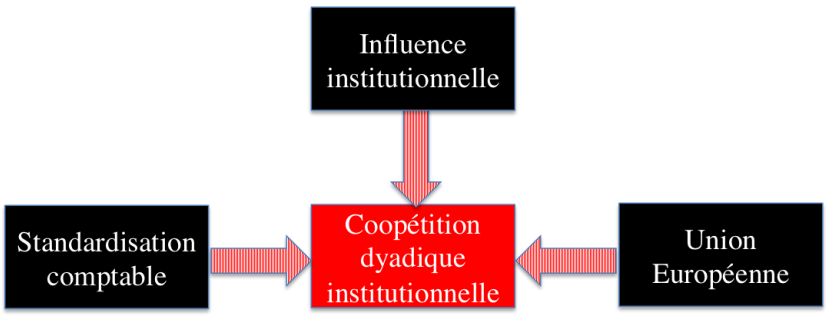
Les relations entre le FASB et l'IASB sont déterminées par la présence d'un environnement institutionnel commun, conformément aux travaux de Meyer et Rowan (1977). Le

gouvernement américain influence les actions du FASB par l'intermédiaire de la SEC. Ce résultat témoigne de l'importance des pratiques isomorphiques coercitives (Di Maggio et Powell, 1983 ; Scott, 1995). La stratégie des institutions de normalisation comptable relève d'une forte influence politique. La SEC va exercer des pressions formelles ou informelles, conformément aux orientations gouvernementales, pour répondre aux enjeux du contexte d'harmonisation comptable. Ces pressions exercées par la SEC peuvent encourager le FASB à explorer des relations partenariales externes. L'adoption de stratégies de coopétition permet au FASB et à l'IASB de défendre leurs intérêts et de limiter l'influence de la SEC.

Comme nous avons pu le voir, l'harmonisation comptable comporte de nombreux risques en termes de contrôles des processus d'élaboration des normes comptables. La maîtrise du processus de convergence est essentielle pour les gouvernements. L'hégémonie des normes reste l'enjeu principal du processus, notamment dans un contexte de crise économique. Le contexte dans lequel s'inscrivent les relations entre le FASB et l'IASB, à savoir celui de l'harmonisation comptable, se caractérise par une forte incertitude. Les institutions qui maîtrisent cette incertitude augmentent leur pouvoir. Les stratégies de coopétition adoptées par le FASB et l'IASB apparaissent comme une réponse standard face à l'incertitude. En accord avec la théorie néo-institutionnelle (Di Maggio et Powell, 1983 ; Scott, 1995), l'étude de cas confirme l'influence de l'isomorphisme mimétique. Le FASB et l'IASB coopèrent pour améliorer leur légitimité institutionnelle, conformément aux travaux d'Aldrich (1979) et d'Oliver (1991).

La figure 3 suivante présente les déterminants de la stratégie de coopétition institutionnelle analysée dans l'étude de cas.

Figure 3 : les déterminants d'une stratégie de coopétition institutionnelle



Conclusion

Le débat relatif au processus d'harmonisation des normes comptables a été relancé par le récent contexte de crise économique. L'évaluation des entreprises, en termes de performances ou de patrimoines, devient un enjeu de première importance pour l'ensemble des institutions.

Le FASB et l'IASB disposent chacun de leur propre ensemble de normes comptables. Ces deux institutions créent donc des « produits » parfois substituables et donc concurrents. Dans un contexte de mondialisation, des besoins d'harmonisation en termes de normalisation comptable apparaissent. Les deux institutions décident de coopérer au travers d'un accord formel, tout en restant simultanément en compétition par ailleurs. Afin de comprendre l'évolution des relations entre le FASB et l'IASB, nous mobilisons un concept issu du management stratégique : la coopétition. La stratégie de coopétition analysée entre le FASB et l'IASB est qualifiée de stratégie de coopétition institutionnelle. L'utilisation du concept nous permet d'étudier les relations entre les institutions d'un point de vue stratégique. La coopération entre le FASB et l'IASB n'est plus uniquement envisagée comme une démarche adoptée dans l'intérêt des utilisateurs de l'information financière. Le FASB et l'IASB s'engagent dans des stratégies de coopétition pour répondre à leurs propres objectifs. Pour comprendre la démarche des institutions, nous nous sommes intéressés aux déterminants des stratégies de coopétition et montrons que les relations entre le FASB et l'IASB relèvent de trois influences principales. L'UE agit comme un acteur tiers architecte des stratégies de coopétition entre le FASB et l'IASB. L'harmonisation comptable en contexte de crise économique conduit les acteurs à chercher à standardiser les normes comptables, contexte qui tend à déterminer les stratégies de coopétition observées entre le FASB et l'IASB. Enfin, au travers de l'adoption de ce type de stratégies, les deux institutions répondent à des pressions institutionnelles externes. Simultanément, les stratégies de coopétition sont encouragées par la recherche de légitimité institutionnelle de chacune de ces institutions. Ces derniers résultats soulignent l'intérêt d'aborder les relations entre le FASB et l'IASB du point de vue de la théorie néo-institutionnelle (Di Maggio et Powell, 1983 ; Scott, 1995).

Les résultats de l'étude ne peuvent être entendus qu'au regard de leurs limites. Ces limites sont autant de prolongements pour de futurs travaux.

Les résultats sont obtenus à partir du traitement de données qualitatives secondaires. Il serait intéressant d'approfondir ces résultats de nature exploratoire par la collecte de données qualitatives primaires. Des entretiens semi-directifs pourraient être conduits auprès des différentes institutions mentionnées dans le cas.

Les résultats posent la question du rôle des entreprises dans le choix du jeu de normes retenu sur un marché étranger. Les entreprises sont-elles vraiment libres de leur choix (US GAAP vs IFRS sur le marché américain depuis 2007) ? L'allocation des ressources par les investisseurs est-elle optimale dans les deux cas ? Comment les entreprises américaines accueilleraient-elles un nouveau référentiel unique ? Une étude quantitative par questionnaire administré à un large échantillon d'entreprises mondiales pourrait être pertinente pour étudier les tendances.

Enfin d'un point de vue théorique, cette étude montre l'intérêt d'aborder les relations entre le FASB et l'IASB sous un angle stratégique. La légitimité et le pouvoir apparaissent comme des dimensions essentielles. Il serait intéressant d'approfondir ces questions théoriques.

6. BIBLIOGRAPHIE

6.1. Articles

Bengtsson, M., Kock, S. (1999). Cooperation and competition in relationships between competitors in business networks. *Journal of Business and Industrial Marketing* 14 (3): 178-190.

Bengtsson, M., Kock, S. (2000). Co-opetition in Business Networks – to Cooperate and Compete Simultaneously. *Industrial Marketing Management* 29: 411-426.

Bonel, E., Rocco, E. (2007). Coopeting to survive, Surviving coopetition. *International Studies of Management and organization* 37(2): 70-96.

Brandenburger, A. M., Nalebuff, B. J. (1995). The Right Game: Use Game Theory to Shape Strategy. *Harvard Business Review* juillet-août: 57-71.

Bresser, R. K., Harl, J. (1986). Collective Strategy: Vice or Virtue?. *Academy of Management Review* 11(2): 408-427.

Burlaud, A., Colasse, B. (2010), Normalisation comptable internationale : le retour du politique. *Comptabilité Contrôle Audit*, 16 (3) : 153-176.

Carayannis, E. G., Alexander, J. (1999à. Winning by co-opeting in Strategic Government-University-Industry R&D partnerships: The power of complex, Dynamic Knowledge Networks. *Journal of Technology Transfer* 24(2-3): 197-210.

Chen, R., Li, M. (1999). Strategic Alliances and new product development: An empirical study of the US semiconductor start-up firms. *Advances in Competitiveness Research* 7 (1) : 35-61.

Contractor, F-J., Lorange, P. (1988). Competition vs. Cooperation: A Benefit/Cost Framework for Choosing Between Fully-Owned Investments and Cooperative. Relationship *Management International Review* 28(4): 5-18.

Dagnino, G. B., Le Roy, F., Yami, S. (2007). La dynamique des stratégies de coopétition. *Revue Française de Gestion*, 33 (76) : 87-98.

De Lange, P., Howieson, B. (2006). International accounting standards setting and U.S. exceptionalism. *Critical Perspectives on Accounting*: 1007-1032.

DiMaggio, P., Powell, W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review* 48 (April): 147-160.

Eisenhardt, K. (1989). Building Theories from Case Study Research. *Academy of Management Review* 14(4): 532-550.

Gabi Dei, O. (1994). Cooperation and competition in the Industrial District as an organization model. *European Planning Studies* 2 (4) : 463-483.

Gélard, G. (2009). Le rapport de l'Assemblée Nationale sur les enjeux des nouvelles normes comptables : une lecture critique. *Revue Française de Comptabilité* Jul/Aug 423.

Gnyawali, D. R., Park, B-J. (2009). Co-opetition and Technological Innovation in Small and Medium-Sized Enterprises: A Multilevel Conceptual Model. *Journal of Small Business Management* 47(3): 308-330.

Hail, L., Leuz, C., Wysocki, P. (2010). Global Accounting Convergence and the Potential Adoption of IFRS by the U.S. (Part II): Political Factors and Future Scenarios for U.S. Accounting Standards *Accounting Horizons* 24 (4): 567-588.

Hamel, G., Doz, Y., Prahalad, C. K. (1989). Collaborate with Your Competitors and Win. *Harvard Business Review* 67 (1): 133–139.

Ingram, P., Yue, L. Q. (2008). Structure, Affect, and Identity as bases of Organizational Competition and Cooperation. *The Academy of Management Annals* 2 (1): 275-303.

Jacobides, M., Billinger, S. (2006). Designing the boundaries of the Firm: From 'Make, Buy or Ally' to the Dynamic Benefits of Vertical Architecture. *Organization Science* 17(2): 249-261.

Kovacs, G., Tatham, P. (2009). Responding to disruptions in the supply network – from dormant to action. *Journal of Business Logistics* 30 (2): 215-229.

Lado, A., Boyd, N., Hanlon, S. C. (1997). Competition, Cooperation, and the Search for Economic Rents: a Syncretic Model, *Academy of Management Review,* 22 (1): 110-141.

Lynn, G. S., Akgün, A. E. (1998). Innovation Strategies under Uncertainty: A Contingency Approach for New Product Development. *Engineering Management Journal* 10 (3): 11-17.

Meyer, J., Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology* 83: 340–363.

Okura, M. (2007). Coopetitive Strategies of Japanese Insurance Firms. *International Studies of Management & Organisation* 37(2): 53-60.

Oliver, C. (1991). Strategic Responses to institutional processes. *Academy of Management Review* 18(1): 145-179.

Oxley, J.E., Sampson, R. C. (2004). The Scope and governance of international alliances. *Strategic Management Journal* 25 (8-9): 723-749.

Shapiro, C., Varian, H. (1999). The art of standard war, *California Management Review*, 41(2): 8-32.

Tether, B. S. (2002). Who co-operates for innovation, and why: An empirical analysis. *Research Policy* 31: 947-967.

Tidstrom, A., Ahman, S. (2006). The process of ending inter-organizational cooperation, *Journal of Business & Industrial Marketing* 21(5): 281-290.

Van Hulle, K. (1996). L'harmonisation comptable européenne : une nouvelle stratégie au regard de l'harmonisation internationale. *Revue Française de Comptabilité* 275 : 29 – 38.

Veron, N. (2007). Histoire et déboires possibles des normes comptables internationales, *L'économie politique* 4(36): 92-112.

Walley, K. (2007). Coopetition: an Introduction to the Subject and an Agenda for Research. *International Studies of Management and Organization* 37 (2): 11-31.

Zineldin, M. (2004). Co-opetition: the organization of the future. *Marketing Intelligence & Planning* 22 (6-7): 780-789.

6.2. Ouvrages

Aldrich, H. E. (1979), *Organizations and environments*, New-Jersey: Engle-wood Cliffs, Prentice-Hall.

Aveni, (D') R. (1995), *Hypercompétition*, Paris: Vuibert.

Brandenburger, A. M., Nalebuff, B. J. (1996). *Co-opetition*, Doubleday.

Luo, Y. (2004). *Coopetition in International Business*, Copenhagen Business School Press.

Miles, M. B., Huberman, A. M. (2003), *Analyse des données qualitatives,* Paris : De Boeck.

Nelson, R. R., Winter, S. G. (1982). *An Evolutionary Theory of Economic Change*, Cambridge: MA, Belknap.

Porter; M. E. (1980). *Competitive Strategy*, New York: Free Press.

Scott, W. (1995). *Institutions and Organisations*, California: Sage Publications.

Wacheux, F. (1996). *Méthodes Qualitatives et Recherche en Gestion*, Paris : Economica.

Yin, R.K. (2003). *Case Study Research, Design and Methods*, California: Thousand Oaks, Sage.

6.3. Chapitre dans un ouvrage collectif

Capron, M., Chiapello, E. (2005). Les transformations institutionnelles : l'Europe recule, l'IASB s'impose. In *Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier* (Ed, Capron, M). Paris : La Découverte, 49-87.

Charreire-Petit, S. Durieux, F. (2007). Explorer et tester. In *Méthodes de recherche en management* (Eds. Thiétart, R-A.) Paris : Dunod, 58-83.

Colasse, B. (2004). La régulation comptable entre public et privé. In. *Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier* (Eds. Capron, M. et al.) Paris: La Découverte, 27-48.

Depeyre, C., Dumez, H. (2010). The role of architectural players in coopetition: the case of the US defense industry. In *Coopetition: Winning strategies for the 21st century* (Eds. Yami S.) UK: Edward Elgar Publications, 124-141.

Gnyawali, D.R., He, J., Madhavan, R. (2008). Co-opetition: promises and challenges. In *21st Century Management: A reference Handbook* (Eds. Wankel, C.) Sage Publications, Thousand Oaks, CA: 386-398.

Lemarchand, Y., Nikitin, M. (2009), Histoire des systèmes comptables. In *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit*, Paris : Economica, 891-900.

6.4. Cahiers de recherche, rapports et communications dans des congrès

Dagnino, G., Padula, G. (2002). Coopetition strategy. A new kind of interfirm dynamics for value creation, EURAM 2nd Annual conference, Stockholm.

FAF and FASB (2009). Comment letter on SEC Roadmap, site du FASB, http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176156245663

FASB and IASB (2002). Norwalk Agreement, site du FASB http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176156245663.

FASB and IASB (2006). A Roadmap for Convergence between IFRSs and US GAAP – 2006-2008, MoU between the FASB and the IASB, site du FASB, http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=117615624566.

FASB and IASB (2008). Completing the February 2006 MoU: A progress report and timetable completion, site du FASB, http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=117615624566.

FASB and IASB (2009). FASB and IASB Reaffirm Commitment to MoU, site du FASB, http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=117615624566.

FASB and IASB (2011). Progress report on IASB-FASB convergence work, site du FASB, http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=117615624566.

IFRS Foundation (2011). Report of the Trustees' Strategy Review 2011, site de l'IASB, http://www.ifrs.org/The+organisation/Governance+and+accountability/Strategy+Review/Strategy+Review.htm.

Jacobides, M. G. (2007), Pour une approche stratégique des architectures sectorielles, Le Libellio d'Aegis, compte-rendu de Corentin Curchod, 3 (2) : 28-34.

SEC (2003). Reaffirming the Status of the FASB as a Designated Private-Sector Standard Setter, site de la SEC, http://www.sec.gov/rules/policy/33-8221.htm.

SEC (2010). SEC Approves Statement on Global Accounting Standards, site de la SEC, http://www.sec.gov/news/press/2010/2010-27.htm.

SEC (2010). Commission Statement in Support of Convergence and Global Accounting Standards, site de la SEC, http://www.sec.gov/rules/other/2010/33-9109.pdf.

Shapiro, M. L. (2011). Testimony on "Financial Regulatory Reform: The International Context". *http://www.sec.gov/news/testimony/2011/ts061611mls.htm*.

Street D. L. and A. Shaughnessy (1998), The Quest for International Accounting Harmonization: A Review of the Standard Setting Agendas of the IASC, US, UK, Canada, and Australia, 1973-1997", *The International Journal of Accounting* 33(2): 179-209.